



## Estado fiscal, tributação e os critérios de justiça no direito tributário

*Fiscal State, taxation and criteria of tax justice*

Luiz Felipe Silveira Difini\*

Eduardo de Sampaio Leite Jobim\*\*

### REFERÊNCIA

DIFINI, Luiz Felipe; JOBIM, Eduardo. Estado fiscal, tributação e os critérios de justiça no direito tributário. *Revista da Faculdade de Direito da UFRGS*, Porto Alegre, n. 41, p. 278-304, dez. 2019. DOI: <<https://doi.org/10.22456/0104-6594.95205>>.

### RESUMO

O presente artigo visa analisar a tributação no Estado Fiscal sob os critérios de justiça tributária. A análise tradicional da justiça tributária exige que a distribuição do ônus fiscal satisfaça o critério de igualdade vertical e horizontal, sendo exigência da igualdade – enquanto critério de justiça - que a lei trate de forma igual os iguais e os desiguais de forma diferente de acordo com as suas possibilidades de fazer frente ao ônus fiscal. Vários critérios foram propostos nesse sentido, desde a teoria do benefício até a tributação em perspectiva da capacidade contributiva. Este artigo visa evidenciar como o direito tributário pode ser fundamentado levar em conta os fins de justiça, focando especialmente no princípio da capacidade contributiva e os seus subprincípios.

### PALAVRAS-CHAVE

Direito tributário. Justiça tributária. Princípio do benefício. Capacidade contributiva.

### ABSTRACT

*The present article focuses on the analysis of taxation in the Fiscal State regarding the concepts of tax justice. Traditional analysis of tax justice requires that the distribution of tax burdens meets the criterion of vertical and horizontal equity, and it is a requirement of equity - as a criterion of justice - that like cases should be treated alike and relevantly different cases should be treated differently according to their possibilities to cope with the tax burden. Various criteria for relevant differences have been proposed, drawing on ideas such as ability to pay and taxation in proportion to benefit. This article aims to show how tax law may be founded taking into account goals of justice, focusing especially on the principle of Contributive Capacity and its subprinciples.*

### KEYWORDS

*Tax law. Tax justice. Benefit principle. Contributive Capacity. .*

### SUMÁRIO

1. Introdução. 2. O tributo no estado fiscal e os seus critérios de justiça tributária. 3. Critérios de Justiça Fiscal. 3.1. Justiça Distributiva. 3.2. Justiça Comutativa. 3.3. A Tributação com fins indutores: qual racionalidade? 4. Conclusão. Referências. Dados da publicação.

\* Doutor em Direito do Estado pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Professor Titular da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul nos cursos de graduação e pós-graduação, na disciplina de Direito Tributário. Ex-Presidente do Tribunal de Justiça Estado do Rio Grande do Sul. Ex-Presidente, Corregedor e Diretor da Escola Judiciária do Tribunal Regional Eleitoral do Rio Grande do Sul.

\*\* Doutorando em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS). Mestre em Direito Econômico e Financeiro pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (USP).





## 1 INTRODUÇÃO

O Estado Fiscal contemporâneo é sustentado por impostos, taxas e contribuições pagas pelos indivíduos e pelas empresas, cabendo ao tema da Justiça Tributária analisar o eterno problema de como deve ser repartida a carga tributária entre os contribuintes, bem como saber como a tributação poderia se adequar aos critérios de justiça, identificando se seria melhor tributar o rendimento ou o consumo, além de estabelecer quais os problemas de injustiça acarretados sobre a tributação indireta, dentre outras coisas.

Os valores fundamentais da tributação nos Estados contemporâneos são a liberdade, a segurança, a solidariedade e a justiça. Esses são concretizados pelos princípios de legitimação, tais como o princípio da razoabilidade, da ponderação, da igualdade, etc. O presente artigo visa abordar o papel do tributo no Estado fiscal, orientado pelo valor justiça no Direito Tributário interno, daí Justiça Tributária. Para tanto, serão apresentados os critérios de justiça que buscaram justificar a cobrança de tributos até o advento do Estado Fiscal, e inclusive nesse tipo de Estado em que o ônus fiscal é suportado por impostos. Neste artigo, serão abordados os critérios de tributação que orientam para uma justiça distributiva e comutativa, sendo visto quais os tributos que são orientados por tais critérios de justiça aristotélica, e, após, versado sobre a possível racionalidade que fundamentaria a tributação quando instituída para atender fins indutores.

O Brasil é notabilizado, nacional e internacionalmente, por ter uma tributação intensamente injusta. O fenômeno decorre da conjunção de fatores, que perpassam desde aspectos históricos, sociológicos, de representatividade política, até outros de natureza técnica, tal qual o efeito regressivo da tributação indireta sobre o consumo. Nesse quadrante, é interessante reparar que, mesmo diante da situação de injusta repartição do ônus fiscal que recai – percentualmente - sobre os mais pobres, poucas obras tenham se dedicado ao estudo do valor justiça no direito tributário.

Outros princípios da tributação foram abordadas com densidade em nosso país, como a liberdade e a segurança jurídica no Direito Tributário, convergindo mutuamente – salvo algumas exceções - ao tema das garantias formais e procedimentais do sistema jurídico tributário. Inúmeros outros estudos – dos quais citamos apenas alguns - também focaram nas limitações formais ao poder de tributar (versando sobre os princípios ou regras da legalidade,<sup>1</sup>

<sup>1</sup> XAVIER, Alberto. *Manual de Direito Fiscal*. Lisboa: Faculdade de Direito de Lisboa, 1981.





tipicidade,<sup>2</sup> irretroatividade,<sup>3</sup> anterioridade).<sup>4</sup> Esses pouco acrescentaram aos verdadeiros problemas da injustiça fiscal no país. No estrangeiro, as limitações tributárias formais mereceram igual atenção desde cedo,<sup>5</sup> ainda que fossem tratadas mediante o emprego de diversas expressões diferentes e também investigadas através de métodos diversos.

Divergindo da maioria dos autores da Ciência do Direito Tributário no Brasil, alguns autores no estrangeiro aprofundaram o estudo da dimensão material dos princípios e garantias que se impunham à conformação e à aplicação do Direito Tributário em seus países. Na Alemanha, autores como Tipke,<sup>6</sup> aqui usado apenas como exemplo da representatividade do tema, associaram os princípios jurídicos tributários aos Direitos Fundamentais, argumentando que as leis que não pudessem ser justificadas não poderiam sequer ser consideradas como objeto do Direito; outros ligaram os princípios aos valores constitucionais ligados à liberdade, segurança ou justiça na tributação. Em comum, houve um claro rompimento com o positivismo formalista e/ou normativismo de outrora, que ainda não aceitava o duplo conceito formal e material de lei, defendendo, geralmente, uma reserva absoluta da lei tributária,<sup>7</sup> em relativo contraste com uma difusão de conhecimentos encampados por autores germânicos, espanhóis e italianos de índole não-positivista ou pós-positivista (não pretendemos traçar diferenças teóricas, sobre as correntes científicas, já que escaparia ao presente deste trabalho) que compreenderam o novo papel atribuído ao Estado pelas Constituições típicas dos Estados Sociais e Democráticos.

É através desta nova visão de Estado, que o exame da dimensão material dos princípios tributários, vinculados ao valor justiça, poderá ser aperfeiçoado ante o fato de ser tema pouco explorado no Brasil, se comparado com os limites formais da tributação que remontam às obras do início do século passado. Há causas que justificam o reduzido estudo da justiça no direito tributário, podendo ser indicado alguns, como o fato dos princípios materiais de conteúdo, inclusive os direitos fundamentais e os princípios e postulados que lhe são coordenados serem caracterizados pela sua grande abertura semântica e ampla mobilidade

<sup>2</sup> XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2002.

<sup>3</sup> DORIA, Antônio Roberto Sampaio. *Da lei tributária no tempo*. São Paulo: s.e. 1968.

<sup>4</sup> ATALIBA, Geraldo. "Anterioridade da lei tributária, segurança do crédito e iniciativa privada". *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro*. São Paulo: RT, n. 50, ano XXII, p. 7, abr./jun. 1983.

<sup>5</sup> HENSEL, Albert. *Diritto tributario*. Milão: Giuffrè, 1956.

<sup>6</sup> TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito Tributário*. Tradução: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008.

