

CENTRO UNIVERSITÁRIO UNIVATES
CURSO DE DIREITO

A EMPRESA E A FUNÇÃO SOCIAL DOS TRIBUTOS

Eduarda Cristina de Souza Gonçalves

Lajeado, julho de 2016

CENTRO UNIVERSITÁRIO UNIVATES
CURSO DE DIREITO

A EMPRESA E A FUNÇÃO SOCIAL DOS TRIBUTOS

Eduarda Cristina de Souza Gonçalves

Monografia apresentada na disciplina de Conclusão de Curso II – do Curso de Direito, do Centro Universitário UNIVATES, como exigência parcial para a obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Profº Ms. Mateus Bassani de Matos

Lajeado, julho de 2016.

AGRADECIMENTOS

Gostaria de expressar a minha gratidão a todos aqueles que colaboraram, direta ou indiretamente, para que esse trabalho fosse realizado. Assim, eu lhes manifesto aqui minha estima consideração:

Inicialmente, a Jesus Cristo, razão da minha vida, pessoa cujo valor é imensurável dentro da finitude de minha existência.

À minha mãe, que sempre me deu todo apoio para buscar meus sonhos e realizar os meus ideais; ao meu pai Juarez que sempre esteve presente em minhas angústias; aos meus amados manos Julian, Jean e a pequena Júlia, que me ensinaram o sentido da solidariedade.

Ao meu amado marido Derli, que sempre compreendeu as minhas ausências e me forneceu forças para continuar.

Ao meu querido mestre, professor Mateus, que se demonstrou sempre solícito e dedicado comigo neste trabalho.

À Biblioteca da Univates, colegas de trabalho que, além de me ajudarem como profissional, me ensinaram o verdadeiro sentido da palavra união.

À PGE (Procuradoria Geral do Estado), a qual me fez refletir sobre o senso crítico da finalidade da tributação por meio do seu principal agente contributivo, a empresa.

A todos os meus amigos e irmãos em Cristo que me deram uma razão e um porquê da luta pela justiça.

E, por fim, à Univates que proporcionou, além de oportunidades de aprendizagem, um desenvolvimento social à nossa região.

RESUMO

Os tributos, além da sua atribuição arrecadatória, possuem sua função social: por meio da observância do princípio da capacidade contributiva, colaboram para a supressão da desigualdade social e para a redistribuição de renda, seja através de políticas sociais, seja via ingresso de recursos. As empresas, por outro lado, são os principais agentes contributivos para com o Estado, e, além da objetivação do lucro previsto no sistema capitalista, da mesma forma devem cumprir com a sua função social de gerar riquezas, trabalho e redistribuição de renda, colaborando com a redução das desigualdades sociais. Assim, esta monografia tem como objetivo geral analisar a função social da empresa, como subsídio para a concretização da função social dos tributos. Trata-se de pesquisa qualitativa, realizada por meio de método dedutivo e de procedimento técnico bibliográfico e documental. As empresas são os principais agentes responsáveis pelo desenvolvimento do país, possuindo sua responsabilidade fiscal, a qual deve ser realizada de forma consciente e embasada nos direitos fundamentais elencados na Carta Magna, a fim de dirimir as desigualdades sociais e colaborar para uma distribuição justa e igualitária dos recursos públicos por meio do adimplemento tributário junto ao fisco. Ainda, tanto as empresas como os tributos estão consubstanciados na realização do bem comum e da garantia do mínimo existencial, preceito mínimo existente para o princípio da dignidade humana vigente no atual Estado Democrático de Direito.

Palavras-chave: Função social dos tributos. Função social da empresa. Princípio da capacidade contributiva. Justiça Fiscal.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	5
2 AS BASES DO CONSTITUCIONALISMO CONTEMPORÂNEO	8
2.1 Evolução histórica acerca da origem do constitucionalismo.....	8
2.2 Do Estado de Direito ao Estado Constitucional.....	14
2.3 Princípios tributários no constitucionalismo contemporâneo	18
3 OS OBJETIVOS DA TRIBUTAÇÃO	26
3.1 Função social dos tributos	26
3.2 O princípio da capacidade contributiva como critério da justiça fiscal....	33
3.3 A aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva aos tributos incidentes sobre a atividade empresarial.....	42
4 RELAÇÃO ENTRE FUNÇÃO SOCIAL DAS EMPRESAS E FUNÇÃO SOCIAL DOS TRIBUTOS	52
4.1 A função social da empresa	52
4.2 A correlação entre a função social das empresas e a função social dos tributos	52
4.3 Problemas e possíveis soluções.....	63
4 CONCLUSÃO	69
REFERÊNCIAS.....	73

1 INTRODUÇÃO

A empresa funciona como mecanismo para a economia se desenvolver, criando empregos aos trabalhadores e promovendo, assim, o estímulo à atividade econômica. Em contrapartida, para que se efetive sua função social de forma radical, é necessário que haja sua contribuição para o cerne do objetivo da tributação, que seria a redistribuição de renda, erradicando, desse modo, a desigualdade social.

No contexto econômico, a tributação funciona para um destino comum e coletivo, assim também a empresa, que deve servir de maneira indispensável para que esse círculo se complete. Porém, infelizmente existem empresas que acreditam que efetuar seu dever — o pagamento integral dos tributos — tornaria inviável que a sua instituição fosse financeiramente sadia.

A Constituição Federal instituiu, em 1988, o Estado Democrático de Direito, objetivando a justiça social e a diminuição das desigualdades sociais, questão esta que poderá se concretizar através dos cumprimentos dos preceitos legais tributários.

Nesse sentido, o presente trabalho pretende, como objetivo geral, analisar a função social da empresa como aporte para a concretização da função social dos tributos. O estudo discute como problema: qual o papel da empresa na sociedade com o recolhimento dos tributos? Como hipótese para tal questionamento, entende-se que o Estado é entidade soberana ao qual as empresas — além das pessoas físicas — através da tributação fornecem recursos para que ele se mantenha e redistribua renda para a coletividade. Por sua vez, a empresa, principal sujeito contributivo, possui a funcionalidade ativa

de manter empregos, bem como a economia estável. Portanto, acredita-se que a melhor maneira de salvaguardar o Estado é as empresas obterem consciência da amplitude de sua função, inclusive no plano tributário.

A pesquisa, quanto à abordagem, é qualitativa, tendo em vista a busca pela identificação da natureza do tema investigado, a partir de análise das possíveis interpretações diante das hipóteses apresentadas nesse diagnóstico, conforme esclarecem Mezzaroba e Monteiro (2014). Para obter a finalidade desejada pelo estudo, será empregado o método dedutivo, o qual se aparta da fundamentação genérica para um raciocínio particular cuja operacionalização se dará por meio de procedimentos técnicos baseados no uso de material bibliográfico e documental. O material está relacionado, inicialmente, com o surgimento da própria Constituição, bem como dos princípios constitucionais tributários, passando pela função social dos tributos, juntamente com o princípio da capacidade contributiva, chegando ao ponto específico da função social empresarial, demonstrando soluções possíveis a partir dos atuais problemas no cenário econômico.

Dessa forma, no primeiro capítulo será apresentada a evolução histórica acerca da origem do constitucionalismo, desde o Estado de Direito ao Estado Constitucional. Será descrito o propósito do modelo estatal desde o Estado Social, principalmente no que tange à observância dos direitos e garantias fundamentais, referindo-se, assim, aos princípios tributários vigentes no constitucionalismo contemporâneo, especialmente ao princípio da capacidade contributiva, que é o fundamento de uma tributação justa no Estado Democrático de Direito. Ainda, será descrita a supremacia da Constituição Federal sobre os demais ordenamentos jurídicos, uma vez que sua norma fundamental salvaguarda os direitos fundamentais e sociais de todos os cidadãos.

No segundo capítulo serão traçados os objetivos primordiais da tributação. Verificar-se-á o recolhimento dos tributos, principal fonte das receitas públicas, como meio efetivo para a realização do bem comum, além de sua função social, tendo em vista o papel solidário e redistributivo da tributação. Será analisado o princípio da capacidade contributiva, considerado

um dos princípios mais importantes do direito tributário em função da observância da capacidade individual de cada contribuinte, além de mecanismos como a seletividade e a progressividade, considerados como critérios indispensáveis da justiça fiscal. Além disso, este capítulo conterà breves considerações acerca da função social incidente nos tributos da atividade empresarial, sendo que os principais agentes contribuintes da receita econômica do Estado são as próprias empresas.

Por fim, no terceiro capítulo, será realizado um estudo teórico sobre o papel das empresas e sua função social. Abordar-se-á, sucintamente, o contexto histórico a respeito das empresas, examinando a significância das funções de ambos os institutos, empresa e tributos, bem como a relação entre a função social da empresa e a função social dos tributos. Ainda, serão apontados alguns problemas, como o elevado índice de inadimplência das empresas, a sonegação fiscal, a falta de fiscalização e, conseqüentemente, a falta de cumprimento da função social das empresas, via inadimplemento dos tributos, e, principalmente, serão exibidas soluções que o Estado Fiscal poderá adotar a fim de cumprir com a função social tributária e manter o equilíbrio econômico perante a sociedade.

2 AS BASES DO CONSTITUCIONALISMO CONTEMPORÂNEO

A tributação, bem como os limites do poder de tributar, estão fundamentados nos princípios constitucionais tributários. A sua origem vem desde o aparecimento do próprio Estado, sendo que, desde sempre, verificou-se a necessidade de que parte da riqueza produzida pela população fosse repassada ao ente. Salieta-se ainda que o tributo, nas sociedades antigas, teve seu nascimento no pagamento dos dízimos que eram subsidiados pelos hebreus.

Ademais, desde o Estado Social de Direito, o propósito do modelo estatal era assegurar a qualidade de vida dos indivíduos, inseparável também do Estado de Bem-Estar, cujo objetivo era a equidade das necessidades dos cidadãos de forma social.

Assim, o objetivo neste capítulo será descrever a evolução histórica da origem do Constitucionalismo, desde o Estado de Direito ao Estado Constitucional e como são amparados os princípios tributários vigentes na Constituição.

2.1 Evolução histórica acerca da origem do constitucionalismo

Cabe revelar que, de acordo com Barroso (2006), a constituição de um Estado está condicionada à realidade histórica de cada período; todavia, por sua vez, não se reduz estritamente às conjunturas de cada tempo. Nesse sentido:

A Constituição tem uma existência própria, autônoma, embora relativa, que advém de sua força normativa, pela qual ordena e conforma o contexto social e político. Existe, assim, entre a norma e a realidade uma tensão permanente, de onde derivam as possibilidades e os limites do Direito Constitucional, como forma de atuação social (BARROSO, 2006, p. 1).

Em prosseguimento, a evolução histórica do Constitucionalismo, consoante Carvalho (2004), se originou dos hebreus que delimitavam sua organização estatal através da chamada “Lei do Senhor”. Naquela época, quando algum governante infringia a lei ou ultrapassava seus limites se consultavam os profetas, eleitos por Deus e aceitos pela população, para que estes admoestassem o infrator.

Após, conforme destaca o último doutrinador, no século V da Antiguidade clássica aparecem os gregos e as Cidades-Estados que desenvolviam a democracia direta, em que os cargos públicos eram eleitos através de sorteio pelos próprios cidadãos e havia limite para o tempo de mandato. No entanto, posteriormente, a democracia grega forneceu lugar para os regimes ditatoriais, quando na República romana se iniciavam as guerras civis dos primeiros séculos antes de Cristo, a encerrar o domínio de César.

Cabe referir que na Grécia, consoante Bulos (2010), em breves momentos durante o século V ocorreu um regime político constitucional cujo poder político era dividido de forma igualitária entre todos os cidadãos. Nas antigas civilizações o constitucionalismo abarcava certos atributos, como: a inexistência de constituições escritas, prevalecendo o acordo de vontade; alterações das leis sem dificuldades e formalidades; a existência de uma irresponsabilidade governamental, porquanto os detentores do poder (reis, imperadores, déspotas) não necessitavam seguir normas jurídicas (BULOS, 2010, p. 56).

Segundo Buffon e Matos (2015), o constitucionalismo antigo baseava-se em um conjunto de princípios que amparavam os direitos e os limites estamentais do monarca e perdurou desde o fim da Idade Média até o século XVIII. Nessa época, então, a forma de estrutura social era conhecida como estamental, isto é, uma pirâmide, cuja ordem dos grupos sociais se estabelecia da seguinte forma: rei, clero, senhores nobres e plebeus. Logo, vislumbrava-se inviável para aqueles que se originavam de um estamento mais baixo ascenderem para uma classe superior (RIBEIRO, 2014). Ainda, de acordo com Faoro (2012, p. 61): “[...] ao contrário da classe, no estamento, não vinga a igualdade das pessoas – o estamento é na realidade, um grupo de membros cuja elevação se calca na desigualdade social [...]”.

Por conseguinte, no final do século VIII, desde a Monarquia absoluta ao Estado Liberal, foram suplantadas as leis fundamentais e a declaração de direito dos indivíduos, nascendo o Constitucionalismo moderno. Nessa mesma senda, destaca-se que nos Estados Unidos do Norte apareceram os chamados contratos de colonização e na França surgiu a Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão (1789), bem como a Constituição de 1791, sendo que a Revolução Francesa de 1789 foi o mesmo modelo da Revolução Inglesa do século XVII (CARVALHO, 2004).

Para Moraes (2012), o constitucionalismo originou-se das Constituições dos Estados Unidos da América, em 1787, depois da Independência das 13 Colônias, e, em 1791, da França, a partir da Revolução Francesa. Nesse contexto, vislumbraram-se fatos que foram marcados pela “organização do Estado e limitação do poder estatal, por meio da previsão de direitos e garantias fundamentais” (MORAES, 2012, p. 1).

Outrossim, o constitucionalismo fortaleceu-se no fim do século XVIII, com o avigoramento de determinados princípios que foram legitimados pela maioria dos Estados, estando sob o firmamento de direitos e garantias fundamentais. Desse momento em diante, a noção de constitucionalismo vinculou-se à indispensabilidade da constituição ser feita de uma forma escrita, a fim de conter o arbitramento do poder público (BULOS, 2010).

Por conseguinte, no fim do século XVIII, o Constitucionalismo é caracterizado pela criação da separação dos poderes:

Caracteriza-se, assim, o constitucionalismo de fins do século XVIII pela ocorrência da ideia de separação de poderes, garantia dos direitos dos cidadãos, crença na democracia representativa, demarcação entre a sociedade civil e o Estado, e ausência do Estado no domínio econômico (Estado absenteísta) (CARVALHO, 2004, p. 159).

Posteriormente, as primeiras constituições estabeleceram regras acerca da limitação do poder do Estado, tendo como premissa os direitos e as garantias das pessoas e acerca da separação dos poderes. Esta fase, portanto, se refere à concretização da primeira geração do poder estatal relacionada à liberdade. Em contrapartida, no século XX, vê-se a necessidade de consubstanciar a igualdade de oportunidades a todas as pessoas, concretizando-se assim a segunda geração de direitos fundamentais, juntamente com o surgimento da Constituição Mexicana de

1917 e da Constituição Alemã de 1919 (chamada de Constituição de Weimar) (DUTRA, 2014).

Em seguida, o Estado passa a intervir na sociedade a fim de consertar a desigualdade social. Nesse contexto histórico, o Estado passa a executar políticas públicas com o objetivo de garantir os plenos direitos dos cidadãos, como o direito à saúde, à moradia, à previdência, à educação, identificada essa nova fase como constitucionalismo contemporâneo (DUTRA, 2014).

Sendo assim, o referido modelo estatal busca por uma igualdade material entre os cidadãos; entretanto, Carvalho (2004, p. 161) acrescenta:

O constitucionalismo contemporâneo tem sido marcado por um totalitarismo constitucional, no sentido da existência de textos constitucionais amplos, extensos e analíticos, que encarceram temas próprios da legislação ordinária. Há um acentuado conteúdo social, a caracterizar a denominada constituição dirigente, repositório de promessas e programas a serem cumpridas pelos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, o que muitas vezes acarreta o desprestígio e a desvalorização da própria Constituição, pelas falsas expectativas criadas.

Cabe destacar que, de acordo com Moraes (2012), o direito constitucional, haja vista sua imprescindibilidade para a própria organização do Estado, bem como a fundação do estabelecimento da estrutura política, perfaz como um ramo do direito público, em companhia, inclusive, de direitos e garantias fundamentais.

Nesse sentido, verifica-se que o constitucionalismo contemporâneo se abarca de um conteúdo social, estabelecendo-se normas programáticas:

O constitucionalismo contemporâneo está centrado naquilo que Uadi Lammêgo Bulos chamou de “totalitarismo constitucional, consectário da noção de Constituição programática”, e que tem como bom exemplo a Constituição brasileira de 1988.

Fala-se em “totalitarismo constitucional” na medida em que os textos sedimentam um importante conteúdo social, estabelecendo normas programáticas (metas a serem atingidas pelo Estado, programas de governo) e realçando o sentido de Constituição dirigente, defendida por Canotilho (LENZA, 2014, p. 69).

A constituição deve ser um esquema e a sociedade deve ser condizente à direção da própria ação governamental, conhecida como Constituição dirigente:

A Constituição deve ser um programa de conformação da sociedade, dirigindo a própria ação governamental (daí a designação: Constituição dirigente), estabelecendo uma “direção política permanente” que se imporia sobre qualquer “direção política do governo”, naturalmente “uma direção

política contingente”, o que significa que antes de tudo, a Constituição se torna uma lei material a preordenar fins, e um “instrument of government” a definir competências, regular processos e estabelecer limites. A Doutrina da Constituição dirigente, portanto, concebe a Constituição como normativa, como definição de um dever-ser que transforme a sociedade (BUFFON; MATOS, 2015, p. 53).

Lenza (2014) frisa um constitucionalismo do futuro, sendo segmentado pela ideia de um constitucionalismo social, tendo como base a fraternidade e a solidariedade, estabelecendo um limite entre o constitucionalismo moderno e o contemporâneo.

O autor preconiza ainda que nessa Constituição estão instituídos valores como: a verdade, transparente sem gerar falsas expectativas; a solidariedade, amparada na dignidade da pessoa humana e na justiça social entre todos os povos; o consenso, sustentado no bom senso democrático; a continuidade, apesar de qualquer reforma, não apartar-se do progresso auferido; a participação, denota-se a participação da sociedade, como uma democracia participativa e de Estado Democrático de Direito; a integração, a associação com órgãos supranacionais a fim de uma integração espiritual, moral, ética e institucional junto à população; e, por fim, a universalização, fazendo com que o princípio da dignidade humana perfaça o universo apartando de qualquer modo a desumanização (LENZA, 2014).

Em continuidade, vislumbra-se de suma relevância desvendar o historicismo do constitucionalismo no Brasil. Conforme Barroso (2006), em aproximadamente 180 anos de Independência e 110 anos de República foram editadas oito Constituições Brasileiras, em função da instabilidade e da falta de prosseguimento das instituições políticas:

Os desajustes se têm revelado, de forma drástica e insuperável, na realização objetiva do desiderato constitucional. Em alguma extensão se poderia atribuir tal fato à eventual incapacidade de apreensão adequada da realidade social, para uma correta moldagem da sua feição normativa fundamental. Mas este é um desafio e um risco a que estão submetidos, em qualquer parte, os que se voltam a criação ou reconstitucionalização de um Estado (BARROSO, 2006, p. 8).

