

## A BUSCA DA CIDADANIA FISCAL NO DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO: FUNÇÃO SOCIAL DO TRIBUTO

Maria de Fátima Ribeiro<sup>1</sup>

Natália Paludetto Gesteiro<sup>2</sup>

**RESUMO:** Do preâmbulo da Constituição constam como destinação do Estado Democrático, por meio dela constituído, assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos. Já o seu artigo 1º, em seu inciso III, dispõe que a dignidade da pessoa humana é um dos fundamentos da República Federativa do Brasil, enquanto o seu artigo 170 a coloca como fundamento da ordem econômica brasileira e o seu 3º dispõe que os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil consistem na construção de uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais e promover o bem de todos. A tributação não pode ser vista apenas como um instrumento de receita do Estado, mas, sobretudo como instrumento eficaz de implementação de políticas públicas que possibilitem o desenvolvimento econômico com justiça social. A justa repartição do total da carga tributária entre os cidadãos é imperativo ético para o Estado Democrático de Direito. A política fiscal tem de ser política de justiça e não mera política de interesses. Por isso, se tem que o legislador fiscal não pode editar leis de qualquer maneira. Deve observar os princípios de justiça. Leis fiscais sem relação alguma com a justiça não fundamentam o Direito Tributário.

**PALAVRAS-CHAVE:** função social do tributo, desenvolvimento econômico, cidadania fiscal.

**ABSTRACT:** From the preamble of the Constitution set out as allocation of democratic rule through it consists ensure the exercise of social and individual rights, liberty, security, well-being, development, equality and justice as supreme values of a fraternal, pluralistic and unprejudiced. Already Article 1 thereof, in his section III provides that human dignity is one of the foundations of the Federative Republic of Brazil, while Article 170 places it as the foundation of Brazilian economic order and its 3 states that the basic objectives the Federative Republic of Brazil consist of the construction of a free, fair and inclusive society; guarantee national development; eradicate poverty and marginalization and reduce social and regional inequalities and promote the good of all. Taxation can not be seen only as an instrument of state revenue, but above all as an effective tool to implement public policies that enable economic development with social justice. The fair distribution of the total tax burden between citizens is an ethical

---

<sup>1</sup> Doutora em Direito Tributário PUC-SP. Professora do Programa de Mestrado em Direito da UNIMAR – SP.

<sup>2</sup> Mestre em Direito pela UNIMAR. Professora da Faculdade de Ciências Gerenciais de Dracena-SP.

imperative for the democratic rule of law. Fiscal policy has to be justice policy and not mere political interests. So if you have the tax legislature can not enact laws anyway. Must observe the principles of justice. Tax laws without any relation to justice not establish the Tax Law.

**KEYWORDS:** social function of the tax, economic development, tax citizenship.

## 1. FUNÇÃO SOCIAL DO TRIBUTO: CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Para fins de compreensão da expressão “função social do tributo”, deve-se, primeiramente, considerar que, do preâmbulo da Constituição Federal, constam, como destinação do Estado Democrático, por meio dela constituído, assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos.

Já o artigo 1º da Constituição Federal, em seu inciso III, dispõe que a dignidade da pessoa humana é um dos fundamentos da República Federativa do Brasil, enquanto o artigo 170 a coloca como fundamento da ordem econômica brasileira.

O 3º da Constituição Federal dispõe que os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil consistem na construção de uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais e promover o bem de todos.

Dessa forma, os tributos, que são a fonte de recursos do Estado, devem lhe proporcionar o alcance das metas previstas no preâmbulo da Constituição Federal, observando os fundamentos da República Federativa do Brasil e seus objetivos, nunca se limitando à simples arrecadação de valores, ou seja, os tributos devem cumprir com sua função arrecadatória e com sua função social simultaneamente.<sup>3</sup>

---

<sup>3</sup>Nesse mesmo sentido, escreveu FLORIDO (1987) que um dos temas de nossa época é o da justiça social, em cujo núcleo está o problema do justo tributário. Se o Estado deve intervir através dos impostos no domínio econômico ou se a tributação terá a finalidade de lastrear a atividade governamental ligada exclusivamente à manutenção da soberania, se os impostos devem ser progressivos e pessoais, se é viável o Estado de Bem-Estar Social ou se parodiando o título famoso do livro de Friedrich Von Hayek, há apenas “a miragem da justiça social”, são perguntas de indubitosa atualidade.

É importante notar que há um distanciamento da realidade social e do disposto em lei. O justo tributário é um conceito complexo e subjetivo mas que deve, obrigatoriamente, passar pela questão da justiça social, pelo contexto constitucional e pela educação tributária da população, assim como pela participação da população nas questões atinentes ao orçamento público, não podendo o Direito Tributário se restringir aos atos de arrecadação de valores para os cofres públicos.