<sup>7</sup> TORRES, Ricardo Lobo. A Legalidade Tributária e os seus subprincípios constitucionais. *Revista de Direito da Procuradoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro*: RT, n.º 58, 2004, (p. 193-219), p. 194.





estrutural, o que traz consigo dificuldades para sua objetiva descrição e coerente explicação.<sup>8</sup> Alega-se que o conteúdo do direito tributário não poderia ser examinado sem instrumentos analíticos,<sup>9</sup> vez que o Cientista do Direito Tributário não poderia comprovar ou testar os seus argumentos mediante juízos objetivos de verdade ou de falsidade.<sup>10</sup>

Outra causa que deu ensejo aos estudos mais ligados aos valores liberdade e segurança pelos Cientistas do Direito Tributário no Brasil, certamente decorre do apego dos juristas a duas correntes do pensamento, o positivismo legalista ou o normativismo que influenciaram juristas como Flume, Heinrich Wilhelm Kruse,<sup>11</sup> Benedetto Cocivera,<sup>12</sup> A. D. Gianini,<sup>13</sup> Alfredo Augusto Becker,<sup>14</sup> Geraldo Ataliba,<sup>15</sup> Paulo de Barros Carvalho,<sup>16</sup> Alberto Xavier,<sup>17</sup> Ives Gandra da Silva Martins,<sup>18</sup> dentre muitos outros expoentes do pensamento jurídico tributário, no estrangeiro, e no país, e o positivismo sociológico e economicista,<sup>19</sup> de Enno Becker,<sup>20</sup> Vanoni,<sup>21</sup> Grizziotti,<sup>22</sup> Jarach,<sup>23</sup> e Amílcar de Araújo Falcão.<sup>24</sup> Ambas ideias representam noções opostas em alguns aspectos, sendo que a primeira era, e ainda é (já que muito presente no Brasil), muito legalista implicando numa interpretação limitadíssima das normas em geral, e das normas tributárias no específico, e que está baseada na falsa crença de que todas as respostas do direito estariam contidas apenas no texto, que só poderia ter um

<sup>8</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1999. p.142 ss.

<sup>9</sup> Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. Direito positivo como sistema homogêneo de enunciados deonticos. *RDT*. São Paulo: RT, nº 45, 1988.

<sup>10</sup> ÁVILA, Humberto. Função da Ciência do Direito Tributário: do Formalismo Epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo. In: *Revista Direito Tributário Atual*. n. 29. São Paulo: IBDT, 2013.

<sup>11</sup> KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Derecho tributario: parte general*. tradução de Yebra Martul-Ortega-Izquierdo Macías Picavea. Madrid : Editoriales de Derecho Financiero Reunido, 1978.

<sup>12</sup> COCIVERA, Benedetto. *Corso di diritto tributario*. Bari: F. Cacucci, 1965.

<sup>13</sup> GIANNINI, A. D. *Il Rapporto giuridico d'imposta*. Milano: Giuffrè, 1937.

<sup>14</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

<sup>15</sup> ATALIBA, Geraldo. *Noções de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964.

<sup>16</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19.ed. São Paulo: Saraiva. XAVIER, Alberto

<sup>17</sup> XAVIER, Alberto. *Manual de Direito Fiscal*. Lisboa: Faculdade de Direito de Lisboa, 1981. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.

<sup>18</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da imposição tributária*. 2. ed. São Paulo: LTR, 1998.

<sup>19</sup> Para compreensão do assunto, cf. BEISSE, Heinrich. O critério econômico na interpretação das leis tributárias segundo a mais recente jurisprudência alemã. In: MACHADO, Brandão (Dir.). *Direito Tributário – estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984.

<sup>20</sup> BECKER, Enno. *Reichsabgabenordnung mit Nebengesetzen*. 9. ed, neu bearb. und erweiterte Aufl., Bd. 1-4. Köln, Heymanns, 1963-68. 4 v.

<sup>21</sup> VANONI, Ezio. *Natureza e interpretação das leis tributárias*. Tradução de Rubens Gomes de Sousa. São Paulo: Edições Financeiras, 1973; COMBARROS-VILLANUEVA, Victoria Eugenia. La interpretación económica como criterio de interpretación jurídica (algunas reflexiones a propósito del concepto de 'propiedad económica' en el Impuesto sobre el Patrimonio). *Revista Española de Derecho Financiero*, n. 44, p. 496-497, 1984.

<sup>22</sup> GRIZIOTTI, Benevenuto. *Princípios da Política, Derecho y Ciencia de La Hacienda*. Buenos Aires: Depalma, 1935.

<sup>23</sup> JARACH, Dino. *El hecho imponible – Teoría general del derecho tributario sustantivo*. 3. Ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996.

<sup>24</sup> FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.





significado possível que seria quase invariável; já a segunda corrente do pensamento pecava por ser muito funcionalista, de modo que pregava uma interpretação econômica do fato gerador que admitia, como recurso, até o uso da analogia gravosa no Direito Tributário, servindo de exemplo, o pensamento de Enno Becker,<sup>25</sup> que foi responsável por triplicar as receitas germânicas no período da Segunda Grande Guerra, na Alemanha.

A primeira escola do pensamento foi a que predominou no Brasil, embora o Supremo Tribunal Federal já demonstre um considerável desapego ao positivismo exacerbado.<sup>26</sup> Essa corrente concebe que só existirá Ciência do Direito quando a manifestação do cientista for ou puder ser revestida de objetividade, sendo esta assegurada por meio de enunciados emitidos com *neutralidade valorativa*, sobre uma base empírica observável e, por isso mesmo, passível de testes submetidos aos juízos de verdade ou falsidade.

A norma jurídica teria um elemento constante, sendo esse um fator que limitou a análise de fatores fundamentais na interpretação do direito, como a interação das normas jurídicas com razões extra legais quando da aplicação do Direito. A aplicação da lei, todavia, de acordo com a nossa visão, não poderia ser limitada no escopo ao padrão lógico de mera subsunção. Dentre os princípios jurídicos constitucionais analisados por essas correntes do pensamento, podemos citar: quando ligados ao valor segurança na tributação, os princípios da legalidade, da tipicidade, tipicidade cerrada,<sup>27</sup> da irretroatividade, da anualidade, da anterioridade e da proibição da analogia; quando estudados princípios ligados ao valor liberdade, foram comumente estudados os temas das limitações formais ao poder de tributar (principalmente, as imunidades como limites objetivos à tributação) e da proibição de desigualdades. Alguns princípios foram alocados em um ou noutro valor, dependendo da perspectiva oferecida pelo Cientista do Direito.

O positivismo legalista produziu uma série de limitações à análise do Direito tributário, pois circunscreveu a investigação do Cientista do Direito ao raciocínio dedutivo, pelo qual fazendo-se uso de estrutura hipotético-condicional poderia chegar-se a uma única

<sup>25</sup> JOBIM, Eduardo de Sampaio Leite. *Interpretação e relação de conceitos, institutos e formas do direito privado com normas do direito tributário: a influência dos princípios de direito privado e das cláusulas gerais do novo Código Civil na formação das normas de direito tributário*. 2008. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2008. doi:10.11606/D.2.2008.tde-16122009-141058. Acesso em: 2019-07-14.

<sup>26</sup> O exemplo disso são os julgados do STF ora apontados, como (1) da imunidade dos jornais e do papel destinado à sua impressão (REs 190.761 e 174.476), (2) da imunidade das operações interestaduais com petróleo, lubrificantes, combustíveis e energia elétrica (RE 198.088), (3) da imunidade das operações relativas a energia elétrica, telecomunicações, derivados de petróleo e minerais (REs 230.337, 233.807 e 227.832) e (e) da incidência do IPVA sobre aeronaves e embarcações (REs 134.509 e 255.111).

<sup>27</sup> XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.





conclusão do tipo (*se p – então q*). Por consequência, excluiu-se da investigação científica o raciocínio indutivo, que é aquele que parte de dados particulares da experiência sensível para obter uma conclusão. A verdade parece estar com aqueles que consideram ser o direito positivo formado por normas jurídicas com diferentes estruturas normativas, que tanto podem assumir uma estrutura hipotético-condicional, quando possam assumir estruturas não correspondentes à lógica-deôntica, servindo de exemplo, os princípios, postulados, dentre outros que são integrantes dos textos derivados das fontes do direito positivo.

O prejuízo desse método legalista ocasionou que as normas jurídicas sem estrutura hipotético-condicional, como os princípios, as metanormas de interpretação e de aplicação, ficassem em segundo plano de investigação. Destarte, reduzidos foram os estudos sobre os princípios e subprincípios que se vinculam ao valor justiça na tributação. É, porém, do valor justiça que se pode deduzir princípios e subprincípios essenciais à justa repartição da carga tributária, sobressaindo-se o princípio da capacidade contributiva, dentre outros subprincípios que lhe são diretamente associados.

