



ESCOLA DA MAGISTRATURA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

O EFEITO CONFISCATÓRIO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O “SALÁRIO” DO  
TRABALHADOR BRASILEIRO

Luciana Janaina Fagundes

Rio de Janeiro  
2020

LUCIANA JANAINA FAGUNDES

O EFEITO CONFISCATÓRIO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O “SALÁRIO” DO  
TRABALHADOR BRASILEIRO

Artigo científico apresentado como exigência de conclusão de Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* da Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro.

Professores Orientadores:

Mônica C. F. Areal

Lucas Tramontano

Nelson C. Tavares Junior

Ubirajara da F. Neto

Rio de janeiro  
2020

## O EFEITO CONFISCATÓRIO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O “SALÁRIO” DO TRABALHADOR BRASILEIRO

Luciana Janaina Fagundes

Graduada pela Universidade Estácio de Sá. Advogada. Graduada pela Universidade Presidente Antônio Carlos. Ciências Contábeis. Mestre em Direito Econômico e Desenvolvimento pela Faculdade Candido Mendes. Pós-Graduada em Gestão Estratégica em Controladoria pela Faculdade de Ciências Econômicas, Administrativas e Contábeis de Divinópolis.

**Resumo** – este artigo tem por objetivo identificar o impacto da tributação na vida dos cidadãos, bem como traçar o entrelaçar político-social. Conta com informações construídas a partir de pesquisa bibliográfica, de um amplo referencial teórico, além de consulta aos dados estatísticos de órgãos oficiais. A pesquisa busca demonstrar a complexidade do atual sistema tributário, composto por um elevado número de tributos com maior arrecadação sobre o consumo, a folha salarial e na produção das empresas, evidenciando-se o viés de regressividade. Após o devido esclarecimento dessas questões, e com o cabedal teórico necessário para precisamente delimitar o Reino do Tributo, serão abordadas as seguintes questões-chave para o tema: I) A questão tributária e o seu papel no Estado Democrático de Direito; II). A Tributação Brasileira e o Novo Ambiente Econômico; III. Tributação e Justiça Social sob a ótica da “Teoria da Tributação Ótima”. Por fim, será revelado, de maneira sintética, que a sustentação do Estado está intrinsecamente vinculada à existência de recursos oriundos do tributo. Não há como falar em nação com exercício de poder político-econômico, sem que haja um alicerce financeiro para a manutenção desse poder, bem como apresentaremos a função do tributo como política social.

**Palavras – Chave** – Direito tributário. Capacidade Tributária. Reforma Tributária. Justiça Social.

**Sumário** – Introdução; 1. A questão tributária e o seu papel no estado democrático de direito; 2. A tributação brasileira e o novo ambiente econômico; 3. Tributação e justiça social sob a ótica da teoria da tributação ótima. Conclusão. Referências.

### INTRODUÇÃO

O trabalho apresentado aborda o alcance social que o tributo tem e passa a ter sobre a contraprestação pecuniária do trabalhador “salário”, seu objetivo econômico e sua razão de ser ou aparecer como peça nodal no jogo de um cotidiano social e no próprio equilíbrio e manutenção do poder político institucional. O objetivo do presente estudo é identificar os contornos gerais de um sistema constitucional tributário absolutamente sinérgico com a estrutura política e econômica do Estado delimitada e que, portanto, tenha condições de cumprir justiça social e distribuição de renda, destacando a qualidade do sistema tributário vigente e as consequências de um sistema tributário complexo e oneroso.

Ressalta-se que a tributação sempre encontrou lugar de destaque nos fatos e acontecimentos históricos, não apenas brasileiros, mas também no mundo, tanto é que as principais revoluções, cartas e declarações de direito da humanidade tratam do tema, como é o caso, por exemplo, da Magna Carta de João Sem Terra, assinada em 1215, o *Bill of Rights* de 1689 e a Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão advinda da Revolução Francesa de 1789.

Atualmente, a sustentação do Estado está intrinsecamente vinculada à existência de recursos oriundos do tributo. Não há que se falar em nação com exercício de poder político-econômico sem que haja um alicerce financeiro para a manutenção desse poder.

Apenas para demonstrar quão antigo é o tema, será referenciado o trabalhador em tempos medievais, o servo da gleba, trabalhava as terras de seu senhor, duas, três ou mesmo quatro dias por semana, gratuitamente. Estas formas de coação, passaram a se tornar um marco civilizatório. Uma série de outras obrigações e deveres fiscais e tributários acorrentavam o servo da gleba. Todo o cotidiano de pesadas humilhações, advindas da própria condição de servidão do trabalhador medieval, alargava esse intransponível fosso social. O tributo, o fisco, não caminhavam sozinhos e separados. A ideologia sempre foi a grande argamassa que os unia.

Dito isso, inaugura-se o estudo abordando, no 1º capítulo, a questão tributária e o seu papel no estado democrático de direito. Percebe-se que a grande maioria, a imensa maioria da população, que de todas as formas é tributada, sofre no bolso. A evolução do Estado liberal, passando pelo Estado social até chegar ao Estado Democrático de Direito, pressupõe a concretização e atingimento de determinadas finalidades, dentre as quais a do bem-estar social. O Estado do bem-estar social é aquele que garante tipos mínimos de renda, alimentação, saúde, habitação, educação, a todo o cidadão, não como caridade, mas como direito político.

