

JUSTIÇA FISCAL, CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A PROMOÇÃO DA IGUALDADE

Élvio Gusmão Santos

Procurador Federal

Pós-graduado em Direito Tributário pelo IEC/PUC-MINAS

RESUMO: A justiça fiscal se fundamenta no equilíbrio entre a arrecadação de tributos que recaiam, preferencialmente, sobre a renda e o patrimônio - consoante a capacidade contributiva do indivíduo, tendo em vista o imperativo da igualdade - e à sua destinação. O tributo não é apenas um meio de financiar o Estado e os seus gastos, mas também, de promover a igualdade entre os seus cidadãos e diminuir as diferenças sociais e econômicas de sua população.

ABSTRACT: The fiscal justice is based on the balance between taxation, preferentially on income and property – according to one’s economic capacity and the demands of equality – as well as its distribution. The tax should not support the state finances and expenses only, but should be used in order to promote the equality between their citizens and decrease the social and economic differences among them.

Palavras-chave: Tributos. Justiça fiscal. Destinação dos recursos. Igualdade.

Key-words: Fiscal justice. Taxation. Resources distribution. Equality.

Sumário: Introdução; 1 Como o modelo tributário influencia na diminuição da desigualdade; 2 A capacidade contributiva como fundamento de um sistema tributário justo; 2.1 O modelo de capacidade contributiva; 3 A destinação da arrecadação tributária e a promoção da igualdade; 4 Conclusões; 5 Referências.

INTRODUÇÃO

Tributar é justo? Como fazer justiça fiscal com a tributação? O presente artigo procura demonstrar que tributar não é uma forma de diminuir riquezas, mas sim, distribuí-la. Como isso seria possível se o tributo é visto como uma forma de invasão dos governos na propriedade privada? A resposta é que sem os tributos, não haveria o Estado como hoje ele é organizado. Sem tributos não há governo e sem governo, não há mercado. Este depende de todo um sistema jurídico, político e administrativo que possa regular as atividades privadas e públicas.

Porém, os tributos – em uma visão contemporânea - não servem somente para financiar os governos e manter as atividades do mercado. A tributação, hoje, tem um papel de promoção da igualdade através da execução pelos governos de ações financiadas com o dinheiro arrecadado pela Fazenda e por meio de uma taxaço que leve em conta a capacidade contributiva das pessoas.

A forma como um determinado sistema tributário está estruturado demonstra se este atende ou não o objetivo de diminuição das desigualdades sociais e econômicas. Uma tributação que recaia, preferencialmente sobre o patrimônio e a renda é o melhor exemplo de justiça fiscal, já que leva em consideração a capacidade contributiva dos indivíduos. Outrossim, um sistema que privilegia a tributação indireta e sobre o consumo tem o efeito inverso, pois atinge de maneira

desproporcional os menos aquinhoados - como se demonstrará adiante - além de ter um efeito perverso sobre a economia, os investimentos, as exportações e o consumo, em virtude do conhecido efeito cascata que esses tributos carregam.

O sistema tributário brasileiro, por privilegiar a forma indireta de exação, não se adéqua aos objetivos estabelecidos no art. 3º da Constituição Federal de 1988. Este quadro será exposto e comprovado com os dados das pesquisas que fundamentaram o presente artigo.

1 COMO O MODELO TRIBUTÁRIO INFLUENCIA NA DIMINUIÇÃO DA DESIGUALDADE

O modelo de tributação de uma nação exerce um importantíssimo papel no combate às desigualdades sociais e econômicas. Em um sistema tributário justo e equilibrado há uma tendência para que a renda e a riqueza sejam menos concentradas. O papel do tributo em uma sociedade contemporânea não é somente financiar o Estado, mas, primordialmente, servir de instrumento de transformação social para resgatar direitos não realizados. Tal função não é apenas dos tributos, pois todo o sistema jurídico no qual ele está inserido e dá suporte tem esse dever de atuar como um agente transformador.

Não é preciso nenhum número ou estatística para se verificar a disparidade de renda entre os brasileiros. A pobreza e a riqueza extremas andam juntas pelas ruas. A Constituição de 1988 traçou como seus objetivos a construção uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. Para se atingir essa meta, é de crucial importância que o sistema tributário do Brasil seja condizente com os objetivos traçados e determinados pela Carta Magna.

Com efeito, é de se perguntar se com a atual organização tributária do país os tributos servem para diminuir ou aumentar as desigualdades. Olhando-se o quadro atual, tem-se que a tributação é constituída por tributos diretos - que recaem sobre o patrimônio e a renda - e por tributos indiretos - que incidem sobre o consumo. A tributação direta tem um caráter mais progressivo e pode atender de maneira mais justa os ditames da igualdade e capacidade contributiva, como se demonstrará.

A tributação indireta possui caráter mais regressivo, pois ricos e pobres contribuem com um mesmo valor na compra de um produto, mercadoria ou aquisição de serviço.