Durante muito tempo, a tributação foi vista apenas como um instrumento de receita do Estado. Apesar desta missão ser, por si só, relevante, na medida em que garante os recursos financeiros para que o Poder Público bem exerça seu mister, a verdade é que, pouco a pouco, descobriu-se outra faceta não menos importante na tributação. Atualmente, com a predominância do modelo do Estado Social, a despeito dos fortes movimentos no sentido do ressurgimento do liberalismo, não se pode abrir mão do uso dos tributos como eficazes instrumentos de política e de atuação estatal, nas mais diversas áreas, sobretudo na social e na econômica, afirmou o Prof. Leonetti<sup>4</sup>. Ressaltou também, que um dos valores que têm caracterizado o humanismo é a busca da justiça social.<sup>5</sup>

O contribuinte brasileiro questiona constantemente o aumento da carga tributária. Afinal, vem pagando a expansão do gasto público, sobretudo o custo do endividamento. A mobilização que questionou a Medida Provisória nº 232, exigindo limites na arrecadação, controle dos gastos e dos investimentos realizados pelo Estado, é manifesta questão de cidadania, de transparência na gestão e de maturidade democrática, como será apreciado no item 3.

Tem-se, então, que a carga tributária é elevada e que a contraprestação de serviços precisa ser qualificada. A transferência de expressivos recursos da economia para as contas públicas enfraquece o investimento e reduz o consumo.

Conforme já foi anteriormente exposto, o não cumprimento da função social do tributo gera uma grave disfunção social, inibindo o setor privado, desestimulando a economia, gerando menos emprego, enfim, evitando o crescimento e

---

<sup>4</sup> LEONETTI, Carlos Araújo. **Humanismo e Tributação**: um caso concreto. Disponível em <http://www.idtl.com.br/artigos/68.html>. Acesso em 18.03.2015.

<sup>5</sup> LEONETTI, Carlos Araújo. **Humanismo e Tributação**: um caso concreto. Disponível em <http://www.idtl.com.br/artigos/68.html>. Acesso em 18.03.2015.

o desenvolvimento do cidadão e conseqüentemente da sociedade, no que Martins <sup>6</sup> concorda com o ex-ministro Paulo Renato Souza<sup>7</sup> que prevê que a política fiscal implantada pelo governo federal, a despeito do crescimento da economia no ano passado e da manutenção da inflação sob controle, comprometerá, por muitos anos o crescimento futuro da economia.

Segundo Souza<sup>8</sup>, considerando-se a atual política tributária, não surpreendem duas conseqüências extremamente nefastas para o crescimento e que já são claramente observadas na economia brasileira: o aumento sem precedentes da carga tributária e a limitação dos investimentos públicos necessários para melhorar nossa infra-estrutura.

Martins<sup>9</sup>, ressalta que, a aplicação do tributo tão somente na sua função arrecadatória, tem como conseqüências a inibição da produção de bens e serviços em razão da diminuição da capacidade econômica, advinda do aumento da tributação; a diminuição dos níveis de emprego; a redução do poder aquisitivo do cidadão-contribuinte; a redução do consumo e, também, a diminuição da competitividade do país em relação ao mercado externo. Ou seja, pode causar um enorme prejuízo econômico e social para o país do que decorre a necessidade de, novamente, se promover um aumento da carga tributária.

## 2. POLÍTICA TRIBUTÁRIA E A FUNÇÃO SOCIAL DO TRIBUTO

A política fiscal discrimina diferentes espécies econômicas de renda e de capital para sofrerem diferentes incidências econômicas de tributação, no intuito de alcançar seus objetivos econômicos e sociais.<sup>1011</sup>

<sup>6</sup> MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva. A Política Tributária como Instrumento de Defesa do Contribuinte. **A Defesa do Contribuinte no Direito Brasileiro**. São Paulo: IOB, 2002.

<sup>7</sup> SOUZA, Paulo Renato. A futura herança maldita. **O Estado de São Paulo**. 24 abr. 2005, Caderno A (Espaço Aberto).

<sup>8</sup> SOUZA, Paulo Renato. A futura herança maldita. **O Estado de São Paulo**. 24 abr. 2005, Caderno A (Espaço Aberto).

<sup>9</sup> MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva. A Política Tributária como Instrumento de Defesa do Contribuinte. **A Defesa do Contribuinte no Direito Brasileiro**. São Paulo: IOB, 2002.

<sup>10</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. Saraiva, São Paulo, 1963, p. 458.

<sup>11</sup> Neste mesmo sentido, merecem destaque os escritos de Aliomar Baleeiro (1969) quando, na página 42 de sua obra Uma introdução às ciências das Finanças, ressalta que são duas as acepções de política fiscal: a primeira como sendo um conjunto de medidas financeiras, empregadas pelo Governo para

A relação entre o Estado e o contribuinte foi caracterizada durante muito tempo como relação de poder e de coerção.

Em termos constitucionais, destacam-se os princípios que visam delimitar a atuação estatal. Esta atuação insere-se no contexto da política tributária. Tem-se, então, que a política tributária é o processo que deve anteceder a imposição tributária. É, portanto a verificação da finalidade pela qual será efetivada ou não a imposição tributária.

