

O Estado fiscal e o poder de tributar.

André Murilo Parente Nogueira*
Maria Izabel Souza Rosso**

Resumo: O presente estudo busca trazer aspectos referentes ao Estado no exercício de sua atividade tributária; o Estado como ente que depende desse exercício impositivo para prover às necessidades daqueles que encontram-se sob sua égide e, nesse contexto, entendemos por bem centrar os esforços no denominado Estado Fiscal, afastando, nesse turno, os Estados pretéritos como é o caso dos Estados Patrimoniais Totalitários, de modo a verificarmos a estrutura do atual do Estado brasileiro no que concerne ao tema, bem como a necessidade de reformulação de determinados aspectos tributários pátrios, para, então, concluir que, valendo-se da extrafiscalidade do sistema fiscal, deve-se buscar a efetivação dos direitos constitucionais dos contribuintes.

1 Introdução

Estudando a atividade tributária do Estado_ Estado Fiscal_, através do presente, em especial, apresentaremos uma ferramenta poderosa de que dispõe o Estado Fiscal em labor do exercício do poder tributário, qual seja, a extrafiscalidade, mecanismo que, dentre outros pontos, presta-se a diminuir as desigualdades sociais, através da consagração da justiça social, fiscal e distributiva.

Antes, no entanto, é indispensável tecermos breves considerações acerca da estrutura desta fiscalidade estatal.

2 O Desenvolvimento do Estado fiscal e as mutações impingidas à sociedade pela tributação

O início do Estado Fiscal se deu mediante a modificação social e econômica ocorrida com a chegada do iluminismo e a decadente estrutura dos Estados monárquicos do período feudal, no qual a tributação era esporádica, surpresa e dirigida a apenas determinado grupo de pessoas, com a finalidade de abastecer a fazenda do rei, chegando assumir feição de confisco.

Com o crescente comércio e desenvolvimento industrial, assim como a liberdade de iniciativa do homem, tudo isso associado à decadência do regime até então vigente, o tributo surgiu como nova forma de angariar receitas para a manutenção do Estado e dos próprios indivíduos. Bem verdade que esses tributos implicam em limitação à liberdade, na medida em que recaem sobre o produto da mesma, a propriedade privada.

Noutro prisma, o tributo constitui o instrumento apto a proteger essa mesma propriedade, na medida em que, o também nascedouro constitucionalismo, exigia do Estado a preservação desses valores de liberdade e propriedade, deixando às claras um equilíbrio de doação de parte da liberdade individual ao Estado como pagamento de conservação dessa mesma liberdade, quase que por uma antítese.

Nesta feita, o Estado Fiscal pode ser visto como aquele que recebe, por delegação do povo, mediante seus mandatários ou de forma direta, o poder de tributar, produto de uma constituição que lhe conferirá essa prerrogativa de formação de receitas e, noutra banda, lhe imporá uma série de limitações para o exercício de referida tributação.

A propósito, essa é uma característica marcante dos estados contemporâneos politicamente organizados, em que o Estado, de um lado, é detentor de um contundente poder, contudo, não age ao seu livre alvitre, como à época das monarquias absolutistas, senão, limitado por princípios esculpidos em uma constituição escrita e rígida.

Com pensamento paralelo ao aqui exposto temos a lição de Sacha Navarro Calmon Coelho, que assevera:⁽¹⁾

O poder de tributar, modernamente, é campo predileto do labor constituinte. A uma, porque o exercício da tributação é fundamental aos interesses do Estado, tanto para auferir as receitas necessárias à realização de seus fins, sempre crescentes, quanto para utilizar do tributo como instrumento extrafiscal, técnica em que o Estado intervencionista é pródigo. A duas, porque tamanho poder há de ser disciplinado e contido em prol da segurança dos cidadãos.

Com efeito, é salutar lembrarmos, também, que o ônus tributário não constitui, exclusivamente, nem um poder estatal, nem um dispendioso dever do contribuinte, mas sim, um contrapeso necessário para a conservação da sociedade e do próprio Estado. É neste aspecto que buscaremos nos deter, um poder fiscal atribuído ao Estado Fiscal limitado por uma constituição garantidora de princípios mínimos a estarem presentes e a orientarem a atividade de tributação.

Esse poder atribuído ao Estado Fiscal encontra suporte em dois grandes pilares, quais sejam, a soberania e o contrato social. Este último gera a chamada publicização do tributo, em que todos os indivíduos sob a égide do Estado dispõem de parte de seus bens para a conservação de sua liberdade. É o "*preço mínimo da liberdade*" é a "*transformação do imposto em coisa pública*"⁽²⁾, expressão bem utilizada por Ricardo Lobo Torres, enquanto aquela, implica na extinção de um poder superior ou igual ao Estado, como eram tidos o senhorio feudal e a igreja da Antigüidade. Não iremos nos alongar sobre os pilares acima,

em razão da complexidade dos temas, que tranquilamente podem ser objeto de uma dissertação ou tese, o que nos distanciaria do cerne deste.