São vários os efeitos de um sistema que privilegia uma carga tributária incidente sobre o consumo em detrimento do patrimônio e da renda. Dentre esses efeitos, podem ser citados os seguintes: a inibição do consumo, dificuldades para se alavancar o crescimento econômico e dos níveis de emprego, pois o consumo baixo limita a expansão da economia que, por sua vez, não tem capacidade de gerar novos empregos; é desproporcional e regressivo ao cobrar o mesmo de pobres e ricos, violando, assim, os princípios da igualdade e da capacidade contributiva.

Outro problema causado pelo modelo que privilegia a tributação indireta é que muitos impostos ou contribuições que recaem sobre o consumo o fazem de maneira cumulativa, como o PIS e a COFINS, que têm seus custos repassados aos produtos e serviços, o que diminui a possibilidade de consumo e afeta a competitividade das empresas.

O tributo cumulativo afeta o crescimento econômico em virtude de seu efeito sobre as decisões de investimento. Como um efeito cascata, o imposto ou contribuição eleva o custo de bens de capital e, como eles têm cadeias produtivas relativamente longas, a elevação tende a ser maior do que a sofrida, em média,

pelos bens de consumo. O investimento tende a se reduzir e, com ele, a taxa de crescimento do país.

Diante das diferenças apontadas entre os diversos modelos de tributação, ao se analisar o Brasil, é de se concluir pela injustiça do sistema adotado pelo país, conforme dados que serão mostrados a seguir. A base da arrecadação no Brasil é mais forte na chamada tributação indireta, ou seja, embutida em alimentos ou bens de consumo. Como o brasileiro mais pobre gasta a maior parte de sua renda nesses itens, paga mais impostos proporcionalmente. Portanto, a diminuição ou a extinção de tributos como a COFINS, por exemplo, tornaria o consumo mais barato.

Lado outro, a diminuição da arrecadação provocaria uma série de problemas para a continuidade de um grande número de programas de assistência social e distribuição de renda patrocinados pelo Governo Federal. Em um Estado com diferenças sociais abissais como o Brasil, há necessidade de uma forte atuação estatal no sentido de promover ações sociais que diminuam as desigualdades provocadas pela concentração de riqueza em uma parcela pequena da população.

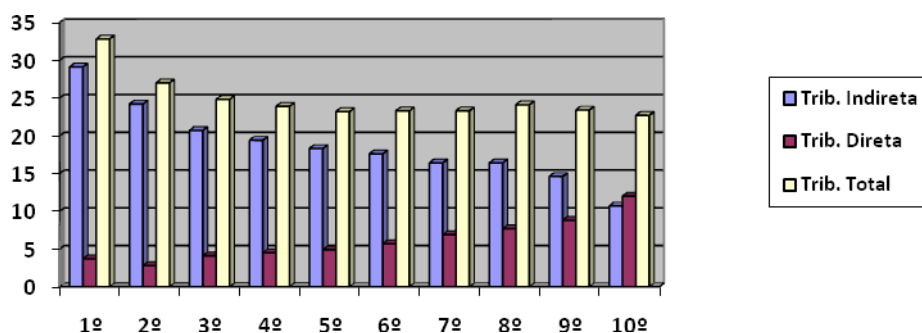
Equalizar a arrecadação de tributos cada vez maior – que pesa sobre os ombros do empresariado e trabalhadores – com os gastos para o custeio da máquina administrativa, gastos correntes, programas sociais e verbas para investimento têm sido o grande desafio do sistema tributário e das finanças públicas. Como arrecadar mais, sem sufocar a livre iniciativa e a sociedade e, ao mesmo tempo, gastar com qualidade? Eis aí o trabalho que os administradores e gestores da coisa pública têm para o futuro.

Este trabalho demonstrará como o modelo que privilegia a tributação indireta e sobre o consumo provoca injustiça e não atende aos ditames constitucionais de um Estado Democrático e Social de Direito, que o Brasil se propôs a ser, após a promulgação da Constituição da República de 1988.

Um estudo do IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – órgão do Governo Federal, aponta que quanto maior a renda, menor a carga tributária, em termos percentuais.

O décimo mais pobre da população sofre uma carga total de tributos no valor de 32,8% da sua renda (29,1% de tributos indiretos e 3,7% de tributos diretos), ao passo que o décimo mais rico arca com um percentual de 22,7% de sua renda como carga tributária total, distribuídos da seguinte forma: 10,7% de tributos indiretos e 12,0% de indiretos¹. A tributação indireta é maior que a direta em nove, das dez faixas de renda.

No gráfico a seguir, o resumo do quadro aqui descrito, com a distribuição da carga tributária (%) por décimos de renda, nos anos de 2002-2003.



Fonte: POF/IBGE(MICRODADOS). Elaboração: IPEA

¹ Fonte: POF/IBGE (microdados). Elaboração: IPEA, a partir de GAIGER, 2008. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/pdf/08_05_15_DesigualdadeJusticaTributaria.pdf>. Acesso em 03 de julho de 2009.