Deve ser ressaltado que a política tributária, embora consista em instrumento de arrecadação tributária, necessariamente não precisa resultar em imposição. O governo pode fazer política tributária utilizando-se de mecanismos fiscais através de incentivos fiscais, de isenções entre outros mecanismos que devem ser considerados com o objetivo de conter o aumento ou estabilidade da arrecadação de tributos.

Gustavo Miguez de Mello assevera que a política tributária deve ser analisada pelos seus fins, pela sua causa última, pela sua essência. Na medida em que o poder impositivo deve questionar: Por que tributar? O que tributar? Qual o grau de tributação? Atendendo as perspectivas e finalidades do Estado estar-se-á executando política tributária.<sup>12</sup>

A política tributária poderá ter caráter fiscal e extrafiscal. Entende-se como política fiscal, a atividade de tributação desenvolvida com a finalidade de arrecadar, ou seja, transferir o dinheiro do setor privado para os cofres públicos. O Estado quer apenas obter recursos financeiros.

Através da política extrafiscal o legislador fiscal, poderá estimular ou desestimular comportamentos, de acordo com os interesses da sociedade, por meio de uma tributação regressiva ou progressiva, ou quanto à concessão de incentivos fiscais. Pode-se dizer que através desta política, a atividade de tributação tem a finalidade de

---

comando da conjuntura econômica e a segunda como sendo o estudo quer axiológico quer técnico dessas medidas à luz da teoria econômica e financeira.

<sup>12</sup> MELLO, Gustavo Miguez de. Uma visão interdisciplinar dos problemas jurídicos, econômicos, sociais, políticos e administrativos relacionados com uma reforma tributária. In Temas para uma nova estrutura tributária no Brasil. Mapa Fiscal Editora, **Sup. Esp. I Congresso Bras. de Direito Financeiro**, 1978, RJ, p. 5.

interferir na economia, ou seja, nas relações de produção e de circulação de riquezas.<sup>13</sup>

Não é fácil distinguir as finalidades fiscais e extrafiscais da tributação. Seus limites são imprecisos. A extrafiscalidade somente deverá ser reconhecida para justificar carga fiscal muito elevada, quando se ajustar ao planejamento, definido em lei, que fixa as metas de política econômica e social, conforme ensina Mizabel Derzi.<sup>14</sup>

A política fiscal poderá ser dirigida no sentido de propiciar a evolução do país para objetivos puramente econômicos, como seu desenvolvimento e industrialização, ou também para alvos políticos e sociais, como maior intervenção do Estado no setor privado. A determinação do objeto da política fiscal integra as políticas governamentais e deverão ser implementadas para atender a função social do tributo.

A Constituição Federal estabelece quais as espécies e as competências tributárias de cada ente político. Assim, os tributos estabelecidos na Carta Política devem ser instrumentos indicados para alcançar a arrecadação preconizada pela política financeira, sem contrariar os objetivos maiores da política econômica e social que orientam o destino do país.<sup>15</sup>

Em 1982, o prof. José Carlos Graça Wagner escreveu que o clamor da sociedade tanto quanto à excessiva presença do Estado na Economia e o conseqüente nível da carga tributária, como quanto a indagação de qual deve ser o segmento da sociedade que deve pagar a maior parte dos tributos, leva à discussão da própria filosofia do sistema tributário.<sup>16</sup>

É no campo tributário que as implicações atingem toda a sociedade e definem a estrutura econômica da nação. A política tributária é o ponto crucial de definição da estrutura da sociedade. Por isso, deve-se examinar o fenômeno da tributação em harmonia com dimensão social do homem, sem a qual ele não se realiza

---

<sup>13</sup> VINHA, Thiago Degelo e Maria de Fátima Ribeiro. Efeitos Socioeconômicos dos Tributos e sua utilização como instrumento de políticas governamentais. IN: PEIXOTO, Marcelo Magalhães e FERNANDES, Edison C. (Coords.). **Tributação, Justiça e Liberdade**. Juruá: Curitiba, 2005, p. 659.

<sup>14</sup> DERZI, Misabel. Família e Tributação. A vedação constitucional de se utilizar o tributo com efeito de confisco. **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**, 1989, v. 32, p. 153.

<sup>15</sup> VINHA, Thiago Degelo e Maria de Fátima Ribeiro. Efeitos Socioeconômicos dos Tributos e sua utilização como instrumento de políticas governamentais. IN: PEIXOTO, Marcelo Magalhães e FERNANDES, Edison C. (Coords.). **Tributação, Justiça e Liberdade**. Juruá: Curitiba, 2005, p. 659.

<sup>16</sup> WAGNER, José Carlos Graça. **Tributação Social do Trabalho e do Capital**. Resenha Tributária: São Paulo, 1982, p. 5- 6.

integralmente, considerando as dimensões individual e familiar. Devem ser pesquisados os próprios fundamentos da tributação, para que ela atenda, já na sua origem, as razões de justiça em relação a oneração do tributo.