O doutrinador Barroso (2006) destaca que o constitucionalismo se iniciou a partir da Carta Imperial de 1824, fundada em um compromisso liberal, mas que também institucionalizava o modelo oligárquico, haja vista que a supremacia da coroa vinha dos órgãos de controle da monarquia (o Senado e o Conselho de Estado), como também por um órgão de eleição (Câmara dos Deputados). Após,

surge a Constituição de 1891, influenciada pela figura norte-americana que: “operou a tríplice transformação: a forma de governo, de monarquia passa a republicana; o sistema de governo, de parlamentar transmuda-se em presidencial; a forma de Estado, de unitária converte-se em federal” (BARROSO, 2006, p. 13).

Já a Constituição de 1934 apresentava uma nova equidade e algumas inovações. Ela:

Dedicou um título à Ordem Econômica e Social, iniciando a era da intervenção estatal. Criou a Justiça do Trabalho e o salário mínimo, instituiu o mandado de segurança, acolheu expressamente a ação popular e manteve a Justiça Eleitoral, criada em 1932. Em uma fórmula de compromisso entre capital e trabalho, delineou o arcabouço formal de uma democracia social, que não se consumou (BARROSO, 2006, p. 21).

Não muito tempo depois, veio a Carta de 1937 cujo texto mantinha o regime federativo, mas com caráter nominal, sendo que fora restabelecido o unitarismo do Império. Ainda, rompeu-se a independência e o equilíbrio dos poderes, tendo em vista a supremacia do poder Executivo. No seu artigo 180, o ditador, sem a reunião do parlamento nacional, legislou enquanto estava no poder por decreto-lei. Esse governo, com a assistência policial e militar, manteve-se “sem submissão sequer formal à Lei maior, que não teve vigência efetiva, salvo quanto aos dispositivos que outorgavam ao chefe do Executivo poderes excepcionais” (BARROSO, 2006, p. 24).

A Constituição de 1946, por sua vez, foi contemplada após a Segunda Guerra, de modo que vários estados se fizeram independentes, implementando os seus próprios estatutos fundamentais. Quanto à elaboração legislativa, a reação aos abusos do poder executivo foi lhe restringir o desempenho da produção legal. Entre as suas conquistas, cabe mencionar:

De outra parte, em sua face mais virtuosa, continha ampla e moderna enunciação dos direitos e garantias individuais, bem como de regras atinentes à educação e à cultura, e, muito especialmente, dos princípios que deviam reger a ordem econômica e social. Foi sua a inovação de introduzir no texto constitucional a regra de que a lei não poderia excluir da apreciação do Poder Judiciário qualquer lesão de direito individual (art. 141 § 4º). Previu a obrigatoriedade do ensino primário (art. 188, I), a repressão ao abuso do poder econômico (art. 148), condicionou o uso da propriedade ao bem-estar social (art. 147) e consignou o direito dos empregados à participação no lucro nas empresas (art. 157, IV), dentre outras de caráter social (BARROSO, 2006, p. 27)

Passados alguns anos, após o movimento militar de 1964 foi instituída a Carta de 1967, na qual constatou-se que o período ditatorial obteve indicadores

econômicos positivos, porém, custos sociais dramáticos. Apesar de o Brasil estar entre os grandes produtores de riquezas na economia mundial, subsistia de modo precário nas áreas de educação, habitação e saúde. Ainda, a nova Carta atribuiu rendas e competências à União, deixando os Estados e Municípios sem autonomia e com dependência política e financeira. Chegou-se à plena ditadura: “a censura à imprensa, embora sem lastro legal, torna-se prática disseminada. A tortura aos adversários políticos, geralmente presos de forma ilegal, inicia o seu dramático ciclo” (BARROSO, 2006, p. 37).

Logo em seguida surgiu a Carta de 1969, tendo como marco o “milagre brasileiro”, que consistiu em financiamentos a juros baixos, proporcionados pelo então presidente general Emílio Garrastazu Médici, favorecido pela economia internacional. Durante esse período o país vivenciou um elevado crescimento econômico, concentrando-se na renda nacional (BARROSO, 2006, p. 37).

Enfim, foi elaborada a nova Constituição da República de 1988 que, após 25 anos de regime militar e de 12 anos de um espaçamento gradual, reconquistou os direitos fundamentais, superando o projeto autoritário que estava imposto para o país:

De toda sorte, não devem ser minimizadas as inovações dignas de louvor, não só no campo dos direitos fundamentais, a que já se fez referência, como também na constitucionalização de importantes garantias, a exemplo da ação civil pública e do mandado de segurança coletivo. No tocante à organização dos poderes, promoveu-se um maior equilíbrio, que atenuou a supremacia do Executivo. E, no âmbito da organização do Estado, realizou-se significativa descentralização política, revalorizou Estados e Municípios, pelo incremento de suas competências e de suas receitas (BARROSO, 2006, p. 42).

Em síntese, o constitucionalismo contemporâneo foi marcado por um período vasto de revoluções que nortearam um espaço para a sociedade e o Estado discutirem sobre as políticas e os próprios direitos humanos, conquistando, com o passar do tempo, a sua própria cidadania, bem como seus direitos individuais e coletivos.

2.2 Do Estado de Direito ao Estado Constitucional

A origem da expressão direito constitucional, em conformidade com

Bonavides (2006), estabeleceu-se há cerca de um século, diante da conquista política e doutrinária dos princípios fundamentados no Estado moderno. Tais princípios foram determinados desde a Revolução Francesa, que serviu de inspiração às formas políticas do Estado liberal, Estado de direito ou Estado Constitucional. Estes princípios estão ligados a uma ideia fundamental, substanciados à limitação do poder governamental. Esse limite se daria diante da separação dos poderes (legislativo, executivo e judiciário) e a declaração de direitos.

O Constitucionalismo moderno inicia-se no Estado Liberal, fixando-se à noção de liberdade representada pela burguesia. Atribui-se às revoluções francesa e americana o sentido de limitar o poder estatal a fim de proteger a liberdade humana. Essa base de Estado era conhecida pela defesa dos direitos e garantias individuais, como a propriedade e a liberdade. Ao findar do século XIX, ocorreram algumas mudanças e então o Estado iniciou as prestações públicas às pessoas, fundando-se o Estado Social (BUFFON; MATOS, 2015).

Ainda segundo Bonavides (2006), mediante o constitucionalismo liberal o poder deveria se locomover em uma órbita específica através da Constituição. Denota-se que o termo *constituição* retrata uma sistematização do poder que, de forma superficial, se demonstrava neutro. Entretanto, ocultava-se “a ideia-força de sua legitimidade, que eram os valores ideológicos, políticos, doutrinários ou filosóficos do pensamento liberal” (BONAVIDES, 2006, p. 37).

Nessa mesma senda, a doutrina liberal não pretendia manifestar a sua própria constituição, mas sim um dispositivo racional e lógico, “aquele que a vontade constituinte legislava como conceito absolutamente válido de Constituição, aplicável a todo gênero humano, porquanto iluminado pelas raízes da razão universal” (BONAVIDES, 2006, p. 37).

Nesta ocasião, de acordo com Bonavides (2006), aquilo que antes, pela perspectiva histórica, fora resultado de artefato revolucionário estava se transformando em uma constituição genérica, ou seja, de todas as classes. Logo, a crise social permaneceu até o século XX, onde foram escritas as novas Declarações de Direito que anularam o fundamento individualista daquelas Constituições, sendo

consideradas obsoletas. Nesse seguimento, o autor aponta a noção jurídica e formal de uma constituição de tutela dos direitos humanos:

A noção jurídica e formal de uma Constituição tutelar de direitos humanos parece, no entanto, constituir a herança mais importante e considerável da tese liberal. Em outras palavras: o princípio das Constituições sobreviveu no momento em que foi possível discernir e separar na Constituição o elemento material de conteúdo (o núcleo da ideologia liberal) do elemento formal das garantias (o núcleo de um Estado de direito). Este, sim, pertence à razão, universal, traz a perenidade a que aspiram as liberdades humanas. O neoliberalismo do século XX o preserva nas Constituições democráticas do nosso tempo, porquanto, se o não acolhesse, jamais poderia com ela exprimir a fórmula eficaz de um Estado de direito (BONAVIDES, 2006, p. 37).

Por conseguinte, explicam Buffon e Matos (2015) que o Estado Social inaugurou os direitos sociais e coletivos, assegurando aos cidadãos não apenas a liberdade formal, mas também a efetivação da liberdade material, minimizando assim a desigualdade social. De forma inerente, vislumbrou-se o também conhecido Estado de Bem-Estar, através do qual as necessidades pessoais seriam asseguradas de maneira igualitária.

Outrossim, explicam os autores supracitados que o Estado Social de Direito preconiza a segunda fase do Estado Constitucional, tendo em vista que a liberdade do ser humano é um dos valores primordiais da coletividade, bem como a imposição de limites ao poder político.

Em seguida, deslumbra-se que o Estado Social fora conhecido como garantidor de qualidade de vida da comunidade em geral, tendo como premissa a garantia de necessidades básicas de qualquer pessoa:

O Estado Social, garantidor de qualidade de vida, portanto, pode ser caracterizado como um modelo que garante tipos mínimos de renda, alimentação, habitação, saúde e educação a todos os cidadãos, como direito político, e não como caridade. É o tipo de Estado que decorre da luta e da conquista dos trabalhadores por melhores condições, por saúde, pela educação, pela intervenção do Estado na economia como agente regulador e combatente pelos seus cidadãos, buscando estimular agente regulador e combatente pelos seus cidadãos, buscando estimular a geração de empregos e a melhora constante nas relações de trabalho a fim de evitar ou diminuir os abusos cometidos contra os trabalhadores (BUFFON; MATOS, 2015, p.50-51).

Em conformidade com Canotilho (2008), existem prestações de extrema importância que precisam ser asseguradas gratuitamente pelo poder público, sendo

que o Estado Social só poderá exercer as suas tarefas se observadas algumas premissas, como:

- (1) Provisões financeiras necessárias e suficientes, por parte dos cofres públicos, o que implica um sistema fiscal eficiente e capaz de assegurar e exercer relevante capacidade de coação tributária;
- (2) Estrutura da despesa pública orientada para o financiamento dos serviços sociais (despesa social) e para investimentos produtivos (despesa produtiva);
- (3) Orçamento público equilibrado de forma a assegurar o controle do déficit das despesas públicas e evitar que um défice elevado que tenha reflexos negativos na inflação e no valor da moeda;
- (4) Taxa de crescimento do rendimento nacional de valor médio ou elevado (3%, pelo menos ao ano) (CANOTILHO, 2008, p. 253).

Cabe destacar que, para este respeitável autor, as condições referidas deixam o Estado Social em reais dificuldades, pois o modelo social apresentado demonstra, para alguns, um direcionamento aos países ricos, em que: “no banco dos réus está a célebre política do déficit *spending*: endividamento do Estado, com a finalidade de financiar a despesa pública, sobretudo a despesa social” (CANOTILHO, 2008, p. 253).

Diante de diversas fatalidades totalitaristas desse contexto histórico, denota-se a necessidade de superar o formalismo jurídico positivista e saltar para uma nova dimensão valorativa dos direitos fundamentais e sociais pela Constituição, passando-se ao Estado Democrático de Direito (BUFFON; MATOS, 2015).

Dessa forma, para que o Estado Constitucional contemporâneo se transforme em um Estado com os requisitos reconhecidos pelo constitucionalismo moderno, este, por sua vez, deve transformar-se em um Estado Democrático de Direito “que converge duas qualidades do Estado Constitucional: Estado de Direito e Estado Democrático, ou seja, há uma conexão interna entre democracia e Estado de Direito” (BUFFON; MATOS, 2015, p. 52).

Conforme destacam os doutrinadores, esse modelo de Estado é caracterizado pela democracia, cuja base está na soberania popular e no constitucionalismo atrelado à delimitação do controle do governo. É importante ressaltar que o Estado Democrático de Direito assume o papel de concretizar os direitos fundamentais que, ao lado das regras, se submetem ao caráter normativo.

Destarte, verifica-se que a supremacia da Constituição, em um primeiro momento, afeta o aspecto material, sendo proibido qualquer poder instituído por ela que não esteja em conformidade com o direito nela prescrito. A prerrogativa da supremacia da Constituição proporciona um proveito para as normas constitucionais que auferem uma hierarquia superior sobre as demais normas; por outro lado, também, a Constituição é o documento que explana a vontade e a proteção dos valores de uma determinada comunidade.

No Estado Democrático de Direito, o controle das decisões direciona-se para o plano de justiça constitucional, diferentemente do Estado Liberal e do Estado Social:

No Estado Democrático de Direito, o centro de decisões do Legislativo e do Executivo acaba se deslocando para o plano de justiça constitucional, diferentemente do Estado Liberal, em que o centro de decisões apontava para o Legislativo (o que não é proibido é permitido, direitos negativos) e do Estado Social, em que a primazia ficava com o Executivo, em face da necessidade de realizar políticas públicas e sustentar a intervenção do Estado na economia.

Portanto, em determinadas circunstâncias, inércias do Executivo e a falta de atuação do Legislativo, podem ser supridas pelo Poder Judiciário, especialmente pela utilização dos mecanismos jurídicos postos na Constituição que instituiu o Estado Democrático de Direito (BUFFON; MATOS, 2015, p. 64).

Em suma, concorda-se com esses autores no sentido de que os direitos constitucionais devem ser protegidos e resguardados, e que qualquer ato praticado contrário à Constituição deve ser considerado inválido. Inclusive, os preceitos governamentais dispõem de uma norma fundamental, executando-se, a partir desta, um sistema de justiça baseado numa principiologia sólida, cujos conflitos existentes devem ser absteridos de soluções de cunho pessoal, transferindo-se à prestação jurisdicional.

2.3 Princípios tributários no constitucionalismo contemporâneo

Em prosseguimento, cumpre destacar que os fundamentos da Carta Magna estão amparados na concretização da cidadania, na dignidade da pessoa humana e nos valores sociais do trabalho, em paralelo com a livre iniciativa. Além desses preceitos substanciais, busca-se a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, bem como a promoção do bem de todos, através de um desenvolvimento

social em que haja erradicação da pobreza e redução das desigualdades sociais (BUFFON; MATOS, 2015).

Ademais, os princípios são a base de todas as normas do ordenamento jurídico, pois não existe norma sem que um princípio anterior a venha instituir. Logo, as regras não subsistem sem os princípios a ela interligados:

É preciso levar em conta “que os princípios são dotados de um conteúdo deontológico”, e devem, por isso, estar por detrás de todas as normas, ou seja, os princípios são a base de sustentação do sistema normativo. Portanto, não se pode concordar com normas no âmbito do direito tributário, que estejam em desacordo com princípios como o da igualdade, da capacidade contributiva, etc. Isso ocorre, justamente pelo fato de que, em estando de acordo com tais postuladas, invariavelmente a tributação contribuirá a seu modo, para a máxima proteção e eficácia das garantias constitucionais, corroborando a concretização dos objetivos fundamentais do Estado Democrático de Direito (BUFFON; MATOS, 2015, p.139-140).

Verifica-se que os princípios são a base do próprio direito tributário, reconhecidos pela sua interferência na elaboração e na interpretação das normas. Cabe salientar que eles não o são assim reconhecidos pelo simples fato de estarem elencados na Constituição, mas sim porquanto “a Constituição é principiológica porque há um conjunto de princípios que conformam o paradigma constitucional, de onde exsurge o Estado Democrático de Direito” (BUFFON; MATOS, 2015, p. 140).

Atualmente, existem diversos princípios constitucionais que abarcam o funcionalismo social e público e, entre eles, existem aqueles que delimitam diretamente o poder de tributar.

Conforme Amaro (2014), na Constituição Federal, no art. 145, parágrafo 1º, reside o princípio da capacidade contributiva: os impostos terão caráter pessoal segundo a capacidade econômica de cada contribuinte, devendo-se observar que a tributação não deverá se sobrepor às suas necessidades primordiais.¹Outrossim, o princípio da uniformidade geográfica, conforme Carvalho (2008), está amparado no art. 151, I, da Constituição, estabelecendo que os tributos constituídos pela União sejam uniformes em todo país. Assim:

É fácil ver, nas suas dobras, mais uma confirmação do postulado federativo e da autonomia dos Municípios, posto que o constituinte vedou a eventualidade de qualquer distinção ou preferência relativamente a um Estado, a um Município ou ao Distrito Federal, em prejuízo dos demais (2008, p. 183).

¹ Salienta-se que o princípio retro será abordado com mais profundidade nos próximos capítulos.

Nesse mesmo sentido, Carrazza (2011) aponta o princípio federativo, cuja igualdade jurídica entre a União e os Estados é auferida no mesmo plano hierárquico, devendo receber um tratamento jurídico-formal isonômico. A diferença entre os entes está nas competências instituídas pela própria Constituição. Portanto, cada um possui a sua própria autonomia, tanto a União como os Estados-membros, bem como as suas prioridades:

Assim, dependendo da decisão política que vierem a tomar, podem, ou não, criar os tributos que lhes são afetos. Se entenderem de criá-los, poderão fazê-lo de modo mais ou menos intenso, bastando apenas que respeitem os direitos constitucionais dos contribuintes e a regra que veda o confisco (art. 150, IV, da CF) (CARRAZZA, 2011, p. 154).

Ressalta-se que não há hierarquia entre os entes federativos, logo: “a harmonia deve presidir a convivência dos entes federativos (pessoas políticas). Há, aliás, implícita na Constituição Brasileira a ideia de que desta convivência harmoniosa resultará o bem de toda a Nação” (CARAZZA, 2011, p. 155).

Por conseguinte, Melo (2012, p.16) estabelece que o princípio republicano deve estar presente em todo o estudo do direito tributário, por ser um princípio fundamental para sustentar os demais, haja vista sua presença no início da própria constituição, pois “vedada a propositura de emenda tendente a abolir diversos elementos integrantes da República (voto direto, secreto, universal e periódico; a separação dos poderes; os direitos e garantias individuais)”.

É de suma importância, segundo Machado (2014), uma abordagem mais ampla no que se refere ao princípio da legalidade, pois significa a garantia de que nenhum tributo poderá ser criado a não ser por lei. Expressa-se, assim, a própria vontade do povo através de seus representantes, como um tributo constituído consentido, pois “o povo consente que o Estado invada seu patrimônio para dele retirar os meios indispensáveis à satisfação das necessidades coletivas” (MACHADO, 2014, p. 32). Logo, caso a lei estabeleça um prazo, este, por sua vez, não poderá ser alterado por norma infralegal.

O princípio da legalidade, preconizado pelo artigo 5º, II da Constituição Federal, é uma das grandes garantias do Estado de Direito, sendo que o nascimento de uma lei se dá pelas normas editadas pelos próprios representantes do povo (Poder Legislativo). Nesse sentido:

O princípio da legalidade consubstancia os valores de certeza e segurança jurídica, sendo o vetor dos vetores, princípio constitucional carregado de carga valorativa, de transcendental importância ao Estado de Direito, e atina, também e sobretudo, à imunização dos administrados contra as próprias leis; coarta a discricionariedade do legislador (MELO, 2012, p. 19).