A distribuição da carga tributária no Brasil **não** se dá de forma equânime, com alguns setores da população sendo mais afetados que outros. Conforme o Comunicado da Presidência n.º 22 do IPEA², pessoas com renda mensal familiar de até dois salários-mínimos têm 53,9% de sua renda comprometida com o pagamento de tributos e gastam 197 dias de trabalho para o pagamento dessas obrigações. As pessoas que ganham mais de 30 salários-mínimos têm 29% de sua renda total comprometida com impostos e destinam 116 dias de trabalho, em média, para pagá-los. Estes números se referem ao ano de 2008. Tanto os dados referentes à distribuição dos impostos indiretos e diretos quanto os que tratam da carga tributária total apontam para um encargo maior por parte das camadas mais pobres da população.

Tais estudos mostram que o sistema tributário é o contrário do que deveria ser. Ao invés de se tributar mais pesadamente as camadas mais aquinhoadas da população, tributam-se os mais pobres de maneira mais forte, tudo em virtude da preferência por uma tributação que recai sobre o consumo. Tomando o salário-mínimo como base para classificar os níveis de renda, a regressividade da tributação no Brasil fica ainda mais evidente³: famílias com renda de até dois salários-mínimos pagam 48,8% da sua renda em tributos; famílias com renda acima de 30 salários-mínimos, cerca de 26,3%.

2 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO FUNDAMENTO DE UM SISTEMA TRIBUTÁRIO JUSTO

É comum no Brasil se dizer que o pobre não paga imposto. Aqui, quem paga imposto de renda é somente o rico e a classe média. A afirmativa não é verdadeira e esconde uma realidade cruel: a de que os pobres, no Brasil, pagam muito mais impostos que os ricos.

No quadro da página anterior, ficou claro que a tributação indireta recai pesadamente sobre as parcelas mais pobres da população, comprometendo, em alguns casos, até 32,8% da sua renda total, enquanto o décimo mais rico tem “apenas” 22,7% de sua renda comprometida com o pagamento de impostos.

Tamanho disparidade não colabora para a diminuição das desigualdades, pelo contrário, provoca o seu aumento, porque não há distribuição de renda ou consumo adequado, uma vez que a maior parte dos rendimentos é consumida no pagamento de tributos.

O disposto no §1º, do art. 145 da Constituição de 1988, de que os impostos, sempre que possível, terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, é ineficaz diante da realidade da distribuição da carga tributária no Brasil.

A lógica da tributação no Brasil viola o Princípio da Equidade ou da Capacidade Contributiva. Este princípio determina que o financiamento do Estado pelo contribuinte deva ser feito levando-se em consideração a capacidade econômica deste último. Não se pode impor aos cidadãos de menor capacidade econômica – entendidos aqueles de menor renda e menor patrimônio – o mesmo esforço tributário demandado dos indivíduos de maior capacidade econômica.

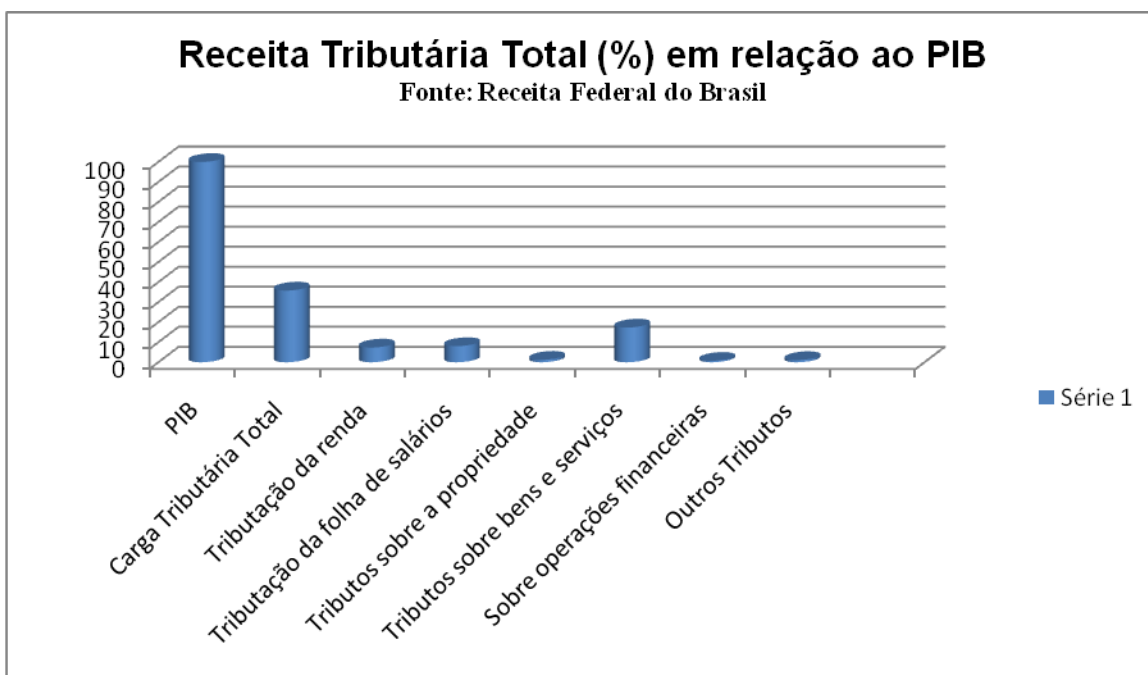
O sistema tributário mais justo deve buscar a progressividade, ou seja, tributar mais os ricos do que os pobres. Tudo isso é bastante óbvio, todavia, aqui não funciona desta maneira, em virtude da inversão de valores e ênfase na tributação indireta.

