

VII ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

ALINE TEODORO DE MOURA

JONATHAN BARROS VITA

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria - CONPEDI

Presidente - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - FMU - São Paulo

Diretor Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

Representante Discente: Prof. Dr. Abner da Silva Jaques - UPM/UNIGRAN - Mato Grosso do Sul

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte

Prof. Dr. Fernando Passos - UNIARA - São Paulo

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Claudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal

Comunicação:

Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Relações Internacionais para o Continente Americano:

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM - São Paulo

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Profa. Dra. Gina Vidal Marcílio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Claudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI - Santa Catarina

Eventos:

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - FDF - São Paulo

Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina

Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

Membro Nato - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Aline Teodoro de Moura; Antônio Carlos Diniz Murta; Jonathan Barros Vita – Florianópolis: CONPEDI, 2024.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-996-4

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: A pesquisa jurídica na perspectiva da transdisciplinaridade

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. VII Encontro Virtual do CONPEDI (1: 2024 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



VII ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

Aos membros da comunidade de pesquisadores em Direito:

Com grande satisfação, sob a coordenação dos Professores Doutores Aline Teodoro de Moura (Universidade do Grande Rio), Antônio Carlos Diniz Murta (Universidade FUMEC) e Jonathan Barros Vita (Universidade de Marília), apresentamos os 18 trabalhos que compõem o Grupo de Trabalho Direito Tributário e Financeiro II, realizado no âmbito do VII Encontro Virtual do CONPEDI. Este GT tem como objetivo a promoção da discussão aprofundada de temas relevantes para a área, reunindo pesquisadores de todo o Brasil.

Os trabalhos abordam uma ampla gama de temas, como questões conceituais, inovações sociolegislativas e propostas de reforma legislativa. A diversidade dos estudos demonstra a riqueza e a pujança da pesquisa em Direito Tributário e Financeiro.

O GT oferece uma oportunidade valiosa para aprofundar o conhecimento sobre temas relevantes da área. Os artigos apresentados abordam questões de grande importância para a pesquisa jurídica e para o debate acadêmico, pois promovem o diálogo entre pesquisadores, tendo como norte a sociedade e o Direito. O GT reúne pesquisadores de diferentes instituições e regiões do país, possibilitando o intercâmbio de ideias e experiências.

É possível afirmar que o CONPEDI é uma referência na pesquisa em Direito, diante da qualidade dos trabalhos apresentados, o que reafirma seu compromisso com a promoção da excelência acadêmica.

Convidamos a todos os participantes a lerem os artigos com atenção e a participarem dos debates. Nesse contexto, apresentamos a lista completa dos 18 trabalhos apresentados no GT-40:

1. REFLEXÕES SOBRE A EVOLUÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA NA DEFINIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ISSQN NA CONSTRUÇÃO CIVIL. O artigo analisa a evolução da jurisprudência sobre a definição da base de cálculo do ISSQN na construção civil, identificando as principais tendências e seus impactos na tributação do setor. A pesquisa

contribui para a compreensão da dinâmica das relações entre o Poder Judiciário e a Administração Pública na esfera tributária, além de fornecer subsídios para a aplicação prática do ISSQN.

2. **INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA NO GANHO DE CAPITAL EM OPERAÇÕES COM CRIPTOMOEDAS: UM ENSAIO ACERCA DO MOMENTO DE SUA REALIZAÇÃO.** O artigo discute a incidência do Imposto sobre a Renda no ganho de capital em operações com criptomoedas, examinando os diferentes momentos em que a realização do ganho pode ocorrer. A pesquisa busca contribuir para a elucidação de um tema ainda controverso na doutrina e na jurisprudência, orientando os contribuintes e profissionais da área sobre a tributação de criptoativos.

3. **ANÁLISE DA CIDE-COMBUSTÍVEL: TREDESTINAÇÃO E IMPLICAÇÕES ECONÔMICAS.** Este artigo analisa a CIDE-Combustível sob a ótica da sua destinação e das implicações econômicas dessa tributação. A pesquisa contribui para o debate sobre o papel da CIDE-Combustível na arrecadação de receitas para o financiamento de políticas públicas, além de avaliar seus impactos no preço dos combustíveis e na competitividade da economia brasileira.

4. **SOLIDARIEDADE SOCIAL: REFLEXOS NO DEVER DE PAGAR TRIBUTOS E NA PROGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA.** O artigo examina os reflexos da solidariedade social no dever de pagar tributos e na progressividade tributária. A pesquisa contribui para a compreensão do papel da solidariedade na construção de um sistema tributário mais justo e equânime, além de analisar os desafios da aplicação prática desse princípio no âmbito tributário.

5. **A CONCENTRAÇÃO DA RENDA E RIQUEZA NO BRASIL, OS BLOQUEIOS INSTITUCIONAIS E AS “REFORMAS TRIBUTÁRIAS”: SERÁ QUE O JOGO PODE MUDAR?** O artigo analisa a relação entre a concentração da renda e riqueza no Brasil e as reformas tributárias propostas nos últimos anos. A pesquisa identifica os bloqueios institucionais que dificultam a implementação de reformas mais progressivas, além de discutir as perspectivas de mudança nesse cenário.

6. **INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO E A ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO: DISTINÇÕES NECESSÁRIAS.** O artigo diferencia a interpretação econômica do Direito Tributário da análise econômica do Direito, destacando

os métodos e objetivos de cada uma delas. A pesquisa contribui para a compreensão dos diferentes instrumentos disponíveis para a análise das normas tributárias, orientando a aplicação do Direito Tributário em situações complexas.

7. AS IMPLICAÇÕES DA EMENDA CONSTITUCIONAL N. 132 DE 2023 NO REGIME DO SIMPLES NACIONAL. O artigo analisa as implicações da Emenda Constitucional nº 132/2023 para o regime do Simples Nacional. A pesquisa identifica as principais mudanças introduzidas pela emenda e seus impactos para as microempresas e empresas de pequeno porte, além de avaliar os desafios da implementação dessas mudanças.

8. A INFLUÊNCIA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA ESTRUTURAÇÃO DA MATRIZ TRIBUTÁRIA. O artigo examina a influência da capacidade contributiva na estruturação da matriz tributária brasileira. A pesquisa contribui para o debate sobre a justiça fiscal e a progressividade do sistema tributário brasileiro, além de analisar os desafios da aplicação do princípio da capacidade contributiva na prática.

9. IMPOSTO TERRITORIAL RURAL: EXTRAFISCALIDADE E EFETIVIDADE DO TRIBUTO. O artigo analisa a extrafiscalidade do Imposto Territorial Rural (ITR) e sua efetividade como instrumento de política pública. A pesquisa contribui para o debate sobre o papel do ITR na promoção do desenvolvimento rural e na redução das desigualdades sociais no campo, além de avaliar a efetividade do tributo na consecução de seus objetivos.

10. O PROCESSO LEGISLATIVO TRIBUTÁRIO A PARTIR DA EMENDA CONSTITUCIONAL 132, DE 2023: OS NOVOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E A CIÊNCIA DA LEGISLAÇÃO. O artigo analisa os novos princípios constitucionais introduzidos pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e sua influência no processo legislativo tributário. A pesquisa contribui para a compreensão das novas regras que disciplinam a elaboração de leis tributárias, além de analisar os desafios da aplicação desses princípios na prática.