Dentro desta perspectiva de bem-estar social, deve a política tributária se pautar em parâmetros de razoabilidade jurídica e econômica para delinear bases de cálculo e alíquotas que não subtraem do cidadão seu acesso à plena cidadania. Sua contribuição não pode exigir sacrifício draconiano e insensato, a ponto de obstaculizar acesso a serviços e bens indispensáveis, considerando ainda, como agravante, que o Estado precariamente oferta tais condições à população.

Com isso será, no 2º capítulo, abordado a tributação brasileira e o novo ambiente econômico. Neste contexto, a política fiscal deve se preocupar menos com o salário, ficticiamente tratado como renda, para incidir em ganhos de capital apartados da contraprestação pela força de trabalho. Outrossim, a ação estatal não pode tangenciar a parcelas

dedutíveis em imposto de renda que grava salários, sob pena de acirramento de política tributária já marcada pelo signo deletério da regressividade.

Ato seguinte, lastreados em todo o encadeamento lógico anterior, será avaliado, no 3º capítulo, a tributação e justiça social sob a ótica da teoria da tributação ótima, bem como os contornos gerais de um sistema constitucional tributário adequado para o Estado no contexto da hodierna competição comercial em escala global.

É inegável que a evolução do conhecimento é descontínua, mas é necessário estabelecer um recorte epistemológico que lhe garanta sistematicidade e cientificidade, a fim de garantir que a pesquisa desenvolvida traga reais e sólidas contribuições para a comunidade científica.

A pesquisa será desenvolvida pelo método hipotético-dedutivo, uma vez que o pesquisador pretende eleger um conjunto de proposições hipotéticas, as quais acredita serem viáveis e adequadas para analisar o objeto da pesquisa, com o fito de comprová-las ou rejeitá-las argumentativamente.

Para tanto, a abordagem do objeto desta pesquisa jurídica contará com informações construídas a partir de pesquisa bibliográfica, de um amplo referencial teórico, além de consulta aos dados estatísticos de órgãos oficiais. A pesquisa buscará demonstrar a complexidade do atual sistema tributário, composto por um elevado número de tributos com maior arrecadação sobre o consumo, a folha salarial e na produção das empresas, evidenciando-se o viés de regressividade.

## 1. A QUESTÃO TRIBUTÁRIA E O SEU PAPEL NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

O arcabouço político e econômico evidencia que o Estado Democrático de Direito dotado de uma ordem econômica capitalista se baseia em um sistema de ponderação dos princípios da livre iniciativa, da livre concorrência e do crescimento sustentável harmônico com os direitos e garantias para o povo, é a entidade mais adequada para realizar uma persecução racional do bem comum.

A extrema relevância dessas prévias constatações para o restante do trabalho é ecoada por Neves<sup>1</sup>, ao destacar que:

---

<sup>1</sup> NEVES, Nicole Scassiotta. O princípio da capacidade contributiva e sua concretização. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*. Belo Horizonte: Fórum, ano 12, n. 72, nov/dez 2014. p. 124 e 125

a partir do momento em que há a definição dos valores da sociedade democrática, o direito deverá estabelecer os paradigmas de atuação tanto para os governantes como para os governados a fim de garantir a constância dos objetivos almejados. (...) Com isso, deve-se frisar que a proteção de direitos e interesses constitucionais e de política pública exige a realização de ponderações multidimensionais, irredutíveis a falsos ou simplistas dilemas de estrutura bipolar.

Nesse contexto, a tributação surge como alternativa do Estado para fomentar o desenvolvimento nacional, cujo conceito deve abarcar de forma especial a redução das desigualdades regionais e sociais. Apresenta-se majoritária a noção de que o Estado é uma evolução da sociedade, constituindo uma estrutura desenvolvida para ordenar o convívio humano, com o desenvolvimento das relações sociais, econômicas e jurídicas, o papel do Estado foi sendo alterado no contexto global. Ao Estado cabe o papel de agente regulador das relações econômicas e sociais, devendo promover o desenvolvimento econômico por meio da conciliação das forças privadas de produção com a proteção das necessidades de toda a estrutura social. O Estado, ademais, deve exercer o seu papel a partir do que determina a Constituição.

Aferição de bases de cálculos justas, alíquotas que preservem capacidade contributiva, fatos dedutíveis, bem como alcance de massa contribuinte, pedem e clamam constante observação pelos sujeitos cognocentes, à luz da velocidade com que os fatos se sucedem, deixando sempre em patamar atrasado, conceitos e postulações teóricas.

O tributo é um instrumento que meramente realiza a transferência, do setor privado para o público, de poder sobre o uso de recursos da sociedade. Ainda assim, a carga tributária está associada a ideia de sacrifício. É nesse sentido que se pode considerar uma carga tributária baixa, suportável ou excessiva. Conforme aponta Aliomar Baleeiro<sup>2</sup>, o Estado não pode prescindir do tributo, *in verbis*:

o tributo é vetusta e fiel sombra do poder político há mais de 20 séculos. Onde se ergue um governante, ela se projeta sobre o solo de sua dominação. (...) No curso do tempo, o imposto, atributo do Estado, que dele não pode prescindir sequer nos regimes comunistas de nosso tempo, aperfeiçoa-se do ponto de vista moral, adapta-se às cambiantes formas políticas, reflete-se sobre a economia ou sobre os reflexos desta, filtra-se em princípios ou regras jurídicas e utiliza diferentes técnicas para execução prática.

É cediço que compete à política tributária o planejamento e análise dos tributos a serem instituídos e cobrados, além de determinar seu impacto na política financeira. Não obstante a isso, a política tributária não pode contrariar os objetivos da política econômica e social que norteiam o desenvolvimento nacional.