² *Receita pública: quem paga e como se gasta no Brasil*. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/comunicado_presidencia/09_06_30_ComunicaPresi_22_ReceitaPublica.pdf>. Acesso em 30 jun. 2009.

³ *Ibid.*, p.4.

Estudo divulgado pela Receita Federal do Brasil⁴ mostra que os tributos sobre bens e serviços responderam por quase metade (48,4%) da arrecadação do ano de 2008. Em 2007, respondiam por 47%. Na comparação internacional, com os países da OCDE (Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico), o Brasil é uma das economias com maior nível de tributação do consumo e menor percentual de tributação da renda. A tributação do consumo responde por 31,5% da carga tributária, na média dos países da OCDE. A menor é verificada nos EUA (17%). Em relação à renda, a média é de 36%.

O mesmo estudo indica outra distorção do sistema tributário nacional: a tributação incidente sobre a folha de salários. Considerando que a receita tributária total equivale a 35,8% do PIB, os tributos incidentes sobre a renda equivalem a 7,34% do PIB, enquanto os impostos e contribuições sobre a folha atingem 8,06% do PIB. Esses dados comprovam, mais uma vez, como um modelo de tributação errado influencia na distribuição de renda e crescimento econômico.



2.1 O MODELO DE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA ADEQUADO.

O "melhor sistema tributário" não é simplesmente aquele que seja o que causa "o melhor crescimento econômico" ou o "mais eficiente". Deve-se levar em conta, além dos argumentos utilitaristas, valores morais como o de justiça. Conforme Murphy e Nagel⁵, o sistema deve ser JUSTO e EFICIENTE (grifos nossos).

A visão mais tradicional de um sistema justo é o "[...]de que as pessoas que se encontram na mesma situação devem arcar com o mesmo ônus, e que as pessoas em situações diferentes devem arcar com ônus diferentes⁶."

O Estado deve exigir que as pessoas paguem os seus tributos, preferencialmente, conforme a sua capacidade para contribuir, levando-se em

⁴ Carga tributária no Brasil 2008 – Análise por Tributos e Base de Incidência. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/CTB2008.pdf>>. Acesso em 07 de julho de 2009.

⁵ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 17.

⁶ *Ibid.*, p. 17.

consideração o seu patrimônio e renda. A carga tributária deve variar conforme as demonstrações de riqueza, incidindo, nos impostos sobre a renda e patrimônio, de forma progressiva.

A renda e o patrimônio podem ser tributados de duas formas:

- Proporcional: a alíquota média permanece a mesma à medida que a renda aumenta;
- Progressiva: a alíquota média aumenta com a renda (ou com qualquer outra base tributária)

Há autores, todavia, que não veem os sistemas de tributação progressiva como meio de se alcançar a igualdade tributária, sendo preferível a proporcionalidade para este fim. Em uma alíquota hipotética de 10%, no sistema proporcional, quem tem R\$ 10,00 paga R\$ 1,00; quem tem R\$ 100,00 paga R\$ 10,00. Pelo critério da progressividade, quem tem R\$ 10,00 paga R\$ 1,00 (alíquota de 10%); quem tem R\$ 100,00 pode vir a pagar R\$ 25,00 (alíquota progressiva de 25%).

Zilveti⁷, citado por Paulsen, explica o motivo pelo qual a proporcionalidade atenderia melhor aos ditames da igualdade:

Pela proporcionalidade, o rico já paga mais imposto que o pobre, e, assim, é atendido o princípio da igualdade na tributação. Isso [a progressividade] redundaria em tributar desigualmente as mesmas manifestações de riqueza, mediante o uso de critérios que considera apenas a questão monetária, sem levar em conta o fato de aquele que ganhe cem ter ou não vinte e quatro vezes mais capacidade contributiva do que quem ganha dez. Assim, a progressividade rompe definitivamente com a igualdade[...].

Em que pesem as razões supracitadas, a capacidade contributiva é o critério mais utilizado para se aferir o melhor meio de tributação, pois reconhece que as pessoas têm diferentes rendas e diferentes capacidades de arcar com os ônus dos impostos. O princípio da capacidade contributiva é reflexo do princípio da igualdade, que demanda tratamento diferenciado para as pessoas que se encontram em situações diferentes. Desta feita, "[...] deve-se buscar um modelo de incidência que não ignore as diferenças (de riqueza) evidenciadas nas diversas situações eleitas como suporte de imposição⁸."

A capacidade contributiva ou equidade pode ser vertical e horizontal:

- *Equidade vertical*: são as exigências da justiça quanto ao tratamento tributário de pessoas com níveis diversos de renda;
- *Equidade horizontal*: são as exigências da justiça quanto ao tratamento de pessoas com rendas iguais;

O princípio da capacidade contributiva se fundamenta na idéia de que quem tem mais contribui com mais em termos reais.