Neste artigo, abordamos o mais esquecido desses valores, o da Justiça no Direito Tributário, tentando fornecer ao leitor, uma visão do seu conteúdo e das suas exigências no âmbito do direito tributário. O trabalho visa apresentar uma visão da justiça que é efetivada por meio de tributos, apresentando uma compreensão do papel do Estado perante o cidadão e, do papel do indivíduo, perante o Estado e a coletividade, passando pelas formas com que devem ser arrecadados os tributos e qual sua finalidade e destino. Cabe, assim, ao Estado realizar uma distribuição de renda visando suplantar as dificuldades sociais e econômicas do país.

A análise tradicional da justiça tributária exige que a distribuição do ônus fiscal satisfaça o critério de igualdade vertical e horizontal, sendo exigência da igualdade, enquanto mandamento de justiça, que a lei trate de forma igual os iguais e os desiguais de forma diferente, de acordo com as suas possibilidades de fazer frente ao ônus fiscal. Esse adágio ligado à igualdade, naturalmente, só nos serve de ilustração sobre o debate que abaixo se desdobra, sendo que esse será dividido em temas específicos, que versam, respectivamente, sobre o papel do tributo no estado fiscal e os seus critérios de justiça; já na prática, existem diversas teorias que podem revelar de forma simples problemas prático muito mais complexos. Este artigo visa evidenciar como o direito tributário pode levar em conta os fins de justiça focando mais especificamente no princípio da capacidade contributiva e os seus subprincípios da progressividade e proporcionalidade.





## 2 O TRIBUTO NO ESTADO FISCAL E OS SEUS CRITÉRIOS DE JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

A Constituição brasileira preconiza que o Estado deve ter um papel ativo na erradicação da pobreza e na eliminação das desigualdades. Trata-se de papel central do Estado reverter a inaceitável desigualdade que se dá na origem, onde brasileiros têm acesso ao ensino de qualidade, ao passo que outros são condenados, desde o início, a uma trajetória com um *handicap*, isso é, uma defasagem enorme na sua formação, para citarmos apenas o exemplo da educação. Para que exista uma igualdade de oportunidades entre brasileiros, dentre outras necessidades prementes, como satisfação de condições mínimas de existência (alimentação, habitação, locomoção, dentre outros recursos básicos), são necessárias medidas de distribuição de renda, implementadas através da arrecadação de tributos dos mais ricos, e drenadas aos mais pobres por meio de programas governamentais, que assegurem uma igualdade de oportunidades de partida além de possibilidades de custeio das necessidades mais básicas.

O Brasil é um Estado Constitucional Democrático de Direito e este tem como dimensões essenciais a constitucionalidade, sistema de direitos fundamentais, socialidade e democracia. A dimensão de socialidade está intimamente ligada a um sistema tributário justo, informado primordialmente pelo princípio da capacidade contributiva, com fins redistributivos, que possa ser importante instrumento para a consecução dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, especialmente a construção de uma sociedade livre, justa e solidária (CF, art. 3.º, I) e erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir desigualdades sociais e regionais (CF, art. 3.º, III).

A Constituição Federal proíbe que o Estado assuma um papel neutro no combate as desigualdades sociais e econômicas, sendo imprestável a clássica Regra de Edimburgo, de David Ricardo, “leave them as you find them” ou “deixe-os como estão”. O sistema tributário brasileiro é dotado de instrumentos que corrigem o desequilíbrio econômico e social, a exemplo da técnica obrigatória da progressividade no Imposto de Renda.

A Constituição proclamou um sistema tributário difuso que procura gravar *todas* as formas de riqueza como o lucro, o consumo, o patrimônio, a herança e até as grandes fortunas. Trata-se de um sistema tributário rico que escolheu a capacidade contributiva como o critério que deve atuar em dois planos: no plano vertical, implicando na tributação dos





rendimentos mais elevados, quando comparados à carga tributária incidente sobre os rendimentos menores, devendo satisfazer ao mandamento de igualdade vertical; no plano horizontal, deve-se ter em vista que contribuintes com igual capacidade contributiva se sujeitem a tributos em igual patamar, satisfazendo o mandamento de igualdade horizontal.

É nesse contexto que podemos inserir o tema da justiça tributária, que encontra no tributo o instrumento de ação para a satisfação das necessidades coletivas mais essenciais. O estado fiscal brasileiro atua como ferramenta de conformação social, voltada aos fundamentos do Estado Democrático de Direito, servindo as leis e os princípios jurídicos tributários para correção da realidade social e econômica existente, de modo que se cumpram os objetivos fundamentais da República de construir uma sociedade livre, justa e solidária.

O papel do Estado Fiscal Social se configura como um instrumento dessa realização, o que significa que os tributos representam um preço ou um ônus que todos enquanto integrantes de uma dada comunidade organizada pagamos por vivermos a sociedade assente na liberdade e na solidariedade. A liberdade não é concebida no seu sentido formal, sendo imperioso que se garanta as condições materiais, e particularmente as condições econômicas para o desenvolvimento da liberdade em igualdade de oportunidades; a igualdade, à semelhança da “liberdade”, não se esgota no componente formal, mas sim “material”, de modo que compreenda a distribuição equilibrada das oportunidades fáticas, nomeadamente em relação ao acesso à profissão e ao emprego, promovendo uma repartição equilibrada da riqueza<sup>28</sup> entre os carentes.

Percebe-se que o Estado não é mais amparado pelos critérios de justiça formal, pois almeja realizar a justiça social, que é um componente essencial do Estado de Direito material, sendo fundamental a noção interligada entre liberdade e igualdade: o excesso de liberdade ameaça a igualdade; uma equiparação excessiva aniquila a liberdade. A solidariedade tem valor e peso singular, mas essa não vale mais que a liberdade ou vice-versa, vez que não há predomínio de um sobre o outro, havendo apenas uma necessidade de compor liberdade com a solidariedade.<sup>29</sup> A associação do princípio da solidariedade no Direito Tributário não importa em justificar a tributação com base direta e exclusiva nesse princípio, porque o poder de tributar no plano Constitucional foi detalhadamente esculpido por meio de regras de competência que, dentre outras coisas,<sup>30</sup> afastam a eleição de outros esquemas de tributação

<sup>28</sup> ZIPPELIUS, Reinhold. *Teoria Geral do Estado*. 3. ed, Lisboa: Fundação Gulbenkian, 1997, p. 445.

<sup>29</sup> ZIPPELIUS, Reinhold. *Teoria Geral do Estado*. 3. ed, Lisboa: Fundação Gulbenkian, 1997, p. 445.

<sup>30</sup> ÁVILA, Humberto. Limites à tributação com base na solidariedade social. In *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 68-72.







apenas baseada em princípios.

O Estado Fiscal apresenta-se como a antítese do estado patrimonial, sendo presumido que o custeio venha através da iniciativa privada e não das fontes produtivas que nesses casos se mantiveram em poder do Estado. Trata-se de modelo de estado fiscal que está centrado na realização da pessoa humana, mais especificamente na ideia de realização e respeito à dignidade humana.

O Estado brasileiro é socialmente conformador e economicamente interventor: é socialmente conformador, pois os impostos são usados em políticas de transferência de rendas dos mais ricos aos mais pobres, baseando-se pois em critérios de justiça distributiva (tributação com finalidades fiscais); é economicamente interventor, pois o tributo, para além de um simples método de financiamento privado pelos serviços públicos prestados, é usado como instrumento para atingir políticas interventivas calcadas na indução dos comportamentos econômicos dos agentes através de medidas extrafiscais (fins externos).

A noção de justiça não bastaria isoladamente ao sistema fiscal, precisando ser adequada à eficiência e efetividade da tributação. A eficiência tributária pode mitigar parcialmente aspectos da justiça tributária, assim o fazendo em benefício de uma melhor arrecadação (praticabilidade). Na média, o mais adequado nesse aparente embate entre efetividade e justiça é que o benefício global supere os benefícios individuais. Não é raro que os próprios contribuintes tenham de optar entre impostos menores e menos complexos, em troca do direito ao aproveitamento de créditos relativos ao IPI, como pode ser observado da jurisprudência do STF.<sup>31</sup> O que não é admitido é o contribuinte se beneficiar individualmente de dois regimes fiscais, não podendo ser conferida a melhor das garantias de um regime e a totalidade dos direitos de outro.