Este preço da liberdade é acentuado na Idade Média e passa a ter maior relevo com o liberalismo e a formação de um Estado Liberal, ainda que esse exercesse uma tributação limitada, não tão "sofisticada" como nos dias atuais, mas sim, inerente à proteção das liberdades públicas e conservação da máquina estatal, voltado à sua fiscalidade, o que lhe exigia ser geral e mínimo.

A verdadeira importância ou finalidade mais nobre do tributo é deveras majorada com a formação do Estado Social, no qual as recém-adquiridas obrigações estatais e direitos sociais necessitam ser custeadas pelo povo, através de autorização direta ou por seus representantes, que necessitam desenvolver um sistema tributário como forma de sustentar o Estado do Bem-Estar.

É evidente que antes o Estado limitava-se a proteger a liberdade e a propriedade do indivíduo vivente naquela sociedade, um Estado Mínimo, entretanto, com o advento do Welfare State os deveres estatais são consideravelmente acrescidos, sendo que a assistência social passa a exigir maiores receitas por parte desse Estado, as quais, fatalmente, acabam por incidir no bolso do contribuinte assistido ou não por esse Estado.

Como a voracidade fiscal fora rapidamente sentida pelo povo, esse se viu obrigado a buscar novos instrumentos aptos a tutelarem a relação jurídica tributária, sendo que essa época, início do século passado, assenta-se como fonte de importantes avanços concernentes a princípios da tributação e de justiça fiscal.

Portanto, junto ao desenvolvimento de um Estado Social advém um Estado Fiscal complexo, acarretando em salutar desenvolvimento do sistema tributário, principalmente, no que concerne ao Estado Constitucional ou de Direito, com fito de frear o ímpeto arrecadatório em detrimento do particular, para, em seguida, desenvolver-se a função extrafiscal do tributo.

Portanto, evidente que em um Estado paternalista, tal como o que vivemos, o caráter social do tributo resta notório, deixando às evidências o caráter fiscal desse mesmo modelo de Estado, que sobrevive, ao menos em parte considerável de sua receita, através de contraprestação fiscal de seus tutelados.

Neste pensar, cabe a todos contribuírem, de forma equilibrada e consoante sua capacidade contributiva, para que o Estado possa laborar na consecução de suas tarefas, de tal sorte que o pagamento de tributo consiste em um dever fundamental dos contribuintes, um preço à manutenção de sua liberdade, propriedade privada e da obtenção de prestações estatais.

Essa tem sido a regra do Estado contemporâneo, um Estado Constitucional Fiscal Social, que é mantido, em grande parte, pelas receitas tributárias e que, com essas, busca a realização de seus fins sociais, inclusive, por vezes e ao arrepio da Constituição Federal, extrapolando os limites toleráveis de tributação, tal como percebemos no hodierno Estado brasileiro.

É indiscutível que o Estado, ainda que seja predominantemente fiscal, traz consigo outros métodos de obtenção de fundos, como a intervenção no domínio econômico, em que age em regime de exceção e com absoluta moderação, o que se afasta do cerne do presente estudo, por isso, não será abordado, apresentando-se, somente, esta ressalva.

Essa é a realidade que se faz presente no Estado brasileiro atual, contudo, tal cenário já vem encontrando resistência na doutrina européia e em algumas vozes no Brasil, que apontam para uma crise desse sistema tributário, apregoando a diminuição do Estado Social, não nos moldes do Estado Mínimo do século XVII, mas com a diminuição de algumas tarefas desse Estado, diminuindo a relação de interdependência entre Estados/contribuintes.

Analisando essa transformação dos estados europeus, notadamente, em Portugal, o português José Casalta Nabais identifica que existe a necessidade se encontrar a via adequada para que a autorresponsabilidade dos cidadãos pelo seu sustento e pelo sustento das suas famílias"(3), proporcionando a "livre disponibilidade económica dos indivíduos".

Tal reflexão mostra-se como grande avanço doutrinário, entretanto, ao nosso pensar, ainda encontra-se muito distante de ser validada em nosso sistema tributário e realidade social, sendo elaborada aos moldes e padrões europeus, que, por sua vez, já superaram os obstáculos que pelos brasileiros ainda não foram efetivamente enfrentados, como a imensa desigualdade social, má distribuição de renda e elevado índice de pobreza(4).

Essas preocupantes condições de milhões de brasileiros ainda exigem a presença de um Estado de amparo, um Estado presente que busque a redução das diferenças, sendo inquestionável que os tributos assumem relevante papel nessa batalha.