---

<sup>2</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. [Atualização e revisão Mizabel Derzi]. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 01.

No exercício da atividade econômico-financeira, o Estado desempenha, pelo menos, três funções básicas, quais sejam: função alocativa (complementar à atuação do mercado, no que diz respeito à alocação de recursos na economia), função distributiva (redistribuição da riqueza por meio dos impostos, tributos de caráter geral, transferências, subsídios e gastos com bens públicos) e função estabilizadora (implementação e gerenciamento da política econômica, com vistas a garantir o máximo de emprego), além da função reguladora.

Nesse contexto, é importante qualificar a ideia da eficiência na administração tributária: quem mais arrecada não é necessariamente o que melhor arrecada. O nível da carga tributária não é, contudo, um conceito absoluto: uma mesma carga tributária, medida pela relação percentual entre a arrecadação e o Produto Interno Bruto (PIB), pode ser baixa para uma sociedade e excessiva para outra, dependendo das respectivas capacidades contributivas e provisões públicas de bens.

Percebe-se ao longo da história que além de bastante elevada, a carga tributária no Brasil é crescente. A cada dia se eleva um tributo ou se cria um tributo novo e a arrecadação, assim, tem batido sucessivos recordes. Não obstante, não há dinheiro para obras importantes. As estradas estão sem a necessária manutenção, praticamente destruídas. O sistema penitenciário superlotado. O Sistema educacional do País vem, ao longo do tempo sendo sucateado, pela falta de investimento, mas principalmente de políticas públicas sérias e comprometidas com o desenvolvimento crítico dos alunos.

Desta forma, considerando os problemas apontados reconhece-se que o sistema tributário brasileiro é pesado e distorcido, e onera a economia de diversas formas, sendo mais pesado no bolso do empregado assalariado.

Acredita-se que o legislador comprometido com o seu papel de representante da sociedade deve empenhar-se em uma reforma tributária que possa reduzir a quantidade e a complexidade dos tributos e, de outro, deve acabar com a insuportável sonegação fiscal hodiernamente existente. Para o governo, a alta carga produz maior arrecadação, porém de acordo com alguns estudiosos do campo econômico, a carga tributária elevada faz com que ao invés de aumentar a receita do governo, ela diminua, pois, a partir de certo ponto, a alta tributação começa a engessar a indústria, gerando demissões e inflação, dentre outros efeitos negativos.

Como defendem Giambiagi e Além<sup>3</sup>, a Reforma Tributária, além de considerar as transformações no cenário mundial, deve ter como objetivo o aumento da qualidade da tributação. Parece que reformas tributárias estão sempre na ordem do dia entre nós.

A Constituição de 1988, em certa medida, redesenhou o sistema tributário nacional, portanto, decorridos apenas cinco anos de sua promulgação, já se clamava por uma nova reforma, com várias propostas que alteram profundamente o sistema em vigor, sem contudo obter consenso para assegurar que tais propostas realizem, de fato e de direito, a justiça e a simplificação do Sistema Tributário Nacional, eliminando tantas dicotomias geradoras de caos, exigindo da sociedade empresarial o emprego de elevados custos, que são desviados daquilo que deveria ser o principal objetivo, quais sejam, o de empregar recursos e esforços para gerar desenvolvimento e empregos.

À medida que os vícios da exagerada progressividade dos impostos sobre a renda começaram a se mostrar perversos, foi sendo abalada a crença longamente acalentada de que o ideal da justiça fiscal consistia em tributar pesadamente os grandes lucros e as altas rendas. Em um mundo cada vez mais integrado, a disputa por aplicações produtivas e financeiras força maior moderação na tributação dos rendimentos obtidos internamente e, além disso, impõe limites estreitos à adoção de práticas tributárias isolacionistas.

Ainda que os desdobramentos provocados pelas transformações recentes sejam difíceis de antever, é certo que o padrão tributário do início do próximo milênio deverá apresentar diferenças significativas em relação ao modelo que prevaleceu na maior parte deste século.

Com base no exposto, depreende-se que os distintos fatores aqui analisados constituem um forte motor que impulsiona as transformações tributárias e sinaliza o caminho a ser percorrido. O ritmo dessas transformações é desigual, mas a força centrípeta gerada pela velocidade das mudanças que vêm ocorrendo no mundo tende a atrair todos aqueles que ainda giram em uma órbita mais distante. O resultado desse movimento ainda não pode ser inteiramente vislumbrado, mas as linhas gerais já estão traçadas. Os sistemas tributários estarão cada vez mais pautados por exigências de harmonização, uniformização e estabilidade.

A despeito da reestruturação recente pela qual vem passando o Estado brasileiro, não há evidências de que a carga tributária possa diminuir nos próximos anos. Os encargos da dívida pública, a existência de uma demanda reprimida por gastos, notadamente nas áreas sociais, e a urgência de investimentos, tanto para repor a infraestrutura desgastada pela falta de conservação

---

<sup>3</sup> GIAMBIAGI, Fábio; ALÉM, Ana Cláudia. *Finanças públicas - Teoria e Prática no Brasil*. Rio de Janeiro, 2000, p. 24.

como para evitar que a precariedade da provisão de serviços públicos essenciais venha a ser um impedimento à retomada sustentada do crescimento, tornam a receita tributária inflexível à queda.

Assim, aperfeiçoar o sistema tributário brasileiro e adequá-lo à nova realidade internacional são as principais metas da reforma. No âmbito do setor público, a curto prazo, a reforma não deve comprometer seu ajuste fiscal e, a médio e longos prazos, deve possibilitar o estabelecimento de um regime fiscal responsável e contribuir para a empregabilidade no país, propiciando o desenvolvimento da justiça social.