11. CÓDIGO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE: POLÍTICA DE JUSTIÇA TRIBUTÁRIA. Este artigo examina o Código de Defesa do Contribuinte como instrumento de política de justiça tributária. A pesquisa contribui para o debate sobre os direitos dos contribuintes e a efetividade da justiça fiscal no Brasil, além de analisar os desafios da aplicação do Código de Defesa do Contribuinte na prática.

12. A EXTRAFISCALIDADE COMO MECANISMO DE ENFRENTAMENTO DE FATORES DE VULNERABILIDADE QUE ATINGEM A RELAÇÃO JURÍDICA

TRIBUTÁRIA. O artigo analisa a extrafiscalidade como mecanismo de enfrentamento de fatores de vulnerabilidade que atingem a relação jurídica tributária. A pesquisa contribui para o debate sobre a função social do tributo e a proteção dos direitos dos contribuintes mais vulneráveis, além de analisar os desafios da aplicação da extrafiscalidade na prática.

13. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS: ALTERAÇÕES RECENTES, DÚVIDAS ANTIGAS. Este artigo analisa as alterações recentes na legislação sobre subvenção para investimentos e as dúvidas que persistem sobre a aplicação desse regime. A pesquisa contribui para a compreensão das regras que disciplinam a concessão de subvenções para investimentos, além de analisar os desafios da aplicação dessas regras na prática.

14. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE NO ÂMBITO TRIBUTÁRIO: O IMPACTO DA FLEXIBILIZAÇÃO DA COISA JULGADA NAS RELAÇÕES TRIBUTÁRIAS DE TRATO SUCESSIVO. O artigo analisa o impacto da flexibilização da coisa julgada nas relações tributárias de trato sucessivo, à luz do controle de constitucionalidade. A pesquisa contribui para o debate sobre a segurança jurídica e a modulação dos efeitos das decisões judiciais no âmbito tributário, além de analisar os desafios da aplicação da flexibilização da coisa julgada na prática.

15. COOPERATIVE COMPLIANCE, ECONOMIA DIGITAL E GESTÃO TRIBUTÁRIA MUNICIPAL. O artigo examina a relação entre o cooperative compliance, a economia digital e a gestão tributária municipal. A pesquisa contribui para o debate sobre a modernização da administração tributária municipal no contexto da economia digital, além de analisar os desafios da implementação do cooperative compliance nesse contexto.

16. INCENTIVOS FISCAIS E MEIO AMBIENTE: COMO A EXTRAFISCALIDADE PODE CONTRIBUIR COM A REALIZAÇÃO DA LOGÍSTICA REVERSA. O artigo analisa como a extrafiscalidade pode contribuir para a realização da logística reversa por meio de incentivos fiscais. A pesquisa contribui para o debate sobre a utilização de instrumentos tributários para a proteção do meio ambiente, além de analisar os desafios da implementação de incentivos fiscais para a logística reversa na prática.

17. DRAWBACK NO AGRONEGÓCIO E OS BENEFÍCIOS TRAZIDOS PELA PORTARIA SECEX Nº 295/24. Este artigo analisa os benefícios trazidos pela Portaria SECEX nº 295/24 para o regime de drawback no agronegócio. A pesquisa contribui para a compreensão das novas regras do drawback no agronegócio, além de analisar os impactos dessas regras para o setor.

18. POLÍTICAS PÚBLICAS DE BENEFÍCIOS FISCAIS PARA PESSOAS COM DEFICIÊNCIA (PCD'S): A NECESSIDADE DA DISCRICIONARIEDADE ADMINISTRATIVA CONTEMPLAR POR ISONOMIA OS PORTADORES DE DOENÇAS RENAIIS CRÔNICAS. O trabalho analisa as políticas públicas de benefícios fiscais para pessoas com deficiência (PCD's) à luz da isonomia, com foco na necessidade de contemplar por igual os portadores de doenças renais crônicas. A pesquisa contribui para o debate sobre a justiça fiscal e a inclusão social, defendendo a ampliação da abrangência das políticas públicas de benefícios fiscais para garantir a igualdade de oportunidades para todas as pessoas com deficiência, independentemente da natureza de sua deficiência.

Os 18 trabalhos que compõem o GT-40 - Direito Tributário e Financeiro II - demonstram a riqueza e a diversidade da pesquisa em curso na área. Esperamos que a apresentação desses trabalhos contribua para o conhecimento e o debate sobre temas relevantes para o Direito Tributário e Financeiro.

Agradecemos a todos os participantes do GT.

Atenciosamente,

Coordenação do GT Direito Tributário e Financeiro II.

A INFLUÊNCIA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA ESTRUTURAÇÃO DA MATRIZ TRIBUTÁRIA

THE INFLUENCE OF THE ABILITY TO PAY ON THE STRUCTURING OF THE TAX SYSTEM

Luis Felipe dos Santos Celestino ¹
José Tuany Campos de Menezes ²
Flávia Moreira Guimarães Pessoa ³

Resumo

O problema de pesquisa residiu em investigar a influência da capacidade contributiva na estruturação da matriz tributária. Essa investigação foi feita a partir da pesquisa bibliográfica, utilizando-se do método qualitativo, caracterizado pela interpretação e compreensão da realidade social verificada no sistema tributário do Brasil. A pesquisa foi dividida em três principais seções: a primeira abordou algumas questões teóricas sobre direitos e garantias fundamentais no campo tributário; a segunda explorou a capacidade contributiva como um princípio fundamental; e a terceira apresentou aspectos relevantes da estruturação da matriz tributária brasileira, bem como as funções da tributação: alocativa, distributiva e estabilizadora. Ao final, ao destacar a importância de considerar a capacidade contributiva como um princípio fundamental, concluiu-se que um sistema tributário resistente a esse postulado pode ser prejudicial em demasia aos indivíduos presentes naquele meio social, e que, portanto, o citado princípio pode e deve orientar a estruturação da matriz tributária de modo a tornar o sistema tributário mais justo, equitativo e eficiente, sempre com o objetivo de promover a correta (re)distribuição de renda e contribuir para o desenvolvimento social e econômico, assim como determina a Constituição Federal.

Palavras-chave: Justiça fiscal, Capacidade contributiva, Direito fundamental, Matriz tributária, Funções da tributação

Abstract/Resumen/Résumé

The research problem resided in investigating the influence of the ability to contribute to the structuring of the tax matrix. This investigation was carried out through bibliographic research, using the qualitative method, characterized by the interpretation and understanding

¹ Mestrando em Direito pela UFS. Especialista em Direito Tributário pela ESA. Graduado em Direito pela UFS. Integrante da Comissão de Estudos Tributários da OAB-SE.

² Mestrando em Direito pela UFS. Especialista em Processo Civil pela UFBA. Graduado em Direito pela UFS. Associado ao IPCOM.

³ Doutora em Direito pela UFBA. Doutora em Direito pelo IDP. Mestra em Direito pela UFS. Mestra em Direito pela UGF. Especialista em Direito Processual pela UFSC. Graduada pela UFS.

of the social reality verified in the Brazilian tax system. The research was divided into three main sections: the first addressed some theoretical questions about fundamental rights and guarantees in the tax field; the second explored the ability to contribute as a fundamental principle; and the third presented relevant aspects of the structuring of the Brazilian tax matrix, as well as the functions of taxation: allocative, distributive, and stabilizing. In conclusion, by highlighting the importance of considering the ability to contribute as a fundamental principle, it was concluded that a tax system resistant to this postulate can be excessively harmful to individuals in that social environment, and therefore, the aforementioned principle can and should guide the structuring of the tax matrix in order to make the tax system fairer, more equitable, and efficient, always with the objective of promoting the correct (re)distribution of income and contributing to social and economic development, as determined by the Federal Constitution.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax justice, Ability to pay, Fundamental right, Tax system, Functions of taxation

1. INTRODUÇÃO

A estruturação da matriz tributária é um tema de grande relevância no contexto atual, especialmente considerando os desafios econômicos e sociais enfrentados pelo Brasil após a aprovação da extensa reforma tributária, que prometeu alterar todo o sistema.