Pode-se dizer que a justiça fiscal deve refletir o modo de tratamento que respeite critérios isonômicos e diferenças, estabelecendo uma relação adequada entre o indivíduo e o seu dever de financiar o Estado, na medida da sua dimensão econômica. O tema de quem deve se submeter ao ônus fiscal mais gravoso é elemento central em termos de política fiscal, que, entretanto não se esgota apenas numa equação de natureza econômica, pois abrange questões éticas e de filosofia moral.<sup>32</sup> É que a escolha de tributar indivíduos que estão mais

<sup>31</sup> O regime de apuração e de escrituração de tributos "Simples" diminui a carga tributária bruta e a complexidade das obrigações acessórias. Em compensação, nega o direito ao aproveitamento de créditos relativos ao IPI. (RE 523.416 AgR, voto do rel. min. Joaquim Barbosa, j. 18-10-2011, 2ª T, DJE de 4-11-2011.) e também em AI 764.201 AgR, rel. min. Cármen Lúcia, j. 27-3-2012, 1ª T, DJE de 23-4-2012

<sup>32</sup> SLEMROD John, *Tax progressivity and income inequality*. University of Michigan. School of Business Administration: Cambridge University Press, 1994, p. 1.





aptos à indivíduos menos possibilitados passa, além de razões econômicas,<sup>33</sup> que não conseguiriam determinar se seria justificável tirar uma quantia X de uma família rica, para entregar a quantia X para uma família mais pobre.

No direito tributário o tratamento igual vale como regra, da qual são possíveis exceções em razão de peculiaridades específicas. O tratamento igualitário não necessita de fundamentação específica, embora exista em duas passagens em nossa Constituição, isso porque é fundamento suficiente por si mesmo. No que toca às desigualdades de casos, impõe-se uma justificação, que são restringidas em alguns casos (art. 150, II da CF/88). A capacidade contributiva é um critério que pressupõe a diferença “igual/desigual” de maneira que se possa indicar as dessemelhanças reais entre contribuintes, situações e pessoas, sobretudo aquelas que impliquem a sonegação de direitos fundamentais a determinados indivíduos e grupos. Como vimos, a Constituição Federal não é neutra quanto às desigualdades, assim, declara pretender superá-las. Por isso, Celso Antônio Bandeira de Mello enfatiza que o princípio constitucional da igualdade envolve discriminações legais de pessoas, coisas, fatos e situações.<sup>34</sup> No âmbito tributário, algumas discriminações são perceptíveis para atendimento a alguns fins, como é o caso da tributação favorecida das cooperativas, a imunidade sobre o mínimo existencial, a intributabilidade de bens destinados ao exterior, dentre outros. O que interessa realmente no campo da justiça fiscal, será a eleição de critérios idôneos que são criados pelo legislador. Esses devem ser admitidos para atingir determinados fins, sendo arbitrários e ilegais tanto a eleição de fins ilegítimos como a eleição de critérios que atinjam fins distintos daqueles que deveriam ser atingidos.

A Justiça Tributária é efetivada por meio de tributos, havendo fundamentos no sistema constitucional brasileiro, que vedam o legislador de desenvolver mecanismos que criem um sistema tributário regressivo, pois esse termina por acentuar a pobreza ao invés de eliminá-la. A regressividade é elemento inconveniente na tributação do consumo, assumindo a tributação indireta uma condição de relevância no volume da arrecadação brasileira. O efeito regressivo desses tributos é inconveniente reconhecido à unanimidade, dentre os especialistas que versam sobre os Impostos do tipo sobre o Valor Agregado (IVA's). Não são, assim, distorções sentidas apenas em nosso ICMS, IPI, entre outros, tratando-se de problema inerente à própria técnica de tributação indireta.

<sup>33</sup> ROBBINS, Leonel. *An Essay on the Nature and Significance of Economic Science*. London: Macmillan, 1932, p. 149.

<sup>34</sup> BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3.º ed. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 23-35.





Não é errado afirmar que os maiores problemas de injustiça fiscal no Brasil decorrem apenas da tributação indireta. Muito se critica a tributação sobre o consumo, sem que se tenha considerado que esse é um método de tributação inerente aos países em desenvolvimento, que são importadores de capital para investimento. Os países em desenvolvimento têm tradicionalmente uma estrutura tributária distinta dos países desenvolvidos (geralmente os membros da OCDA), que são exportadores de capital para investimento.

Esses são dotados de uma classe média ampla e bem constituída, que, na sua maioria, detém capital e patrimônio acumulados ao longo dos tempos, gerados pela acumulação da renda percebida ou herdada. Tais países conseguem tributar a renda e o patrimônio com maior primazia, vez que o patrimônio e a renda estão em poder de sua população. O mesmo não acontece em países em desenvolvimento<sup>35</sup> (dentre esses, o Brasil), que são compostos por ínfima classe de pessoas ricas; uma classe média pequena (o conceito de classe média usado para o presente trabalho, é aquele indicado pelos padrões da OCDE), e uma enorme classe de pessoas sem qualquer patrimônio e capital.

Em países emergentes como um todo, não há poupança interna suficiente, motivo pelo qual é relevante o capital externo para investimento. O fato bem explica o endividamento externo. A riqueza é concentrada numa elite econômica composta por um percentual insignificante da população, sendo impossível de se tributar eficazmente tais índices de riqueza, pois são pequenos em perspectiva aos compromissos assumidos pelos Estado para com toda população. É claro que os instrumentos de tributação precisam ser ajustados ao tipo de riqueza encontrada na sua população, porém é preciso que estes sejam bem compreendidos até para fins de compatibilização com os objetivos traçados pela Constituição. Bem compreendido, a tributação sobre o consumo - apensar de perversamente regressiva - é instrumento relevante.

A despesa pública poderia garantir melhores oportunidades para a redistribuição de renda; A ligação entre a redistribuição de renda e os gastos públicos, especialmente gastos em saúde e educação, pelos quais os governos podem influenciar a formação e distribuição de capital humano, é particularmente forte, e o investimento público no capital humano carente

---

<sup>35</sup> Alan Schenk e Oliver Oldmand escreveram sobre a tributação indireta nos países em desenvolvimento, e afirmaram que: “Many developing countries find it difficult to collect personal income tax in agricultural economies with a dispersed population. “As a result, the personal tax base [in developing countries] is often limited to public employees and employees of large firms, particularly multinational firms. Taxes on the income of large companies – including taxes levied on the profits of large mining operations and agricultural estates – present fewer administrative difficulties.” (SCHENK, Alan; OLDMAND, Oliver. *Value Added Tax - A Comparative Approach*. Cambridge: Cambridge Tax Law Series, 2007, p. 14).





pode ser uma maneira eficiente de reduzir desigualdade de renda a longo prazo. Trata-se de uma possibilidade de aliviar os efeitos da regressividade, através do investimento público de qualidade na formação dos mais necessitados.

Entende-se inadmissível, todavia, que produtos e serviços essenciais sejam tributados da imensa maioria das pessoas carentes. Telecomunicação, energia elétrica, cesta básica e medicamentos não poderiam ser tributados pelo ICMS, por exemplo, quando adquiridos por pessoas necessitadas, devendo, em respeito à justiça tributária, existir instrumentos idôneos de avaliação da situação pessoal (capacidade contributiva subjetiva) do ponto de vista econômico do sujeito passivo adquirente ou tomador do serviço. É possível nesse contexto que o valor seja estornado ao adquirente dos bens e serviços, dentre outras possibilidades de implementação da justiça no sentido material.

Instrumentos como a progressividade podem e devem ser implementados, de modo que igualmente compensem as desigualdades. A progressividade poderá ser implementada por diferentes modos, tratando-se de técnica intimamente ligada à capacidade contributiva. Nem sempre essa será exigida, pois há pacífica concordância entre juristas sobre ser possível criar métodos de compensação da progressividade pela via da concessão de créditos fiscais aos mais necessitados em áreas como na educação, alimentação, escola, medicamentos, apenas para citar o caso do Reino Unido.

Na conformação do Estado Fiscal é imperioso que as isenções fiscais sejam restringidas ao máximo. Algumas, entretanto, devem ser admitidas por claro mandamento de justiça fiscal material. Dentre essas podemos citar as deduções familiares no Imposto de Renda das Pessoas Físicas. O assunto é apontado por Palao Taboada como “aspecto material del problema de la familia”, que se resume em como “Se trata de determinar si y de que manera serán tenidas en cuenta las circunstancias familiares a efecto de la cuantia del impuesto sobre la renda”<sup>36</sup>. Nesse caso o fim arrecadatório do Estado pode sacrificar-se, mediante o estabelecimento de isenções, quando assim o exijam outros fins constitucionais relevantes (art. 226 da CF/88).

Para ser introduzidas isenções no sistema tributário será necessário encontrar o valor protegido que ensejou tal medida fiscal e controlar se essa respeita em cada ano fiscal, os fins que tais medidas buscavam atingir.