Assim, a diminuição do Estado brasileiro, de acordo com a realidade social que enfrentamos, ainda apresenta-se como medida perigosa e que, ao certo, aumentará o abismo social já existente, o que nos leva a crer que, em curto prazo, a livre disponibilidade econômica do indivíduo, nos trilhos da preconizados pela doutrina da Europa, ainda não merece ser acolhida em terras brasileiras.

Para diminuir e minimizar os inúmeros abalos e diferenças existentes na sociedade brasileira, é que o poder tributário, em sua feição extrafiscal, assume aspecto de instrumento apto a alavancar a justiça distributiva e inclusão social.

Indubitável que o poder soberano de tributar com atividades de instituição, majoração e exigência de tributos, além de outras, não filia-se, exclusivamente, à finalidade arrecadatória.

Os tributos recebem outra função constitucional, a extrafiscalidade ou função instrumental, detendo a possibilidade de equilibrar as relações sociais, por meio de uma tributação fulcrada na equidade e na justiça fiscal, as quais certamente terão o condão de contrapeso no sistema.

Essa percepção é vista por José Casalta Nabais, o qual, analisando o sistema tributário alemão e já notando a evolução fiscal européia, fez a seguinte ponderação:

... a actividade impositiva, quer vista em seu conjunto (sistema fiscal), quer vista nos seus elementos (os impostos), sofreu uma profunda alteração na sua função (instrumental). De uma lado, há uma alteração quantitativa que se prende com um facto de a assunção de mais tarefas pelo estado - tarefas de direção global da economia e de conformação social - implicar mais despesas e, conseqüentemente, mais impostos, alargando-se deste jeito o domínio da fiscalidade.

De outro lado, verifica-se uma alteração qualitativa traduzida no facto de, através dos impostos, poderem ser prosseguidos, directa e autonomamente, as tarefas constitucionalmente imputadas ao estado, sejam de ordenação econômica, *sejam de conformação social*.(5)

Por essa nova concepção do sistema tributário o antigo regime liberal-clássico do *laissez-faire* é totalmente descartado, dando lugar a um Estado Providência, agora, na seara da busca da igualdade de condições econômico-financeiras.

Neste diapasão a adequação do sistema tributário deve estar voltada à formação de políticas com finalidade inclusiva, tutelando o mínimo essencial à sobrevivência do contribuinte e, por outro lado, usando o tributo para equacionar as diferenças de riqueza entre as "castas sociais brasileiras", distribuindo a renda.

A adequação desse sistema pátrio ao certo corrobora com os objetivos do Estado Social Democrático do Brasil, esculpidos no art. 3º, da Constituição da República, principalmente, com a construção de uma sociedade igualitária, a dignidade da pessoa humana e a erradicação da pobreza e das desigualdades sociais e regionais.

Assim também é a percepção e a lição de Aliomar Baleeiro que, textualmente, leciona:

O Estado deve pôr-se a serviço de uma nova ordem social e econômica, mais justa, menos desigual, em que seja possível a cada homem desenvolver digna e plenamente sua personalidade. Prejudicadas ficam, dessa forma, as teorias de política econômica ou de política fiscal incompatíveis com o Estado Democrático de Direito.(6)

É de se notar que as linhas transcritas apontam para a necessidade do Estado Fiscal brasileiro centrar seus préstimos no sentido da função instrumental dos tributos, aproveitando-os como meios de inserção social e de diminuição das profundas abusividades praticadas ao longo da história pátria.

Esse diagnóstico é apresentado por Alfredo Augusto Becker, que após tecer duras críticas ao sistema tributário nacional, explanando o que denomina de manicômio tributário, ante aos desrespeitos à Constituição da República e ao excessivo número de instrumentos

normativos e atos administrativos nesse ramo do Direito, esclarece a necessidade de instauração de uma nova "*Democracia Social*", onde o *Direito Tributário* assumirá a feição de "*agente revolucionário*", que "*destruirá a antiga ordem social e, simultaneamente, financiará sua reconstrução.*"(7).

O autor ao tratar da finalidade dos tributos assevera:

A principal finalidade de muitos tributos (que continuarão a surgir em volume e variedade sempre maiores pela progressiva transfiguração dos tributos de finalismo clássico ou tradicional) não será a de um instrumento de arrecadação de recursos para o custeio das despesas públicas, mas a de um instrumento de intervenção estatal no meio social e na economia privada. Na construção de cada tributo não mais será ignorado o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos coexistirão de um modo consciente e desejado; apenas haverá maior ou menor prevalência deste ou daquele finalismo

...

Um muito maior intervencionismo estatal na ordem social e na economia privada é necessidade inadiável, pois só deste modo se restituirá à pessoa humana a sua dignidade.(8)

Com isso fica bastante nítida que a finalidade que os tributos devem assumir não é meramente arrecadatória, senão a de regular as relações sociais, de forma interventiva, prestando-se como forma de equilíbrio dessas relações, atenuando contrastes que perduram no seio social.