## 2. A TRIBUTAÇÃO BRASILEIRA E O NOVO AMBIENTE ECONÔMICO

Globalização, comércio eletrônico, concorrência acirrada: o ambiente econômico está mudando acelerada e profundamente. Exige harmonização internacional das instituições e das práticas tributárias, bem assim que se adotem tributos que provoquem o mínimo de distorções possíveis sobre o setor produtivo, as exportações e os investimentos, sob o risco (certo) de penalizar os países que forem menos eficazes na busca desses objetivos. Também no ambiente do federalismo a harmonização tributária começa pelo mercado interno, e crescem as ideias de que é necessário conciliar a concessão de ampla autonomia tributária e de gasto dos governos estaduais e municipais com uma disciplina austera que imponha a responsabilidade e o controle social. Todos esses fatores tornam a reforma do sistema tributário brasileiro um processo inadiável e premente.

Conforme mencionado por Nogueira:<sup>4</sup>

[...]a tributação, ou seja, o ato de instituir e cobrar tributo, envolve necessariamente o poder de exercê-la, uma estrutura geralmente bem definida e uma “legitimidade” (ora simplesmente “a força”, ora a “aceitação” pelo reconhecimento da necessidade ou mesmo da utilidade (“o bem comum”). Com ou sem “legitimidade”, a tributação em todos os tempos e lugares ou se impôs pela força ou pela lei.

Após a promulgação da Constituição vigente, ocorreram importantes mudanças na estrutura da tributação, por um lado, e no ambiente econômico em que opera o setor produtivo nacional, por outro, que passaram a reclamar uma nova reforma do sistema tributário e indicaram claramente a direção que se deveria tomar. Sem dúvida, a principal motivação do processo de reforma ora em curso é a exigência de que o deficiente sistema tributário brasileiro

---

<sup>4</sup> NOGUEIRA, Alberto. *Teoria dos Princípios Constitucionais Tributários – A Nova Matriz da Cidadania Democrática na Pós-Modernidade Tributária*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. p. 37

seja modificado para se adequar a um novo ambiente econômico. E isso deriva do fato de que, nesse novo ambiente, garantir a competitividade do produto nacional *vis-à-vis* os dos principais participantes no comércio internacional representa condição *sine qua non* para o desenvolvimento do país.

O foco das reformas é proporcionar a Justiça Social e a tributação deve estar em consonância com os objetivos constitucionais. Roberto Wagner Lima Nogueira<sup>5</sup> alerta para a questão:

[...] é impossível pensarmos a justiça tributária sem dever ético de pagar o justo tributo. Por isso é preciso a sociedade brasileira avançar nos debates tributários, para enfim, acabar de vez com discursos que negam ao tributo, sua qualidade principal, que é o de ser instrumento financeiro indispensável à realização da justiça tributária, e, por conseguinte, justiça social.

É diagnóstico praticamente consensual que a tributação interna do Brasil impõe desvantagem competitiva ao setor produtivo nacional, tanto no mercado externo como no nosso próprio mercado, prejudica a eficiência econômica, desestimula o investimento e é excessivamente complexa, a ponto de dificultar a harmonização com os sistemas tributários de nossos parceiros comerciais e de facilitar ou mesmo estimular a evasão. Em poucas palavras, é quase consenso que nosso sistema tributário é antagônico ao desenvolvimento.

Mas, a despeito desse diagnóstico, que indica a urgência da reforma, e de seu caráter consensual, que sugere facilidade de executá-la, o que se observa é a lentidão de seu processamento. Isso não ocorre por acaso nem por descaso de quem deveria promovê-la. Existem diversos constrangimentos à mudança na tributação, às vezes conflitantes entre si, que precisam ser discutidos e superados ao longo do processo de reforma.

A qualidade da tributação é avaliada pela consideração de um conjunto de características a ela associáveis que são consideradas desejáveis. Quando alguma delas está ausente ou deficiente, há motivação para realizar uma reforma.

A primeira das motivações usuais para a reforma é o aprimoramento dos tributos no que diz respeito a seus efeitos sobre o sistema produtivo. Salvo nos casos em que os tributos são utilizados como instrumentos de política para, intencionalmente, alterar o comportamento dos agentes econômicos, é desejável que sejam neutros, ou seja, que não afetem suas decisões. Na prática, não há tributos neutros, sendo objetivo típico da política tributária minimizar os malefícios por eles causados à eficiência da economia e à competitividade do setor produtivo.

---

<sup>5</sup> NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. *Direito tributário, linguagem e método*, 2 ed. São Paulo: Noeses, 2008. p. 240.

A segunda motivação é a questão da equidade. Deseja-se que a tributação seja justa, e tenha um impacto favorável sobre a distribuição de renda. É duvidoso, contudo, que, em um mundo de intensa mobilidade do capital, a tributação possa ter impacto redistributivo significativo. Se esse for, de fato, o caso, um objetivo mais modesto se impõe, qual seja, o de assegurar, ao menos, que ela não seja regressiva, isto é, que não onere relativamente mais os pobres que os ricos. Isto assegurado, é possível, com os recursos arrecadados, financiar políticas governamentais bem concebidas, focalizadas e executadas, que beneficiem principalmente os mais pobres, assegurando o cumprimento do papel redistributivo do governo, o que é especialmente importante em um contexto de globalização econômica.