De igual modo o Estado poderá atender suas finalidades através da distribuição de riqueza, satisfação das necessidades sociais, de políticas de investimentos, entre outras, que podem ser alcançadas por meio de uma política tributária e não necessariamente pela imposição tributária. Por isso, é necessário repensar o papel do Estado, na função arrecadatória e na prestação de serviços aos jurisdicionados.

A dificuldade de se estabelecer à justa medida, e as razões particularistas, tanto dos indivíduos como do Estado e de seus manipuladores, é que estão na raiz dos conflitos tributários e dos descompassos na justa distribuição dos encargos sobre os diversos segmentos da sociedade.<sup>17</sup>

No que consiste a tributação social? Não se trata apenas em atender as necessidades mais elementares da população, é mais do que isso. A tributação deve respeitar a dimensão individual e familiar, considerando a capacidade contributiva entre outros princípios constitucionais de proteção ao contribuinte.<sup>18</sup>

Sempre que a tributação impedir ou dificultar a realização do essencial em relação à sociedade ou parte dela e até mesmo a uma pessoa, será desmedida e poderá ter caráter confiscatório. Será desmedida também a tributação se os governos pretenderem arrecadar tributos, ultrapassando a soma necessária de dinheiro para o atendimento das necessidades sociais. Tal tributação provoca a transferência de valores dos contribuintes para o fisco, sem finalidade social. Enfim, é tributação social aquela que respeita o que é inerente à sociedade no contexto social dos ditames constitucionais.<sup>19</sup>

---

<sup>17</sup> WAGNER, José Carlos Graça. **Tributação Social do Trabalho e do Capital**. Resenha Tributária: São Paulo, 1982, p. 19.

<sup>18</sup> VINHA, Thiago Degelo e Maria de Fátima Ribeiro. Efeitos Socioeconômicos dos Tributos e sua utilização como instrumento de políticas governamentais. IN: PEIXOTO, Marcelo Magalhães e FERNANDES, Edison C. (Coords.). **Tributação, Justiça e Liberdade**. Juruá: Curitiba, 2005, p. 661.

<sup>19</sup> WAGNER, José Carlos Graça. **Penalidades e Acréscimos na Legislação Tributária**. Resenha Tributária: São Paulo, 1979, p. 310. Escreve o autor: "A tributação social se atende ao que cumpre ao Estado, por força de sua própria razão de ser, não podendo este, sob a alegação de ser o anseio da sociedade, transcender ao seu fim natural, para ingressar na esfera das demais dimensões humanas. A própria lei tem um limite, que transcende. Esse limite é a natureza humana."

Por isso, referida tributação deve privilegiar as necessidades essenciais da população, destacando-se a alimentação, saúde, vestuário, moradia, educação, acesso ao trabalho, livre iniciativa, livre concorrência entre outros pontos. O tributo deve ter uma função social, tendendo a uma distribuição do patrimônio e das rendas.

O poder tributante, ao elaborar sua política tributária, deve levar em conta se o sistema tributário é justo, se o Estado trata de maneira igual todos os contribuintes que se encontram em situação idêntica, e também se está adequado à distribuição de rendas e ao desenvolvimento econômico, favorecendo a política de estabilização da economia, ao combate do desemprego, a inflação entre outros aspectos.

Para adequar o Sistema Tributário aos interesses do poder público, são idealizadas reformas constitucionais. A reforma constitucional tributária deverá promover prioritariamente, a função social do tributo, redistribuindo riquezas, promovendo a justiça social. Uma reforma tributária, além de guardar respeito à Constituição Federal, deve representar os anseios da sociedade brasileira, observando como objetivos a promoção da justiça tributária, valendo-se da função social do tributo, que se presta a redistribuir a renda e diminuir a desigualdades sociais e regionais; a desoneração da carga tributária, sobretudo das incidências sobre a produção e a atividade econômica; a simplificação e busca da eficiência do sistema tributário; a preservação do pacto federativo e a salvaguarda do estatuto do contribuinte, com respeito aos princípios constitucionais e aos direitos fundamentais. Em síntese, a proposta de reforma constitucional desejável é aquela formatadora de um Sistema Tributário Nacional justo e eficiente.<sup>20</sup>

A tentativa de uma reforma tributária proposta nestes moldes está longe ainda de ser realizada. São constantes no país as inúmeras medidas provisórias e os pequenos ajustes que, de forma insignificante, tentam ajustar o sistema tributário nacional. Pode ser observado que novos tributos foram criados, como é o exemplo da CPMF e o aumento expressivo da carga tributária sobre o contribuinte.

---

<sup>20</sup> MORAES, Germana de Oliveira. Palestra ministrada no **Seminário sobre Reforma Tributária**, promovida pelo Conselho da Justiça Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça, em março de 2003, Fortaleza – CE, mimeo.



### 3. A BUSCA DA CIDADANIA FISCAL

Além da fundamental importância dos ditames das políticas tributária e social, deve ser destacado que o sistema tributário justo é aquele que contempla a sua implementação com base nos princípios constitucionais tributários.