Outrossim, se essa realidade já encontra-se permeada no cenário europeu, onde, inclusive, se prega a retirada parcial do Estado, como antes perfilhado, tal contexto não é vislumbrado no atuar político-tributário brasileiro, onde a população ainda encontra-se bastante carente da assistência estatal e sem condições de "andar sozinha pelas próprias pernas, ainda frágeis".

Não que o direito constitucional tributário brasileiro não seja suficientemente evoluído nesse aspecto, pelo contrário, nossa Constituição é bastante moderna, entretanto, os tributos, no Brasil, ainda possuem forte finalismo fiscal, de modo que a extrafiscalidade é fragilmente desenvolvida.

A Constituição de 1988 é repleta de instrumentos inibidores do poder de tributar, o Estado Fiscal brasileiro encontra ali barreiras que limitam sua voracidade e direcionam ao atuar extrafiscal do Estado, todavia, o respeito ao texto constitucional, encontra-se bastante abalado, o que vem trazendo um real escorcho tributário, notadamente, em face das classes de menor poder econômico(9).(10)

Não se pretende, nesse estudo, tecer análises políticas propriamente ditas(11), distintas da ciência jurídica. Porém, é indubitável que tais temas se relacionam, assim como é notório que o agir da Administração Tributária e do próprio legislador ao criar ou majorar tributos,

há muito, vem se distanciando do escopo constitucional, de tal maneira que a reversão desse quadro mostra-se gritante.

Nesse quadro surge a função instrumental dos tributos como ordem decorrente da Constituição Federal para a implementação de políticas tributárias inclusivas e aptas a minimizarem os efeitos decorrentes das enormes diferenças sociais.

A consagração dos objetivos e valores constitucionais colacionados, ainda que implicitamente, desde o preâmbulo, como a igualdade e a justiça, devem ser constantemente buscados, não fazendo com que a Constituição Jurídica seja um "pedaço de papel", como afirma Ferdinand Lassalle, para quem o poder político domina o Estado_ Constituição real_, mesmo que isso implique em limitação da própria Constituição, o que por nós aqui é combatido; faz-se necessário buscarmos(12) a força ativa (13)da Lei Maior e atribuindo máxima vontade constitucional ao agir estatal.

A ausência de políticas públicas tributárias extrafiscais não significa dizer que os governos, em qualquer de suas esferas federativas, encontra-se dispensado de fazê-las, muito menos que suas atribuições encontram-se acima da Constituição da República, a ponto de anunciarmos que estes fazem a Constituição e não ao contrário.

Os Poderes Executivo e Legislativo são órgãos do poder constituído, advindos e subordinados ao poder maior, o Poder Constituinte Originário, de onde frutifica a Constituição, sendo que sustentar o contrário consiste em negação desse diploma normativo, indispensável à vida do Estado.

Desse modo a função fiscal e extrafiscal dos tributos devem andar paralelamente, não havendo como apontar uma finalidade tributária primária ou secundária, devendo ambas assumir idêntica posição, quer na ocasião da criação ou majoração dos tributos, pelo Legislativo, quer no momento da aplicação das receitas decorrentes da tributação, pelo Executivo.

Nesses moldes a implementação do aspecto político-social da tributação nos dias atuais deve ser vista como prioridade do Estado Fiscal, assegurando a efetivação dos valores constitucionais, tal como é considerado o caráter arrecadatório dos tributos.

Daí que a questão de obediência ou não se refere ao que se pode aludir de (i)legitimidade da atuação do Estado Fiscal, que pode ou não estar em consonância com os trilhos constitucionais da tributação.

A atuação do Estado na consecução das finalidades político-sociais do tributo, ou seja, na função extrafiscal desses, já fora gozada em grande parte dos estados europeus como dever estatal, tal como na Itália, que trouxe, em sua Constituição datada de 27 de dezembro de 1947(14), modernamente, a menção à capacidade contributiva.

Na Espanha essa evolução também restou nítida com a Lei Geral Tributária daquele país, em seu art. 4º, o qual dispunha, expressamente, que os tributos também "hão de servir como

instrumentos de política econômica geral, atender às exigências de estabilidade e progresso sociais e procurar uma melhor distribuição do rendimento nacional", o que fora posteriormente recepcionado pela Constituição Federal espanhola.

Essa tendência fora sentida em toda Europa em meados do século passado, no qual os Estados, após longo período de guerras buscam sua reestruturação, o que se deu de modo absolutamente eficaz, como podemos perceber pela vigente realidade daquele continente, o que, noutra banda, trouxe frutos para a política comunitária do mesmo.

Isso porque a Comunidade Econômica Européia, no tratado internacional que a institui, organizou no art. 2º, a busca de políticas econômicas conjuntas para a obtenção de objetivos comuns, o que sem margem de dúvida, passa pela senda fiscal, como a concessão de isenções mútuas e harmonização dos sistemas tributários dos países abrangidos pelo grupo econômico.