Consoante Murphy e Nagel⁹, dentro desta concepção, assegura-se um maior ideal de igualdade e justiça tributária, segundo a qual os impostos devem ser recolhidos em proporções cada vez mais altas à medida que cresce o nível de renda e bem-estar, o que leva muitos a preferir esta modalidade de tributação denominada progressiva. Porém, um esquema tributário justo não significa apenas o fato de as alíquotas médias aumentarem quando a renda cresce, mas também, a

⁷ ZILVETTI, Fernando Aurélio. Progressividade, justiça social e capacidade contributiva, in RDD& n.º 76, janeiro de 2002, *apud* PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e jurisprudência*. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2007. p.62.

⁸ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 139.

⁹ MURPHY; NAGEL, op. cit., p. 41-43.

consideração de como são feitos os gastos governamentais, ou seja, a qualidade dos gastos.

No Brasil, a aplicação da equidade vertical é vista na cobrança do Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, notadamente, sobre a pessoa física. A legislação sobre o IRPF prevê a isenção para quem ganha de R\$ 1.434,00; alíquota de 7,5% para quem recebe de R\$1.434,01 a 2.150,00; 15% para os rendimentos entre R\$ 2.150,01 a R\$ 2.866,00; 22,5% para valores entre R\$ 2.866,01 a R\$ 3.582,00 e de 27,5% para rendimentos acima de R\$ 3.582,01.

A injustiça ou injustiça de mais alíquotas e as respectivas bases de cálculo são, todavia, objeto de discussões amplas e que não têm consenso, não podendo ser objeto de análise neste trabalho.

Boa parte dos autores só trabalha com a perspectiva de uma equidade vertical, esquecendo-se da equidade horizontal. Como bem ilustram Murphy e Nagel¹⁰, “[...] não podemos afirmar como princípio fixo e imutável que as pessoas com a mesma renda ou nível de bem-estar pré-tributário têm de pagar os mesmos impostos.” Pessoas com a mesma faixa de renda podem apresentar situações ou condições, o que justificaria um tratamento tributário diferenciado, tais como as isenções, diminuição da base de cálculo em virtude da existência de dependentes, gastos com educação, saúde ou mesmo aquisição da casa própria.

3 A DESTINAÇÃO DA ARRECAÇÃO TRIBUTÁRIA E A PROMOÇÃO DA IGUALDADE

O Brasil sempre foi um país com grandes desigualdades. Para ilustrar, foi cunhado na década de 1970 o termo “*Belíndia*” como sinônimo de um lugar que tinha algumas características de um país desenvolvido, como a Bélgica, e de outro com marcantes e estrondosas diferenças, como a Índia.

Marcado por diferenças sociais, econômicas e regionais, esta nação tem procurado nos últimos anos promover a diminuição das desigualdades que sempre o marcaram de forma tão profunda. A Constituição Federal traçou diversos objetivos a serem atingidos (art. 3º), dentre eles a construção uma sociedade livre, justa e solidária; a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais e regionais. Infelizmente, tais metas não foram atingidas, embora tenham ocorrido diversos avanços, como, por exemplo, a diminuição da mortalidade infantil e do analfabetismo; melhoria na expectativa de vida; aumento do número de jovens nas escolas, dentre outros.

Fora do Brasil, a busca pelo tratamento igual já estava presente desde antes da Revolução Francesa, mas a partir dela, a luta por um tratamento equânime (*equal treatment*) entre as pessoas não só se tornou sinônimo de aplicação de justiça, como é um dos aspectos de como a dignidade da pessoa humana se revela, em especial, no tratamento que o Estado reserva ao homem.

O direito à igualdade ou ao tratamento isonômico está definido como um direito fundamental, assumindo posição de destaque na sociedade moderna e invertendo a tradicional relação entre o Estado e o indivíduo, ao reconhecer que a pessoa humana tem, “primeiro, direitos, e depois, deveres perante o Estado, e que os direitos que o Estado tem em relação ao indivíduo se ordenam ao objetivo de melhor cuidar das necessidades dos seus cidadãos¹¹.”

Por meio de ações corretivas dos Poderes Públicos e do estabelecimento de direitos relativos à assistência social, à educação, ao trabalho, ao lazer, à saúde, à cultura e ao esporte, por exemplo, procurou-se promover uma igualdade material,

¹⁰ op. cit., p. 53-54.

¹¹ MENDES, Gilmar *et al.* *Curso de Direito Constitucional*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 232.

ou seja, o tratamento equânime de todos os seres humanos, bem como a sua equiparação no que diz respeito às possibilidades de concessão de oportunidades. Portanto, de acordo com o que se entende por igualdade material, as oportunidades, as chances devem ser oferecidas de forma igualitária para todos os cidadãos, na busca pela apropriação dos bens da vida.