Nessa linha de informação, as Fazendas Públicas desenvolvem Programas de Educação Fiscal visando, acima de tudo, sensibilizar o cidadão para a função social do tributo, possibilitando conhecimentos sobre Administração Pública, incentivando o acompanhamento pela sociedade da aplicação dos recursos públicos. Assim, o governo busca, em suas campanhas, fazer com que a sociedade seja mais participativa e que possa opinar e fiscalizar a ação pública. Embora com o intuito de esclarecer à população sobre a finalidade social do tributo, tais programas, constituem-se de tímidas e incipientes medidas de aproximação entre o fisco e o contribuinte.

Luiz Ricardo Gomes Aranha ressalta que a noção da função social do tributo, em substituição aos conceitos ortodoxos antigos, foi corretamente desenvolvida, com atenção ao dever social do Estado, que compreende obrigatoriamente a justiça fiscal, num autêntico Estado de Direito. No exame que procedeu de variados aspectos do Direito Financeiro, o autor conseguiu demonstrar que nele não é lícito ao Estado alhear-se de problemas relacionados com as necessidades maiores da sociedade.<sup>21</sup>

Convém ressaltar a necessidade de maior abordagem sobre o tema pela academia, pelo envolvimento da sociedade civil e pela atuação do Poder Judiciário.

Neste sentido, Klaus Tipke ensina que a ética tributária é a teoria que estuda a moralidade das atuações em matéria tributária desenvolvidas pelos poderes públicos — legislativo, executivo e judiciário — e pelos cidadãos contribuintes. Assim, se é verdade que o Estado fundado na propriedade privada e nos meios de produção, é obrigado a sobreviver mediante tributos, não é menos verdade que sem tributos e contribuintes não se pode construir nenhum Estado, nem Estado de Direito, nem muito menos um Estado Social, portanto, é princípio de justiça tributária que todos devam

---

<sup>21</sup> ARANHA, Luiz Ricardo Gomes. **Direito Tributário: Apreendendo**. Del Rey: Belo Horizonte, 2001, p. 7.

pagar tributos com base em sua capacidade contributiva, capacidade que começa ali onde a sua renda exceda o mínimo existencial. Por esta razão, este mesmo Estado Social está eticamente obrigado a preservar as fontes tributárias (patrimônio dos contribuintes) ao revés de esgotá-las por prática de tributação excessiva, o que implicará em postura moralmente aética do ponto de vista tributário.<sup>22</sup>

O tributo não deve ser entendido como uma mera obrigação do cidadão, mas como o preço da cidadania. A receita pública, principalmente a derivada proveniente da arrecadação dos tributos, é fundamental para o desenvolvimento, econômico, social e cultural do país. Por isso, tal receita deverá ser aplicada para atender a função social do tributo. Além do que, o Estado tem a responsabilidade de destinar a aplicação adequada, os tributos vinculados e dar conta disso à sociedade na aplicação dos recursos.

A ideia de cidadania fiscal, defendida pelo Professor José Casalta Nabais que a apresenta em uma perspectiva mais ampla (a cidadania fiscal unilateral e bilateral) deixa antever que a existência de uma cidadania fiscal bilateral pressupõe, que aqueles cidadãos que têm o dever de suportar o ônus financeiro do Estado, ou seja, a qualidade de destinatários do dever fundamental de pagar tributos, o tem na medida de sua respectiva capacidade contributiva.<sup>23</sup> Ou seja, mediante o reconhecimento ético-tributário de que estamos frente a um Estado Fiscal suportável nos limites dos princípios constitucionais tributários.<sup>24</sup>

A relação jurídica tributária que se estabelece entre o fisco e o cidadão, deve ser contemporaneamente avaliada sob dois aspectos. Do ponto de vista dos

---

<sup>22</sup> TIPKE, Klaus. **Moral Tributaria del Estado y de los Contribuintes**. Tradução de Pedro M. Herrera Molina. Marcial Pons. Madrid. 2002. p. 21.

<sup>23</sup> Algumas reflexões sobre o actual estado fiscal *site* da **Revista Virtual da Advocacia Geral da União**. [AGU] n.. 9. p. 12. abril/2001. Disponível em: [www.agu.gov.br](http://www.agu.gov.br)

<sup>24</sup> NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. Ética tributária e o Decreto federal nº 4.489/2002. **Jus Navigandi**. Teresina. Disponível em [www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=3647](http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=3647). Acesso em 18.03.2015. A relação jurídica tributária que se estabelece entre o fisco e o cidadão, deve ser contemporaneamente pensada sob dois prismas. Do ponto de vista dos efeitos desta relação jurídica podemos dizer que ela é *unilateral* porquanto o cidadão-carente é protegido neste liame pela intributabilidade do mínimo existencial, isto é, o cidadão-carente na *cidadania fiscal unilateral* tem unicamente a posição de sujeito credor da solidariedade do Estado e o Estado tem unicamente a posição de sujeito devedor desta solidariedade. Já na *cidadania fiscal bilateral* a relação jurídica entre Fisco e cidadão-contribuinte quanto aos seus efeitos é *bilateral*, ou seja, há obrigação para ambas as partes, deveres e direitos do Fisco, ética tributária, deveres e direitos dos cidadãos-contribuintes, ética fiscal privada. Cf. o texto do autor sobre Ética Tributária e Cidadania Fiscal, disponível em: [www.tributario.com](http://www.tributario.com) ou [www.jus.com.br](http://www.jus.com.br) acessado em 28.6.05.