---

<sup>36</sup> PALAO TABOADA, Carlos. El tratamiento de la familia en la imposición sobre la renda. In: *REDF*, n.º 29, 1981, p. 8.





## 2 CRITÉRIOS DE JUSTIÇA FISCAL

### 2.1 Justiça distributiva

A justiça tributária é efetivada prioritariamente pela justiça distributiva.<sup>37</sup> A expressão “justiça distributiva” vem originalmente de Aristóteles, em contraste com a “justiça corretiva” que mais tarde foi denominada de “justiça comutativa”. A justiça distributiva requer que honrarias, posições políticas ou dinheiro sejam distribuídos de acordo com o mérito do agraciado.<sup>38</sup> Aristóteles jamais colocou o problema de como “distribuir recursos escassos”, sob o título de justiça distributiva, nem considerou que a necessidade pudesse ser o fundamento de qualquer reivindicação de propriedade.<sup>39</sup> A discussão que Aristóteles conferiu em entorno dessa distinção tem por objeto as diferentes maneiras segundo as quais a justiça distributiva e a corretiva representam uma norma de igualdade. Na justiça distributiva a igualdade consiste no fato de que cada pessoa é recompensada na proporção dos seus méritos, de modo que é injusto que pessoas com méritos distintos sejam tratadas como iguais, e que os iguais em méritos sejam tratados de maneira desigual.<sup>40</sup>

A justiça distributiva em matéria fiscal surgiu na Inglaterra no período da Revolução Francesa, advindo de uma ideologia segundo a qual os pobres deveriam possuir melhores condições econômicas por direito, de modo que não dependessem para sobreviver de reivindicações de ordem moral apelativas à caridade dos mais ricos.<sup>41</sup> Foi apenas com a obra de Alfred Marshall, de 1890, que se declarou do outro lado do Atlântico a possibilidade (econômica) de se erradicar por completo a pobreza, salientando-se que “todos deveriam vir ao mundo com uma oportunidade razoável de levar uma vida cultivada, livre de sofrimentos da pobreza e das influências estagnantes da labuta mecânica excessiva”.<sup>42</sup>

A inclinação redistributiva avançou pela Europa no início do século XX, após a Primeira Guerra Mundial, sendo introduzidos direitos sociais prestacionais na Constituição de Weimar de 1919, num período de grandes dificuldades sociais advindas da devastação do

<sup>37</sup> “A justiça tributária é, por excelência justiça distributiva”. (TORRES, Ricardo Lobo. In. SHOUERI, Luis Eduardo. Estudos em Homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998, p. 185.

<sup>38</sup> FLEISCHACKER, Samuel. *Uma breve história da justiça distributiva*. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 30.

<sup>39</sup> FLEISCHACKER, Samuel. *Uma breve história da justiça distributiva*. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 4.

<sup>40</sup> FLEISCHACKER, Samuel. *Uma breve história da justiça distributiva*. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 30.

<sup>41</sup> FLEISCHACKER, Samuel. *Uma breve história da justiça distributiva*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 119.

<sup>42</sup> MARSHALL, Alfred. *Principles of Economics*. 7.º ed. Londres: McMillan, 1916, p. 2-4.





primeiro pós-guerra.

Nos EUA, Franklin Roosevelt propôs em seu Discurso à União de 1944, um segundo *Bill of Rights*, que deveria assegurar o direito à moradia, ao emprego adequado remunerado, à assistência médica, a “uma boa educação” e “uma proteção adequada contra os temores econômicos da velhice, doença, acidente e desemprego”<sup>43</sup>. Foi só com a obra de John Rawls, “Uma Teoria da Justiça” que a ideia de justiça distributiva realmente se consolidou nas décadas de 1950 e 1960, tomando forma a ideia de justiça como maximização das liberdades, oportunidades e bem-estar.

As repercussões econômicas da Segunda Grande Guerra deram base para a construção de corpos jurídicos que garantissem uma intervenção estatal no plano substancial. O fundamento da obrigação tributária passou a ser a capacidade contributiva do indivíduo, que tornou-se o critério reitor de justiça tributária, sendo vinculante para o legislador tanto na criação quanto na repartição dos tributos entre a sociedade.<sup>44</sup> O *ius imperium* deixou de ser a fonte de legitimação dos tributos,<sup>45</sup> sendo a solidariedade o elo que conecta o dever de todos os cidadãos de concorrer aos gastos do Estado, em proporção de suas capacidades. Surgiram, no plano constitucional de vários países, elementos que buscaram dar efetividade aos Direitos Fundamentais, assegurando aos indivíduos Direitos Sociais que devem ser providos pelo Estado. A concepção moderna de “justiça distributiva” invocou o Estado Fiscal para garantir que recursos sejam distribuídos por toda a sociedade de modo que todas as pessoas possam se suprir com um certo nível de bem-estar e de recursos materiais.<sup>46</sup>

Tais direitos implicaram em custo elevadíssimo que deve ser repartido com base em algum critério, sendo eleito universalmente o princípio da capacidade contributiva como o efetivo veiculador da justiça no campo fiscal. A concepção da justiça tributária não se esgota na capacidade contributiva, pois a verdadeira dimensão da justiça advém da sua interação com postulados, princípios e regras contidas na Constituição como a igualdade, a generalidade, a progressividade e o não confisco.

Nesse contexto, os tributos se submeteram a critérios específicos de justiça competindo aos impostos atender aos critérios da justiça distributiva e as taxas e as

<sup>43</sup> FLEISCHACKER, Samuel. *Uma breve história da justiça distributiva*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 121.

<sup>44</sup> MOSCHETTI, Francesco. Orientações Generales de la capacidade contributiva. *Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Publica*. Madrid: Editoria de derecho financiero, 2004, p. 513-514.

<sup>45</sup> A compreensão original é de Enno Becker, mas foi reafirmada por Pontes de Miranda. Cf. MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda n. 1 de 1969*. p. 362.

<sup>46</sup> FLEISCHACKER, Samuel. *Uma breve história da justiça distributiva*. São Paulo: Martins Fontes. 2006, p. 8.





contribuições de melhoria atender aos critérios de justiça comutativa. As normas tributárias buscam a concretização de diferentes fins no Estado Social e Democrático de Direito e a finalidade mais comum de Estado Fiscal é obter receitas dos indivíduos para a manutenção do próprio Estado. As desigualdades sociais frequentes em quase todas as sociedades modernas fizeram com que os Estados não permanecem neutros diante das injustiças criadas pelo acúmulo de capital privado, de um lado, e uma vasta sociedade de excluídos, de outro.

A redistribuição de renda é instrumentalizada pelos impostos que tem fins fiscais. A tributação de fins fiscais fará o custeio das crescentes despesas correntes do Estado, sendo o princípio da capacidade contributiva o critério ou a medida de diferenciação entre contribuintes na forma do art. 145, § 1º da CF/88, pois isonomia em direito tributário, deve ser, via de regra, entendida como igualdade em situações de igual capacidade contributiva, sendo a diferença de capacidade contributiva o critério diferenciador da desigualdade.

A tributação baseada em premissas de justiça distributiva é para muitos o instrumento que oferece o melhor instrumental para a redistribuição de rendas em uma sociedade predominantemente desigual e injusta. O Estado distribuidor funciona como um intermediário, em que deve tributar a riqueza excedente de alguns, para prestar serviços a outros que desses necessitem, sendo a justiça distributiva concretizada pelas normas de fins fiscais, havendo através delas uma adjudicação de parcelas de riqueza dos indivíduos, dispensando-a em forma de serviços públicos para os mais necessitados.<sup>47</sup> A justiça distributiva no direito tributário se concretiza por diversos meios, mas o seu financiamento deve se dar por meio de impostos, empréstimos compulsórios e contribuições especiais.

## 2.2. Justiça comutativa

A cobrança de taxas e contribuições deve atender aos critérios da justiça comutativa, sendo ilegal atenderem aos fins da justiça distributiva. Para Aristóteles, a justiça comutativa era aquela que deveria permear as relações privadas: o justo seria o meio entre duas partes. Daí é que a justiça seria concretizada por uma ideia de proporção. É da proporção que o dinheiro se igualizaria aos demais bens, possibilitando trocas justas entre pessoas.<sup>48</sup> O critério de justiça tributária que deve ser atendido nas taxas e as contribuições deriva da noção aristotélica de justiça comutativa; assim, tais espécies tributárias devem ser cobradas em

<sup>47</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*. vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, pp. 113-114.