No entanto, o objeto de análise deste artigo é demonstrar que embora a tributação tenha um papel fundamental como instrumento reformador e capaz de atuar na diminuição das desigualdades, o modo como o sistema tributário está estruturado não logra os objetivos estabelecidos pela Constituição Federal de 1988, havendo a necessidade de uma reforma para que ele se adéque às exigências de um sistema justo, com fundamento na igualdade e capacidade contributiva, em busca de uma maior justiça social e fiscal. Como exemplo dessa afirmação, tem-se o imposto sobre a renda das pessoas físicas que “é o maior responsável por fazer avançar ou retroceder a capacidade econômica e, por consequência, a solidariedade social¹².” Alíquota fixa ou única impede a aplicação do princípio da capacidade contributiva, ao passo que alíquotas diversas, conforme a faixa de renda da pessoa, atendem melhor aos ditames da equidade vertical.

Um sistema tributário justo, todavia, não se resume à busca de uma tributação mais eficiente, ou que proporcione um maior crescimento ou desenvolvimento econômico. A busca por uma justiça tributária envolve não apenas a forma como o tributo é cobrado e se se respeita a capacidade contributiva do indivíduo, mas também o destino que os governos dão àquilo que arrecadam. “A questão da justa distribuição das cargas tributárias não poder ser separada de uma questão mais geral: a de saber se o governo efetua ou não a justiça distributiva.¹³”

O governo de um Estado não pode mais ser visto somente como um prestador de serviços ou um mero observador da atuação do mercado capitalista do tipo *laissez-faire*, que supostamente distribui toda a riqueza de forma justa, conforme o merecimento e competência de cada um, sem se considerar que os diversos cidadãos de um país não têm (ou não tiveram) as mesmas oportunidades ou condições de vida dadas por esse mesmo mercado.

O modelo de Estado Liberal fracassou na sua busca de promover a igualdade entre os indivíduos, pois não observou que o mercado não consegue sanar as injustiças decorrentes dos fatos da vida nem proteger as partes mais fracas dentro de uma relação jurídica qualquer (como exemplos, podem ser citadas as relações envolvendo empresas e o consumidor, nas quais este é, normalmente, o elo mais fraco da cadeia, obrigando-se a se submeter às regras ou imposições dos grandes grupos econômicos quando da aquisição de produtos ou serviços. Nas relações trabalhistas, a proteção ao trabalhador ganha preferência com a aplicação do princípio do *in dubio pro misero*, da proibição de demissão sem justa causa, além da criação de uma rede de proteção social, entre outras medidas).

Como antítese do Estado Liberal, o Estado Socialista também fracassou de maneira clamorosa, pois não respeitou um elemento-chave de qualquer relação, que é a capacidade de o indivíduo em tomar decisões que reflitam na sua órbita privada. Não havia mais a vontade da pessoa humana, mas apenas a vontade do Estado, com o indivíduo proibido de atuar conforme o seu interesse.

Após a Segunda Guerra Mundial, o Estado Social (*Welfare State* ou *État-Providence*) surgiu na Europa como paradigma para solucionar as crises provocadas pelos modelos econômicos anteriores¹⁴. Com uma forte atuação intervencionista e

¹² GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e solidariedade social. In: GODOI, Marciano Seabra de & GRECO, Marco Aurélio (coords.) *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2006. p. 141-168

¹³ MURPHY & NAGEL, op.cit., p.21.

¹⁴ “As diversas políticas sociais, por um lado, aumentam a capacidade de consumo das famílias dos trabalhadores e se traduzem em gastos do governo em habitação, transporte e saneamento, o que incentiva a expansão da demanda agregada e o desenvolvimento

dirigista, sem, contudo, abandonar o modelo capitalista, o *Welfare State* teve sucesso até o ano de 1973, quando estourou a primeira crise do petróleo e os altos gastos governamentais em assistência social, saúde e previdência, juntamente com a elevação dos custos de energia, levaram vários Estados a reformularem suas políticas. O excesso de tutela do Estado sobre os indivíduos e restrições à autodeterminação das pessoas também levaram o modelo ao fracasso. Programas assistencialistas inibiam a livre iniciativa, pois não havia necessidade da pessoa trabalhar ou ser mais produtiva enquanto o Estado lhe proovesse.

Outro grande desafio do Estado contemporâneo é não ser igual ao Liberal, nem ao *Welfare State*. É controlar e regular o mercado sem que este seja por ele substituído. É proporcionar condições para que o indivíduo progrida social e economicamente - excluindo os programas meramente assistencialistas - e sem interferir nas suas iniciativas nem recompensá-lo mesmo que suas ações resultem em perdas para ele próprio ou terceiros.

O Estado deve promover uma igualdade equitativa de oportunidades. Fundamentando-se em Rawls¹⁵, Godoi explica que a igualdade equitativa de oportunidades só ocorre quando a sociedade "dispõe de meios de minimizar a influência (moralmente arbitrária) da desigual distribuição de dotes naturais entre os indivíduos¹⁶."

Não se pode concluir, todavia, que o governo deva ser visto como um pai de seus cidadãos. Não se deve excluir a responsabilidade pessoal do indivíduo e o pressuposto de uma economia de livre mercado. De acordo com Dworkin¹⁷, "nós devemos rejeitar qualquer sistema igualitário que deixe de reconhecer esta responsabilidade de forma absoluta."