efeitos desta relação jurídica pode-se dizer que ela é unilateral porquanto o cidadão-carente é protegido neste liame pela intributabilidade do mínimo existencial, isto é, o cidadão-carente na cidadania fiscal unilateral tem unicamente a posição de sujeito credor da solidariedade do Estado e o Estado tem unicamente a posição de sujeito devedor desta solidariedade. Já na cidadania fiscal bilateral a relação jurídica entre Fisco e cidadão-contribuinte quanto aos seus efeitos é bilateral, ou seja, há obrigação para ambas as partes, deveres e direitos do Fisco, ética tributária, deveres e direitos dos cidadãos-contribuintes, ética fiscal privada.<sup>25</sup> A mais recente mobilização popular contra o aumento da carga tributária, ocorreu com a adesão de diversos segmentos da sociedade organizada, quando da edição da Medida Provisória 232/04. No artigo sobre A Nova Derrama, o presidente da OAB manifestou a respeito: O tributo, em sua acepção original, deve estabelecer o papel do Estado como prestador de serviços ao contribuinte e não como seu patrão e cobrador. O Estado não é um fim em si mesmo, mas um instrumento de organização da sociedade. Ela é a soberana, não o inverso. Portanto, o mesmo rigor que se estabelece na cobrança de impostos precisa haver na prestação de contas. O nome disso é cidadania e, quanto a isso, lamentavelmente, não avançamos muito, de Tiradentes para cá. As derramas continuam se sucedendo. Faço o preâmbulo para anunciar que, tendo em vista a insaciável voracidade fiscal do Estado brasileiro, que o leva freqüentemente (e é o caso presente) a desconhecer os limites da lei, a Ordem dos Advogados do Brasil instituiu, no dia 25 de janeiro deste ano, uma Comissão Especial de Estudo da Carga Tributária Brasileira.<sup>26</sup>

A comissão fará um levantamento da situação tributária brasileira, para apresentar, não apenas um diagnóstico de suas impropriedades jurídicas, mas também para formular propostas.

---

<sup>25</sup> NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. **Ética Tributária e Cidadania Fiscal**. Disponível em: [www.tributário.com](http://www.tributário.com). Acesso em 18.03.2015.

<sup>26</sup> BUSATO, Roberto. A nova derrama. **Correio Braziliense**: 02 fev.05. Da comissão mencionada no artigo, faz parte alguns tributaristas e juristas como o ex-secretário da Receita Federal Osiris Lopes Filho (que a coordenará); e os tributaristas Ives Gandra Martins, Hugo de Brito Machado, José Luís Mossmann e Vladimir Rossi Lourenço (do Conselho Federal da OAB).

A luta por justiça e transparência tributária é, para a cidadania brasileira, tão relevante quanto a luta contra a ditadura. Sem justiça tributária não há democracia, desenvolvimento ou justiça social.

A necessidade de justiça tributária está presente na maioria das Constituições sob a forma de um princípio, seja implícito ou explícito. No Brasil, por mais que se afirme que este princípio não é explícito, pode ser entendido como uma consequência do ideal de construção de uma sociedade justa, estaria ele resguardado nas diversas formas através das quais se manifesta, através do princípio da capacidade contributiva, da progressividade, da vedação de confisco, da não-cumulatividade dos tributos entre outros.

#### **4. O TRIBUTO COMO INSTRUMENTO DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL: IMPACTOS DE SUA FUNÇÃO SOCIAL.**

Desenvolvimento econômico não é apenas crescimento econômico e nem tampouco distribuição de riqueza. Pressupõe a distribuição dessa riqueza em favor do bem-estar social e a participação da sociedade.

O tributo como instrumento de política econômica conjuntural e estrutural tornou-se uma ferramenta indispensável no Estado contemporâneo. Em realidade, no estabelecimento das políticas de estabilização macroeconômica, de crescimento, de pleno emprego, de estabilidades de preços e de equilíbrio exterior, o tributo surge como um dos mecanismos indispensáveis para a atuação do Estado. Essa perspectiva permite um quadro interno estável a partir do qual a inserção internacional ocorrerá em bases sólidas. Há, ainda uma outra variável a ser considerada na análise dos sistemas tributários dos países desenvolvidos: a tradição jurídica. Essa seria uma outra característica capaz de assegurar a transparência e a segurança jurídica dos sistemas tributários modernos. Não obstante a interferência dos fatores internacionais, a estabilidade econômica lhes permite, paralelamente, conduzir a gestão interna do sistema tributário dentro dos parâmetros da equidade. Neste caso, a igualdade entre o cidadão seria assegurada pela existência de um aparato

administrativo avançado e capaz ao mesmo tempo de permitir a rentabilidade dos sistemas tributários e de permitir uma melhor relação entre o fisco e o contribuinte.<sup>27</sup>

A nova ordem econômica mundial destaca-se pela valorização do trabalho em relação ao desenvolvimento econômico.