<sup>48</sup> ARISTÓTELES. *Ética A Nicômaco*. São Paulo: Martin Fontes, 2000, p. 100.





proporção ao custo incorrido pelo Estado em fornecer tal utilidade, que é prestada individualmente.

A diferenciação carrega uma importante carga ideológica, pois escolher por uma tributação causal equivaleria a postular que o contribuinte apenas pague pelo que se beneficiou individualmente da atividade pública.<sup>49</sup> É bem verdade que a Constituição deu franca preferência aos impostos, sendo as taxas e as contribuições exceções constantes do Sistema Tributário. O mesmo ocorreu na Alemanha, advertiu Palao Taboada, onde “la ciencia jurídica alemana no se há interessado grandemente hasta ahora”,<sup>50</sup> principalmente pela diversidade de regimes jurídicos que impediram que se produzisse um conhecimento jurídico sistemático e homogêneo destas espécies tributárias.

As taxas não são cobradas pela atividade desenvolvida pelo contribuinte, mas pela atividade desenvolvida pelo Estado. O contribuinte apenas pagará se for exercido o poder de polícia, nunca se puder ser esse exercido pelo Estado. Assim, não haverá justiça comutativa se o Estado pretender cobrar pelo exercício potencial do poder de polícia, pois implicaria na instituição de uma taxa sem contrapartida estatal. O princípio da equivalência governa o regime das taxas e contribuições e se projeta na quantificação das exações que deve atender a uma relação de proporção entre valor da taxa e o custo incorrido pelo Estado.

Elementos ligados ao contribuinte podem servir para dimensionar o respectivo serviço estatal, desde que seja mantida uma relação de pertinência e adequação com o custo da atividade desempenhada pelo Estado: assim, por exemplo, poderá ser cobrada uma taxa para fiscalização sanitária de um laboratório de análises clínicas que tenha 3 (três) bioquímicos, sendo possível haver uma taxa mais gravosa para a fiscalização sanitária de um laboratório com 10 (dez) ou mais bioquímicos. Percebe-se que a base de cálculo da taxa de fiscalização sanitária poderá ser mensurada pela quantidade de funcionários do laboratório, desde que este dado do sujeito passivo importe num serviço mais custoso ao órgão fiscalizador.

O relevante para que se efetive a justiça comutativa é que exista uma racionalidade econômica entre o custo da taxa e o serviço público executado. Em havendo uma relação condicional (implicação lógica) entre o hipotético número de funcionários e o custo dispensado pelo Estado em razão do exercício do poder de polícia, haverá uma validação da taxa imposta. É necessário que se diga, que os serviços públicos mensuráveis e divisíveis

<sup>49</sup> NOVOA, César García. *O concepto de tributo*. Madrid: Marcial Pons, 2012, p. 261.

<sup>50</sup> PALAO TABOADA, Carlos. *Ordenanza Tributaria Alemana*, IEF: Madrid, 1980, p. 57.







devem ser pagos por quem deles usufruir na medida da despesa causada ao Estado.<sup>51</sup>

O fundamento da justiça fiscal que orienta estas espécies tributárias é o princípio da equivalência (custo/benefício) que tem inspiração do direito privado, e que estabelece que o valor da taxa deve manter uma relação direta com a atuação estatal. Fala-se em relação custo/benefício, pois a atividade do Estado deve representar um custo ao Estado, ao passo que o serviço estatal implicaria num potencial benefício ao contribuinte.

O critério do benefício não impede uma vinculação aproximada entre o custo do serviço e o montante arrecadado pela taxa, sendo dispensada uma compatibilidade absoluta entre custo/benefício. Basta que exista uma estimativa justificável do ponto de vista econômico. Caberá ao contribuinte um direito de provar o contrário. Em havendo irrisignação quanto à proporcionalidade entre o valor exigido pelo Estado e o custo incorrido na atividade estatal, poderá o contribuinte provar a realidade utilizando-se do princípio da proporcionalidade, que veda os excessos normativos e as prescrições irrazoáveis do Poder Público.

Se o valor da taxa ou contribuição ultrapassar significativamente o custo do serviço prestado ou posto à disposição do contribuinte, ensejando uma situação de onerosidade excessiva que descaracterize a relação de equivalência entre os fatos referidos (o custo real do serviço, de um lado, e o valor exigido contribuinte, de outro), configurar-se-á vício na legislação impugnada, podendo ser declarada a sua inconstitucionalidade. É exemplo a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que vedou a cobrança de taxa no valor de R\$ 10,00 (dez reais), pelo Estado de Minas Gerais, pela emissão das guias de arrecadação do Seguro de Danos Pessoais Causados por veículos automotores (DPVAT), principalmente em razão de prova irrefutável da ausência de correlação entre o valor da taxa e o custo envolvido na atividade desempenhado pelo Estado, vez que foi apresentado laudo técnico pericial evidenciando que o expediente criado pela legislação impugnada não teria um custo maior que R\$ 0,00.319 (trezentos e dezenove milionésimos de real) por veículo cadastrado,<sup>52</sup> fato que revelava uma clara violação do princípio da equivalência.

### 2.3 Tributação com fins indutores: qual racionalidade?

Afirmou-se acima que o texto constitucional contemplou um Estado que não é neutro.

<sup>51</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*. vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 344.

<sup>52</sup> ADI 2.551-MC-QO / MG. Rel. Celso de Mello, 02/04/2003 D.J. 20.04.2006.





Esse revelou inconformismo com a ordem social do período anterior à edição da Carta Constitucional de 1988, modo que a nova ordem estatal passou a ser voltada para construção de uma realidade social mais igualitária, justa, fraterna e plural.

A tributação nem sempre será informada pelo princípio da capacidade contributiva, podendo a imposição fiscal ser usada para atingir fins conformadores da realidade econômica e social existente, acentuando ou desestimulando condutas de maneira que sejam atendidos os desígnios visados pelo Estado.

O texto constitucional revelou inconformidade com a ordem social preexistente, demonstrando interesse em criar uma ordem econômica e social mais justa, solidária e plural. O papel do Estado não poderia ser neutro na concretização dessa realidade social desejada, apresentando uma ordem econômica voltada para superar as imperfeições do mercado, com a finalidade de promover os objetivos de política econômica, permitindo que os tributos fossem usados para o direcionamento de comportamentos, através de funções indutoras.

A tributação com função indutora seria o inverso de uma tributação neutra. Nesta, a norma com função fiscal seria associada às normas com função ou efeito indutor, gerando receitas ao mesmo tempo em que são estimulados ou desestimulados comportamentos. Em diferentes países, a tributação indutora vem sendo usada para a preservação do meio ambiente, através dos chamada tributação ambiental. No Reino Unido os “environmental taxes” tem sido discutidos como formas eficientes de: (i) estimular o adequado tratamento do lixo; (ii) a eficiente proteção da poluição nas águas; (iii) viabilizar o controle da qualidade do ar e da emissão de poluentes na atmosfera; (iv) ordenar o planejamento das cidades e das zonas rurais; (v) até atingir a redução na produção de ruídos.<sup>53</sup> É bem verdade que o Reino Unido não aplicou um imposto ambiental em relação à poluição da água ou do ruído, embora já exista um tipo de imposto sobre aterros que operam na área de gestão de resíduos sólidos, visando a reduzir a quantidade de resíduos enviados para aterros sanitários.<sup>54</sup>

É impossível cindir os efeitos fiscais dos efeitos extrafiscais, podendo-se falar apenas em uma variação de grau entre os efeitos, podendo predominar um sobre o outro. A jurisprudência do STF é bem ilustrativa da conjugação do efeito extrafiscal e fiscal no ITR.<sup>55</sup>

<sup>53</sup> SNAPE, John; SOUZA, Jeremy de. *Environmental Taxation Law: Policy, Contexts And Practice*. Warwick: Ashgate, 2006, p. 14.

<sup>54</sup> SNAPE, John; SOUZA, Jeremy de. *Environmental Taxation Law: Policy, Contexts And Practice*. Warwick: Ashgate, 2006, p. 14.