A terceira questão que motiva reformas tributárias é a produtividade da tributação. É necessário extrair da sociedade o total de recursos necessários para que o governo seja apropriadamente financiado, sem que seja preciso recorrer a alíquotas excessivamente elevadas, que estimulem a sonegação. A ampliação das bases tributárias, o combate à evasão, e a concepção de tributos mais facilmente arrecadáveis são ações que favorecem a produtividade da tributação.

Simplificar a tributação é outra das motivações usuais de reformas. Cabe aqui salientar que, devido à complexidade natural das relações econômicas, a tributação de boa qualidade é inerentemente complicada. Não obstante, a busca de simplicidade na tributação é essencial, posto que a complexidade está associada a custos para administrar os tributos e para cumprir as obrigações tributárias. Segundo informam entidades representativas de empresários, estimações realizadas revelam que, na atualidade brasileira, o custo incorrido pelo contribuinte para cumprir suas obrigações é alto. Contudo, é preciso evitar a tentação de basear o financiamento do setor público em tributos simples, de baixo custo administrativo e de cumprimento das obrigações, mas que promovem sérias distorções econômicas, cujo custo para a sociedade, embora menos óbvio que os antes mencionados, é incomparavelmente maior.

Finalmente, existe uma motivação para a reforma, pertinente somente às federações e países unitários com regimes fiscais descentralizados, que é a de promover mudança na distribuição dos recursos públicos entre os entes federados, atribuindo mais ou menos recursos ao governo central e, em contrapartida, menos ou mais aos governos dos estados e municípios. Esta é uma questão que está sempre em pauta nas discussões de reforma tributária e uma das de mais difícil solução, em virtude dos inerentes conflitos de interesse presentes.

Uma reforma tributária ampla sempre envolve todas essas questões, mesmo que algumas não estejam explicitadas na agenda das discussões. Mas, em cada reforma, há motivações principais e outras secundárias, bem como aspectos a que se atribui pouca ênfase.

A globalização agrava os problemas de sistemas tributários já deteriorados, tanto mais quanto esse sistema estiver estruturado segundo os paradigmas tradicionais de tributação. Ela também implica uma relativa perda de soberania do Estado nacional, pois os impactos de determinada política (não apenas tributária) sobre as decisões dos agentes econômicos não estão mais circunscritos aos limites territoriais de cada país. Existe, portanto, um duplo desafio a ser enfrentado pelos Estados nacionais: é preciso garantir um nível de receita tributária consoante com as necessidades de financiamento do setor público e, paralelamente, aumentar (ou, pelo menos, não prejudicar) a competitividade de seus agentes privados.

Por certo, a distância geográfica poderia atenuar o efeito das distorções tributárias sobre o mercado de produtos, em face dos custos de transporte e dos demais custos a ele associados. Entretanto, esses fatores perdem cada vez mais relevância em função do crescimento do comércio eletrônico e do avanço do processo de formação de blocos econômicos regionais, indicando ser imperativa a eliminação de gravames cumulativos e a busca pela harmonização internacional.

As mudanças que vêm ocorrendo no mercado de trabalho são outro fator importante para a avaliação das tendências de evolução das estruturas tributárias. Observa-se o surgimento, nos países industrializados, de problemas até então típicos de países em desenvolvimento, como é o caso do desemprego estrutural não mais restrito às atividades agrícolas. A perspectiva de uma crise de desemprego não solucionável pelos instrumentos tradicionais de estímulo à atividade econômica é motivo de grande inquietação.

Em resumo, os distintos fatores aqui analisados constituem um forte motor que impulsiona as transformações tributárias em curso e sinaliza o caminho a ser percorrido. O ritmo dessas transformações é desigual, mas a força centrípeta gerada pela velocidade das mudanças que vêm ocorrendo no mundo tende a atrair todos aqueles que ainda giram em uma órbita mais distante. O resultado desse movimento ainda não pode ser inteiramente vislumbrado, mas as linhas gerais já estão traçadas. Os sistemas tributários estarão cada vez mais pautados por exigências de harmonização, uniformização e estabilidade.

### 3. TRIBUTAÇÃO E JUSTIÇA SOCIAL SOB A ÓTICA DA TEORIA DA TRIBUTAÇÃO ÓTIMA

A Constituição brasileira procurou listar valores supremos do Estado Democrático de Direito, considerando os direitos sociais como fundamentais. A normatização programática do

texto maior possui assim caráter principiológico, orientando a realização dos objetivos estabelecidos pela ordem constitucional.

Desta forma, depreende-se que o escopo da ordem social constitucional é justamente a promoção da justiça social. Aos direitos sociais todos têm direitos, ricos, pobres, trabalhadores, crianças, idosos etc. A injustiça social é efeito da organização e da ação do sistema econômico e político e da ação de quem os domina. A injustiça social, assim, pode caracterizar-se como um produto direto do desajuste político e econômico.

Em uma conceituação atual Joaquim Carlos Salgado<sup>6</sup> assim equaciona a ideia de Justiça Social:

[...] é a ideia norteadora da consciência política dos povos civilizados contemporâneos, nascida sob condições históricas mais complexas. Enquanto a ideia de justiça que informa o Estado de direito, como Estado de direito simplesmente, é a realização da liberdade, a ideia de justiça contemporânea não se restringe ao conteúdo apenas ético da liberdade ou da paz perpétua, mas, ademais de incorporá-lo, estende-se às questões que envolvem as condições concretas de vida do povo e dá relevância ao aspecto social; não só a ideia de paz, mas também a ideia de uma felicidade perpétua. Justiça social passa a ser a ideia norteadora ou norma da ação política contemporânea.