Uma política tributária orientada para o desenvolvimento econômico e justiça social que não tiver na sua essência o estímulo ao trabalho e à produção, compensando a redução de encargos pela tributação sobre acréscimos patrimoniais, termina por não provocar desenvolvimento econômico nem justiça social e gera insatisfações de tal ordem que qualquer processo de pleno exercício dos direitos e garantias democráticas fica comprometido.<sup>28</sup>

De certa forma, para o desenvolvimento econômico nacional neste contexto de globalização, deve ser salientado a redução dos gastos públicos, com um processo de diminuição da carga tributária, capaz de permitir uma maior disponibilidade de recursos para a poupança, investimento ou consumo.

A justa repartição do total da carga tributária entre os cidadãos é imperativo ético para o Estado Democrático de Direito. A política fiscal tem de ser política de justiça e não mera política de interesses. Por isso, se tem que o legislador fiscal não pode editar leis de qualquer maneira. Deve observar os princípios de justiça. Leis fiscais sem relação alguma com a justiça não fundamentam o Direito Tributário.

A arrecadação de tributos é importante para a economia nacional e internacional, não apenas como fonte de riqueza para o Estado, mas também como elemento regulador da atividade econômica e social.

Nesta linha de raciocínio deve ser destacado que para alcançar uma justiça fiscal, os ditames do princípio constitucional da proporcionalidade devem estar aliados ao princípio da progressividade de alíquotas, na maioria dos tributos. Desta forma estar-se-á alcançando os objetivos da natureza social do tributo com a efetiva aplicação destes princípios constitucionais, possibilitando que o Estado alcance com tributação mais elevada os mais ricos e de forma menos acentuada aqueles que

---

<sup>27</sup> FALCÃO, Maurin Almeida. **Desenvolvimento Econômico e Expansão dos Sistemas Tributários**. Disponível em <http://www.idtl.com.br/artigos/83.html>. Acesso em 22.6.05.

<sup>28</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Direito Econômico e Tributário** – Comentários e Pareceres. Resenha Tributária: SP, 1992, p. 6/7.

possuem baixo poder aquisitivo, podendo, inclusive, conceder a estes uma isenção no pagamento de tributos. Vale aí o destaque dos cânones de Adam Smith: justiça, certeza, comodidade e economia dos impostos.

Maurin de Almeida Falcão<sup>29</sup> ressalta a estreita relação entre nível de desenvolvimento econômico e a configuração dos sistemas tributários. Como fato econômico, político e social, o tributo sofreu nos dois últimos séculos, a influência do vigoroso debate doutrinário e ideológico cujas repercussões ainda persistem no limiar do Século XXI. Esse contexto foi responsável pela abordagem do tributo como mecanismo de solidariedade social ou, segundo a teoria do benefício, uma contrapartida do tributo recolhido pelo cidadão.

Somente com a socialização dos tributos, através da sua aplicação como instrumento social é que será possível desenvolver uma política social justa e distributiva, nos anseios da nação e como forma de se alcançar as finalidades a que o Estado se prestou a desenvolver através de sua Carta Constitucional, e que devem nortear todo o procedimento dos Órgãos que compõem a República Federativa do Brasil.

Desse modo, para que o Estado alcance suas finalidades sócio-econômicas e desenvolva uma política governamental em prol dessas finalidades, faz-se necessário o respeito ao princípio da justiça fiscal, o qual somente poderá ser alcançado mediante a 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, possibilitando o desenvolvimento econômico adequado ao contexto social.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A administração tributária é um órgão de Estado, e por isso é imperioso submetê-la ao controle da sociedade. É preciso criar medidas que resgatem a noção de cidadania fiscal de forma a disseminar a consciência da relação direta entre o cumprimento das obrigações tributárias e a cidadania.

---

<sup>29</sup> FALCÃO, Maurin Almeida. **Desenvolvimento Econômico e Expansão dos Sistemas Tributários..** Disponível em <http://www.idtl.com.br/artigos/83.html>. Acesso em 18.03.2015.

Toda e qualquer alteração do Sistema Tributário Nacional deverá ser voltada para a cidadania, ou seja, para o interesse do cidadão contribuinte e da sociedade como um todo. A reforma tributária necessária ao Brasil deve atender aos princípios de justiça fiscal e de distribuição de renda, principalmente, além de outros.

Além de tais posturas, há que se verificar com isso o atendimento à função social do tributo também na política da distribuição da renda.