No âmbito da teoria fiscal, o princípio da capacidade contributiva se constitui num método que busca assegurar que o peso dos tributos recaia de forma justa e proporcional sobre todos os contribuintes, levando em consideração sua capacidade econômica, que consequentemente acaba privilegiando a igualdade.

A par disso, o problema de pesquisa reside em investigar como a capacidade contributiva pode influenciar a estruturação da matriz tributária, partindo da premissa de que a capacidade contributiva é um princípio fundamental escorado nas bases da solidariedade para o financiamento público e na justiça fiscal.

Nesse contexto, o objetivo geral da presente pesquisa é analisar a relação entre a capacidade contributiva vista como um princípio fundamental de direito e a matriz tributária. Para isso, serão examinadas as funções da tributação: alocativa, distributiva e estabilizadora.

Isso porque, uma tributação que leve em consideração a capacidade contributiva pode contribuir para uma alocação mais eficiente dos recursos na economia, incentivando o investimento produtivo e a geração de empregos. Por outro lado, uma tributação que não considere adequadamente a capacidade contributiva pode distorcer os incentivos econômicos, prejudicando a alocação eficiente dos recursos.

Do ponto de vista das funções distributivas, uma tributação progressiva, que incide de forma mais pesada sobre os contribuintes de maior renda, pode contribuir para a redução das desigualdades de renda e riqueza na sociedade. Por outro lado, uma tributação regressiva, que incide de forma mais pesada sobre os contribuintes de menor renda, pode agravar as desigualdades sociais.

Além disso, a tributação também desempenha um papel crucial nas funções estabilizadoras da política fiscal. Através da tributação, o Estado pode influenciar a demanda agregada na economia, buscando manter a estabilidade macroeconômica e evitar crises econômicas. Nesse sentido, uma tributação que leve em consideração a capacidade contributiva pode contribuir para uma política fiscal mais eficaz na estabilização da economia.

Dessa forma, a relação entre tributação, capacidade contributiva e matriz tributária é complexa e multidimensional. A compreensão dessa relação é fundamental para o desenho de políticas fiscais que sejam eficazes na promoção do desenvolvimento econômico e social.

Os resultados obtidos através de pesquisas como essas podem ter um impacto significativo na formulação e na reforma de políticas tributárias. Compreender como a estrutura tributária afeta os indivíduos pode ajudar os formuladores de políticas a desenvolverem medidas que promovam a tão sonhada a equidade social.

A pesquisa foi dividida em três seções. Na primeira, são apresentadas questões teóricas acerca de direitos e garantias fundamentais em seara tributária. Na segunda seção, a capacidade contributiva é apresentada como um princípio fundamental previsto na Constituição Federal. Na terceira seção, dispusemos importantes delineamentos da estruturação da matriz tributária brasileira, analisando-se analiticamente ao final a sua relação com a capacidade contributiva.

A pesquisa foi essencialmente bibliográfica e secundária, através de livros e artigos pelos quais outros pesquisadores informam os resultados de pesquisas baseadas em dados primários ou fontes. A pesquisa também se baseia no método qualitativo, caracterizado pela interpretação e compreensão da realidade social verificada no sistema tributário do Brasil.

Por meio do presente texto, espera-se demonstrar a importância e a relevância da pesquisa sobre a estruturação da matriz tributária sob o aspecto da capacidade contributiva, destacando seu potencial impacto na sociedade, sua contribuição para o debate acadêmico e sua aplicabilidade prática.

2. PREMISSAS DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS

Os direitos e garantias fundamentais são as principais proteções básicas asseguradas aos indivíduos em uma sociedade democrática, justamente porque são essenciais para o exercício da liberdade, dignidade e igualdade humana. Esses direitos são geralmente reconhecidos e protegidos por meio de documentos constitucionais, tratados internacionais e leis nacionais em muitos países ao redor do mundo.

Para Ingo Sarlet (2006) não há uma diferença substancial entre direitos fundamentais e garantias fundamentais. Ambos são considerados elementos essenciais da proteção da dignidade humana e da realização dos valores fundamentais de uma sociedade democrática. Os direitos fundamentais são aqueles que reconhecem e garantem a liberdade, a igualdade e a fraternidade entre as pessoas, enquanto as garantias fundamentais são mecanismos que asseguram a efetividade desses direitos, protegendo-os contra eventuais violações. Assim, as garantias fundamentais são consideradas como uma espécie de direito fundamental, uma vez que também têm como objetivo proteger a dignidade humana e assegurar a liberdade, a igualdade e a fraternidade entre as pessoas

Alexy (1996) entende que a adjetivação “fundamental” decorre da importância desses direitos, e a decisão sobre garanti-los não poderia ter sido deixada para a mercê de uma maioria parlamentar simples. Daí se extrai a ideia fundamentalidade de tais direitos justificada pela vigência da ordem constitucional. Essa fundamentalidade se refere, assim, à sua posição de destaque e importância dentro do ordenamento jurídico, na medida em que são essenciais para a garantia da dignidade humana, da liberdade e da igualdade de todas as pessoas.

Tal ideia se aproxima daquela defendida por Ingo Sarlet (2006, p. 91), na qual os direitos fundamentais são posições jurídicas relacionadas às pessoas que, de acordo com o direito fundamental positivo, foram incorporadas ao texto constitucional devido ao seu conteúdo e importância (fundamentalidade material). Como resultado, esses direitos são retirados da esfera de disponibilidade dos poderes constituídos (fundamentalidade formal). Além disso, também são considerados direitos fundamentais aqueles que, devido ao seu conteúdo e importância, são equiparados a esses direitos.

Mas mais que isso: os direitos fundamentais ainda têm efeito irradiador, pois não contêm apenas direitos subjetivos de defesa do indivíduo contra o Estado, mas representam também uma série de valores que funcionam como diretrizes impositivas constitucionais para todos os ramos do Direito, seja para a administração pública, seja para o poder legislativo ou para o poder judiciário, e ainda nas relações entre os particulares.

Essa ideia induz ao pensamento de que há efetivamente um dever de proteção aos direitos fundamentais por parte do Estado (LEÃO, 2023). A vinculação dos Poderes estatais aos direitos fundamentais não se restringe apenas ao cumprimento dos deveres principais relacionados a cada direito (seja de abstenção, prestação ou garantia de participação), mas também implica o dever de promover e proteger os direitos frente a qualquer tipo de ameaça, garantindo assim sua efetividade (ANDRADE, 2001).

A fundamentalidade material decorre justamente da garantia da dignidade da pessoa humana, cujo núcleo fundamental é analisado sob a ótica de “posições jurídicas subjetivas consideradas fundamentais e atribuídas a todos os indivíduos ou a categoria de indivíduos” (LEÃO, 2023, p. 204-205). Dessa forma, entende-se que haveria um núcleo considerando inegociável ou irrestingível de direitos decorrentes de uma dimensão originária dos direitos individuais.