Resta bastante evidente a evolução daquele continente na seara da normatização e efetiva implementação administrativa do finalismo extrafiscal dos tributos, que não assumem condição secundária diante da sempre presente fiscalidade estatal, senão, possuem um papel de destaque nas políticas sócio-econômicas européias.

Tal exemplo é deveras salutar para ser seguido pelos nossos governantes e legisladores, os quais há muito vêm se esquivando do cumprimento de seus deveres constitucionais, no que se refere à implementação dos tributos como instrumento na busca da igualdade e da justiça tributária.

Os apontamentos de José Casalta Nabais são bastante pertinentes para a explanação:

...a extrafiscalidade não é apenas admissível, mas constitucionalmente exigida, na medida em que a modelação económico-social, em que o estado social se materializa, não pode, pela própria natureza das coisas, dispensar de todo o uso do mais importante instrumento que o estado fiscal dispõe: os impostos.(15)

É princípio constitucional brasileiro a consagração da igualdade material e formal, assim como é princípio constitucional tributário a obediência à capacidade contributiva dos contribuintes, que não podem ser tributados de modo a terem o seu mínimo existencial abalado.

Assim, como é objetivo do Estado Fiscal Social Democrático brasileiro, os primados elucidados no art. 3º da Constituição da República e princípio fundamental do Estado, a contemplação da dignidade da pessoa humana e, valor supremo de nossa sociedade e justiça, aqui inclusa a justiça tributária e distributiva, trazendo à evidência a função extrafiscal dos tributos.

Não que estejamos pregando que a função estritamente fiscal dos tributos, atividade ligada à obtenção de receitas públicas, deve ser desmerecida ou deixada de lado, em plano

secundário, o que é inviável em um estado social e indispensável para a garantia das liberdades públicas fundamentais dos próprios contribuintes assistidos por esse estado_ característica marcante do Estado Fiscal clássico_. Não deve a extrafiscalidade transformar os avanços liberais conquistados a duros fardos revolucionários do período oitocentista, contudo, deve assumir lugar de maior destaque em nosso cenário político-tributário.

Nesta feita podemos denotar a coexistência pacífica, indispensável e indissociável de dois grandes grupos de finalismo dos tributos, quais sejam, os eminentemente fiscais, voltados à obtenção de receitas para a manutenção do Estado Fiscal e aqueles extrafiscais, que se prestam como instrumento de política econômico-social, possibilitando o manejo do sistema tributário para a consecução dos objetivos constitucionais de igualdade e justiça social, no entanto, ambos caminhando paralelamente e sem auto-mutilações.

É absolutamente possível que as funções fiscais e extrafiscais sejam integralmente cumpridas, ainda que em sede do mesmo tributo, como no exemplo singelo, a contemplação de novas faixas de alíquotas no imposto sobre a renda, de modo a trazer efetiva progressividade a esse e a gerar uma tributação justa.

Para a maior efetivação desses primados é necessário que nosso Estado fiscal social saiba valer-se da tributação e dos mecanismos que essa oferece para equilíbrio do ônus tributário e a consecução dos serviços estatais, o que certamente será atingido com a observância dos princípios constitucionais tributários, notadamente, o da igualdade, da vedação ao confisco e o da capacidade contributiva.

É inegável a condição que os princípios constitucionais assumem nesse cenário, merecendo a dignidade de serem exaltados a patamares mais elevados em relação às demais normas constitucionais e infraconstitucionais e servindo de verdadeiros parâmetros para os que necessitam sentir o direito, inclusive, ao atuar do próprio Estado, no segmento tributário.

Notória a estrita necessidade de modificação da forma intelectual, por parte dos administradores do Estado, quando se deparam a consagrar princípios constitucionais, efetivando aqueles que são os nortes de nosso ordenamento jurídico e devem ser os caminhos a serem percorridos pelo legislador e administrador público probo e voltado à contemplação do bem comum autêntico, como enuncia A.A. Becker⁽¹⁶⁾.

Nessa esteira é que se fazem pertinentes alguns esclarecimentos sobre os princípios constitucionais, sem querer nos distanciar do objeto do presente, mas com o fim de ressaltar a importância destes dentro de qualquer ordenamento jurídico, como ponto de equilíbrio de todo sistema jurídico de um Estado Democrático Constitucional.

Dos princípios constitucionais deve emanar a origem de todos dispositivos legais, sob pena de inconstitucionalidade por violação à Constituição Federal, daí a afirmação de que dos princípios decorre, fecunda ou nasce todo ordenamento nacional, o que não deve ser e não pode ser diferente no direito tributário.

Abrindo um pequeno parêntese, a própria definição etimológica da expressão "princípio" confere-nos o entender de começo, origem, idéia primeira, o que não é diferente no ramo da

Ciência do direito, tendo em vista o surgir dos princípios constitucionais_ dotados de supralegalidade_ todos os segmentos jurídicos infraconstitucionais.