O sistema tributário deve ter como objetivos o crescimento econômico, a criação de empregos, a redução da dependência de capitais externos, a eliminação da pobreza, as justiças fiscal e social e o desenvolvimento sustentado.

A instituição de qualquer tributo ou seu aumento deverá, necessariamente, atender ao critério da distribuição de renda e riqueza, que será efetivada, entre outras formas, mediante a desoneração tributária da cesta básica, do mínimo existencial e da produção e circulação de remédios.

Todo o sistema tributário deve buscar um equilíbrio entre o fator trabalho e o fator capital.

O contribuinte brasileiro questiona constantemente o aumento da carga tributária. Afinal, vem pagando a expansão do gasto público, sobretudo o custo do endividamento. A mobilização que questionou a Medida Provisória nº 232, exigindo limites na arrecadação, controle dos gastos e dos investimentos realizados pelo Estado, é manifesta questão de cidadania, de transparência na gestão e de maturidade democrática. Mas isso deve ser observado, apenas como o início de um longo caminho que deve ser percorrido para que o tributo alcance a sua função social quando de sua implantação, aumento, arrecadação e principalmente na aplicação dos recursos dele provenientes.

## REFERÊNCIAS

ARANHA, Luiz Ricardo Gomes. **Direito Tributário: Apreendendo**. Del Rey: Belo Horizonte, 2001.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. Forense: Rio de Janeiro, 1969.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. Saraiva: São Paulo, 1963.

BUSATO, Roberto. A nova derrama. **Correio Braziliense**: 02 fev.05.

CONTI, José Mauricio; SACAFF, Fernando Facury (coord.). **Orçamento Público e Direito Financeiro**. São Paulo, Revista dos Tribunais, 2011.

DERZI, Misabel. Família e Tributação. A vedação constitucional de se utilizar o tributo com efeito de confisco. **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**, 1989, v. 32, p. 153.

FALCÃO, Maurin Almeida. **Desenvolvimento Econômico e Expansão dos Sistemas Tributários**. Disponível em <http://www.idtl.com.br/artigos/83.html>. Acesso em: 18.03.2015.

FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

FLORIDO, Irineu. **A repercussão Econômica dos Impostos**. Rio de Janeiro: Líber Júris, 1987.

LEONETTI, Carlos Araújo. **Humanismo e Tributação: Um Caso Concreto**. Disponível em <http://www.idtl.com.br/artigos/68.html>. Acesso em 18.03.2015.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Direito Econômico e Tributário: Comentários e Pareceres**. Resenha Tributária: SP, 1992.

MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva. A Política Tributária como Instrumento de Defesa do Contribuinte. **A Defesa do Contribuinte no Direito Brasileiro**. São Paulo: IOB, 2002.

MELLO, Gustavo Miguez de. Uma visão interdisciplinar dos problemas jurídicos, econômicos, sociais, políticos e administrativos relacionados com uma reforma



tributária. In Temas para uma nova estrutura tributária no Brasil. Mapa Fiscal Editora: Rio de Janeiro, 1978, **Sup. Esp. I Congresso Bras. de Direito Financeiro**, p. 5.

MORAES, Germana de Oliveira. Palestra ministrada no **Seminário sobre Reforma Tributária**, promovida pelo Conselho da Justiça Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça, em março de 2003, Fortaleza – CE, mimeo.

NABAIS, José Casalta, **Algumas reflexões sobre o actual estado fiscal site da Revista Virtual da Advocacia Geral da União**. [AGU] n.. 9. p. 12. abril/2001: [www.agu.gov.br](http://www.agu.gov.br). Acesso em: 18.03.15.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. **Ética Tributária e Cidadania Fiscal**. Disponível em: [www.tributario.com](http://www.tributario.com). Acesso em 18.03.2015.

\_\_\_\_\_. Ética tributária e o Decreto federal nº 4.489/2002. **Jus Navigandi**. Teresina, Disponível em [www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=3647](http://www1.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id=3647). Acesso em 18.03.2015.

SOUZA, Paulo Renato. A futura herança maldita. **O Estado de São Paulo**. 24 abr. 2005, Caderno A (Espaço Aberto).

TIPKE, Klaus. TIPKE, Klaus. **Moral Tributaria del Estado y de los Contribuintes**. Tradução de Pedro M. Herrera Molina. Marcial Pons. Madrid. 2002.

TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Direito Tributário e Ordem Econômica**. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

WAGNER, José Carlos Graça. **Penalidades e Acréscimos na Legislação Tributária**. Resenha Tributária: São Paulo, 1979. 310p.

\_\_\_\_\_. **Tributação Social do Trabalho e do Capital**. Resenha Tributária: São Paulo, 1982.

VINHA, Thiago Degelo e Maria de Fátima Ribeiro. Efeitos Socioeconômicos dos Tributos e sua utilização como instrumento de políticas governamentais. IN: PEIXOTO, Marcelo Magalhães e FERNANDES, Edison C. (Coords.). **Tributação, Justiça e Liberdade**. Juruá: Curitiba, 2005, 659p.