Assim sendo, através deste princípio, todo tributo deve ser criado por lei, expressando a vontade da sociedade por meio dos legisladores. Além disso, o contribuinte se favorece também do princípio da anterioridade, que permite aos contribuintes uma segurança no planejamento do pagamento dos tributos, tendo em vista que a lei não poderá entrar em vigor no mesmo exercício financeiro da sua publicação, evitando, em suma, a surpresa fiscal.

Salienta-se que, no princípio da anterioridade, tanto a instituição como a majoração de tributo só poderão incidir após a sua vigência, sendo aplicados a partir do primeiro dia do exercício seguinte da sua publicação, a considerar o período de noventa dias. Destaca-se ainda que: “o princípio da anterioridade não se confunde com o princípio da anualidade, que dispõe sobre a necessidade da lei tributária também ser anterior à lei orçamentária” (MELO, 2012, p. 24).

Em complementação, Machado (2014, p. 35) exemplifica:

Agora, portanto, para que o tributo seja cobrado a partir de 1º de janeiro já não basta que a lei seja publicada até o último dia do exercício anterior, ou seja, já não basta a obediência ao princípio da anterioridade. Para que o tributo seja devido a partir de 1º de janeiro, a lei que o criou ou aumentou deve ser publicada pelo menos 90 dias antes. Entretanto, a exigência da anterioridade não se confunde com a exigência da vacância legal de 90 dias. Assim, se a lei que cria ou aumenta o tributo é publicada até o último dia de dezembro está atendida o princípio da anterioridade, e a exigência da vacância de 90 dias faz com que a vigência da lei só tenha início 90 dias depois de sua publicação. Isto quer dizer que se a lei é publicada no último dia de dezembro está atendido o princípio da anterioridade, mas essa lei só entrará em vigor em abril do ano seguinte.

Verifica-se também a existência do denominado princípio da anterioridade nonagesimal, que se demonstra como uma das modalidades do princípio da anterioridade:

O princípio da anterioridade não foi, por si só, suficiente para aprimorar a conduta dos fiscos brasileiros e evitar surpresas para os sujeitos passivos. Alterações legislativas publicadas no dia 31 de dezembro, para entrada em vigor no dia seguinte – 1º de janeiro, eram práticas corriqueiras. Técnica legislativa que em nada desrespeitava a Constituição. A EC nº 42/2003 aperfeiçoou o texto constitucional ao exigir, em regra, que todas as leis tributárias instituidoras ou majoradoras de tributos tenham um

período de vacância de, pelo menos, noventa dias contados da sua publicação (FERREIRA FILHO; SILVA JÚNIOR, 2008, p. 117).

Cabe ressaltar que o princípio citado não é absoluto, pois, de acordo com o art. 150, § 1º da Constituição, também há exceções previstas na Constituição, tais como: empréstimo compulsório para despesas extraordinárias (artigo 148, inciso I), imposto de importação (II), imposto de exportação (IE), imposto de renda (IR), imposto sobre operações financeiras (IOF), impostos extraordinários de guerra (artigo 154, inciso II), imposto sobre propriedade de veículos automotores (IPVA) e imposto sobre propriedade predial e territorial urbana (IPTU). Ainda, há de se notar que o imposto sobre os produtos industrializados (IPI) não se sujeita ao princípio da anterioridade geral, porém respeita a regra da anterioridade nonagesimal.

Em ato contínuo, denota-se uma garantia adicional aos contribuintes junto ao princípio da irretroatividade da lei tributária, concedendo-os uma certeza quanto à aplicabilidade do direito, nos termos do art. 150, III, alínea a, da Constituição Federal, como explicado pelo doutrinador Paulsen (2008, p. 93):

A irretroatividade tributária, tal como posta no art. 150, III, a, da Constituição, implica a impossibilidade de que a lei tributária impositiva mais onerosa ser aplicada relativamente a situações pretéritas, independentemente de qualquer outro condicionamento. Não se pode admitir que, a atos, a fatos ou a situações já ocorridas, sejam atribuídos novos efeitos tributários, gerando obrigações não previstas quando da sua ocorrência.

O princípio da irretroatividade reforça o próprio princípio da legalidade, tendo a premissa da prévia exigência legal, ou seja, “vem preservar o passado da atribuição de novos efeitos tributários” (PAULSEN, 2008, p. 93). Salienta-se que, no texto constitucional, não há qualquer exceção ou atenuação no que se refere à irretroatividade dos tributos. Além disso, a Constituição estabelece outras garantias, tais como a existência de um lapso temporal entre a publicação da lei e o início da sua incidência, prescritos no princípio da anterioridade, tanto na do exercício, como na nonagesimal. Logo, o princípio referido assegura a veracidade do direito ao contribuinte.

Verifica-se também que o princípio da igualdade tributária está vinculado, de forma inerente, ao Estado Democrático de Direito, principalmente no que diz respeito ao seu modelo estatal que busca a todos, de forma isonômica, acesso à saúde, à cultura e à educação. Nessa mesma senda, afirmam Buffon e Matos (2015, p. 152)

que: “pode-se ponderar que, se cada cidadão estivesse numa pista de corrida, o Estado não seria responsável por colocá-lo em vantagem na linha de chegada, mas, certamente, teria o dever de colocar todos no mesmo ponto de partida”.

Segundo esse mesmo princípio, vislumbra-se a necessidade de intervenção do Estado para que haja a efetiva redução da desigualdade social com o propósito de garantir do mínimo existencial a todos os cidadãos. Assim, reporta-se ao princípio da isonomia, fundamentado no dever de contribuição de todos contribuintes, assinalando que “o princípio fundamental da tributação, sendo que, no seu sentido mais amplo, deve abranger a igualdade de meios e oportunidades, e não somente de direitos” (BUFFON; MATOS, 2015, p. 153).

Para os estudiosos, é de suma importância referir que a igualdade é um dos pilares do princípio da dignidade da pessoa humana, na medida em que todas as pessoas devam ser tratadas de forma igualitária a fim de não ser desrespeitado o princípio da dignidade, inseparável do ser humano. Portanto, se o Estado tem a pretensão de proporcionar as mesmas oportunidades a todos e dirimir a desigualdade social, deverá arrecadar em maior quantidade dos mais avantajados, tendo em vista a aparição dos cidadãos que não desfrutam da mesma capacidade contributiva.

Ademais, menciona-se o princípio da liberdade de tráfego, sendo vedado pela Constituição (artigo 150, inciso V) que as entidades tributantes limitem, através de tributos intermunicipais ou interestaduais, o tráfego de pessoas ou bens, criando verdadeiras barreiras fiscais. Machado (2014, p. 43) esclarece que essa regra não impede a devida cobrança de impostos sobre o andamento das operações interestadual e intermunicipal, sendo que:

O que ela proíbe é a instituição de tributo em cuja hipótese de incidência seja elemento essencial a transposição de fronteira interestadual ou intermunicipal.

Essa limitação ao poder de tributar decorre e de certa forma realiza o princípio federativo. Não configura propriamente uma imunidade. Apenas estabelece parâmetros para a atividade tributária.

O autor destaca ainda, no que tange ao princípio da vedação do confisco, que este poderá ser suscitado quando o contribuinte compreender que o tributo que lhe é

exigido está confiscando os seus bens. É atribuição do poder judiciário identificar quando um tributo é confiscatório

Nessa mesma senda, Greco (2004, p.194) relata que os princípios aparentam ser superiores quando comparados com as regras pelo fato de que as condutas individualmente determinadas estão diante de um notável valor, sendo que: “os princípios assumem uma postura prospectiva, no sentido de consagrarem determinados valores a serem obtidos com o exercício de certas faculdades, poderes e prerrogativas”.

Em contrapartida, vale ressaltar que, apesar da importância dos princípios, não se pode confundi-los com as normas jurídicas:

As normas jurídicas dispõem concretamente, especificamente, sobre condutas certas a serem realizadas, enquanto os princípios indicam padrões a serem buscados ou resultados a serem obtidos, sem especificar concretamente quais condutas estão por eles diretamente regradas. Isto é assim, pois os valores são, por sua natureza, imprecisos quanto ao seu significado e importância (GRECO, 2004, p. 195).

Os princípios são de suma importância para todo o ordenamento jurídico, tendo em vista que o fundamento de toda e qualquer regra está relacionado a um princípio. Sabe-se que a Constituição constitui a Lei Fundamental, ou seja, qualquer norma que disciplina contra a Carta Magna é considerada inconstitucional. Por isso, os princípios abarcados na Carta Maior devem ser respeitados e considerados na elaboração e no cumprimento das leis infraconstitucionais.

Assim sendo, os princípios constitucionais tributários são a base para a elaboração da norma e equitativamente para a cobrança do fisco, bem como para o efetivo subsídio do tributo por intermédio do contribuinte.

Cumprir lembrar que o Estado sempre esteve presente na sociedade, seja através do Estado Liberal, que era firmado pela liberdade e pela limitação ao poder político; como também do Estado Social, em que era assegurada a liberdade material, passando-se a buscar meios para minimizar a desigualdade, ou do Estado do Bem-Estar, cuja finalidade era igualar as necessidades dos homens por meio de mecanismos públicos.

Isso posto, constata-se que há pontos controversos entre o Estado Liberal e o Estado Social no que diz respeito à intervenção estatal. No Estado Liberal burguês se objetivava uma igualdade linear, ficando inerte do Estado, enquanto que no Estado Social se percebeu que, para materializar a liberdade seria necessária a intervenção Estatal.

Por fim, a partir da Constituição surge o Estado Democrático de Direito, que auferiu ao Estado uma visão mais humanística, por ser um governo do próprio povo, um Estado Garantidor. Nesse cenário, a tributação desempenha o seu papel mais importante, sendo que no próximo capítulo será abordado os objetivos da tributação, especialmente no que diz respeito à sua função social, fundamentando-se, entre outros, no princípio da igualdade, da dignidade da pessoa humana e, principalmente, no princípio da capacidade contributiva. Este último princípio prevê que através da arrecadação dos tributos seja repassado a todos, de forma igualitária, o direito à saúde, à educação, à moradia, enfim, preceitos básicos para obter-se o mínimo existencial.

3 OS OBJETIVOS DA TRIBUTAÇÃO

A tributação, a partir de seus fundamentos principiológicos, se faz necessária para a manutenção das necessidades sociais, tais como a saúde, a educação, a alimentação, a propriedade e até mesmo o lazer.

A Carta Magna, nos seus arts. 5º e 6º, elenca os direitos fundamentais e sociais dos cidadãos brasileiros. Para tanto, demonstra-se necessária a contribuição da população por meio dos tributos, sobrevivendo essa renda para o Estado, agente responsável de redistribuí-la a fim de garantir o mínimo existencial, influenciando, assim, na qualidade de vida das pessoas.

O objetivo deste capítulo será identificar a função social dos tributos, focando no princípio da capacidade contributiva como critério da justiça fiscal.

3.1 Função social dos tributos

Inicialmente, para que o Estado possa atingir seus preceitos fundamentais baseados em uma sociedade livre e solidária e proporcionar um desenvolvimento social, no que tange à redução das desigualdades sociais, à erradicação da pobreza e, principalmente, à consumação do bem coletivo (MELO, 2012), ele necessita de recursos.

A finalidade do Estado é a promoção do bem comum e do bem-estar dos cidadãos através de atividades públicas. Essa manutenção estatal necessita da contribuição via tributos, em troca da realização do bem comum:

Para o desenvolvimento dessas atividades estatais, antigamente, o Estado valia-se de requisição de bens e serviços de seus súditos, de colaboração gratuita e honorífica destes no desempenho de funções públicas e do apossamento de bens de inimigos derrotados na guerra. O Estado moderno

substituiu, acertadamente, esses processos pelo regime da despesa pública, que consiste no pagamento em dinheiro dos bens e serviços necessários à realização do bem comum. Daí a atividade financeira do Estado que visa à busca do dinheiro e a sua aplicação para consecução das necessidades públicas primárias, que são aquelas de interesse geral, satisfeitas exclusivamente pelo processo do serviço público (HARADA, 2014, p. 4).

Todavia, em que pese o Estado necessitar arrecadar tributos para promover o bem comum, de um modo geral o tributo é visto como um meio agressivo, autoritário e imperativo imposto ao povo. Nesse sentido, “é visto como uma relação predominantemente de império, de autoridade, de mando, de alguém que tem o poder de fato”, sendo que irão buscar da sociedade “uma quota do seu patrimônio para atender às despesas do Estado” (GRECO, 2004, p. 23).

Logo, se é vislumbrada a necessidade de obter recursos financeiros, conseqüentemente, haverá a criação de tributos. Greco salienta que “aqueles que devem deliberar sobre tal criação são exatamente aqueles que têm patrimônio ou renda suficiente para suportá-los” (GRECO, 2004, p. 23).

Por esta razão, ocorre determinada aversão ao dever de pagar tributos, tendo em vista seu caráter compulsório, elemento essencial para fornecer dinheiro ao erário, independentemente da vontade do contribuinte (MELO, 2012). Carvalho também relata que o tributo é uma prestação pecuniária compulsória, ou seja, uma prestação em dinheiro de caráter obrigatório, ainda que contra o interesse do sujeito passivo. Quando se perfectibiliza o fato previsto na norma jurídica, “nasce, automática e infalivelmente, o elo mediante o qual alguém ficará adstrito ao comportamento obrigatório de uma prestação pecuniária” (CARVALHO, 2008, p. 25).

De acordo com Moraes (2002), o Estado possui um poder fiscal que se encontra em sua própria soberania política. Ele poderá intervir, inclusive, no patrimônio dos particulares, reivindicando contribuições compulsórias e derivadas. Assim, estabelece-se a conceituação da expressão “poder fiscal”:

Poder fiscal vem a ser, pois, a faculdade limitada que o Estado possui para criar tributos e exigí-los das pessoas que se encontram dentro do âmbito de sua soberania territorial. É um poder inerente ao próprio Estado, que advém de sua soberania política, consistente na faculdade de estabelecer tributos, isto é, de exigir contribuições compulsórias, a fim de poder atender às necessidades públicas. O poder fiscal, em síntese, é a exteriorização da soberania do Estado, dirigida à tributação (MORAES, 2002, p. 252).

Destarte, cumpre revelar que o Estado é aquele que administra e satisfaz as necessidades coletivas, sendo que a cobrança dos tributos é a principal fonte das receitas públicas:

O Estado necessita, em sua atividade financeira, captar recursos materiais para manter sua estrutura, disponibilizando ao cidadão-contribuinte os serviços que lhe compete, como autêntico provedor das necessidades coletivas (SABBAG, 2009, p. 1).

Ainda, Nogueira (1999) salienta que, em que pese a finalidade principal do Estado seja a realização do bem comum, há muita complexidade na compreensão do bem geral, pois os interesses dos indivíduos não são iguais, podendo, até mesmo, ser conflitantes. A preocupação do Estado não deve se ater apenas aos habitantes atuais, mas também às futuras gerações. Nesse contexto, o Estado desenvolve diversas atividades, reconhecidas como atividades estatais, e devem ser priorizadas as de natureza essencial:

Desses fins, uns são de natureza essencial. O Estado tem de realizá-los sob pena de não ser Estado, como a defesa externa, a manutenção da ordem interna, a atividade financeira, a função de dizer o Direito e essas funções são indelegáveis em razão da indisponibilidade do interesse público, isto é, têm de ser executadas pelo Poder Público (NOGUEIRA, 1999, p. 1-2).

De modo geral, os tributos objetivam a arrecadação de recursos financeiros para o Estado, interferindo na economia, incentivando certas atividades e/ou (des) estimulando o consumo de alguns produtos/serviços. Porém, denota-se que a arrecadação não é o único objetivo da tributação (MACHADO, 2014). De qualquer forma, os tributos, em sua maioria, possuem “caráter predominantemente fiscal, devendo pautar-se, essencialmente, pelos princípios da segurança, da igualdade e da capacidade contributiva” (PAULSEN, 2008, p. 19).

Os tributos figuram como meios fiscais e extrafiscais, sendo que a tributação é o principal recurso de fonte de receita, reconhecido como Estado Fiscal ou Estado Tributário. Nessa senda, Pausen (2008, p. 19) classifica:

Os tributos são, efetivamente, a principal receita financeira do Estado, classificando-se como receita derivada (porque advinda do patrimônio privado) e compulsória (uma vez que decorre de lei, independentemente da vontade das pessoas de contribuírem para o custeio da atividade estatal).

Por conseguinte, antes de enfatizar a função social propriamente dita, verifica-se que os tributos possuem também uma função classificatória. Segundo Machado

(2014), o tributo pode ter um objetivo meramente fiscal, ou seja, arrecadar recursos para o governo; extrafiscal, quando a finalidade se atém à manipulação no cenário econômico; e parafiscal, que: “é a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não integram funções próprias do Estado, mas este as desenvolve através de entidades específicas” (MACHADO, 2014, p. 69).

Em complementação, Costa (2009) igualmente enfatiza os conceitos doutrinários de fiscalidade, extrafiscalidade e parafiscalidade. A fiscalidade é o sistema sobre o qual os cidadãos possuem mais conhecimento, está ligado a armazenar valores nos cofres públicos, sem interferência de outros interesses, ou seja: “significa olhar para o tributo, simplesmente, como ferramenta de arrecadação, meio de geração de receita. É a noção mais corrente quando se pensa em tributação” (COSTA, 2009, p. 48).

Já a extrafiscalidade é a forma que o Estado possui de conquistar finalidades que não sejam simplesmente arrecadatórias, mas que inibam ou incentivem determinadas condutas. Verifica-se que existem vários instrumentos na própria Constituição que podem ser aplicados com caráter extrafiscal, “tais como as técnicas da progressividade e da regressividade, a seletividade de alíquotas e a concessão de isenção e de outros incentivos fiscais” (COSTA, 2009, p. 48).

Ademais, a extrafiscalidade equipara-se à ideia do poder de polícia, uma vez que consiste em delimitar os direitos individuais em prol do interesse coletivo, com base no princípio da supremacia do interesse coletivo sobre o individual. Segundo a autora, “tanto a polícia administrativa quanto a extrafiscalidade, por meio de instrumentos distintos, definidos em lei, buscam moldar as condutas particulares, para que se afinem aos objetivos de interesse público” (COSTA, 2009, p. 49).

A parafiscalidade, em contrapartida, afasta-se dos conceitos anteriores, tendo em conta que está ligada à capacidade tributária ativa e não à competência tributária em si. Assim:

Traduz a delegação, pela pessoa política, por meio de lei, de sua capacidade tributária ativa, vale dizer, das aptidões de arrecadar e fiscalizar a exigência de tributos a outra pessoa, de direito público ou privado. Às pessoas delegatárias, em regra, atribui-se, outrossim, o produto arrecadado. Quaisquer espécies tributárias podem ser objeto de parafiscalidade, embora as contribuições do art. 149 CR, por sua natureza finalística, revelem-se as mais apropriadas a essa delegação (COSTA, 2009, p. 49).

Schoueri (2014) descreve que o tributo possui diversas funções além da função arrecadadora. Destacam-se outras comuns às atividades financeiras do Estado: a função distributiva, que vislumbra a possibilidade de redistribuir a renda, retirando dos mais favorecidos e aplicando aos mais necessitados; a função alocativa, que investiga quais riquezas devem permanecer no domínio privado e quais devem ser alocadas ao setor público, induzindo comportamentos; e por fim, a função estabilizadora, que objetiva que a política fiscal mantenha sua estabilidade financeira e seu crescimento econômico.