Nessa perspectiva, destaca-se a importância do Estado em proteger os direitos fundamentais consagrados na Constituição. O exercício do poder estatal está ligado ao governo e ao direito público, e deve buscar a organização das demandas entre a Administração Pública

e os cidadãos, garantindo o bem-estar da sociedade como um todo (DA SILVA; DE SOUZA NETTO; TAKANO, 2019).

Essa relação – entre direitos fundamentais e dignidade da pessoa humana – foi objeto de discussão no Caso Lüth. Diante da estreia do filme de Veit Harlan, Erich Lüth publicamente encorajou o boicote à obra. Veit Harlan era conhecido por ter sido roteirista e diretor de uma propaganda nazista "Jud Süß", que foi lançada durante o período do regime nacional-socialista. O novo filme estava programado para ser exibido durante a Semana do Filme Alemão. Na posição de presidente do Clube de Imprensa de Hamburgo, Erich Lüth criticou fortemente essa decisão, pois acreditava que um diretor de um filme de propaganda antissemita não era a escolha adequada para restaurar a reputação moral do cinema alemão no pós-Segunda Guerra Mundial. Tanto a companhia cinematográfica quanto o diretor entraram com uma ação para impedir as ações de boicote de Erich Lüth e obtiveram uma decisão favorável em primeira instância. O Tribunal Regional de Hamburgo proibiu que Lüth repetisse seus atos de boicote. O Tribunal Superior de Hamburgo, por sua vez, negou o recurso de apelação de Lüth. Em resposta, Lüth apresentou uma reclamação constitucional contestando a decisão do Tribunal Regional, invocando seu direito fundamental à liberdade de expressão, e essa reclamação foi acolhida pelo Tribunal Constitucional Federal (FUCHS, 2018).

O Tribunal Constitucional Federal Alemão entendeu que os direitos fundamentais não são somente destinados à proteção dos interesses dos indivíduos contra a arbitrariedade do Estado, mas, considerando que a Constituição estabeleceu uma ordenação axiológica positiva no sentido de se comprometer a proteger os direitos fundamentais, a ordem constitucional deveria resguardar o direito à liberdade de expressão.

Para o leitor mais cético que possa porventura questionar a aplicabilidade desse fundamento no ordenamento jurídico brasileiro, é importante lembrar que o Supremo Tribunal Federal se utiliza da respectiva decisão para julgar *Leading cases* brasileiros, como, por exemplo, a ADI 4.815 (STF, 2015). Na ação, ajuizada pela Associação Nacional dos Editores de Livros – ANEL, objetivando “a declaração da inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, dos arts. 20 e 21” do Código Civil, O STF deu interpretação conforme à Constituição para declarar inexigível a autorização expressa para a reprodução biográficas das obras literárias ou audiovisuais. A Relatora, Ministra Carmem Lucia, menciona que a partir do caso Lüth, fixou-se a irradiação dos direitos fundamentais para o direito infraconstitucional, definindo que a sua eficácia também atinge os particulares.

Nessa linha de entendimento, a qualificação de uma conduta considerada legal pode ocorrer de duas formas: uma é se houver uma norma permissiva expressa; a outra forma é se

não houver nenhuma norma proibitiva dessa mesma conduta. As normas que descrevem direitos fundamentais são normas permissivas explícitas, e têm a missão de pôr limites nas normas juridicamente inferiores. Como exemplo, temos as normas de proteção dos indivíduos contra o Estado; bem como as normas de competência, que tem por objetivo limitar o próprio exercício do Estado (LEÃO, 2023).

Do ponto de observação do direito tributário brasileiro, essas constatações são de suma importância, pois a Constituição prevê normas explícitas que descrevem direitos fundamentais: as chamadas limitações constitucionais ao poder de tributar, dentre elas a capacidade contributiva; bem como descreve de modo pormenorizado as competências de cada ente estatal no exercício da administração tributária.

Em suma, os direitos e garantias fundamentais representam os pilares essenciais para a proteção da dignidade humana, igualdade e fraternidade em uma sociedade democrática, direitos não apenas contra a arbitrariedade do Estado, mas que também se irradiam às relações entre particulares.

No contexto do direito tributário brasileiro, as limitações constitucionais ao poder de tributar se destacam como manifestações concretas desses direitos, assegurando que a tributação seja exercida de forma justa e equitativa, em consonância com os princípios democráticos e a proteção dos direitos fundamentais dos cidadãos, incluindo a capacidade contributiva que veremos pormenorizadamente adiante.

3. CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO UM PRINCÍPIO FUNDAMENTAL

Antes de esmiuçarmos o conceito de capacidade contributiva, é necessário destacar que tal princípio advém da imperatividade de concretização do princípio da isonomia em matéria tributária. É por isso que se diz que a capacidade contributiva está intimamente ligada à solidariedade e a distribuição equânime dos gastos públicos (LEÃO, 2015), que por sua vez está intimamente ligada à ideia de justiça fiscal (COSTA, 2012). A relação entre capacidade contributiva e solidariedade consiste na ideia de que a primeira seria uma espécie de régua para o cálculo da contribuição de cada particular com o objetivo de subsidiar o Estado e conseqüentemente a redução das desigualdades sociais.

Primeiro, há uma grande discussão se a capacidade contributiva é um critério de aplicação de norma tributária ou um princípio, o que faz toda a diferença. Ricardo Mariz de Oliveira (2003) entende que o fato de representar valores superiores que orientam diretrizes no sistema tributário enquadraria a capacidade contributiva como um princípio. Schoueri (2016),

por sua vez, considera que a capacidade contributiva seria corolário do princípio da isonomia, e que como a isonomia exige um parâmetro perante os particulares, a capacidade contributiva seria uma espécie de critério a fim de efetivar o princípio da igualdade nos casos concretos.

No presente artigo ficaremos com a posição segundo o qual a capacidade contributiva é um princípio, e mais do que isso, um princípio fundamental que serve como ponto de partida ou referência para a análise do ordenamento jurídico como um todo.

O Princípio da capacidade contributiva, assim, embora não seja de fácil conceituação, pode ser entendido como a aptidão que um indivíduo possui para suportar a carga tributária quando colocado na posição de destinatário legal da incidência tributária (COSTA, 2019, p. 113). Esse postulado assume um papel de grande importância no ordenamento jurídico, pois serve como critério de graduação dos impostos; e atua como um mecanismo de limitação do legislador tributário (GREGORIO, 2007).

Para Paulsen (2020), a capacidade contributiva não é apenas um critério que visa conferir efetividade à ideia de justiça fiscal, mas um verdadeiro princípio a orientar toda a tributação, devendo inspirar o legislador e orientar os aplicadores das disposições tributárias. É por isso que grande parte da doutrina diz que se trata de um princípio de sobredireito ou metajurídico.

Há autores que não distinguem a expressão capacidade contributiva e capacidade econômica, utilizada pelo legislador constitucional. No entanto, autores como Ives Gandra da Silva Martins (2003) reconhecem a distinção das expressões. Segundo o autor, as expressões possuem a mesma dimensão da capacidade de pagar tributos do contribuinte, mas ao seu ver, tem a conotação distinta: A capacidade contributiva é a habilidade do contribuinte em relação à sua obrigação específica ou global de pagamento de impostos, representando uma dimensão econômica particular da sua relação com a autoridade tributária, conforme estabelecido pela lei. Já a capacidade econômica é a manifestação do potencial econômico de um indivíduo, independentemente da sua relação com essa autoridade. O autor ainda exemplifica:

Um cidadão que usufrui renda tem capacidade contributiva perante o país em que a recebeu, desde que nos limites adequados e vinculados à sua produção de renda, se a imposição for aquela do imposto sobre a renda.

Um cidadão rico, de passagem pelo país, tem capacidade econômica, mas não a tem contributiva, para efeitos dos tributos específicos exigidos dos cidadãos e residentes. (MARTINS, 2003, p. 86)

Poderia se dizer, assim, que o legislador constituinte utilizou a expressão “capacidade econômica”, mas tecnicamente queria dizer “capacidade contributiva”, considerando ser um é

um conceito mais específico e técnico. É por esse motivo que Martins (2003) entende que houve uma imperfeição vernacular do legislador.

Ultrapassando a questão vernacular, verifica-se, através da leitura do art. 145, inciso I, § 1º, que os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, sempre que possível facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificando, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Ter caráter pessoal significa dizer que o imposto será calculado de acordo com as peculiaridades e especificidades de cada contribuinte. O melhor exemplo a ser exposto quando se fala sobre impostos pessoais é o Imposto de Renda, segundo o qual suas alíquotas dependem de vários fatores específicos, como por exemplo renda auferida, quantidade de dependentes, despesas com educação, saúde, entre outros. Toda essa aferição só é possível a partir da investigação caso a caso.

A expressão “sempre que possível”, por sua vez, traz uma carga axiológica mais densa, uma vez que não há uma uniformidade a respeito do seu significado. Humberto Ávila (2012, p. 219), lembra que a depender da interpretação dada, a expressão poderia ser supérflua, haja a vista que “a aplicação de comandos normativos sempre depende de condições ontológicas de aplicabilidade: prescrições comportamentais instituídas por normas jurídicas pressupõem possibilidades fáticas de aplicação.”

Nessa seara, nos parece que a expressão “sempre que possível” não depende da vontade do legislador, nem mesmo de algumas circunstâncias econômicas, mas sim de metas, diretrizes, que devem ser obrigatoriamente observadas na instituição de um dos impostos com possibilidade fática para tal. Até porque os limites à aplicação são fornecidos pelo próprio ordenamento jurídico através dos demais princípios e das regras que compõem todo o sistema normativo (SEGUNDO, 2019). Assim sendo, se for da “índole constitucional do imposto”, ele deve obrigatoriamente ter caráter personalíssimo e ser graduado segundo a possibilidade contributiva dos contribuintes (CARRAZZA, 2013).

Apesar de o dispositivo mencionar especificamente a palavra "imposto", é importante ressaltar que a opinião predominante na doutrina argumenta que esse termo foi utilizado de maneira inadequada. Isso ocorre porque, ao considerar que o imposto é apenas uma das espécies de tributos, poderia levar erroneamente o jurista a concluir que os demais tipos de tributos não estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, o que de fato não é verdade.

Inclusive, o Supremo Tribunal Federal tem decisões no sentido de que o princípio da capacidade contributiva se aplica a todos os tributos, inclusive aos impostos reais, alargando a

hipótese de incidência determinada pelo legislador constitucional no art. 145, inciso I, § 1º, que previa a incidência apenas aos impostos pessoais.

Há que analisarmos, ainda, as concepções da capacidade contributiva, que, segundo Barreto (1987), se manifesta de duas formas: objetiva ou subjetiva. Observando esses limites, o legislador escolherá apenas os contribuintes que revelem capacidade contributiva para depois medir os quinhões de suas dívidas tributárias.

Gregorio (2007), por sua vez, diz que se adotarmos a primeira possibilidade levantada (concepção objetiva), poderíamos duplicar as considerações acerca do princípio estudado. O primeiro viés é observarmos como pressuposto ou fundamento jurídico do imposto, bem como uma diretriz para as hipóteses de incidência. Já no segundo viés, a capacidade contributiva ganha uma “roupagem” de critério de graduação do imposto, sendo também instrumento limitador à tributação.

No entender de Schoueri (2005, p. 282), a Capacidade Contributiva em sua concepção objetiva “compreende o momento que concerne à delimitação da base imponible”, ou seja, a escolha de quais elementos aferidores da economia individual formam a fonte do tributo.

Carvalho (2003) diz que essa escolha feita pelo legislador se constitui como a realização do princípio pré-jurídico da capacidade contributiva absoluta ou objetiva. Comentando a denominação escolhida pelo doutrinador citado anteriormente, Gregório (2007, p. 49) infere que esse princípio pré-jurídico é “pautado pela análise objetiva da riqueza exibida pelos contribuintes e pela eleição de seu objeto, variável ao longo do tempo: seja o patrimônio, o produto, o consumo ou a renda.”

Em outras palavras, significa dizer que a concepção objetiva-absoluta diz respeito ao movimento em que o legislador, sempre vinculado às limitações constitucionais, escolhe genericamente quais atos da vida possuem aptidão para refletir a capacidade de pagar tributos. A riqueza presume-se pela verificação de certos fatos tidos como indicativos de sua ocorrência.

Assim, o Legislador não poderia eventualmente ponderar a sua aplicação no ordenamento, mas verdadeiramente vinculado à capacidade contributiva quando da referida escolha dos fatos que servirão de manifestação econômica suscetível ao pagamento dos tributos (GREGORIO, 2007).

A concepção subjetiva ou relativa, diferentemente, consiste na capacidade individualizada e concreta de cada contribuinte arcar com o ônus dos tributos escolhidos anteriormente pelo legislador. Em outras palavras, é a aptidão concreta de arcar com o ônus tributário.

Por outro lado, a capacidade contributiva relativa ou subjetiva - como o próprio nome sugere - refere-se a um indivíduo considerado individualmente. Ela expressa a habilidade desse sujeito em contribuir de acordo com suas possibilidades econômicas. Nesse contexto, quando a capacidade contributiva é avaliada concretamente, o potencial sujeito passivo torna-se efetivo e está apto a suportar o ônus tributário (COSTA, 2019).

A capacidade econômica subjetiva seria aferida com auxílio da apreciação de fatores subjetivos, como a idade, saúde, estado civil, encargos de família, individualmente considerados. Sob tal perspectiva, o valor do patrimônio ou da renda, isoladamente considerados, não seria um índice seguro para graduarmos a capacidade contributiva.

Carrazza (2013, p. 102), vai além. São suas palavras:

A capacidade contributiva a qual alude a Constituição e que a pessoa política é obrigada a levar em conta ao criar, legislativamente, os impostos de sua competência é objetiva, e não subjetiva. É objetiva porque se refere não às condições econômicas reais de cada contribuinte, individualmente considerado, mas às manifestações objetivas de riqueza (ter um imóvel, possuir um automóvel, ser proprietário de jóias ou obras de arte, operar na Bolsa, praticar operações mercantis etc.).

Assim, atenderá ao princípio da capacidade contributiva a lei que, ao criar o imposto, colocar em sua hipótese de incidência fatos deste tipo. Fatos que Alfredo Augusto Becker (2007), com muita felicidade, chamou de fatos-signos presuntivos de riqueza (fatos que, a priori, fazem presumir que quem os realiza tem riqueza suficiente para ser alcançado pelo imposto específico). Com o fato-signo presuntivo de riqueza tem-se por incontroversa a existência de capacidade contributiva.

Como podemos observar, a concepção adotada pela Constituição Federal foi a objetiva, posto que ela não reflete as condições econômicas e individualizadas de cada contribuinte, e sim genericamente os fatos presuntivos escolhidos pelo legislador.