Corroborando com esse pensamento e já estendendo conceito aos princípios constitucionais, bem assevera o Prof. Walter Claudius Rothembur:

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

...

Nesse sentido (material), os princípios são superiores às demais; daí a razão de uma hierarquia e de se dizer que os princípios determinam integralmente qual há de ser a substância do ato pelo qual são executados; princípios como limite e conteúdo, enquanto as demais normas nunca chegam a determinar completamente as que lhe são inferiores.(17)

Não há como negar esse salutar conteúdo dos princípios constitucionais, que prestam seus conteúdos axiológicos para a formação de um regramento jurídico uníssono e justo, firmamento imprescindível de um Estado Democrático.

Com esse sentimento, percebemos que os legisladores e administradores públicos são verdadeiros destinatários das determinações axiológicas dos princípios, devendo a aqueles, inegável seguimento a estes últimos.

Indubitavelmente, importante passo seria dado nesse sentido ao modificarmos nossas diretrizes tributárias e se passássemos a adotar um Estado não meramente Fiscal, como do século XVII, mas também, preocupado com os anseios inclusivos e minimizadores das profundas desigualdades sociais, utilizando-se dos tributos para essa nobre atribuição constitucional.

Nomenclaturas como norma-matriz, regra mestra, pilar ou alicerce do ordenamento, são ditames doutrinários largamente e não à toa difundidos para evidenciar a relevância dos princípios constitucionais dentro de um sistema como o adotado pelo Brasil, não podendo aquele que trata da res publica fazer pouco caso a tais enunciados.

A (i)legitimidade da atuação dos órgãos Executivo e Legislativo está intimamente relacionada com a observância dos proclames estabelecidos pelos princípios constitucionais, sendo que o dever de obediência aos mesmos é inquestionável e seu descumprimento digno de controle judiciário, pelo Supremo Tribunal Federal, se necessário, o qual, com efeito, necessita buscar dar maior ênfase e aplicabilidade a princípios como o da capacidade contributiva, da igualdade e da vedação ao confisco, os quais apresentam-se fragilizados em nosso sistema tributário, como antes esclarecido.

Aquele que desejar prestigiar o direito constitucional como ciência social, voltada à regulação da sociedade e organização do Estado, com aplicação efetiva do valor justiça

fiscal/distributiva, tal como previsto no preâmbulo da Constituição de 1988, inclusive o próprio STF, deve voltar seus esforços a um serviço hermenêutico sistemático gravado pelo "ônus" de interpretar aos escopos dos princípios constitucionais, o que trará benefícios infindáveis para de evolução política, econômica e social brasileira.

É certo que um tributo em espécie, tido de forma isolada, dificilmente atingirá um nível de confiscatoriedade ou violador da capacidade contributiva do contribuinte. Entretanto, uma carga tributária global ou bruta superior a 35% do Produto Interno Bruto(18) do total das riquezas pátrias parece-nos "um pouco abusiva", configurando evidente estarmos diante de um estelionato ou escorcho tributário, o que há muito já vem necessitando ser freado pelo STF, que insiste na inércia.

Alarmante também são os dados da Receita Federal referentes à carga tributária efetiva sobre o rendimento assalariado, ou seja, a incidência global dos tributos sobre o salário, que alcança o estarrecedor e temerário índice superior a 41%(19).

É passada a hora da reprimenda jurisdicional no que tange às abusividades praticadas pelo Estado brasileiro, um Estado Fiscal que arrecada muito e pouco repassa ao proveito social e ao cumprimento de seus deveres constitucionais, notadamente, quando nos referimos à função instrumental ou extrafiscal dos tributos, o que não conseguimos vislumbrar com facilidade no agir dos administradores públicos e dos legisladores pátrios.

Para tanto a sociedade e o Judiciário possuem a seu dispor os princípios constitucionais, como os retro mencionados, os quais tratam de verdadeiras normas de conteúdo jurídico, com força normativa, sendo-lhes inegável a condição de sobre-normas do sistema com o condão de vincular a todos, até o Estado, não são meras disposições de conteúdo social, político, moral e/ou cultural.

O Estado Fiscal Social e a utilização dos tributos ou do poder estatal de tributar, quer para fins fiscais ou extrafiscais são realidades fáticas e jurídicas inegáveis, o que não quer dizer que o Administrador e o Legislador podem atuar no sistema tributário nacional de forma irrestrita e arbitrária, ao seu bel prazer.

Como referido, acima desses órgãos do poder, outrora constituídos, está a vontade maior de um poder constituinte originário, que reflete os anseios da sociedade e, atualmente, encontra-se bem representada pela Constituição de Outubro de 1988.