O dever do Estado é proporcionar aos seus indivíduos todas as condições possíveis para que eles superem as adversidades provocadas pelo mercado ou por condições e situações preexistentes e que são alheias às suas decisões, ações ou omissões. A justiça fiscal se fundamenta, portanto, no equilíbrio entre a arrecadação de tributos que recaiam, preferencialmente, sobre a renda e o patrimônio - consoante a capacidade contributiva do indivíduo, tendo em vista o imperativo da igualdade - e à sua destinação.

Assim, o que o governo faz com os tributos arrecadados dos seus contribuintes define os níveis de consideração e importância que o Estado tem em relação aos seus indivíduos. Não importa somente se os tributos são cobrados da maneira mais justa, mas também se é justa a maneira global pela qual o governo trata os cidadãos e gasta o que arrecada. Citando Dworkin¹⁸, um governo legítimo cuida de todos aqueles sobre os quais ele declara domínio não apenas "[...] com consideração e respeito, mas com igual consideração e respeito." Neste sentido, a tributação exerce real influência no modo como o governo assiste o seu cidadão, pois é ela que fornece os recursos para que o Estado adquira os meios idôneos à

tecnológico, e, por outro, ao socializarem os custos referentes aos riscos do emprego industrial e à reprodução da força de trabalho, liberam reservas de capital privado para investimentos e garantem uma reserva de mão-de-obra em diversos níveis de qualificação. Como os gastos sociais tornam uma parte significativa da demanda decidida por mecanismos políticos, o *Welfare State* funciona como um mecanismo de reação contracíclica às flutuações da demanda típico de políticas keynesianas."

"Além de instrumento de política macroeconômica, o *Welfare State* é também um mecanismo de regulação política da sociedade. A partir do momento em que a negociação coletiva dos níveis salariais e das condições de trabalho se generaliza na sociedade, o processo de barganha entre capitalistas e trabalhadores passa a ser tratado como assunto público." MEDEIROS, Marcelo. *A Trajetória do Welfare State no Brasil: Papel Redistributivo das Políticas Sociais dos Anos 1930 aos Anos 1990*. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/pub/td/td_2001/td_0852.pdf> Acesso em: 30 de junho de 2009.

¹⁵ RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

¹⁶ GODOI, op. cit., p.12.

¹⁷ DWORKIN, Ronald. Is democracy possible here? Principles for a new political debate. Disponível em: <<http://books.google.com.br/books?id=15vY1a6DVwoC&pg=PP11&lpg=PP11&dq=%22Is+Democracy+Possible+here%22+chapter+4>>. Acesso em: 30 jun. 2009 .

¹⁸ DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007. p. 419.

promoção da igualdade. O fato é que para a sociedade moderna sobreviver, há necessidade de governo e Estado juridicamente organizados e com poder de polícia capaz de fiscalizar e regular o sistema e garantir direitos.

Incorrem em sério erro os que pensam ser o tributo uma intervenção indevida do Estado no direito de propriedade, bem como os que aceitam a existência de tributos somente para que o governo se financie e se equipe a fim de dar garantias operacionais ao mercado, conforme uma concepção liberal e ultrapassada de Direito e Estado.

Liam Murphy e Thomas Nagel¹⁹ expõem bem a questão:

O problema é que não existe mercado sem governo e não existe governo sem impostos; o tipo de mercado existente depende de leis e decisões políticas que o governo tem de fazer e tomar. Na ausência de um sistema jurídico sustentado pelos impostos, não haveria dinheiro, nem bancos, nem empresas, nem bolsa de valores, nem patentes, nem uma moderna economia de mercado – não haveria nenhuma das instituições que possibilitam a existência de quase todas as formas contemporâneas de renda e riqueza.

Murphy e Nagel concluem que “a justiça ou a injustiça na tributação não pode ser outra coisa senão a justiça ou a injustiça no sistema de direitos e concessões proprietárias que resultam de um determinado regime tributário²⁰.”

Em resumo, quanto mais direito são concedidos, maiores os custos para o Estado e maior a necessidade de uma tributação que atenda a esses direitos, sendo necessário se avaliar o quanto uma sociedade está disposta a pagar em termos de tributos para ter e usufruir dos direitos colocados à sua disposição. Com uma Constituição pródiga na concessão de direitos fundamentais de natureza social, a necessidade de financiamento do Estado brasileiro é premente, não podendo se conceber a existência de direitos sem fontes de financiamento que o garantam. Estabelecer direitos sem dizer de onde virão os recursos para garanti-los é tornar ineficaz todas as garantias fundamentais previstas na Constituição Federal.

Diante de tudo o que foi aqui exposto, é de se perguntar: é justa a destinação que o governo brasileiro dá à arrecadação de tributos? É justa e legítima a carga tributária imposta ao contribuinte? A resposta é apenas uma: Não.