A compreensão do tributo como um meio de atrair recursos está vinculada à concepção de que ele deve ser utilizado a fim de atender os seus objetivos sociais, econômicos e políticos. Assim, o tributo é reconhecido como um mecanismo privilegiado de intervenção estatal, possibilitando uma melhor distribuição de renda para o país. Percebe-se que a lei tributária é mais facilmente cumprida quando, ao invés de impor certas condutas, ela sutilmente utiliza-se de meios de influência, como: subvenções, isenções, créditos presumidos, bonificações, entre outros. Logo: “com tal artifício, as pessoas ficam com a sensação de que são livres para conduzir seus negócios, e tendem a fazer o que delas a Nação espera” (CARRAZZA, 2011, p. 754).

De acordo com este estudioso, essas intervenções estatais de incentivos ou dissuasão são autênticas, desde que não se consuma toda a riqueza do contribuinte ou o impossibilite de manter sua atividade econômica de forma lícita, sob pena de tornar o tributo confiscatório.

Cabe referir que quando o Estado se utiliza do mecanismo da extrafiscalidade, ele possui a intenção de incentivar determinados comportamentos que, em sua maioria, oferecem uma maior vantagem econômica para o ente, do que simplesmente arrecadar e após despender-se com gastos públicos (CARRAZZA, 2011).

Por conseguinte, apesar de na Constituição Federal não estar expressa a utilização dos tributos como meio extrafiscal, aparece de maneira implícita a opção que o Estado possui de utilizá-los como instrumentos do desenvolvimento social:

Embora não existam artigos expressos na Constituição Federal que determinem a utilização dos tributos para fins extrafiscais, nela há um implícito reconhecimento da faculdade que o Estado tem de utilizá-los para “promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País” (art. 151, I, in fine), para “desestimular a manutenção de propriedades improdutivas” (art. 153, § 4º, primeira parte) para facilitar “a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital” (art. 156, §2º, I, primeira parte), para garantir a “função social da propriedade” (art. 170, III), para ensejar “a redução das desigualdades regionais e sociais” (art. 170, VIII), para dispensar “tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País” (art. 170, IX), para favorecer “as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária” (art. 184, § 5º), para financiar “a seguridade social” (art. 195), e assim por diante (CARRAZZA, 2011, p. 754-755).

Através do artigo 170, VI, da Constituição Federal, fica claro que compete ao Estado assumir um caráter social e intervencionista. Em geral, conforme Carrazza (2011) além de tributos justos, embasados numa isonomia fiscal, o Estado Democrático de Direito deve estimular a criação e a proteção do emprego, a implementação de políticas urbanas satisfatórias e o equilíbrio social e do meio ambiente:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

I - soberania nacional;

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

IV - livre concorrência;

V - defesa do consumidor;

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego;

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei (grifo nosso) (BRASIL, 1988).

A Constituição Federal de 1988, lei fundamental do Estado Democrático de Direito, menciona nos seus arts 1º e 3º a observância ao princípio da dignidade humana, a fim de erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais, promovendo, assim, o bem de todos.

Dessa forma, segundo Buffon e Matos (2015), se o Estado possui, entre os seus objetivos primordiais, a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades

sociais, no seu sistema tributário deverão estar presentes a democracia e a justiça. Os cidadãos possuem o dever de pagar tributos e em contrapartida: “o Estado assegura os recursos necessários para garantir a realização de programas e políticas direcionadas à obtenção do denominado bem comum – razão da própria existência do Estado” (BUFFON E MATOS, 2015, p. 143).

Caliendo (2009) afirma que a ideia de justiça em uma sociedade democrática está vinculada a uma distribuição igualitária de riquezas. Por consequência, o termo “redistribuição” está aliado à idealização de justiça distributiva, que diz respeito à maneira como a sociedade prevê as suas escolhas públicas sobre a ocorrência da escassez e da distribuição de recursos. Por esta razão, o problema da redistribuição está estritamente relacionado à falha da justiça distributiva: “uma sociedade mais desigual na distribuição de recursos indica a existência de uma sociedade mais longe do ideal de sociedade justa” (CALIENDO, 2009, p. 133).

Dado o exposto, o Estado Democrático de Direito necessita da arrecadação, via tributação, para cumprir com a redução da desigualdade e a erradicação da pobreza:

O tributo constitui um pressuposto funcional do Estado Democrático de Direito, ou seja, para que possa desenvolver suas funções, está inevitavelmente chamado a retirar uma parte importante dos rendimentos dos cidadãos por meio dos tributos. Portanto, o Estado contemporâneo tem na tributação seu principal meio de financiamento e, por isso passa a ser chamado de Estado fiscal. Sem a arrecadação de recursos, não há como realizar políticas públicas que sirvam à concretização das promessas constitucionais, nem como manter a própria estrutura estatal em funcionamento (BUFFON; MATOS, 2015, p. 142).

Nas palavras destes autores, a própria razão da existência do Estado está em assegurar os recursos necessários para garantir a realização de programas e políticas públicas que levem à obtenção do almejado bem comum, assegurando o mínimo existencial a cada cidadão.

Por fim, além do funcionamento de uma estrutura tributária para a arrecadação das receitas necessárias aos gastos públicos, a tributação deverá traçar alguns objetivos seguindo as características elencadas por Schoueri (2014, p. 45):

-Eficiência econômica: o sistema tributário não deve interferir na alocação econômica de recursos;

- Simplicidade administrativa: o sistema tributário deve ser de administração fácil e relativamente pouco custosa;
- Flexibilidade: o sistema tributário deve ser capaz de reagir facilmente (em alguns casos automaticamente) a mudança nas circunstâncias econômicas;
- Responsabilidade política: o sistema tributário deve ser transparente;
- Equidade: o sistema tributário deve ser equitativo, diante das diferenças individuais.

Em síntese, a tributação não deve servir somente para apoderar recursos e arcar com despesas públicas, mas deve também desempenhar seu papel solidário e redistributivo.

3.2 O princípio da capacidade contributiva como critério da justiça fiscal

Para se obter uma justiça fiscal, o princípio cerne a ser analisado é o da capacidade contributiva. Não basta que o tributo cobrado respeite os requisitos legais e formais, mas sim que, acima de tudo, seja cobrado de uma forma justa, observando a capacidade de cada indivíduo.

Historicamente, Ribeiro (2003) afirma que apesar de na antiguidade greco-romana haver discussões sobre a justiça, não existem estudos sobre sua aplicabilidade na tributação. No entanto, em que pese a ausência de normativas, desde a antiguidade mais remota certos tributos foram estabelecidos em conformidade com o patrimônio de cada contribuinte, a exemplo de “como ocorria em Atenas, onde Sólon determinou a exigência de imposto direto por quatro categorias de contribuintes, de acordo com a fortuna de cada uma delas” (RIBEIRO, 2003, p. 54).

O doutrinador relata que a aplicabilidade da justiça nos tributos sobreveio na Idade Média, em função da publicação de respeitáveis obras como a de Frei Pantaleão Rodrigues Pacheco e a de São Tomás de Aquino. Na primeira obra foi situado o princípio da proporcionalidade enquanto que na segunda “já havia a preocupação com a tributação *secundum facultatem* ou *secundum equalitem proportionis*, sendo tidos como injustos os tributos que não seguissem esse critério” (RIBEIRO, 2003, p. 55).

Após, através da obra de Adam Smith, despontou o princípio da capacidade contributiva, segundo o qual os súditos deveriam cooperar na proporção de suas

capacidades, e os benefícios estatais seriam desfrutados na dimensão da riqueza. Em seguimento, Stuart Mill, com seu utilitarismo economicista, declara que este princípio é legitimado através da “teoria do sacrifício igual e pela utilidade marginal do capital. Segundo ela, a riqueza passa a ser menos útil ao seu titular na medida que aumenta, o que seria o fundamento da progressividade” (RIBEIRO, 2003, p. 55).

A visão do utilitarista Stuart Mill influenciou, no início do século XX, os tributaristas Enno Becker e Albert Hensel que, apoiados em uma visão causalista da capacidade contributiva, produziram a teoria da interpretação econômica do fato gerador, elencada pelo Código Tributário Alemão de 1919. Todavia, com a ascensão do nacional-socialismo na Alemanha, “a doutrina da consideração econômica do fato gerador foi apropriada pelo novo regime, que introduziu a sua visão do mundo como elemento teleológico a ser seguido pelo intérprete” (RIBEIRO, 2003, p. 56). Assim, a partir de 1955 foi reassumido o formalismo do método sistemático.

Na Itália, as ideias causalistas desencadearam interesses em muitos juristas, em especial os da Escola Pavia (Benvenuto Griziotti, Dino Jarach e Ezio Vanoni), que por meio de uma visão funcionalista criaram uma interpretação teleológica. A teoria da capacidade contributiva, na própria doutrina italiana, sofreu sua mais rigorosa crítica, pois A. D. Giannini entendeu que a causa jurídica do imposto seria a própria lei, logo “o imposto seria cobrado pelo simples fato de estar previsto na lei, a partir do poder império do Estado, restando à capacidade contributiva a natureza de uma mera causa pré-jurídica” (RIBEIRO, 2003, p. 58).

O autor menciona também que a teoria da capacidade contributiva alcançou outros seguidores em diversas partes do mundo, como Ottmar Buhler (Alemanha), Louis Tromatas (França) e Aliomar Baleeiro (Brasil); todavia, a aprovação das doutrinas causalistas fundamentadas na jurisprudência dos interesses, no Brasil, em tempo nenhum foi absoluta. Baleeiro, ao seguir as teorias causalistas, auferiu a legalidade tributária como um limitador na aplicação da lei a fim de alcançar o princípio da capacidade contributiva, cujo entendimento fora um equívoco por intermédio dos juristas da Escola de Pavia.

Destarte, verifica-se que o referido princípio entrou em crise, posto que o legislador obteve uma maior liberdade na elucidação dos fatos geradores:

A redução do princípio da capacidade contributiva a mera vedação à arbitrariedade degenerou no Tribunal Constitucional Alemão na simples exigência de fundamentação. Assim, qualquer justificativa para o afastamento do referido princípio era aceita, como por exemplo, a necessidade financeira do Estado, a tradição do direito tributário alemão, a convicção do legislador e a paciência do contribuinte. Fenômeno não muito diverso se deu nas jurisprudências constitucionais espanhola e italiana, onde a simples finalidade extrafiscal do tributo era motivo suficiente para o afastamento da capacidade contributiva (RIBEIRO, 2003, p. 59-60).

Cumprido estabelecer que nas décadas de 1980 e 1990 o princípio da capacidade contributiva se reabilitou na doutrina europeia (Tipke, Vogel e Lang, na Alemanha; Morschetti, Tosi e Fantozzi, na Itália; Calvo Ortega, Ferreiro Lapatza e Falcón y Tella, na Espanha) e na jurisprudência dos tribunais constitucionais. Sua reabilitação, além de vencer o ceticismo formalista, foi adiante do causalismo economicista, apoiando seu conteúdo no valor da igualdade, bem como no direito substancial de adimplir os tributos de igual proporcionalidade àqueles de mesma riqueza. Nessa sequência:

Vale reprimir que, ao contrário do que ocorria na fase áurea das teses causalistas, a capacidade contributiva, conforme se entende modernamente, busca seu fundamento em valores, como o da igualdade, e não mais numa visão economicista, vinculada à necessidade do Estado angariar recursos para promover as prestações estatais garantidoras da justiça fiscal. É essa característica que difere a justiça tributária, na teoria da interpretação econômica do fato gerador, da sua aceção na fase pós-positivista (RIBEIRO, 2003, p. 62).

Atentou-se então para uma mudança de paradigma, através da qual a justiça fiscal se ampara na capacidade que cada cidadão possui para contribuir com as despesas públicas, abarcando-se nos princípios existentes no Estado Democrático de Direito:

Nota-se aí uma mudança de paradigma. Não vale mais pesquisar quanto o Estado vai gastar para se atingir o ideal de justiça social, e qual será o quinhão de cada cidadão para atingir esse montante, como na era da jurisprudência dos interesses. Ao contrário, o ideal da justiça fiscal, hoje, se realiza na investigação de quanto cada cidadão pode contribuir com as despesas públicas, à luz dos valores e princípios reitores do Estado Democrático e Social. Portanto as despesas públicas devem se limitar ao somatório da capacidade contributiva de cada um, sob pena de as prestações estatais serem realizadas à custa de parcelas indispensáveis à vida digna do homem. Resta-nos, assim, concluir que a justiça é um valor que já deve ser concretizado no momento de se arrecadar o tributo, e não somente mediante prestações públicas, viabilizadas com os recursos tributários (RIBEIRO, 2003, p. 62).

É de suma importância referir que o princípio da capacidade contributiva possui conotação universal, tanto no transcorrer do princípio da igualdade,

conhecido em todas as constituições, como em artigos constitucionais ou outras previsões expressas que prescrevem a tributação como proporcional. Nesse sentido, exemplifica-se que o referido princípio está elencado na legislação de alguns países:

No plano normativo, o princípio foi implicitamente consagrado na Constituição revolucionária francesa, de 1791, como decorrência do princípio da igualdade. E desse também se extrai a capacidade contributiva na Constituição Alemã. Já na Argentina, o princípio também aparece, implicitamente, no artigo 4º da Constituição de 1994, que prescreve que os tributos serão instituídos equitativa e proporcionalmente. No México, a Constituição de 1917 adotou modelo semelhante, em seu art. 31, com a determinação de que os mexicanos contribuíssem em medida proporcional e equânime. Na Espanha, o princípio da capacidade está expressamente previsto no art. 31.1 da Constituição; o mesmo se dá no art. 53 da Constituição Italiana.

No Brasil, a Constituição Federal de 1946, em seu artigo 202, agasalhava de modo expresso, o princípio da capacidade contributiva, que no entanto, já integrava nosso ordenamento, implicitamente, desde a Constituição de 1824 (art. 179, XV). Embora ausente nos textos autoritários da Constituição de 1967 e da EC nº 1/69, após ser suprimido pela EC nº 18/65, podia a capacidade contributiva ser extraída do próprio princípio da isonomia. Hoje, o princípio ressurgiu no art. 145, § 1º, da Constituição Federal de 1988 (RIBEIRO, 2003, p. 63-64).

Atualmente, segundo Tipke e Yamashita (2002, p. 30), a Constituição salvaguarda o mínimo existencial, que é inseparável do princípio da dignidade humana e do próprio Estado Social, sendo que para aqueles que recebem maior renda “o mínimo existencial não é atingido nem mesmo por elevados impostos, de tal maneira que na opinião dos economistas não é necessário reduzir a base de cálculo a fim de proteger o mínimo existencial”.

Na legislação vigente, como referido anteriormente, o princípio da capacidade contributiva está positivado no art. 145, parágrafo 1º da Constituição Federal:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

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

No entanto, o artigo suprarreferido coloca o termo “impostos”, uma das espécies de tributos, como premissa de aplicação da capacidade contributiva, o que acarretou elevada divergência doutrinária, no que diz respeito em saber se tal princípio constitucional pode ser utilizado em todos os tipos de tributos. Há de se

salientar que o princípio da capacidade contributiva deve ser empregado de uma forma social e democrática:

Portanto, há de se considerar que o princípio da capacidade contributiva não tem fundamento no § 1º do art. 145 da Carta brasileira, mas decorre do Estado Democrático de Direito, que, por sua vez, tem como pedra angular o princípio da dignidade da pessoa humana, da igualdade material, da cidadania e da solidariedade (BUFFON; MATOS, 2015, p. 142).

Em complementação, Pausen (2008, p. 79) estabelece que a capacidade do contribuinte, expressa no artigo citado, prescreve determinada positividade, acarretando dúvidas acerca de sua extensão. Apesar de o texto constitucional mencionar o termo *impostos*, “cuida-se de princípio fundamental de tributação aplicável a todas as espécies tributárias, ainda que de modo distinto conforme as características de cada qual”, sendo que o mesmo desempenha um papel imensamente significativo “na adequada interpretação das bases econômicas dadas à tributação e da própria norma tributária impositiva, particularmente quanto ao seu fato gerador e à sua base de cálculo” (PAUSEN, 2008, p. 82-83).

Conceitua-se então que o princípio da capacidade contributiva, relativa ou subjetivamente, significa a equitatividade entre os contribuintes no que se refere à divisão da carga tributária, ou seja, “significa que todos os contribuintes devem participar de modo isonômico na ação arrecadatória do Estado” (CALIENDO, 2009, p. 294).

De outra perspectiva, o autor entende que a tributação deve levar em consideração a condição individual de cada contribuinte, “sendo desse modo a base do chamado princípio da personalização do direito tributário, o qual se traduz na adequação da imputação fiscal às condições pessoais de cada contribuinte” (CALIENDO, 2009, p. 294).

Segundo Bastos (2001, p. 123), no quesito subjetivo, a capacidade contributiva considera a própria pessoa, isto é, a sua capacidade econômica real, enquanto que a capacidade contributiva objetiva observa a exposição do contribuinte, ou seja: “toma em consideração manifestações objetivas da pessoa (ter casa, carro do ano, sítio numa área valorizada etc.) ”. Nesse mesmo sentido, Carvalho (2008, p. 182) revela:

No plano pré-jurídico, a satisfação do princípio da capacidade contributiva absoluta ou objetiva, selecionando o legislador ocorrências que demonstrem fecundidade econômica, pois, apenas desse modo, terá ele meios de dimensioná-las, extraindo a parcela pecuniária que constituirá a prestação devida pelo sujeito passivo, guardadas as proporções da ocorrência.

Em companhia ao explanado princípio, encontra-se a seletividade, que estabelece uma alíquota maior quando a essencialidade de consumo for mínima. Todavia, a maior incidência tributária está sobre o consumo dos indivíduos, inclusive sobre bens e serviços essenciais, o que acarreta uma repulsa social quanto à tributação. Outro aspecto que se demonstra pertinente “é a igualdade de tributação da renda do trabalho e do capital, fazendo-se com que as pessoas físicas paguem mais imposto do que as pessoas jurídicas” (BUFFON; MATOS, 2015, p. 184).

Em suma, na carga fiscal deve estar incluído, inerentemente, o princípio da capacidade contributiva, respeitando dois critérios cumulativos: “o da igualdade horizontal, que obriga as pessoas com idêntica capacidade contributiva a pagar o mesmo imposto; e o da igualdade vertical, o qual exige que pessoas com diferentes capacidades contributivas devam pagar tributos distintos” (BUFFON; MATOS, 2015, p. 168).

Caliendo (2009, p. 291) retrata que o princípio da capacidade contributiva, em um ângulo objetivo, se perfaz em um duplo plano: vertical e horizontal. No plano vertical, sua aplicação dar-se-á de maneira progressiva, uma vez que “a carga tributária individual deve aumentar em uma proporção maior ao incremento de riqueza disponível”; no plano horizontal “se exige que contribuintes com mesma capacidade econômica sejam tributados da mesma maneira” (CALIENDO, 2009, p. 291).

Se a meta é alcançar a justiça fiscal, ela não poderá estar amparada em qualquer princípio, devendo estar de acordo com a realidade. Logo:

O princípio da capacidade contributiva é o único princípio fundamental, que é adequado a todos os direitos fundamentais de Constituições de Estados de Direito Social. É também em geral aceito como apropriado. Ninguém deseja ser onerado mais gravosamente do que outros nas mesmas condições econômicas; mas a mesma preocupação deve ele então também reconhecer nos outros (TIPKE, 2012, p. 20-21).

De forma inerente ao princípio da capacidade contributiva, encontra-se o princípio da igualdade, o qual ajuda a eliminar os empecilhos de ordem econômica e

social que limitam a igualdade e a liberdade dos menos favorecidos, consoante Carrazza (2011, p. 96) prescreve:

O princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Realmente, é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito pague, proporcionalmente, mais imposto de que quem tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menor riqueza. Noutras palavras, deve contribuir mais para a manutenção da coisa pública. As pessoas, pois, devem pagar impostos na proporção dos seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza.

O princípio da capacidade contributiva é inerente ao princípio da igualdade, a ponto que Costa (2009, p. 73-74) revela que aquele princípio é considerado um subprincípio, derivado deste. Assim, “podemos dizer que a capacidade contributiva é um subprincípio, uma derivação do princípio da igualdade, irradiador de efeitos em todos os setores do Direito”.

Em complementação, há de se mencionar que um dos alicerces do princípio da capacidade contributiva é o próprio princípio da igualdade, que oportuniza a todos os mesmos direitos referentes à educação, à saúde e à cultura. Deste modo, o Estado intervém na sociedade com o interesse de reduzir as desigualdades e garantir um padrão mínimo de existência a todos. Além disso:

O princípio da igualdade obriga o legislador sob dois aspectos: de um lado, obriga a não fazer discriminações ou equalizações arbitrárias ou destituídas de fundamentos, ou ainda, a não fazer discriminações baseadas em critérios subjetivos ou objetivos, mas aplicados em termos subjetivos e a respeitar os direitos subjetivos de igualdade. De outro lado, obriga o legislador a fazer discriminações ou adotar critérios desiguais a fim de um mínimo de igualdade como ponto de partida ou de oportunidades ou chances, que dependa da satisfação das necessidades primárias dos indivíduos (alimentação, vestuário, habitação, saúde, segurança social, educação) (BUFFON; MATOS, 2015, p. 153-154).

O princípio da capacidade contributiva, segundo os autores, está fortemente alicerçado no princípio da igualdade, sustentando-se que todos têm o dever de contribuir para o equilíbrio financeiro do Estado, dentre os limites das respectivas capacidades de contribuir conforme o ordenamento jurídico.

Outro pilar do referido princípio está interligado à cidadania e à solidariedade. O principal dever da cidadania é o adimplemento dos tributos. Portanto, caso este dever não seja cumprido, não há viabilidade para o Estado cumprir os direitos prestacionais aos cidadãos. Por isso:

No Estado Democrático de Direito, a exigência da tributação de acordo com a capacidade contributiva significa, ao mesmo tempo, um dever e um direito de cidadania, pois se exige do Estado uma efetiva ação para que seja assegurado um conjunto mínimo de direitos fundamentais capaz de propiciar uma existência digna e reduzir as desigualdades sociais e econômicas (BUFFON; MATOS, 2015, p. 157).

Por conseguinte, a compreensão contemporânea de cidadania está vinculada ao cumprimento da obrigação de pagar tributos que ocorre sobre dois aspectos: o primeiro está relacionado no dever fundamental de contribuir em conformidade com a capacidade contributiva e, o segundo, no direito de não contribuir além das suas possibilidades. Em vista disso, constitui-se afronta ao princípio da dignidade da pessoa humana quando o mínimo vital a uma existência digna do contribuinte é atingido (BUFFON; MATOS, 2015).

Da mesma forma, os autores estabelecem que a solidariedade, presente no art. 3º, I, da CF, prevê a construção de uma sociedade livre, justa e solidária. Saliencia-se que o homem é naturalmente social, vislumbrando-se a necessidade de se socializar, tanto no seu sentido objetivo, como no subjetivo:

Em seu sentido objetivo, a solidariedade está ligada à relação de pertencer à comunidade, de partilha e de corresponsabilidade que une os cidadãos à sorte e tropeços uns dos outros, e em seu sentido subjetivo e de ética social, em que exprime o sentimento, a consciência de pertencer à comunidade (BUFFON; MATOS, 2015, p. 159).

A noção de solidariedade social no estado fiscal provoca um dever solidário no momento de contribuir com a manutenção do desenvolvimento social, tendo em conta que a sociedade é mantida “basicamente pelo pagamento de tributos não vinculados a uma atuação específica do Estado, e exigidos do cidadão por pertencer à comunidade” (BUFFON; MATOS, 2015, p. 161). Então, verifica-se evidente correlação da solidariedade e da cidadania, “pois, se, de um lado, o cidadão tem direitos, por outro, também deve cumprir os seus deveres com a sociedade” (BUFFON; MATOS, 2015, p. 161).

Além disso, os autores estabelecem o último alicerce da exigência da tributação segundo o princípio da capacidade como meio de garantir o mínimo existencial. Nesse sentido, o Estado é proibido de exigir tributos que possam ferir uma existência digna, sendo que “o mínimo existencial também dá base de sustentação à capacidade contributiva, impondo que a aquisição dos bens de

primeira necessidade esteja, por óbvio, protegida da tributação” (BUFFON; MATOS, 2015, p. 166).

Por conseguinte, Carrazza (2011) afirma que no sistema jurídico brasileiro se faz necessário que todos os impostos sejam progressivos, porque é por meio da progressividade que se alcança o princípio da capacidade contributiva. Ele diferencia progressividade de proporcionalidade, uma vez que esta determina que tanto pessoas economicamente fracas quanto fortes paguem as mesmas alíquotas.

Dessa maneira, percebe-se que a progressividade vai ao encontro do princípio da capacidade contributiva:

É claro que, se a base de cálculo do imposto a ser pago pelo economicamente mais forte for maior do que a base de cálculo do imposto a ser pago pelo economicamente mais fraco, o *quantum debeatur* do primeiro será maior. Mas isto desatende ao princípio da capacidade contributiva, porque ambos estão pagando, em proporção, o mesmo imposto. Não está levando em conta a capacidade econômica de cada qual. Na tentativa de nos fazermos entender melhor, figuremos o seguinte exemplo: se alguém ganha 10 e paga 1, e outrem ganha 100 e paga 10, ambos estão pagando, proporcionalmente, o mesmo tributo (10% da base de cálculo). Apenas, o sacrifício econômico do primeiro é incontavelmente maior. De fato, para quem ganha 10, dispor de 1 encerra muito maiores ônus econômicos do que para quem ganha 100 dispor de 10. O princípio da capacidade contributiva só será atendido se o imposto for progressivo, de tal arte que, por exemplo, quem ganha 10 pague 1, e quem ganha 100 pague 25 (CARRAZZA, 2011, p. 98).

Em geral, Carrazza (2011) estabelece que, salvo as exceções determinadas na Constituição, caracterizam-se inconstitucionais os impostos com alíquotas fixas, pois ofendem diretamente o princípio da capacidade contributiva.

Em suma, o princípio da capacidade contributiva é essencial para que perfectibilize a justiça fiscal, considerando-se que ele advém de diversos princípios constitucionais, como o da igualdade, da dignidade da pessoa humana e da solidariedade. É através dele, também, que o Estado se sustenta e garante a todas as pessoas os seus direitos primordiais. Portanto, quando há o respeito à capacidade contributiva de cada indivíduo, o Estado poderá dirimir um dos seus maiores problemas, o da desigualdade social.

3.3 A aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva aos tributos incidentes sobre a atividade empresarial

Em consonância com Tipke e Yamashita (2002), as empresas também possuem capacidade contributiva, sendo que a melhor maneira de medi-la é por meio dos seus rendimentos efetivos, ou seja, os lucros. Logo, a sua capacidade contributiva não é verificada diante da sua forma jurídica, como também “o patrimônio social, incluindo os imóveis que servem à empresa, não é, da mesma forma, apropriado para mensurar isonomicamente a capacidade contributiva de uma empresa” (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 35).

Por conseguinte, Caliendo (2009, p. 295) refere que na doutrina alemã o princípio da capacidade contributiva preceitua-se somente às pessoas físicas, sendo por elas aplicado o pleno exercício desse direito; assim, não há o que se falar da capacidade contributiva na esfera da pessoa jurídica. Por outro lado, o estudioso dispõe que “o princípio da capacidade contributiva protege as pessoas jurídicas, e mesmo as sociedades de fato, através de seu âmbito objetivo”.

A capacidade objetiva significa que é de competência do legislador determinar fatos signo-presuntivos da capacidade econômica, ou seja, fatos indicadores de riqueza sobre os quais irá incidir a norma tributária.

Os tributos que incidem sobre a atividade empresarial são: Imposto de Importação (II), Imposto de Renda (IR), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), Imposto sobre Serviços (ISS), Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Programa de Integração Social (PIS), Contribuição Financeira Social (COFINS) e a Contribuição Previdenciária Patronal (INSS sobre a folha de pagamento).

O Imposto de Importação é também conhecido como “tarifa aduaneira”, “direitos de importação”, “tarifa das alfândegas”, “direitos aduaneiros”, entre outras denominações. Trata-se de um imposto federal, sendo de competência da União instituí-lo e cobrá-lo, pois implica no relacionamento internacional entre os países (MACHADO, 2014).

A função do Imposto de Importação está inserida dentro do campo da

extrafiscalidade, porquanto protege as indústrias nacionais. Caso o referido imposto não existisse, grande parte dos produtos industrializados no país deixariam de ser comprados, tendo em vista que as similares mercadorias produzidas em países mais desenvolvidos teriam um custo industrial reduzido através do seu desenvolvimento tecnológico; como também diversos lugares “subsidiariam as exportações de produtos industrializados, de sorte que os seus preços ficam consideravelmente reduzidos. Assim o imposto de importação funciona como valioso instrumento de política econômica” (MACHADO, 2014, p. 309).

O Imposto de Renda (IR), de competência da União, é de suma importância para o seu orçamento, reconhecido como principal fonte da receita tributária (função fiscal). O IR é também usado como meio de redistribuição de renda, tendo como base o equilíbrio do desenvolvimento econômico nas diferentes regiões do país onde o poder público possa interferir no domínio econômico (MACHADO, 2014).

Segundo Tipke (2012), o IR, em tese, é o ideal para o princípio da capacidade contributiva. A problemática está no que vem a ser a renda. Tipke e Yamashita (2002, p. 77-78) prescrevem que a melhor forma de verificar a capacidade econômico-contributiva é através da renda; o patrimônio ou o capital “é, na verdade, nada mais nada menos que renda acumulada, até porque só se pode acumular aquilo que se auferiu”.

Contudo, Buffon e Matos (2015) demonstram que há, via Imposto de Renda, um favorecimento às empresas, principalmente no que diz respeito à ausência da progressividade, haja vista que atualmente as companhias pagam uma alíquota de 15% sobre a parcela do lucro real, presumido ou arbitrado, adicionando-se a esse valor um percentual de 10% sobre o resultado da multiplicação de vinte mil reais à quantidade de 12 meses do período de apuração.

Por consequência, no Imposto de Renda sobre as Pessoas Jurídicas (IRPJ), além de inexistir a progressividade, verifica-se uma menor tributação sobre a renda, o que resulta em uma discriminação da incidência de imposto não autorizada pela Constituição. Por esta razão, a pessoa física permanece prejudicada, tendo em vista que a sua porcentagem de pagamento no imposto de renda é superior se comparada ao IRPJ:

Em outras palavras, enquanto o trabalhador se submete determinados valores à incidência do IRPF pela alíquota de 27,5%, as empresas oferecem valores muito superiores pela alíquota de 15% e, ainda, somente, pagam mais 10% quando o valor do lucro anual ultrapassar duzentos e quarenta mil reais (BUFFON; MATOS, 2015, p. 227).

Denota-se, ainda, que os sócios das pessoas jurídicas são favorecidos pela inexistência de submissão à base de cálculo dos rendimentos tributários do Imposto de Renda Pessoa Física em relação à distribuição de lucros e dividendos, posto que, “com relação a tais rendimentos, o sócio ou acionista é isento, não pagando imposto de renda” (BUFFON; MATOS, 2015, p. 227).

O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) desempenha um importante papel na função fiscal, pois é um imposto seletivo que leva em conta a essencialidade dos produtos. O IPI é de competência tributária da União, e uma fração de sua arrecadação destina-se aos Estados, Distrito Federal e Municípios, correspondendo a um dos tributos com maior fonte de renda. A sua função é extrafiscal proibitiva, “tributando pesadamente os denominados artigos de luxo ou supérfluos, como os perfumes, por exemplo, e também aqueles de consumo desaconselhável, como as bebidas e os cigarros” (MACHADO, 2014, p. 335).

Assim sendo, refere-se que o princípio da capacidade contributiva possui como cúmplice a própria seletividade, “que impõe uma alíquota maior quanto menor for a essencialidade do produto disponibilizado para consumo” (BUFFON; MATOS, 2015, p. 186). Então o IPI, nos termos do art. 153, I, § 3º da Constituição, deve obrigatoriamente ser seletivo, em função da essencialidade do produto, visto que “em razão de estar escrito na Constituição a palavra ‘será’, não há controvérsias sobre a sua aplicabilidade e o referido imposto, com relação a certos produtos, possui alíquotas baixas ou até mesmo fixadas em 0%” (BUFFON; MATOS, 2015, p. 186).

Já o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) é de competência do Estado e do Distrito Federal, segundo art. 155 da Constituição, tendo como estado competente para a cobrança de ICMS aquele em que se verifica a sua hipótese de incidência. Entretanto, essa regra acaba por não ter efeitos práticos, pelo fato da não cumulatividade do imposto, ocorrendo “sérias distorções, com favorecimento dos Estados predominantemente produtores, em detrimento daqueles predominantemente consumidores” (MACHADO, 2014, p. 371). Ainda,

quanto à competência de cobrança, dar-se-á no “Estado em que está situado o estabelecimento importador. Não aquele no qual a mercadoria ingressa no território nacional” (MACHADO, 2014, p. 371).

De acordo com o autor, o ICMS possui como função predominante a fiscal (receita aos estados), bem como a função extrafiscal, pois a Constituição Federal, em seu art. 155, §2º, III, estabelece que este imposto poderá ser seletivo quanto à essencialidade dos serviços e das mercadorias. Logo, conforme Buffon e Matos (2015, p.186), verifica-se que o legislador deixou uma faculdade aos estados e ao Distrito Federal no que diz respeito à utilização da seletividade:

No que se refere ao ICMS é que nasce o problema, pois, conforme o inc. III do § 2º do art. 155, “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e serviços”. Devido à palavra “poderá”, passou-se a sustentar que os Estados e o Distrito Federal não estariam obrigados a respeitar a seletividade (MACHADO, 2014, p. 371).

Segundo a posição dos autores, embora o termo *poderá* aparentemente dê uma margem de faculdade de aplicação da norma através do legislador, o mesmo deve ser entendido como obrigatório em função de que a seletividade, conhecida como uma manifestação do princípio da capacidade contributiva, não poderá ser interpretada em apenas uma palavra, uma vez que a capacidade contributiva provém do próprio Estado Democrático de Direito.

Dessa forma, percebe-se que as legislações estaduais devem se adequar aos objetivos fundamentais da Constituição Federal, respeitando o princípio da capacidade contributiva por meio da seletividade:

Dessa maneira, o ICMS pode e deve ser utilizado como instrumento de ordenação político-econômica, para estimular operações ou prestações úteis ou convenientes à sociedade e, em contrapartida, onerando aquelas que não atendam ao interesse nacional (BUFFON; MATOS, 2015, p. 187).

Ademais, consoante Caliendo (2009), o ICMS não respeita o princípio da capacidade contributiva, visto que a carga tributária é repassada ao contribuinte através do preço da mercadoria. O ônus econômico não recai no contribuinte em si (comerciante, industrial ou produtor), mas sim no consumidor final, ou seja, não é considerada a situação econômica de forma individual. Seja rico ou pobre, a carga econômica será a mesma:

Assim, um quilograma de sal custará o mesmo para um milionário e para uma empregada doméstica, sendo indiferente a capacidade subjetiva de cada um dos contribuintes em suportar o ônus econômico do imposto sobre a circulação da mercadoria (CALIENDO, 2009, p. 296).

Dessa maneira, Buffon e Matos (2015) colocam que para se consubstancializar a capacidade contributiva, via seletividade, seria necessário que as legislações estaduais se ajustassem à Constituição Federal no que diz respeito aos objetivos fundamentais da República, rechaçando interpretações que sustentem a facultatividade de aplicação da seletividade em relação ao ICMS.

Quanto aos impostos municipais, existe também o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), conhecido também como imposto sobre serviços, sendo que, em regra, o município competente para a cobrança é aquele cujo local do estabelecimento do prestador está dentro do território municipal, ou, na falta de estabelecimento, no local de domicílio do prestador. Assim, faz-se necessário conceituar o que seria o estabelecimento prestador de serviço, conforme Machado (2014, p. 412):

Para esse fim, considera-se estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevante para caracterizá-lo as denominações – sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato, ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas (Lei Complementar 116/2003, art. 4º).

A função do ISS se demonstra predominantemente fiscal, fonte de grande importância aos municípios. Embora o ISS não tenha alíquota uniforme, esta não poderá ser reconhecida como imposto seletivo ou ter relevante função extrafiscal (MACHADO, 2014).

Quanto às contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social devidas pelas empresas, estão o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição Financeira Social (COFINS), sendo que as bases de cálculo perpetuam sobre o faturamento; e, ainda, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) (COSTA, 2009).

Em conformidade com a autora, essas contribuições sociais funcionam como instrumentos por meio dos quais a União se utiliza para atuar na área social a fim de atingir objetivos relacionados “à seguridade social, à educação, à cultura e ao

desporto, à ciência e a tecnologia, à comunicação social, ao meio ambiente, à família, à criança, ao adolescente, ao idoso, aos índios” (COSTA, 2009, p. 131).

De acordo com Harada (2014), a COFINS foi instituída pela LC 70/1991 a fim de substituir o extinto Finsocial, a incidir à alíquota de 2% sobre o faturamento mensal, entendendo como a receita bruta das vendas de mercadorias e serviços.

Com a promulgação da Lei 9.718/1998, a alíquota do COFINS passou para 3%, calculada pelo faturamento e considerando a receita bruta, entendendo-se a totalidade das receitas alcançadas pela pessoa jurídica, sendo insignificante sua classificação contábil e o tipo de atividade adotada. Após, adveio a Lei 10.147/2000 que determinou alíquotas diferenciadas do PIS/Pasep e da COFINS para certos produtos industrializados, tendo como base de cálculo a receita bruta decorrente da venda de determinado produtos elencados no art. 1º, diferentemente da base de cálculo da outra lei referida. Cumpre mencionar que o STF declarou a inconstitucionalidade do § 1º, do art. 3º da Lei 9.718/98, que havia alterado a base de cálculo da COFINS do faturamento para a receita bruta, que veio a ser revogado pela Lei nº 11.941/2009 (HARADA, 2014).

Em consonância com o mesmo estudioso, com a Lei 10.833/2003 foi instituída a não cumulatividade dessa contribuição, além de outras diversas novidades:

A Lei nº 10.833, que instituiu a não cumulatividade dessa contribuição na forma de seu art. 3º, trouxe várias inovações, dentre elas: hipóteses de exclusão da base de cálculo (§ 3º do art. 1º); majoração de alíquota de 3% para 7,6% (art. 2º), com exceções especificadas no art. 10; hipóteses de retenção da fonte da CSLL, da Cofins e do PIS/Pasep nos pagamentos feitos pelas pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas de direito privado (art. 30), bem como a retenção dessas contribuições e do IR, quando os pagamentos forem feitos por entidades da administração pública federal (art. 34). A alíquota da Cofins para efeito de retenção será sempre de 3% (HARADA, 2014, p. 363).

Já o Programa de Integração Social (PIS) foi instituído pela LC nº 7/1970, à medida que a contribuição para o programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep) foi elaborada pela LC nº 8/1970. Com a chegada da Constituição Federal de 1988, ambas as contribuições lograram em financiar o programa do seguro desemprego e o abono (HARADA, 2014).

Historicamente, o autor estabelece que o PIS no exercício de 1971 incidia sobre o faturamento da empresa sobre uma alíquota de 0,15%, progredindo para uma alíquota de 0,50% no exercício de 1974, sendo que a sua base de cálculo era o faturamento dos seis meses anteriores ao mês da ocorrência do fato gerador, mais conhecido como PIS semestral.

Após, com o DL 2.445/88, modificado pelo DL 2.449/88, estabeleceu-se que as empresas deveriam contribuir mensalmente com uma alíquota de 0,65%. Ocorre que, com a Resolução nº 49/1995, suspendeu-se a execução dos Decretos Leis suprarreferidos, retornando a sua regulamentação ao regime da Lei Complementar nº 7/70. Porém, com a publicação da Medida Provisória nº 1.212/1995, a base de cálculo passou a ser o faturamento do mês que antecede o vencimento.

Por fim, novas alterações surgiram com a MP 1.676, convertida na Lei 9.715/1998, prevendo até mesmo outras exclusões para a definição da base de cálculo, ressaltando-se que o faturamento foi definido como a receita bruta explanada pela legislação do Imposto de Renda, assim, foram incorporadas as seguintes alíquotas, com a posterior alteração da MP nº 66/2002:

O art. 8º dessa lei instituiu as seguintes alíquotas: I – 0,65% sobre o faturamento; II- 1% sobre a folha de salários; III – 1% sobre o valor das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas. A Medida Provisória de nº 66, de 29-8-2002, convertida na Lei nº 10.637, de 30-12-2002, eliminou a incidência em cascata da contribuição do PIS/PASEP, porém aumentou sua alíquota de 0,65% para 1,65%, prejudicando sensivelmente as empresas do setor de prestação de serviços, onde é pequena a cadeia do ciclo produtivo. Entretanto, permanecem submetidos ao regime da legislação anterior as pessoas jurídicas, receitas e órgãos públicos previstos no art. 8º. Entre as pessoas jurídicas estão excepcionados do novo regime aquelas tributadas pelo Imposto de renda com base no lucro presumido e as optantes pelo Simples (HARADA, 2014, p. 366-367).

No que tange à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), Harada (2014) aponta que essa contribuição social foi instituída pela Lei 7.689/1988, tendo como fato gerador o lucro das pessoas jurídicas e como sua base de cálculo o valor do resultado do exercício. Denota-se que a base de cálculo dessa contribuição é o lucro contábil, o que nem sempre coincide com o lucro real. Salienta-se que essa contribuição foi objeto também de alterações:

A Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, introduziu as seguintes alterações nessa contribuição social (a) o art. 13 alterou a forma de apuração da base de cálculo proibindo algumas deduções,

independentemente do disposto no art. 47 da Lei nº 4.506, de 30-11-64; (b) o art. 19 fixou a alíquota de 8% para as empresas em geral e de 18% para as instituições financeiras, a partir de 1-1-96; (c) o art. 20 estabeleceu para determinadas atividades, e a partir de 1-1-96, a alíquota de 12% sobre a receita bruta. Outrossim, o inciso III do art. 72 do ADCT, acrescentado pela Emenda Revisional de nº 1/94, com a redação dada pela EC nº 10/96, elevou-se para 30% (trinta por cento) a alíquota para os exercícios de 1994 a 1996 e até 30-6-97, relativamente aos contribuintes referidos no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24-7-91 (instituições financeiras em geral, empresas de seguro e de capitalização etc.). Essa emenda possibilitou, ainda, a alteração dessa alíquota por lei ordinária (HARADA, 2014, p. 367).

Enfim, diante da alteração do art. 3º da Lei nº 7.689/88, o art. 17 da MP nº 413/2008, aumentou a alíquota de 9% para 15% em relação às instituições financeiras, empresas de seguros privado e de capitalização.

As pessoas jurídicas também recolhem as contribuições previdenciárias. Em geral, a contribuição recai sobre a folha de pagamento, conforme o art. 195, inc. I, alínea “a” da Constituição; entretanto, outros contribuintes estão submetidos à ocorrência da contribuição previdenciária sobre a receita, como é o caso da agroindústria, do produtor rural pessoa jurídica e da associação desportiva, como também as empresas abarcadas pela Lei nº 12.546, de 2011 (BRASIL, 2016).

As alíquotas das empresas ou equiparados são de 20% sobre o total das remunerações pagas (devidas ou creditadas) seja qual for o título, ao longo do mês, aos segurados que são empregados, bem como trabalhadores avulsos que lhes oferecem serviço, nos termos do art. 22, inc. I da Lei nº 8.212/91.

Além disso, de acordo com a Brasil (2016) o enquadramento dos respectivos graus de risco também são de responsabilidade da empresa que deverá contribuir mensalmente de acordo com a sua atividade econômica, conforme especificado na Relação de Atividades Preponderantes e Correspondentes Graus de Risco inserida no anexo V do Decreto 3.048/1999, as quais são de 1% (risco leve), 2% (risco médio) ou 3% (risco grave) sobre o valor integral das remunerações pagas, devidas ou creditadas.

Quanto às aposentadorias especiais, em consonância com o referido órgão, ocorrerá uma contribuição adicional devida pela empresa, quando esses empregados laborarem em condições insalubres que incidam sobre os rendimentos pagos, creditados ou devidos ao segurado empregado ou trabalhador avulso. Há de se referir que para os fatos geradores ocorridos em 1º de abril de 2009 a 31 de

agosto de 1999, a porcentagem será de 4%, 3% e 2%; já para os fatos referentes ao dia 1º de setembro de 1999 a 29 de fevereiro de 2000 será de 8%, 6% e 4% e, por fim, para os fatos geradores incidentes a partir de 1º de março de 2000 será de 12%, 9% e 6%.

Ao contribuinte individual que está filiado a uma cooperativa de produção será descontada da remuneração a porcentagem de 12%, 9% e 6% aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 2003 sobre o valor bruto da nota fiscal ou até mesmo da fatura de prestação de serviços emitida pela cooperativa de trabalho no que se refere aos serviços prestados por seus filiados, em 9%, 7% e 5% para os fatos geradores a partir de 1º de abril de 2003.

Cumprе ressalvar que a empresa que contrata os serviços diante de cessão da mão-de-obra, mesmo que em regime temporário, deverá efetuar a retenção de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal, fatura ou recibo de prestação de serviços quando houver trabalhadores cedidos em condições especiais de trabalho. Ainda, poderá ser acrescido, quando for o caso, a porcentagem de 4%, 3% ou 2%, quando a atividade conceder a aposentadoria especial depois de quinze, vinte ou vinte e cinco anos de contribuição.

Ressalta-se ainda que, com a promulgação da Lei nº 12.546/2011, objeto de conversão da Medida Provisória nº 540/2011, diversos segmentos industriais passaram a recolher a contribuição previdenciária sobre a receita bruta em vez da folha de salários, denominada Contribuição Previdenciária sobre Receita Bruta (CPRB), de forma obrigatória. Em conformidade com a Lei nº 13.161/2015, o recolhimento da CPRB passou a ser optativo, ou seja, as empresas poderão escolher entre o recolhimento das contribuições previdenciárias sobre a folha de salários, com fulcro na Lei nº 8.212/91 ou sobre a incidência na receita bruta, conforme prescrito na Lei 12.546/2011, optando pela forma menos onerosa (BRASIL, 2015).

Finalmente, averigua-se que o princípio da capacidade contributiva é o princípio fundamental do sistema constitucional tributário, devendo não apenas ser observado pelo poder legislativo quando as leis são criadas, mas também na execução e cobrança dos tributos por parte do Poder Executivo.

Apesar de a função fiscal ser o principal meio arrecadatório e redistributivo de recursos, deve-se analisar atentamente a seletividade e, principalmente, a progressividade nos tributos, como meios hábeis de cumprir a justiça fiscal no que diz respeito à capacidade individual de cada contribuinte.

Analisa-se, portanto, que as empresas possuem um papel importante na sociedade, uma vez que são os principais agentes contribuintes da receita econômica do Estado. Assim, no próximo capítulo será dada uma maior ênfase ao papel das empresas, em especial ao seu aspecto social, bem como uma correlação entre a função social empresarial e a função social tributária. Portanto, mais do que a pessoa física, cujo tributo é auferido substancialmente do seu consumo, a pessoa jurídica tem o dever de contribuir para o desenvolvimento social e econômico, haja vista a sua prerrogativa benéfica ao adimplir os seus tributos.

4 RELAÇÃO ENTRE FUNÇÃO SOCIAL DAS EMPRESAS E FUNÇÃO SOCIAL DOS TRIBUTOS

Ao chegar ao último capítulo deste trabalho, pode-se ter um conhecimento preliminar sobre a essência e a finalidade dos tributos, bem como sobre o valor da existência das empresas, sendo que ambos os institutos — empresa e tributo — possuem suma importância para a sociedade e para a manutenção do Estado. Entretanto, o que esses termos têm em comum?

A similitude da empresa com os tributos será apresentada neste capítulo, demonstrando a correlação entre a função social de cada um, apontando os atuais problemas existentes, bem como soluções para o atual cenário brasileiro.

4.1 A função social da empresa

As empresas têm sido um dos agentes principais para o crescimento econômico e social. A sua atividade empreendedora tem intensificado as relações entre os Estados brasileiros, porquanto as empresas estão em desenvolvimento contínuo, migrando de suas sedes regionais para filiais em outros Estados e até mesmo países diferentes.

Além do âmbito econômico, que visa produzir riquezas, a empresa tem a responsabilidade social de oferecer empregos aos trabalhadores e valorizá-los, garantindo-lhes uma existência digna e, assim, reduzir as desigualdades sociais, segundo dispõe o art. 170 da Constituição.

Historicamente, segundo Negrão (2014), o direito empresarial era conhecido como “direito comercial”, pois era o suporte dos comerciantes. Ele expandiu-se nas

bases do Direito Civil que, por sua vez, se desenvolveu de raízes romanas, no desempenho do comércio por toda a extensão dos séculos.

Nessa mesma senda, Almeida (2012) estabelece que no período quiritário o Direito Romano se submetia a certas formalidades, tais como a obrigação decorrente de contrato escrito e a evidência do interesse das partes. O autor salienta também que a sociedade romana realizava a compra e venda de escravos, “assumindo grande prestígio as *societas publicarorum*, que pela natureza de suas atividades (arrecadavam tributos), merecendo especial proteção do Estado” (ALMEIDA, 2012, p. 26).

Denota-se que, de acordo com a classificação de Negrão (2014), existem quatro fases do direito comercial. A primeira delas, consubstanciada entre os séculos XII e XVI, é conhecida como um direito profissional dado ao comerciante, que foi estabelecido pela pessoa do cônsul nas corporações de ofício, as quais possuíam o seu próprio patrimônio designado através de associados, pedágios e taxas extraordinárias.

Nesse mesmo período, o comércio era conhecido como itinerante, pois os comerciantes distribuíam mercadoria de um local para o outro, em caravanas e estradas, com o objetivo de se estabelecer em feiras. Por esta razão, cidades europeias como Florença, Bolonha e Champanhe tornaram-se afamadas. Observou-se, também, o surgimento dos contratos de seguro e das sociedades familiares:

Pertencem, também, a este primeiro período o contrato de seguro, útil para o mercador que atravessava territórios muitas vezes hostis, a constituição do fundo de comércio, a ideia de sinais distintivos e o uso da marca e origem do produto”. Igualmente, surgem as sociedades familiares e as companhias, suas filiais e sucursais por toda a Europa e, conseqüentemente, o conceito de *holding* ou sociedades coligadas (NEGRÃO, 2014, p. 30).

A segunda fase, dos séculos XVII e XVIII, conforme manifesta o último doutrinador, caracterizou-se pelo mercantilismo e pela expansão colonial, como também pelo avanço das grandes sociedades, ressaltando-se a necessidade de autorização do Estado. Já a terceira fase, do século XIX, ficou reconhecida através do liberalismo econômico que, com a promulgação do Código Napoleônico (1806) inspirou toda a legislação comercial da época, inclusive o Código Comercial Brasileiro (Lei nº 556/1850), a primeira regulamentação no Brasil.

A quarta fase assume um novo conceito do direito comercial, identificado na atualidade como direito empresarial, terminologia utilizada pelo *Codice Civile* da Itália em 1942, o qual está integralizado no Código Civil Brasileiro no Livro II da Parte Especial como “Direito de Empresa”. Ressalta-se que com o Código Civil não desaparece o direito comercial, mas é aprimorado o direito de empresa (NEGRÃO, 2014). Finalmente, o Direito das Empresas marca uma nova era do Direito Comercial:

Hoje, o Direito Comercial é o Direito das Empresas (ou Direito de Empresa) conservando apenas a antiga nomenclatura. Marca uma nova era do Direito Comercial, que hoje abarca a empresa com os respectivos elementos (empresário e estabelecimento), as suas estruturas jurídicas, sobretudo a concorrência desleal e os contratos típicos de cooperação (v. g contrato de consórcio) e aqueles que constituem objeto específico da atividade empresarial (seguros, contratos societários, bancários e transporte), bem como alguns institutos tradicionalmente comerciais, como os títulos de crédito ou os procedimentos concursais (LEMOS JUNIOR, 2009, p. 117).

Atualmente, para que a empresa exista, não basta o simples exercício de qualquer atividade. Dentre os requisitos para a identificação da atividade empresarial verifica-se a própria finalidade lucrativa da sociedade, que não pode ser, por exemplo, a de unicamente satisfazer as necessidades pessoais do responsável. A produção correspondente da atividade empresarial deve se direcionar ao mercado, comercializando-se o produto e/ou serviço e, assim, gerando riquezas. Nota-se que esse produto/serviço provém de “uma obrigação determinada e identificável, gerando uma pronta remuneração, proporcional à atividade desenvolvida, numa característica que podemos denominar de correspectividade imediata” (LEMOS JUNIOR, 2009, p. 126).

O custo do serviço/produto deve ser menor que o preço da venda e o desenvolvimento da atividade econômica deve ser no mínimo suficiente para arcar com a manutenção da empresa. Assim, “a empresa deve ter aptidão para dar uma vantagem de cunho econômico para o empresário, de modo que seja suficiente, ao menos, para garantir a sua subsistência, cobrindo os custos havidos no desenvolvimento da atividade” (LEMOS JUNIOR, 2009, p. 129).

De acordo com Gomes (2013), o lucro é uma característica de extrema importância da atividade empresarial, tendo em vista a ocorrência de situações como a falência e a recuperação de empresa, que decorrem da ausência do lucro. No

próprio art. 173, parágrafo 4º da Constituição, é assegurado a todos os empresários o direito de perseguir o lucro, através da livre concorrência e da repressão à concorrência desleal.

Ainda, através da proteção constitucional à atividade empresarial da livre-iniciativa e livre-concorrência, decorrente do art. 5º, inciso XIII da Constituição, é exigido da empresa o profissionalismo, que consiste em estar registrada nos órgãos competentes, cumprindo com as suas obrigações fiscais e também assegurando aos seus empregados os direitos trabalhistas, conforme os ditames da justiça social.

Outrossim, em concordância com Faller (2013), é sabido que grande parte da vida das pessoas está submetida a uma atividade empresarial, sendo o meio de subsistência encontrado pelos trabalhadores que, em sua maioria, são assalariados. Ocorre que as empresas são as responsáveis de garantir o consumo de bens e serviços dos cidadãos, como também é através dela que o Estado obtém a maior parte das suas receitas fiscais.

Em vista disso, a função social da empresa vincula-se à atividade empresarial e se divide em duas espécies: endógena e exógena. A função social endógena se depreende no interior da produção da atividade empresarial, como as relações trabalhistas, o ambiente de trabalho e os interesses dos sócios. Já a função social exógena leva em consideração os fatores externos à atividade desenvolvida na empresa, os quais são: os concorrentes, os consumidores e o meio ambiente (AMARAL, 2008).

Nesse sentido, se faz necessário colacionar o art. 170 da Constituição, o qual já foi transcrito anteriormente, a fim de demonstrar a intenção do legislador constituinte acerca da ordem econômica no Estado brasileiro, tendo como premissa a valorização do trabalho humano, a justiça social, o valor social do trabalho e a livre iniciativa:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

- I - soberania nacional;
- II - propriedade privada;
- III - função social da propriedade;
- IV - livre concorrência;
- V - defesa do consumidor;

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;
VII - redução das desigualdades regionais e sociais;
VIII - busca do pleno emprego;
IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.
Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei (BRASIL, 1988).

Antes de discorrer sobre a função social empresarial propriamente dita, perfaz-se a necessidade de mencionar breves considerações da função social da propriedade que está elencada no artigo referido. A propriedade, identificada como direito fundamental na Carta Magna, está segmentada em sua destinação social, cujo interesse coletivo encontra-se acima de qualquer premissa individual. Assim, ao passo dessas considerações, inseriu-se no quadro econômico e social a função social da empresa, reconhecida como princípio norteador da ordem econômica (LEMOS JUNIOR, 2009).

Amaral (2008, p.73) estabelece que com o surgimento do Estado de bem-estar social a conceituação de propriedade passou a ser ampla no que tange à sua função social, sendo que a própria propriedade não é mais simplesmente reconhecida como “um direito inquebrantável do proprietário, ao contrário, deve exercer uma função social, sob pena de seu exercício ser obstado em prol dos objetivos sociais”.

Portanto, a amplitude da conceituação de propriedade propiciou à empresa a inserção da sua função junto à sociedade, em que todos os interesses de qualquer colaborador relacionados a essa instituição devam ser respeitados, sinalizando que “não só os das pessoas que contribuem diretamente para o funcionamento da empresa, como os capitalistas e trabalhadores, mas também os interesses da ‘comunidade’ em que ela atua” (LEMOS JUNIOR, 2009, p. 154).

Em complementação, Faller (2013) estabelece que a empresa possui diversas manifestações do próprio direito de propriedade, que gera riquezas e produz bens, bem como estabelece através dos negócios jurídicos uma união de obrigações jurídicas que interferem no meio ambiente, na comunidade, nos trabalhadores, nos consumidores e no meio político.

Ressalta-se que o princípio da função social da empresa está positivado na Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.074/1976), cujo objetivo foi expandir a concepção do termo “empresa”, transferindo-o de uma simples organização econômica que visava o lucro para a realização de atividades que atinjam toda uma sociedade:

É importante compreender que a empresa é o espaço no qual se desenvolve grande parte dos sujeitos. As relações que se desenvolvem nos espaços empresariais condicionam a formação da própria personalidade e consciência de seus colaboradores. Todo esse complexo de vida, de fato, não é visualizado por meio de resultados contábeis, excessivamente considerados nas avaliações empresariais. Será que o único bem de valor que uma empresa possui é o seu lucro? Esta é uma questão que se impõe para a discussão da função social da empresa. Uma empresa que pretende cumprir sua função social deve alargar sua mentalidade para além dos conteúdos eminentemente numéricos (FALLER, 2013, p. 98).

Logo, o princípio social norteador das instituições empresárias “reflete-se, assim, em uma nova estruturação do poder dentro da empresa: ao invés de dominação, atuaria a cooperação e o compartilhamento do poder nos diversos níveis hierárquicos” (LEMOS JUNIOR, 2009, p. 166-167). No campo externo, as empresas se deparam com as práticas da livre concorrência e leal competição, prescritas no inciso IV, do artigo 170 da Constituição. Essas práticas são o fundamento do mercado econômico, pois através delas as empresas podem contribuir para a distribuição de bens e a produção de riqueza. O princípio ético da concorrência leal, todavia, não está presente em sua integralidade no cenário econômico:

Nem sempre as empresas, por meio de seus gestores, observam os limites da legalidade. Assim, concorrentes desleais muitas vezes usam procedimentos antiéticos e desonestos, publicando e divulgando, de forma falsa, fatos que denigrem a imagem da empresa, desviando de forma fraudulenta clientes e causando outros prejuízos ao concorrente (LEMOS JUNIOR, 2009, p. 198).

Em prosseguimento, o autor aponta que foi criada, através da Lei Complementar nº 123/06, a Lei Geral das Micro e Pequenas Empresas (MPES). Os legisladores objetivaram, ao criar as MPES, um promissor desenvolvimento social e econômico do país, considerando que elas mantêm 56% dos empregos, representando 28% de todo faturamento no setor privado e, ainda, 20% do PIB brasileiro.

Nesse contexto, o cálculo das alíquotas nos impostos será realizado com base na receita bruta mensal. Para o atendimento na questão da dificuldade de

crédito, a nova lei estabelece um estímulo às organizações financeiras de crédito para que atendam essas modalidades empresariais, a exemplo que elas “teriam reduzida sua tributação para esta operação creditícia, o mesmo se dando com as cooperativas de crédito. Linhas alternativas de crédito também são estimuladas” (LEMOS JUNIOR, 2009, p. 209). Estes incentivos, como “a desburocratização e simplificação dos processos de constituição e gestão de pequenos empreendimentos; a unificação e simplificação tributária; e o estímulo oficial à inovação neste seguimento” (2009, p. 10) proporcionam às micros e pequenas empresas a possibilidade de exercerem as suas funções sociais, cumprindo suas responsabilidades diante da sociedade, a fim de promover o crescimento do mercado interno.

Em suma, o empresário que deseja que sua empresa esteja amparada na função social, precisa perceber que, embora o lucro seja essencial para a economia, ao lado dele deve estar presente o princípio do valor social do trabalho, vivenciado em um ambiente digno, onde os trabalhadores devem ser valorizados, e também os concorrentes, fornecedores e clientes sintam-se respeitados. Outro ponto relevante é a redistribuição de renda a partir de uma política salarial justa ou, até mesmo, por meio da redistribuição de lucros para os funcionários (FALLER, 2013). Ressalta-se que a missão da empresa deverá estar embasada nos principais sujeitos envolvidos nessa relação:

Assim, as estratégias desenvolvidas pela empresa, em observação à sua missão (aqui, inclusive, leia-se função social), devem considerar as necessidades e expectativa de quatro vozes – as partes envolvidas: aos acionistas, ou a própria empresa; os clientes, ou beneficiários dos produtos e/ou serviços da empresa; os funcionários ou colaboradores; a comunidade, ou conjunto de entidades que interagem com a empresa, aí incluídos os vizinhos, governo, fornecedores, o mercado e concorrentes (LEMOS JUNIOR, 2009, p. 236).

Enfim, a empresa contemporânea está abarcada em um centro de interesses de diferentes sujeitos na mesma relação, considerando-se, além dos interesses dos trabalhadores e empresários, a importância na perspectiva do próprio Estado. A partir do momento em que a instituição empresarial conscientizar-se do seu papel e das regras que fundamentam e limitam o seu funcionamento, será possível, por meio de uma interação interdisciplinar (Empresa e Estado), a construção de uma

sociedade solidária, justa e livre para uma realidade presente e, conseqüentemente, para as futuras gerações (LEMOS JUNIOR, 2009).

4.2 A correlação entre a função social das empresas e a função social dos tributos

Foram explanados, em momentos anteriores, a função social da empresa e a função social dos tributos. Mas o que significa a expressão *função social*? De acordo com Carvalho (2012, p. 20), “o termo *função* deriva do latim *functio, de fungi (exercer, desempenhar)* e, em linhas gerais, significa o direito ou o dever de agir, atribuído ou conferido por lei a uma pessoa, para assegurar o preenchimento de uma missão”.

Há de se mencionar que a expressão função social, conforme a autora, inaugurou-se na Filosofia e foi transportada para as Ciências Sociais, surgindo no Direito como a função social da propriedade. Dessa maneira, verifica-se a essência da significativa função social:

A expressão função é utilizada na análise institucional do direito para designar a finalidade legal de um instituto jurídico, de modo a verificar a importância ou o valor para a sua existência. A palavra social é um adjetivo; diz respeito a determinada coletividade. Isto é, diz respeito às manifestações decorrentes das relações humanas (CARVALHO, 2012, p. 21).

Na Carta Magna, conforme estabelece a autora, observa-se por meio do art. 170 que a função social da propriedade se associa diretamente à sua capacidade produtiva. Logo, o direito coletivo se sobressai em relação ao individual, tendo o proprietário poder sobre a coisa; no entanto, limita-se à sua finalidade social.

Salienta-se que o princípio referido não pode ser interpretado de forma isolada, devendo estar estabelecido de forma conjunta aos demais princípios constitucionais, tais como: a dignidade da pessoa humana, a valorização do trabalho humano e a livre iniciativa. De forma conclusiva, a função social da propriedade proporciona, diante dos demais princípios e regras jurídicas, uma relação à atividade empresarial através da existência da propriedade de produção (CARVALHO, 2012).

Assim, quando é conferida uma função a uma instituição jurídica, tem-se a finalidade de que o trabalho proveniente da função seja convertido em favor do bem comum:

Quando se atribui uma função a um instituto jurídico, tem-se o intuito de fazer com que a tarefa decorrente da função seja revertida em prol da vida comum. Do contrário, não se atribuindo função à propriedade, a sociedade acaba por se trancar em diversas partes de um todo que, independentes entre si, não servem ao funcionamento do organismo social (AMARAL, 2008, p. 75).

De acordo com o autor, a característica da propriedade é auferida às sociedades empresárias, tendo em vista que a manutenção do Estado e dos indivíduos que o consistem é realizada em sua maioria pelas próprias empresas que fabricam bens de consumo e empregam a mão de obra:

Considerando ser a propriedade o meio de produção mais utilizado num Estado de economia capitalista, bem como a intenção de se fortalecer o Estado Democrático de Direito, a função da propriedade passa a ser positivada pelo sistema jurídico em seus aspectos público e privado, no intuito de servir à consecução de uma sociedade mais justa e equilibrada (AMARAL, 2008, p. 81).

Ainda, Carvalho (2012) refere que a função social da empresa, por meio da Constituição, denominou-se como “função social da propriedade de produção”, em que o atual empresário deve buscar a estabilidade da empresa com fundamento nos interesses coletivos e, assim, respeitando deveres positivos definidos na legislação vigente. Dando continuidade, Carrazza (1997) estabelece que o tributo, assim como o direito à propriedade, deverá estar alicerçado na própria Constituição:

Ademais, na medida em que a Constituição brasileira reconhece e garante o direito de propriedade (embora o submeta ao princípio da função social) – proibindo, inclusive, o confisco (art. 150, IV) -, é evidente que a tributação não pode, por via indireta, torná-lo ilusório. Noutras palavras: o tributo, de algum modo, esgarça o direito de propriedade. Ora, na medida em que o direito de propriedade é constitucionalmente protegido, o tributo só será válido se, também ele, deitar raízes na Constituição (CARRAZZA, 1997, p. 240).

É de suma importância referir que a função social empresarial está expressa na legislação infraconstitucional, até mesmo antes da Constituição de 1988, na Lei 6.404/1976, conhecida como “Lei das Sociedades por Ações”. Desse modo, os artigos 116, parágrafo único e 154, caput, do referido normativo estabelecem:

Art. 116. [...] Parágrafo único. O acionista controlador deve usar o poder com o fim de fazer a companhia realizar o seu objeto e cumprir **sua função social**, e tem deveres e responsabilidades para com os demais acionistas

da empresa, os que nela trabalham e para com a comunidade em que atua, cujos direitos e interesses deve lealmente respeitar e atender.

Art. 154. O administrador deve exercer as atribuições que a lei e o estatuto lhe conferem para lograr os fins e no interesse da companhia, **satisfeitas as exigências do bem público e da função social da empresa** (grifo nosso) (BRASIL, 1976).

Sem dúvida, a empresa possui um papel importante perante a sociedade e, além do impulso econômico, é considerada uma das principais executoras para a manutenção do Estado, sendo imprescindível a sua contribuição ao pagamento contínuo dos seus impostos, tendo em vista que “o imposto não é uma questão apenas técnica, mas eminentemente política e filosófica, e sem dúvida a mais importante de todas. Sem impostos a sociedade não pode ter um destino comum e a ação coletiva é impossível” (PIKETTY, 2014, p. 480).

Ademais, Lemos Junior (2009) estabelece que a ordem econômica prevista no art. 170 da Constituição desdobra-se nas funções de circulação, produção e repartição de bens representados pela empresa, haja vista que o Estado depende da empresa para a concretização do progresso social por intermédio das políticas econômicas e sociais empresariais:

O Estado, que por imposição constitucional (art. 173, *caput*), cada vez mais se afasta da exploração direta das atividades econômicas, precisa da empresa privada para promover a criação de empregos, do desenvolvimento social e do progresso, que outrora ele se incumbia de realizar. Esse fato, mais as outras determinações legais, provam que a empresa não é mais apenas a geradora de lucros para seus acionistas, mas também, uma importantíssima e indispensável parceria do Estado na implementação de suas políticas econômicas e sociais. É assim que a considera o Direito Econômico, conforme antes anotado e é dessa maneira que ocorre a sua publicização (LEMOS JUNIOR, 2009, p. 216).

Há de se assinalar que a inexistência de prejuízos econômicos não é a única finalidade da empresa, sendo que a sua função social consolida-se na presença de benefícios para a sociedade, principalmente em um país como o Brasil, onde há miséria e pobreza, impedindo as pessoas de obterem o seu “legítimo direito à autonomia, a função social da empresa implica necessariamente a distribuição de riquezas e dos benefícios da atividade econômica” (FALLER, 2013, p. 99). Assim, embora a empresa esteja firmada por vários princípios, ela “possui a finalidade comum de assegurar a todos uma existência digna, conforme os ditames da justiça social” (2013, p. 99).

Ocorre que, embora o instrumento da economia seja a criação de riquezas, em que as empresas objetivam seus lucros e, conseqüentemente, adimplam com seus tributos de forma integral, respeitando o limite da capacidade contributiva, ainda assim, todos “os bens, mesmo que adquiridos de forma legítima, devem possuir uma destinação universal. As riquezas adquiridas devem possuir uma função social, destinadas a produzir benefícios para toda a sociedade” (FALLER, 2013, p. 165).

Em contrapartida, apesar de o objetivo tributário ter sempre sido arrecadar recursos ao Estado, atualmente o tributo tem sido um instrumento de intervenção estatal na própria economia privada, como é o caso das empresas, “estimulando atividades, setores econômicos ou regiões, desestimulando o consumo de certos bens e produzindo, finalmente, os efeitos mais diversos na economia” (MACHADO, 2014, p. 69).

Efetivamente, grande parte das empresas não cumpre na integralidade a sua função social, vislumbrando-se, assim, as conseqüências presentes no mercado econômico, inclusive, um aviltamento nas relações comerciais:

De fato, a prática da maior parte das empresas é contrária a qualquer aspecto da função social. Pode-se atribuir a isso parte das conseqüências que abatem o mercado atualmente. O grande processo de desequilíbrio vivenciado nos dias de hoje sinaliza que a forma como atividade empresarial tem se desenvolvido não é a mais acertada e não traz os resultados tão almejados. O atual estado de coisas demonstra que colocar a busca desenfreada por resultados como prioridade absoluta promove a degradação das relações, da vida em todas as suas expressões, inclusive, não produz tantos lucros, como querem fazer crer os defensores do utilitarismo econômico. E quando produz, ele permanece concentrado nas mãos de poucos, reforçando o círculo vicioso da reprodução de situações de pobreza (FALLER, 2013, p. 101).

Segundo Tipke (2012, p.107), muitos empresários não pensam que o tributo é uma forma de garantia dos recursos estatais, mas acreditam simplesmente que “tributos são custos, os quais incidem na competitividade. Quem não minimiza esse fator, sofre desvantagens concorrenciais”. O que se verifica, a partir desse impasse, é a existência da concorrência desleal.

Ademais, Faller (2013) aponta que a realização da função social da empresa torna-se um ponto de relevância para a sociedade brasileira, cabendo aos juristas a necessidade de aprofundar tal discussão, assim também a sociedade brasileira

deverá aplicar a devida diretriz constitucional. Logo, a melhor alternativa a ser feita não está relacionada somente à espera de ação estatal:

A questão ora enfrentada não está cingida a uma discussão apenas de dogmática jurídica. Trata-se de uma emergência social, cultural, econômica e política. Ora, vive-se sob a égide de um Estado Democrático de Direito, com fundamento no princípio da dignidade humana, vitimando-se, cotidianamente, milhares de vidas, sob o jugo de fome e da miséria. Daí a necessidade de se conferir concreção às normas constitucionais colocadas e de se discutir-se sobre a responsabilidade da sociedade organizada pela concretização da Constituição. Obviamente que se trata de uma responsabilidade também e (principalmente) estatal, mas não é objeto deste trabalho debruçar-se sobre as omissões estatais, mas avançar no estudo acerca das possibilidades de legitimação material do texto constitucional pela sociedade. Afinal, vive-se sob um Estado Democrático de Direito, e a democracia deve acontecer na vida cotidiana, em todos os espaços da vida humana (FALLER, 2013, p. 103-104).

Cumprido ressaltar que as autoridades financeiras possuem o condão de fixar e arrecadar os tributos em conformidade com a legislação. A principal missão é garantir que os tributos não sejam pagos injustamente ou a menor. Logo, esta missão não foi concedida às autoridades financeiras pelo simples interesse do erário público, porém, leva-se também em conta o direito/dever dos sujeitos passivos de adimplirem os seus devidos tributos (TIKPE, 2012).

Em suma, segundo Carvalho (2012), a proteção da liberdade de iniciativa econômica do empresário está embasada no desenvolvimento da empresa a partir de um quadro social designado pelo próprio Estado, diante da lei, tendo como finalidade o alcance da justiça social, a qual só poderá ser consubstanciada através da prestação permanente e adequada com o fisco.

4.3 Problemas e possíveis soluções

No que diz respeito ao dever tributário, Tipke (2012) explica que se verifica os sujeitos passivos diante da elusão, da evasão ou da sonegação fiscal. O contribuinte que possui a intenção de não preencher o tipo legal, evitando a decorrência do imposto, não está agindo na ilegalidade, haja vista que toda e qualquer pessoa pode se organizar a ponto de pagar, dentro da legalidade, menos tributos possíveis, sendo que “a elusão fiscal consciente, planejada é uma forma legal de resistência fiscal. Ela não é imoral. Isso é provavelmente reconhecido em todos os Estados de Direito que respeitam a liberdade” (TIPKE, 2012, p. 100).

Em prosseguimento, o autor afirma que aquele que ilude a lei, ou seja, que se depreendeu como consequência jurídica um débito tributário, agindo com o intuito de fraudar a lei, age de maneira imoral e, portanto, punível nos casos em que informou dados falsos às autoridades fiscais. Por esta razão, “quem não declara conforme a lei tributos devidos, mas sonega, age ilegalmente e em princípio imoralmente” (TIPKE, 2012, p. 101). Os contribuintes, em regra, devem possuir o conhecimento de todos os seus deveres tributários; todavia, quando os mesmos não possuem o devido esclarecimento, reconhecidos como leigos na matéria, deverão ser assistidos por um conselheiro tributário.

Destarte, o estudioso ainda arrisca classificar algumas atitudes mentais no que se refere ao pagamento dos tributos. Há o *homo economicus*, que avalia sua vantagem econômica e não se preocupa com seu dever moral na conduta, acreditando que o direito foi criado para beneficiar. Ele até sabe que necessita do Estado e o que Estado precisa dos tributos, mas pensa que o pagamento é para os demais contribuintes e que por meio do sigilo fiscal a sociedade não saberá do seu comportamento. O barganhista, por sua vez, tem consciência que necessita das prestações do poder público para a garantia do mínimo existencial, mas acredita que o Estado é um esbanjador que provê só a menor das prestações, o que acaba autorizando o contribuinte ao mínimo de contraprestação. Há também o desgostoso com o Estado que tornou-se alheio ao poder público, pois acredita que o Estado despense muitos recursos “com indivíduos antissociais de toda parte e explora em seu favor seus cidadãos produtivos, pode também praticar a rejeição ao fisco, não raro acompanhada de abstenção nas eleições” (TIPKE, 2012, p. 104).

Em continuação, o autor ainda assinala o contribuinte liberal, o qual considera o tributo como limitação da liberdade, caracterizando-o como um sacrifício sem a devida contraprestação, pois acredita que trabalha em prol da arrecadação para o poder público. Em alternativa, existe o elusor fiscal legalístico que não moraliza nada, porém intenta sistematizar a sua conduta, até mesmo com a assessoria de profissionais tributaristas, “de tal modo que ele possa com aproveitamento de lacunas, obscuridades da lei e favorecimento fiscais pagar o menos possível tributos” (TIPKE, 2012, p. 106), sendo que o proprietário da empresa provavelmente se identificará como “o elusor fiscal mais pela neutralidade concorrencial e segurança de planejamento do que pela justiça tributária” (TIPKE, 2012, p. 106).

Por outro lado, há o inexperiente que não conhece a legislação tributária, não conseguindo compreender nem “sua própria declaração fiscal, assina cegamente o que o assessor tributário preparou, e assevera solenemente, como conta do formulário, que deu com veracidade segundo seu leal saber e entender suas informações” (2012, p. 108). E por fim, há o sensível à justiça, que revolta-se contra as cargas tributárias desiguais e a quantidade excessiva de incentivos fiscais que apenas uma minoria concorre, bem como pela falta de uniformização na aplicação das leis tributárias.

Assim, o autor faz uma crítica quanto à faculdade que o código estabelece sobre a assessoria de um profissional tributarista, visto que muitos contribuintes estão, inclusive, com a sua declaração de tributos realizada de forma errônea. Assim, Tipke (2012, p. 109) indaga:

Quando o Código Tributário deixa livre ao inexperiente, se ele quer ou não valer-se de um especialista tributário, está pressupondo que todo o inexperiente se familiariza com o Direito Tributário. Se o Direito Tributário entretanto estivesse acessível a todo inexperiente, pergunta-se, porquê funcionários fiscais e assessores tributários precisariam ser formados e provar seus conhecimentos mediante exames?

Tipke (2012, p. 112) inclusive assinala ser de extrema relevância uma remoralização tributária, haja vista que o legislador não apresenta moralidade na criação das leis, que “como um todo estão muito longe de um código eticamente modelar, dificilmente pode construir nos contribuintes inibições moral-tributárias”. Logo, os contribuintes contemporâneos não apresentam nenhuma devoção ao Estado, notando-se a necessidade de uma verdadeira renovação moral:

Um ordenamento tributário remoralizado é algo diferente do que um mero ordenamento coativo para a execução de leis que medem com os mais variados critérios. Depois de uma remoralização poderia o trabalho de relações públicas novamente velar pela convicção de que o agir moral-fiscal dos cidadãos em comum traz vantagens de que somente com a ajuda dos tributos podem ser produzidos serviços públicos que o indivíduo não pode realizar sozinho, mas que para uma coexistência civilizada são imprescindíveis (TIPKE, 2012, p. 114).

No que tange à questão da inadimplência das empresas, no âmbito estadual, a Fazenda Estadual do Rio Grande do Sul, diante das informações obtidas pelo site ZH Notícias (BUBLITZ, 2015), demonstrou que o Estado contabiliza 36 bilhões em dívida ativa, visto que apenas 30% do montante vislumbra-se a possibilidade de pagamento ao fisco. Esses débitos são de pessoas (jurídicas e físicas) com o

Estado, e, em sua maioria, são provenientes de tributos não pagos, principalmente o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), representando 98,2% do passivo, ou seja, tributos devidos por empresas. Nesse sentido, verifica-se uma elevada problemática de inadimplência com o fisco, o que impossibilita de forma (in) direta o progresso da sociedade por meio de ações Estatais.

No âmbito federal, existe um lamentável nível de inadimplência e estimativas de sonegações, conforme se verifica em artigo publicado no site Carta Capital (Drummond, 2015). Na medida em que existem os valores advindos da corrupção, sete vezes mais há o montante que o fisco deixa de arrecadar através da sonegação fiscal. Em 2013 foi realizada uma estimativa e concluiu-se que o Estado deixou de arrecadar aos cofres públicos 500 bilhões por meio da sonegação fiscal, enquanto a corrupção custou 67 bilhões de reais. Nesse sentido, embora a população em geral e o noticiário indignam-se com o tamanho da corrupção, a sonegação dos impostos recebe pouquíssima atenção e discussão, demonstrando que a tributação não é levada a sério pelos empresários e tampouco pela sociedade brasileira.

Também está relacionada à sonegação a liberdade de atuação no Brasil das empresas *off shores*, registradas em paraísos fiscais, sendo que o principal motivo é o tratamento preferencial mantido ao capital externo. Além do mais, para as empresas, existe uma alíquota fixa de 15% para a parcela do lucro real, seja ele presumido ou arbitrado, mais “o adicional de alíquota de 10% sobre o valor resultante da multiplicação de vinte mil reais pelo número de meses do respectivo período de apuração” (BUFFON; MATOS, 2015, p. 226), além da possibilidade de distribuição de lucros e dividendos isentos aos sócios.

Concomitante à distribuição de lucros e dividendos de forma isenta, é preciso destacar que diversas empresas inadimplentes ou até mesmo sonegadas repassam o valor de tributos indiretos à população — que hoje ultrapassam cinquenta por cento da carga tributária —, agregando-se ao custo das mercadorias, como o ICMS e o IPI, além de forma residual quanto ao restante da carga tributária. Isto é, o consumidor paga o custo dos tributos às empresas, as quais, muitas vezes, não os repassam à Fazenda Pública, incorrendo em locupletamento indevido e reclamando sempre por uma carga tributária menor (BUFFON; MATOS, 2015). Nesse sentido, os autores pontuam como solução para reduzir as desigualdades

sociais, a revogação de benefícios às pessoas jurídicas e diminuição dos tributos indiretos, em prol do aumento da capacidade econômica dos cidadãos de adquirir alimentos:

Por isso, constituem-se de suma importância as revogações das isenções ora analisadas e a diminuição dos tributos sobre o consumo, a fim de aumentar a capacidade dos cidadãos de adquirir alimentos e, ao mesmo tempo, não diminuir o total arrecadado pelo Estado (BUFFON; MATOS, 2015, p. 229).

Ademais, as questões da elevada inadimplência tributária e da sonegação de impostos estão relacionadas ao grande déficit da fiscalização tributária no Brasil, resultando na precária manutenção estatal. A isso soma-se também a falta de reposição salarial dos servidores e o desaparecimento da receita federal, bem como a falta de nomeações de candidatos em concurso. Nesse sentido, no site Jusbrasil, Gasparini (2015) refere que muitas vezes o ente público que propõe o concurso desiste de chamar os candidatos, mesmo que aprovados, em razão da falta de recursos públicos ou até mesmo da falta de interesse público, embora na Constituição esteja assegurado ao candidato o direito líquido e certo de sua vaga.

Outrossim, quando a empresa aparta-se da sua função social, principalmente no que diz respeito ao devido recolhimento dos tributos, um meio de solução que o fisco assiste é redirecionar o débito tributário aos sócios da empresa, ou seja, acarretando ao empresário os danos provenientes da “desconsideração da personalidade jurídica, a fim de que os bens particulares dos sócios possam ser atingidos por credores e terceiros lesados, caindo o manto protetor da pessoa jurídica” (AMARAL, 2008, p. 132-133).

Contudo, nesse seguimento, dever-se-á ter muita cautela na responsabilização do administrador antes de qualquer diligência a ser tomada, sendo que apenas a inadimplência tributária da empresa não é requisito para o redirecionamento da execução fiscal, conforme apontado na súmula 430 do Superior Tribunal de Justiça: “o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”, daí fazendo-se necessário comprovar a aplicação da responsabilidade tributária prevista no art. 135, inc. III do Código Tributário Nacional, aliada ao encerramento irregular da sociedade, conforme Súmula 435 do Superior Tribunal de Justiça.

Também existem muitas empresas obrigando os funcionários a criarem pessoas jurídicas, constituindo-se como empresas, com o intuito de reduzir os valores dos tributos, descumprindo, conseqüentemente, com a função social da empresa em razão da tentativa de ludibriar o fisco:

Na prática, há empregados que acabam se constituindo como pessoas jurídicas, prestadoras de serviços, para diminuir o valor dos tributos a pagar, e isso acaba gerando uma renúncia fiscal estimada em R\$ 8.504.524,45, decorrente da isenção da distribuição de lucros. Com relação à própria isenção sobre os lucros e dividendos, estima-se que, só em 2009, os lucros e dividendos distribuídos alcançaram R\$ 111,30 bilhões, totalizando uma renúncia estimada em R\$ 16,7 bilhões (BUFFON; MATOS, 2015, p. 227).

Em síntese, entre as medidas urgentes a serem tomadas, primeiramente se destaca a criação de maiores mecanismos para erradicar o desvio tributário, aumentando, logicamente, a fiscalização pelo ente público junto às empresas, e dirimindo toda e qualquer sonegação fiscal, haja vista que quando o empresário deixa de pagar os seus tributos descumpra com a sua função social junto à sociedade, deixando de produzir riquezas que beneficiam toda uma coletividade.

Em vista disso, o empresário não pode imaginar que o fato de gerar empregos lhe isenta do dever de recolher tributos ou autoriza condutas ilícitas. Se a empresa está operando e gerando lucros, sendo os tributos indiretos repassados à população, nada mais lógico do que decorrer da função social da empresa a função social de pagar tributos, pois a mesma sociedade que lhe ressarcir os tributos indiretos e lhe dá lucros, tem o direito de ver aumentadas as prestações do Estado, via políticas públicas, em razão dos tributos que este tem o dever de recolher.

Portanto, vislumbra-se, acima de tudo, a necessidade de uma consciência fiscal pelas empresas sobre sua função social, da qual deriva a importância do cumprimento de suas obrigações tributárias a fim de concretizar os preceitos constitucionais da igualdade e da dignidade da pessoa humana, por meio do recolhimento de tributos pelo Estado Garantidor.

4 CONCLUSÃO

Esta monografia tratou de apresentar, no primeiro capítulo de desenvolvimento, as bases do constitucionalismo contemporâneo. Iniciou-se com a evolução histórica acerca da origem do constitucionalismo, figurando os três Estados existentes em nosso ordenamento jurídico, o Estado Liberal, o Estado Social e o atual Estado Democrático de Direito. Desse modo, verificou-se que no atual Estado de Direito a norma fundamental que rege todo ordenamento jurídico é a própria Constituição Federal.

Por isso, antes de aludir sobre a função social dos tributos propriamente dita, contatou-se de suma importância a abordagem dos princípios tributários abarcados na Carta Magna.

O Estado atual possui uma preocupação além do indivíduo, buscando a permanência do mínimo existencial a fim de consubstanciar o bem comum. Para que essa política igualitária se realizasse, a arrecadação dos tributos mostra-se como meio essencial, pois através dela tem-se a concretização dos direitos fundamentais e a tentativa de dirimir as desigualdades sociais e exaltar o princípio da dignidade humana.

Após contemplar brevemente os contextos históricos no que diz respeito à existência do constitucionalismo e do surgimento dos Estados, com o advento da Constituição de 1988, notou-se um cuidado maior acerca do bem estar coletivo, sendo que a tributação teve seu embasamento nos princípios constitucionais. Em seguida, verificou-se que o princípio da capacidade contributiva é o cerne da tributação, uma vez que ele possui relação com os demais princípios da Constituição, notadamente com o princípio da igualdade e

da dignidade da pessoa humana, pois estes estão fundamentados como critérios para a realização da justiça fiscal.

Vislumbrou-se que desde o Estado Social, o Estado sempre se preocupou com o bem-estar coletivo, buscando por uma sociedade livre e solidária. No atual Estado Democrático de Direito, a Constituição Federal é a lei suprema que protege o povo e, nesse horizonte, a tributação desempenha um propósito humanístico e solidário que, através do recolhimento dos tributos, repassa a todos os contribuintes os recursos necessários para a plenitude das garantias constitucionais.

Na sequência, apresentou-se uma breve evolução histórica acerca do surgimento das empresas, mencionando o seu papel diante da sociedade. No que se refere à sua função social, ela se perfectibiliza com o pagamento integral dos tributos, os quais irão produzir riquezas e, através da arrecadação junto ao fisco, criar políticas sociais a fim de dirimir a desigualdade social oriunda de princípios constitucionais como o da dignidade da pessoa humana.

Além disso, relacionou-se sucintamente a função social de ambos os institutos, tributo e empresa, e como ela, diante do cumprimento de sua responsabilização social e adimplemento tributário, colabora para o bem-estar social e para a diminuição das desigualdades sociais existentes. Assim, embora o principal objeto da tributação seja arrecadar, deve-se ter claro o seu aspecto distributivo e solidário na concretização das medidas públicas aplicadas à sociedade.

Como o objetivo geral desse trabalho estava amparado na análise da função social da empresa como aporte para a concretização da função social dos tributos, foram apontados alguns problemas que perduram na sociedade, principalmente no que tange ao comportamento das empresas via pagamento dos tributos. Abordou-se, inclusive, em um contexto geral, uma classificação referente aos tipos de contribuintes. Em vista disso, além de apresentar uma problemática, tanto no contexto social como no econômico, a presente demanda preocupou-se em auferir aos problemas possíveis soluções na esfera tributária.

Os tributos são o meio pelo qual o Estado realiza as suas obrigações fundamentais básicas para com a sociedade e, para que o pagamento dos tributos não seja uma mera penitência a cumprir, sucedeu o princípio da capacidade contributiva, que defende que o contribuinte não poderá contribuir a ponto que atinja as suas necessidades básicas.

Desta forma, a proporcionalidade, incidente nos tributos, não foi visualizada como a forma mais correta de atingir um patamar de igualdade entre os contribuintes, tendo em vista que a empresa que percebe uma importância maior de valores e dispõe de um elevado capital deve contribuir mais do que o assalariado com pouca capacidade contributiva. Logo, a progressividade e a seletividade vieram como companheiras inseparáveis da justiça fiscal.

Diante da análise do problema proposto para este estudo — qual o papel da empresa na sociedade com o recolhimento dos tributos? —, pode-se concluir que a empresa, principal sujeito contributivo, funciona como mecanismo de produzir riquezas, ao passo que quando paga seus tributos integralmente, os recursos serão posteriormente distribuídos de forma isonômica à sociedade, colaborando assim com o Estado Garantidor para a exaltação do princípio da dignidade da pessoa humana a fim de dirimir toda e qualquer desigualdade existente na sociedade.

As empresas são entes fundamentais para o progresso social e econômico do Estado, haja vista que a instituição que honra com as suas obrigações tributárias, além de cumprir a sua função social, assiste a concorrência leal, na medida em que os tributos, quando respeitada a capacidade contributiva de cada colaborador, seja pessoa física ou jurídica, estarão obedecendo as normas constitucionais previstas no atual Estado Democrático de Direito.

Portanto, conclui-se que as empresas devem ter como premissa inicial lograr uma consciência no ato de tributar junto ao Estado, deixando o lucro em segundo plano. Em contrapartida, é dever do Estado, como primeira medida indispensável a ser tomada a fim de concretizar a função social empresarial e

tributária, criar mecanismos para suprimir o desvio tributário, tendo em vista que quando o empresário deixa de adimplir seus tributos descumpra o seu papel perante a sociedade.

Em suma, embora o empresário esteja gerando riquezas e empregos à sociedade, isso não poderá valer como isenção das suas responsabilidades fiscais. Dessa forma, quando as empresas respeitam a sua função social, via pagamento de tributos, assim também subsidiam o cumprimento da função social dos tributos que por meio de políticas públicas atendem a necessidade da população. Logo, o respeito à função social dos tributos oriunda do cumprimento da função social da empresa exalta os preceitos constitucionais fundamentais do princípio da igualdade e da dignidade da pessoa humana, ora assegurados pelo Estado.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Amador Paes de. **Manual das sociedades comerciais**: direito de empresa. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

AMARAL, Luiz Fernando de Camargo Prudente. **A função social da empresa no direito constitucional econômico brasileiro**. São Paulo: SRS, 2008.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

BARROSO, Luís Roberto. **O direito constitucional e a efetividade de suas normas**: limites e possibilidades da constituição brasileira. 8. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 19. ed. Brasil: Malheiros Editores, 2006.

BRASIL. **Lei 6.404/1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6404consol.htm>. Acesso em 27 out. 2015.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em 22 nov. 2015.

BRASIL. Lei nº 13.161, de 31 de agosto de 2015. Reoneração da Folha de Pagamento – CRPB. **Gaia, Silva, Gaede e Associados Advogados**, 2015. Disponível em: <http://gsga.com.br/v3/gsga_informe/informativo-gsga-055-15/>. Acesso em: 03 maio 2016.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. Subsecretaria de Tributação e Contencioso. **Contribuições previdenciárias: pessoas jurídicas**. 2016. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/aceso-rapido/tributos/contribuicoes-previdenciarias-pj>>. Acesso em: 03 maio 2016.

BUBLITZ, Juliana. Rio Grande do Sul tem bilhões a receber de devedores. **ZH Notícias**, 04/07/2015. Disponível em: <<http://zh.clicrbs.com.br/rs/noticias/noticia/2015/07/rio-grande-do-sul-tem-bilhoes-a-receber-de-devedores-4794771.html>>. Acesso em: 02 nov. 2015.

BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. **Tributação no Brasil do século XXI**: uma abordagem hermenêuticamente crítica. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

BULOS, Uadi Lammêgo Bulos. **Direito constitucional ao alcance de todos**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica do direito**: uma visão crítica. Rio de Janeiro, Elsevier, 2009.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Estudo sobre direitos fundamentais**. Portugal: Coimbra Editora, 2008.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 9 ed. São Paulo, Malheiros Editores, 1997.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 27. ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2011.

CARVALHO, Kildare Gonçalves. **Direito Constitucional**. 10. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

CARVALHO, Maria de Lourdes. **A empresa contemporânea**: sua função social em face das pessoas com deficiência. Belo Horizonte: Del Rey, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009.

DRUMMOND, Carlos. Sonegação de impostos é sete vezes maior que a corrupção. **Carta Capital**, São Paulo, 02 abr. 2015. Disponível em: <<http://www.cartacapital.com.br/economia/sonogacao-de-impostos-e-sete-vezes-maior-que-a-corrupcao-9109.html>> Acesso em: 26 maio 2016.

DUTRA, Fernando. Do constitucionalismo antigo ao contemporâneo. **Gran Cursos Online Blog**, Brasília, 16 mar. 2014. Disponível em: <<http://blog.grancursosonline.com.br/constitucionalismo-antigo-ao-contemporaneo/>>. Acesso em: 03 abr. 2016.

FALLER, Maria Helena Ferreira Fonseca. **Função social da empresa e economia de comunhão**: um encontro à luz da Constituição. Curitiba: Juruá, 2013.

FAORO, Raymundo. **Os donos do poder**: formação do patronato político brasileiro. 5. ed. São Paulo: Globo, 2012.

FERREIRA FILHO, Roberval Rocha. SILVA JÚNIOR, João Gomes da. **Direito tributário**: teoria, jurisprudência e questões. 2. ed. Salvador: Editora Jus Podivm, 2008.

GASPARINI, Victor. Falta de recursos e reestruturação de carreira não impede a nomeação aprovado em concurso público. **Jusbrasil**, jul. 2015. Disponível em: <<http://vgasparini.jusbrasil.com.br/artigos/199845249/falta-de-recursos-e-reestruturacao-de-carreira-nao-impede-a-nomeacao-aprovado-em-concurso-publico>> Acesso em: 28 maio 2016.

GOMES, Fábio Bellote. **Manual de direito empresarial**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. São Paulo: Dialética, 2004.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. São Paulo: Atlas, 2014.

LEMOS JUNIOR, Eloy Pereira. **Empresa e função social**. Curitiba: Juruá, 2009.

LENZA, Pedro. **Direito constitucional esquematizado**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2012.

MEZZAROBA, Orides; MONTEIRO, Cláudia S. **Manual de metodologia da pesquisa no Direito**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

MORAES, Alexandre de. **Direito constitucional**. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. 6. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2002.

NEGRÃO, Ricardo. **Manual de direito comercial e de empresa**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008.

PIKETTY, Thomas. **O capital do século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, interpretação e elisão tributária**. Rio de Janeiro, Editora Lumen Juris, 2003.

RIBEIRO, Paulo Silvino. A sociedade estamental: as funções de cada estamento. **Brasil Escola**, 2014. Disponível em: <<http://www.brasilecola.com/sociologia/a-sociedade-estamental-as-funcoes-cada-estamento.htm>>. Acesso em: 24 set. 2015.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2012.

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