Acontece que mesmo reconhecendo que a Constituição Federal não acolheu a capacidade contributiva em sua concepção subjetiva, e nem poderia, diante da dificuldade em instrumentalizá-la, não podemos nos afastar das necessidades vitais dos contribuintes, em atenção ao princípio da dignidade da pessoa humana.

Até porque, como bem lembrado por Moreira (2017), a compreensão subjetiva da capacidade contributiva escalona a intensidade do ônus tributário, e, ao mesmo tempo, constrói os limites da tributação, que se encontram circunscritos à preservação do mínimo existencial e a proibição dos efeitos de confisco.

Assim, como vimos, a capacidade contributiva serve como um parâmetro limitador da atividade estatal no que diz respeito à instituição de tributos. Seu objetivo é possibilitar aos

indivíduos participarem de um sistema tributário justo, em que haja respeitado às suas necessidades orçamentárias.

A observância dessa máxima constitucional pelos legisladores e entes tributantes contribui para que os contribuintes não sejam sufocados com o peso da tributação, arcando com o ônus na medida de suas possibilidades econômicas, e por isso é importância que a matriz tributária esteja alinhada à tais diretrizes.

4. ESTRUTURAÇÃO DA MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E AS FUNÇÕES DA TRIBUTAÇÃO

A matriz tributária se traduz num conjunto de escolhas e alinhamentos da comunidade em geral, mais especificamente pelos representantes escolhidos pelo povo para comandá-los nos próximos mandatos. Tais escolhas devem seguir uma orientação clara e objetiva quanto às suas finalidades e quais os objetivos se pretende alcançar com a tributação. Assim, além de conhecer o conceito de tributo, entender a “finalidade que a instituição de um tributo assume em nossos dias é passo fundamental para compreender toda a configuração de uma matriz tributária, bem como elemento primordial para que se possa criticá-la” (D’ARAÚJO, 2015, p. 19).

Tal necessidade decorre evidentemente da própria importância do direito tributário, uma vez que a tributação jamais deve ser encarada como um fim em si mesmo, devendo, no entanto, ser um instrumento de consecução de fins.

Quando se estuda as análises das funções da cobrança de tributos, percebe-se uma dualidade que reduz a necessidade da cobrança do tributo à duas perspectivas: função fiscal, que consiste na ideia de o tributo servir para custear a máquina pública; e extrafiscal, que é a interferência do Estado na economia, não tendo, pelo menos primordialmente, objetivo arrecadatório.

De modo geral os tributos são utilizados para arrecadar dinheiro aos cofres públicos, servindo como instrumento de fiscalidade. Por outro lado, há extrafiscalidade quando, com o intuito de promover o interesse coletivo, o legislador tem a prerrogativa de ajustar as alíquotas e/ou bases de cálculo dos tributos, com o objetivo principal de incentivar ou desencorajar determinados comportamentos por parte dos contribuintes. Nesse sentido, fica evidente que a extrafiscalidade nem sempre resulta em uma perda financeira; pelo contrário, pode até aumentá-la. Um exemplo disso é quando se impõe uma tributação mais elevada sobre o consumo de cigarros (CARRAZZA, 2013).

Fabio Canazaro (2012) indica que na sua função fiscal a promoção dos direitos fundamentais se dá a partir da atividade de geração de receita; por outro lado, tributos de natureza extrafiscal, em que o fim – a promoção dos direitos fundamentais – dá-se a partir da orientação de condutas que estejam em sintonia com os objetivos do Estado democrático de direito. Carvalho (2003, p. 232), vai além ao informar que a extrafiscalidade consiste no “emprego de fórmulas jurídico-tributárias para obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatários de recursos monetários”.

Assim, observa-se que a caracterização da extrafiscalidade vem sempre associada como um efeito colateral dos tributos, pois, quando eles são inseridos dentro de um contexto mercantil, acabam induzindo os comportamentos dos indivíduos. Inclusive, a função extrafiscal adquire um papel subsidiário em termos de função do tributo, onde toda medida tomada que não seja voltada à obtenção de recursos aos cofres públicos é considerada extrafiscal (D’ARAÚJO, 2015).

Essa dualidade (fiscal x extrafiscal) se constitui como uma visão reducionista da tributação, pois, o tributo deixa de ser encarado como veículo de promoção de políticas públicas e passa a ser tão somente instrumento de arrecadação, retirando ainda a importância do instrumento enquanto a legitimação do próprio Estado (D’ARAÚJO, 2015).

É necessário, portanto, expandir a análise sobre as funções do tributo. Para tanto, além de conhecer as funções clássicas delineadas acima, é importante conhecermos as demais funções da arrecadação das receitas na destinação dos recursos. O objetivo desta seção, assim, é entender como a essas funções podem contribuir para um sistema tributário que privilegie a capacidade contributiva dos indivíduos.

Neste panorama, partindo da premissa acima apontada e considerando que o Estado precisa de recursos para a consecução dos fins a que se destina, entender como a matriz tributária pode intermediar esses fins é de extrema relevância no contexto social, especialmente no brasileiro, em que a sociedade é altamente desigual econômica e educacional.

A função alocativa tem grande importância nesse contexto, pois está relacionada à alocação eficiente dos recursos na economia. Ela visa direcionar os recursos financeiros para setores específicos ou incentivar certas atividades econômicas por meio do uso de instrumentos fiscais.

A tributação alocativa busca promover o crescimento econômico, a eficiência econômica e o desenvolvimento de determinados setores, além de desencorajar atividades indesejáveis. Sua importância advém da ideia de que a correta destinação de recursos é potencializadora do bem-estar social (VIOL, 2005).

Nesse viés, a tributação é um dos mais poderosos instrumentos econômicos que dispõe os governos para conduzir as políticas públicas e alterar as alocações de recursos na economia. Esse instrumento, portanto, permite ao Poder Público perseguir “finalidades socialmente justificáveis, dentre as quais encontramos o fornecimento de certos bens que o mercado é incapaz de disponibilizar para o restante da sociedade” (D’ARAÚJO, 2015, p. 23).

Viol (2005), nos diz que há três razões para a influência da carga tributária na alocação de recursos econômicos: a primeira é a transferência desses recursos do setor privado para o setor público; a segunda razão é o fato de a tributação gerar distorções na destinação dos recursos econômicos; e por último é a própria existência do tributo, que, uma vez distorcendo o mercado, gera um peso morto que se traduz em perda de eficiência.

Como dito anteriormente, a tributação não deve ser enxergada como um fim em si mesmo, haja a vista se constituir como um instrumento necessário à consecução de fins predeterminados pela comunidade políticas cujas diretrizes já foram escolhidas e legitimadas, ainda que indiretamente, pelos eleitores. Giambiagi e Além (2011) afirmam que na forma indireta, a escolha feita pelos legisladores não funcionam apenas para demonstrar quais bens públicos são prioritários, mas também serve para demonstrar o nível de disposição dos indivíduos para contribuir através dos impostos para financiar os bens públicos.

Viol (2005) lembra os benefícios que são concedidos a setores ou regiões, demonstrando o poder da tributação em alterar o destino dos investimentos, mesmo considerando que há fatores mais importantes de influência, como mão de obra qualificada, estabilidade política e infraestrutura. Na realidade brasileira, podemos mencionar a Lei nº 7.827, de 27 de setembro de 1989, que criou os Fundos Constitucionais de Financiamento do Centro-Oeste (FCO), do Nordeste (FNE) e do Norte (FNO), a Lei nº 8.248, de 23 de outubro de 1991, que concede incentivos fiscais para empresas do setor da tecnologia da informação e comunicação.

Além dos incentivos concedidos a setores ou regiões e dos incentivos ao setor da tecnologia, ainda há que falar numa outra finalidade da função alocativa da tributação, que é a de tentar corrigir uma distorção causada pelos interesses particulares em detrimento dos interesses públicos. Um bom exemplo disso é a poluição. Quanto mais as empresas poluem, maiores são as alíquotas, cujo objetivo é reduzir as externalidades negativas. Em outras palavras, o imposto chamado de “Taxa Pigouviana” ou “Imposto Pigouviano”, pode ser implantado sobre o preço dos produtos produzidos nessas empresas, fazendo com que a elevação do preço nos produtos gere um desestímulo à produção, e por consequência a redução de poluição.

Após conseguir alocar os recursos, o Estado precisa distribuí-los corretamente, é o que se chama de finalidade distributiva da tributação. Giambiagi e Além (2011) afirmam ser por essa função que o governo redesenha os parâmetros de tributo/retorno de uma estrutura tributária. Para isso, faz alguns ajustes no sentido de promover uma distribuição considerada justa pela sociedade.

Dentre as opções, é possível redistribuir a renda de forma direta, tributando a camada mais abastada da população e transferindo recursos através de benefícios para uma parte mais deficitária de recursos. Os autores acima mencionados trazem como exemplo o imposto de renda negativo concedido em alguns países mais desenvolvidos, implicando numa transferência de renda direta para pessoas em estado de vulnerabilidade social. Uma outra opção é destinar os recursos através de programas sociais. No Brasil, um bom exemplo é o programa do Governo Federal Minha Casa Minha Vida.

Pela função distributiva, entende-se que as pessoas de melhor condição socioeconômica possuem uma maior elasticidade quando da alocação dos seus recursos, sentindo menos falta de uma unidade marginal quando comparado com uma pessoa menos abastada. Nesse caso, os indivíduos com maiores condições financeiras não se importariam “em empregar essa unidade sobressalente para financiar um serviço público em um nível mais condizente com suas necessidades” (D’ARAÚJO, 2015, p. 30).

Exemplificando, vamos analisar as preferências para um serviço universal, no qual não se dá para individualizar quanto cada um se beneficia de sua prestação, como a segurança ou a limpeza de nossas ruas, fornecido em um certo nível para dois indivíduos com rendas diferentes: o sujeito A, com renda mensal de trinta mil reais; e o sujeito B, com renda mensal de um salário-mínimo. Neste exemplo pode ser interessante para o sujeito A que o nível de segurança ou o nível de limpeza das ruas seja fornecido em um patamar superior ao presente, enquanto para o indivíduo B, o nível presente se mostra condizente com suas necessidades e seu orçamento, não estando ele disposto (considerando que pudesse) a pagar nem um pouco a mais para obter um serviço melhor. Diante de tal cenário, o indivíduo A pode se mostrar interessado em contribuir mais para que aquele serviço seja prestado em um nível satisfatório a ele, ainda que toda a coletividade vá se beneficiar com a prestação de tal bem público. Assim, acabamos tendo um efeito distributivo causado pela tributação, ainda que os motivos que o causaram não tenham qualquer relação com uma posição moral de A de redistribuir sua renda (D’ARAÚJO, 2015).

Além da função alocativa e distributiva, há, ainda, a função estabilizadora. Segundo essa função, o Estado deve atuar para garantir a manutenção da distribuição de recursos, garantindo uma preservação dos empregos e não permitindo uma regressão no Estado de bem-

estar social. Através de políticas públicas, o Estado atua perante a economia para estabilizar resultados, criando políticas de desonerações tributárias ou sobretaxações para interferir nos níveis de oferta e demanda, bem como combater certas instabilidades estruturais que o mercado historicamente tem se mostrado incapaz de solucionar. O Estado, através da política fiscal, pode se manifestar diretamente, variando os gastos públicos no consumo e investimento; ou de forma indireta, reduzindo as alíquotas dos impostos, o que, elevaria a renda disponível para o setor privado.

Como exemplo de política fiscal na função estabilizadora foram as desonerações feitas pelo Governo Federal referente ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) para automóveis e linha branca, com o objetivo de manter aquecida a economia nacional frente à crise internacional observada a partir de 2008. Sobre essa política fiscal, notemos que a orientação não foi apenas com o objetivo de alocação de recursos, e sim com a estabilização de resultados econômicos importantes para nossa sociedade.

Assim, a matriz econômica deve ser pensada como um instrumento de consecução de resultados econômicos e sociais, fornecendo à sociedade meios de subsistência digna, especialmente para a população das classes menos favorecidas. Nesse sentido, todas as escolhas tomadas pelos representantes devem estar embasadas em um fim social popularmente legitimado pela sociedade em questão no contexto dos objetivos definidos.

Frise-se que um sistema tributário desalinhado com a capacidade contributiva pode ter consequências adversas para a economia e a sociedade. Quando os impostos não são adequadamente escalonados de acordo com a renda e a capacidade financeira dos contribuintes surgem distorções prejudiciais ao mercado e à motivação empresarial.

Em situações em que o sistema tributário sobrecarrega excessivamente indivíduos e empresas com alto poder econômico, por outro lado, o resultado pode ser desencorajador. Esses contribuintes, que já estão sujeitos a uma carga tributária significativa, podem hesitar em buscar crescimento empresarial ou realizar investimentos adicionais. A razão para isso é a penalização adicional imposta por uma carga tributária desproporcional.

Essa situação cria um ambiente propício para a evasão fiscal, pois contribuintes podem ser tentados a evitar ou sonegar impostos como uma resposta à percepção de injustiça no sistema tributário. Evasão fiscal, por sua vez, prejudica a arrecadação pública e mina a capacidade do governo de financiar serviços públicos essenciais, como saúde, educação e infraestrutura.

Além disso, um sistema tributário injusto pode minar a confiança dos contribuintes na integridade do sistema e na legitimidade do governo, levando a uma falta de cooperação e conformidade fiscal. Isso pode resultar em perda de receita ainda maior para o Estado.

Portanto, é essencial que os sistemas tributários sejam projetados com sensibilidade à capacidade contributiva, de modo a evitar distorções prejudiciais, incentivar o crescimento econômico e promover a justiça fiscal. Um sistema tributário equilibrado, que distribui o ônus de forma proporcional e justa, é fundamental para garantir um ambiente econômico saudável e sustentável.

Nesse contexto, a capacidade contributiva e a estruturação da matriz tributária estão intrinsecamente relacionadas para a consecução dos objetivos previstos na Constituição Federal do Brasil. Isso porque a Constituição estabelece diretrizes e princípios fundamentais que devem orientar a tributação no país, visando promover a justiça fiscal, a igualdade social e o desenvolvimento econômico.

5. CONCLUSÕES

Através do presente artigo foi possível analisar a capacidade contributiva no sistema tributário brasileiro e perceber a sua relação com a solidariedade e a distribuição equânime dos gastos públicos, que por sua vez está ligada à ideia de justiça fiscal. Seria uma espécie de régua para o cálculo da contribuição de cada particular com o objetivo de subsidiar o Estado e conseqüentemente a redução das desigualdades sociais.

Aqui, trabalhou-se a capacidade contributiva como um princípio fundamental, que funciona como um vetor interpretativo para o ordenamento jurídico, e que, portanto, deve orientar a estrutura da matriz evitando a imposição de ônus excessivos sobre os menos favorecidos economicamente e garantindo uma distribuição equitativa da carga fiscal.

Além da justiça fiscal, viu-se que a simbiose perfeita entre um sistema tributário que seja orientado através da capacidade contributiva é a busca pela igualdade social. A Constituição Federal prevê a redução das desigualdades sociais como um dos objetivos fundamentais do Estado brasileiro. A estruturação da matriz tributária de forma progressiva, então, viabilizando que aqueles que possuam mais recursos contribuam proporcionalmente mais, é uma forma de redistribuição de renda e de combate às desigualdades.

Nesse contexto, constatamos que a função alocativa é crucial pois viabiliza que o Estado forneça de bens e serviços que o mercado é incapaz de oferecer aos particulares por ambição ou incapacidade. O Estado assume um papel direto a alocação eficiente de recursos,

usando instrumentos fiscais para direcionar dinheiro para áreas específicas ou incentivar atividades econômicas.

Após alocar corretamente os recursos e investimentos, o Estado precisa distribuir esses recursos, ajustando a estrutura tributária para promover uma distribuição considerada justa pela sociedade. Pode-se redistribuir renda diretamente através de programas de transferência direta (como o Bolsa Família e o auxílio Brasil), ou indiretamente com o imposto de renda negativo. Outra opção é canalizar os recursos por meio de programas sociais, como o Minha Casa Minha Vida.

Isso porque, indivíduos com melhores condições financeiras são mais flexíveis na alocação de seus recursos e sentem menos falta de uma unidade adicional em comparação com pessoas menos favorecidas. É possível, inclusive, que indivíduos mais ricos podem estar dispostos a financiar serviços públicos em um nível mais alto do que suas próprias necessidades, como segurança nacional ou limpeza de ruas.

Mas não adianta alocar corretamente e depois distribuir esses recursos se não houver a estabilização futura. Assim, como vimos, através da função estabilizadora, o Estado deve atuar para garantir a manutenção da distribuição de recursos, garantindo uma preservação dos empregos e não permitindo uma regressão no Estado de bem-estar social.

Nesse panorama, quando o Estado desconsidera a estruturação da matriz tributária a partir dos limites impostos na capacidade de contribuir dos indivíduos, acaba tornando o sistema tributário num campo de perpetuação e progressão de desigualdades sociais, onde pessoas de diferentes níveis de renda são tratadas da mesma forma. Isso cria desigualdades, colocando uma carga tributária mais pesada sobre os contribuintes de baixa renda, enquanto os contribuintes de alta renda são menos afetados proporcionalmente.

Por outro lado, quando um sistema tributário que não leva em conta a capacidade contributiva e acaba onerando demais as pessoas com alto poder econômico e empresas também é prejudicial pois cria distorções indevidas no mercado. Esses indivíduos podem ser desencorajados a buscar crescimento empresarial ou investimentos, uma vez que serão penalizadas com uma carga tributária desproporcional, causando evasão fiscal na medida em que podem tentar evitar ou sonegar impostos devido à injustiça percebida no sistema tributário.

A tributação inadequada pode ter um impacto negativo na distribuição de recursos públicos. Se os impostos não são progressivos, ou seja, não aumentam com a renda, ou se são muito excessivos, pode haver uma falta de recursos para financiar serviços essenciais, como saúde, educação e infraestrutura, afetando a qualidade de vida da população em geral.

Por último, mas não menos importante, viu-se que a tributação também desempenha um papel crucial no fomento do desenvolvimento econômico. A capacidade contributiva, quando considerada na escolha dos direcionamentos da estruturação da matriz tributária, pode incentivar a atividade econômica, estimular o investimento, a inovação e a geração de empregos. Uma tributação equilibrada e adequada às capacidades econômicas dos contribuintes promove um ambiente propício ao crescimento econômico sustentável.

Portanto, a relação entre a capacidade contributiva como princípio e a estruturação da matriz tributária é essencial para a consecução dos objetivos previstos na Constituição Federal do Brasil, como a justiça fiscal, a igualdade social e o desenvolvimento econômico. A tributação baseada na capacidade contributiva contribui para promover uma sociedade mais justa, reduzir desigualdades e impulsionar o progresso econômico do país.

6. REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Theorie der Grundrechte**, 3rd. Ed. Frankfurt am Main: Schurkamp, 1996.

ANDRADE, José Carlos Vieira de. **Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**, 2 ed. Coimbra, Livraria Almedina, 2001.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. — 5. ed. — São Paulo: Saraiva, 2012.

BARRETO, Aires Fernandino. Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais. **Revista dos Tribunais**, 1987.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional**. 29º Edição. Malheiros Editores LTDA. São Paulo. 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

COSTA, Regina Helena **Curso de direito tributário - Constituição e Código Tributário Nacional**. 9. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

_____, **Princípio da capacidade contributiva**, 4ª Ed. atual. rev. ampl. São Paulo: Malheiros, 2012.

D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. **A regressividade da matriz tributária brasileira**: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social. Dissertação de Mestrado. Universidade de Brasília. 2015.

FUCHS, Marie-Christine. O efeito irradiante dos direitos fundamentais e a autonomia do direito privado: a “decisão Lüth” e suas consequências. **Revista de Direito Civil Contemporâneo-RDCC (Journal of Contemporary Private Law)**, v. 16, p. 221-232, 2018.

GIAMBIAGI, Fabio; ALÉM, Ana Cláudia. **Finanças Públicas: Teoria e Prática no Brasil**. 4ª ed. ver. e atualizada. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

GREGORIO, Argos Magno de Paula. **A capacidade contributiva**. Pontifícia Universidade de Católica de São Paulo. Dissertação de Mestrado. 2007.

LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade**, 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2023.

_____. **Controle da extrafiscalidade**. Quartier Latin/IBDT, 2015.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Capacidade contributiva: igualdade e justiça. **Revista Brasileira de Direito Constitucional**, v. 2, n. 1, p. 85-102, 2003.

MOREIRA, André Mendes. Capacidade contributiva. Enciclopédia jurídica da PUC-SP. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Direito Tributário. Paulo de Barros Carvalho, Maria Leonor Leite Vieira, Robson Maia Lins (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/264/edicao-1/capacidade-contributiva> – Acessado em 11/06/2023.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Breves considerações sobre a capacidade contributiva e a isonomia**. 2003. In Luís Eduardo Schoueri (coord.), **Direito Tributário: Homenagem a Alcides Jorge Costa**, vol. 1, São Paulo, Quartier Latin, pp. 457-523, 2003.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 6 ed. revista, atualizada e ampliada. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 6ª ed., São Paulo, Saraiva, 2016.

_____. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado et al. **Temas de epistemologia jurídica contemporânea: Estudos em homenagem ao professor Hugo de Brito Segundo**. Editora Mucuripe, 2019.

DA SILVA, Lucas Gonçalves; DE SOUZA NETTO, Antonio Evangelista; TAKANO, Camila Cardoso. O princípio da supremacia do interesse público na contemporaneidade sob a ótica dos direitos fundamentais. **Revista Unicuritiba. Relações Internacionais no Mundo Atual**, v. 4, n. 25, p. 228-247, 2019.

STF, Tribunal Pleno. ADI 4.815, voto da Ministra-Relatora, Carmem Lúcia. Julgado em 10/06/2015, pp. 125-127 do acórdão.

VIOL, Andréa Lemgruber. **A finalidade da tributação e sua difusão na sociedade.** Seminário de Políticas Tributárias, v. 2, p. 673-692, 2005.