O artigo 193 da Constituição Federal dispõe que a ordem social tem como base o primado do trabalho, e como objetivo o bem-estar e a justiça sociais. Tércio Sampaio Ferraz Jr, aborda a questão:

[...] a ordem econômica deve visar assegurar a todos a existência digna conforme os ditames da justiça social. O objetivo da ordem social é o próprio bem-estar social e a justiça social. A primeira deve garantir que o processo econômico, enquanto produtor, não impeça, mas ao contrário, se oriente para o bem-estar e a justiça sociais. A segunda não os assegura, instrumentalmente, mas os visa, diretamente. Os valores econômicos são valores-meio. Os sociais, valores-fim.<sup>7</sup>

Sem um nível mínimo de riqueza material e políticas públicas que proporcionem resgatar valores de dignidade, as pessoas não podem se desenvolver, não podem sequer existir enquanto seres livres e iguais. Deste modo, a sociedade deve estabelecer um conjunto mínimo de bens sociais primários que precisam ser estendidos a todas as pessoas.

Rawls<sup>8</sup> afirma que “ [...] abaixo de um certo nível de bem-estar material e social, bem como de treinamento e de educação, as pessoas simplesmente não podem participar da sociedade como cidadãos, e muito menos como cidadãos iguais”.

<sup>6</sup> SALGADO, Joaquim Carlos. *A Idéia de Justiça em Kant. Seu fundamento na liberdade e na igualdade*. Belo Horizonte: UFMG, 1995. p. 20.

<sup>7</sup> FERRAZ JR, Tércio Sampaio. *A legitimidade na Constituição de 1988*. São Paulo: Atlas, 1989. p. 53.

<sup>8</sup> RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*, São Paulo: Martins Fontes, 2002. p 237.

A justiça distributiva parte da premissa de uma distribuição de bens ou encargos da comunidade entre os indivíduos que a compõe. A justiça social trata das relações dos indivíduos com a comunidade, regula relações do indivíduo com outros indivíduos<sup>9</sup>.

Nesse passo, a tributação deve atuar como instrumento de justiça social, onde seu maior escopo é contribuir com a redução das desigualdades socioeconômicas. Augusto César de Carvalho Leal<sup>10</sup> afirma que “evidente que só há sentido em se falar em finalidade redistributiva da tributação sob o paradigma filosófico-ideológico que admita a intervenção do Estado na economia com o desígnio de realizar justiça social”.

Uma tributação desigual, seja ferindo princípios da isonomia fiscal seja oriunda de uma política nefasta, tem o condão de afetar as relações sociais da pessoa humana, ferindo não poucas vezes sua esfera pessoal, desvalorizando o princípio da dignidade da pessoa humana.

A atuação do Estado deve ser orientada no atendimento das necessidades coletivas, o que reclama fontes de recursos, sendo que uma das vias de obtenção destes recursos é o poder fiscal, uma exteriorização da soberania estatal. Neste diapasão o tributo jamais chega a uma conformação justa, uma vez que é retirado da sociedade, mas não reverte ao bem comum. Nesse campo, a ética do tributo se transforma apenas numa ética da arrecadação, pois o objetivo principal não reside nele, mas na mera manutenção de uma estrutura de poder.

Samuel da Silva Mattos, citado no artigo de Sérgio Ricardo Ferreira Mota apresenta três espécies de justiça pública:

[...] a primeira, justiça fiscal, realiza-se com a elaboração dos orçamentos públicos, ao buscar o justo equilíbrio entre receitas e despesas. A segunda, ou seja, a justiça social pode ser enfocada sob duas dimensões: a) inversão de prioridades na política do gasto público; e b) garantia de renda mínima. A justiça social, conforme determina o art. 170 da CF/1988 (LGL 1988/3), encontra justificativa também na intervenção do Estado na economia [...]. "A justiça tributária está orientada para a realização de um sistema normativo justo, a partir da hermenêutica jurídica do sistema tributário constitucional, sem desconsiderar seus princípios e suas regras."<sup>11</sup>.

Em que pese a complexidade do sistema tributário e a tarefa árdua de trazer uma definição de justiça fiscal, parte-se da premissa que esta pode ser contextualizada diante do caso concreto, onde a noção de equidade é que predomina.

---

<sup>9</sup> BARZOTTO, Luis Fernando. Justiça Social – Gênese, Estrutura e Aplicação de um Conceito, in *Revista da Procuradoria Geral do Município de Porto Alegre*, nº 17, Porto Alegre: PMPA, 2003. p. 30.

<sup>10</sup> LEAL, Augusto César de Carvalho. Justiça Social por Meio dos Tributos: a Finalidade Redistributiva da Tributação e a Regressividade da Matriz Tributária Brasileira, in *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº. 196, São Paulo: Dialética, Jan/2012. p.12.

<sup>11</sup> MATTOS apud MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. Justiças Social, Tributária e Fiscal no Brasil: Uma busca imposta pela Constituição, in *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 93, São Paulo: RT, Jul/2010. p.93.

Segundo Miguel Reale<sup>12</sup> “enquanto que a justiça em si é medida abstrata, suscetível de aplicação a todas as hipóteses a que se refere, a equidade já é a justiça no seu dinâmico ajustamento ao caso”.

Não se pode mais entender o poder de tributar e a imputação tributária como absoluto, o Estado deve garantir a justiça fiscal e social a partir de uma superação de dogmas positivistas, passando a primar pela aplicação efetiva de valores supra positivos. Tarefa árdua esta que não se vislumbra diante da sociedade vigente.

Desta forma, o conceito de justiça na sua vertente distributiva, na qual é função do Estado em dar a cada um o que é seu na medida de sua proporcionalidade e necessidade, traz na esteira a justiça social como equilíbrio entre o econômico e o social, visando a compensação das desigualdades. Corresponde à justiça distributiva, aplicada aos desiguais.

Não há justiça social sem justiça fiscal. O tributo deve ser ético, deve-se garantir valores constitucionais e em essência o princípio da dignidade da pessoa humana.

O desequilíbrio na distribuição da carga tributária vem da concepção de uma neutralidade da tributação adotada e que afasta a justiça tributária. O peso da arrecadação acaba por ser suportada pelos mais pobres e assalariados, vítimas da tributação indireta. A humanização da imputação tributária através do respeito aos sobre princípios (constitucionais e ideológicos) ocorrerá pela efetividade de vários aspectos que vão desde uma atuação comprometida do operador do direito até uma atuação crítica da própria sociedade, vigilante quanto aos abusos praticados.

Não há como analisar a imputação tributária afastada da Justiça social. O paradoxo criado entre o campo da arrecadação e da aplicação dos recursos públicos coloca poucos favorecidos em detrimento de grande parte da sociedade. A tributação somente faz sentido se subordinada a princípios de justiça e a justiça fiscal é antes de mais nada questão de vontade política.

É possível considerar a justiça em sentido direto e próprio, que consiste em dar a cada um o que é seu. Os princípios da ordem social devem guardar correlação intrínseca com a justiça. A esse respeito, Montoro<sup>13</sup> alerta:

[...] a justiça, como o direito, não é uma simples técnica da igualdade, da utilidade ou da ordem social. Muito mais do que isso, ela é virtude da convivência humana. E significa, fundamentalmente, uma atividade subjetiva de respeito à dignidade de todos os homens.

---

<sup>12</sup> REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 123.

<sup>13</sup> MONTORO, André Franco. *Introdução à ciência do direito*. 25 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000. p. 126.

A atividade tributária no País incide sobre bases da economia, como o patrimônio, a renda e o consumo. Tem-se observado uma alta oneração da renda individual, encontrando-se as pessoas jurídicas em situação mais favorável, pois dispõem da faculdade de transferir suas despesas ao preço final dos bens e serviços, ou seja, para o consumidor final. Assim, o ônus do pagamento de tributos recai demasiadamente sobre a pessoa física, que, sem alternativas, tem tributados seus salários e rendimentos, seja qual for o seu nível de renda.

Essa preocupação sobre a tributação excessiva sobre o cidadão já aparecia em Montesquieu<sup>14</sup>, para quem os recursos arrecadados pelo Estado deveriam respeitar um limite que não comprometesse a existência e sobrevivência do cidadão:

[...] não se deve tirar do povo, privando-o de suas necessidades reais, para favorecer as necessidades imaginárias do Estado. Necessidades imaginárias são aquelas exigidas pelas paixões e pelas fraquezas daqueles que governam, a fascinação de um projeto extraordinário, o desejo doentio de uma glória vã, e uma certa debilidade de espírito contra os caprichos. [...]

Ao tratar dos aspectos gerais da justiça social, convém aclarar que essa abordagem se direciona à questão tributária, não se desconhecendo que a justiça social é um direito de todos.

Como instrumento de distribuição de renda, uma política tributária deve estimular a implementação de uma carga tributária mais equitativa para o País deve contemplar os princípios tributários consolidados na Constituição Federal, que estão sendo relegados à segundo plano no passado recente. Desses preceitos convém resgatar ou reavivar os princípios da capacidade contributiva, do mínimo existencial e do não confisco.

Não é prudente que o Estado imponha uma tributação mais intensa de renda sobre uma parcela da renda que os cidadãos reservam às suas necessidades de subsistência, a saber, educação, saúde, moradia, previdência social, proteção familiar.

## CONCLUSÃO

Ao analisar o atual sistema tributário no Brasil, foi possível compreender a complexidade da questão e a urgência de encontrar soluções capazes de estabelecer uma estrutura de impostos justa e eficiente. A elevada carga tributária da economia brasileira, além de representar um ônus expressivo sobre empresas, e o aumento da informalidade, tem um preço alto no crescimento da sonegação por parte das empresas.

---

<sup>14</sup> MONTESQUIEU. *Do Espírito das Leis*. São Paulo: Martin Claret, 2004, p. 221.

O sistema tributário vigente em um dado momento é fruto de um processo de evolução que, na maior parte do tempo, é contínuo. Com efeito, uma vez fixada sua estrutura básica, ele é capaz de adaptar-se, mediante alterações nas normas legais e administrativas, nas modificações das condições econômicas e sociais reinantes e, assim, operar satisfatoriamente durante períodos relativamente longos. Sofreu desgastes ao longo do tempo, tendo sua capacidade de adaptação reduzida. Além disso, alterações profundas no ambiente econômico podem exigir ajustes que transcendem a capacidade de adaptação da estrutura tributária básica, requerendo sua modificação. Por isso, vez por outra, a tributação precisa sofrer importantes alterações concentradas em um curto espaço de tempo. Não obstante revisões ocorrerem cotidianamente, o costume reservou a expressão “reforma tributária” para fazer referência a tais discontinuidades do processo de evolução.