Essa vontade é reflexa em princípios, em normas-vetores decorrentes de toda uma evolução cultural, político-econômica, social e jurídica que esculpi os valores que aquela sociedade pretende preservar e, neste diapasão, nos deparamos com o princípio da capacidade contributiva, sendo digno de nota que este é o único que se encontra encampado no bojo da Seção "Dos Princípios Gerais" (Seção I), "Do sistema tributário nacional" (Capítulo I), do Título VI, da Constituição Republicana, segundo denotamos pelo conteúdo do art. 145, §1º, de maneira que os demais princípios da seara constitucional tributária estão cravados na Seção II, daquele mesmo Capítulo, denominada "Das Limitações do poder de tributar".

Não que as limitações constitucionais ao poder de tributar não constituam verdadeiros princípios, o que é inarredável, mas sim, que a capacidade contributiva, ante ao seu notório valor ao sistema tributário merece destaque, visto que se presta como ditame do exercício do poder estatal de tributar, sendo que seu efetivo cumprimento e observância constitui verdadeira proposição para a obtenção dos objetivos de nosso Estado Constitucional, Fiscal e Social.

Visto nesse aspecto, o princípio citado torna-se verdadeira ferramenta de proteção e garantia dos direitos constitucionais do contribuinte, de forma a efetivar uma tributação voltada aos ditames da justiça social, fiscal e distributiva, estendendo o ônus tributário aos que demonstram verdadeiros signos presuntivos de riqueza e aliviando o fardo dos menos favorecidos financeiramente, contemplando a instrumentalidade tributária.

Assim transfere-se, em parte, o dever de custear e de manter o Estado àqueles mais providos na condição econômica, dando completo sentido e conotação ao Estado Fiscal e à função instrumental ou extrafiscal dos tributos, proporcionando uma maior repartição de rendas e, por via de consequência, diminuindo as inúmeras e gritantes desigualdades sociais existentes em nosso Estado, caminhando em direção às nobres predileções constitucionais.

3 Conclusão

Resta claro que os tributos assumem relevante posição no cenário estatal, sendo o poder tributário uma ferramenta apta do bem comum autêntico, através da prática de ações nobres, como a inclusão social e a consagração de direitos fundamentais dos menos afortunados, mediante políticas fiscais interventivas extrafiscais.

Noutra banda, pode servir, também, como vilão, a serviço do bem comum falso, proporcionando tributação exacerbada de uns em privilégio de outros, aumentando e agravando, ainda mais, o abismo social, fugindo do esperado de um Estado Social Constitucional, como o Brasil, distanciando-se de sua atribuição instrumental, o que deve ser combatido pelas nossas autoridades, quer no Executivo, no Legislativo e no Judiciário, como último fôlego de tutela aos primados da Constituição Federal de 1988.

Notas explicativas

(1) Curso de direito tributário, p. 36.

(2) A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal, p. 121.

(3) O dever fundamental de pagar impostos, p. 203.

(4) A Receita Federal do Brasil já aponta essa desigualdade social e má distribuição de renda, assim anunciando: *"Para chegarmos a uma estimativa sobre apropriação de renda, imputamos a cada uma das classes a renda equivalente ao produto de seu rendimento médio pelo respectivo número de famílias. Procedendo dessa forma, obtivemos o QUADRO 9 (Apropriação da Renda Agregada) que mostra que a renda agregada da*

população em questão é da ordem de US\$ 9,23 bilhões. A classe de maior poder aquisitivo, constituída por 9,28% da população, apropria-se de 41,47% da renda total. No outro extremo temos que os 7,73% da população em estudo com os mais baixos salários detêm apenas 0,78% da renda agregada. Os números apresentados evidenciam que a acentuada desigualdade na distribuição de renda, questão maior e ainda irresoluta no Brasil, encontra correspondência no subconjunto dos trabalhadores assalariados, e deve ser ponderada na elaboração de políticas fiscais e/ou tributárias." Disponível em: Dados da Receita Federal, referentes ao exercício de 2004. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/historico/EstTributarios/cargatributaria/apropriacaoderenda.htm>. Acesso em: 23 jan. 2006.

(5) Id., p. 233.

(6) **Limitações constitucionais ao poder de tributar**, p. 11.

(7) **Teoria geral do direito tributário**, p. 585.

(8) Id., p.

(9) A. A. Becker em sua obra **Carnaval Tributário**, p. 16, é sempre atual ao repudiar com a rigorosidade que lhe é inerente: *"A tributação irracional dos últimos anos conduziu os contribuintes (em especial os assalariados) a tal estado que, hoje, só lhes resta a tanga. E, além da tanga, restam-lhe a fé e a esperança na mudança desse estado de coisas....Porém, se a estes contribuintes tributarem até mesmo a tanga, então, perdidas estarão a fé e a esperança. Infelizmente, existem fundadas razões para que tal aconteça."* Ao nosso sentir, o princípio da capacidade contributiva é um posto de extrema relevância e força normativa para depositarmos a fé e a esperança citadas pelo autor, até porque, o Supremo Tribunal Federal não poderá permanecer, por muito mais tempo, inerte a tal aterradora situação em que vivemos, de total desrespeito aos primados da Constituição da República.

(10) *No ano de 2004 o contribuinte brasileiro pagou R\$ 650 bilhões em impostos. Cerca de R\$ 319 bilhões foram arrecadados através de tributos embutidos nos preços das mercadorias e serviços e pouco mais de R\$ 176 bilhões vieram da tributação sobre os salários. Estes números foram obtidos com base em um estudo do IBPT (Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário), que apurou que 76% dos tributos são arrecadados via tributação indireta e sobre os assalariados. Pode-se concluir que de cada R\$ 4 que entram nos cofres públicos R\$ 3 são pagos pela classe média que atua no mercado formal de trabalho, dados do IBPT.*

(11) Essa pertinente acentuação fora elaborada por Kiyoshi Harada, em artigo intitulado *Administração Pública. Relação direta entre carga tributária elevada e mau administrador*, assim leciona: *"Em um país emergente ou em desenvolvimento, como é o caso do Brasil, as necessidades da coletividade a serem satisfeitas pelas despesas públicas são infinitamente maiores do que as reais possibilidades de obtenção de recursos financeiros. Por isso, requer do administrador público, não só, probidade no trato da coisa pública, como também, inteligência, criatividade e sobretudo capacidade de diagnosticar a realidade e suas causas, para elaborar um elenco de prioridades, quer para execução de*

obras e serviços, quer para eliminar as fontes geradoras de problemas e distorções sociais. É preciso saber otimizar os recursos financeiros disponíveis e a infraestrutura de pessoal e material, para obter o máximo de resultado e eficiência com o mínimo de recursos financeiros....A incompetência do administrador público e a exacerbação tributária são como irmãos siameses. São inseparáveis. Quanto maior a incompetência do governante, maior é a elevação da carga tributária, isto é, maior o sacrifício imposto à sociedade em geral,...". Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=5536>>. Acesso em: 05 de janeiro de 2006.

(12) A bem da verdade o Supremo Tribunal Federal possui importante papel nesse sentido, vez que lhe fora atribuída a condição precípua de guarda da Constituição, a teor do estabelecido pelo art. 102, *caput*, da Constituição Federal, de modo que o mesmo não poderá permanecer, por muito mais tempo, inerte a tal aterradora situação em que vivemos, de total desrespeito aos primados da Constituição da República de 1988, no que tange à afronta ao princípio da capacidade contributiva e aos valores dele decorrentes, como a igualdade e a justiça fiscal/distributiva.

(13) HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição**, p. 5.

(14) "Art. 53: *Todos têm a obrigação de contribuir para as despesas públicas em razão de sua capacidade contributiva. O sistema tributário é inspirado nos critérios de progressividade.*" (tradução nossa)

(15) Id., p. 244.

(16) Id., p. 164.

(17) **Princípios constitucionais**, p. 16.

(18) Dados da Receita Federal, referentes ao exercício de 2004. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributario/cargafiscal/CTB2004.pdf>>. Acesso em: 20 jan. 2006.

(19) Dados da Receita Federal, referentes ao exercício de 2004. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/historico/EstTributarios/cargatributaria/CTtotal.htm>>. Acesso em: 20 jan. 2006.

Referências

AMARO, Luciano da Silva. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1997.

BALEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval tributário**. 2. ed. São Paulo: Lejus, 2004.

_____. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

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

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

HARADA, Kiyoshi. **Administração pública. Relação direta entre carga tributária elevada e mau administrador**. Disponível em:
<<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=5536>>. Acesso em: 05 jan. 2006.

HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1991.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Teoria da imposição tributária**. 2. ed. São Paulo: Ltr, 1998.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do Estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 1998.

NOBRE JUNIOR, Edílson Pereira. **Princípio constitucional da capacidade contributiva**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2001.

NOGUEIRA, Alberto. **Os limites da legalidade tributária no Estado democrático de direito: fisco x contribuinte: ataque e defesa**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

ROTHENBURG, Walter Claudius. **Princípios constitucionais**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1999.

TIPKE, Klaus; MOLINA, Pedro M. Herrera (Trad.). **Moral tributaria del Estados y de los contribuintes**. Madrid: Marcial Pons Educaciones Jurídicas y Sociales, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de liberdade no Estado patrimonial e no Estado fiscal.**
Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

* Advogado, Mestrando em Sistema Constitucional de Garantia de Direitos pelo Centro de Pós-Graduação da Instituição Toledo de Ensino, Bauru/SP.

** Advogada, formada pela Instituição Toledo de Ensino, Bauru/SP.

Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/revistajuridica/index.htm