<sup>55</sup> EMENTA: Agravo Regimental no Recurso Extraordinário. Tributário. Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR). Lei nº 9.393/96. Progressividade das alíquotas. Grau de utilização e área do imóvel. Constitucionalidade. 1. Mostra-se alinhada com a redação originária do § 4º do art. 153 da Constituição Federal a progressividade das alíquotas do ITR a qual se refere à Lei nº 9.393/96, progressividade essa que leva em conta,





A progressividade do ITR é compreendida como instrumento de política fundiária, com a finalidade de promover a função social da propriedade rural, desestimulando a manutenção de propriedades rurais improdutivas e ao mesmo tempo arrecadar impostos. A progressividade fiscal do imposto atende ao princípio da capacidade contributiva, segundo o qual, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. Nada obstante o ITR seja classificado como imposto de natureza real, a maior dimensão do imóvel rural faz presumir, proporcionalmente, maior riqueza do contribuinte e, portanto, maior capacidade econômica e contributiva, como tem entendido sobre o assunto o STJ.<sup>56</sup>

Klaus Tipke sustenta que, em seu país, as normas com finalidades indutoras não pertencem ao direito tributário, mas ao direito da intervenção econômica. O autor germânico distingue as normas com finalidade fiscal, que têm objetivos arrecadatórios e se pautam pela capacidade contributiva, das normas com objetivos sociais, que visam atender finalidades não fiscais. As últimas seriam subvenções públicas que buscam o direcionamento econômico e a estruturação social, ao passo que as primeiras teriam fins arrecadatórios típicos.<sup>57</sup>

Considerando o sistema tributário brasileiro, e a concepção de justiça aristotélica, seria possível entender que as normas arrecadatórias estariam associadas à justiça distributiva; já as normas tributárias indutoras estariam associadas à noção de justiça corretiva (*iustitia regulativa* ou *iustum in corrigendo*), tomando-a na acepção oferecida por Ernest Weinrib.<sup>58</sup> Defende-se, por ora, que não seria admissível desconsiderar por absoluto o princípio da

---

de maneira conjugada, o grau de utilização (GU) e a área do imóvel. 2. Agravo regimental não provido, com imposição de multa de 2% (art. 1.021, § 4º, do CPC). 3. Não se aplica ao caso o art. 85, § 11, do CPC, haja vista tratar-se, na origem, de mandado de segurança (art. 25 da Lei nº 12.016/09). (RE 1038357 AgR, Relator: Min. DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 06/02/2018, Processo Eletrônico DEJ-036, divulg. 23-02-2018, public 26-02-2018).

<sup>56</sup> “A tabela referida pelo artigo 11 da Lei nº 9.393/96 denota progressividade fiscal e extrafiscal, ao conjugar a dimensão da área tributada e o índice de utilização do imóvel para aferição da alíquota incidente. A progressividade extrafiscal, instituída com vistas a promover a função social da propriedade e a desestimular a manutenção de áreas rurais improdutivas, mostra-se em harmonia com o art. 153, § 4º, I, da CF/88. Sob o prisma da progressividade fiscal, as alíquotas erigidas pela Lei nº 9.393/96 atendem satisfatoriamente ao princípio da capacidade contributiva, o qual, nos termos do art. 145, § 1º, da CF/88, deve inspirar a atividade de interposição legislativa em matéria tributária, mesmo em se tratando da disciplina de impostos de natureza real, sob pena de negligência do Estado em seu dever de promoção da justiça fiscal e da justiça distributiva”. (Recurso Especial Nº 1.702.304 – SP, 2017/0248471-6. Rel. Min. Francisco Falcão).

<sup>57</sup> TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito Tributário*. Tradução: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008. p. 65-68.

<sup>58</sup> WEINRIB, Ernest. J. “Aristotle's Forms of Justice”. *Ratio Juris*, vol. 2, n. 3, p. 211-226, 1989. Disponível em <<https://heinonline.org/HOL/LandingPage?handle=hein.journals/raju2&div=22&id=&page=>>. Acesso em: 01 de ago. 2019.





capacidade contributiva na determinação de normas tributárias que tenham finalidades indutoras. Tal princípio terá a sua eficácia atenuada, mas não ignorada, quando instituídos os tributos com efeitos indutores.

O parcial enfraquecimento do princípio da capacidade contributiva é possível em algumas hipóteses, sendo exemplos disso, as adaptações tributárias visando à simplificação fiscal através do uso de presunções, ficções, estimativas, pautas fiscais, etc. No caso da tributação indutora, a capacidade contributiva será atenuada com objetivo de proteger outros valores dignos de igual ou maior proteção na espécie, tal qual a busca do pleno emprego, a defesa do meio ambiente, a redução das desigualdades regionais e sociais, a defesa da saúde, dentre outras.

Nem todos os autores dão relevância ou acreditam haver um critério finalístico para identificação de normas tributárias, considerando inexato separá-las entre normas tributárias com fins fiscais, de normas sem fins fiscais (taxas), ou ainda, normas com fins indutores. Alegam haver um reducionismo exagerado que imaginaria existirem tributos que correspondessem exclusivamente aos fins fiscais (arrecadatório) ou apenas aos fins indutores (justiça corretiva).<sup>59</sup> Isso seria visível no caso do IPI, onde há um tributo que atende ao critério de justiça distributiva (fins fiscais) ao mesmo tempo que pode ser associado aos *fins extrafiscal* desse imposto, que tem na tabela TIPI alíquotas elevadas para produtos prejudiciais à saúde humana, como os cigarros que contenha tabaco (300%), uísque (60%), cerveja feita com malte (40%), dentre outros.

Embora a distinção entre os *fins* seja questionável, entende-se que cada tipo de tributo terá um critério de justiça que lhe corresponda. Não é incomum, seja a capacidade contributiva apontada como o único corolário do princípio da igualdade no direito tributário. Na prática não o é, embora não se negue a sua relevância como a principal medida de igualdade e critério de comparação. Em nossa opinião, a tributação com função indutora atenua a eficácia da capacidade contributiva, sendo que o fim indutor não poderá servir de justificativa para a tributação de situações que não representem manifestação concreta de riqueza ou que gerem efeito uma tributação pouco razoável.

É claro que existirão casos nebulosos, como o caso da tributação dos cigarros com alíquotas de 300%. Sentimos que aqui, o fim indutor deveria ser atingido por outros meios, como pela propaganda contra o tabagismo; a orientação das crianças sobre os malefícios do

---

<sup>59</sup> CASADO OLLERO, Gabriel. Los fines no fiscales de los tributos. *Comentários a la Ley Geral Tributária y líneas para su reforma. Libro-homenaje al professor Saiz de Bujanda*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1999, p. 103-152.





tabaco; pela eventual redução no nível de alcatrão ou de nicotina nos produtos, mas não pela tributação agravadíssima que termina por evidenciar um evidente fim fiscal na tributação. Tratando-se de atividade lícita, não poderá o fim indutor implicar na restrição absolutamente exagerada da liberdade do indivíduo, especialmente pela via da tributação.

Lembre-se que, mesmo na hipótese de normas tributárias com efeito indutor, haverá medidas de comparação entre contribuintes que foram vedadas expressamente pelo nosso Constituinte, dentre esses os critérios previstos no art. 150, inc. II: “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”.

Dentre as normas indutoras mais reconhecidas pela doutrina, estão algumas imunidades e algumas isenções próprias (ou subvenções). Nessas, o legislador “procura destacar um grupo dentre os ‘iguais’, dando-lhe um tratamento diferenciado, mais benéfico que o geral”.<sup>60</sup> As normas tributárias com efeitos indutores podem ser instituídas na forma de incentivos fiscais, podendo se dar por meio de redução de base de cálculo, redução de alíquota, concessão de créditos tributários, regimes diferenciados, diferimentos de pagamento, ou outras espécies de vantagens tributárias. Ademais, há tributos cuja própria natureza é indutora como é o caso das CIDEs.

Diversos impostos que detêm natureza interventiva podem ser citados, havendo para esse fim atenuações explícitas a alguns princípios constitucionais, como o caso dos “impostos sobre a importação” (artigos 153, inciso I), sobre a “exportação” (artigos 153, inciso II), sobre “produtos industrializados” (artigos 153, inciso VI), sobre as “operações de crédito, câmbio e seguro ou relativos a títulos ou valores mobiliários” (artigos 153, inciso v). Percebe-se ainda, que há outros parâmetros ou critérios discriminativos expressamente aceitos, para além desse. Veja-se por exemplo, a “essencialidade” (artigos 153, § 3º, I e art. 155, § 2º, inc. III); o “destino ao exterior” (art. 153, § 3º, artigo 155, § 2º, inc. X, “a” e art. 156, § 3º, inc. II); o “uso da propriedade segundo sua função social” (art. 153, § 4º e art. 182, § 4º, inc. II); localização do imóvel (artigo 156, § 1º, inciso II); o “ato cooperado praticados por sociedades cooperativas” (art. 146, inc. III, “c”); “tratamento diferenciado às microempresas e às empresas de pequeno porte” (art. 179), dentre outros. O critérios de justiça, nestas espécies de tributação, será corretivo.

<sup>60</sup> SCHOUEIRI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 244.





