



**SOCIEDADE METROPOLITANA DE EDUCAÇÃO, CULTURA E  
TECNOLOGIA SÃO CARLOS  
FACULDADE METROPOLITANA SÃO CARLOS - FAMESC  
CURSO DE GRADUAÇÃO DIREITO**

**MARCELA AZEVEDO BRAZ**

**SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO FRENTE AOS PRINCÍPIOS DA  
ISONÔMIA E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: VISANDO UMA  
TRIBUTAÇÃO JUSTA**

Bom Jesus do Itabapoana/RJ  
2017

**MARCELA AZEVEDO BRAZ**

**SISTEMA TRIBUTARIO BRASILEIRO FRENTE AOS PRINCIPIOS DA  
ISONÔMIA E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: VISANDO UMA  
TRIBUTAÇÃO JUSTA**

Monografia apresentada como parte dos requisitos necessários para a conclusão do Curso de Graduação em Direito, sob orientação do Professor e Felipe Nogueira da Silva e Coorientação do Professor Tauã Lima Verdán Rangel, da Faculdade Metropolitana São Carlos – FAMESC.

Bom Jesus do Itabapoana/RJ  
2017/2

**MARCELA AZEVEDO BRAZ**

**SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO FRENTE AOS PRINCÍPIOS  
DA ISONOMIA E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: VISANDO  
UMA TRIBUTAÇÃO JUSTA**

Monografia aprovada em \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_ para obtenção do título de  
Bacharelado em Graduação de Direito.

Monografia avaliada em \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_

Formatação: ( ) \_\_\_\_\_

Nota final: ( ) \_\_\_\_\_

**Comissão Examinadora**

---

**Prof. XXXXXX**

Orientador

---

**Prof. XXXXX**

Coorientador ou Avaliador de Metodologia

---

**Prof. XXXXX**

Avaliador de Conteúdo

---

**Prof. XXXXX**

Avaliador de Conteúdo

Bom Jesus do Itabapoana, XX (dia) de XXX (mês) de XXX (ano).

## **DEDICATÓRIA**

Pensar que cheguei ao fim, ou melhor ao começo de uma nova etapa, me faz refletir todos os momentos passados até aqui. Este trabalho é reflexo da dedicação e comprometimento com minha vida profissional e estudantil, ambas atualmente caminham lado a lado, mas não teria como deixar de dedicar tal trabalho a Deus, meu zeloso protetor que sempre me deu forças para superar cada desafio que surgiu ao longo dos 5 anos de estudo. A Ele toda honra, toda glória e todo louvor. Tão somente a Ele dedico toda minha conquista.

## **AGRADECIMENTOS**

Dizer que consegui chegar até o final sozinha seria muita presunção da minha parte, muito embora tenha tido momentos em que não houvesse a presença de ninguém ao meu lado, durante a trajetória dos 5 anos de dedicação, foram muitas as pessoas que estiveram ocupando o papel de coadjuvante nessa história. Primeiramente agradeço ao **Prof. Dr. Carlos Henrique Medeiros de Souza** e **Dr. Carlos Oliveira de Abreu** pela oportunidade que concederam a mim, meu muito obrigada! Agradeço também aos **queridos amigos professores da FAMESC BJI** e aos que já não fazem mais parte do quadro de funcionários, por todos os puxões de orelha e orientações que sempre me deram. Aos familiares e amigos que acreditaram na minha capacidade de vencer, mediante todas as dificuldades. A **Silvio Luiz Fonseca de Azevedo**, empregador justo, que sempre me incentivou e me ajudou a descobrir minha vocação. E por último e jamais menos importante, a **Arthur Cordeiro Gomes**, meu namorado e amigo, pessoa impar que acredita mais em mim do que eu mesma, meus agradecimentos por toda a paciência.

*“Uma nação que tenta prosperar a base de impostos é como um homem com os pés num balde tentando levantar-se puxando a alça.”* **Winston Churchill (1874-1965)**

BRAZ, Marcela Azevedo. **SISTEMA TRIBUTARIO NACIONAL FRENTE AOS PRINCIPIOS DA ISONOMIA E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA:** Visando Justiça tributária. 87 páginas. Trabalho de Conclusão de Curso. Bacharelado em Direito. Faculdade Metropolitana São Carlos - FAMESC, 2017.

## **RESUMO**

Os princípios constitucionais das Isonomia e da Capacidade Contributiva, são considerados a base do Sistema Tributário Brasileiro, uma vez que a própria constituição e o Código Tributário Nacional se funda neles. É de certo que não há que se falar em justiça sem que se mencione a Isonomia, posto que uma vez que todos são considerados iguais na medida de sua igualdade e desiguais na medida de suas desigualdades, vislumbra-se uma suposta justiça. Mas não basta tratar os iguais de maneira igual, é necessário observar as peculiaridades de cada grupo, ou seja, em observância ao princípio da isonomia, faz-se mister a análise da capacidade contributiva dos contribuintes. Diante disso, foi realizado o presente estudo que visa tão somente a possibilidade de um sistema tributário mais justo de maneira que sejam respeitados os princípios constitucionais. O termo justiça, visa que há uma distribuição da riqueza de forma que todos alcancem o bem estar social e uma vida digna.

**Palavras-Chaves:** PRINCIPIOS; TRIBUTARIOS; JUSTIÇA; EQUIDADE; SOCIAL

**BRAZ, MARCELA AZEVEDO. NATIONAL TAX SYSTEM AGAINST THE PRINCIPLES OF ISONOMY AND THE CONTRIBUTIVE CAPACITY: VISITING A FAIR TAXATION.** 87 pages. Completion of course work. Bachelor's degree in law. São Carlos Metropolitan College - FAMESC, year.

### **SUMMARY**

The constitutional principles of Equality and the ability to pay, are considered the Foundation of the Brazilian tax system, since the Constitution itself and the national tax code is founded on them. Is right that there is no need to talk about justice without mention the Equality, since all are considered equal to the extent of your equal and unequal in their inequality, there is a so-called justice. But it is not enough to treat equals equally, it is necessary to observe the peculiarities of each group, i.e. in compliance with the principle of equality, mister analysis of taxpayers ' ability to pay. Given this, the present study aimed at only the possibility of a fairer tax system so that constitutional principles are respected. The term justice, visa there is a distribution of wealth so that all reach the social welfare and a decent life.

**Keywords:** PRINCIPLES; TRIBUTARIOS; JUSTICE; EQUITY; SOCIAL

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ART.- ARTIGO

CF – CONSTITUIÇÃO FEDERAL

CTN – CÓDIGO TRIBUTARIO NACIONAL

CIDE - CONTRIBUIÇÕES DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO

IR – IMPOSTO DE RENDA

IR - IMPOSTO DE RENDA

IPI - IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS.

IOF - IMPOSTO SOBRE OPERAÇÕES FINANCEIRAS

ITR - IMPOSTO TERRITORIAL RURAL

II - IMPOSTO SOBRE IMPORTAÇÃO

IE – IMPOSTO SOBRE EXPORTAÇÃO

ICMS - IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS.

IPVA - IMPOSTO SOBRE PROPRIEDADE DE VEÍCULOS AUTOMOTORES  
(CARROS, MOTOS, CAMINHÕES).

IPTU - IMPOSTO SOBRE A PROPRIEDADE PREDIAL E TERRITORIAL  
URBANA

ITBI - IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO INTER VIVOS DE BENS E IMÓVEIS  
E DE DIREITOS REAIS A ELES RELATIVOS.

ISS - IMPOSTOS SOBRE SERVIÇOS.

ITCMD – IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE  
QUAISQUER BENS OU DIREITO

ISS - IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS.

IEG - IMPOSTO EXTRAORDINÁRIO DE GUERRA

IGF – IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS

STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

SUS – SISTEMA ÚNICO DE SAUDE

# SUMÁRIO

Resumo	
Abstract	
Lista de Abreviaturas	
<b>1. INTRODUÇÃO</b>	<b>01</b>
<b>2. SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTARIO BRASILEIRO</b>	<b>02</b>
2.1 Das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar	04
2.2 Espécies	05
2.3 Competência	12
2.4 Imunidade	15
2.5 Princípios	18
2.5.1 Princípio da Legalidade	20
2.5.2 Princípio da Anterioridade	22
2.5.3 Princípio da Irretroatividade	23
2.5.4 Princípio da Igualdade	25
<b>3. PANORAMA DA JUSTIÇA FISCAL NO BRASIL</b>	<b>27</b>
3.1 Compreensões do Fenômeno da Justiça Fiscal	30
3.2 A instituição do tributo como garantia da justiça social	34
3.3 Necessidade ou Desnecessidade da natureza compulsória do tributo	38
3.4 Solidariedade e Justiça Tributaria	41
<b>4. ESTADO DEMOCRATICO DE DIREITOS E O SISTEMA TRIBUTÁRIO</b>	<b>47</b>
4.1 O Capital e a Desigualdade Social	50
4.2 O Estado Tributário Redistribuído e Justiça Tributaria	54
4.3 Princípio da Igualdade em Matéria Tributária	58
4.4 A Capacidade Contributiva como Fundamento de um Sistema Tributário Justo	61
4.5 Tributar a Riqueza e Justiça Fiscal	66
<b>CONCLUSÃO</b>	<b>69</b>
<b>REFERÊNCIAS</b>	<b>71</b>

## 1. INTRODUÇÃO

A presente pesquisa trata-se de uma análise ao Sistema Tributário Brasileiro frente aos princípios Constitucionais e Tributários da Isonomia e da Capacidade Contributiva, princípios estes estabelecidos no texto constitucional nos respectivamente artigos 145 §1º, 5º caput e 150 da CF/88 tendo em vista que se almeja a equidade tributaria entre os contribuintes que se encontrem em situação equivalente.

A pesquisa realizada, apesar de teórica, busca em muitas doutrinas a resposta para o porquê de uma carga tributária tão elevada e uma qualidade de vida tão desigual entre os contribuintes brasileiros. Os princípios tributário e constitucionais da Isonomia e da Capacidade Contributiva aplicados de maneira correta poderia ser a solução? Caso os tributos fossem aplicados da maneira correta, ou seja, de acordo com a natureza social e não meramente arrecadatória, seria possível a igualdade entre os contribuintes?

Embora as perguntas sejam simples, a resposta não é tão simples assim. O ensejo de tal estudo é exatamente tentar entender o que acontece com a receita arrecadada e como deveria ser seu correto direcionamento.

Com a intenção de enriquecer a pesquisa, serão abordados assuntos diversos, que se inter-relacionam com o tema, tais como a fundamentação Constitucional do Sistema Tributário Constitucional Brasileiro, as limitações ao poder de tributar, que é o refreamento do poder Estatal de instituir e majorar tributos aleatoriamente. Imunidades tributarias, que o legislador constituinte acresceu ao texto a fim de garantir que direitos sociais e fundamentais, como liberdade de expressão, liberdade religiosa, democracia política, acesso à cultura, entre outros, sejam respeitados e assegurados a todos os cidadãos do país, sem qualquer forma de distinção.

Os princípios norteadores do sistema tributários, tais como, legalidade, anterioridade, irretroatividade e igualdade serão o ponto pé inicial para a aferição do Panorama da Justiça Fiscal no Brasil. Neste ponto será feita uma análise de o que vem a ser Justiça Fiscal e como essa pode ser compreendida. No tocante ao termo “justiça”, serão feitos apontamentos apoiados em análise da sociedade e a natureza do tributo.

Por fim serão apontados sobre o Brasil enquanto Estado Democrático de Direitos e o Sistema Tributário Nacional a fim de que seja possível entender um pouco sobre a desigualdade social e o capital arrecadado pelo Estado, como deveria ser realizada a redistribuição de maneira a visar a diminuição das desigualdades e favorecer a “justiça” tributaria. Visando verificar qual a melhor maneira de se alcançar a justiça tributária serão analisadas a condição econômica brasileira, no tocante a arrecadação de tributos x custeio de serviços públicos.

Serão conceituados os princípios da Isonomia e da capacidade contributiva no âmbito tributário e diante dos apontamentos pretende-se verificar como estes princípios se aplicam atualmente na tributação brasileira em cada espécie de tributo. A título de conhecimento será tratado um pouco sobre o Imposto Sobre Grandes Fortunas e como seria importante se esse fosse instituído.

## **2. SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

Determina-se Sistema Constitucional Tributário o mecanismo utilizado pelo Estado Brasileiro para a arrecadação de recursos de forma organizada. Tal sistema escora-se nos primórdios da sociedade onde desde sempre se paga pelo que se tem, transfere, consome e adquire. A Constituição de 1988 apresenta três regras essenciais para a tributação, sendo os princípios gerais da tributação, limitações ao poder de tributar e da classificação e distribuição das competências tributárias.

No Brasil, foi com a Emenda Constitucional 18/65 que, pela primeira vez, se teve estruturado um sistema tributário, logo em seguida surgindo o Código Tributário Nacional, de 1966, cujo projeto foi apresentado ainda no exercício da competência atribuída à União pela Constituição de 1946 para legislar sobre direito financeiro. (PAULSEN, 2017, p.28)

O Sistema Tributário Brasileiro encontra-se total e completamente fundamentado na Constituição de 1988. Nela é encontrada a base para a manifestação do Estado como arrecadador de recursos a fim de ideal direcionamento destes. Com a simples leitura dos artigos verifica-se que o legislador constituinte tinha como objetivo não criar os tributos mas direcionar o legislador infraconstitucional, na oportunidade de cada ente federado cumprindo com suas obrigações, seguir o que ali impôs.

A carta Magna possui um capítulo exclusivamente dedicado a organização e funcionamento de toda a tributação nacional de forma a estabelecer a competência de cada um dos entes federados. Segundo o doutrinador Geraldo Ataliba:

Em matéria tributária tudo foi feito pelo constituinte, que afeiçoou integralmente o sistema, entregando-o pronto e acabado ao legislador ordinário, a quem cabe somente obedecê-lo, em nada podendo contribuir para plasmá-lo. (ATALIBA, 2002.p.19)

Ou seja, a constituição traz em seu texto todas as instruções para funcionamento do sistema tributário brasileiro bastando apenas seguir as diretrizes encontradas ali.

Toda a matéria tributária está descrita no Título VI Capítulo I da Constituição de 88. Na Seção I, do artigo 145 ao 149-A, estão dispostos os princípios gerais da tributação, a seção II, do art. 150 ao 152, estão as limitações do poder de tributar, na seção III, artigos 153 e 154 fala dos impostos da união, seção IV artigo 155, dos impostos dos estados e do distrito federal, seção v artigo 156, dos impostos dos municípios, seção VI artigo 157 ao 162, da repartição das receitas tributárias. Assinala com absoluta propriedade CARRAZZA que “A

Constituição Federal, no Brasil, é a lei tributária fundamental, por conter as diretrizes básicas aplicáveis a todos os tributos”. (CARRAZZA, 2012, p.247)

## **2.1 DAS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR**

Para que haja organização e funcione de forma a favorecer não somente a um e sim a coletividade fez-se mister inserir ao texto constitucional certas limitações ao Estado referentes ao poder de tributar. No capítulo dedicado ao Sistema Tributário Nacional estão estabelecidas as principais limitações ao exercício da tributação, mas não se limitam a aquelas. Isso é verificado a partir da leitura do artigo 150 da CF, tal dispositivo inicia a Seção que trata “Das limitações do poder de tributar”, demonstrando que as garantias que ali estão dispostas existem “sem prejuízo de outras (...) asseguradas ao contribuinte”.

Logo se chega à conclusão de que o legislador não exauriu todas as garantias de limitação no artigo 150, e que existem outras. O poder do Estado instituir tributos e cobrá-los não é ilimitado no Estado democrático de direito, possuindo diversas limitações, estando estas garantidas por artigos da CF/88 como o 150 e artigo 5º. Para Luciano Amaro,

As chamadas "limitações do poder de tributar" integram o conjunto de traços que demarcam o campo, o modo, a forma e a intensidade de atuação do poder de tributar (ou seja, do poder, que emana da Constituição. De os entes políticos criarem tributos). (AMARO, 2008, p.107)

Estas limitações têm por finalidade estabelecer até que ponto o Estado pode exercer seu poder de tributar, ou seja, vai demarcar os limites ao exercício do poder de tributar. Paulo Barros Carvalho já lecionava nesse sentido:

São, por conseguinte, instrumentos definidores da competência tributária dos entes políticos no sentido de que concorrem para fixar o que pode ser tributado e como pode sê-lo, não devendo, portanto, ser encaradas como “obstáculos” ou “vedações” ao exercício da competência tributária, ou “supressão” dessa competência, consoante, a propósito das imunidades tributárias. (CARVALHO, apud AMARO, 2016, p.107)

Mas é necessário entender o que é o poder de tributar. Para Ruy Barbosa Nogueira (1995, p.115) o poder de tributar é uma decorrência inevitável da

soberania que o Estado exerce sobre as pessoas de seu território, ao qual corresponde, por parte dos indivíduos, um dever de prestação. Neste mesmo sentido, Ricardo Lobo Torres (2005, p.513) afirma que “a soberania financeira, que é do povo, transfere-se limitadamente ao Estado pelo contrato constitucional, permitindo-lhe tributar e gastar”. Sendo assim são algumas das limitações ao poder de tributar descritas no artigo 150 e seus incisos.

É sabido que o Estado precisa captar recursos financeiros para se manter, de forma a oferecer aos cidadãos contribuintes os serviços competentes ao Estado estabelecidos na Carta Magna. A cobrança de tributos se faz a vital para a geração de receitas possibilitando ao Estado o suporte devido para as despesas necessárias para o cumprimento dos seus objetivos. Importa dizer que o dever fundamental de pagar tributos, dentro do Estado Democrático de Direitos, segundo Marciano Buffon:

(...) corresponde a uma condição de possibilidade de existência desse próprio modelo de Estado. Isso se dá porque a realização dos direitos fundamentais de cunho social, econômico e cultural é requisito para o reconhecimento, num plano concreto, do denominado Estado, sendo que este não prescinde do cumprimento do referido dever fundamental. (BUFFON, 2009, p.94)

Ou seja, o dever de pagar tributos é uma consequência do modelo de Estado ao qual o Brasil adotou, onde a sociedade atua ativamente para atender o interesse da coletividade. O dever resulta na execução por parte do Estado de garantir os direitos fundamentais.

O Estado por sua vez tem o direito de instituir e cobrar tributos obedecendo as limitações estabelecidas pelo legislador constituinte com objetivo maior de garantir aos cidadãos contribuintes tudo o quanto está assegurado a ele no texto constitucional.

## **2.2 ESPÉCIES**

Cabe ao Estado instituir meios de arrecadação tributária, e quanto a isso a doutrina diverge de entendimento no sentido de serem duas, três, quatro ou

cinco espécies de tributos. Diante destas divergências faz-se necessário que sejam analisadas as espécies elencadas no Código tributário Nacional no art. Art. 5º onde o legislador determina que “os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria”, pois estes são espécies independente de qualquer posição doutrinaria. Outro dispositivo que confirma a corrente doutrinaria de que são apenas 3 espécies é o artigo 145 da CF:

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

I – impostos;

II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

(BRASIL, 1988)

Geraldo Ataliba (2002, p.130-131) defende a teoria denominada dualista na qual separa os tributos em apenas duas espécies, os tributos vinculados a uma atuação do estado (taxas e contribuições de melhoria, ambos aglutináveis na forma de “taxas”) e tributos não vinculados (impostos). Porém essa teoria é válida apenas para fins conhecimento. Tributarias como Pontes de Miranda e Alfredo Augusto Becker (2013, p.105), defendem a mesma teoria, e afirmam que “da análise da regra jurídica tributária apenas Impostos ou Taxas podem ser inferidos”.

Em contrapartida a teoria que prevalecia no tempo da elaboração do CTN era a tripartite, que segundo artigo 5º do CTN determina que são 3 as espécies de tributos, independente da destinação da receita, sendo Impostos, Taxas e Contribuições de melhorias. Esta teoria, segundo Ricardo Lobo Torres em sua obra Curso de Direito Financeiro e Tributário (2013), sempre gozou de predileção dos tributaristas, e estava presente na Constituição Federal de 1946, posteriormente na Emenda Constitucional nº 18/65, conseqüentemente no artigo 5º do CTN e ganhou força maior com a inserção no texto constitucional atual no artigo 145 da CF.

Importantes doutrinadores suportaram essa teoria, Luciano Amaro e Eduardo Sabbag, entendem que de modo desmedido, o fato gerador era o elemento

determinante da natureza jurídica do tributo (ver art. 4º do CTN). De fato, “os impostos não incorporam, no conceito, a destinação a esta ou àquela atuação do Estado que, de algum modo, possa ser referida ao contribuinte”. (AMARO, 2014. p.82)

Na mesma linha de pensamento Sacha Calmon Navarro Coêlho afirma que “tributo é categoria genérica que se reparte em espécies: impostos, taxas e contribuições de melhoria”. (COÊLHO, 2006, p.2). Américo Masset Lacombe se posiciona na mesma linha, na qual afirma:

Tributos são impostos, ou taxas ou contribuições de melhoria. Tanto as demais contribuições sociais ou especiais, ou lá que nome venham a ter, como os empréstimos compulsórios, nada mais são que ou impostos ou taxas. Eles se revestem ou da categoria de imposto ou da categoria de taxa. (LACOMBE, 2000, p.10)

Paulo de Barros Carvalho (2016, p.50) confirma tal teoria ao dizer que há três espécies de tributos: o imposto, a taxa e a contribuição de melhoria, afirmando-se que o empréstimo compulsório pode assumir quaisquer dessas configurações, e as contribuições ou são impostos ou são taxas.

Insta dizer que existe ainda o posicionamento de Ricardo Lobo Torres (TORRES, 2005, p.513) o qual adota a teoria quadripartite, pois segundo ele a Constituição adota a divisão em quatro espécies de impostos sendo “imposto, taxa, a contribuição e o empréstimo compulsório”. Ilustríssimo doutrinador entende que as contribuições sociais de intervenção no domínio econômico e de interesse de categorias profissionais ou econômicas, pronunciadas no art. 149, confunde-se no âmbito conceitual, às contribuições de melhoria, mencionadas no art. 145, III, “subsumindo -se todas no conceito mais amplo de contribuições especiais”.

Há ainda o posicionamento mais atual no tocante as espécies de tributos, sendo Aliomar Baleeiro (2007. p. 63 e 71) um dos primeiro doutrinadores a admitir a possibilidade da teoria pentapartida, mesmo não tendo afirmado categoricamente. Mesmo tendo afirmado admitir somente três espécies de tributos (impostos, taxas e contribuições de melhoria), já visualizava as

contribuições especiais e os empréstimos compulsórios como categoria diversa e autônoma. Logo entende-se que tal teoria é composta por 5 espécies de tributos sendo impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e as contribuições. É certo que há divergência no que diz respeito as quantidades de espécies de tributos porém há que se levar em conta no mínimo as três principais, as quais o constituinte descreve no artigo 145 da CF e no artigo 5º do CTN.

Os impostos são tributos sem vinculação, para Paulo de Barros Carvalho (2016, p.100), “podemos definir imposto como o tributo que tem por hipótese de incidência um fato alheio a qualquer atuação do Poder Público”. Importa dizer que a receita aferida com o pagamento dos impostos visa custear as despesas públicas gerais ou universais, que são as garantias constitucionais (educação, segurança pública, limpeza pública, saúde).

Eduardo Sabbag classifica os impostos em a) Impostos diretos e indiretos; (b) Impostos pessoais e reais; (c) Impostos fiscais e extrafiscais; (d) Impostos divididos segundo a classificação imposta pelo CTN; (e) Impostos progressivos, proporcionais e seletivos. (SABBAG, 2016. p.472)

Impostos diretos são aqueles que incidem sobre a capacidade econômica do contribuinte, e indireta são os impostos que incidem não analisa a capacidade econômica do contribuinte e sim sobre a coisa que o contribuinte “adquiriu” como consumidor final. Neste sentido, José Eduardo Soares de Melo apud Eduardo Sabbag, conceitua como:

O **imposto direto** é aquele que não repercute, uma vez que a carga econômica é suportada pelo contribuinte, ou seja, por aquele que deu ensejo ao fato impositivo (exemplos: IR, IPTU, IPVA, ITBI, ITCMD etc.).

Por outro lado, o **imposto indireto** é aquele cujo ônus tributário repercute em terceira pessoa, não sendo assumido pelo realizador do fato gerador. Vale dizer que, no âmbito do imposto indireto, transfere-se o ônus para o contribuinte de fato, não se onerando o contribuinte de direito (exemplos: ICMS e IPI). (SABBAG. 2016. p.473)

Os pessoais são os que levam em consideração as particularidades do contribuinte ao ponto que os impostos reais são os que levam em consideração a matéria tributada. Para Kiyoshi Harada:

Os impostos pessoais levam em conta as qualidades individuais do contribuinte, sua capacidade contributiva para a dosagem do aspecto quantitativo do tributo, enquanto os impostos reais são aqueles decretados sob a consideração única da matéria tributável, com total abstração das condições individuais de cada contribuinte (HARADA, 2015, p.201)

Os classificados como fiscais são os que possuem intuito simplesmente arrecadatário, utilizados para abastecer o Estado de recursos, são exemplos o IR, ITBI, ITCMD, ISS etc, em contra partida os extrafiscais são aqueles com finalidade regulatória de mercado ou da economia de um país como por exemplo II, IE, IPI, IOF etc.

Os impostos classificados pelo CTN estão previstos entre os arts.19 a 73 e que segundo Sabbag (2016, p.474) “que desfruta de pouco prestígio na doutrina e no próprio STF. Note-os: Impostos sobre o comércio exterior: II e IE; Impostos sobre o patrimônio e a renda: IR, ITR, IPVA, IPTU, ITBI, ITCMD, ISGF; Impostos sobre a produção e a circulação: ICMS, IPI, IOF e ISS; Impostos especiais: IEG.”

Diz-se que um imposto é progressivo quando onera relativamente a medida do crescimento da renda. É por exemplo o caso do imposto de renda de pessoas físicas. Não se trata de quem ganha mais paga mais, trata-se de quem ganha mais paga progressivamente mais. Ou seja, rendas menores suportam alíquotas de 7,5%, 15%, 22,5%, conforme o patamar, e rendas maiores suportam alíquota de 27,5%. A vertente de Paulsen afirma que

A progressividade é uma técnica de tributação através da qual se dimensiona o montante devido de um tributo mediante a aplicação de uma escala de alíquotas a outra escala correlata, fundada normalmente na maior ou menor revelação de capacidade contributiva. O parâmetro de referência para a variação de alíquota geralmente é a própria base de cálculo do tributo. (PAULSEN, 2017, p.159)

Logo, a progressividade proporciona aos que tem base menor suportar alíquota menor e aos que tem base maior suportar alíquota maior. Porém tal pode ser aplicado outro critério de diferenciação, é o caso do ITR, onde se aplica alíquota menor para menores imóveis com maior grau de produtividade e alíquotas maiores para imóveis de maior tamanho porém menor grau de produtividade.

Os proporcionais, são os que possuem alíquota uniforme e invariável incidente sobre uma base de cálculo variável, para este não há previsão constitucional explícita, porém a doutrina aduz que é um dos mecanismos para a realização do princípio da capacidade contributiva. São exemplos de impostos proporcionais, entre outros: ICMS, IPI, ITBI, ITCMD etc. Amaro pontua que proporcionalidade implica que riquezas maiores gerem impostos proporcionalmente maiores (na razão direta do aumento da riqueza).

Outro autor de também expõem acerca da proporcionalidade é o Professor Eduardo Sabbad em sua obra Direito tributário essencial, afirma que:

Registre-se que a proporcionalidade, ao contrário da progressividade, não vem explícita no texto constitucional. Ademais, a proporcionalidade se dá nos impostos chamados “reais”, cujos fatos geradores acontecem sobre elementos econômicos do bem, como propriedade de bem, circulação de bem etc., desprezando-se qualquer consideração relativa à situação pessoal do contribuinte. O STF já se manifestou, asseverando que, no caso dos impostos ditos “reais”, o princípio da capacidade contributiva é prestigiado pela mera técnica da proporcionalidade. (SABBAG, 2015, pg.35)

Os seletivos são aplicados em alguns impostos indiretos, tais como ICMS e do IPI. Neste são analisados a essencialidade do bem, ou seja, classifica-se a matéria tributária como essencial ou supérfluo. Paulsen pontua:

A seletividade se presta para a concretização do princípio da capacidade contributiva ao implicar tributação mais pesada de produtos ou serviços supérfluos e, portanto, acessíveis a pessoas com maior riqueza. Certo é, em regra, que os produtos essenciais são consumidos por toda a população e que os produtos supérfluos são consumidos apenas por aqueles que, já tendo satisfeito suas necessidades essenciais, dispõem de recursos adicionais para tanto. A essencialidade do produto, portanto, realmente constitui critério para diferenciação das alíquotas que acaba implicando homenagem ao princípio da capacidade contributiva. (PAULSEN, 2017, p.161)

Luciano Amaro ainda explica:

Os tributos seletivos têm as suas alíquotas graduadas para onerar mais gravosamente os bens menos essenciais (supérfluos, de luxo, ou de consumo suntuário) e mais brandamente os bens essenciais (que podem até, em razão da essencialidade, ficar no campo da não-incidência); atentam, pois, para a maior ou menor essencialidade do bem. É o caso do IPI. (AMARO, 2016, p.91)

Ou seja, os impostos seletivos são aqueles destinados aos produtos, sendo estes classificados como de maior necessidade para menor necessidade, variando a alíquota destes na medida da essencialidade do produto para o contribuinte, fazendo assim com que todos tenham acesso aos produtos essenciais pagando menos impostos sobre esses e determinando que outros produtos superfluos sejam comprados pela camada da população mais afortunada.

No tocante a outra espécie de tributo encontra-se a taxa, que por sua vez é tributo vinculado à ação do estado, diretamente ligada à atividade pública, e não à ação do particular. Luciano Amaro afirma que “o fato gerador da taxa não é um fato do contribuinte, mas um fato do Estado. O Estado exerce determinada atividade e, por isso, cobra a taxa da pessoa a quem aproveita aquela atividade”. (AMARO. 2008.p.85)

Ao contrário dos impostos, as receitas advindas das taxas possuem por natureza uma vinculação e um destino previamente determinado, ilustríssimo professor Leandro Paulsen afirma:

O produto da taxa visa a custear a atividade estatal, não podendo ter destinação desvinculada de tal atividade. Sendo as taxas cobradas em razão de um serviço ou do exercício do poder de polícia, está clara a intenção do Constituinte no sentido de que isso implique o **custeio de tais atividades estatais**. As taxas, diferentemente dos impostos, são tributos com finalidade específica a determinar o destino do seu produto. (PAULSEN, 2017, p.52)

Outra espécie de tributo vinculado é a contribuição de melhoria, esta está prevista no artigo 145 III da CF e nos Artigos 81 e 82 do CTN onde se

manifesta o poder de imposição da exigibilidade da cobrança aos proprietários de bens imóveis valorizados com o advento de qualquer realização de obra pública.

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

III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado.

(BRASIL, 1988)

Para Rubens Gomes de Sousa (1975.p.40) a contribuição de melhoria é tributo especial por não se confundir com imposto ou taxa. No que diz respeito a taxa se distingue pois se trata de obra pública e não de serviço público e depende de imediata valorização do bem imóvel. Dos impostos se diferencia, pois depende de atividade estatal, sendo tributo vinculado ao contrário do imposto que não depende de atividade estatal por ser tributo não vinculado.

Por isso pode-se dizer que “os tributos podem ser vinculados a uma atuação do Estado – taxas e contribuições de melhoria – e não vinculados – impostos”. Decerto, “as taxas são tributos vinculados a uma contraprestação direta, e os impostos são tributos desvinculados de qualquer contraprestação”. (SABBAG, 2014, p.429)

### **2.3 COMPETÊNCIA**

A habilidade privativa e constitucionalmente atribuída ao ente político para criar tributos dá-se o nome de competência tributária. O poder de criar tributos é distribuído entre os entes políticos de maneira que cada um tenha competência para impor prestação tributária dentro da esfera a ele atinente segundo Luciano Amaro.

Os artigos da constituição que tratam do Sistema tributário não tem força para criar tributos, mas direcionam todas as normas da matéria tributária de maneira

que as normas infraconstitucionais sigam as diretrizes lá estabelecidas. Roque Carrazza afirma que:

Competência tributária é a aptidão para criar, in abstracto, tributos. No Brasil, por injunção do princípio da legalidade, os tributos são criados, in abstracto, por meio de lei (art. 150, I da CF), que deve descrever todos os elementos essenciais da norma jurídica tributária. Consideram-se elementos essenciais da norma jurídica tributária os que, de algum modo, influem no am e no quantum do tributo; a saber: a hipótese de incidência do tributo, seu sujeito ativo, seu sujeito passivo, sua base de cálculo e sua alíquota. Estes elementos essenciais só podem ser veiculados por lei. (CARRAZZA, 2012 p.344)

Paulo de Barros Carvalho ratifica que “A competência tributária, é uma das parcelas entre as prerrogativas legislativas de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas sobre tributos.” (CARVALHO, 2016.p.211)

A competência tributária é intransferível, irrenunciável, indelegável e inalterável não podendo em hipótese alguma se opor ao que a norma constitucional determina, sendo assim a aceitação de delegação de competência tributária é ato inconstitucional, conforme determina o artigo 8º da CF ao dizer que “o não exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído.”

A capacidade tributária ativa, a capacidade de administrar, fiscalizar e arrecadar um tributo, é exercida por aquele a quem a lei atribuiu legitimidade para ser sujeito ativo da relação de tributação. Não se confunde com a competência tributária, que se esgota com a instituição do tributo e é indelegável. Tal competência não deve em momento algum ser confundida com capacidade tributária ativa. A primeira é política e indelegável (art. 7º, caput, CTN), enquanto a segunda é “administrativa e delegável”. Quanto à capacidade tributária ativa, Leandro Paulsen firma que:

“A capacidade tributária ativa é a aptidão para ser colocado, por lei, na posição de sujeito ativo da relação tributária, ou seja, na posição de credor, com as prerrogativas que lhe são inerentes de fiscalizar o cumprimento das obrigações pelos contribuintes, lançar e cobrar os respectivos créditos tributários. Apenas as pessoas jurídicas de direito público é que têm capacidade tributária ativa, podendo, pois

ser colocadas na posição de sujeito ativo de obrigações tributárias (art. 119 do CTN); aliás só as pessoas políticas de direito público desenvolvem atividade administrativa plenamente vinculada (art. 3º do CTN). (PAULSEN, 2004, p.200)

O autor ainda afirma que nesse caso o “sujeito ativo será o próprio ente político do qual a lei instituidora do tributo emana (posição esta que se presume) ou, se a lei expressamente designar, outra pessoa jurídica de direito público, ou seja, uma autarquia ou uma fundação.” (PAULSEN, 2004, p.200).

Ou seja, é o poder de cobrar e fiscalizar o tributo e pode ser delegada a outra pessoa jurídica de direito público. Um exemplo claro são as contribuições sociais da seguridade social são de competência da União (art. 149, 1ª parte, CF combinado com art. 195, I, II, III e IV e § 4º da CF), e este ente criou tal contribuição, mas que faz a cobrança e fiscalização desse tributo é o INSS (Instituto Nacional do Seguro Social) que é uma autarquia federal.

No que diz respeito a competência tributaria insta salientar que a doutrina traz três modalidades. A competência privativa é a competência de criar impostos atribuída exclusivamente a um ente político, a competência para criar contribuições especiais atribuídas à União, a competência para criar a contribuição de previdência do funcionalismo público estadual, distrital e municipal, atribuída aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios e a competência para instituição de empréstimos compulsórios pela União.

Luciano Amaro (2008, p.84), afirma que “designa-se privativa a competência para criar impostos atribuída com exclusividade a este ou àquele ente político”. É a competência atribuída a um determinado ente político, como por exemplo a relativa aos impostos sobre renda, sobre produtos industrializados onde compete exclusivamente a União, sobre circulação de mercadorias, competente exclusivamente ao Estado entre outros exemplos.

A Competência residual é atribuída à União de forma a instituir outros impostos bem como para instituir outras contribuições sociais de seguridade social. O mesmo autor afirma que “diz-se residual a competência (atribuída à União)

atinente aos outros impostos que podem ser instituídos sobre situações não previstas". (AMARO, 2008, p. 85)

E a Competência comum aquela atribuída a todos os entes políticos, competência para criação de taxas e contribuições de melhoria. Para Ricardo Lobo Torres:

Competência comum é a atribuída a cada ente político para impor os mesmos tributos, guardado, entretanto, o vínculo entre o tributo e o serviço prestado ou a atividade exercida. A competência comum se restringe aos tributos contraprestacionais (taxas, contribuições de melhoria e contribuições previdenciárias dos servidores públicos), donde se segue que é devido ao ente que houver entregue a prestação. Aparece nos arts. 145, II e III, e 149, parágrafo único. (TORRES, 2005, p.363)

Ao que diz respeito a competência comum, esta destina-se somente aos tributos vinculados, aqueles que estão diretamente ligados a uma contraprestação Estatal. É comum a todos os entes federados, podendo estes figurarem como sujeitos ativos das taxas. Municípios e Distrito Federal poderão ser sujeitos também das contribuições de melhorias desde que realizem o fato gerador de tal tributo.

## **2.4 IMUNIDADE**

Por mais que o Estado seja autônomo e possua capacidade tributável, a Constituição Federal 1988 estabelece regras que proíbem a tributação sobre certas operações, objetos, pessoas ou riquezas. A essa negativa dá-se o nome de imunidade tributária e no estudo dessas imunidades é necessário a compreensão de que nas normas imunizadoras são decorrentes dos princípios e garantias constitucionais diretamente ligadas ao limite do poder de tributar.

É o que afirma o Professor Eduardo Sabbag (2016, p.311) ao dispor que quando se pretende estudar esse tema torna-se imperioso compreender que a grande maioria das normas imunizantes estão contempladas na Constituição Federal e são decorrentes dos princípios e garantias constitucionais providos

de significativa carga de valores, e tem por finalidade limitar o poder de tributar do Estado.

O doutrinador Leandro Paulsen, por sua vez compreende que tais imunidades visam tão somente garantir os direitos fundamentais estabelecidos na Carta Magna, o auto ainda afirma que quando essas imunidades são tomadas na perspectiva de serem garantias fundamentais, são atribuídas a elas a condição de cláusula pétrea nos termos do artigo 60 § 4º, da Constituição Federal de 1988.

Também podem ser percebidas e consideradas como garantias fundamentais quando estabelecidas com o escopo de proteger direitos fundamentais como o da liberdade de crença (imunidade dos templos) ou da manifestação do pensamento (imunidade dos livros). Tais imunidades compõem o estatuto jurídico constitucional de tais garantias fundamentais, de modo que as integram. (PAULSEN, 2017, p.108)

Considerando então que todas as alterações e instituições de novos tributos devem resguardar os direitos e garantias fundamentais estabelecidos na Constituição, as imunidades, uma vez que recebem essa característica, também deve ser resguardada. Tais imunidades estão previstas no art. 150, inciso VI, da CF/88 o qual define que:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios [...]

VI - instituir impostos sobre:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
  - b) templos de qualquer culto;
  - c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
  - d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão;
  - e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.”
- (BRASIL, 1988)

No que diz respeito a alínea “d” do artigo acima transcrito, o STF, por meio da Súmula 657, entende que a imunidade aqui abrangem os filmes e papéis fotográficos necessários à publicação de jornais e periódicos.

Mas, muito embora grande parte das imunidades estejam estabelecidas no referido artigo, há aquela que estão previstas fora deste como, nas palavras de Luciano Amaro (2008, p.106), são muitas as imunidades tributarias que não estão elencadas dentro da seção das "Limitações do Poder de Tributar". "Requisitos formais ou materiais, limites quantitativos, características específicas deste ou daquele tributo permeiam todo o capítulo do Sistema Tributário Nacional, sendo ainda pinçáveis aqui ou ali, em normas esparsas de outros capítulos da Constituição" como os que dizem respeito aos direitos e garantias individuais, da ordem econômica, seguridade social entre outros.

Um exemplo de imunidade que se comporta como garantia do exercício do direito fundamental é a imunidade dos templos de qualquer culto, a qual visa resguardar o direito fundamental de liberdade religiosa prevista no artigo 5º VI, da CF 1988, esse é um exemplo dentre muitos outros. Ainda em análise as imunidade, Ferreira Sobrinho, afirma que mesmo as imunidades tributarias estando elencadas como limitações ao poder de tributar não são fatidicamente "normas limitadoras" já que as imunidades tem por finalidade "estabelecer os parâmetros das competências dos entes da Federação Brasileira" e ainda cita trecho da obra do autor que pontua "não é possível limitar uma competência tributária pela singela razão de que ela já nasce delimitada e é recebida por seu titular como desenhada normativamente."

Em contrapartida o doutrinador Ives Gandra da Silva Martins, tem entendimento diverso, para ele "a imunidade tributária exterioriza vedação absoluta ao poder de tributar, haja vista que a imunidade retira algumas situações do exercício da imposição tributária, sendo assim, não há sequer ocorrência do fato gerador, ensejando o não surgimento de obrigação tributária tampouco do crédito tributário." (MARTINS, 1998, p.31). Logo não há, no caso das imunidades incidência de tributo ao contrário da isenção, como afirma Ives Gandra da Silva Martins:

As imunidades diferem-se das isenções, uma vez que, em primeiro, as imunidades são trazidas pelo texto constitucional no ordenamento jurídico pátrio, já as isenções decorrem de imposição legal. E, em segundo, na isenção ocorre o fato gerador, nascendo a obrigação jurídica tributária entre contribuinte e fisco, entretanto, a norma isentiva afasta a possibilidade de surgimento do crédito tributário. Já na alíquota zero, há o surgimento da obrigação tributária, conjuntamente com o crédito tributário, entretanto em razão da alíquota ser zerada o resultado do valor a ser pago de tributo é nenhum. (MARTINS, 1998.p.31)

Tanto imunidade quanto isenção são limitações ao poder de tributar, porém as imunidades, porém as imunidades possuem força constitucional e somente podem se extinguir com alteração na constituição ao contrário da isenção que para sua extinção basta que revogação da lei que a instituiu.

Insta salientar o que consta na sumula vinculante nº 53-STF, no que diz respeito a Imunidade de IPTU de bem imóvel alugado, a mesma estabelece que "Ainda quando alugado a terceiros, permanece imune ao IPTU o imóvel pertencente a qualquer das entidades referidas pelo art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, desde que o valor dos aluguéis seja aplicado nas atividades para as quais tais entidades foram constituídas.", ou seja, o bem imóvel que possui imunidade por força do artigo 150 VI, c, os quais sejam "patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei." (BRASIL. 1988)

## **2.5 PRINCÍPIOS**

Princípios são parâmetros aplicados ao direito funcionando como base para determinar a estrutura em que se instituem as normas jurídicas. São de suma importância e aplicação no ramo do Direito tributário, segundo o Professor Leandro Paulsen "Um princípio é uma norma jurídica. [...] Essa sua natureza

impede que se busque distinguir princípio e norma jurídica.” Muito embora por diversas vezes a doutrina tenta distinguir ambos, “[...] o certo é portanto dizer que existem normas jurídicas que são princípios e outras que não são, porque em natureza não há diferença. Aquelas normas que são recebem da ordem jurídica uma função de atuar no sistema jurídico com “cabeça do capítulo”, por isso são geradoras de premissas condicionantes de validade e da eficácia das normas. (PAULSEN, 2017, p.75). O professor Celso Antônio Bandeira de Mello afirma que:

Princípio é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para a sua exata compreensão e inteligência exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. (MELLO, 2016.p.102)

Os princípios de qualquer ciência funcionam como fundamentos, bases para todas as estruturas que vejam após eles, são verdadeiros alicerces da matéria que se estuda. No ramo do direito tributário, os princípios estão relacionados na Constituição Federal brasileira de 1988, no Título VI, da Tributação e do Orçamento, Capítulo I, do Sistema Tributário Nacional, Seção II, das limitações ao poder de tributar.

Funcionam como norteadores do sistema tributário nacional e sua correta interpretação garante um sentido lógico e harmônico entre as regras existentes e vindouras. Os princípios constitucionais tributários são um mecanismo de defesa do contribuinte diante do Estado. Hugo de Brito Machado afirma que:

Tais princípios existem para proteger o cidadão contra os abusos do Poder. Em face do elemento teleológico, portanto, o intérprete, que tem consciência dessa finalidade, busca nesses princípios a efetiva proteção do contribuinte. (MACHADO, 2008, p 52)

Caso na instituição de qualquer tributo, se não obedecidos os princípios constitucionais este poderá ser recusado pelo Supremo Tribunal Federal por ser inconstitucional. É possível entender como sendo uma limitação ao poder de tributar posto que restringe o Estado de tributar a sua maneira devendo este seguir os princípios constitucionais tidos como cláusulas pétreas. No ramo do direito tributário há vários princípios constitucionais, são eles: legalidade

(art.150, I); isonomia (art.150, II); irretroatividade (art.150, III, "a"); anterioridade (art.150, III, "b"); proibição de confisco (art.150, IV); liberdade de tráfego (art.150, V); imunidades (art.150, VI); outras limitações (arts. 151 e 152); capacidade contributiva (art.145, § 1º).

### **2.5.1 “PRINCÍPIO” DA LEGALIDADE**

O Princípio da Legalidade está estabelecido no artigo 150 I da constituição Federal, como dito anteriormente, no qual está estabelecido que: "é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça". Brito Machado conclama que “no Brasil, como, em geral, nos países que consagram a divisão dos Poderes do Estado, o princípio da legalidade constitui o mais importante limite aos governantes na atividade de tributação”. (MACHADO, 2008, p.35)

Este princípio limita a atuação do poder de tributar do Estado a favor do contribuinte garantindo-lhes a segurança jurídica. Seria perigoso permitir que os Entes pudessem instituir e aumentar tributos sem qualquer garantia que protegesse os contribuintes contra a agressividade da administração pública.

Luciano Amaro Disserta sobre o tema dizendo que o princípio da legalidade tributaria “nullum tributum sine lege”, encabeça a lista dos outros princípios constitucionais tributários. Consagra no artigo 150 I da CF/88 que serão vedadas a exigência e aumento de tributo sem lei que o estabeleça. “O princípio é informado pelos ideais de justiça e de segurança jurídica. Valores que poderiam ser solapados se à administração pública fosse permitido, livremente, decidir quando, como e de quem cobrar tributos.” (AMARO, 2008, p.111)

Tal princípio nada mais é do que a reafirmação do princípio encontrado no artigo 5º II da Constituição Federal de 1988, lá está categoricamente expresso que "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em

virtude de lei", ou seja, não deve haver obrigação sem lei em sentido restrito que a estabeleça.

Porem vale ressaltar que há exceções a esse princípio, ou em outras palavras, citando Sabbag, "o Princípio da Legalidade Tributária comporta uma atenuação ou mitigação". (SABBAG, 2016, p.65). Dizer que há exceções a esse princípio faz parecer que não há razão de tê-lo, pois se refere a exceções tributárias que dependem da lei mas que podem ser modificadas por meio de ato do poder Executivo. É fato que todo tributo está sujeito ao princípio da legalidade muito embora haja essas exceções.

Porem nas palavras de José Eduardo Soares de Melo apud Eduardo Sabbag (2016, p.298), o princípio se mostre mitigado, com relação às alíquotas (e não com relação à base de cálculo!). Significa dizer que, em certas circunstâncias – e dentro dos limites legais –, não se submetem "completamente" ao princípio da legalidade tributária.

No próprio texto constitucional no § 1º do art. 153 encontra-se algumas exceções referentes ao princípio da legalidade, onde o poder Executivo pode alterar as alíquotas dos impostos sobre exportação (IE) importação (II), produtos industrializados (IPI), sobre operações financeiras (IOF), por meio de decreto. Bem como a exceção encontrada eventualmente no artigo 177 § 4º e seus incisos

Art. 177. Constituem monopólio da União:

§ 4º A lei que instituir contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível deverá atender aos seguintes requisitos:

I - a alíquota da contribuição poderá ser:

a) diferenciada por produto ou uso;  
b) reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo, não se lhe aplicando o disposto no art. 150, III, b;

II - os recursos arrecadados serão destinados:

a) ao pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo;  
b) ao financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás;  
c) ao financiamento de programas de infraestrutura de transportes. (BRASIL.1988)

Importa dizer que no tocante a instituição de tributos não há que se falar em exceções, ou seja, sempre devem ser criados por lei stricto sensu.

## 2.5.2 PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE

O artigo 150 III "b" traz a vedação na cobrança de tributos, aos entes "no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou". O princípio que tal artigo estabelece é o da anterioridade, neste identifica-se também a intenção de estabelecer segurança jurídica ao contribuinte resguardando a este que o Estado não possa cobrar tributo no mesmo exercício que o institui ou aumentam sendo obrigada a aguardar o exercício financeiro seguinte. Sendo assim se um tributo tiver sua alíquota aumentada em novembro de 2017, só poderá ser cobrado como a nova alíquota em a partir de janeiro de 2018. Luciano Amaro reafirma ao dizer:

A constituição exige – (...) – que a lei que crie ou aumente o tributo seja anterior ao exercício financeiro em que o tributo será cobrado e, ademais, que se observe a antecedência mínima de noventa dias entre a data de publicação da lei que o instituiu ou aumentou e a data em que passa a aplicar –se. (AMARO, 2008, p.121)

Tal princípio possui algumas exceções, os impostos sobre importação (II), exportação (IE), produtos industrializados (IPI), operações financeiras (IOF), extraordinários de guerra (IEG - art. 154), o empréstimo compulsório decorrente de calamidade pública ou guerra externa (art. 148,"I"), CIDE Combustíveis e CIDE ICMS, podem ser cobrados no mesmos exercício financeiros em que foram instituídos ou aumentados.

Porem mesmo diante dessas exceções ainda prevalece o entendimento de que tal princípio tem por função primordial garantir a segurança jurídica do contribuinte. Eduardo Sabbag pondera nesse sentido:

a verdadeira lógica do princípio da anterioridade é preservar a segurança jurídica, postulado doutrinário que irradia efeitos a todos os ramos do Direito, vindo a calhar na disciplina ora em estudo, quando o assunto é anterioridade tributária. (SABBAG, 2014, p.23)

A Emenda à Constituição de nº 42/03 inseriu ao artigo 150 III a letra “c” na qual exige que se aguarde 90 dias entre a data em que tenha sido publicada a lei que aumentou ou instituiu o tributo para sua efetiva cobrança. A esta nova regra a doutrina chamou de princípio da anterioridade nonagesimal, também conhecido apenas como anterioridade nonagesimal, ou ainda anterioridade qualificada. A respeito do assunto Alexandre de Moraes leciona:

(...) princípio da anterioridade mitigada ou nonagesimal não exclui a incidência do tradicional princípio da anterioridade, determinando o art. 150, III, “c”, que ambos sejam aplicados conjuntamente, ou seja, em regra, os tributos somente poderão ser cobrados no próximo exercício financeiro de sua instituição ou majoração, e, no mínimo, após 90 dias da data em que haja sido publicada a lei, evitando-se, assim, desagradáveis surpresas ao contribuinte nos últimos dias do ano. (MORAES, 2008, p.863)

As exceções ao princípio da anterioridade nonagesimal são os empréstimos compulsórios para casos de calamidade pública ou guerra externa, imposto de importação, imposto de exportação, imposto sobre operações financeiras, imposto sobre a renda, imposto extraordinário de guerra e fixação da base de cálculo do IPVA e do IPTU.

### **2.5.3 PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE**

Não há que se falar em cobrar tributos relativos a operações ocorridas anteriormente ao início da vigência da lei que o tenha estabelecido, ou seja deve se sempre aplicada lei aos fatos geradores ocorridos após o início de sua vigência. A esta regra dá-se o nome de Princípio da Irretroatividade, estando estabelecido no artigo 150 III “a”, via de regra a lei não retroage, mas como exceção tem-se a lei penal na qual retroage caso a lei seja mais benigna, etc. Ricardo Chimenti ensina que:

Os fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que houver instituído ou aumentado os tributos (estabelecida a hipótese de incidência ou a alíquota maior) não acarretam obrigações. A lei nova não se aplica aos fatos geradores já consumados (art.105 CTN). (CHIMENTI, 2011, p.40)

Em situações em que o fato gerador já tenha se iniciado, mas ainda não tenha sido concluído, cabe retroação, é o caso o Imposto de Renda, como afirma Luciano Amaro (2008, p.268) ao dizer que “é tipicamente o caso do imposto sobre a renda periodicamente apurada, à vista de fatos (ingressos financeiros, despesas etc.) que, no seu conjunto, realizam o fato gerador.

Neste sentido a Súmula 584 do STF impõem que “Ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano-base, aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração”. O Supremo entende que o fato gerador do imposto de renda (IR) conclui-se em 31 de dezembro, logo a lei que se aplica é a que estava vigorando na referida data.

Em consonância com os incisos I e II do art. 106 do CTN, veem -se as hipóteses de coexistência do princípio da irretroatividade com leis de ato ou fato pretérito, porém não se trata de exceção ao princípio da irretroatividade posto que não há tributo que não se submeta a tal princípio.

**Art. 106.** A lei aplica -se a ato ou fato pretérito:

**I** – em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

**II** – tratando -se de ato não definitivamente julgado:

**a)** quando deixe de defini-lo como infração;

**b)** quando deixe de trata-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

**c)** quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. (BRASIL.1966)

Sabbag afirma que se trata da retroação benéfica no caso de multas tributárias:

Bem da verdade, as hipóteses do art. 106, I e II, do CTN são a própria corroboração da regra da irretroatividade, pois é natural que se estipule, no plano da hermenêutica, a retroação para uma lei “interpretativa” e para uma lei mais benéfica, o que não se confunde com a dimensão semântica assumida pelo vocábulo “exceção”. Vale dizer que se trata de hipóteses que do postulado mais vêm ao encontro do que, propriamente, dele se afastam, como próprias ressalvas ou exceções. (SABBAG, 2014, p.242)

Importa dizer que a retroação de lei interpretativa se dará somente quando não houver outra interpretação sendo vedada a sobreposição interpretativa. Caso a lei a ser interpretada já tenha uma outra interpretação feita pelo Judiciário qualquer outra interpretação para dar novo sentido parecerá excessiva.

#### 2.5.4 PRINCÍPIO DA IGUALDADE

Entre tantos assuntos tratados na CF/88 (Constituição Federal do Brasil de 1988), encontra-se no art. 5º os Direitos e Garantias Fundamentais de todos os brasileiros, dentre estes encontra-se o princípio constitucional tributário da igualdade ou isonomia descrito no caput do artigo 5º:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes (BRASIL, 1988)

Que guarda relação direta como previsto no art. 150, II da CF:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – (...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos (BRASIL, 1988);

Ao dizer que todos são iguais perante a lei o legislador quis dizer que não deve haver na hora da aplicação da lei distinção entre os indivíduos, independentemente de qualquer característica que possa o diferenciar, seja sexo, raça, credo religioso, trabalho e convicções políticas, garante aos brasileiros e estrangeiros residentes no Brasil o direito a igualdade. Celso Antônio Bandeira de Mello aborda o princípio afirmando que:

O preceito magno da igualdade, como tem sido assinalado, é norma voltada quer para o aplicador da lei quer para o próprio legislador. Deveras, não só perante a norma posta se nivelam os indivíduos, mas, a própria edição dela assujeita-se ao dever de dispensar tratamento equânime às pessoas” (MELLO, 2016, p. 9)

O autor quer dizer que o princípio não está vinculado apenas a quem vai utilizar, mas também ao legislador ao instituir novas normas jurídicas, estando

este obrigado a seguir à risca o princípio, caso contrário estará em desacordo com a constituição federal.

Em se tratando de Direito tributário, o art. 150, II ao definir que é vedado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios instituir tratamento desigual entre os contribuintes em situação equivalente quer dizer que não pode haver distinção entre os iguais, ou seja, cada um deve ser tratado como igual na medida das suas igualdades e desigual na medida de suas desigualdades.

Roque Antônio Carrazza (2012, p.201) afirma que a pesar disso, não significa que as leis tributárias devem tratar todas as pessoas da mesma maneira, mas tão somente que precisam dispensar o mesmo tratamento jurídico as que se encontrem em situações idênticas. O autor entende que não deve haver uma homogeneidade, visto que os contribuintes não são homogêneos, mas que a desigualdade pode existir quando houver entre as pessoas elementos que a própria lei determine uma diferenciação de tratamento.

Juliana Evangelista Montenegro Barbosa, (2005, s.p) afirma que o princípio da isonomia tributária objetiva garantir uma tributação justa, devendo todos serem tratados igualmente, sendo permitido o tratamento desigual quando houver razão suficiente que a permita. Quando o contribuinte encontra-se em condição econômica diferente, por exemplo, tem-se uma razão que justifica a desigualdade, sendo neste caso necessário uma análise da condição econômica, ou seja, a capacidade contributiva de cada contribuinte deve ser observada.

Logo mesmo que o princípio da isonomia tributária possua papel de destaque na constituição, sua efetiva aplicação depende de uma análise dos critérios, tornando assim não um princípio simples de ser aplicado, mas bastante relevante e complexo. O princípio da isonomia ou da igualdade tem grande relevância no que tange a pessoa do contribuinte visto que sem este princípio seria completamente incontrolável a forma de cobrar e instituir os tributos de uma forma geral.

### **3. PANORAMA DA JUSTIÇA FISCAL NO BRASIL**

Para entender o que é justiça fiscal é necessário entender que por justiça busca-se a forma isonômica de tratamento entre os contribuintes, posto que definir justiça é tarefa impossível e tende a variar de contribuinte para contribuinte. Logo a justiça fiscal, nada mais é do que o equilíbrio ente os tributos arrecadados sobre o patrimônio e a renda na medida da capacidade contributiva do contribuinte visando tratar igualmente os que estiverem em condição econômica de igualdade. Neste sentido José Luiz Sanches afirma:

O conceito de justiça fiscal pode ter diversos significados: o primeiro é o de justiça fiscal no sentido de justiça tributária, que se limita a proceder a uma avaliação quantitativa do modo como são distribuídos os encargos tributários entre os cidadãos e as empresas, ou melhor, entre as várias categorias de contribuintes. (SANCHES, 2016, p.9)

Em outras palavras a justiça tributária seria a distribuição de tributos de forma proporcional entre as várias classes de contribuintes de maneira que fosse analisadas as condições socioeconômicas de determinada classe e esses contribuíssem na medida de sua capacidade econômica. Para melhor compreensão importa conceituar tributos como gênero, o artigo Art. 3º do CTN determina que:

Art.3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (BRASIL. 1966)

Ou seja, toda contribuição obrigatória feita em dinheiro ou simular, seja por pessoa física ou jurídica, que não tenha caráter de punição, desde que instituída por lei e cobrada por entes públicos, recebe o nome de tributo. Essa prestação pecuniária compulsória é dever de todos os cidadãos, desde que ocorrido fato gerador (“Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”). (BRASIL.1966)

O Estado brasileiro, enquanto estado democrático e social de direitos, por não deter os meios de produção, optou por ser financiado pela sociedade por intermédio da arrecadação dos tributos. A fim de que se assegurasse que fossem esses arrecadados de forma organizada, determinou que fossem compulsórios, ou seja, obrigatórios. Diante desta obrigação surge o dever fundamental de pagar tributos.

Paulo Caliendo afirma que “neste caso a tributação fornece os elementos para que os direitos fundamentais sejam realizados, expandindo a esfera de possibilidades de cumprimento desses direitos.” (CALIENDO, 2009.p.213), o dever resulta na execução por parte do Estado de garantir os direitos fundamentais, ou seja o pagamento de tributos se constitui num dever fundamental, sendo maneira de concretização dos direitos fundamentais, de forma que, diante da falta de recursos, a tributação permite que sejam cumpridos, inclusive, possibilitando um alargamento das reservas.

Os tributos são meios de financiamento Estatal, estes uma vez que arrecadados possuem natureza de retorno aos contribuintes, logo carregam em sua essência prover a justiça social, ou seja, o tratamento igual aos cidadãos de modo a dirimir as desigualdades socioeconômicas.

O estado começa a produzir bens – bens divisíveis e com usos emulativos – que também poderiam ser produzidos pelo próprio mercado (a saúde, a educação ...). Como o Estado vai distribuir gratuitamente esses bens, ou pelo menos vende-los por um preço abaixo do custo de produção, a distribuição de rendimentos – o processo social de redistribuição de riqueza – vai ser afectada. (SANCHES, 2016, p.10)

Em suma, os tributos retornam aos contribuintes de forma indireta por meio dos serviços sociais prestados à coletividade, havendo nesse caso uma redistribuição de renda. Importa dizer que essa redistribuição se dá da seguinte maneira, se uma pessoa usa o SUS (sistema único de saúde), o Estado está atribuindo a este rendimento em espécie que sairá da esfera patrimonial de outro contribuinte, nesse caso houve uma transferência de riqueza. Um contribuinte “financiou” o tratamento do cidadão que pode ou não ser contribuinte.

Mas o que deve ser trazido a questão é no que diz respeito a arrecadação dos tributos e a distribuição das receitas públicas. Sanches afirma que “a justiça na tributação e a justiça na distribuição tem a mesma importância. Neste ponto a despesa pública atingiu um grau de complexidade que torna difícil a avaliação dos seus recursos no campo da equidade.” (SANCHES, 2016, p.10).

É importante que a contribuição seja feita de forma isonômica, sendo considerada a capacidade contributiva, mas também é importante que a distribuição desses recursos sejam feitos de forma semelhante. As verbas arrecadadas deveriam servir para prestação de serviços à população, mas a realidade brasileira é outra. Há por parte da sociedade um profundo descontentamento em relação as normas tributárias, que segundo Martins Abraham se dá pelos seguintes fatos:

- a) A não existência de justa correlação entre as necessidades públicas e as prioridades eleitas pelo Poder Público;
- b) O gasto supérfluo do Poder Público com mordomias institucionalizadas, com excesso de pessoal, salários etc.;
- c) A imposição de uma carga tributária injusta, com tratamento desigual entre os que estão em mesma situação fática, sequer se respeitando a capacidade contributiva;
- d) A sonegação de outros contribuintes e a falta de eficiência da máquina fiscalizadora do Estado;
- e) Abusos por parte dos agentes fiscalizadores que buscam o benefício próprio com ganhos ilícitos;
- f) A sensação de penalização por ter de suportar um ônus fiscal elevado visando a compensar a receita não arrecada dos sonegadores, bem como fazer frente aos gastos cada vez mais aumentados para que o Estado faça frente ao desenvolvimento de suas atividades. (ABRAHAM, 2007, p.69).

A visão que a sociedade tem, e de fato é o que causa desinteresse em contribuir é a injusta distribuição dos recursos frente a uma injusta arrecadação de tributos. Ou seja, por mais que se queira que os tributos sejam cobrados em maior igualdade entre as classes de contribuintes e que a distribuição seja isonômica e os serviços sociais (direitos fundamentais) sejam prestados, isso só será possível mediante uma mudança na atual legislação e administração dos recursos arrecadados, para que assim estes cheguem a ser “devolvidos” aos contribuintes.

### 3.1 COMPREENSÕES DO FENÔMENO DA JUSTIÇA FISCAL

O filósofo Platão associa o termo justiça ao comportamento do homem, de maneira que sua perspectiva de justiça passa a assumir caráter antropológico, partindo da análise do comportamento justo e injusto do homem. Além disso, para Platão, verdade, felicidade e virtude são adjuntos à justiça. Sendo assim disserta:

É esta a origem e a essência da justiça: situa-se entre o maior bem – cometer impunemente a injustiça – e o maior mal – sofrê-la quando se é capaz de vingança. Entre esses dois extremos, a justiça é apreciada não como um bem em si mesma, mas porque a impotência para cometer a injustiça lhe dá valor. (PLATÃO, 2004, p 43)

Outro filósofo que também pensa sobre o conceito de justiça é Aristóteles, que por sua vez, de forma semelhante expõem várias espécies de justiça em sua obra *Ética e Nicômaco*, sendo algumas delas justiça doméstica, justiça corretiva, justiça distributiva, justiça legal, entre outras. Diante desta visão chega-se à conclusão que para o autor a justiça não possui conceito único, tal conceito varia de contexto para contexto, devendo ser analisada as partes envolvidas. O autor inicia seu pensamento da seguinte maneira:

[...] todos os homens entendem por justiça aquela disposição de caráter que torna as pessoas propensas a fazer o que é justo, que as faz agir justamente e desejar o que é justo; e do mesmo modo, por injustiça se entende a disposição que as leva a agir injustamente e a desejar o que é injusto. (ARISTÓTELES, 1980, p. 121)

Mas interessa aqui o que o filósofo Aristóteles entende como justiça distributiva, para o filósofo em toda ação há o “mais e o menos também há o igual.” Se, pois, o injusto é mau, o justo deve ser o equilíbrio, deve ser imparcial. “E, como o igual é um ponto intermediário, o justo será um meio-termo. [...] O justo, por conseguinte, deve ser ao mesmo tempo intermediário, igual e relativo (isto é, para certas pessoas). [...]. Eis aí, pois, o que é justo: o proporcional; e o injusto é o que viola a proporção.” (ARISTÓTELES, 1980, p. 49)

O fato é que se por um lado Aristóteles entende que a justiça é o meio termo, um ponto de equilíbrio na atitude do homem, Platão entende que quanto mais justo melhor, e isso para ele é sinônimo de virtude. Isto por Aristóteles entender que “se o injusto é em alguns casos bom, então o que é justo também é em alguns casos mau; e, se o que acontece justamente é em alguns casos mau, também o que acontece injustamente é em alguns casos bom”. (ARISTOTELES, 1980, p.50)

Nota-se que o pensamento Aristotélico torna relativo o conceito de justiça devendo ser o conteúdo do caso concreto analisado, sendo assim necessário nesse sentido buscar o melhor caminho a ser tomado em determinada situação visto que a justiça nem sempre aos olhos de Aristóteles é a melhor opção.

No âmbito do Direito tributário entende-se que Justiça é a analisar nos termos do Art. 145 §1º da CF a situação econômica de cada cidadão contribuinte para que de forma “justa” este contribua na medida de sua capacidade econômica. E definir qual seria a forma mais isonômica de contribuição de maneira que cada cidadão contribuísse para o Estado na medida de sua capacidade contributiva. Tal fenômeno recebe o nome de Justiça Fiscal, e este deve ser constantemente perseguido pelo Estado até que se chegue ao senso comum. O foco principal da tributação é a justiça, antes de receber o caráter fiscal ela pressupõe igualdade entre os cidadãos visando equilíbrio social. Muito embora os vários conceitos para justiça, importa citar o de Carla Bonomo no tocante a justiça fiscal:

A melhor definição de justiça é a de que esta é a intenção constante de dar a cada um o que é seu; e essa intenção apenas se concretizará com a aplicação de tratamento isonômico a todos, pois quanto menos desigualdades houver, mais justa será a vida social. (BONOMO, 2010, p.149)

A definição de justiça trazida por Carla mostra que o Estado deveria visar a busca de um equilíbrio social utilizando das imposições de tributos de forma isonômica, alcançando assim a famigerada justiça fiscal. Klaus Tipkes ensina que “a justa repartição da carga tributária total entre os cidadãos é imperativo ético para todo o Estado de Direito”. (TIPKES, 2002, p.4). O Estado recebe da

constituição poder para arrecadar as receitas tributarias e por meio delas buscar o interesse da coletividade, ou seja, o Estado recolhe o tributo afim de resolver os interesses de toda a sociedade. Ricardo Lobo Torres afirma:

Para compor a chamada justiça fiscal, no entanto, precisa-se de uma forte regulação na distribuição de bens na estrutura básica da sociedade; e de cidadãos contribuintes que pagam tributos e mantêm um fundo comum público, destinado a garantir a oferta de bens e de serviços impossíveis de serem assegurados com equidade a todos os cidadãos, se entregues ao mercado. Posto que a ausência da oferta destes bens à camada pobre da população redunde na perda do sentido humano, na perda da dignidade no âmbito econômico, político, social e jurídico-fiscal. (TORRES, 1998, p.301)

Para que se concretize a justiça fiscal faz-se necessário que haja uma regular distribuição de bens na base estrutural da sociedade, que haja mais cidadãos contribuintes pagando tributos e assim contribuindo para a manutenção do fundo de financiamento do bem comum, visando garantir a oferta de serviços igualmente a todos os cidadãos. A falta de prestação dos serviços sociais a camada da população mais necessitada tem como resultado a perda do sentido da vida digna econômica, política e socialmente.

Para que isso não ocorra é importante que haja um planejamento tributário, uma simplificação da tributação e ainda um melhor funcionamento dos órgãos destinados a fiscalizar, apurar e cobrar os débitos fiscais, um princípio tributário que se destaca por essa finalidade é o princípio da capacidade contributiva. Sem a aplicação deste princípio não é possível gerar a justiça fiscal e por conseguinte a justiça social. Roque Carrazza afirma que tal princípio está “intimamente ligado ao princípio da igualdade, é um dos mecanismos mais eficazes para que se alcance a tão almejada Justiça Fiscal”. (CARRAZZA, 2012, p. 94). Os autores Luiz Antonio Ramalho Zanoti e Maria de Fátima Ribeiro apontam que:

Dentre os princípios que compõem uma estrutura tributária justa, o princípio da capacidade tributária é pedra angular de um sistema no qual deve prevalecer a igualdade, a justiça e a equidade, conforme já destacado anteriormente. Dele decorre o espírito de que somente é atingido pela obrigação tributária quem tem capacidade contributiva e, dentre estes, o ônus é maior à medida que aumenta a capacidade do contribuinte de suportá-lo. Ou seja, o impacto do sacrifício da tributação deve ser igualmente suportado por todos. (ZANOTI, 2006, p. 73).

Tal anotação mostra que seria mais justo uma tributação pautada na capacidade contributiva posto que a arrecadação seria maior, o Estado arrecadaria mais e os contribuintes sofreriam menos com o impacto da tributação, a cobrança dos tributos se daria de forma proporcional aos contribuintes. Importa afirmar ainda que não faz sentido buscar uma arrecadação elevada de um contribuinte que possui pouco, pois este não terá como arcar com esse pagamento. Muito bem pontua Luciano Amaro:

Onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água. Porém, na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto); além disso, quer-se preservar o contribuinte, buscando evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou o exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica. (AMARO, 2010, p.162).

Logo os que possuírem capacidade contributiva maior devem contribuir na proporção de sua riqueza assim financiando uma parte maior das necessidades sociais, em contrapartida os que possuem menor capacidade devem fazer na medida de sua capacidade. Isso por entender que a capacidade contributiva é o único meio de se atingir a justiça fiscal, por isso a visível harmonia com qualquer dos tributos.

O artigo 145, §1º da Constituição Federal de 1988 muito bem determina que “serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte” possibilitando à administração tributária - respeitados os direitos individuais, com os fins de se alcançar a generalidade, a pessoalidade e a citada capacidade contributiva -, identificar “os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte” (BRASIL. 1988)

O autor constituinte tinha por objetivo que tal princípio fosse efetivamente aplicado porém, caso não se possa alcançar a plenitude da norma como no caso dos impostos pessoais, que a justiça fiscal sirva pelo menos para a proteção do mínimo existencial e a vedação ao confisco, que são os limites da tributação no Estado Democrático de Direito.

### **3.2 A INSTITUIÇÃO DO TRIBUTO COMO GARANTIA DA JUSTIÇA SOCIAL**

Antes de adentrar a justiça social faz-se mister pontuar sobre receita posto que ao se falar em tributo não há como não mencionar uma vez que tributo é receita pública derivada. Neste sentido importa trazer o conceito de receita trazido pelo professor Edvaldo Brito:

As receitas são recursos, entradas, ingressos que, não tendo contrapartida, constituem valores que integram o patrimônio do Poder Público, integram o patrimônio do Estado. Então elas não têm comprometimento, ingressam nos cofres públicos com a titularidade do Estado, porque o Estado é dono, porque pertence ao Estado, ele não tem que devolver a ninguém e, portanto, elas vão ficar em definitivo nos cofres públicos. (BRITO, 2016, p. 38)

Importa dizer que existem dois tipos de receitas, são elas receitas de direito privado ou originárias, decorrentes de atividades que o Estado por natureza desempenha, e receitas de direito público ou derivadas, são as que o Estado adquire mediante o exercício da soberania a fim de buscar fora de sua esfera esses recursos, originam-se na atividade do particular. É o caso dos tributos como já dito anteriormente.

O ilustríssimo professor Aliomar Baleeiro conceitua receita pública como “a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo”. (BALEIRO, 2002, p.50)

Ao longo dos anos na história da sociedade a arrecadação de receita passou por algumas fases, Baleeiro as determina como, Parasitaria quando o Estado arrecadava por meio da extorsão, nas batalhas os povos que eram vencidos além do território perdiam seus pertences e este passava a pertencer ao Estado vencedor. Dominial, nessa segunda a receita era adquirida por meio da exploração do patrimônio público, já existia a tributação porém era incomum. Regaliana, onde o estado arrecadava por meio da exploração das regalias e

privilégios dados reis e príncipes que exploravam determinados serviços ou concediam algum tipo de direito aos “vassalos” em troca de pagamento ao Estado, esta era a fonte secundária de arrecadação.

Mais recentemente na fase tributária, as cobranças de tributos passaram a ser a principal fonte de arrecadação do Estado, e conseqüentemente deu início a fase social, onde o Estado passa a utilizar a própria tributação como função extrafiscal, visando solucionar os problemas econômicos, sociais e políticos. Atualmente a tributação é meio de intervenção Econômica, sendo a maneira que o Estado utiliza para redistribuir a renda.

Na atual conjuntura da tributação brasileira a instituição de tributos tem por finalidade financiar as atividades estatais voltadas para o interesse social, utilizando a tributação para realizar os direitos econômicos, sociais e culturais.

Estes direitos, que se resumem nos valores trazidos por YAMASHITA, são eles:

i) justiça social (arts. 3º, I, caput e 193 da CF/88) que busca redistribuição de renda e igualdade de chance a todos, ou seja a capacidade existencial, econômica e cultural para viver e trabalhar, num nível razoável; e ii) segurança social, ou seja, a) bem-estar social (arts. 186, VI e 193 da CF/88), consubstanciado especialmente na proteção existencial, garantida pela prestação de serviços públicos básicos (água, luz, transporte, educação, saúde, etc.) e nos seguros sociais (seguro desemprego, seguro por invalidez etc.) e b) assistência social (auxílio mínimo existencial e auxílio em catástrofes naturais, a fim de garantir um mínimo de dignidade humana ao cidadão). (YAMASHITA, 2005, p.59)

O Estado passou a ter o direito de instituir tributos, o cidadão o dever de pagar tributos, mas contudo adquiriu também o direito de cobrar que o Estado cumpra com o dever de prestar as garantias constitucionais com base na efetiva função do tributo. Nessa linha de raciocínio, Ricardo Lobo Torres ensina que o pagamento de tributos:

Transcende o conceito de mera obrigação prevista em lei, posto que assume dimensão constitucional. O dever não é pré-constitucional, como a liberdade, mas se apresenta como obra eminentemente

constitucional. O dever fundamental, portanto, como o de pagar tributos, é correspectivo à liberdade e aos direitos fundamentais: é limitado e ao mesmo tempo lhes serve de garantia, sendo por isso o preço da liberdade. Mas direitos e deveres fundamentais não se confundem, em absoluto, pois a liberdade que se transforma em dever perde o seu status negativus [SIC]. O dever fundamental, por outro lado, integra a estrutura bilateral e correlativa do fenômeno jurídico: gera o direito de o Estado cobrar tributos e, também, o dever de prestar serviços públicos; para o contribuinte cria o direito de exigir os ditos serviços públicos (TORRES apud ABRAHAM, 2007, p. 64).

Muito embora o pagamento do tributo seja uma obrigação, o contribuinte não deve vê-lo como imposição do Estado e sim como sua maneira de contribuir para o bom funcionamento da máquina que é o Estado Democrático de Direito, o tributo é como se fosse o preço pela cidadania.

O dever de pagar tributos advém do dever fundamental do estado de buscar o interesse público ou seja, são dois deveres que se interligam e são interdependentes. Antônio Del Nero diz que “pagar tributos é gratificante quando há retorno em prol da civilidade” (DEL NERO, 2007, p. 39).

Já que é um dever, este deve ser feito de forma gratificante mas para que isso ocorra se faz necessário que o Estado esteja ativo e lutando para atender as necessidades de toda a população. Luchiezi Júnior (2010, sp), afirma que “os tributos sevem para financiar as atividades do Estado, o qual, por sua vez, precisa de recursos para cumprir com suas obrigações de prestação de serviços essenciais à população.”

Celso Antônio Bandeira de Mello (2016, p. 55) pontua muito bem ao utilizar o termo função ao dizer que “existe função quando alguém está investido no dever de satisfazer dadas finalidades em prol do interesse de outrem”. Ou seja, o autor entende que a partir do momento que o tributo possui função social significa dizer que tal instrumento é garantia de prestação de atividade voltada a coletividade. Com o cumprimento da função social do tributo, visa-se diminuir as desigualdades sociais e igualar os cidadãos.

Portanto a visão principal da instituição dos impostos é garantir a justiça social e esta está atrelada a destinação da renda arrecadada, de maneira que seria

efetivada mediante a aplicação dos recursos em maior escala aos mais necessitados e em menor escala aos menos necessitados.

Mota entende que deve prevalecer a manutenção do Estado Social na demanda da utilização dos tributos a fim de se alcançar a justiça social, “O tributo pode e deve ser um meio a mais na “busca de realização da justiça social. Essa justiça social, além de ser um compromisso do Preâmbulo da Constituição, ‘constitui fundamento (artigo 1º), objetivo fundamental (artigo 3º) e princípio (artigo 7º) balizador das atividades estatais privadas’.” (MOTA, 2010, sp)

A justiça social se tornou tema bastante relevante após ser inserida na Constituição Federal de 1988. Partindo da leitura do artigo 193 da CF/88, verifica-se que um dos objetivos da ordem social nacional é a busca pela justiça social. O texto constitucional visa a priorização da justiça social e busca diminuir as diferenças sociais com a distribuição mais justa das riquezas advindas do país. Silveira assenta:

Tanto para a busca de uma tributação mais justa, quanto para elaboração mais adequada do orçamento público, é necessário que a população interfira nesse processo, seja participando diretamente dessas decisões. Mas, para que isso aconteça, é preciso que o cidadão entenda o mecanismo de funcionamento da Administração Pública. (Silveira, 2002, p.102)

Outrossim, Ferreira define que injustiça social seria a situação em que o cidadão se depara vulnerável e sob a privação social: “entende-se como injustiça social todo acontecimento capaz de atingir a dignidade humana, dentre elas a pobreza, a concentração de renda e a exclusão social” (FERREIRA, 2007, p.101), e ainda não poder desfrutar dos serviços básicos a ele garantidos constitucionalmente, como saúde, educação, moradia, alimentação, etc. O autor ainda diz que a injustiça social é indicador de fragilidade social, como a pobreza, a concentração de renda, a exclusão social, e etc, essa injustiça social é reflexo das políticas públicas fracassadas, mal elaboradas nas quais os recursos públicos foram aplicados de forma errônea, nesse sentido Ferreira afirma:

Como mecanismos estatais de fomento a injustiças sociais, encontram-se, dentre outras, políticas públicas sociais frágeis e incompletas, políticas econômicas que privilegiam apenas o crescimento econômico em detrimento da criação de empregos e renda, e políticas tributárias desprovidas de parâmetros jurídicos e econômicos socialmente justos. (FERREIRA, 2007, p.110)

Em suma, tal afirmação mostra que na realidade por mais que a arrecadação seja mais justa, a redistribuição dessa renda arrecada, dessa receita derivada, deve ser feita de forma a observar as necessidades da população e por mecanismos mais eficazes, posto que os até então apresentados não tem sido eficientes. Diante disto e verificado que o Estado não detém os meios de produção e a sociedade por intermédio da tributação que financia os serviços públicos que deveriam ser prestados, por mecanismos eficientes, não poderia o Estado deixar “la volonté” daqueles que quisessem contribuir e por esse motivo determinou o legislador constituinte que os tributos teriam caráter compulsório.

### **3.3 NECESSIDADE OU DESNECESSIDADE DA NATUREZA COMPULSÓRIA DO TRIBUTO**

O artigo 3º do CTN determina que o tributo é prestação pecuniária compulsória. A compulsoriedade do tributo o qual o artigo se refere foi determinado de maneira a assegurar a função social. O tributo é prestação compulsória por ser receita derivada como dito anteriormente e nesse sentido há supremacia do interesse público em relação ao interesse do particular, logo “não há que se falar em autonomia de vontade no pagamento de tributos” (SABBAG, 2016, p.56). O Professor Eduardo Sabbag ainda menciona que o caráter compulsório do tributo é derivado do princípio da legalidade nos termos do art. 5º, II da CF.

Este princípio constitucional é a base para o caráter compulsório do tributo, posto que o próprio CTN determina que os tributos devem ser constituídos por lei, sem exceções, uma vez que um tributo é instituído, surge a obrigação de contribuir desde que ocorra o fato gerador determinado pela norma. Sabbag afirma que “A obrigação do pagamento do tributo tem origem legal. Seu nascimento se dá pela simples realização do fato descrito na hipótese de

incidência prevista em lei, sendo a vontade das partes irrelevante (arts. 118, 123 e 126 do CTN).” (SABBAG, 2016, p.57)

Não obstante insta mencionar que os tributos são originados de lei ordinária ou complementar com fulcro no artigo 150, I da Constituição Federal a qual afirma “é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.” Em concomitância com o artigo 97, I e II do CTN. Vale ressaltar que como dito anteriormente o tributo só tem validade se for instituído por lei, porém para existir é necessário que tenha caráter compulsório, esse é o requisito de existência do tributo.

Leandro Paulsen muito bem explica ao dizer que:

A exigência de lei pelo art. 150, I, da CF, como já ocorria nas constituições anteriores, constitui limitação constitucional à instituição de tributos. Instituído tributo sem lei, será inconstitucional a norma infralegal instituidora e, portanto, inválida, restando sem sustentação a sua cobrança. Uma exigência pecuniária, compulsória, que não seja sanção de ilícito, cobrada pela administração com base em uma Portaria, será, sim, tributo (os requisitos de existência estão satisfeitos), ainda que inválido (o requisito de validade — observância da legalidade estrita — está violado). (PAULSEN, 2017, p.35)

No Brasil existe o chamado “fenômeno da unicidade das casas legislativas” o qual estabelece que os tributos federais devem ser criados por lei ordinária federal, no Congresso Nacional, os tributos estaduais, criados por lei ordinária estadual na Assembleia Legislativa, os tributos Municipais devem ser criados por lei ordinária municipal, na Câmara dos Vereadores. Mas existem os casos em que se foge à regra, é por exemplo o caso de tributos federais instituídos “por lei complementar, é o caso de Impostos sobre Grandes Fortunas (art. 153, VII, da CF); Empréstimos Compulsórios (art. 148 da CF); Impostos Residuais (art. 154, I, da CF) e as contribuições social-previdenciárias novas ou residuais (art. 195, § 4.º, da CF c/c art. 154, I, da CF).” (SABBAG, 2016.p.25)

Partindo desse pensando onde os tributos são compulsórios porque a lei determina que assim seja, suponha que somente os que desejassem contribuir pagassem os tributos, e que esse não fosse uma obrigação determinada por lei mas que partisse do interesse e vontade da população. Evidentemente seriam

poucos os que contribuiriam e estes seriam responsáveis por financiar os serviços públicos para toda a sociedade. Ao tempo que os outros que não quisessem contribuir continuariam a gozar dos serviços desmerecidamente.

No que diz respeito a doutrina, Luciano Amaro, entende que existem dois tipos de compulsoriedades, a “Ex Lege”, no caso dos tributos cuja obrigação não expressão vontade dos agentes, e “Ex Voluntate” como as outras prestações a exemplo aluguel, salario etc. No Direito tributário interessa somente a “Ex Lege” posto que os tributos não são contribuições voluntarias e sim “prestações compulsórias oriundas da lei”, porem há que se questionar a espécie de tributo taxa, visto que está refere-se a tributo vinculado e que depende de expressa vontade do contribuinte.

Neste sentido Marco Antônio Gama Barreto pontua que a taxa “só existe após acordo de vontades entre o contribuinte e a Entidade prestadora do serviço público específico e divisível a ser usufruído”. (BARRETO, 2008, p.116). Fundado neste argumento, cabe a hipótese do IPTU, visto que somente paga IPTU aquele que adquire um imóvel, e para isso depende também de expressa vontade do contribuinte. Porém o que realmente importa não é a vontade do agente e sim se após tomada de decisão do agente a lei determina que este pague o tributo.

O que se nota é que a compulsoriedade possui duas hipóteses a que se refere a obrigação de realizar o fato gerador (ex. pagar pedágio – para ir e vir) o contribuinte deve pagar o tributo e outra por ter realizado o fato gerar (ex. Imposto de renda). A obrigação de pagar é instituída em lei desde que ocorra o fato gerador, independente da vontade, logo o que interessa é saber se a obrigação de pagar é advinda da lei.

### **3.4 SOLIDARIEDADE E JUSTIÇA TRIBUTÁRIA**

Quando se fala em solidariedade pressupõe-se que haja busca efetiva pelo interesse da coletividade em detrimento do interesse individual, a preferência

por atitudes voltadas a dirimir as desigualdades sociais existentes visando a isonomia material. A solidariedade deve ser um dos pilares do Direito, e isso se pressupõe desde as civilizações antigas, como a da Grécia, onde os grupos buscavam a coexistência de modo solidário. Existia naturalmente a intenção de colaborar com os que estavam em situação desfavorável, todos tinham acesso aos bens públicos, eram providos de liberdade pública e igualdade de direitos.

Algumas mudanças chegaram junto com o novo modelo de sociedade, quando as leis passaram a ser codificadas, passou para o sistema mercantil, teve fim a Revolução Francesa e surgiram os iluministas. O princípio da solidariedade foi jogado para escanteio passando a vigorar o pensamento analítico, utilizando-se do fracionamento do comportamento humano para alcançar o todo, isso com a inclusão dos métodos matemáticos. (CAPRA, 2006, p.150) Passando a favorecer a isonomia formal em desfavor da isonomia material, e ignorando o princípio da solidariedade.

Tal princípio ressurgiu após a queda das propostas do sistema liberal, especialmente pelo crescimento da desigualdade ocasionado pelo abandono do sistema de distribuição de bens alocados na sociedade. Ao se analisar as vantagens deixadas pelo ideal do sistema liberal (desenvolvimento econômico) e as desvantagens (aumento da desigualdade social e econômica) verifica-se que o Estado deve de maneira eficiente intervir a fim de garantir vida digna a toda a sociedade. Nesse sentido Douglas Yamashita apud GODOI e GRECO afirma que:

O plano de fundo desta reafirmação do Estado Social como componente necessário ao Estado de Direito decorre da crise pela qual o Estado liberal burguês passou durante o século XX. Muito embora a crença liberalista no livre “jogo de forças” para o sistema econômico e político tenha possibilitado um enorme crescimento de produtividade da economia, tal orientação trouxe consigo graves problemas, dentre os quais podemos destacar o rápido crescimento das desigualdades econômicas que provocam sérios problemas

sociais e ao mesmo tempo diminuem as chances de as leis de mercado satisfazerem da melhor forma interesses distintos. Com a crise de 1929, a “mão invisível” provou-se falha. A consequência disso foi uma revisão dos sistemas econômicos, políticos e jurídicos que resultou no nascimento do Estado Social dotado de políticas corretivas das nocivas distorções do mercado, por exemplo, por meio da redistribuição da renda. (GODOI e GRECO, 2005, p. 56)

Aliás, a reaproximação entre o direito e a ética trouxe, segundo Ricardo Torres apud GODOI E GRECO (2005, p.198), entre as suas inúmeras consequências, a recuperação da ideia de solidariedade, que o liberalismo do século XIX e de boa parte do século XX abandonara. Não possui conteúdo material específico, mas pode ser vislumbrada, como valor ético, jurídico, abstrato e como princípio positivado e implícito. É acima de tudo um dever moral ou jurídico.

Em decorrência do capitalismo selvagem de filosofias liberais e neoliberalistas, se tornou impreterível que o estado interviesse na sociedade a fim de garantir que os direitos coletivos fossem resguardados e para que se realizem ações afirmativas para a recomposição das igualdades de oportunidades entre cidadãos. É o que leciona Ubiratan Borges de Macedo:

Pelo Estado, a justiça social significa a instauração de uma ordem econômica competitiva que permita o desenvolvimento de cada um e de todos, bem como ações afirmativas que restaurem, sempre que necessário, um mínimo de igualdade de oportunidades entre indivíduos, setores, regiões, etc. (MACEDO, 1995, p.75)

Logo, percebe-se que as correções das falhas da distribuição advindas do mercado e a assistência social são movimentos políticos que deveriam ser comuns a todos os Estados e inquietude dos governantes, tendenciados a apoiar os ideais solidários e a deixar gradativamente o interesse individual. Nessa caminho, ao velar pela justiça social, o Estado elegeu a solidariedade com um dos princípios informadores de sua existência, acabando por funcionar como um distribuidor solidário, já que reconhece as dificuldades, normalmente comum, a todos os membros da sociedade, o que motiva a contribuição coletiva para sua superação.

Onofre (2011, p.305-341) expõe que “No Estado Distribuidor Solidário” a forma de se assegurar que os recursos necessários para que o “Estado Tributário” seja capaz de custear as despesas referentes ao cumprimento das políticas

sociais necessárias, em virtude do infestável, nada mais é do que “um problema social e uma questão jurídica.” Sendo assim existe, nesse caso a Solidariedade social tida como um princípio jurídico que ao mesmo tempo que impõe deveres fundamentais, estabelece direitos fundamentais aos indivíduos.

A Constituição Federal é fundamento para todos os atos praticados pela sociedade, logo o que estiver disposto nela deve ser cumprido. Ela contém diversas normas por essência sociais, e é assim que implicitamente o princípio da solidariedade social com fulcro no artigo 3º I da CF/88 o qual impõem que um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil é a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, se caracteriza.

O fundamento para esses objetivos são os princípios traçados pela revolução Francesa, “Liberté, Egalité, Fraternité” (Liberdade Igualdade e Fraternidade), e a motivação de sua existência é o comprometimento com o restabelecimento do equilíbrio harmônico dos direitos fundamentais e ao espírito solidário. Deste modo a Constituição Federal de 1988 em diversos artigos espalhados por toda ela, fundamenta a realização de justiça, como por exemplo nos artigos 3º, inciso I; 170, caput, e 193. Visa também a concretização do princípio constitucional da igualdade previsto nos artigos 5º, caput; 7, inciso XXXIV; 14, caput; 37, inciso XXI; 150, inciso II; 196, caput; e 206, caput; todos da Constituição Federal. Tal previsão expressa o caráter material do Estado Democrático de Direitos em que habita a solidariedade social provinda do Estado Social.

Não é bastante mencionar que a Carta Magna é expressamente a busca pela justiça social, principalmente no que diz respeito a diminuição das desigualdades sociais e regionais ou em exterminar a pobreza e marginalização. Conseqüentemente sob o olhar da solidariedade o Estado Democrático de Direitos compõe-se na busca da justiça social visando a redistribuição de renda e igualdade de oportunidades entre todos. Em outras palavras busca a melhor condição possível, social, econômica e cultural para viver e trabalhar além de segurança social, é o que muito bem afirma Douglas Yamashita apud Greco:

a) bem-estar social, consubstanciado especialmente na proteção existencial, garantida pela prestação de serviços públicos básicos (água, luz, transporte, educação, saúde etc.) e nos seguros sociais (seguro-desemprego, seguro por invalidez etc.) e b) assistência social (auxílio mínimo existencial e auxílios em catástrofes naturais, a fim de garantir um mínimo de dignidade humana ao cidadão). (YAMASHITA apud GODOI E GRECO, 2005, p.59).

Os artigos 1º, 2º, 3º e 4º estabelecem os princípios fundamentais, dentre os muitos, estabelece a dignidade da pessoa humana no artigo 1º, III, e o valor social do trabalho e livre iniciativa, disposto no artigo 1º IV, mas além de fundamentos, estabelecem objetivo, tais como o de construir uma sociedade justa e solidária artigo 3º I. Douglas Yamashita consagra esse pensamento afirmando que:

A Constituição Federal de 1988 estabeleceu de duas formas os princípios fundamentais do Estado Democrático de Direito. De um lado, por meio da instituição daquilo que denominou de “fundamentos”, como é o caso da dignidade humana e do valor social do trabalho (art.1º). De outro lado, por meio da fixação daquilo que qualificou de “objetivos”, como sucede com o dever de construir uma sociedade livre, justa e solidária (art.3º). Denominações à parte, a Constituição impôs, com certa prevalência axiológica abstrata, o dever de perseguir os ideais de dignidade e solidariedade. (YAMASHITA apud GODOI E GRECO, 2005, p.68).

Verifica-se então que a busca pelos objetivos estabelecidos no artigo 3º da CF/88 deve ser incessante, visando sempre construir uma sociedade justa livre e solidária fazendo-se cumprir os valores máximos do Estado (Estado de Direito livre e Estado social solidário). Desta maneira para que se alcance esse alvo é necessário que sejam compostos, já que a justiça será resultado do equilíbrio entre os dois.

Muito embora já esteja massivamente consolidado, não obsta dizer que conforme estabelece o art.1º o Brasil é um Estado Democrático de Direitos e como tal, visa proteger a propriedade, a liberdade etc, mas também é Estado Social e busca sempre a solidariedade, a redução das desigualdades etc. Mas não deve ser passível de prevalência de um sobre o outro, estes devem andar juntos, tanto Estado de Direito como o Social.

À vista disso, a tributação, como maneira de consagrar ao mesmo tempo os valores protetivos e modificadores da sociedade, prestigiando valores e finalidades sociais, deve estar pautada nos objetivos previstos no texto constitucional. O princípio tributário constitucional que visa tratar igualmente os contribuintes é o da Capacidade contributiva, a solidariedade social é derivada da busca pela isonomia material entre os diferentes contribuintes, motivo que leva a utilização somente a aplicação material de tal princípio. Por intermédio da aplicação correta de tal princípio na tributação será possível voltar a visualizar uma sociedade justa e solidaria.

A análise da capacidade contributiva do contribuinte é o critério mais eficaz para a busca pela isonomia entre os contribuintes, visto que é consequência da natureza econômica da relação jurídica e tributária. Godói leciona nesse sentido:

Esse princípio determina – de forma aparentemente simples e soando em tempos atuais quase como um truísmo banal – que o peso dos impostos seja distribuído entre os cidadãos de acordo com a capacidade econômica de cada um (sua renda, seu patrimônio, seu consumo). Mas implícita nesse princípio há a negação de uma série de parâmetros de distribuição das cargas públicas que foram utilizadas no período anterior às revoluções liberais: condição e classe social, nacionalidade, religião etc. Por isso a capacidade econômica é um princípio tributário anunciado e defendido ardorosamente pelos economistas políticos da modernidade (como Adam Smith) e pelos movimentos revolucionários do século XVIII. (GODOI e GRECO, 2005, p.155)

Logo, partindo do pressuposto de que Brasil é um Estado Tributário e não possui outros meios de financiar as atividades sociais, e é dever deste prestar tais serviços, ele deve estabelecer os tributos, exigí-los e de forma a obedecer ao princípio implícito da solidariedade, todos os cidadãos deveriam contribuir a fim de custear este Estado Social e Tributário de Direito. Porém caso não haja riqueza para ser tributada, não há que se falar em exigência de tributos, muito pelo contrário, esse contribuinte deve ser beneficiado pela solidariedade social já que se deve proteger o mínimo existencial, já que abaixo do mínimo existencial não existe capacidade contributiva. Assim afirma o professor Tipke:

O princípio da capacidade contributiva protege o mínimo existencial. Enquanto a renda não ultrapassar o mínimo existencial não há capacidade contributiva. O mesmo resulta da dignidade humana e do princípio do Estado Social. O princípio da capacidade contributiva

atende a ambos os princípios. (TIPKE apud YAMASHITA, in Godoi e Greco, 2005, p.61)

Sendo assim, a medida que se afirmar que a capacidade contributiva é base para cobrança de tributos, não há que se falar em tributação eventual em que o ela não seja analisada. Bem como todas as outras normas tributarias devem estar em harmonia com o princípio da isonomia e da capacidade contributiva, nos termos do artigo 145 I e 150 II da CF.

Greco resume o que se afirmar da seguinte maneira:

Em suma, a previsão do artigo 145, §1º da CF/88, não é mero enunciado de um propósito, é preceito com eficácia jurídica que repercute amplamente no perfil e na funcionalidade do ordenamento positivo tributário e do qual se extraem diversas consequências no campo da sua aplicação e interpretação. (GODOI E GRECO, 2005, p.181)

O imposto sobre a renda o qual possui alíquota progressiva promoveria a redistribuição de renda, ou por meio da redistribuição da carga tributária dos mais pobres passando para os mais ricos ou com o aumento das receitas destinadas a investimentos sociais para a população carente. A capacidade contributiva sob a ótica da solidariedade deve entender como capacidade econômica da pessoa, já que é a ligação entre o contribuinte, o tributo e a solidariedade.

O que se espera na ceara do direito tributário em se tratando de solidariedade é que os tributos sejam considerados analisada a capacidade econômica do contribuinte, pois como afirmado acima está enraizada na solidariedade. Neste sentido o direito tributário deve passar do não fazer, no que diz respeito às limitações ao poder de tributar, para o deve fazer, o qual da credito aos princípios tributários constitucionais.

O que se busca não é somente a arrecadação dos tributos, muito embora sejam extremamente importante, o que se pretende é a proteção dos valores sociais, respaldado sempre nos preceitos constitucionais. Não se pode ver a tributação como técnica de arrecadar patrimônio, ela deve ser vista como forma

de viabilizar a humanização. Porém o que se vislumbra é o descaso do legislador ordinário em relação aos princípios constitucionais que buscam a solidariedade. São exemplos do que se afirmar a dualidade de alíquotas progressivas do Imposto de Renda, falta de lei que institua a cobrança do imposto sobre grandes fortunas, entre tantas outras.

#### **4. O ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO E O SISTEMA TRIBUTÁRIO**

Como dito nos capítulos anteriores o Sistema tributário brasileiro está previsto no texto constitucional entre os artigos 145 e 162, este possui capítulo exclusivamente dedicado ao tema. Dentre os muitos assuntos abordados na carta magna, o artigo 1º estabelece o que acima de tudo deve prevalecer, este determina que a República Federativa do Brasil, formada pela “união indissolúvel entre Estados e Municípios” (mais o distrito federal), constitui o Estado Democrático de Direitos, e como tal, deve fazer prevalecer os fundamentos que o legislador constituinte estabelece no mesmo dispositivo legal, além de como muito bem declara o Parágrafo único ser nada mais nada menos do que um meio de execução do poder que emana do povo por intermédio dos representantes políticos eleitos mediante votação direta.

Art.1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I - a soberania;

II - a cidadania

III - a dignidade da pessoa humana;

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

V - o pluralismo político.

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição. (BRASIL, 1988)

Com a leitura interpretativa dos incisos do artigo 1º acima transcrito, com relação ao sistema tributário nacional, pode-se entender que, no que diz respeito à soberania (inciso I), que é o poder que o Estado tem de impor planos externos e de se estruturar juridicamente sem a interferência de outro poder /

Estado, esta soberania é por direito do povo que a exerce nos moldes do artigo 14 da CF/88, no direito tributário vê-se a soberania do Estado no que tange a instituição de tributos, o Estado tem “poder” para instituir por meio de lei ordinário tributos os quais compete a ele cobrar e aplicar. Partindo daí para a cidadania (inciso II) que o direito de que todo cidadão tem de gozar dos direitos civis e políticos, porém não diz respeito apenas a capacidade eleitoral, se materializando somente quando cada indivíduo possui plenas condições de gozo dos direitos sociais e individuais.

A fim de confirmar tal abordagem, Alexandre Moraes afirma:

- a soberania: consiste, na definição de Marcelo Caetano, em "um poder político supremo e independente, entendendo-se por poder supremo aquele que não está limitado por nenhum outro na ordem interna e por poder independente aquele que, na sociedade internacional, não tem de acatar regras que não sejam voluntariamente aceites e está em pé de igualdade com os poderes supremos dos outros povos"; É a capacidade de editar suas próprias normas, sua própria ordem jurídica (a começar pela Lei Magna), de tal modo que qualquer regra heterônoma só possa valer nos casos e nos termos admitidos pela própria Constituição. A Constituição traz a forma de exercício da soberania popular no art. 14;
- a cidadania: representa um status e apresenta-se simultaneamente como objeto e um direito fundamental das pessoas; (MORAES, 2003, p.40 e 41)

A dignidade da pessoa humana (III) é outro fundamento do Estado democrático de direitos, se não um dos mais importantes, e como tal pretende que o Estado garanta todas as condições possível e necessárias para uma vida digna e plena para todo ser humano, devendo haver respeito a integralidade da pessoa, tanto no aspecto material quanto espiritual.

Moraes afirma que a dignidade da pessoa humana propicia “unidade aos direitos e garantias fundamentais sendo inerentes as personalidades humanas” afastando a concepção de predomínio das visões “transpessoalistas de Estado e Nação, em detrimento da liberdade individual” (MORAES, 2003, p.42), no cenário tributário, não se foge à regra dos outros ramos do direito, deve – se garantir que todos vivam de forma digna e que na instituição dos tributos seja atribuído a cada contribuinte a sua quota parte na medida que não lhe falte recursos para garantir para si e sua família uma vida plena e digna.

Outros dois fundamentos do Estado Democrático de Direito são os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa (IV) e Pluralismo político (V), e neste sentido Alexandre de Moraes deixa bem claro que:

- os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa: é através do trabalho que o homem garante sua subsistência e o crescimento do país, prevendo a Constituição, em diversas passagens, a liberdade, o respeito e a dignidade ao trabalhador (por exemplo: CF, arts. 5.º, XIII; 6.º; 7.º; 8.º; 194-204). Como salienta Paolo Barile, a garantia de proteção ao trabalho não engloba somente o trabalhador subordinado, mas também aquele autônomo e o empregador, enquanto empreendedor do crescimento do país;
- o pluralismo político: demonstra a preocupação do legislador constituinte em afirmar-se a ampla e livre participação popular nos destinos políticos do país, garantindo a liberdade de convicção filosófica e política e, também, a possibilidade de organização e participação em partidos políticos. (MORAES, 2003, p. 41)

Partindo do pressuposto que na República Federativa do Brasil é garantido ao povo a pluralidade partidária, fica evidente que ao exercer o que o parágrafo único do artigo 1º estabelece, a população se vê diante de uma gama de possibilidades de representantes para o exercício do poder público, bem como a possibilidade de exigir que estes façam cumprir todos os outros fundamentos explicitados anteriormente. Ao se estabelecer que o Estado Brasileiro é democrático e de direitos, significa dizer que há exigência de se reger por normas democráticas, com eleições diretas, periódicas e pelo povo, assim como também temer das autoridades públicas as garantias fundamentais.

Toda ação, do Estado ou não, que tenha como finalidade a garantia dos direitos e deveres fundamentais não tem sido eficazes aos longo dos anos. Muito embora se tenha buscado a aplicação devida dos limites de tributar, os princípios constitucionais tributários, pouco se tem posto em prática. O que muito se vê é que caso o contribuinte pudesse intervir no sistema talvez tivesse esse uma eficácia maior, porém não há ainda um mecanismo que possibilite aos contribuinte (cidadão que paga seus tributos) a participação direta no processo decisório que aponta o destino do tributo arrecadado. Nestes termos afirma o nobre jurista Ruy Barbosa Nogueira:

No Estado Social de Direito procura-se concretizar os benefícios para o maior número possível de pessoas, ou seja, deslocando-se a tônica da atuação do Estado para os cidadãos. O ponto mais essencial do Estado Democrático de Direito é, pois, a cidadania ativa,

processando-se a distribuição dos benefícios de forma participativa. (NOGUEIRA, 1997, p.91)

Como alternativa busca-se a valorização das iniciativas que integram a sociedade no planejamento e nas tomadas de decisões que envolvam a destinação dos tributos arrecadados.

O chamado 'orçamento participativo' de que damos notícias em outra parte deste estudo, é uma das sementes mais promissoras para a germinação de um novo modelo de tributação (na nossa visão, deve incorporar a parte referente à receita tributária e à distribuição dos encargos correspondentes a serem suportados pelos diversos tipos de contribuinte) (NOGUEIRA, 1997, p 403)

A participação da sociedade na tomada de decisões quanto a distribuição de tributos arrecadados, é sem sombra de dúvidas uma forma do Estado Brasileiro se aproximar do que de fato seria um Estado Democrático de Direitos, onde estão harmonizados o exercício das liberdades pública, participação popular e respeito aos princípios e valores constitucionais e tributários. A CF 88 está fundamentada na soberania, cidadania, dignidade da pessoa, valores sociais do trabalho, na livre iniciativa e no pluralismo político, sob o Estado Democrático de Direitos.

A salvaguarda desse valores e princípios se faz essencial para a maturação das relações tributarias e jurídicas, bem como é essencial que exista uma ligação entre legalidade tributaria e Estado Democrático de Direitos para que se chegue a uma visão de realidade jurídica no âmbito da cidadania.

#### **4.1 O CAPITAL E A DESIGUALDADE SOCIAL**

Desigualdade social, economicamente falando, nada mais é do que a diferença de renda, salario riqueza ou poder de compra entre as classes sociais variando de região para região, por sistema de produção ou estrutura social diferente. Consiste na concentração de renda em determinada camada da população em detrimento da outra, ou seja, desigualdade na distribuição de renda, criando as chamadas classes econômicas. O Estudo da desigualdade se faz relevante

para entender como ela progrediu ao longo dos anos, e para entender como funciona o mecanismo e o que ocasiona na sociedade.

No Brasil, o histórico de desigualdade passou por um processo de elevação entre as décadas de 1960 e 1980 e desde então os níveis tem sido mantidos elevados. Na década de 1970 o cenário inflacionário agregou em muito para o crescimento das desigualdades gerando picos ao longo dos últimos anos. É o que corrobora Kakwani

Moreover, in Brazil, local economic inequality indices grew in the 1970s and remained high until the mid-1990s. This situation began to change after the implementation of the "Real Plan," when inequality indices began to fall. Despite this recent decrease, inequality in Brazilian income remains fairly high. The portion of total income appropriate by the wealthiest 1% of the population is of the same magnitude as the amount appropriated by the poorest 50% (Kakwani et al., 2006).<sup>1</sup>

Em análise aos anos que antecederam a década de 70, foi possível observar que o Brasil teve uma crescente no número de desigualdade, e com isso voltou a se falar em concentração de renda no País e vários especialistas encontraram diferentes motivos para explicar o que vinha ocasionando o elevado índice de desigualdade, havendo três teses explicativas.

A primeira é estudada por Hoffman (1972, p.52), para ele a justificativa para tal aumento na desigualdade era a “política de arrocho salarial implementada a partir de 1964 no governo Castello Branco” a contrição do salário se dava de maneira que “a medida dos salários reais dos últimos 24 meses era utilizada para justa-los e adicionava-se tanto uma taxa de produtividade quanto um resíduo inflacionário.” O autor afirmou que esse tipo de mecanismo faria com que os salários fossem devastados pela inflação anterior. E isso iria gerar a perda do poder de compra do salário real bem como a participação dos trabalhadores na renda total.

---

<sup>1</sup> “Além disso, no Brasil, os índices locais de desigualdade econômica cresceram na década de 1970 e permaneceram altos até meados da década de 1990. Essa situação começou a mudar após a implementação do "Plano Real", quando os índices de desigualdade começaram a cair. Apesar desta diminuição recente, a desigualdade na renda brasileira permanece bastante alta. A parcela da renda total apropriada pelo 1% mais rico da população é da mesma magnitude que a quantidade apropriada pelos 50% mais pobres ”

Langoni (1973, p.103) por sua vez argumentava no sentido de que o aumento de mão de obra qualificada em relação a oferta, não era correspondido, o que fez com que levasse a um aumento dos salários. Para ele um dos principais argumentos para explicar o aumento na concentração de renda seria “o crescimento acelerado vivenciado no período do milagre econômico e o rápido processo de industrialização.” Assim, a concentração acontecia devido à migração de pessoas do setor agrícola para o industrial, e também pelo fato do sistema de educação não possuir meios de fornecer uma formação de mão de obra qualificada.

Existe ainda uma terceira explicação para a elevação do índice de desigualdade no Brasil a partir da década de 1970, tal explicação era fundamentada nos preceitos de Bacha (1975, p.125), para ele a medida que os lucros cresciam, era necessário que se abrisse um leque de salários. Setor privado e poder público seriam obrigados a se organizar seguindo uma hierarquia baseando os salários em uma progressão começando do menos remunerado objetivando que alcançasse salário igual ou superior ao mais bem remunerado. O autor justificava sua tese da seguinte maneira:

A justificativa é que como os salários dos primeiros dependem diretamente da obtenção ou não de lucro no exercício, e os salários dos empregados é determinado por forças do mercado, Bacha entende que a abertura do leque salarial tem grande influência no aumento da desigualdade no período. (BACHA, 1975, p.125)

Evidencia-se que os pobres são a camada que mais sofrem com a inflação uma vez que estes são os que possuem menos recursos para investir, guardar e resgatar nos momentos em que “precisa”, logo, são buscadas aos longo dos anos medidas a fim de dirimir a pobreza e desigualdade e ampliar os gastos públicos com finalidade social, este é o grande desafio do Brasil desde 1990. Um deles é o programa de transferência de renda, e este nos últimos anos tem mostrado melhoras no nível de desigualdade social.

No livro “A economia da Desigualdade”, Thomas Piketty pontua que:

A lógica do sistema capitalista é alargar incessantemente a desigualdade entre duas classes sociais opostas, os proletários e os capitalistas, e isso tanto no âmbito dos países industrializados como entre países ricos e países pobres. Essas previsões foram logo contestadas dentro da própria corrente socialista. A tese da proletarização não resiste, escreve Bernstein nos anos 1890, uma vez que, ao contrário, observamos que a estrutura social se diversifica e que a riqueza se dissemina em camadas cada vez mais amplas da sociedade. (PIKETTY, 2015, p.27)

As rendas desiguais reforçam as desigualdades sociais, são medidas as diferenças em sentido abrangente, utilizando como medida da desigualdade o bem – estar social, oportunidade de aperfeiçoamento escolar (grau de escolaridade), garantia do mínimo existencial, acesso aos serviços de primeira necessidade tais como, saúde saneamento básico.

O atual sistema econômico brasileiro é o capitalista e neste os ganhos são obtidos como regresso de Capital de giro ou trabalho, o correto seria determinar o rendimento de acordo com o que se produz, ou seja, quanto mais se produz, maior será o rendimento, e nesse sentido a classe trabalhadora sairia na vantagem e isso explicaria porque uma parte da população ganharia mais do que a outra, determinando também as diferenças nas rendas individuais e inter- regionais.

A partir da Revolução Industrial, e sobretudo a partir dos trabalhos de Karl Marx (1818- 1883), a questão da desigualdade social e da redistribuição de renda é tratada quase sempre em termos de oposição entre capital e trabalho, lucros e salários, patrões e empregados. Assim, a desigualdade é descrita como uma oposição entre aqueles que detêm o capital — isto é, os meios de produção — e recebem seus rendimentos e aqueles que não o detêm e devem contentar-se com a renda de seu trabalho. (PIKETTY, 2015, p35)

O elevado índice de concentração de renda em determinada classe econômica, faz florescer as discussões sobre o problema da redistribuição justa, assunto muito discutido na ceara da ciência econômica e ainda no direito tributário. Um ponto dessa discussão que reverbera na ciência econômica é em relação a uma dicotomia entre eficiência e equidade, segundo a qual um mercado mais eficiente e prospeto poderia promover desigualdade em distribuição de renda.

#### **4.2 O ESTADO TRIBUTÁRIO REDISTRIBUÍDOR E JUSTIÇA TRIBUTÁRIA**

O breve histórico mostrado a acima nada mais é do que a explicação para entender como o Brasil chegou na situação atual". O Brasil ainda é um dos países com maior concentração de renda do mundo, e essa realidade é preocupante pois envolve não apenas termos éticos e de bem estar social, mas engloba todos os desdobramentos de desigualdade de renda que a sociedade vivencia.

Entre os muitos pode-se citar o aumento da criminalidade que é consequência da má distribuição de renda e sucessivamente da desigualdade social, a instabilidade no cenário político, e talvez o mais preocupante de todos os aspectos, uma relação inversa entre redução de desigualdade e crescimento econômico. Logo, o estudo das desigualdades além de definir o contexto fático e auxiliar na evolução, pois leva ao entendimento de que é necessário um planejamento e implementação de políticas públicas com a qual o governo possa intervir buscando estabelecer o equilíbrio econômico. Como afirma Piketty (2015, p. 68):

One of my main conclusions is that there is substantial uncertainty about how far income and wealth inequality might rise in the 21st century and that we need more transparency and better information about income and wealth dynamics so that we can adapt our policies and institutions to a changing environment.<sup>2</sup>

Nestes termos a redistribuição aparece como mecanismo de intervenção do estado, socialmente, podendo assim interferir nesses índices de desigualdade que tanto preocupam. Existem argumentos a favor e contrários a utilização das receitas tributárias a partir da redistribuição como meio de dirimir as desigualdades sociais presentes na sociedade, porém ainda assim a doutrina majoritária entende que a redistribuição da renda é a melhor maneira de se alcançar a equidade econômica, Douglas Yamashita, leciona:

A consequência disso foi uma revisão dos sistemas econômicos, políticos e jurídicos que resultou no nascimento do Estado Social dotado de políticas corretivas das nocivas distorções do mercado, por

---

<sup>2</sup> "Uma das minhas principais conclusões é que existe substancial incerteza quanto ao aumento da renda e da desigualdade da riqueza o século 21 e que precisamos de mais transparência e melhor informações sobre dinâmicas de renda e riqueza para que possamos nos adaptar nossas políticas e instituições para um ambiente em mudança ".

exemplo, por meio da redistribuição da renda. (GODOI e GRECO, 2005, p.56).

Contudo, as questões sobre desigualdade e redistribuição envolvem conflitos políticos que abrem espaço para debates sobre como e quanto redistribuir a riqueza para atingir o equilíbrio econômico pretendido pelo princípio da justiça social e equidade social. Uma das justificativas para redistribuição de renda por meio dos tributos são os princípios jurídicos e as previsões legais que preveem tal direcionamento para determinados tributos, é por exemplo o caso da progressividade tributaria.

O ilustríssimo doutrinador Marcio Pochmann trabalha o pensamento de que, no geral os tributos indiretos (que incidem sobre o consumo), sobrecarregam mais os contribuintes de baixa renda, e possuem característica de regressivos. Na tributação direta (que incide sobre a renda e o patrimônio), a característica é de progressividade, ou seja, atinge na medida da capacidade do contribuinte. O autor pondera que tal regra se sobressai na tributação brasileira e que gera grave problema sobre a redistribuição tributaria.

(...) o peso da tributação indireta é muito maior do que o da tributação direta, tornando regressivo o efeito final do nosso sistema tributário. Ademais, o grau de progressividade da tributação direta ainda é baixo no Brasil. O décimo mais pobre sofre uma carga total equivalente a 32,8% da sua renda, enquanto o décimo mais rico, apenas 22,7. Isto é absolutamente inaceitável, principalmente em um país de enorme desigualdade de renda como o Brasil. (Pochmann, 2008, p. 3)

Ou seja, a tributação sobre o consumo é a mais onerosa na carga tributária brasileira, o que somada a tributação direta que incide sobre a renda e o patrimônio, acaba por comprometer parte significativa do orçamento familiar da população pobre, estando assim vinculada diretamente ao aumento da desigualdade social e econômica entre os contribuintes.

O que se verifica na realidade brasileira é que a tributação no geral, é regressiva, onde a contribuição é desproporcionalmente maior do que a capacidade econômica do contribuinte para pagamento. Neste sentido uma tributação muito regressiva, uma vez que “como as alíquotas do ICMS sobre produtos essenciais são consideradas elevadas para os padrões

internacionais, a carga tributária brasileira sobre o consumo apresenta um cunho regressivo que fere os princípios de justiça fiscal.” (TOMICH et al, 1997, p. 15).

Já os progressivos, são aqueles em que a alíquota efetiva é maior tendo em vista que a renda do contribuinte também é maior, ou seja o contribuinte que possuir maior riqueza pagará proporcionalmente mais do que aquele contribuinte que possuir riqueza menor.

Em análise aos princípios tributários e constitucionais, pode-se verificar que o princípio da capacidade contributiva visa o tratamento igual horizontalmente entre ou contribuinte, devendo cada um contribuir em quantidades igual desde que possuam a mesma capacidade econômica de pagamento. Mas há que se falar também do princípio da igualdade vertical, onde prevê-se que os contribuinte devem ser tratados de forma desigual na medida e suas desigualdades. Tal perspectiva é dada pela leitura do artigo 145 da CF/88 como já dito nos capítulos anteriores. Isto é, observada a capacidade econômica do contribuinte, com base no texto constitucional, pode-se aplicar tratamento tributário especial, sendo justificada a progressividade do Imposto de Renda, IPTU e ITR.

Existe ainda a previsão legal do Imposto sobre Grandes Fortunas, porem este último nunca foi cobrado, mas mesmo assim importa dizer que existem mecanismos eficientes de distinção entre os contribuintes que não vão na contramão do princípio da isonomia tributária.

Piketty (2015) entende que há dois contextos em que se deseje a promoção da redistribuição, podendo haver a redistribuição pura e a redistribuição eficiente. O primeiro é quando é impossível reorganizar a produção e a alocação dos recursos de forma que todos sejam beneficiados, mas à justiça social requer-se que haja uma dedução maior dos contribuintes com maior capacidade de pagamento para que os mais pobres se beneficiem, neste caso é permitido a manutenção dos preços e do mercado abrindo mão da tributação para que haja redistribuição pura.

A outra possibilidade é quando imperfeições do mercado causam intervenções diretas no processo de produção, de modo a possibilitar melhoras eficientes, no sentido de aproveitamento eficaz dos recursos e visando alcançar a igualdade distributiva, trata-se de redistribuição eficiente, essa é a mais indicada, e assim se cumpre a mudança devida estrutural de como a desigualdade é concebida em primeira instância.

Torna-se claramente visível que a redistribuição tributária é automaticamente desejável, além do mais, contraposto o que diz a doutrina majoritária, Branko Milanovic (2000.p.367-410) e Lane Kenworthy et al (2005. p. 449-471) demonstram que o crescimento da desigualdade social tende a ser associado a má redistribuição dentro dos países. Alguns dos efeitos indesejáveis das políticas redistributivas sobre a desigualdade são muitas vezes descritas como “efeito Robin Hood”.

Essa redistribuição Robin Hood é assim denominada devido a alusão ao herói mítico inglês que “roubava do rico e distribuía aos pobres”. O modelo preferencial para a redistribuição é mais ou menos assim, utiliza-se de um processo de extração da renda dos mais ricos a fim de redistribuir aos mais pobres. Mendes (2013, p.28) explica que “o governo pode reduzir os incentivos ao investimentos dos capitalistas e da própria classe média ao promover redistribuição.” No modelo acima descrito de redistribuição a ideia central é a de que existem dois lados, os mais pobres com mão de obra não qualificada e sem recursos e os mais ricos com mão de obra qualificada, e detentores de recursos e fatores de produção.

Os tributos pagas pelos mais ricos são destinados ao provimento dos serviços públicos, diretamente ligado ao crescimento econômico e a realização de transferência de renda para os pobres. Ou seja, tributadas as rendas dos mais ricos, da classe média alta, são inibidos os retornos líquidos dos fatores de produção, ao ponto que a acumulação desses diminui por causa dos altos tributos.

Mendes (2013, p.29) explica que mesmo com os efeitos contrários ao crescimento econômico, os governantes são postulados a promover a redistribuição pelo eleitorado majoritário, logo nas sociedades desiguais, como o Brasil, onde o eleitorado majoritário são os mais pobres, a promoção da redistribuição enfrenta conseqüentemente menores índices de crescimento.

Veja que a renda transferida aos pobres não é reinvestida e isso ocasiona menor aglomeração de capital físico, ou seja, menor concentração de renda. Por outro lado, os países em que a concentração de renda é menor, constata-se uma mescla entre o eleitorado, logo o eleitor mediano enfrenta baixos benefícios líquidos em uma política de redistribuição, ou seja, ao final de seus argumentos expressa que as sociedades igualitárias tendem a escolher menos políticas redistributivas e como resultado, crescem mais rápido. São muitas as propostas de medidas pertinentes a política tributária de redistribuição que visam a diminuição da concentração de renda no Brasil, com ênfase nas medidas voltadas ao consumo e a renda.

#### **4.3 O PRINCÍPIO DA IGUALDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA**

O artigo 5º da Constituição Federal de 1988 caput determina que um dos Direitos e Garantias Fundamentais é a igualdade entre os indivíduos. O legislador constitucional ao afirmar que todos são iguais perante a lei quis dizer que não deve haver na hora da instituição e aplicação da norma, distinção entre os indivíduos, independentemente de qualquer característica que possa o diferenciar, seja sexo, raça, credo religioso, trabalho e convicções políticas, garante aos brasileiros e estrangeiros residentes no Brasil o direito a igualdade. Ou seja, o princípio da isonomia pode ser encontrada sob dois aspectos na constituição, no aspecto formal (artigo 5º) e no aspecto material (artigo 150, II). O artigo 5º da C.F traz a isonomia de maneira genérica, aplicada as normas em geral, esta é a isonomia formal, refere-se a tratar todos igualmente independente das particularidades de cada um, quer seja homem, mulher, rico, pobre, qualquer raça, credo, etc, determina que todos são iguais perante a lei. Segundo Alexandre de Moraes:

O princípio da igualdade consagrado pela constituição opera em dois planos distintos. De uma parte, frente ao legislador ou ao próprio executivo, na edição, respectivamente, de leis, atos normativos e medidas provisórias, impedindo que possam criar tratamentos abusivamente diferenciados a pessoas que encontram-se em situações idênticas. Em outro plano, na obrigatoriedade ao intérprete, basicamente, a autoridade pública, de aplicar a lei e atos normativos de maneira igualitária, sem estabelecimento de diferenciações em razão de sexo, religião, convicções filosóficas ou políticas, raça, classe social. (MORAES, 2003, p. 65)

Em se tratando de Direito tributário, avoca-se da isonomia material, o art. 150, II ao definir que é vedado à união, estados, distrito federal e municípios instituir tratamento desigual entre os contribuintes em situação equivalente quer dizer que não pode haver distinção entre os iguais, ou seja, cada um deve ser tratado como igual na medida das suas igualdades e desigual na medida de suas desigualdades.

Roque Carrazza (2012, p. 477) afirma que “isto, não significa, por óbvio, que as leis tributárias devem tratar todas as pessoas da mesma maneira, mas, tão somente, que precisam dispensar o mesmo tratamento jurídico às que se encontrem em situações idênticas”. O autor entende que não deve haver uma homogeneidade, visto que os contribuintes não são homogêneos, mas que a desigualdade pode existir quando houver entre as pessoas elementos que a própria lei determine uma diferenciação de tratamento (CARRAZZA, 2012).

Quando o contribuinte encontra-se em condição econômica diferente, por exemplo, tem-se uma razão que justifica a desigualdade, sendo neste caso necessário uma análise da condição econômica, ou seja a capacidade contributiva de cada contribuinte deve ser observada. Insta enfatizar que não deve haver uma homogeneidade, visto que os contribuintes não são homogêneos, mas que a desigualdade pode existir quando houver entre as pessoas elementos que a própria lei determine uma diferenciação de tratamento.

Quando o contribuinte encontra-se em condição econômica diferente, por exemplo, tem-se uma razão que justifica a desigualdade, sendo neste caso

necessário uma análise da condição econômica, ou seja, a capacidade contributiva de cada contribuinte deve ser observada.

Desta forma, mesmo que o princípio da isonomia tributária possua papel de destaque na constituição, sua efetiva aplicação depende de uma análise dos critérios, tornando assim não um princípio simples de ser aplicado, mas bastante relevante e complexo. O professor Rui Barbosa apud Ricardo Alexandre, tem fala bastante significativa que se tornou célebre em sua “oração aos moços” (1921), afirmou:

A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualem. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho, ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real. (ALEXANDRE, 2016, p.120)

O princípio da isonomia ou da igualdade tem grande relevância no que tange a pessoa do contribuinte visto que sem este princípio seria completamente incontrolável a forma de cobrar e instituir os tributos de uma forma geral. O contribuinte pouco sabe sobre a existência deste princípio primordial, poucos são os conhecedores de qual a maneira que o estado tem de criar tributos.

A cobrança por parte do Estado é tão maçante que às vezes não se percebe a natureza da contribuição e nem mesmo a que se destina. Seria importantíssimo para o crescimento da sociedade uma conscientização do quem vem a ser os tributos e sua finalidade para que assim possa cobrar o retorno, a aplicação deste “investimento”.

É necessário saber que por mais que pareça desigual a maneira como é cobrada, o legislador ao criar o princípio da isonomia tentou fazer com que todos, na medida da sua capacidade contributiva (outro princípio constitucional tributário a ser tratado abaixo) pagassem seus tributos. Não o fez para benefício próprio e nem mesmo para que o Estado fosse o privilegiado, ele buscou enfatizar que cada contribuinte, não de forma personalíssima, mas na medida da sua capacidade fosse classificado em uma categoria de contribuição, ou seja, ele visou tratar diferente os diferentes, não seria viável

que as pessoas com condições econômicas diferentes contribuíssem de forma igualitária, por mais que isso aconteça no cenário brasileiro atual, o legislador não tinha essa intenção.

Tratar, porém, do princípio da isonomia, sem tratar do princípio constitucional da capacidade contributiva acaba por gerar uma tributação injusta o que leva a outro tema, qual seja, justiça tributária, a ser abordado na sequência desta pesquisa.

A questão da justiça tributária tem lugar no presente debate, visto que nem todos são “iguais” diante do Direito Tributário, considerando o fato de ser o tributo uma obrigação, o mesmo deve ser recolhido. No que tange à arrecadação, no entanto, esta deve pautar-se, conforme as previsões do princípio da capacidade contributiva, por uma análise do contribuinte para que este não saia lesionado nesta relação arrecadatória exercida pelo Estado.

Assim sendo, o item seguinte ocupar-se-á do princípio da capacidade contributiva e seus desdobramentos, com o propósito de se elevar a relação da observância de seus dispositivos com o exercício, por parte do Fisco, de sua capacidade tributária ativa e suas competências, de forma pautada nos ditames de um sistema tributário justo.

#### **4.4 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO FUNDAMENTO DE UM SISTEMA TRIBUTÁRIO JUSTO**

Para que o Direito seja operado dentro de padrões de equidade e igualdade faz-se necessária a existência de princípios e regras, de maneira a delimitar as medidas para a aplicação da norma em cada situação, no direito tributário não é diferente, para que haja justiça é necessário que sejam observados os princípios constitucionais e tributários que tem por finalidade demarcar a tributação brasileira, visando em situações de iguais, despender igual aplicação da norma.

Como afirmam Klaus Tipke e Douglas Yamashita (2002. p.20 -22), um dos direitos fundamentais é a isonomia, igualdade de tratamento, logo pressupõe que deve haver um critério de equiparação entre os contribuintes que se enquadrem na mesma situação ou semelhantes, posto que se não houvesse, o princípio da isonomia não seria um produto da justiça.

A capacidade contributiva é o único meio de diferenciação entre os contribuintes que não fere o princípio da isonomia tributária. É certo afirmar que o princípio da capacidade contributiva está umbilicalmente ligado ao da isonomia e dele decorre diretamente. Mesmo que o princípio da isonomia tributária possua papel de destaque na constituição, para garantir sua perfeita aplicação assegurando assim a justiça fiscal, faz-se necessário observar outro princípio tributário trazido pela constituição federal de 1988, tal princípio está descrito no art. 145 §1º:

§ 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).

Sendo considerado indispensável e muito utilizado para o pagamento dos impostos, a capacidade econômica do contribuinte é o requisito base do princípio da capacidade contributiva. Deve ser constatado que o pagamento dos impostos não podem se sobressair a garantia do mínimo existencial, neste sentido faz-se necessário determinar capacidade econômica como sendo a capacidade que o cidadão tem de arcar com suas necessidades básicas e tendo essas supridas, poder arcar com o ônus tributário e lhe restar quantia livre para poder dela dispor.

A capacidade econômica se limita entre não onerar o contribuinte que só possua o mínimo existencial e assegurando a possibilidade de enriquecimento lícito livre de confisco. Quanto a isso, Eduardo Sabbag afirma que:

É importante asseverar que, no momento em que se busca definir o conceito desse mínimo de subsistência intangível, abre-se para o intérprete a possibilidade de aproximação entre a capacidade contributiva e a vedação do confisco (art. 150, IV, CF). Note que o

mínimo vital e a vedação ao confisco são limites opostos, dentro dos quais gravitará a tributável capacidade contributiva (SABBAG, 2016, p. 172).

Muitos doutrinadores entendem que o princípio da capacidade contributiva está ligado diretamente a forma progressiva de cobrança dos tributos, considerando que o próprio texto constitucional determina isso ao dizer que “serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte” (Artigo 145, §1º da Constituição Federal de 1988). Klaus Tipke e Douglas Yamashita (2002, p.21) corrobora esse entendimento ao afirmar que:

Sobre o princípio da capacidade contributiva, Emílio Guicciardini já fundamentava a progressividade nos impostos, raramente antevistos nas modernas doutrinas. Entretanto, havia grande e manifesta repulsa aos iníquos sistemas tributários que buscavam quase que exclusivamente apenas a arrecadação, violando os mais básicos fundamentos da justiça distributiva. (TIPKE apud YAMASHITA, 2002, p.21)

A progressividade está diretamente ligada ao princípio da capacidade contributiva, e quanto a isso, não restam dúvidas. Como já corroborado nos capítulos anteriores, a progressividade consiste no aumento das alíquotas em decorrência do aumento da base de cálculo do tributo. Logo, quanto maior a capacidade contributiva, maior a alíquota que incidirá sobre o caso concreto.

Hugo de Brito Machado afirma que trata-se de imposto progressivo aquele que a alíquota cresce em função do crescimento da base de cálculo. “Essa progressividade ordinária, que atende ao princípio da capacidade contributiva.” (MACHADO, 2008, p. 39)

A progressividade está aplicada aos impostos sobre a Renda (IR - Federal), território rural (ITR – Federal), sobre propriedade de veículos automotores (IPVA - Estadual), Território Urbano (IPTU - Municipal), e o Supremo Tribunal Federal, entende que também sobre as taxas aplica-se a progressividade. Porém conforme decisão favorável ao Recurso Extraordinário 562.045, proferida pela ministra Carmen Lúcia, todos os impostos devem observar a capacidade contributiva do contribuinte vide:

(...) todos os impostos podem e devem guardar relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo e não ser impossível aferir-

se a capacidade contributiva do sujeito passivo do ITCD. Ao contrário, tratando-se de imposto direto, a sua incidência poderá expressar, em diversas circunstâncias, progressividade ou regressividade direta. Todos os impostos, repito, estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, especialmente os diretos, independentemente de sua classificação como de caráter real ou pessoal; isso é completamente irrelevante. Daí por que dou provimento ao recurso, para declarar constitucional o disposto no art. 18 da Lei 8.821/1989 do Estado do Rio Grande do Sul. [RE 562.045, rel. p/ o ac. min. Cármen Lúcia, voto do min. Eros Grau, j. 6-2-2013, P, DJE de 27-11-2013, Tema 21.]

Roque Carazza (2012, p. 88.) afirma que “em nosso sistema jurídico, todos os impostos, em princípio, devem ser progressivos. Por quê? Porque é graças à progressividade que eles conseguem atender ao princípio da capacidade contributiva”. A doutrina majoritária entende dessa maneira, logo não há como se contrapor a maçante entendimento.

Há que se falar que existem dois tipos de progressividade a fiscal, em decorrência da capacidade contributiva e a extrafiscal, que nas palavras de Sabbag (2014, p. 410), “filia-se a modulação de condutas, no bojo do interesse regulatório”, ou seja, se baseia o aumento da alíquota em outro valor que não a capacidade econômica do contribuinte. O STF em outubro de 2013 evidenciou que “a progressividade extrafiscal, baseada na função social da propriedade, sempre foi permitida pelo texto Constitucional. Esta é a modalidade de progressividade que se opera conforme as condições previstas pelo Estatuto da Cidade. (...). (AgR no ARE 639.632, rel. Min. Roberto Barroso, 1ª T., j. em 22-10-2013)”

Em suma, a busca pela observância ao princípio da capacidade contributiva e conseqüentemente aplicação da progressividade se coaduna tão somente no cumprimento da função social do tributo. Sempre que observados os princípios constitucionais e tributários vislumbra-se um sistema tributário que poderia a luz do legislador constitucional ser justo e eficiente, porem o que acontece é que por mais que a arrecadação tributária tenha natureza de prestação de serviços a sociedade de direito, de fato tem sido apenas arrecadatória.

A justiça em uma sociedade democrática está vinculada a justa redistribuição de recursos e encargos entre os cidadãos, em busca sempre da satisfação do princípio da dignidade da pessoa humana.

Paulo Antônio Caliedo Velloso da Silveira (2009, p.84 e 92) afirma que a “justiça fiscal” não se trata apenas de tema pré-jurídico, mas de conceito central para o Direito. Ao passo que para que preserve e promova a justiça no sentido de equidade, se faz necessário que haja um ambiente propício a prosperidade por meio da eficiência fiscal, uma vez que em qualquer Estado Democrático de Direitos a carga tributária deve ser equilibrada, de maneira a igualar e atender aos interesses dos diversos grupos sociais que pensam de forma diferente e financiar a atividade do Estado.

Como afirmado nos capítulos anteriores, a tributação é o meio indubitável de financiar os direitos fundamentais estabelecidos na constituição, guardando relação entre os direitos e deveres inerentes aos contribuintes e aos entes estatais, que devem se embasar nos ditames constitucionais.

É importante salientar que se sujeitar as, muitas vezes, absurdas exigências impostas aos contribuintes é consentir com os erros que os entes cometem na cobrança dos tributos, equiparando a sociedade aparentemente evoluída a uma sociedade medieval que se sujeitava a imposição de impostos exorbitantes de maneira que o contribuinte nunca pudesse se equiparar aos grandes Senhores.

Já que não sendo examinada a capacidade econômica do contribuinte não se tem como observar a satisfação do mínimo existencial buscando tão somente abastecer os cofres públicos, fazendo se valer apenas da natureza arrecadatória dos tributos, um dos princípios básicos do capitalismo, que vai na contramão dos princípios básicos da democracia.

#### **4.5 TRIBUTAR A RIQUEZA E JUSTIÇA FISCAL**

O texto constitucional traz apenas em um dispositivo a previsão legal para imposição de tributos sobre as grandes fortunas. