

**FUNDAÇÃO EDUCACIONAL MACHADO DE ASSIS
FACULDADES INTEGRADAS MACHADO DE ASSIS
CURSO DE DIREITO**

MAIARA CRISTINA ENGSTER

**JUSTIÇA FISCAL
A REALIZAÇÃO DOS DIREITOS SOCIAIS ANTE O PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO
CONFISCO
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

Santa Rosa
2018

MAIARA CRISTINA ENGSTER

**JUSTIÇA FISCAL
A REALIZAÇÃO DOS DIREITOS SOCIAIS ANTE O PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO
CONFISCO
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

Monografia apresentada às Faculdades Integradas Machado de Assis, como requisito parcial para obtenção do Título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Me. Tiago Neu Jardim

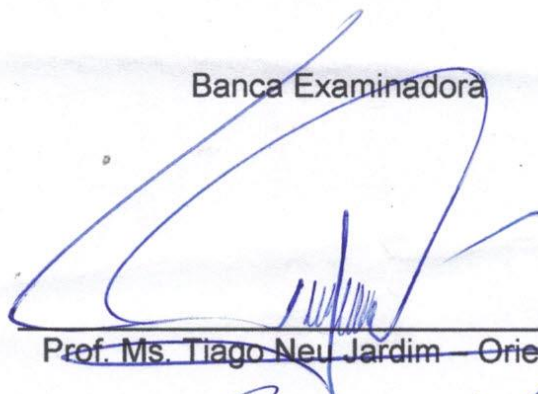
Santa Rosa
2018

MAIARA CRISTINA ENGSTER

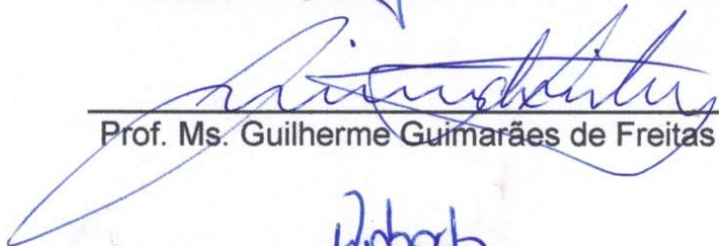
**JUSTIÇA FISCAL A REALIZAÇÃO DOS DIREITOS SOCIAIS ANTE O PRINCÍPIO
DA VEDAÇÃO AO CONFISCO
TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO**

Monografia apresentada às Faculdades
Integradas Machado de Assis, como
requisito parcial para obtenção do Título
de Bacharel em Direito.

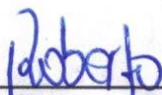
Banca Examinadora



Prof. Ms. Tiago Neu Jardim – Orientador



Prof. Ms. Guilherme Guimarães de Freitas



Prof. Ms. Roberto Pozzebon

Santa Rosa, 29 de novembro de 2018.

DEDICATÓRIA

Dedico esta monografia àqueles que sempre contribuíram para o meu sucesso e crescimento como pessoa. Àqueles que nunca mediram esforços para que eu mantivesse o sorriso no rosto. Aqueles que são minha base, minha força e inspiração.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, pela saúde, fé e perseverança, motivos estes que nunca me deixaram perder a esperança de chegar ao final desta etapa.

Aos meus pais João e Marcia, por todo apoio, amor e dedicação. Obrigada por nunca medirem esforços para proporcionarem o melhor para mim.

Ao meu companheiro Anderson da Silva Soares, por caminhar de mãos dadas ao meu lado, e entender minhas ausências enquanto me dedicava a esse processo de formação acadêmica.

À Tabela Designada do Tabelionato de Notas de São Martinho/RS, Joyce Carina Budtinger, por me apoiar na caminhada acadêmica e, me auxiliar no crescimento pessoal e profissional.

Ao meu orientador, Tiago Neu Jardim, o qual conduziu o presente trabalho com profissionalismo e dedicação. Agradeço ainda, pela amizade construída ao longo do curso, a qual foi fortalecida nos últimos períodos, na construção da presente monografia.

Conquistas sem risco são sonhos sem méritos. Ninguém é digno dos sonhos se não usar as derrotas para cultivá-los.

Augusto Cury

RESUMO

O tema deste trabalho monográfico corresponde a análise dos princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco a fim de promover a garantia do mínimo existencial. De forma mais delimitada, focaliza-se a análise dos princípios acima citados como forma de promover uma maior e mais eficiente justiça fiscal e a consequente promoção e proteção do mínimo existencial como forma de resguardar o princípio da dignidade da pessoa humana, corolário da Constituição Federal. Diante da temática exposta, o presente trabalho objetiva responder ao seguinte problema: a tributação sobre a renda, o patrimônio e o consumo que prive o cidadão do mínimo existencial viola o princípio da vedação ao confisco e afronta a dignidade da pessoa humana? O objetivo geral desta monografia é buscar respostas coerentes e convincentes à questão proposta no problema, a fim de estabelecer limites e parâmetros definidos acerca da legitimidade do Estado em tributar a renda, o patrimônio (mínimo) e o consumo daqueles cidadãos que auferem receita familiar abaixo do mínimo existencial. A pesquisa tem relevância no mundo jurídico, pois a prática do confisco expõe os contribuintes a situações de vulnerabilidade diante a sociedade, pois, ao tempo que o Estado não realiza os direitos sociais a ele impostos, também, impede que o cidadão busque realizá-los. A metodologia adotada para a realização do presente trabalho caracteriza-se como pesquisa teórica empírica e a coleta de dados será baseada em doutrinas e documentos científicos, bem como na legislação nacional em vigor e casos jurisprudenciais do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul. A análise e interpretação dos dados consolidam-se no método hipotético dedutivo a fim de analisar e comprovar o problema da presente monografia e alcançar os objetivos relacionados, sendo os procedimentos analisados de forma sucessiva. A presente monografia estrutura-se em três capítulos, sendo que o primeiro trata dos princípios tributários constitucionais e a promoção do mínimo existencial, o segundo dispõe sobre os direitos sociais e o papel da justiça fiscal na promoção do referido mínimo existencial, e o terceiro capítulo trata da análise econômica da tributação e seus reflexos na economia do Estado no âmbito social e individual. Diante do estudo exposto sobre a realização dos direitos sociais frente ao princípio da vedação ao confisco e o instigante papel da justiça fiscal na atuação de proporcionar aos contribuintes o mínimo material para se promover uma existência digna, verifica-se que o Estado não teria ampla legitimidade de retirar dos indivíduos, através da prática do confisco, parte do seu patrimônio, uma vez que ele seria o legitimado a ofertar aos seus indivíduos o patrimônio necessário para que seja agenciada a dignidade da pessoa humana, conforme propõe a Constituição Federal.

Palavras-chave: capacidade contributiva - mínimo existencial - vedação ao confisco - justiça fiscal - dignidade da pessoa humana.

ABSTRACT

The theme of this monographic work is the analysis of the principles of contributory capacity and the prohibition of confiscation in order to promote the guarantee of the existential minimum. In a more limited way, it focuses on the analysis of the aforementioned principles as a way to promote greater and more efficient fiscal justice and the consequent promotion and protection of the existential minimum as a way of safeguarding the principle of the dignity of the human person, a corollary of the Federal Constitution . In view of the above, this paper aims to answer the following problem: does the taxation on income, wealth and consumption that deprives the citizen of the existential minimum violate the principle of the prohibition of confiscation and defies the dignity of the human person? The general objective of this monograph is to seek coherent and convincing answers to the question proposed in the problem, in order to establish limits and defined parameters about the legitimacy of the State in taxing the income, wealth (minimum) and consumption of those citizens who receive family income below of the existential minimum. Research has relevance in the legal world, because the practice of confiscation exposes taxpayers to situations of vulnerability to society, since, while the State does not fulfill the social rights imposed on it, it also prevents the citizen from seeking to carry them out . The methodology adopted for the present study is characterized as empirical theoretical research and data collection will be based on doctrines and scientific documents, as well as on the current national legislation and case-law cases of the Court of Justice of the State of Rio Grande do Sul The analysis and interpretation of the data are consolidated in the hypothetical deductive method in order to analyze and prove the problem of the present monograph and to reach the related objectives, and the procedures are analyzed successively. This monograph is structured in three chapters, the first one dealing with constitutional tax principles and the promotion of the existential minimum, the second one deals with social rights and the role of fiscal justice in promoting this existential minimum, and the third chapter deals with the economic analysis of taxation and its repercussions on the state economy in the social and individual spheres. Faced with the study on the realization of social rights in the face of the principle of the prohibition of confiscation and the instigating role of fiscal justice in the act of providing taxpayers with the minimum material to promote a dignified existence, it turns out that the State would not have broad legitimacy to withdraw from the individuals, through the practice of confiscation, part of his patrimony, since he would be the one entitled to offer to his individuals the necessary patrimony so that the dignity of the human person, as proposed by the Federal Constitution, is organized.

Keywords: contributory capacity - minimum existential - confiscation waiver - tax justice - dignity of human person.

LISTA DE ABREVIações, SIGLAS E SÍMBOLOS.

RE - recurso especial

RS - Rio Grande do Sul

STF - Supremo Tribunal Federal

ADI - Ação Direta de Inconstitucionalidade

Min. - Ministro

nº - número

DIEESE - Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos

p. - página

§ - parágrafo

MG - Minas Gerais

% - por cento

IBPT - Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação

Prof. - Professor

Me. - Mestre

ed. - edição

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1 O PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO FRENTE À CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	13
1.1 ANÁLISE HISTÓRICA E DOUTRINÁRIA DO PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO	16
1.2 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO DIREITO FUNDAMENTAL DO CONTRIBUINTE	21
1.3 APLICAÇÕES DA TEORIA DO PATRIMÔNIO MÍNIMO NO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	26
2 OS DIREITOS SOCIAIS, O MÍNIMO EXISTENCIAL E O PAPEL DA JUSTIÇA FISCAL	30
2.1 LIMITES IMPLÍCITOS DA LEGITIMIDADE DO ESTADO QUANTO AO PODER DE TRIBUTAR	31
2.2 O MÍNIMO EXISTENCIAL COMO PARÂMETRO PARA A CARACTERIZAÇÃO DO EFEITO CONFISCATÓRIO	35
2.3 A IMPLEMENTAÇÃO DOS DIREITOS SOCIAIS COMO PRESSUPOSTO DA JUSTIÇA FISCAL.....	40
3 ANÁLISE ECONÔMICA DA TRIBUTAÇÃO	45
3.1 EVIDÊNCIAS DA APLICAÇÃO DA RÉGRA DE RAMSAY NO BRASIL	50
3.2 OS REFLEXOS DA TRIBUTAÇÃO EXCESSIVA NO DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL	53
3.3 A EXTRAFISCALIDADE COMO INSTRUMENTO DE EQUIDADE E JUSTIÇA FISCAL.....	58
CONSIDERAÇÕES FINAIS	63
REFERÊNCIAS	67
ANEXOS	72
ANEXO A	73

INTRODUÇÃO

O tema desta monografia é a relação existente entre os princípios da capacidade contributiva, da vedação ao confisco e do mínimo existencial. Como delimitação temática, apresenta-se uma visão constitucional dos princípios relacionados à justiça fiscal, sob uma óptica equitativa de preservar o princípio da capacidade contributiva, fundamentada no princípio da vedação ao confisco e, a promoção do patrimônio mínimo como forma de resguardar a dignidade da pessoa humana. Diante da temática exposta, o presente trabalho objetiva responder ao seguinte problema: a tributação sobre a renda, o patrimônio e o consumo que prive o cidadão do mínimo existencial viola o princípio da vedação ao confisco e afronta a dignidade da pessoa humana?

O objetivo geral desta monografia é analisar a legitimidade do Estado em tributar a renda, o patrimônio (mínimo) e o consumo daqueles cidadãos que auferem renda familiar abaixo do mínimo existencial. E de forma específica, caberá a análise histórica e doutrinária dos conceitos relativos à vedação ao confisco, do patrimônio mínimo e da capacidade contributiva, estabelecendo-se relação entre eles; buscar elementos que permitam inferir se existem ou não (e quais são) os limites da legitimidade do Estado em tributar os contribuintes cuja renda salarial, não lhes permitem prover, por si mesmos, o mínimo existencial; e, entender o conceito de justiça fiscal e sua relação na promoção de um sistema tributário justo.

A escolha pelo presente tema desta monografia ocorre pelo interesse pessoal pelo assunto e, pela necessidade e pertinência de estudar e debater sobre o mesmo pois se trata de uma forma de afronta aos princípios constitucionalmente assegurados relativos aos cidadãos. A pesquisa pelo assunto é viável uma vez que a prática do confisco expõe os contribuintes a situações de vulnerabilidade diante a sociedade, pois, ao tempo que o Estado não realiza os direitos sociais a ele impostos, também, impede que o cidadão busque realizá-los.

O assunto aqui exposto faz-se importante e merece ser investigado, uma vez que a análise da curva de Laffer, que representa a relação do valor arrecadado com o imposto em diferentes alíquotas e, a regra de Ramsey que representa a elasticidade

inversa, impõem a redução do poder aquisitivo do consumidor devido suas formas de tributação de forma indireta sobre os bens de primeira necessidade. Assim, a pesquisa tem relevância no mundo jurídico, pois se trata de uma temática recente e pouco difundida em âmbito acadêmico, a qual objetiva incentivar e investigar de forma mais aprofundada sobre o tema a fim de entendê-lo. A pesquisa também busca fomentar a justa realização dos direitos sociais garantidos pela Constituição Federal em proteção aos contribuintes que tem sua dignidade violada, ao passo que o Estado tributa de forma exacerbada frente ao mínimo existencial que deveria ser assegurado por ele próprio.

A discussão pelo assunto se mostra viável pois importa na proteção e promoção do princípio basilar de nossa Constituição Federal, a dignidade da pessoa humana, o qual deveria ter sua efetivação introduzida tanto no âmbito privado quanto no âmbito do interesse público. O Estado, além de receber a partir da tributação, também deveria oportunizar aos seus cidadãos meios para que eles possam auferir uma vida digna e, os contribuintes além de pagar tributos também deveriam cooperar como um todo na sociedade a fim de almejarem o mínimo existencial.

Mostra-se importante tratar sobre o assunto a fim de demonstrar que a tributação somente deveria incidir sobre o montante superior daquele que compõe o mínimo existencial que o cidadão e sua família tem por direito. Assim, destaca-se que a tributação deveria incidir sobre os contribuintes que possuem uma capacidade contributiva mais elevada do que incidente sobre o mínimo necessário para garantir uma vida digna.

Quanto à metodologia utilizada, a pesquisa será teórica empírica e a coleta de dados será baseada em doutrinas e documentos científicos, bem como na legislação nacional em vigor e casos jurisprudenciais. O método de abordagem “se caracteriza por uma abordagem mais ampla, em nível de abstração mais elevado, dos fenômenos da natureza e da sociedade” (MARCONI, LAKATOS, 2010, p. 204). Para tanto, utiliza-se o método de abordagem hipotético-dedutivo. Em relação ao método de procedimento, utilizar-se-á o histórico e o comparativo.

A pesquisa da presente monografia tem sua natureza baseada na pesquisa teórica empírica, uma vez que se utiliza de doutrinas e trabalhos científicos em correlação à jurisprudência nacional que trata sobre o assunto. Nesse contexto, a investigação pelo tema vai dispor de uma vasta fundamentação teórica para construir o conhecimento acerca da delimitação temática do projeto, já que a pesquisa tem

caráter interdisciplinar, integrando assuntos tanto do direito quanto da economia e, possibilitando ao pesquisador investigar e analisar o fenômeno estudado com base na legislação, jurisprudência e dados estatísticos que dispõem sobre o tema. A fim de alcançar as mais variadas interpretações possíveis do evento estudado, a maneira escolhida para tratar da geração de dados é a forma qualitativa.

Para a definição dos procedimentos utilizados na presente pesquisa, utilizar-se-á de um conjunto de informação por meio de documentação indireta realizando-se pesquisa em fontes documentais como a legislação e em fontes secundárias como as doutrinas e jurisprudências aqui referenciadas. Assim, a pesquisa envolverá o estudo da legislação específica sobre o tema, doutrinas e documentos científicos e, casos analisados e julgados por Tribunais sobre a ocorrência da pesquisa ora estudada. Para análise e interpretação dos dados utiliza-se do método hipotético dedutivo a fim de analisar e comprovar o problema da presente monografia e alcançar os objetivos relacionados.

O presente trabalho de conclusão de curso está dividido em três capítulos os quais irão abordar, primeiramente, a relação entre os princípios da vedação ao confisco e da capacidade contributiva. Após, analisar-se-ão os direitos sociais, o princípio do mínimo existencial e o papel da justiça fiscal nesta efetivação e, por fim, far-se-á uma análise econômica da tributação e seus reflexos no âmbito econômico e social.

1 O PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO FRENTE À CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Já na formação das primeiras comunidades, o direito e a tributação estavam presentes na vida da sociedade. Com esse acontecimento fez-se necessário criar uma forma de imposição fiscal para que as mesmas tivessem aporte financeiro a fim de se conservarem. Essa maneira de imposição já se demonstrava presente no âmbito imperial e nos primeiros anos de República, quando a predominância dos impostos era relativa ao comércio exterior e aos bens imóveis.

Após, a Constituição de 1891 adotou o mesmo sistema tributário vigente anteriormente no Império, porém, ao adotar o regime federativo, fez-se necessário criar uma forma de obtenção de receitas que proporcionasse a autonomia financeira dos Estados e dos municípios, motivo pelo qual os impostos foram discriminados quanto sua forma de implantação. No exercício de 1922 novos impostos foram criados e transferidos para a órbita estadual (VARSANO, 1996).

Nos períodos anteriores à Constituição de 1934, o imposto relativo às importações era a principal fonte de receita da União, perdurando até o início da Primeira Guerra Mundial. Na vigência da Constituição de 1934, juntamente com diversas legislações da época, a estrutura tributária do país sofreu diversas modificações, dando uma maior ênfase na discriminação e competência de decretação dos impostos. No ano de 1937, o contexto tributário permaneceu semelhante ao trazido pela Constituição anterior, tendo raras modificações (VARSANO, 1996).

Em 1946, a Constituição trouxe poucas modificações no que concerne ao elenco dos tributos utilizados no país, porém, mostrava uma visível intenção em aumentar a competência dos municípios na dotação de recursos, propiciando uma enorme modificação na forma de discriminação e obtenção de renda entre as diferentes esferas do governo. As Constituições seguintes abordaram o sistema tributário com grande semelhança ao que já era implantado nas anteriores (VARSANO, 1996).

Com o passar do tempo e com a maior necessidade de autofinanciamento do Estado, que detém a incumbência constitucional de promoção de políticas públicas que visam garantir ao cidadão uma vida digna, o contexto tributário nacional evoluiu e

alcançou uma acepção fundamental que atualmente é regida pela Constituição Federal e pelo Código Tributário Nacional quanto sua forma de implantação.

No contexto de garantias constitucionais previstas aos cidadãos e deveres encarregados ao Estado para a promoção de tais garantias, tornou-se necessária a busca por receitas que teriam o objetivo de prover os direitos sociais confiados ao Estado. Frente essa necessidade de o Estado intervir no patrimônio individual dos cidadãos na busca destas receitas, com a cautela de não extrapolar a capacidade de contribuição de cada cidadão, o próprio ente estatal criou uma linha de intervenção na economia privada inter-relacionado às suas funções típicas, quais sejam, função alocativa, distributiva e estabilizadora.

A função alocativa do Estado consiste na oferta por bens tidos como públicos, ou seja, prover bens e serviços que, do ponto de vista social, não são ofertados na quantidade ou preço adequado. Para tanto, o Estado se encarrega de alocar programas públicos que detém o objetivo de melhorar alguns setores específicos dele, como por exemplo, o saneamento básico e o setor de telecomunicação, que na maioria das vezes é inacessível, do ponto de vista do orçamento particular, por boa parte dos cidadãos (MUSGRAVE, MUSGRAVE, 1980).

A função distributiva visa assegurar a conformidade na distribuição de renda, por meio de assunção do capital, adquirido através dos investimentos feitos pelos indivíduos na sociedade, a fim de levar infraestrutura e qualidade de vida e assegurar à sociedade aquilo que ela entende por justa distribuição. Já a função estabilizadora relaciona-se com o uso da política orçamentária a fim de garantir o pleno emprego à sociedade. Dessa forma, ela é exercida por meio de instrumentos de política fiscal e monetária com a intenção de minimizar os impactos causados por fatores externos derivados de crises, inflações altas e níveis de desemprego (MUSGRAVE, MUSGRAVE, 1980).

Nessa linha de caracterizações das funções do Estado como meio de promover e defender os interesses sociais, a busca de receitas tributárias far-se-ia necessária para que o mesmo pudesse se manter e atuar em prol deste interesse público, desempenhando sua função primordial, a de promoção e defesa social na busca pela diminuição da acentuada desigualdade social, característica marcante do Estado de Bem-Estar Social. Porém, esse ônus tributário incumbido aos contribuintes só poderia ocorrer dentro dos limites escritos pela lei, conforme prevê o artigo 3º do Código Tributário Nacional, já que a relação jurídica tributária vigente busca pôr o contribuinte

em posição de igualdade com o Estado, intermediando nessa relação princípios fundamentais, sendo eles a capacidade contributiva e a vedação do confisco em um âmbito de harmonizar interesses que semelhavam contrapostos.

A instituição majorada de tributos, quando tomados pelo efeito do confisco, representa a desproporcionalidade na atuação conjunta do princípio da vedação ao confisco e da capacidade contributiva, tornando cada vez mais complexa a possibilidade de subsistência ou a capacidade pessoal na geração de riqueza das pessoas. Para Ives Gandra da Silva Martins, “no momento em que a tributação subtrai do contribuinte a capacidade de se sustentar e se desenvolver, afetando a garantia de atendimento às suas necessidades essenciais, tem-se o confisco” (MARTINS, 1990, p.142)

A linha de atuação do princípio da vedação ao confisco é compreendida sob dois pontos opostos e determinantes. Parte-se do nível ótimo de tributação, no qual o tributo é possível e razoável, não excedendo a possibilidade de contribuir do cidadão, até alcançar o nível extremo, no qual a tributação torna-se excessiva por ir além da capacidade contributiva possível do particular, subtraindo do cidadão a possibilidade de realização dos direitos sociais elencados no artigo 6º da Constituição Federal (SABBAG, 2011).

Assim sendo, o efeito do confisco pode aparecer em dois momentos, em relação à capacidade contributiva. O primeiro momento ocorre quando ele ameaça a dignidade da pessoa humana, bloqueando-a da possibilidade de aquisição do mínimo existencial e, o segundo é aquele em que o confisco atinge o seu limite razoável de imposição, atingindo a capacidade contributiva e, conseqüentemente, mutilando parte da propriedade particular do cidadão ou, até mesmo, levando-a a sua completa aniquilação.

A essência do texto constitucional postula a vedação do tributo com efeito de confisco, limitando a tributação a exceder a capacidade contributiva sem ofertar objetivos para sua verificação (SABBAG, 2011). Em sintonia, vale recordar que o princípio da capacidade contributiva atua em conjunto com o princípio da vedação ao confisco uma vez que o ônus de suportar a carga tributária não deveria resultar no perecimento de sua riqueza ou propriedade.

Ainda, é possível verificar que o princípio da capacidade contributiva se esgota no momento em que aparece o confisco. Nos dizeres de Klaus Tipke “a capacidade

contributiva termina de modo onde começa o confisco que leva à destruição da capacidade contributiva” (TIPKE, 1998, p. 65, *apud*, SABBAG, 2011, p. 235).

Finalmente, é admissível concluir que a capacidade contributiva impõe um limite plausível à incidência da carga tributária, baseando-se na razoabilidade, e a vedação ao confisco pressupõe uma contribuição, por parte dos indivíduos de uma sociedade, que seja capaz que custear os dispêndios de um Estado, porém, que a faça nos limites de sua capacidade em contribuir. Assim, entender-se-ia que a capacidade contributiva implica no pagamento de tributos pelo indivíduo, como forma de contribuição, que tem como base máxima o patamar do mínimo existencial, ou seja, no momento em que o patrimônio mínimo do indivíduo é afetado, ao ponto de lhe suprimir o necessário à uma vida digna, tem-se a caracterização do efeito do confisco.

1.1 ANÁLISE HISTÓRICA E DOUTRINÁRIA DO PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO

Visualiza-se que as essências dos textos constitucionais de inúmeras nações veem a necessidade de limitação principiológica ao poder de tributar do Estado, não admitindo que este seja aceito ao ponto de tornar-se confiscatório, ou seja, exceder a capacidade contributiva dos colaboradores sem, todavia, oferecer critérios de observação. O efeito confiscatório em uma tarefa delimitada encontra guarida nos elementos normativos como, por exemplo, os princípios tributários - isonomia tributária, capacidade contributiva, razoabilidade, proporcionalidade e, principalmente, no direito de propriedade, o qual é defendido e constitucionalizado no artigo 5º da Constituição Federal.

O instituto do confisco transita nas acepções sociais e legislativas dos povos desde o período da Roma Antiga até os tempos modernos. No contexto histórico, durante a passagem dos séculos, o conceito de confisco tem tomado diferenças fáticas notáveis. No contexto das guerras, tal conceito se caracterizava pela apropriação dos bens públicos confiscáveis dos inimigos como forma de punição e prevenção de uns frente aos outros. Na época de prevalência da burguesia, verificava-se a tensão ao acontecimento das revoluções em razão do descontentamento do povo pelas elevadas opressões fiscais. Já na era moderna, é possível verificar uma maior proteção da propriedade particular dos indivíduos frente a apropriação desses bens pelo poder estatal, através de diversos direitos instituídos na Constituição e demais

normas vigentes, as quais protegem os seres integrantes de uma sociedade (SABBAG, 2011).

Intui-se que a ideia do princípio da vedação ao confisco está fortemente ligada ao princípio da legalidade, no qual entende-se que um tributo legítimo é aquele que tem o consentimento dos contribuintes sob o “poder de destruir” do Estado. Como já elencado por Sabbag, no século XVIII Montesquieu advertia que “não há nada que a sabedoria e a prudência devam regular tão bem quanto a porção que se tira e a porção que se deixa aos súditos (MONTESQUIEU, 2002, p. 221, *apud*, SABBAG, 2011, p. 231).

Na tradição jurídica brasileira, já nos tempos do Brasil Império, regido pelas Ordenações Filipinas, legitimava-se a possibilidade do confisco, porém, com um viés punitivo em face dos crimes de lesa-majestade. Ricardo Lobos Torres relata que, no século XIX, face ao Decreto de 21 de maio de 1821, ao se dizer “tomar-se a qualquer coisa alguma contra sua vontade, e sem indenização”, era o primeiro documento legislado no Brasil a respeito do princípio da vedação ao confisco. (TORRES, 1995).

Na história da legislação constitucional brasileira, o princípio da vedação ao confisco está caracterizado em vários momentos. Na Constituição de 1824, o artigo 179, XX, explicava que “[...] não haverá em caso algum confiscação de bens, [...]” (BRASIL, 1824). Na ordem constitucional do ano de 1934, o confisco continuou sendo proibido e, primordialmente, indicou parâmetros de caracterização do efeito de confisco na tributação, conforme previa seu artigo 185. Após, as Constituições de 1946 e 1967 seguiam o mesmo trajeto precedente da proibição do confisco, porém, com algumas alterações.

Na atual e vigente Constituição brasileira, a proibição do confisco teve uma maior ênfase à proibição da utilização do tributo com efeito de confisco, conforme prevê o artigo 150, IV da mesma: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] IV - utilizar tributo com efeito de confisco;” (BRASIL, 1988).

Interessante chamar atenção para o fato de que o confisco em si não é vedado pela legislação, mas, a utilização de tributos com efeito de confisco, tendo como seu resultado ou consequência o efeito indesejado de privação patrimonial do indivíduo. Nesse viés, o confisco pressupõe uma tributação excessiva que torna evidente a depreciação da capacidade contributiva e do direito de propriedade dos cidadãos.

O conceito de confisco tributário é solidificado na ideia de apreensão pelo Estado de uma parcela ou da totalidade da propriedade particular do contribuinte sem qualquer tipo de indenização econômica como forma de retribuição. Configura-se confisco o momento em que a tributação afeta a capacidade do contribuinte de se sustentar e se desenvolver em relação a suas necessidades essenciais.

Nesse passo, vale a pena expor que o princípio da vedação ao confisco deriva do princípio da capacidade contributiva, ambos atuando em conjunto. A capacidade contributiva se caracteriza na aptidão do contribuinte em suportar o ônus tributário sem que haja o perecimento de sua riqueza. Assim, entende-se que no momento em que houver o perecimento da riqueza tributável do indivíduo, haverá a incidência do confisco que, por sua vez, caracterizará a lesão do princípio conferido aos contribuintes, qual seja, o mínimo existencial, que importa a ideia de limite intangível pela tributação, sobre a riqueza mínima que se individualiza como suficiente à manutenção digna do indivíduo e sua família (SABBAG, 2011).

Importante entender que, estar-se-ia diante de efeito confiscatório toda vez que o Estado retira parte do patrimônio do contribuinte, seja por meio do fisco ou pela cobrança exacerbada da carga tributária, colocando em risco seu direito de propriedade constitucionalmente assegurado (DIFINI, 2006). Ainda, cita-se a concepção de Aires Barreto sobre o assunto, o qual entende a caracterização do confisco quando o Estado ficar com uma parcela maior daquela que restará ao contribuinte que paga determinado tributo, em face do mínimo necessário (DIFINI, 2006).

A Constituição Federal ao estabelecer a vedação do confisco faz-nos entender como injusta a apropriação do patrimônio do contribuinte sem que haja sua respectiva indenização. Dessa forma, o tributo confiscatório deveria conciliar o interesse público em receber o respectivo tributo e o interesse privado em resguardar sua propriedade individual. Sobre o assunto da tributação estatal ante os direitos fundamentais particulares, expõe-se o trecho do voto do Ministro Celso de Mello do STF, Relator do RE nº 374.981/RS, transcrito por Eduardo Sabbag:

[...] A prerrogativa institucional de tributar, que o ordenamento positivo reconhece ao Estado, não lhe outorga o poder de suprimir (ou de inviabilizar) direito de caráter fundamental, constitucionalmente assegurado ao contribuinte, pois este dispõe, nos termos da Própria Carta Política, de um sistema de proteção destinado a ampará-lo contra eventuais excessos cometidos pelo poder tributante ou, ainda, contra exigências irrazoáveis veiculadas em diplomas normativos por este editados [...] (SABBAG, 2011, p.236).

Assim, entende-se que um tributo assumiu o caráter de confisco toda vez que o contribuinte demonstrar que teve sua carga tributária penalizada e/ou agravada. A fim de verificar a incidência ou não do confisco em determinado caso concreto, faz-se vil inter-relacionar os princípios da razoabilidade, da vedação ao excesso e da proporcionalidade. Em relação aos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, verifica-se a postulação pela atuação do ente estatal com base no bom senso e na moderação em relação a situações fáticas distintas, devendo tais atos serem tutelados quando munidos de abuso de poder. Como meio de interligar os dois princípios acima descritos, encontra-se o princípio da vedação ao excesso, o qual funciona como um instrumento de controle dos atos estatais, a fim de revesti-los dos ideais de legalidade e constitucionalidade para estes estejam em consonância com a sociedade em que estão inseridos (SABBAG, 2011).

Nesse viés, ressalta-se que o caráter confiscatório deve ser avaliado em função dos tributos resultantes em conjunto (MACHADO, 2012., *apud*, PAULSEN, 2013). Ou seja, a identificação da incidência ou não de efeito confiscatório deve se dar a partir de análise da totalidade da carga tributária em contrapartida à capacidade do contribuinte em suportar a incidência de determinados tributos, a fim de que não reste prejudicado o mínimo necessário para sua subsistência.

Prevalece no STF a tese de que o caráter confiscatório deve ser observado sob a luz de um sistema tributário total, ou seja, em função de tributos resultantes em conjunto e não de forma isolada. O STF entendeu que a análise dever-ia-se dar em conformidade com a totalidade da carga tributária, conforme expõe a ADI nº2010, do Relator Min. Celso de Mello, com julgamento na data de 30/09/1999:

EMENTA: [...] A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte - considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) - para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo - resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal - afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte [...] (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, 1999).

Por mais que não seja pacífico o entendimento sobre a partir de que momento o tributo torna-se confiscatório, apresentam-se dados estatísticos do Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos – DIEESE sobre o salário mínimo nominal ante o necessário para uma pessoa viver dignamente. Conforme dados elencados pelo DIEESE, no período de janeiro/fevereiro de 2018 o salário mínimo nominal corresponderia a R\$ 954,00 (novecentos e cinquenta e quatro reais), em contrapartida, o salário mínimo necessário corresponderia a R\$ 3.682,67 (três mil, seiscentos e oitenta e dois reais e sessenta e sete centavos). Ou seja, considerando-se a totalidade da carga tributária, toda incidência de tributo à um contribuinte que ganhe menos de R\$ 3.682,67 (três mil, seiscentos e oitenta e dois reais e sessenta e sete centavos), configurar-se-ia confisco. Assim, entende-se que o contribuinte que não recebe um valor considerado como mínimo necessário a fim de reiterar uma vida digna, não poderia ser tributado.

Em consonância, importa dizer que princípio do mínimo existencial difere do princípio do não confisco uma vez que este impede a tributação além da capacidade contributiva do contribuinte e, aquele, objetiva vedar a tributação das pessoas que não possuem capacidade de contribuir. Entende-se assim que a tributação somente poderia incidir sobre a carga tributária que ir além daquela que alberga o mínimo existencial.

Ademais, toda vez que um tributo ultrapassar o limite intangível dos direitos dos contribuintes por meio da excessiva tributação, resta-se prejudicado tanto o patrimônio do próprio contribuinte quanto a sua condição financeira de vida. A ideia de limite intangível, alicerçado à possibilidade de contribuir do cidadão, visa assegurar os direitos sociais para a melhoria da condição social do trabalhador e os direitos de propriedade, ambos constitucionalizados e defendidos pela Constituição Federal.

Por fim, percebe-se que é visível o aumento indiscriminado da carga tributária do país através de dispositivos emanados pelos entes tributantes, majorando ou instituindo novos tributos. Assim, percebe-se que a tributação deveria marchar em conjunto às limitações constitucionais do poder de tributar, quais sejam, os princípios tributários, devendo a oferta e a promoção de direitos guardarem proporcionalidade com a capacidade contributiva do cidadão pois, afinal, o direito ao mínimo existencial e a preservação da sua dignidade acaso não seriam igualmente direitos a serem preservados?

Ainda, é possível verificar que o instituto da vedação ao confisco está presente há muito tempo na legislação brasileira como forma de proteger o contribuinte da excessiva incidência da tributação e a consequente aniquilação de seu patrimônio particular. O tópico a seguir propõe-se a estudar o princípio da capacidade contributiva, caracterizado pela capacidade de contribuição dos cidadãos em relação às suas riquezas, com o objetivo de almejar um efetivo ideal de justiça avocado na justeza da tributação.

1.2 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO DIREITO FUNDAMENTAL DO CONTRIBUINTE

O princípio da capacidade contributiva acompanha o desenvolvimento das sociedades desde os tempos antigos, atuando como um mediador nas relações entre o fisco e o contribuinte. A observância deste princípio visa garantir a justiça e a equidade no sistema tributário.

No domínio tributário a equidade pode ser caracterizada como o tratamento igual que é aplicado às coisas ou relações iguais, entendido na acepção moderna pela busca incansável da justiça que nem sempre o direito consegue satisfazer. A noção de equidade, avocada à capacidade de pagar dos contribuintes se desdobra em dois pontos principais: a equidade horizontal que aduz a ideia de tratamento igual para os iguais, ou seja, quem possui igual possibilidade de contribuir com os cofres públicos, irá contribuir em quantidades idênticas; e, a equidade vertical que versa sobre o tratamento desigual aos indivíduos considerados desiguais, quer dizer, quem possui diferentes possibilidades de contribuir, irá fazê-lo em diferentes proporções (SABBAG, 2011).

A noção de justiça representa um preceito de grande valia atualmente, o qual é almejado pela sociedade, enquanto considerada uma organização civilizada em busca de satisfazer os interesses públicos. A justiça na tributação tem o escopo de evitar o aumento das desigualdades sociais, os entraves do desenvolvimento econômico do país e as demais barreiras que impossibilitam a concretização dos princípios constitucionais. Nas palavras de Inessa da Mota Linhares Vasconcelos:

[...] a justiça na tributação é o caminho para que se chegue à justiça social, com a superação das abissais diferenças que entram o desenvolvimento nacional. Dessa forma, é com a concretização da justiça tributária, princípio estruturante do sistema jurídico-tributário e de hermenêutica fundamental para a aplicação das normas jurídico-tributárias, que se enseja o alcance da justiça social (VASCONCELOS, 2012, p. 80).

A constitucionalização dos direitos no Brasil, evidencia cada vez mais a noção de justiça como um direito indisponível dos cidadãos. Nas palavras de John Rawls:

Portanto numa sociedade justa as liberdades de cidadania igual são consideradas invioláveis; os direitos assegurados pela justiça não estão sujeitos a negociação política ou ao cálculo de interesses sociais. A única coisa que nos permite aceitar uma teoria errônea é a falta de uma teoria melhor; de forma análoga, uma injustiça é tolerável somente quando é necessária para evitar uma injustiça ainda maior. Sendo virtudes primeiras das atividades humanas, a verdade e a justiça são indisponíveis (RAWLS, 1997, p. 4).

O conceito contemporâneo de justiça tributária está imbricado no postulado a maneira do Estado se gerir financeiramente de forma mais justa, instituindo a sua imposição conforme a capacidade contributiva de cada indivíduo. Dessa forma, a justiça na tributação considera fortemente a possibilidade de contribuição, fazendo com que aqueles que possuem mais, contribuam mais, e conseqüentemente, quem percebe somente o necessário para sua subsistência, não sofra a imposição da tributação sob pena de ter o princípio da capacidade contributiva e da dignidade da pessoa humana, ambos violados.

No Direito Tributário, o princípio da capacidade contributiva atua como um critério de diferenciação das pessoas, demonstrando quem são as iguais e as desiguais no contexto tributário. Misabel de Abreu Machado Derzi conclui que “a capacidade contributiva (considerada proporcional ou regressivamente) é um desdobramento de um mesmo e único princípio, o da igualdade” (DERZI, 1991, p.163).

José Marcos Domingues de Oliveira entende que o princípio da capacidade contributiva se desdobra em alguns aspectos preponderantes. Pelo princípio da generalidade, entende que, se todos são iguais perante a lei, todos devem ser por ela tributados no limite de suas riquezas, pois esta, deveria ser o critério de igualdade ou desigualdade dos contribuintes. A riqueza que sofre a tributação, refere-se àquela que excede o mínimo necessário para a manutenção de uma vida digna, não devendo ter incidência de uma tributação excessiva ao ponto de inviabilizar o exercício de atividades profissionais lícitas ou, até mesmo, retirar parte de seu patrimônio (OLIVEIRA, 1998).

José Maurício Conti aduz que o princípio da capacidade contributiva alcança uma maior valoração da justiça no âmbito do Direito Tributário, conforme se depreende a seguir:

[...] o princípio da capacidade contributiva estabelece como critério de justiça a ponderação segundo a capacidade econômica do contribuinte. Dessa forma, o princípio da igualdade é aplicável ao Direito Tributário mediante a utilização de um critério de discriminação já definido, qual seja, a capacidade contributiva (CONTI, 1996, p. 28).

O princípio da capacidade contributiva teve sua primeira manifestação explícita na Declaração de Direitos francesa de 1789. Por conseguinte, a própria Constituição francesa foi a primeira que acolheu o referido princípio, em 1791, que, após, passou a influenciar diferentes Constituições sobre o tema, como por exemplo, a Constituição Romana (1789), a da Espanha (1812), do Piemonte (1820), de Portugal (1822 e 1938) e a Francesa (1848). Outro documento histórico que dispôs sobre a necessidade de os impostos serem proporcionais às capacidades econômicas de cada contribuinte, foi a Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão (1789).

Com o fim do liberalismo, surgiu a ideia de Estado Social, o qual invocava a noção de o Estado intervir na sociedade para suprir as necessidades emergentes. Além do caráter fiscal e meramente arrecadatório, o tributo passa a ter o caráter extrafiscal que pressupõe a realização dos fins sociais e, a imposição fiscal que era baseada somente no âmbito financeiro, passou a importar-se com a capacidade de contribuir de cada cidadão a fim de tornar a tributação mais justa.

Na legislação constitucional brasileira já era possível visualizar esse princípio na Constituição de 1946, quando elencou o artigo 202, dizendo: “Os tributos terão caráter pessoal sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a

capacidade econômica do contribuinte” (BRASIL, 1946). Mais remotamente vislumbrava-se o princípio da capacidade contributiva na Constituição de 1824, artigo 179, XV. Após, em 1988, a Constituição Federal novamente previu o dado princípio, ao elencar o artigo 145, §1º:

A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (BRASIL, 1988).

O princípio da capacidade contributiva é caracterizado como direito fundamental dos cidadãos, uma vez que é imposto conforme a capacidade econômica de contribuir de cada pessoa, ou seja, cada um irá pagar determinada porcentagem de tributo em relação ao seu índice de riqueza. Também, assume o caráter fundamental quando a limitação à necessidade de contribuir vai ao encontro a necessidade de uma vida digna, ou seja, ao mesmo tempo que o cidadão tem o dever de contribuir para a realização dos objetivos fiscais estatais, também ter direito ao mínimo necessário à sua sobrevivência digna.

A tributação, vista no plano social como um dever fundamental, assegura em seu contraponto, a fruição de diversos direitos fundamentais, sendo um deles, a capacidade contributiva. O princípio da capacidade contributiva atua como um limitador ao poder de tributar do Estado, unindo-se ao lado de outros princípios que detém os mesmos objetivos, como a legalidade, a igualdade, a não confiscatoriedade e a tipicidade. Assim, atuando como uma barreira na ação de tributar, o supramencionado princípio origina dois principais limitadores ao fisco, de um lado a necessidade de garantia do mínimo existencial e, do outro, a não utilização da tributação com efeito confiscatório.

Importante observar que existe um equilíbrio entre plano social, que visa diminuir as desigualdades sociais, e o mínimo existencial. No momento em que o plano social de um Estado visa amenizar as desigualdades sociais através da promoção do mínimo existencial, demonstra-se não necessária a incidência de tributação frente esses bens, ou seja, seria contraditório o Estado introduzir políticas públicas que visam melhorar a condição de sobrevivência do indivíduo e, de outro

lado, tributar a incidência desses bens. Assim sendo, prepondera que a incidência tributária deveria se dar somente sobre aquele patrimônio que supere a capacidade contributiva do indivíduo, ou seja, que não detém mais a necessidade de promover o mínimo existencial, pois o mesmo já está concretizado.

Conforme ensina Aliomar Baleeiro, “é que a capacidade contributiva é princípio que serve de critério ou de instrumento à concretização dos direitos fundamentais individuais, quais sejam, a igualdade e o direito de propriedade ou de vedação ao confisco” (BALEEIRO, 2001, p. 689). Ricardo Lobos Torres traz uma explicação simples da inter-relação entre o princípio da capacidade contributiva e do mínimo existencial:

[...] a capacidade contributiva começa além do mínimo necessário à existência humana digna e termina aquém do limite destruidor da propriedade. As condições iniciais da liberdade e a inintributabilidade do mínimo vital, por conseguinte, coincidem com a não capacidade contributiva, que é a face negativa do princípio que na Constituição aparece positivamente. O mínimo existencial encontra na capacidade contributiva o seu balizamento e jamais o seu fundamento (TORRES, 1999, p. 163-164).

O princípio da capacidade contributiva atua com o objetivo de efetivação da Justiça Fiscal no âmbito da tributação, impondo limitações na relação Estado e contribuinte e determinando pressupostos de apuração para a incidência ou não da tributação. Esse princípio constitucional, visa apontar a aptidão do contribuinte em suportar determinada carga tributária sem que isso acarrete o perecimento, parcial ou integral, de sua riqueza. Trata-se, portando, de um princípio veiculador de direitos que pretende proteger o contribuinte da excessiva tributação além de sua capacidade, garantindo-o a realização do mínimo existencial e a efetivação dos direitos fundamentais.

Finalmente, é possível averiguar que o princípio constitucional tributário da capacidade contributiva é tratado como cláusula pétrea e direito fundamental do contribuinte a fim de protegê-lo da imoderada atuação do ente estatal adentro de seu patrimônio particular, o que faz por meio da tributação. O tópico a seguir busca analisar a aplicação da teoria do mínimo existencial na seara tributária, uma vez que os princípios tributários têm o escopo de proteger valores expressivos de um Estado Democrático de Direito, bem como tendem a desconsiderar a incidência da tributação na matéria pecuniária que tem por objetivo garantir a manutenção da subsistência dos cidadãos de uma dada sociedade.

1.3 APLICAÇÃO DA TEORIA DO PATRIMÔNIO MÍNIMO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

A pessoa humana é dotada de direitos fundamentais os quais estão constitucionalmente previstos. A Declaração Universal dos Direitos do Homem, adotada no ano de 1948 pela Organização das Nações Unidas (ONU), já consagrava que os membros de uma determinada sociedade teriam direito a segurança social e a realização de direitos custeados com os recursos de seu Estado, para o livre desenvolvimento de seus direitos econômicos, sociais e culturais indispensáveis à sua dignidade (MORAES, 2015).

O princípio do mínimo existencial tem o desígnio principal de sustentar a sociedade fragilizada por meio da valoração da dignidade da pessoa humana. O conceito de mínimo existencial varia de acordo com o tempo e espaço em que é analisado. Ana Paula de Barcellos apresenta a seguinte definição acerca do que seja o mínimo existencial:

[...] o mínimo existencial corresponde ao conjunto de situações materiais indispensáveis à existência humana digna; existência aí considerada não apenas como experiência física – a sobrevivência e a manutenção do corpo – mas também espiritual e intelectual, aspectos fundamentais em um Estado que se pretende, de um lado democrático, demandando a participação dos indivíduos nas deliberações públicas, e, de outro, liberal, deixando a cargo de cada um seu próprio desenvolvimento (BARCELLOS, 2002, p. 197-198).

A Constituição Federal pressupõe que o mínimo existencial resta-se efetivado quando harmoniza ao cidadão a garantia de atendimento às necessidades básicas ligadas à moradia, saúde, alimentação, lazer, vestuário, higiene pessoal e previdência social. Após atendidas tais garantias, caracterizadas no artigo 6º da Constituição Federal, pode o cidadão ser apontado como contribuinte na seara tributária em relação a carga patrimonial excedente àquilo que qualifica o mínimo para uma vida digna.

O artigo 7º de nossa Carta Magna tem o propósito de revelar aos indivíduos os direitos sociais enquanto trabalhadores de uma determinada comunidade. O inciso IV do aludido artigo, configura como direito social ao cidadão o salário mínimo, fixado em lei e nacionalmente unificado, que lhe dê a oportunidade de obtenção de imperativos convenientes ao atendimento de suas necessidades vitais básicas. Dessa forma, o Estado demonstra-se comprometido com o patrocínio na promoção dos mencionados

direitos sociais, dentre os quais se enquadram o direito à moradia, lazer, saúde, alimentação, higiene, transporte, dentre outros.

De tal modo, intui-se a necessidade de o Estado atuar positiva e negativamente a fim de satisfazer esses objetivos. Quando da necessidade de atuar positivamente, entende-se a imperatividade em adotar medidas sociais de políticas públicas que detém a finalidade de propiciar aos necessitados o atendimento às necessidades; e, na esfera negativa, pressupõe-se a abstenção de tributação pelo Poder Público do patrimônio que compõe o mínimo existencial necessário dos cidadãos.

A Constituição Federal entende que o mínimo existencial está configurado no momento em que há o atendimento às necessidades básicas elencadas no artigo 7º, IV da Constituição Federal. Dessa forma, após atendidas tais imperatividades, poderá o cidadão ser tributado, antes disso, não. É fundamental entender que para caracterizar a não incidência de tributos perante um bem, é necessário que este exprima aptidão ao atendimento de uma necessidade básica dos indivíduos, de forma contrária, dever-se-ia incidir a tributação pois o mesmo se caracterizaria como supérfluo e não apto a atender as necessidades prementes de alguém.

Micaela Dominguez Dutra apreende que o mínimo existencial tem conexão direta com a falta de capacidade contributiva das pessoas a fim de satisfazer necessidades materiais básicas à uma vivência digna. Nessa linha de entendimento, quando a frente do mínimo existencial, não existirá capacidade contributiva, para tanto, seria indevida a retirada por parte do Estado, de recursos patrimoniais que tem o condão de dar suporte material necessário ao custeio dos indivíduos (DUTRA, 2010).

No setor tributário, a realização do mínimo existencial está ligada a não incidência de tributação na parcela da renda que tem como finalidade garantir a manutenção às necessidades vitais dos contribuintes. Deste modo, é de se entender que todo tributo que incidir sobre a proporção que tem a função de garantir o mínimo vital às pessoas é inconstitucional pois fere o princípio da capacidade contributiva e, conseqüentemente, o princípio da dignidade da pessoa humana, corolário da Constituição Federal.

A consecução dos direitos sociais elencados no artigo 6º da Constituição Federal depende do aporte financeiro positivo do Estado que, na maioria das vezes, é ínfimo em relação às necessidades da sociedade. Assim sendo, a promoção das prerrogativas sociais padece pela carência de ascensão financeira estatal, uma vez

que o fornecimento desses direitos está ligado ao elevado custo derivado da alta demanda social.

Todo o complexo de normas e princípios fundamentais depende de um custo para o erário público ao proporcionar a sua efetivação. Assim, a imposição fiscal é uma forma de tributação indispensável nos dias atuais para a ascensão de suportes vitais aos cidadãos, porém, determinada imposição fiscal não deveria exceder àquilo que o contribuinte não tem como oferecer ao procedimento da tributação sem depreciar seu patrimônio imprescindível.

A temática do mínimo existencial no âmbito tributário pressupõe uma parcela de liberdade intocável pelo fisco a fim de garantir imunidades e privilégios aos cidadãos, ou seja, o mínimo existencial visa garantir ao indivíduo uma série de condições mínimas para uma vida digna. Essa garantia objetiva efetivar princípios que fundamentam o Estado Democrático de Direito, quais sejam, a dignidade da pessoa humana, a igualdade e a erradicação da pobreza, configurando como um imperativo da justiça tributária.

Importa demonstrar que o assunto do mínimo existencial está rechaçado em diversas partes do mundo, como verifica-se os exemplos da lei alemã do imposto de renda (1997) que abjudicou diversos mecanismos com o fim de proteger o mínimo existencial individual e familiar e fixou limites de imposição da tributação frente esse direito; e, o direito espanhol que decidiu sobre a necessidade do mínimo existencial ser inacessível à tributação, matéria que foi reconhecida pela Corte Constitucional, já que cada cidadão iria contribuir de acordo com suas capacidades.

Portanto, é vital que o Estado esteja calcado na concretização da justiça fiscal através da efetiva promoção do mínimo essencial a cada um de seus cidadãos. Entende-se assim pela necessidade de o Estado atuar de forma proporcional na imposição dos tributos e ser seletivo na escolha dos bens que sofrerão a tributação, ao ponto que não reste prejudicado o mínimo existencial social.

Enfim, pode-se dizer que o princípio da capacidade contributiva e da vedação ao confisco operam em razão de uma linha tênue que os diferencia, o mínimo existencial. No momento em que o contribuinte tiver possibilidade em contribuir para com o Estado, tem-se já concretizado o seu mínimo existencial, pois a possibilidade de contribuição incide sobre os bens que estão fora deste contexto de caracterização, mas, quando o indivíduo contiver suprimido bens necessários à sua subsistência, haverá a incidência e caracterização do efeito confiscatório. Em seguida far-se-á um

estudo sobre os direitos sociais, constitucionalmente assegurados aos indivíduos, que lhe são proporcionados quando o Estado oferece ao cidadão a possibilidade de lhe haver assegurado o mínimo existencial, através da justa tributação que é caracterizada pela justiça fiscal, que tem um importante papel no Estado, enquanto detentor de direitos e deveres frente aos indivíduos que o compõe.

2 OS DIREITOS SOCIAIS, O MÍNIMO EXISTENCIAL E O PAPEL DA JUSTIÇA FISCAL

No atual Estado Democrático os cidadãos têm a possibilidade de desfrutar de diversos direitos que o próprio Estado tem o dever de garantir. A maioria destes direitos surgiram devido ao grande descontentamento do povo diante acontecimentos evidentes. Os direitos sociais, em especial, surgiram com grande força com a Revolução Industrial, na qual houve uma consequência de desemprego em massa através da substituição do homem pela máquina, fazendo com que o Estado agisse de forma a assegurar aos cidadãos direitos ao trabalho, saúde, moradia e educação.

A Constituição Federal vigente consagrou os direitos sociais como direitos fundamentais de 2ª geração, os quais visam concretizar as prestações previstas principalmente no artigo 6º da Constituição Federal por meio da atuação estatal. Tais direitos tendem garantir ao cidadão condições imprescindíveis para a realização do direito da dignidade da pessoa humana. O artigo 6º da Constituição, que aborda os direitos sociais, supõe uma atuação positiva do Estado a fim de possibilitar melhores condições de vida aos seus componentes e diminuição das desigualdades sociais.

Neste intuito de defesa e promoção dos direitos sociais constitucionalizados com grau de direitos fundamentais, demonstra-se importante o papel da justiça fiscal, a qual supõe a concretização de uma tributação mais justa e equilibrada ao encontro de uma maior transparência fiscal. Nesse contexto, importante salientar o pensamento de Aristóteles que entende por justiça o que é justo e proporcional, sendo seu antônimo a violação da proporção, ou seja, o excesso:

Em toda espécie de ação em que há o mais e o menos também há o igual. Se, pois, o injusto é iníquo, o justo é equitativo, como, aliás, pensam todos mesmo sem discussão. E, como o igual é um ponto intermediário, o justo será um meio-termo. O justo, por conseguinte, deve ser ao mesmo tempo intermediário, igual e relativo (isto é, para certas pessoas). Eis aí, pois, o que é justo: o proporcional; e o injusto é o que viola a proporção (ARISTÓTELES, 1980, p.97).

Assim fica demonstrado que os direitos sociais, elencados no artigo 6º da Constituição Federal com status fundamental, e o papel da justiça fiscal, jazem como efetivados no momento em que o Estado proporciona aos indivíduos meios para a ascensão dos seus direitos, seja por meio da promoção de políticas sociais, seja pela

tributação equitativa e não exacerbada que lhes proporcione a ascensão do mínimo necessário às suas manutenções.

Também, verifica-se que no momento em que o cidadão possui direitos constitucionalmente assegurados a fim de proteger a sua possibilidade de usufruir de uma vida digna através da defesa de seu patrimônio indispensável, tem-se assegurada a figura da justiça fiscal, a qual intenciona distribuir a carga tributária em conformidade à capacidade de cada indivíduo, para que não reste configurado a injustiça social. No seguinte tópico, abordar-se-ão os limites da legitimidade estatal no poder de tributar os contribuintes. Expõe-se os principais diplomas legais que visam sobrestar a atuação do Estado de forma arbitrária e desrespeitosa, a fim de não fazer sustar um sentimento de insegurança e injustiça do contribuinte para com o Estado, ente tributante.

2.1 LIMITES IMPLÍCITOS DA LEGITIMIDADE DO ESTADO QUANTO AO PODER DE TRIBUTAR

Os tributos são receitas recolhidas do patrimônio dos contribuintes, caracterizadas como prestações pecuniárias e compulsórias, instituídas por lei e cobradas mediante lançamento, que não são fixadas como multas (BRASIL, 1966). A atividade tributária constitucionalmente atribuída é de competência do ente público, como forma de garantir a soberania estatal e com a finalidade de criar e impor tributos dentro da esfera que lhe é adjudicada.

A Constituição Federal delimita o poder de tributar às pessoas políticas, entendidas como União, Estados, Distrito Federal e Municípios, tendo suas especificidades previstas nos artigos 153 ao 156. Nesse campo constitucional, cada entidade em sua finalidade de criar ou impor tributos, está compelida a atuar dentro dos limites da parcela que lhe foi atribuída (SABBAG, 2011).

O Estado, em uma definição geral, utiliza-se do poder de tributar para obter receitas públicas e prover as necessidades do seu povo a fim de realizar o bem comum, porém, essa atuação tributante não é ilimitada, devendo o Estado respeitar os limites constitucionais impostos à prática dessa atividade para que não haja a violação dos direitos humanos e fundamentais. Entende-se que essa limitação imposta é um conjunto de princípios e normas que disciplinam o balizamento da atuação do Estado enquanto ente tributante (AMARO, 2009).

O poder de tributar, garantido ao Estado, tem a intenção de invadir o patrimônio do contribuinte, com ou sem seu consentimento, por entender seu dever de contribuir, porém, essa invasão por meio da tributação não poderia ultrapassar os limites de sua capacidade contributiva, sob pena de ser caracterizado como confisco e, conseqüentemente, aniquilar o patrimônio essencial do contribuinte. Na seara tributária, o Estado (ente tributante) é caracterizado como sujeito ativo, e o indivíduo (contribuinte) como sujeito passivo.

Portanto, é certo que o poder de tributar do Estado está ligado ao princípio da legalidade, uma vez que o ente tributante não pode impor sua arrecadação como bem entender e na quantidade que pretender. Vários regramentos detêm o escopo de regulamentar a tributação de forma justa, equilibrada e respeitosa ao contribuinte, vedando a arbitrariedade.

As limitações explícitas ao poder de tributar estão acentuadas nos artigos 150, 151 e 152 da Constituição Federal, protegendo os cidadãos das possíveis arbitrariedades do Estado a fim de obter receitas e garantindo uma maior segurança jurídica na relação Estado e contribuinte. Tais limitações visam garantir aos contribuintes benefícios de ordem prática, qual seja, o não pagamento ao ente tributante daquilo que não lhe for devido e a conseqüente perda do seu patrimônio individual.

Os limites implícitos da tributação, fundados nos princípios constitucionais tributários, anseiam proteger os indivíduos da atuação descontrolada do Estado na busca de receitas. Sob esse prisma, necessita-se entender um pouco melhor o objetivo do princípio da capacidade contributiva como critério de diferenciação das pessoas sob a óptica da contribuição. José Maurício Conti explica que sob o ângulo funcional o referido princípio pode ser visto como critério para a diferenciação das pessoas, podendo-se identificar quem são os iguais e os desiguais para o Direito Tributário, podendo-se aplicar o princípio da igualdade na medida em que se igualam a fim de proporcionar um justo tratamento entre cada um deles (CONTI, 1997, *apud*, CHIMENTI, 2007).

A capacidade contributiva está interligada ao princípio da igualdade, base de um Estado Democrático de Direito, e tem sua concepção clássica entendendo que todos devem ser tratados igualmente, na medida em que se igualam e desigualmente, na medida em que se desigalam, seja perante a igualdade formal ou material. O critério de distinção na aferição da capacidade contributiva está relacionado a

arrecadação da receita exigida pela justiça a propósito de uma tributação justa. Sobre isso, impende destacar o artigo 2º, §5º da Lei Complementar nº 107/2005 que estabelece normas a serem aplicadas na relação tributária do contribuinte com a administração fazendária do Estado do Paraná:

Art. 2º - A instituição ou a majoração de tributo atenderá aos princípios da eficiência econômica, da simplicidade administrativa, da flexibilidade, da responsabilidade e da justiça.

(...)

§ 5º - O tributo deve ser e parecer justo, atendendo aos critérios da isonomia, da capacidade contributiva, da equitativa distribuição do seu ônus, da generalidade, da progressividade e da não-confiscatoriedade (PARANÁ, 2005).

Visualiza-se que o referido dispositivo alcança uma justificativa ético-jurídica da tributação. Percebe-se isso ao determinar que os tributos devem atender ao princípio da justiça tributária associado aos princípios constitucionais da isonomia, da capacidade contributiva, da equitativa distribuição da carga tributária e do não confisco.

No contexto tributário o Estado atua com objetivos e deveres contrapostos. De um lado, o Estado objetiva arrecadar receitas para a realização de políticas públicas de seu intento e, de outro, é vinculado ao dever de promoção dos direitos da sociedade constitucionalmente protegidos. Dessa forma, percebe-se que o Estado não teria legitimidade de retirar, por meio da tributação, o patrimônio individual dos contribuintes, quando é dever dele próprio prover os direitos sociais elencados no artigo 6º da Constituição Federal: “São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição” (BRASIL, 1988).

Ainda, é possível vislumbrar que as limitações do poder de tributar do Estado estão atreladas ao direito de propriedade dos indivíduos, uma vez que torna possível ao indivíduo realizar o que quer e o resguarda contra a necessidade e incerteza do futuro. Tal direito é referido como um direito fundamental e que se sujeita às limitações, tanto do cidadão e, principalmente do Estado enquanto ente tributante, para sua concretização.

A Constituição Federal reconhece o direito de propriedade condicionado à prestação do bem-estar social e, também, reconhece a garantia de justa indenização

quando ocorrer a expropriação de bens particulares pelo Estado. Isso quer dizer que, quando o Estado violar o patrimônio de um particular através da sua ilimitada forma de tributação, haverá a imperatividade de justa indenização ao indivíduo, sob pena de caracteriza-se o confisco (FERREIRA FILHO, 2015).

Percebe-se, porém, que por muitas vezes o Estado limita-se a efetivar direitos sociais e fundamentais dos indivíduos por falta de disponibilidade financeira, ou seja, o Estado adjudica dos indivíduos direitos que lhe são assegurados pela Constituição, sob a articulação de que lhe faltam recursos financeiros e orçamentários a fim de representar, alegando o que é conhecido como reserva do possível (SCAFF, 2013). Esse conceito decorre da escassez de recursos públicos devido à larga precisão social das necessidades sociais, coletivas e individuais.

Nesse sentido, ao alegar a reserva do possível, verifica-se que o Estado deixa de garantir aos cidadãos diversos direitos prestacionais que em tese, lhes seriam necessários. Assim, poder-se-ia entender que o indivíduo, quando na condição de contribuinte, também poderia alegar a impossibilidade de pagamento dos tributos quando lhe faltasse condição financeira suficiente e lhe fosse impossível arcar com tais despesas sem que lhe tivesse obstruído parte de seu patrimônio. Pois, na proporção que o Estado detém poder em exigir do contribuinte o pagamento de tributos que, por muitas vezes ultrapassa sua capacidade contributiva, a fim de garantir aos seus cidadãos políticas públicas e a concretização de direitos previstos que não lhe são assegurados, também poderia o indivíduo alegar a desnecessidade em seu dever de arcar com o pagamento de tributos, pois também não possui condições financeiras sem que haja uma consequência em contraponto.

Dessa maneira, verifica-se que a atividade tributante não é absoluta e sofre diversas limitações, sendo aquelas explícitas no texto constitucional e diversas outras implícitas fundadas na boa-fé do ente público, nos princípios tributários e nas imunidades. As limitações implícitas advêm da hermenêutica constitucional que cria exceções e entendimentos diversos a esse sistema. Assim, a própria Constituição criou maneiras para impedir que a tributação se torne arbitrária e excessiva ao ponto de exceder a capacidade contributiva do contribuinte, depredar seu patrimônio e caracterizar-se confiscatória.

Assim, sendo limitada a atuação do Estado porquanto sua forma de tributar o patrimônio dos contribuintes de forma que não pode extrapolar a capacidade contributiva dos cidadãos, verifica-se a imperatividade pela atuação ética e de acordo

com a necessidade social do ente estatal tributante, de forma que arrecade o necessário ao desenvolvimento de suas atividades essenciais, mas não supere a possibilidade de cada indivíduo. Em seguida tratar-se-á do princípio do mínimo existencial como parâmetro de caracterização do efeito do confisco, inter-relacionando à tese criada pelo Ministro do STF, Luiz Édson Fachin, em consonância ao artigo 7º, IV da Constituição Federal que trata do direito dos trabalhadores na percepção do salário mínimo a fim de atender suas necessidades vitais básicas.

2.2 O MÍNIMO EXISTENCIAL COMO PARÂMETRO PARA A CARACTERIZAÇÃO DO EFEITO CONFISCATÓRIO

Como já tratado anteriormente, a atividade tributante é de grande importância para o desenvolvimento da sociedade como um todo pois é através dela que o Estado dá suporte ao desenvolvimento social e possibilita a promoção dos direitos fundamentais dos indivíduos, em especial a proteção ao mínimo existencial de cada cidadão. Entretanto, é imperioso que a atividade de tributar seja feita com cautela, de forma que não se torne exagerada e predatória, de modo a não configurar-se como confiscatória.

As relações indivíduo-Estado representam um delicado problema social, postos em situações de equação, sem soluções definitivas. Os conceitos de indivíduos e Estado poderiam ser entendidos como liberdade e autoridade, pois, como o indivíduo só pode viver em sociedade, esta, por sua vez, se mantém da vida e pela vida dos indivíduos que a compõem, tutelando e fundindo seus interesses para com os interesses dos cidadãos (MALUF, 2009). O Estado se preocupa em determinar a posição do homem/indivíduo perante o Estado e, ao mesmo tempo, em fixar limites da liberdade individual e da autoridade estatal.

A fim de entender as diversas posições que o indivíduo pode ficar frente ao Estado, o jurista e filósofo Georg Jellinek criou a Teoria dos Quatro Status, a qual contribuiu para que fossem reafirmados diversos direitos fundamentais aos contribuintes, como por exemplo, direitos cívicos, de liberdade, de defesa e de participação. A referida teoria equaciona quatro posições que o indivíduo pode ocupar frente o Estado: passiva, ativa, negativa e positiva.

O status passivo, também conhecido como “*status subjectionis*”, é a posição na qual o indivíduo encontra-se subordinado aos Poderes Públicos, tendo deveres para

com os mesmos. Muito presente no modelo de Estado Absolutista, representa-se pelo uso da força da personalidade jurídica vinculativa do Estado frente ao indivíduo, propulsando uma atuação positiva ou negativa, conforme seus objetivos e imposições. O status ativo, também denominado por “*activus civitatis*”, pressupõe ao cidadão o exercício pleno de seus direitos políticos, ou seja, nessa seara o indivíduo atua de forma livre e efetiva no Estado, podendo interferir na sua vontade a fim de concretizar seus direitos civis, constitucionalmente assegurados. Presente no Estado Democrático visa conceder ao indivíduo a possibilidade na participação ativa na comunidade política, o que faz por meio do direito ao voto (BENTES, 2010).

O status negativo é conhecido como “*status libertatis*” e indica a liberdade do indivíduo frente à atuação do Estado. Muito presente no Estado Liberal, é caracterizado pela efetivação dos direitos civis de primeira geração, como por exemplo, a liberdade de expressão, na qual o indivíduo é imune perante as atuações arbitrárias do Estado devido à dotação de sua personalidade. Já o status positivo, “*status civitatis*”, intenta uma atuação prestacional do Estado, as quais são exigidas pelos indivíduos. Muito evidente no Estado Social, por meio dos direitos de segunda geração, objetiva exigir do Poder Público prestações positivas que sejam capazes de satisfazer suas necessidades (BENTES, 2010).

Ao criar as aludidas teorias, Georg Jellinek agrupou cada teoria em garantias sociais e políticas pressupondo entender a posição que cada indivíduo atém frente o Estado, como detentor de direitos e deveres diante o mesmo. Dessa forma, poderia entender-se que o excesso de liberdade dos indivíduos em relação ao ente estatal caracterizaria a anarquia da sociedade e, em contrapartida, o excesso de autoridade do Estado resultaria em um absolutismo no Poder, o que poderia implicar na violação da capacidade de contribuição e no patrimônio individual dos cidadãos.

Portanto, o indivíduo como membro do corpo social, tem deveres e obrigações perante a sociedade a qual se subordina, pois é através da execução desses deveres que ele deseja encontrar no Estado as prestações e garantias necessárias ao seu desenvolvimento. É através da efetivação dos deveres abduzidos aos indivíduos que o Estado deve proporcioná-lo direitos de ordem prática, como por exemplo, a cobrança de tributos somente conforme a capacidade contributiva de cada um, capaz de não incidir o confisco tributário e, conseqüentemente, destruir parte de seu patrimônio individual, conforme estudo em tela. Assim, seria provável concluir que o indivíduo teria a mesma legitimidade de cobrar do Estado, aquilo que o próprio Estado

cobra dele quando posto na situação de contribuinte, ou seja, o indivíduo, após arcar com seus deveres perante o Estado, teria legitimidade de impor uma contraprestação por parte do ente estatal, o que é conhecido como princípio da parametricidade, caracterizado por uma “linha constante” de contraprestações do Estado ao indivíduo, e vice-versa.

Necessário entender que o pagamento de tributos configura-se como receita ordinária, ou seja, o indivíduo pagará determinado tributo sem necessitar renunciar seus bens essenciais. Nas lições de Luciano Amaro, entende-se que o objetivo é evitar que o Estado retire do contribuinte, por meio da tributação, sua riqueza privada (AMARO, 2005).

Apreende-se, dessa forma, que somente haverá capacidade contributiva, após deduzidos todos os gastos realizados para a aquisição de um patrimônio considerado indispensável a uma existência digna. Assim, entende-se que a capacidade contributiva somente será deduzida no momento em que o indivíduo adquiriu dispêndios básicos a sua sobrevivência – alimentação, saúde, moradia e educação – sob pena se configurar-se confisco quando incidir sobre tais bens ou serviços de primeira necessidade.

O STF, através da ADI 2551/MG, colaborou pelo entendimento de que o tributo não deveria incidir sobre a satisfação das necessidades vitais dos indivíduos, de modo a caracterizar confisco:

A Constituição da República, ao consagrar o postulado da não-confiscatoriedade, vedou qualquer medida, que, adotada pelo Estado, possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, em função da insuportabilidade da carga tributária, o exercício a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita, ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (ADI 2551/MG).

Conforme ensina Difini, estar-se-ia diante de efeito confiscatório toda vez que o Estado retira parte do patrimônio do contribuinte, seja por meio do fisco ou pela cobrança exacerbada da carga tributária, colocando em risco seu direito de propriedade constitucionalmente assegurado (DIFINI, 2006). Ainda, cita-se a concepção de Aires Barreto sobre o assunto, o qual entende a caracterização do confisco quando o Estado ficar com uma parcela maior daquela que restará ao contribuinte que paga determinado tributo, em face do mínimo necessário (DIFINI, 2006).

Nesse viés, ressalta-se que o caráter confiscatório deve ser avaliado em função dos tributos resultantes em conjunto (MACHADO, 2012., *apud*, PAULSEN, 2013). Ou seja, a identificação da incidência ou não de efeito confiscatório deve se dar a partir de análise da totalidade da carga tributária em contrapartida à capacidade do contribuinte em suportar a incidência de determinados tributos, a fim de que não reste prejudicado o mínimo necessário para sua subsistência.

Não deveria admitir-se a cobrança de um tributo quando a capacidade contributiva do contribuinte não for correspondente ao nível, passando a prejudicar o mínimo existencial caracterizado no artigo 7º, IV, corolário do princípio da dignidade humana e, o direito de propriedade instituído pelo artigo 5º, XXII, ambos da Constituição da República. O artigo 7º, IV da Constituição preserva o direito a variados acessos que visem melhorias na sua condição dos trabalhadores perante a sociedade:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:
IV - salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim; (BRASIL, 1988).

Em consonância, importa dizer que princípio do mínimo existencial difere do princípio do não confisco uma vez que este impede a tributação além da capacidade contributiva do contribuinte e, aquele, objetiva vedar a tributação das pessoas que não possuem capacidade de contribuir. Entende-se assim que a tributação somente poderia incidir sobre a carga tributária que ir além da que alberga o mínimo existencial.

Para tanto, Luiz Edson Fachin criou a teoria do estatuto jurídico do patrimônio mínimo com um fim maior de garantir um mínimo de patrimônio perante o ordenamento jurídico, ou seja, cada indivíduo deve ter um mínimo existencial a fim de que seja concretizada a sua dignidade. Entende que a dignidade do indivíduo não deveria ser ferida pela falta de patrimônio mínimo.

O Ministro Luiz Edson Fachin ao criar a referida teoria embasou-se nos fundamentos das normas civis ao resguardar ao indivíduo um mínimo de patrimônio para sua existência digna, entendendo que em determinados casos os princípios devem prevalecer perante as normas positivadas. Nesse sentido, vale citar a seguir decisão do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul que, embasado na Teoria do

Estatuto Jurídico do Patrimônio Mínimo de Luiz Edson Fachin, resguardou o direito do agravante ao seu patrimônio mínimo:

AGRAVO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. NEGÓCIOS JURÍDICOS BANCÁRIOS. EXECUÇÃO DE TÍTULO EXTRAJUDICIAL PENHORA ON LINE. APOSENTADORIA. POUPANÇA INTEGRADA À CONTA CORRENTE. TEORIA DO PATRIMÔNIO MÍNIMO. A existência de regras e princípios é o que torna o sistema jurídico equilibrado, uma vez que se composto apenas por princípios seria aberto e flexível demais, ao passo que se composto unicamente por regras seria demasiadamente fechado e rígido, sem qualquer válvula de escape para a solução de casos concretos. A Teoria do Estatuto Jurídico do Patrimônio Mínimo, amparada na dignidade da pessoa humana, sustenta que, em perspectiva constitucional, as normas civis devem sempre resguardar um mínimo de patrimônio, para que cada indivíduo tenha vida digna. Assim, quando o valor penhorado não representa nem ao menos 1% da dívida garantida, sua penhorabilidade não pode ser analisada apenas com base no direito positivado, caso em que os princípios podem prevalecer sobre as regras. AGRAVO PROVIDO. (RIO GRANDE DO SUL, 2014).

Por conseguinte, exprime-se que o mínimo existencial, tanto em sua face negativa, a qual respeita as liberdades individuais dos cidadãos, quanto em sua face positiva, que entende pela atuação positiva do Estado para garantir a existência sem privação das necessidades materiais básicas dos indivíduos, reclama concretização, seja pelas ações do Poder Público ou pelo esforço de cada cidadão em busca da efetivação de uma sociedade com condições mínimas condignas a sua existência.

Por fim, há de se sustentar que a percepção do mínimo existencial pode atuar como parâmetro para a incidência ou não do instituto do confisco, ou seja, somente poderia haver a cobrança de tributos sobre os bens que não se caracterizam como perceptíveis a satisfação das necessidades vitais dos cidadãos, pois estas já se demonstram configuradas. Neste intuito de defesa aos direitos elencados e constitucionalizados, importante se faz a figura da justiça fiscal, que será estudada no tópico seguinte, a qual é entendida como a concretização em uma melhor distribuição de renda e prestação de serviços pelo governo, a partir de uma justa e equilibrada tributação; uma redução na carga tributária frente ao consumo e, conseqüentemente, uma maior transparência fiscal.

2.3 A IMPLEMENTAÇÃO DOS DIREITOS SOCIAIS COMO PRESSUPOSTO DA JUSTIÇA FISCAL

O modo de operar do sistema tributário brasileiro ainda se encontra muito diminuto frente um problema socioeconômico cada vez mais evidente na sociedade, a desigualdade social. Para tanto, importante analisar o papel da justiça fiscal como um meio para a consolidação de um dos principais objetivos da Constituição Federal, qual seja, o desenvolvimento.

A justiça é buscada pelo homem desde seus primórdios, quando passaram a conviver em sociedade e fizeram comparações de uns com os outros. O conceito de justiça nasce dentro de uma sociedade, e antes de jurídico, caracteriza-se como eminentemente social (DUTRA, 2010). Dessa forma, a tributação justa é um direito fundamental do contribuinte que deveria ser realizado por meio da efetivação dos princípios tributários constitucionais, os quais visam promover os objetivos primordiais de um Estado Social.

Nesse âmbito, o Estado detém um papel importante na busca pela efetivação da justiça fiscal. De um lado o ente estatal é caracterizado como detentor da competência impositiva na seara tributária, e de outro, é visto como o responsável por traçar caminhos efetivos que materializam o princípio da capacidade contributiva, uma vez que deveria proporcionar ao contribuinte uma forma justa e humanizada de arcar com seu direito-dever de pagar tributos.

A Constituição de 1988, conceituada como Constituição-cidadã, trouxe de forma clara a busca incessante pela justiça fiscal no momento em que positivou limitações aos entes estatais na forma de impor suas exações em benefício dos cofres públicos, e implantou no texto constitucional princípios que visavam proteger os direitos fundamentais dos contribuintes-cidadãos. Esses princípios possuem uma dupla função no ordenamento jurídico, pois ao tempo que servem de fundamento às normas, também possuem um valor normativo em busca pelo equilíbrio no âmbito tributante, ou seja, a justiça (OLIVEIRA, 2015).

É possível afirmar que a carga tributária a ser suportada pelos contribuintes deve ser de acordo com sua riqueza individual, é o que designa o princípio da capacidade contributiva. Portanto, deveria ser dever do Estado elencar a tributação de forma mais prestigiosa a fim de superar, de forma gradativa, a injustiça fiscal, a

qual é responsável pela acentuada desigualdade social e política evidente em nossa sociedade. A efetivação por esse ideal de justiça fiscal depende da materialização do princípio da capacidade contributiva frente ao livre exercício da atividade tributante do Estado.

A busca pela justiça fiscal é caracterizada pela solidificação do princípio da capacidade contributiva, onde cada contribuinte é posto em relação de igualdade conforme sua riqueza individual. Quer se dizer que o princípio da capacidade contributiva e o princípio da igualdade são corolários, os quais atuam em conjunto a fim de atingir o seu fim colimado, que é a busca pela efetivação da justiça fiscal. Dessa forma, pode-se entender que o princípio da capacidade contributiva proclamado pela Constituição cidadã, assegura a realização da justiça fiscal, considerando que o Estado repartirá seus encargos na proporção das possibilidades de cada um, porém, só será efetivado quando o referido princípio for respeitado porquanto a graduação dos tributos (OLIVEIRA, 2015).

O tema de justiça fiscal sob o viés tributário é utilizado como meio para amenizar as desigualdades sociais do país. Visando o fortalecimento e a concretização dos ideais objetivados pelo Estado Democrático de Direito, faz-se necessário respeitar os comandos principiológicos emanados pela Constituição Federal, correlatos à propulsão da justiça fiscal.

Na busca pelo desenvolvimento social e a consequente efetivação de uma justiça fiscal, faz-se necessário que o Estado, em seu caráter democrático, efetive e implemente os direitos fundamentais garantidos aos cidadãos. Adiante, importante observar que o artigo 3º da Constituição Federal elenca os objetivos da República Federativa do Brasil, no qual um deles caracteriza-se pela construção de uma sociedade livre, justa e igualitária, com a finalidade de reduzir as desigualdades sociais e regionais, e implicitamente, alcançar um Estado justo também em sua forma fiscal e tributária. A forma pela qual o Estado busca alcançar a justiça fiscal é por meio da arrecadação e aplicação de tributos.

Nesse contexto de efetivação de justiça fiscal, é importante entender o conceito do princípio da isonomia tributária. O referido princípio, positivado na Constituição Federal, pretende proibir, no âmbito tributário, o tratamento desigual às pessoas que se encontram em situações de equivalência. Contribuindo para esse entendimento, Rodrigo César Rebello Pinho afirma:

A atual Constituição veda a instituição de "tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente" (art. 150, II), mas admite a graduação dos impostos "segundo a capacidade econômica do contribuinte" (art. 145, §1º). Estabelece tratamento igual entre os iguais e desigual entre os desiguais: quem ganha mais, paga mais; quem ganha menos, paga menos; quem não ganha nada, não paga nada (PINHO, 2003, p. 99).

Assim, o que se objetiva é efetivar a distribuição correta e justa da carga tributária, fazendo com que cada contribuinte que possui igualdade na proporção de contribuir, contribua de forma igualitária aos demais que estão no mesmo patamar de equivalência; quem possui maior possibilidade de contribuir, contribua conforme o seu índice e, conseqüentemente, quem não possui possibilidade de contribuir sem que haja violado sua reserva do possível, não contribua.

O conceito de isonomia reitera pelo entendimento de igualdade, equivalência. Assim sendo, em matéria tributária, a aplicação desse princípio deveria ser dar conforme o critério pessoal de cada indivíduo, sendo avaliado conforme a sua capacidade contributiva, uma vez que tal conceito diz respeito à quantidade e às pessoas que sofrerão a incidência da carga tributária.

A ideia de justiça fiscal é entendida como a distribuição equitativa da carga tributária, a qual de um lado é apresentada na medida necessária a prestação dos serviços públicos do Estado, e de outro, respeita a capacidade contributiva do indivíduo, não a extrapolando (GOUVÊA, 1999). Em outras palavras, pode ser entendida como a arrecadação tributária do Estado, visando suprir suas necessidades, respeitando a não sobrecarga deste ônus ao contribuinte.

Ademais, a realização da justiça fiscal pressupõe justeza na distribuição da carga tributária perante os cidadãos, em conformidade as suas capacidades em contribuir. Assim, busca-se rechaçar que seja suplantado esse nível de capacidade ao ponto de tomar o efeito de confisco e violar o patrimônio mínimo do cidadão, inviabilizando desse modo, a efetivação do mister objetivado.

A justiça fiscal trata da efetividade da justiça social e da proporcionalidade na distribuição da carga tributária enquanto função típica do Poder Executivo, e tem diversas formas de entendimento e conceituação. Conforme o entendimento de José Luís Saldanha Sanches:

O conceito de justiça fiscal pode ter diversos significados: o primeiro é o da justiça fiscal no sentido de justiça tributária, que se limita a proceder a uma avaliação quantitativa do modo como são distribuídos os encargos tributários entre os cidadãos e as empresas, ou melhor, entre várias categorias de contribuintes. Perante uma dada carga fiscal, trata-se de saber como é que ela é partilhada entre todos, particularmente na perspectiva da sua incidência entre os contribuintes com maiores e menores rendimentos (SANCHES, 2010, p. 13).

Para Klaus Tipke e Douglas Yamashita, a justiça fiscal se desenvolve por meio dos princípios, dessa forma:

Como a justiça é o conceito mais fundamental do Direito, ele também é o mais abstrato. Como conceito valorativo altamente indeterminado, ele é uma constante tentação para os amantes de pomposa retórica e de formas vazias de expressão. No debate político tributário, especialmente na época das eleições, a expressão de efeito "justiça fiscal" é muito usada. Na ciência, contudo, deve haver afirmações o mais precisas possível. Direito justo pressupõe princípios (regras, critérios, padrões). Tais princípios são especialmente necessários quando direitos e obrigações, cargas e reivindicações devem ser repartidos entre membros de uma comunidade. Repartição sem princípios é repartição arbitrária. Isso é pacífico, tanto na filosofia moral como na filosofia do Direito. A orientação por princípios cuida de generalidade e consequência (TIPKE, YAMASHITA, 2002, p. 19).

Dessa forma, poderia entender que o instituto da justiça fiscal é entendido sobre diferentes óbices e contextos. No contexto tributário ela é entendida como a concretização dos princípios tributários constitucionais da capacidade contributiva e da vedação ao confisco, em conformidade com a possibilidade do contribuinte em haver o mínimo necessário à sua sobrevivência humana e justa. Quer dizer que perante o direito tributário a efetivação da justiça fiscal pressupõe a realização dos princípios delineados nos tópicos anteriores.

Portanto, o conceito de justiça fiscal implica na aceitação da criação, pelo Estado, de um sistema tributário que crie uma forma de pagamento de tributos em conformidade com as rendas e possibilidades de cada contribuinte, ou seja, de acordo com suas capacidades contributivas. Assim, há a necessidade de o ente estatal evitar as diferentes formas de tributações perante as capacidades contributivas semelhantes.

A justiça no contexto tributário caminha lado ao princípio da igualdade, impondo uma limitação ao poder-dever de tributar do Estado, não permitindo a oneração fiscal excessiva dos contribuintes (TIPKE, YAMASHITA, 2002). A justiça fiscal tem como objetivo operar uma tributação mais justa na sociedade. Para tanto, utiliza-se do princípio da igualdade a fim de limitar a atuação abusiva do Estado e intencionando

manter a isonomia entre os contribuintes; e o princípio da capacidade contributiva, que visa legitimar a atuação do fisco e, por conseguinte, garantir a diminuição das desigualdades sociais (MOURA, 2015).

Assim, frente a intenção de alcançar um ideal efetivo de justiça fiscal, entende-se que a tributação deveria ser prioritariamente direta e progressiva a fim de dar um tratamento equânime aos contribuintes e proporcionar uma maior justiça distributiva, ou seja, a tributação incidiria mais sobre a renda dos indivíduos do que sobre seu consumo. Destarte, vê-se, pois, que a promoção do desenvolvimento pelo Estado como forma de construir uma sociedade livre, justa e solidária, fomentando uma tributação justa com base na equidade, traz a necessidade de concretização de uma justiça fiscal tributária como forma de garantir o desenvolvimento necessário para subsistência digna dos contribuintes-cidadãos, integrantes da nação brasileira.

Além disso, é importante ressaltar que os ideais de justiça distributiva, dignidade da pessoa humana e direitos sociais, fortemente objetivados pelo Estado Social, são possíveis de serem concretizados a partir da utilização do instituto jurídico da justiça fiscal. A justiça fiscal tem por fim desenvolver uma justiça distributiva, mitigar as desigualdades sociais e garantir a arrecadação de tributos de forma eficaz e equitativa, a fim de efetivar direitos e garantias fundamentais preconizadas pelo Estado Social e diminuir a alta carga tributária, que atualmente se caracteriza como um fator negativo na busca pela justiça no âmbito fiscal.

Por fim, verifica-se que o Estado deve buscar concretizar os ideais de justiça fiscal através da aplicação de uma tributação que satisfaça as necessidades públicas e também, seja apta a diminuir as desigualdades sociais e propiciar o desenvolvimento econômico do país, atingindo assim, uma justiça social. O capítulo a seguir irá tratar de analisar a tributação sob o viés econômico, evidenciando os reflexos causados no âmbito econômico e social devido a tributação excessiva e analisando de que forma a extrafiscalidade pode atuar como instrumento para a equidade na materialização da justiça fiscal.

3 ANÁLISE ECONÔMICA DA TRIBUTAÇÃO

Até agora viu-se que a tributação para além dos limites da capacidade contributiva pode se tornar confiscatória, visto que limita e restringe o cidadão do mínimo existencial. Se, por um lado, o Estado deixa de concretizar os direitos fundamentais previstos na Constituição Federal, por outro, ao tributar ele impossibilita ou pelo menos restringe que os indivíduos consigam fazer isso por conta própria. Uma tributação justa, portanto, pressupõe a preservação dos direitos sociais e das condições necessárias e suficientes para que o contribuinte possa viver dignamente. A partir de agora, ver-se-á como a análise econômica pode oferecer mecanismos lógico-rationais para ajudar na compreensão e na adequada solução do problema proposto inicialmente.

A crescente interação entre a economia e o direito culmina na análise do conteúdo econômico do direito a fim de entender melhor as interpretações jurídico-econômicas. A análise econômica do direito, também chamada de *Law and Economics*, deriva da análise dos fatos em consonância às regras econômicas a fim de se obter aquilo que é considerado como economicamente certo na seara econômica e, aquilo que é justo sob a óptica jurídica. A aplicação desta tem início com os trabalhos do economista Ronald Harry Coase e do jurista Guido Calabresi (BAGNOLI, 2010).

A análise econômica do direito visa reprimir a volatilidade da política e a aleatoriedade na escolha de critérios justos. Para tanto, interacionam-se a economia e o direito para alcançar os fins sociais, uma vez que esses ordenamentos servem à organização social e têm menores implicações limitativas estruturais (PORTO, 2018).

Há três principais premissas a serem consideradas a fim de se aplicar a teoria da análise econômica do direito: a primeira delas considera os indivíduos como seres racionais e, por isso, fazem suas escolhas de acordo com a maximização dos seus interesses, ou seja, sob essa análise os custos superariam os preços, pois os mesmos buscam satisfazer seus interesses. A segunda premissa trata do equilíbrio em uma necessidade de que os indivíduos respondam aos seus incentivos de forma equilibrada e racional em consonância as sanções que determinadas escolhas podem causar. A terceira premissa está ligada a eficiência, ao passo que as necessidades humanas são insaciáveis e os recursos públicos escassos (PORTO, 2018).

A análise econômica do direito é baseada no princípio da economicidade, que é assim definido por João Bosco Leopoldino da Fonseca:

O princípio da economicidade é o critério que condiciona as escolhas que o mercado ou o Estado, ao regular a atividade econômica, devem fazer constantemente, de tal sorte que o resultado final seja sempre mais vantajoso que os custos sociais envolvidos. Nessas escolhas, estarão sempre presente os critérios da quantidade e da qualidade, de cujo confronto resultará o ato a ser praticado. As ações econômicas não podem tender, a nível social, somente a obtenção da maior quantidade possível de bens, mas à melhor qualidade de vida. É esse um dos aspectos enfatizados pela conhecida teoria da análise econômica do direito, a par da importância conferida ao critério da eficiência (FONSECA, 2001, p. 35, *apud*, BAGNOLI, 2013, p. 32).

Assim, entende-se que o Estado, ao implantar sua política econômica, deverá atentar-se ao referido princípio da economicidade cumulado com o da eficiência, seja quando irá exercer ativamente uma atividade econômica ou quando normatizar ou estimular a atividade econômica em seu dado território. Tanto é que a própria Constituição Federal de 1988, alterada pelo artigo 37 da Emenda Constitucional nº 19, elencou que o princípio da eficiência seria observado pela administração pública direta ou indireta.

A análise econômica do direito é a aplicação das ferramentas analíticas e empíricas da economia para compreender, explicar e resolver problemas jurídicos, bem como entender a lógica dos sistemas normativos. Esse ramo da economia trata justamente dos limites em relação a renda restrita que os consumidores podem gastar em bens e serviços, de orçamentos e tecnologias limitadas que as empresas podem empregar para produzir bens, do número limitado de horas que os trabalhadores podem dedicar ao trabalho ou ao lazer, entre outros temas que tratam de maximização, equilíbrio e eficiência nas relações econômicas e jurídicas (BAGNOLI, 2010).

O termo análise econômica do direito remonta à aplicação da ferramenta econômica às circunstâncias que não se associam a questões econômicas, mas sim, jurídicas. A jus economia auxilia na concretização de direitos fundamentais que necessitam de decisões sobre recursos já escassos, ou seja, ao implementar essa teoria no âmbito social, pretende-se compreender o direito dentro desse meio, e entender a sua atuação como positivador da realidade econômica através da produção e aplicação das leis (TIMM, 2014).

A análise econômica do direito utiliza-se das técnicas próprias da economia às técnicas jurídicas, em conformidade com as escolhas racionais dos integrantes de determinada sociedade, para que se compreenda os efeitos indesejados ou involuntários que possam ocorrer, objetivando-se obter o certo e o justo de ambas as técnicas aplicadas na realidade social munida de demais normas jurídicas (BAGNOLI, 2010).

A referida teoria reconhece a distinção entre o que é, que se caracteriza como fator positivo, e o que deveria ser, que se caracteriza como fator normativo. A análise positiva é aquela relacionada ao mundo dos fatos, podendo ser investigado e averiguado, e a análise normativa é aquela relacionada ao mundo dos valores, não científica, a qual não se submete a investigações (TIMM, 2014).

Ao realizar positivamente a análise econômica do direito, o jurista pratica a ciência econômica aplicada ao direito, quer dizer, ele não irá oferecer sugestões concretas de políticas públicas possíveis a serem aplicadas ao caso, mas somente identificar as possíveis alternativas e analisar as consequências, comparando-as a fim de chegar em uma maior eficiência possível na solução de cada caso, auxiliando em um custo-benefício. Ao realizar a análise normativa o jurista deverá basear-se no critério normativo previamente estipulado àquelas alternativas (TIMM, 2014).

No campo da análise econômica do direito é possível verificar que os indivíduos respondem à incentivos e, esse tipo de comportamento pode gerar efeitos indesejáveis e imprevistos, para tanto, utiliza-se da juseconomia como forma de auxiliar na identificação desses efeitos, tentando prever o comportamento dos cidadãos frente os custos e benefícios de suas escolhas, dentro de uma sociedade integrada de diversas normas jurídicas reguladoras. Assim, estuda-se os meios empregados pelas pessoas a fim de alcançarem seus fins, ou seja, qual o tipo de comportamento empregado pelas pessoas para chegarem aos seus objetivos. A análise econômica do direito pressupõe que os indivíduos ajam racionalmente analisando os custos e benefícios de suas escolhas (BAGNOLI, 2010).

A teoria da análise econômica do direito entende que independente da escolha e do modo de aplicação das políticas públicas de uma sociedade, estas devem ser eficientes, ou seja, quando escolhida determinada política pública, não existe justificativa que possibilite a geração de desperdícios, pois seria injusto aceitar o desperdício em uma sociedade em que os recursos públicos são escassos e as

necessidades humanas ilimitadas. Assim, poderia se entender que a juseconomia ajuda a compreender o que determinada política pública tem a oferecer à sociedade e o que deveria ser feito a fim de alcançar o objetivo almejado (BAGNOLI, 2010).

Há de se salientar que, uma vez sendo as necessidades humanas ilimitadas e os recursos públicos escassos, toda vez que houver desperdícios, haverá necessidades humanas que não serão atendidas. Logo, poderia se afirmar que a noção de justiça implicaria em uma eliminação dos desperdícios pois isso geraria ineficiência e injustiça.

Ademais, a juseconomia estuda a ciência da escolha humana em sintonia da abordagem econômica e sua compreensão e previsão das consequências sociais oriundas de cada escolha. A análise econômica do direito auxilia na compreensão de como cada indivíduo irá reagir diante os prós e contras de suas escolhas e, como o direito pode auxiliar na busca por um maior bem-estar social.

A ineficiência da economia no país acontece devido à má distribuição dos tributos entre as faixas sociais, acontecendo os chamados tributos cumulativos ou “em cascata”. Esses tributos desestimulam a produção da sociedade detentora de mão-de-obra, reduzem os investimentos da classe empresarial e reduzem as vagas de emprego no mercado de trabalho, fazendo com que a maioria das pessoas opte pela informalidade. O peso excessivo dos tributos causa uma oneração muito alta sobre a mão-de-obra da classe operária e, conseqüentemente, sob o produto resultante, pois, quanto maior o custo de produção, maior será o custo de comercialização (FREIRE, 2005).

A alta arrecadação de impostos por meio do Estado e sua má distribuição gera um conseqüente emperramento no crescimento econômico do país, pois provoca o gasto dos cidadãos com bens inelásticos, como saúde, segurança, educação e transporte (suportes estes que deveriam ser amplamente ofertados pelo Estado) e, impossibilita que os mesmos guardem alguma importância financeira a título de poupança. Essa má distribuição da renda arrecadada através da tributação, ocasiona um impacto negativo na economia brasileira, o que fica conhecido como “peso morto dos impostos”, que se caracteriza pela perda da eficiência de um imposto de forma específica (FREIRE, 2005). Quanto maior o “peso morto” sobre os impostos, menor será o crescimento econômico, pois reduzirá as trocas entre as pessoas, motivo esse que movimenta a economia da sociedade.

Desde o ano de 2000, a carga tributária brasileira vem sendo uma das maiores do mundo, entre 32 e 33%, equivalente àquelas dos países desenvolvidos, porém, sua contraprestação fica bem abaixo se comparada aos mesmos países (LÚCIO, BEZERRA, PEREIRA, 2017). Dessa forma, seria possível verificar que a regra de Ramsey objetiva chegar a um resultado específico de uma estrutura tributária considerada ótima, demonstrando que a demanda por bens de primeira necessidade é menos elástica do que a demanda por bens de luxo, não caracterizados como de primeira necessidade. Assim, nota-se que a implementação de um sistema tributário baseado nos resultados da regra de Ramsey¹, estudado e conceituado no capítulo seguinte, tende a produzir tributos com alíquotas maiores para os bens necessários e alíquotas menores para os bens de luxo, ocasionando assim uma redução no consumo por bens necessários.

Em sintonia está a curva de Laffer², a qual representa a relação do valor arrecadado com o imposto em diferentes alíquotas, demonstra que a alta dos tributos brasileiros, extremamente onerosos, impede que a sociedade como um todo produza e consuma mais, pois, eleva cada vez mais os seus débitos. Quando a arrecadação não cresce de forma proporcional ao aumento das alíquotas, mas, apenas até um determinado ponto, a partir do qual começa a decair caso a tributação continue a se elevar, caracteriza-se o fenômeno da curva de Laffer (ARAUJO, 2016).

Esse motivo faz com que muitas pessoas optam pela informalidade, sob a qual não incide tributação, fazendo com que a alíquota dos produtos aumente de forma significativa. Assim, observa-se que o aumento dos impostos e a sonegação do alargamento de incidência de tributação, faz com que a política tributária impeça os contribuintes de gastar com bens de primeira necessidade pois a incidência da tributação torna-se muito alta.

Finalmente, verifica-se que o consumo dos contribuintes por bens de primeira necessidade tornar-se-ia prejudicado pois a alíquota elevada ocasiona maior tributação e, conseqüentemente, faz com que os consumidores diminuam ou, até mesmo, cessam seu consumo. Assim, dever-se-ia se pensar em uma redução da

¹ A regra de Ramsey entende que, para minimizar o encargo excessivo total, as taxas de impostos devem ser definidas de forma que a redução percentual das quantidades demandadas sejam as mesmas (ROSEN, GAYER, 2015).

² A curva de Laffer é caracterizada pela relação existente entre as alíquotas dos impostos e a receita fiscal. A forma da curva de Laffer é determinada por essa relação existente, assim sendo, no modelo simples de imposto-receita, a elasticidade do trabalho, no que diz respeito ao salário líquido, determina a forma da curva (ROSEN, GAYER, 2015).

carga tributária, o que resultaria em um aumento da arrecadação, conforme propõe a curva de Laffer. Esse resultado objetivaria uma menor tributação e conseqüentemente um maior crescimento econômico, pois, quanto menor a incidência de tributos, maior seria o consumo da população sobre os bens inelásticos e, menor seria o dispêndio, por parte do Estado, de recursos que custeiam programas sociais, pois assim, o contribuinte teria possibilidade de se auto manter dignamente.

No tópico a seguir, analisar-se-á um dos possíveis motivos pelos quais os governos têm resistido a isentar bens e serviços considerados de primeira necessidade. Esse fato pode ser uma evidência de que o Estado tende a arrecadar mais tributando o consumo do que gasta com a manutenção dos programas sociais e por que é um equívoco pressupor que políticas públicas de combate à miséria, por exemplo, devem ser suprimidos do orçamento porque oneram demasiadamente as contas públicas.

3.1 EVIDÊNCIAS DA APLICAÇÃO DA REGRA DE RAMSEY NO BRASIL

A concretização do direito em congruência ao viés econômico deriva da efetivação de políticas públicas sociais pois, dessa forma, haverá um maior bem-estar social e, conseqüentemente, uma maior eficiência econômica. A análise econômica do direito inter-relaciona os direitos de propriedade, necessários a uma satisfação do mínimo existencial, à óptica da economia.

A análise econômica do direito na seara tributária está intimamente ligada a noção de bem-estar dos indivíduos que compõem a sociedade, o que se faz a partir da análise dos custos e benefícios que determinada proposição poderá trazer ao meio social. Dessa forma, objetiva-se entender de que forma as normas legais afetam o comportamento dos indivíduos e das instituições em relação às suas escolhas e, de que forma essas regras efetivam o bem-estar dos indivíduos (PORTO, 2018).

Referida teoria vê a tributação sob o campo da ética consequencialista, na qual impõe-se a necessidade de avaliar os custos e os benefícios das preferências individuais na busca pela realização de seu bem-estar. Busca-se entender a eficiência de determinadas escolhas a fim de minimizar os impactos individuais, sociais e culturais que as mesmas podem ocasionar. Assim, no campo tributário, a efetivação da teoria da análise econômica do direito se dá quando o direito promove a eficiência e fomenta o bem-estar individual que, agregado, cria o chamado bem-estar social,

efetivando também, a justiça e a moral, proposições que afetam o comportamento dos indivíduos (PORTO, 2018).

O princípio da eficiência, anteriormente tratado no estudo da análise econômica do direito, é uma característica desejável na totalidade dos sistemas tributários. Esse princípio está relacionado à promoção da justiça tributária, que, por sua vez, está intimamente ligada a tributação ótima a qual objetiva o bem-estar da sociedade em função de suas utilidades individuais.

Neste mesmo viés de análise da eficiência em relação às escolhas dos indivíduos, está a regra de Ramsey³, a qual objetiva chegar a um resultado específico em uma estrutura tributária considerada ótima. Essa regra demonstra que a demanda por bens de primeira necessidade é menos elástica do que a demanda por bens de luxo, não caracterizados como de primeira necessidade. Assim, observa-se que a implementação de um sistema tributário baseado nos resultados da regra de Ramsey tende a produzir tributos com alíquotas maiores para os bens necessários e alíquotas menores para os bens de luxo, ocasionando assim uma redução no consumo por bens necessários.

A regra de Ramsey investiga a perda da eficiência quando a tributação em disposição de um determinado Estado é um imposto sobre consumos de bens e serviços na qual a estrutura de taxas e alíquotas consiste na geração de receitas ao Estado ao menor custo (SILVA, 2018). Ramsey considera a economia com um único agente ou com uma totalidade de indivíduos iguais.

A referida regra detém o objetivo de chegar a um resultado específico de uma estrutura tributária considerada ótima. Aos dizeres de Paulo Arvate e Ciro Biderman: "Essa regra diz que a estrutura do imposto ótimo sobre mercadorias é aquela em que a redução proporcional na demanda pelo bem, induzida pelo sistema tributário, é a mesma para todos os bens" (BIDERMAN, ARVATE, 2005, p.178, *apud*, SILVA, 2018, p. 05).

De tal modo, poderia dizer que a regra de Ramsey tem o seu objeto de estudo centrado no tributo que incide sobre a variedade de consumo, ou seja, o efeito da tributação deveria ser analisado de forma individual sobre cada forma de consumo, tendo cada caso um tratamento diferenciado. Assim, determinada regra questionava

3 Determinada regra entende que, para minimizar o encargo excessivo total, as alíquotas de imposto devem ser definidas de modo que o percentual de redução induzido pelo imposto na quantidade demandada de cada *commodity* seja o mesmo (ROSEN, GAYER, 2015)

a possibilidade de elevar as receitas do Estado com um imposto sobre o consumo, sem que isso prejudicasse o comportamento econômico dos indivíduos.

Importa notar que a regra de Ramsey requer a proporção em relação à quantidade consumidas de cada bem, indo ao encontro a visão de que o sistema tributário ótimo é aquele que produz uma variação uniforme em relação à proporção dos preços, ou seja, pressupõe uma estrutura de alíquotas diferenciadas. Assim, a proporção requerida pela regra de Ramsey é aquela incidente sobre a variação produzida em relação da quantidade consumida de determinado bem, entendendo-se que a estrutura do imposto ótimo é aquele caracterizado pela redução proporcional na demanda de um bem, a qual deveria ser mesma para todos os demais.

Ainda, é possível verificar que a carga tributária brasileira não difere muito daquela relativa aos países com um elevado índice de desenvolvimento humano e, consideravelmente maior em relação aos países da América Latina, porém, existem muitos fatores que influenciam para que o alto valor arrecadado através da tributação seja distribuído de forma ineficaz na sociedade brasileira. No atual modelo tributário do Brasil ocorre a chamada tributação regressiva, na qual as pessoas que possuem menor renda acabam contribuindo muito mais do que aquelas que possuem uma renda mais alta, isso acontece, pois, a tributação incide prioritariamente sobre o consumo e não sobre a renda.

A elasticidade⁴/aumento dos preços varia de acordo com a quantidade demandada, por isso é possível verificar que a tributação é maior sobre os bens de primeira necessidade em relação aos considerados de luxo. Isso ocorre porque os indivíduos precisam se alimentar, se medicar, utilizar do transporte, dentre outros, não podendo substituir essas necessidades por outras mais baratas. Já sobre os bens considerados de luxo a tributação é menor, pois, no momento em que aumenta o tributo, a consumação vai diminuir devido à substituição desses bens por outros da mesma categoria, porém, de menor valor.

Ainda, através dos estudos feitos pela Receita Federal é possível perceber que o Brasil, no ano de 2015, possuiu uma das maiores cargas tributárias incidentes sobre bens e serviços em comparação aos países da Organização para Cooperação e

⁴ A elasticidade tem a função de medir o quanto uma variável pode ser afetada por outra, ou seja, trata-se de uma variação percentual que ocorre em uma variável como forma de reação a um aumento de um percentual de outra variável. Pode-se medir a quantidade demandada que pode ser afetada quando houver modificações nos preços, é a chamada “elasticidade de preço da demanda” (PINDYCK, RUBINFELD, 2006).

Desenvolvimento Econômico (OCDE), ficando abaixo apenas da Hungria⁵. Em relação aos países da América Latina e Caribe, também no ano de 2015, o Brasil se encontra na terceira posição entre os países que tem a maior carga tributária em relação à porcentagem do produto interno bruto do respectivo país⁶ (RECEITA FEDERAL, 2017).

Ademais, seria possível concluir que a efetiva alocação dos recursos advindos da elevada tributação arrecadada pelo ente estatal, seria um eficiente meio para maximizar o bem-estar almejado pela sociedade, uma vez coadunada com valores e princípios que ela julga como importante. Dever-se-ia dispor de programas sociais que abastecessem a parte mais necessitada da sociedade de recursos mínimos para uma sobrevivência digna, vez que referida classe é a que mais arca com a capacidade contributiva dos tributos (GASSEN, D'ARAÚJO, PAULINO, 2013). O tópico a seguir analisará de que maneira a tributação excessiva compromete o desenvolvimento econômico e social, ocasionando um desestímulo no trabalho, uma maior onerosidade dos insumos e a perda da função alocativa dos recursos e, por outro lado, privando o consumidor ao acesso de bens e serviços devido seus preços excessivos e sua restrição na capacidade aquisitiva, frente uma sociedade capitalista.

3.2 OS REFLEXOS DA TRIBUTAÇÃO EXCESSIVA NO DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL

O pagamento de tributos mantém uma importante função no meio social, pois é por meio dele que o Estado mantém sua condição econômica e financia projetos para atender as necessidades públicas da sociedade. É a partir da arrecadação dos tributos que o Estado arca com sua responsabilidade de retribuir aos seus indivíduos prestações de primeira necessidade, tais como saúde, educação, segurança, habitação e saneamento básico e, assim, atinge seus objetivos almejados, os quais estão elencados da Constituição Federal.

Essa relação de causa e efeito deveria ser obedecida pela sociedade como um todo, porém, verifica-se que há, de forma repetida, um aumento na carga tributária a ser suportada pelos indivíduos e, em contraprestação, o Estado não promove de forma satisfatória suas funções precípuas. A tributação é de extrema importância para

⁵ Conclusões obtidas com base nos dados do gráfico 01, em anexo.

⁶ Conclusões obtidas com base nos dados do gráfico 02, em anexo

o Estado, pois é através dela que a administração pública promove a disponibilidade dos bens públicos aos seus contribuintes, assim, a política tributária de cada sociedade irá definir a estrutura da mesma em consonância a capacidade contributiva de cada um de seus integrantes em sua dimensão individual e familiar.

No momento em que a tributação desrespeitar os limites da capacidade contributiva do cidadão e de sua família, ela estará dificultando ou até mesmo impedindo a realização dos princípios constitucionais tributários e, conseqüentemente, assumindo caráter confiscatório. Outro exemplo de desrespeito aos ditames constitucionais tributários acontece quando o contribuinte transfere valores ao fisco por meio de pagamento de tributos, mas este não desempenha sua finalidade social de promover políticas públicas.

Outro problema que é cada vez mais evidente são os crescentes gastos públicos, o que gera a indisponibilidade de recursos para consumos e investimentos dentro do meio social, o que também afeta o desenvolvimento nacional. Sobre esse fato pode-se destacar como principal problema, a concentração de renda sobre um pequeno grupo de pessoas, o que faz com que o outro grande grupo fique impossibilitado de acessar determinados privilégios devido sua baixa concentração de renda.

A excessiva tributação no âmbito do desenvolvimento econômico promove uma recessão na atividade econômica, ou seja, uma retração geral. A recessão na economia é caracterizada pelo período em que há a estagnação ou descompasso da economia, na qual há o aumento do desemprego e o declínio da produção e das vendas (DINIZ, 2008).

A recessão da atividade econômica, após certo período, provocaria um aumento no desemprego, queda no consumo e, conseqüentemente, na produção, declinando a arrecadação e, assim, aumentando os tributos. Com o aumento dos tributos a sociedade deixa de consumir e, as empresas deixam de produzir, perfazendo o ciclo que promove novamente a recessão, quer dizer, o declínio no ritmo do crescimento econômico do país (PEREIRA, 2017).

No ano de 2015 foi possível verificar uma arrecadação no montante de R\$ 1,92 trilhões, correspondente a impostos federais, estaduais e municipais, enquanto o Produto Interno Bruto do país somou, no mesmo período, R\$ 5,9 trilhões. Esse aumento na carga tributária representou um aumento de 40% em relação ao início dos anos de 1990, portanto, apesar desse acréscimo, houve queda na arrecadação,

constatando-se assim um agravamento na crise econômica. No mesmo ano de 2015, a carga tributária nacional chegou a 32,66% do Produto Interno Bruto do país, representando um aumento de 0,24% em relação ao ano de 2014, tendo como principal fator desse acontecimento a queda do PIB em 3,8% no referido ano (RECEITA FEDERAL, 2017).

A principal forma de tributação no ano de 2015 foram os impostos sobre bens e serviços, ou seja, os tributos indiretos embutidos nos preços, os quais somaram 16,28% do Produto Interno Bruto, um dos maiores do mundo, representando 49,7% de toda a carga tributária brasileira em 2015. Essa forma de tributação penaliza os mais pobres, pois o peso dos impostos é o mesmo para todos, mas consome mais renda de quem, conseqüentemente, ganha menos. Essas inadequações no âmbito tributário provocam efeitos colaterais no campo econômico da sociedade e levam o país para a depressão, uma vez que a queda na arrecadação pelo Estado provoca o aumento no desemprego, queda na renda dos trabalhadores, eleva a inflação e faz crescer a dívida pública bruta do país (PEREIRA, 2017).

A conclusão a que se chega da análise do professor José Matias Pereira é de que a recessão econômica provoca aumento no desemprego, queda no consumo e, conseqüentemente, na produção, fazendo com que haja queda na arrecadação. Esse fenômeno faz com que o governo tente suprir o déficit aumentando novamente a carga tributária. Com o aumento dos tributos a sociedade reduz o consumo e as empresas diminuem a produzir, reiniciando o ciclo que promove novamente a recessão. Nesse processo, a tributação exerce um papel chave na economia, haja vista que tem a difícil missão de equilibrar a necessidade orçamentária do governo com a capacidade do contribuinte de suportar o peso de novos impostos.

Com a graduação dos preços ocorre o arrefecimento no consumo pelos indivíduos que possuem menor capacidade aquisitiva e é então que aparece a função alocativa do Estado, a qual propõe a alocação de recursos públicos devido a falha do mercado privado em prover infraestrutura e bens públicos. Nesse viés, seria necessário que os impostos fossem neutros e que não prejudicassem a alocação dos recursos, os chamados impostos “*lump sum*”. Esses tipos de impostos são aqueles que pressupõem um valor fixo para cada indivíduo, independentemente de sua renda ou consumo. É um modelo de imposto ideal que visa não interferir nas trocas de mercado entre os indivíduos, pois cada um teria uma redução de proporção igual, montante fixo sob sua renda, em relação aos demais indivíduos (VIEIRA, 2008).

No âmbito social, a tributação excessiva reflete no aumento do desemprego dos indivíduos devido à baixa do consumo pela sociedade. Assim, em uma sociedade capitalista, quando os integrantes do ente social deixam de adquirir, a própria sociedade passa a sofrer as consequências, pois com a baixa no consumo há de forma natural a regressão na produção, fazendo com que as empresas não necessitem mais de mão-de-obra abundante, ocorrendo assim, a demissão em massa e o conseqüente desemprego.

O crescimento econômico do país promove um conseqüente crescimento do Estado, o que implica em um aumento na carga tributária, pois este precisa de mais receita para financiar os bens públicos aos indivíduos. Com esse aumento do ônus tributário a possibilidade em receber bens públicos do Estado, onera de forma mais excessiva os contribuintes, os quais se obrigam a trabalhar mais para arcar com os impostos que lhe são importados. Esse crescimento desordenado do Estado também afeta o elemento empresarial, o qual acaba por investir menos e, por conseqüente, afetar, ao longo prazo, a eficiência da economia do Estado.

A implicação no desenvolvimento econômico e social se dá pelo modo de distribuição da carga tributária, na qual as pessoas que possuem menor concentração de riqueza são as mais oneradas pelo alto ônus tributário, fazendo com que impossibilite, de forma mais acentuada, o acesso ao mínimo existencial e, conseqüentemente, faz crescer o déficit do desenvolvimento econômico e social do país devido a irregular distribuição do ônus tributário.

Celso Ribeiro Bastos entende que o desenvolvimento social depende de um embasamento econômico para que sejam disponibilizadas aos cidadãos as prerrogativas constitucionais, veja:

[...] o próprio desenvolvimento social, cultural, educacional, todos eles dependem de um substrato econômico. Sem o desenvolvimento econômico dos meios e dos produtos postos à disposição do consumidor, aumentando destarte seu poder aquisitivo, não há forma para atingirem-se objetivos também nobres, mas que dependem dos recursos econômicos para a sua satisfação (BASTOS, 2003, p. 110, *apud*, RIBEIRO, MACIEL, 2017, p. 38).

Assim, para que seja possibilitado o desenvolvimento econômico e a justiça social de determinado ente federativo, faz-se necessário que haja, na sua essência, um estímulo ao trabalho e a produção, pois a compensação de redução de encargos pela tributação sobre acréscimos patrimoniais gera o não desenvolvimento econômico e o conseqüente desprazer da justiça social, ascendendo assim insatisfações e

afetando o pleno exercício dos direitos e garantias democráticas dos cidadãos (RIBEIRO, MACIEL, 2017).

Ainda, importa abduzir que o Brasil, no ano de 2015, se encontrava entre os quinze países que possuíam a maior carga tributária no mundo, porém, diferentemente dos demais, a população brasileira ainda sofre com a falta de contraprestação positiva de serviços públicos, afetando diversas classes sociais. O montante da carga tributária brasileira é semelhante àquelas dos países desenvolvidos, abancando a 14^o posição no ranking mundial e, possuindo uma equivalência de 35,04% do produto interno bruto do país⁷ (FONSECA, 2017).

Em relação aos dados apresentados seria possível verificar que o Brasil, apesar de possuir uma elevada carga tributária, apresenta um déficit do retorno do Estado à sociedade. Nesse mesmo dado apresentado é possível verificar que no ranking mundial o país brasileiro ocupa a 30^o posição em relação ao índice de retorno de bem-estar a sociedade, ou seja, apesar de arcar com o pagamento de uma alta carga tributária, a sociedade brasileira recebe em contraprestação serviços públicos de péssima qualidade.

Ainda, no que tange ao índice de desenvolvimento humano, o Brasil situa-se na 79^o posição, dentre 188 países. Em relação aos países vizinhos da América do Sul, vários possuem um índice melhor que o brasileiro; no âmbito do Mercosul o único país que supera o menor índice que o brasileiro é o Paraguai e, em relação da América Central, há diversos países que superam de forma positiva o índice brasileiro, como por exemplo, Cuba e Tobago (MATOSO, 2017).

Outro dado importante a ser apresentado e que corrobora para demonstrar a progressividade anual no aumento da tributação, é disponibilizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento de Tributação (IBPT), o qual demonstrou que o Brasil, neste ano de 2018, bateu a marca de 1,7 trilhões em pagamento de impostos. Neste ano, esse resultado foi alcançado com antecedência de 24 dias em relação ao ano anterior (IBPT, 2018).

A partir disso, é possível vislumbrar a necessidade de a política pública tributária ser fundada em diversos fatores e não apenas baseada na arrecadação de receita tributária pelo Estado. Essa política deve atender os princípios constitucionais da igualdade, da capacidade contributiva e da vedação ao confisco, visando o

⁷ Conclusões obtidas com base nos dados da ilustração 01, em anexo.

desenvolvimento econômico e social e, de forma eficaz, garantindo os direitos do contribuinte.

Por fim, é importante que o poder tributante, ao elaborar sua política tributária, atente-se de que o sistema tributário é justo, devendo tratar de forma igualitária aqueles contribuintes que se encontram em situações idênticas, adequando a distribuição de renda, arrecadada através da tributação, de forma proporcional às necessidades de cada pessoa, em prol de favorecer a estabilização da economia do Estado. A seguir será estudado de que forma a extrafiscalidade atua como instrumento para promoção de equidade e justiça fiscal, o que se fará observando o papel redistributivo dos tributos arrecadados pelo Estado em consonância aos princípios tributários que devem ser observados tanto pelo ente estatal, quanto pelo contribuinte.

3.3 A EXTRAFISCALIDADE COMO INSTRUMENTO DE EQUIDADE E JUSTIÇA FISCAL

Além de sua função arrecadatória e fiscal, o tributo também possui a função extrafiscal de interferência na economia do Estado. O tributo desempenha um papel redistributivo dentro da sociedade uma vez que arrecada das pessoas que tem maior possibilidade de contribuir e, repassa aos menos favorecidos, distribuindo as riquezas de forma mais igualitária, ou seja, a função extrafiscal dos tributos pode ser caracterizada como a alteração na alocação dos recursos por meio da utilização dos tributos arrecadados.

Essa forma de alteração na alocação dos recursos pode ser relacionada com o conceito de justiça e equidade no direito tributário. A justiça como equidade tem o objetivo de tratar igualmente os indivíduos que se encontram em situações semelhantes e, de forma diversa aqueles que encontram-se em situações díspares em relação as suas possibilidades contributivas, a fim de possibilitar a todos um tratamento benévolo e plausível para maximizar suas satisfações pessoais.

Ainda, a justiça fiscal detém o objetivo de lançar uma sociedade mais justa e igualitária aos seus indivíduos, tendo assim a possibilidade de impor uma tributação mais custosa aos contribuintes que possuem maior possibilidade de pagar devidos tributos e, menos onerosa àqueles que possuem uma capacidade mais reservada no pagamento dos mesmos. A justiça fiscal tem o alicerce de possibilitar aos contribuintes

que detenham os dispêndios necessários para se munirem do mínimo existencial à uma sobrevivência digna (RABELO JUNIOR, 2011).

A extrafiscalidade cumpre uma função direta no cumprimento das finalidades públicas, pois é a partir dela que as normas tributárias são utilizadas com o intuito de gerar incentivos, fazendo com que os contribuintes ajam de determinada maneira. Através da política extrafiscal o ente público detém o poder de estimular ou desestimular comportamentos de acordo com os interesses sociais, isso se faz quando promove incentivos fiscais e/ou tributa de forma progressiva ou regressiva, quer dizer que, através da extrafiscalidade a tributação visa interferir na economia e nas relações de circulação e produção de riquezas.

A noção extrafiscal visa compreender que os indivíduos reagem a estímulos e, para isso, emprega determinado regramento para que eles ajam de acordo com a disposição pretendida pelo legislador, diferentemente da forma tributária em seu sentido estrito. A tributação, em seu caráter extrafiscal, deveria privilegiar as necessidades essenciais da população, destacando-se a alimentação, saúde, vestuário, moradia, educação, acesso ao trabalho e livre iniciativa, deixando claro sua intenção perante essas disposições, o que na prática ocorre através de leis isentivas ou com tributações simbólicas. Através do intervencionismo, a tributação é vista com um fim político-social, na qual o tributo deveria ter uma função social, tendendo a uma distribuição do patrimônio e das rendas.

Nesse sentido, a justiça também detém um importante papel de definir a atribuição de direitos e deveres aos indivíduos a fim de propiciar a cooperação social. John Rawls entende que a ideia de justiça é construída de acordo com a razão e a vontade das pessoas baseado na equidade, ou seja, a justiça não poderia admitir a sobreposição de vantagens de uns indivíduos para com os demais, para alcançarem o status do bem-estar individual.

John Rawls assim entende a ideia de justiça:

Uma vez que todos estão numa situação semelhante e ninguém pode designar princípios para favorecer sua condição particular, os princípios da justiça são o resultado de um consenso ou ajuste equitativo. [...] A essa maneira de considerar os princípios da justiça eu chamarei de justiça como equidade (RAWLS, 1981. p. 33).

Assim, por meio das instituições sociais, a justiça deve garantir que não ocorram distinções arbitrárias entre as pessoas na atribuição de direitos e deveres

básicos na sociedade e, também, garantir um maior equilíbrio na distribuição de renda e riqueza dentro da mesma sociedade. Então, é a partir da compreensão de justiça alicerçada na equidade entre os indivíduos que se esboça o cenário de justiça social almejada por John Rawls (RABELO JUNIOR, 2011).

A função extrafiscal dos tributos também detém o papel de propiciar a estabilidade econômica, que é mantida quando o Estado controla a inflação, a política de juros, possibilita a capacidade de produção, controla o orçamento público e os gastos públicos, garantindo aos seus cidadãos a propriedade, a livre iniciativa e demais benefícios. A extrafiscalidade tem o objetivo de reduzir as desigualdades sociais e redistribuir a renda de forma mais igualitária entre os indivíduos, devendo assim, haver uma adequação da política tributária do Estado ao ordenamento jurídico vigente, sob pena de tornar-se ineficaz e nula (RIBEIRO, MACIEL, 2017).

O Estado detém prerrogativas e finalidades a fim de desenvolver suas políticas de governo na qual uma delas é a busca pela justiça social e fiscal. Assim, faz-se necessário que o sistema tributário do Estado se adeque para a concretização da justiça fiscal, conforme segue:

[...] estrutura tributária deve guiar-se no sentido da Justiça Fiscal, e os critérios utilizados deverão ter por meta atingir essa Justiça Fiscal. Ela tem de ser justa, de modo a se fazer com que haja uma adequada distribuição do ônus tributário entre os indivíduos (CONTI, 1997. p. 11).

Destarte, a fim de cumprir os ditames almejados pela justiça fiscal faz-se vil que sejam respeitados os princípios constitucionais tributários, pois esses atuam como condição *sine qua non* de consecução de justiça fiscal e social. Dessa forma, quando tem-se concretizado o mínimo existencial ao cidadão, tem-se também o respeito ao princípio da igualdade e da capacidade contributiva, cumprindo, dessa forma, os ditames ansiados pela justiça fiscal.

Em consonância importa considerar as afirmações de Klaus Tipke e Douglas Yamashita:

[...] as normas de finalidade fiscal de um Direito Tributário justo devem considerar a limitação da capacidade contributiva decorrente das inevitáveis obrigações privadas. O Estado Tributário não pode retirar do contribuinte aquilo que, como Estado Social, tem de lhe devolver (TIPKE, YAMASHITA, 2002, p.20 *apud*, RIBEIRO, MACIEL, 2017, p. 32).

Nesse diapasão, para que haja a efetivação de uma justiça fiscal, há a necessidade de observância dos princípios tributários, elencados na Constituição Federal como cláusulas pétreas. A justiça fiscal objetiva promover a justiça social no momento em que protege aos cidadãos os seus direitos ao mínimo existencial, ao pagamento de tributos somente conforme sua capacidade contributiva e, a vedação pela expropriação de seus bens pelo ente público através da vedação ao confisco.

Ainda, conforme os ensinamentos de John Rawls, há a imperatividade de uma justiça realmente justa, coadunada de acordo com os objetivos da parte mais frágil da sociedade, quer dizer, dos menos favorecidos. Em sua teoria Rawls mostra que a sua teoria pode, por meio da justiça, tornar uma sociedade justa e igualitária.

A ideia de equidade compõe o conceito de justiça fundado na igualdade em respeito aos direitos alheios. Assim, poderia se entender que em determinados casos concretos, deveria ser atendida a razão da boa-fé, do que a norma do direito, ou seja, entende-se que a equidade é moldada conforme cada caso, idêntico ao que se mostrar justo e razoável, devendo-se aplicar o princípio da equidade quando a lei se mostrar injusta (DE PLÁCIDO E SILVA, 2008).

Para que seja alcançada uma efetiva justiça fiscal é necessário que os princípios constitucionais tributários sejam aliados à natureza social do tributo, pois essa conjugação propicia que o Estado alcance uma tributação mais elevada daqueles que possuem maior possibilidade de contribuir e, uma tributação menos acentuada àqueles que possuem menor capacidade contributiva. Outro princípio que fundamenta a busca pela justiça fiscal é o princípio da função social do tributo, pois o Estado brasileiro elenca como direito fundamental o direito de propriedade privada com um viés de que esta, desempenhe seu papel social. Assim sendo, os tributos também deveriam arcar com seu papel de preservar sua função social a fim de alcançar a almejada justiça fiscal, objetivo do ente estatal.

Dessa forma, para que o Estado alcance suas finalidades socioeconômicas e desempenhe uma viável política governamental, faz-se necessário o respeito ao princípio da justiça fiscal, o qual somente poderá ser alcançado através da conjugação dos princípios da igualdade e seus corolários, em conjunto com o princípio da função social do tributo, permitindo a todos os cidadãos viver com dignidade e possibilitando o desenvolvimento econômico da sociedade. Assim, faz-se necessário que no Estado Democrático de Direito a tributação seja justa, buscando-se sempre melhorar a

distribuição da carga tributária, devendo ser esta proporcional à capacidade contributiva dos contribuintes, de modo a garantir um mínimo existencial a todos.

Finalmente, poderíamos concluir que no momento em que o Estado ferir o princípio da capacidade contributiva por meio da tributação, tornando-a confiscatória, ele estará também, ferindo os direitos fundamentais dos cidadãos e demais preceitos constitucionais historicamente defendidos. A defesa dos princípios constitucionais tributários pretende efetivar a promoção do mínimo existencial individual e social, preconizar a ascensão dos direitos sociais e produzir uma fiscalidade mais justa, através da imposição de limitações ao poder tributante, impondo que a cobrança tributária seja conforme a disponibilidade salarial de cada indivíduo. Ademais, viu-se que a economia do Brasil opera em desconformidade com seu montante tributário, vez que esse montante é alto e as contraprestações são precárias se comparadas com demais países que possuem similar arrecadação tributária, impossibilitando assim, os indivíduos de obterem bens e serviços essenciais se a economia do país aquiescer com o que determina da regra de Ramsey.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

De acordo com o exposto no decorrer da pesquisa, a temática explorada no presente trabalho monográfico é a relação existente entre os princípios da capacidade contributiva, da vedação ao confisco e do mínimo existencial. No intuito de analisar de forma mais aprofundada, estudou-se a função da justiça fiscal como forma de promover o acesso dos indivíduos ao mínimo existencial e, conseqüentemente, proteger o princípio da dignidade da pessoa humana.

Desse modo, buscou-se, a partir da relação entre normas jurídicas e econômicas, entender de que forma a tributação excessiva do Estado sobre os contribuintes poderia afetar o acesso destes ao mínimo existencial, afetando tanto a economia nacional, quanto a dignidade dos indivíduos. Assim, é oportuno destacar, a título de considerações finais, alguns aspectos extraídos da pesquisa doutrinária no âmbito jurídico e econômico, levando-se em consideração o problema inicialmente proposto, como ponto de partida: a tributação sobre a renda, o patrimônio e o consumo que prive o cidadão do mínimo existencial viola o princípio da vedação ao confisco e afronta a dignidade da pessoa humana?

Nesse sentido, as principais discussões apresentadas nos capítulos desenvolveram-se em três eixos temáticos, na tentativa de responder ao problema proposto de forma coerente e fundamentada. Então, no primeiro capítulo, como base para o estudo, analisou-se os princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco em analogia às garantias constitucionais previstas aos cidadãos como direitos e os deveres encarregados ao Estado para a efetivação de tais garantias.

Ainda no primeiro eixo temático, verificou-se a proibição, na seara máxima constitucional, do Estado utilizar-se da tributação como forma de confiscar os bens dos indivíduos, sob pena de depreciar o direito de propriedade outorgado aos cidadãos e, também, ferir o princípio da capacidade contributiva, o qual é constitucionalmente resguardado. Avaliou-se a aplicação da teoria do patrimônio mínimo no direito tributário, cláusula pétrea e direito fundamental dos cidadãos, demonstrando a imperatividade do Estado atuar de forma positiva na adoção de políticas públicas para realizar o mínimo existencial e, de forma negativa, na

abstenção de tributar a parcela de renda que detém a finalidade de suprir as necessidades vitais dos indivíduos.

Avançando de maneira sistemática no trabalho, no segundo capítulo abordou-se os direitos sociais consagrados aos indivíduos, os quais contêm a função principal de garantir aos cidadãos as condições imprescindíveis para a realização do princípio máximo da Constituição Federal, a dignidade humana. Após, analisou-se o princípio do mínimo existencial como parâmetro para a caracterização do confisco, imputando ao Estado uma limitação ao poder tributante, de forma que este não ultrapasse a capacidade contributiva dos indivíduos, sob pena de tornar-se exagerado a predatório. E, na sequência, tratou-se da utilização dos direitos sociais a fim de promover a justiça fiscal, caracterizada por uma ação tributária mais justa e dentro dos limites constitucionais cominados ao Estado e princípios conferidos aos contribuintes.

No terceiro capítulo foi possível ponderar os reflexos que a tributação excessiva causa no desenvolvimento econômico e social do país. Verificou-se a possibilidade de concretização do direito em congruência ao viés econômico, possibilitando um maior bem-estar social e um eficiente crescimento econômico nacional. Nesse tópico avaliou-se, sob a óptica da economia, os direitos de propriedade necessários à satisfação do mínimo vital aos indivíduos e, de que forma o Estado deveria atuar economicamente a fim de promover referido princípio. E, por fim, aferiu-se de que forma e extrafiscalidade deveria induzir a promoção da equidade e da justiça fiscal, através da correta alocação dos recursos obtidos através da tributação.

Diante disso, com a realização de pesquisas doutrinárias feitas tanto no âmbito jurídico quanto no econômico, verificou-se que o Brasil, responsável por arrecadar uma das maiores cargas tributárias do mundo, não aloca e distribui de forma adequada seus recursos, promovendo uma disparidade econômica marcante entre as classes sociais. A tributação incidente sobre o consumo causa um grande desequilíbrio social uma vez que os indivíduos que possuem uma menor capacidade contributiva são tributados de forma proporcional ao seu consumo, fazendo com que os mesmos tenham cada vez menos chance de obterem meios materiais que satisfaçam suas necessidades individuais e familiares.

A tributação sobre o consumo não leva em conta a capacidade contributiva dos cidadãos enquanto contribuintes, incidindo de forma desproporcional entre os mesmos, ou seja, uma vez que a demanda por bens de primeira necessidade se demonstrar menos elástica que a demanda por bens de luxo, devido a impossibilidade

de abstenção de tais bens, a tributação frente a esse consumo poderia ocasionar uma restrição no patrimônio mínimo do indivíduo e uma conseqüente lesão no princípio da dignidade da pessoa humana, orientador de uma sociedade justa.

Considera-se então, que a tributação deveria incidir preponderantemente sobre a renda excedente àquela que alberga o mínimo existencial que o indivíduo e sua família tem por direito e, não sobre o consumo, tratando de forma igual aqueles que possuem possibilidades pecuniárias iguais e, de forma desigual, aqueles que possuem diferentes possibilidade de contribuição. Assim, o sistema jurídico tributário asseguraria aos indivíduos uma maior proteção ao mínimo existencial necessário a uma vida digna e, também, uma diminuição das desigualdades sociais, uma vez que tornaria tributável somente a renda/patrimônio que comporta a capacidade contributiva.

De acordo com o que foi exposto no presente estudo, fica evidente que o Estado não detém legitimidade de retirar dos indivíduos aquilo que ele próprio seria o responsável por satisfazer. Uma vez que o ente estatal tributar seus indivíduos de forma excessiva, tornando-a confiscatória e ultrapassando os limites da capacidade contributiva, ele estaria ferindo o princípio norteador da sociedade, a dignidade da pessoa humana, pois dessa forma estaria impossibilitando que seus indivíduos pudessem adquirir meios materiais para satisfazer suas necessidades, e, também, cerceando seus direitos assegurados pela Constituição Federal.

Em síntese concluiu-se que a tributação que prive o cidadão do acesso ao mínimo existencial, de fato, viola o princípio da vedação ao confisco e afronta a dignidade da pessoa humana. Nesse aspecto, a concepção de confisco passa, portanto, a adquirir novos contornos, transcendendo os limites da capacidade contributiva (status de sujeição passiva do cidadão) para compensar as omissões do Poder Público no que se refere à implementação dos direitos sociais (status de ação positiva do Estado). Dessa forma, o Estado não estaria legitimado a tributar nas hipóteses que ele não garanta o acesso ao mínimo existencial, já que isso colocaria em risco o direito natural que todo indivíduo tem de promover sua própria subsistência. A justiça fiscal, pressupõe assim, um delicado equilíbrio de forças entre as condições mínimas para garantir ao cidadão uma existência digna e a necessidade arrecadatória do Estado, não podendo ao mesmo tempo omitir-se de proporcionar aos cidadãos as condições materiais para isso, e impedir através do tributo, que ele próprio tente viabilizá-las.

É importante salientar, por fim, que a presente pesquisa não teve a pretensão de esgotar o assunto, mas de abrir campo para novos estudos que, sem dúvida, fazem-se necessários. É fundamental continuar aprofundando a investigação nessa temática, não apenas pela sua importância acadêmica, mas também pela sua relevância social.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

ARAUJO, Guilherme Dourado Aragão Sá. **Onde estamos na Curva de Laffer? Análise sobre a otimização da carga tributária brasileira**. RDIET, 2016.

Disponível em: < file:///C:/Users/Usu%C3%A1rio/Downloads/6708-31894-1-PB.pdf>. Acesso em: 15 abril. 2018.

ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. São Paulo: Abril Cultural, 1980.

BAGNOLI, Vicente. **Direito Econômico**. 6ª. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

_____. **Direito Econômico**. 4ª. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BARCELLOS, Ana Paula de. **A eficácia jurídica dos princípios constitucionais**. Rio de Janeiro/São Paulo: Renovar, 2002.

BENTES, Tiago. **Direito Constitucional (parte 3)**. Disponível em:

<http://www.esmeg.org.br/pdfMural/direito_constitucional_part._3_-_esmeg_-_tiago_bentes.pdf>. Acesso em: 19 set. 2018.

BRASIL. **Constituição Federal**. Brasília: Senado Federal, 1824.

_____. **Constituição Federal**. Brasília: Senado Federal, 1934.

_____. **Constituição Federal**. Brasília: Senado Federal, 1946.

_____. **Constituição Federal**. Brasília: Senado Federal, 1967.

_____. **Constituição Federal**. Brasília: Senado Federal, 1988.

_____. **Código Tributário Nacional**. Brasília: Senado Federal, 1966.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito Tributário: com anotações sobre direito financeiro, direito orçamentário e lei de responsabilidade fiscal**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996.

DE PLÁCIDO, SILVA. **Vocabulário Jurídico**. 27. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos. **Salário mínimo nominal e necessário**. Disponível em:

<<https://www.dieese.org.br/analisecestabasica/salarioMinimo.html>>. Acesso em: 25 mar. 2018.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Princípio da Igualdade no Direito Tributário e suas Manifestações**. São Paulo: RT, 1991.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira Difini. **Manual de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

DINIZ, Maria Helena. **Dicionário jurídico**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade Contributiva: Análise dos direitos humanos e fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2010.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 40º ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

FONSECA, Marcelo da. **Imposto no Brasil é alto, mas o retorno em serviços é baixo**. Economia, 2017. Disponível em:

<https://www.em.com.br/app/noticia/economia/2017/04/03/internas_economia,859247/imposto-no-brasil-e-alto-mas-o-retorno-em-servicos-e-baixo.shtml>. Acesso em: 22 out. 2018.

FREIRE, Jorge Lins. **Carga Tributária e seus Efeitos na Economia**. Disponível em: <http://arquivos.portaldaindustria.com.br/app/conteudo_18/2012/07/31/1116/20120731164244728493a.pdf>. Acesso em: 16 out. 2018.

GASSEN, Valcir.; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales.; PAULINO, Sanda Regina da F. **Tributação sobre o consumo: o esforço de onerar mais quem ganha menos**. Disponível em: <www.scielo.br/pdf/seq/n66/09.pdf>. Acesso em: 19 out. 2018.

GOUVÊA, Clovis Ernesto de. **Justiça Fiscal e Tributação Indireta**. Disponível em: <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-12032008-165615/pt-br.php>>. Acesso em: 16 set, 2018.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. **País bate marca de R\$ 1,7 tri em pagamento de impostos nesta segunda**. Disponível em: <<https://ibpt.com.br/noticia/2680/Pais-bate-marca-de-R-1--tri-em-pagamento-de-impostos-nesta-segunda>>. Acesso em: 23 out. 2018.

LÚCIO, Francisco Germano Carvalho.; BEZERRA, Arley Rodrigues.; PEREIRA, Ricardo Antônio de Castro. **Carga Tributária e Ineficiência no Setor Público: Análises de Bem-Estar e Crescimento Econômico**. Disponível em: <www.caen.ufc.br/wp-content/uploads/2016/11/seec-t21.pdf>. Acesso em: 17 out. 2018.

MALUF, Sahid. **Teoria Geral do Estado**. 29º ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MARCONI, Marina de Andrade.; LAKATOS, Eva Maria. **Fundamentos da metodologia científica**. 7. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

MARTINS, Ives Granda da Silva. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1990.

MATOSO, Filipe. **Em 79º lugar, Brasil estaciona no ranking de desenvolvimento humano da ONU**. Disponível em: < <https://g1.globo.com/mundo/noticia/em-79-lugar-brasil-estaciona-no-ranking-de-desenvolvimento-humano-da-onu.ghtml>>. Acesso em: 27 out. 2018.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 31. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MOURA, Laíse Soares Ramos de. **DA JUSTIÇA FISCAL NO ESTADO SOCIAL: VERIFICAÇÕES ACERCA DO PRINCÍPIO DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA BRASILEIRO**. FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE FEDERAL DE RONDÔNIA – UNIR. Rondônia, 2015. Disponível em: < <http://www.ri.unir.br/jspui/bitstream/123456789/413/1/Monografia%20La%C3%ADse%20-%20Justi%C3%A7a%20Fiscal.pdf>>. Acesso em: 15. set 2018.

MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças públicas: teoria e prática**. Rio de Janeiro: Campus, 1980.

OLIVEIRA, Bruno Bastos De.; ARAÚJO, Edjane Barbosa de Freitas. **Justiça Fiscal como mecanismo de promoção do Desenvolvimento Nacional**. Revista de Direito Tributário e Financeiro, 2015. Disponível em: <<http://www.indexlaw.org/index.php/direitotributario/article/view/206>>. Acesso em 08 mar. 2018.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Capacidade Contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar: 1998.

PARANÁ. **Lei Complementar 107**, de 11 de janeiro de 2005. Estabelece normas gerais sob direitos e garantias aplicáveis na relação tributária do contribuinte com a administração fazendária do Estado do Paraná. Disponível em: < <http://www.fazenda.pr.gov.br/arquivos/File/Legislacao/LC1072005atualizadaateLC1722014.pdf>>. Acesso em: 17 mar. 2018.

PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 15. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013.

PEREIRA, José Matias. **Finanças públicas**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

PINDYCK, Robert S.; RUBINFELD, Daniel L. **Microeconomia**. 6. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2006.

PINHO, Rodrigo César Rebello. **Teoria geral da constituição e direitos fundamentais**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

PORTO, Antonio Jose Maristrello. **Análise Econômica do Direito**. Disponível em: <https://diretorio.fgv.br/sites/diretorio.fgv.br/files/u100/analise_economica_do_direito_20132.pdf>. Acesso em: 08 out. 2018.

RABELO JUNIOR, Luis Augusto. **A justiça como equidade em Jonh Rawls**. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10755>. Acesso em: 23 out. 2018.

RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

RECEITA FEDERAL. **Carga Tributária no Brasil 2016: Análises por tributos e bases de incidência**. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2016.pdf>>. Acesso em: 18 out. 2018.

RIBEIRO, Maria de Fatima.; MACIEL, Lucas Pires. **Um olhar sobre a efetividade das políticas públicas tributárias na busca da justiça social**. Revista de Direito Tributário e Financeiro, 2017. Disponível em: <www.indexlaw.org/index.php/direitotributario/article/download/2263/pdf>. Acesso em: 14 out. 2018.

RIO GRANDE DO SUL, 2014. **Agravo nº 70058544289**. Vigésima Terceira Câmara Cível, Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, Relator: Carlos Eduardo Richinitti, Julgado em 29/04/2014. Disponível em: <http://www.tjrs.jus.br/busca/search?q=&proxystylesheet=tjrs_index&client=tjrs_index&filter=0&getfields=*&aba=juris&entsp=a__politica-site&wc=200&wc_mc=1&oe=UTF-8&ie=UTF-8&ud=1&sort=date%3AD%3A%3Ad1&as_qj=&site=ementario&as_epq=&as_oq=&as_eq=&partialfields=n%3A70058544289.%28s%3Acivel%29&as_q=+#main_res_juris>. Acesso em: 25 mar. 2018

ROSEN, Harvey S.; GAYER, Ted. **Finanças públicas** [recurso eletrônico] tradução: Rodrigo Dubal; revisão técnica: Stefano Florissi. 10. ed. Porto Alegre: AMGH, 2015.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SANCHES, José Luís Saldanha. **Justiça fiscal**. Portugal: Ensaio da Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010.

SCAFF, Fernando Facury. **Reserva do possível pressupõe escolhas trágicas**. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2013-fev-26/contas-vista-reserva-possivel-pressupoe-escolhas-tragicas>> Acesso em: 18 set, 2018.

SILVA, Matheus Lima da. **Tributação Ótima e Regra de Ramsey**. Disponível em: <<https://www.passeidireto.com/arquivo/49859462/tributacao-otima-e-regra-de-ramsey>>. Acesso em: 13 out. 2018.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **ADI 2551**. Relator Ministro Celso de Mello. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/peticaoInicial/verPeticaoInicial.asp?base=ADIN&s1=2551&processo=2551>>. Acesso em: 24 mar. 2018.

_____. **ADI 2010**. Relator Ministro Celso de Mello. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000018002&base=baseAcordaos>>. Acesso em: 18 ago. 2018.

TIMM, Luciano Benetti. **Direito e Economia no Brasil**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar: 1995.

_____. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário: Os direitos Humanos e a Tributação: imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

VARSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_0405.pdf>. Acesso em: 08 set. 2018.

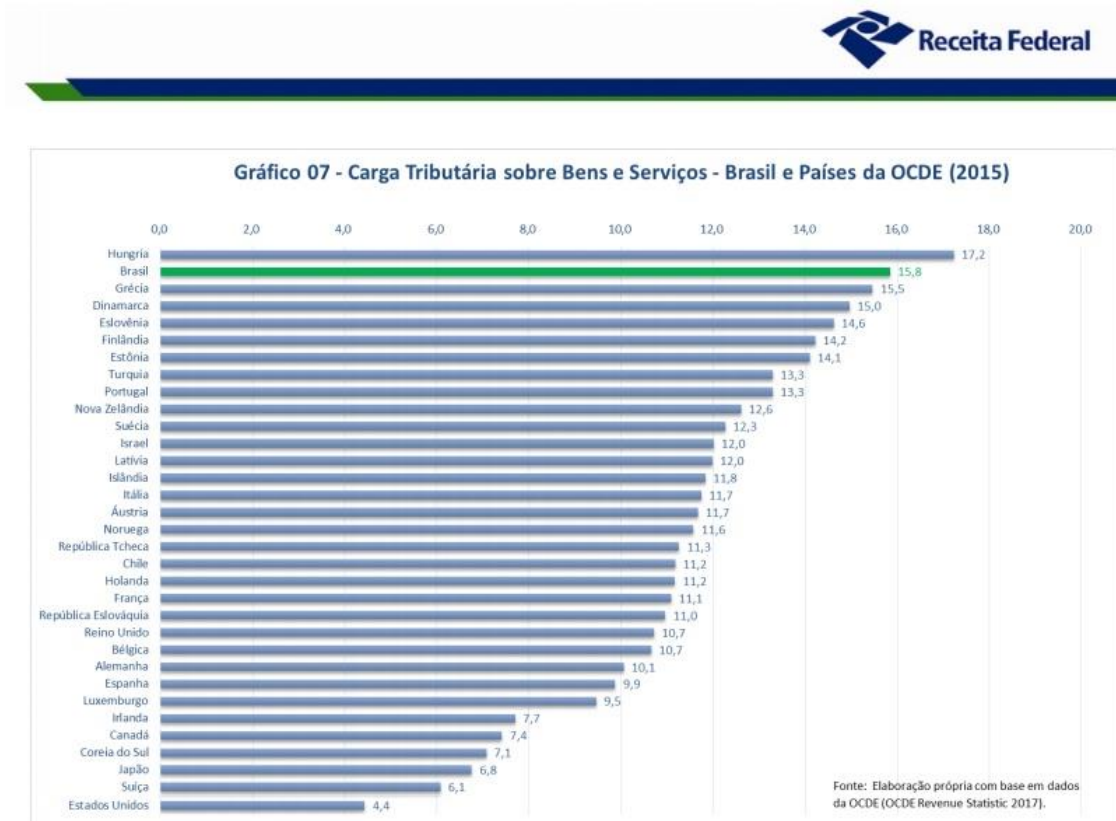
VASCONCELOS, Inessa da Mota Linhares. **Efetivação da justiça tributária: a constitucionalidade da dedução de despesas com medicamentos adquiridos pelo contribuinte da base de cálculo do IRPF**. Universidade de Fortaleza, Fortaleza, 2012.

VIEIRA, Delcio. **Os impostos – O que são?**. Disponível em: <bio-grafias456.blogspot.com/2008/07/os-impostos-o-que-so.html>. Acesso em: 23 out. 2018.

ANEXOS

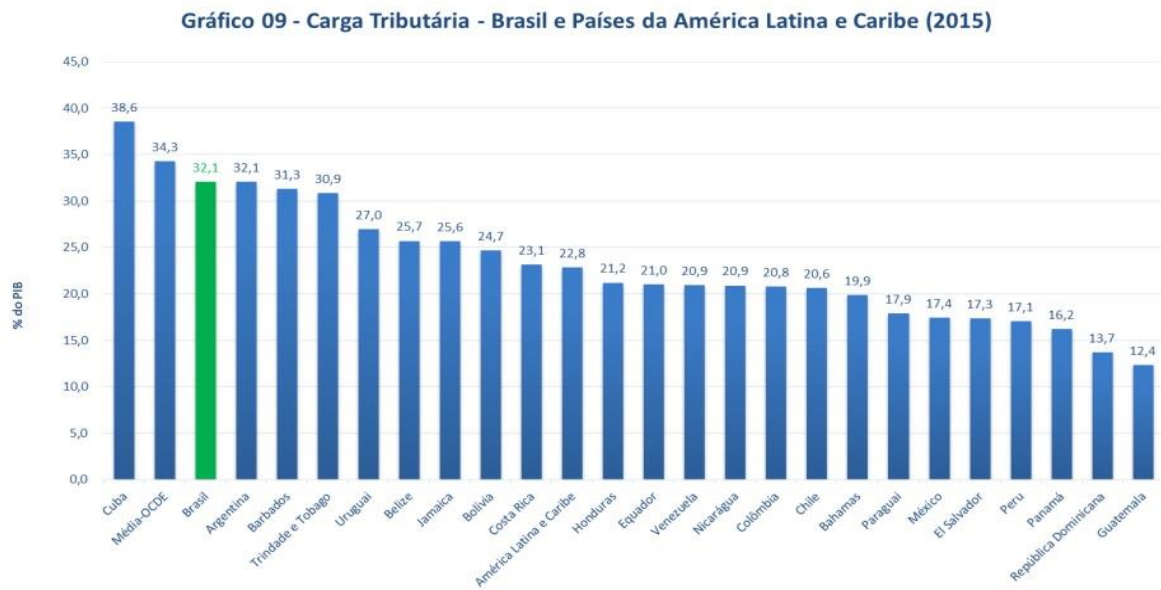
ANEXO A – Gráficos de referências

GRÁFICO 1 - CARGA TRIBUTÁRIA SOBRE BENS E SERVIÇOS – BRASIL E PAÍSES DA OCDE (2015)



Fonte: RECEITA FEDERAL, 2016.

GRÁFICO 2 - CARGA TRIBUTÁRIA – BRASIL E PAÍSES DA AMÉRICA LATINA E CARIBE (2015)



Exceto Brasil, fonte: OECD. Revenue Statistics in Latin America and Caribbean.

Fonte: RECEITA FEDERAL, 2016.

ILUSTRAÇÃO 1 - MAIORES CARGAS TRIBUTÁRIAS DO MUNDO (% EM RELAÇÃO AO PIB)

PESO BRUTO

Maiores cargas tributárias do mundo
(% em relação ao PIB)

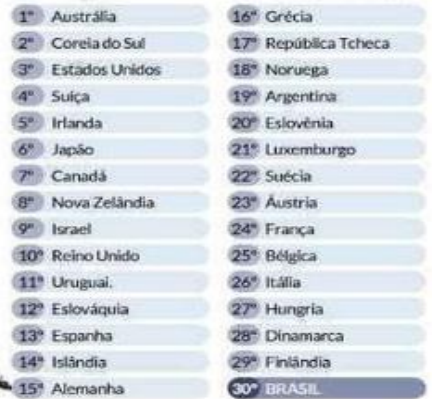


Fonte: OCDE/Dados de 2013



QUEM GANHA É A POPULAÇÃO

Índice de retorno ao bem estar da sociedade
(Carga Tributária/IDH)



Fonte: IBGE - Carga Tributária/OCDE e IDH 2013 (PIB/IDH)

Fonte: FONSECA, 2017.