Considerando que um sistema tributário justo deve ser formado por uma base de arrecadação incidente sobre o patrimônio e renda, de forma majoritária, levando-se em conta a capacidade contributiva do contribuinte e a destinação dos valores arrecadados, após a análise feita, conclui-se que não há justiça fiscal no Brasil. Aqui, a maior parcela da arrecadação é formada pelos tributos indiretos. Não bastasse isso, os gastos do governo não são destinados preferencialmente aos meios capazes de promover o desenvolvimento social – educação, saúde e investimento em produção e infraestrutura. Boa parte da arrecadação é gasta com despesas fixas, tais como benefícios previdenciários do Regime Geral de Previdência Social (RGPS), benefícios a servidores públicos federais e juros da dívida pública. Para ilustrar o que foi dito, em 2008, a União²¹ gastou com o RGPS o montante de R\$ 189 bilhões. Para pagar essas despesas, o contribuinte teve que trabalhar um total de 23,7 dias. Com os servidores públicos federais foram R\$ 60 bilhões em pagamento de aposentadorias, pensões e assistência médica aos servidores do Executivo, Legislativo e Judiciário (dois dias de trabalho). Não estão incluídos aqui os salários pagos aos servidores da ativa e nem os gastos em outras políticas públicas da área social, infraestrutura, segurança, meio ambiente e outros.

¹⁹ MURPHY; NAGEL, op. cit. p, 46.

²⁰ Ibid., p.11.

²¹ Fonte: IPEA - Comunicado da Presidência n.º 22. Receita pública: quem paga e como se gasta no Brasil.

Outro gasto pesado e fixo da União é com o pagamento de juros da dívida pública. Em 2008, o governo federal gastou 3,8% do PIB com o pagamento de juros (14 dias de trabalho). No ano anterior, foi pior: as despesas federais com juros foram de 5,4% do PIB (19,5 dias de trabalho do contribuinte)²². Computando-se os três entes da federação, em 2007, a União, os estados e os municípios gastaram 6,2% do PIB em pagamento de juros da dívida pública e, em 2008, 5,6% do PIB, o equivalente a 20,5 dias de trabalho do contribuinte. Aproximadamente um sexto de toda a carga tributária arrecadada em 2008 se destinou ao pagamento de juros²³.

Os dados aqui são meramente exemplificativos e não se pretendeu discutir, aqui, a justiça ou injustiça da carga tributária, mas sim, revelar como a tributação pode ser instrumento de mudança social e a importância de se dar aos impostos um destino que atenda aos objetivos traçados pela Constituição.

4 CONCLUSÕES

1. O papel do tributo em uma sociedade contemporânea não é somente financiar o Estado, mas, primordialmente, servir de instrumento de transformação social para resgatar direitos não realizados.
2. Como instrumento de transformação social, a tributação direta - de caráter mais progressivo - atende de maneira mais justa os ditames da igualdade e capacidade contributiva, ao contrário da tributação indireta, que possui caráter mais regressivo, pois ricos e pobres contribuem com um mesmo valor na compra de um produto, mercadoria ou aquisição de serviço.
3. O sistema tributário brasileiro é o contrário do que deveria ser, pois, ao invés de se tributar mais pesadamente as camadas mais aquinhoadas da população, tributam-se os mais pobres de maneira mais forte, tudo em virtude da preferência por uma tributação que incide sobre o consumo.
4. Um sistema tributário justo não é somente aquele que se baseia em uma arrecadação com base na capacidade contributiva do indivíduo - preferencialmente de forma progressiva e incidente sobre a renda e o patrimônio - mas também, aquele que destina os recursos auferidos à promoção da igualdade, do desenvolvimento do país e dos seus cidadãos.

5 REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva: 2005.

CRUZ, Álvaro Ricardo de Souza. *Jurisdição Constitucional Democrática*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

²² Fonte: Siafi/STN, a partir de banco de dados organizado pelo Prodasen e disponibilizado pela Câmara dos Deputados no portal Orçamento Brasil. Disponível em: < <http://www2.camara.gov.br/orcamentobrasil>>.

²³ Fonte: IPEA - Comunicado da Presidência n.º 22.

_____. *O império do direito*. Tradução de Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes.

_____. *Is democracy possible here? Principles for a new political debate*. Princeton University Press, 2006.

ELY, John Hart. *Democracy and distrust. A theory of judicial review*. Cambridge: Harvard University, 1998.

GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e solidariedade social. In: GODOI, Marciano Seabra de & GRECO, Marco Aurélio (coords.) *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2006.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA - *Comunicado da Presidência n.º 22. Receita pública: quem paga e como se gasta no Brasil*. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/comunicado_presidencia/09_06_30_ComunicaPresi_22_ReceitaPublica.pdf>

MENDES, Gilmar *et al.* *Curso de Direito Constitucional*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e jurisprudência*. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2007.

POCHMANN, Márcio. *Desigualdade e justiça tributária*. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/pdf/08_05_15_DesigualdadeJusticaTributaria.pdf>. Acesso em: 03 jul. 2009.

RAWLS, John. *Liberalismo político*. Tradução de Sérgio René M. Báez. México: Fondo de Cultura Económica, 1995.