## 4 CONCLUSÃO

No desenvolvimento do presente artigo, pôde-se analisar problemas específicos que podem ensejar as seguintes conclusões:

1) A Constituição brasileira preconizou que o Estado deve ter um papel ativo na erradicação da pobreza e na eliminação das desigualdades, caracterizando-se por ser um Estado justo, solidário, fraterno e plural.

2) Para que exista uma igualdade de oportunidades entre brasileiros, dentre outras necessidades prementes, recursos financeiros são necessários de todos, principalmente dos mais ricos, devendo ser canalizados aos mais pobres por meio de programas governamentais que assegurem uma igualdade de oportunidades de partida.

3) A Constituição proclamou um sistema tributário difuso, que procurou gravar todas as formas de riqueza como o lucro, o consumo, o patrimônio, a herança e até as grandes fortunas. Trata-se de um sistema tributário rico que escolheu a capacidade contributiva como o critério que deve atuar em dois planos: no plano vertical, implicando na tributação dos rendimentos mais elevados, quando comparados à carga tributária incidente sobre os rendimentos menores, devendo satisfazer ao mandamento de igualdade vertical; no plano horizontal, deve-se ter em vista que contribuintes com igual capacidade contributiva se sujeitem a tributos em igual patamar, satisfazendo o mandamento de igualdade horizontal.

4) O Estado brasileiro desempenha função social conformadora e economicamente interventora: conformador, pois os impostos são usados em políticas de transferência de rendas aos mais necessitados, baseando-se em critérios de justiça distributiva (finalidades fiscais) que é aplicável aos impostos em geral; é interventora, pois o tributo, para além de um simples método de financiamento privado pelos serviços públicos prestados, é usado como instrumento para atingir políticas interventivas calcadas na indução dos comportamentos econômicos dos agentes através de medidas extrafiscais (fins externos) que atendem aos fins de justiça corretiva.

5) A justiça tributária é efetivada por meio de tributos, havendo mandamentos de Justiça que vedam ao legislador o desenvolver um sistema tributário regressivo, sem que exista uma contrapartida amenizadora que possa balancear eventuais problemas decorrentes da regressividade dos impostos. Esse fenômeno é característico da tributação do consumo, sendo que os maiores problemas de injustiça fiscal no Brasil são ocasionados pela tributação





indireta. A tributação do consumo é metodologia de tributação típica dos países em desenvolvimento, que são importadores de capital para investimento.

6) A tributação instituída com fins fiscais foi autorizada para o custeio das crescentes despesas correntes do Estado, sendo o princípio da capacidade contributiva o critério ou a medida de diferenciação entre contribuintes na forma do art. 145, § 1º da CF/88.

7) A cobrança de taxas e contribuições deve atender aos critérios da justiça comutativa, sendo ilegal atenderem aos fins da justiça distributiva. As taxas não são cobradas pela atividade desenvolvida pelo contribuinte, mas pela atividade desenvolvida pelo Estado. O relevante para que se efetive a justiça comutativa é que exista uma razoável equivalência econômica entre o custo da taxa e o serviço público executado. Em havendo uma relação de implicação lógica entre o hipotético número de funcionários, acima exemplificado, e o custo dispensado pelo Estado em razão do exercício do poder de polícia, haverá uma validação da taxa imposta. É necessário que se diga, que os serviços públicos mensuráveis e divisíveis devem ser pagos por quem deles usufruir, na medida da despesa causada ao estado.<sup>61</sup> A justiça nas taxas nem sempre será absolutamente comutativa igualdade entre preço pago e valor-custo da contraprestação estatal. O que é fundamental é que não existam distorções relevantes no cálculo de equivalência. Admite-se, claro, uma aproximação ou estimativa bem feita que justifica o preço pelo serviço colocado à disposição do indivíduo pelo agir do Estado.

8) A tributação nem sempre será informada unicamente pelo princípio da capacidade contributiva, podendo a imposição fiscal ser usada para atingir fins conformadores da realidade econômica e social existente, acentuando ou desestimulando condutas de maneira que sejam atendidos os desígnios visados pelo Estado. Considerado o sistema fiscal brasileiro, entendeu-se neste trabalho, que não seria admissível desconsiderar por completo o princípio da capacidade contributiva, na hipótese de normas tributárias dotadas de finalidades indutoras, sob pena de incorrer em injustiça tributária.

9) O princípio em exame terá a sua eficácia atenuada, mas não ignorada. A atenuação é permitida pela Constituição, que protege outros valores dignos de igual proteção, sendo exemplo a busca do emprego, a defesa do meio ambiente, a redução das desigualdades regionais e sociais.

---

<sup>61</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário*. vol. II. – Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 344.





## REFERÊNCIAS

- ARISTÓTELES. *Ética A Nicômaco*. São Paulo: Martins Fontes, 2000.
- ATALIBA, Geraldo. Anterioridade da lei tributária, segurança do crédito e iniciativa privada. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro*. São Paulo, RT, ano XXII n. 50, p. 7, abr./jun. 1983.
- ATALIBA, Geraldo. *Noções de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964.
- ÁVILA, Humberto. Função da Ciência do Direito Tributário: do Formalismo Epistemológico ao Estruturalismo Argumentativo. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 29, 2013.
- ÁVILA, Humberto. Limites à tributação com base na solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio (coord.); GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005,
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.
- BECKER, Enno. *Reichsabgabenordnung mit Nebengesetzen*. 9. ed, neu bearb. und erweiterte Aufl., Bd. 1-4. Köln: Heymanns, 1963-68. 4 v.
- BEISSE, Heinrich. O critério econômico na interpretação das leis tributárias segundo a mais recente jurisprudência alemã. In: MACHADO, Brandão (Dir.). *Direito Tributário: estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Positivo como Sistema Homogêneo de Enunciados Deônticos. *RDT*, São Paulo, n. 45, 1988.
- COCIVERA, Benedetto. *Corso di diritto tributario*. Bari: F. Cacucci, 1965.
- COMBARROS-VILLANUEVA, Victoria Eugenia. La interpretación económica como criterio de interpretación jurídica (algunas reflexiones a propósito del concepto de 'propiedad económica' en el Impuesto sobre el Patrimonio). *Revista Española de Derecho Financiero*, n. 44, p. 496-497, 1984.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.







- FLEISCHACKER, Samuel. *Uma breve história da justiça distributiva*. São Paulo: Martins Fontes, 2006.
- GIANNINI, D. *Il Rapporto giuridico d'imposta*. Milano: Giuffrè, 1937.
- GRIZIOTTI, Benevenuto. *Princípios de la Política, Derecho y Ciência de La Hacienda*. Buenos Aires: Depalma, 1935.
- HENSEL, Albert. *Diritto tributario*. Milão: Giuffrè, 1956.
- JARACH, Dino. *El hecho imponible: Teoría general del derecho tributario sustantivo*. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1996.
- KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Derecho tributario: parte general*. Traducción de Yebra Martul-Ortega-Izquierdo Macías Picavea. Madrid: Editoriales de Derecho Financeiro Reunido, 1978.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Teoria da imposição tributária*. 2. ed. São Paulo: LTR, 1998.
- MOSCHETTI, Francesco. *El principio de capacidad contributiva*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980.
- PALAO TABOADA, Carlos. El tratamiento de la familia em la imposición sobre la renda. *REDF*, n.º 29, 1981.
- PALAO TABOADA, Carlos. *Ordenanza Tributária Alemana*. IEF: Madrid, 1980.
- ROBBINS, Leonel. *An Essay on the Nature and Significance of Economic Science*. London: Macmillan, 1932.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- SLEMROD John, *Tax progressivity and income inequality*. Ann Arbor: Cambridge University Press, 1994.
- TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito Tributário*. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2008.
- TORRES, Ricardo Lobo. A Legalidade Tributária e os seus subprincípios constitucionais. *Revista de Direito da Procuradoria-Geral do Estado do Rio de Janeiro*, n. 58, p. 193-219, 2004.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário: Constituição Financeira, Sistema Tributário e Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. V. I, II e III.
- VANONI, Ezio. *Natureza e interpretação das leis tributárias*. Tradução de Rubens Gomes de Sousa. São Paulo: Edições Financeiras, 1973.





XAVIER, Alberto. *Manual de Direito Fiscal*. Lisboa: Faculdade de Direito de Lisboa, 1981.

ZIPPELIUS, Reinhold. *Teoria Geral do Estado*. 3. ed. Lisboa: Fundação Gulbenkian, 1997.

### DADOS DA PUBLICAÇÃO

**Categoria:** artigo submetido ao *double-blind review*.

**Recebido em:** 04/08/2019.

**Aceito em:** 02/12/2019.