Distorções ainda maiores são causadas pela crescente utilização de tributos cumulativos como fonte de financiamento do setor público, principalmente da seguridade social. Este tipo de gravame sempre esteve presente no sistema tributário brasileiro. Mas, em reação à desconcentração de receita promovida pela Constituição de 1988, a União promoveu vigoroso aumento da tributação em cascata, ao longo da década de 90, o que provocou intensa deterioração da qualidade do sistema tributário. Datam também dos anos 90 duas importantes mudanças macroeconômicas.

A primeira foi que a economia brasileira passou por um processo de abertura comercial, que incluiu, além de redução das tarifas e das barreiras não - tarifárias, a integração regional, com a formação do Mercosul. Na segunda, logrou -se, em 1994, por meio do Plano Real, a estabilização da economia. Esses dois fatos criaram um novo ambiente econômico em que a competitividade do setor produtivo nacional é a questão - chave para o desenvolvimento do país. Isto exige reformulação da tributação, de modo a ajusta-la às novas circunstâncias.

Presentes os principais fatores que determinam a necessidade de uma reforma — estrutura tributária de má qualidade e envelhecida, além de ambiente econômico radicalmente diferente daquele para o qual o sistema tributário fora concebido.

Ao longo do trabalho procurou-se demonstrar o impacto da tributação na vida do cidadão, cujo foco estava na excessiva carga tributária e o retorno dado a população. Trata-se de um tema de interesse de toda população, por influenciar diretamente nos rendimentos de cada brasileiro. Mas dentro desse assunto existem outros que poderiam complementar o conhecimento sobre a sonegação fiscal e possibilitar uma cobrança mais efetiva da população frente aos seus direitos, como serviços de qualidade.

Constatou-se que tributação é a principal fonte de receita do governo e que a base de incidência é muito fortemente concentrada em impostos indiretos. Estes prejudicam a distribuição de renda, pois paga proporcionalmente mais quem ganha menos.

No decorrer da pesquisa foi observada as mais variadas motivações que levam o contribuinte a sonegar, tais como a pesada carga tributária em descompasso com os serviços prestados à sociedade pelo Estado; o sentimento de má administração, com altos gastos e aplicações inadequadas dos recursos arrecadados; a falta de equidade, a má distribuição de renda, complexidade do sistema, entre outros.

Por fim, conclui-se que é de extrema urgência uma mudança expressiva no Sistema Tributário. O país necessita de uma reestruturação consistente, para uma efetiva arrecadação (combate à sonegação), e, também uma fiscalização e controle dos gastos públicos. Dessa forma, irá adquirir uma qualidade de tributação, com a finalidade de melhorar e minimizar os efeitos negativos da carga tributária sobre a eficiência e a competitividade das empresas. Uma administração nas contas públicas visando, tão somente, um retorno melhor à população e uma redução do impacto da carga tributária na renda do trabalhador assalariado – quem ganha menos não pode continuar pagando mais tributos.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. *Direito Tributário na Constituição e no STF*. 8 ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2004.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

BARZOTTO, Luis Fernando. *Justiça Social – Gênese, Estrutura e Aplicação de um Conceito, in Revista da Procuradoria Geral do Município de Porto Alegre*, nº 17, Porto Alegre: PMPA, 2003.

FERRAZ JR, Tércio Sampaio. A legitimidade na Constituição de 1988 in FERRAZ JR. et al. *Constituição de 1988*. São Paulo: Atlas, 1989.

GIAMBIAGI, Fábio; ALÉM, Ana Cláudia. *Finanças públicas - Teoria e Prática no Brasil*. Rio de Janeiro: Campus, 2000.

GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. *O princípio do não confisco no direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

LEAL, Augusto César de Carvalho. *Justiça Social por Meio dos Tributos: a Finalidade Redistributiva da Tributação e a Regressividade da Matriz Tributária Brasileira*, in *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 196, São Paulo: Dialética, Jan/2012.

- MONTESQUIEU. *Do Espírito das Leis*. São Paulo: Martin Claret, 2004.
- MONTORO, André Franco. *Introdução à Ciência do Direito*. 21 ed. São Paulo: RT, 1993.
- \_\_\_\_\_. *Introdução à ciência do direito*. 25 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.
- MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. Justiça Social, Tributária e Fiscal no Brasil: Uma busca imposta pela Constituição, in *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 93, São Paulo: RT, Jul/2010.
- NEVES, Nicole Scassiotta. O princípio da capacidade contributiva e sua concretização. *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*. Belo Horizonte: Fórum, ano 12, n. 72, nov/dez 2014.
- NOGUEIRA, Alberto. *Jurisdição das Liberdades Públicas*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.
- \_\_\_\_\_. *Teoria dos Princípios Constitucionais Tributários – A Nova Matriz da Cidadania Democrática na Pós-Modernidade Tributária*. Rio de Janeiro. Renovar. 2008.
- \_\_\_\_\_. *Uma Teoria dos Direitos Fundamentais*. Rio de Janeiro. Renovar. 2012.
- NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. *Direito tributário, linguagem e método*. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2008.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de Direito Tributário*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.
- PEZZI, Alexandra Cristina Giacomet. *Dignidade da pessoa humana: mínimo existencial e limite à tributação democrática no estado democrático de direito*. Curitiba: Juruá, 2008.
- RAWLS, John. *Uma Teoria da Justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2002.
- REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.
- SALGADO, Joaquim Carlos. *A Idéia de Justiça em Kant. Seu fundamento na liberdade e na igualdade*. Belo Horizonte: UFMG, 1995.
- SANTOS, Maria Angélica dos. Realidade Fiscal e Distributividade de Riquezas à Luz da Teoria Rawlsiana, in *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 46, São Paulo: RT, Jul/2006.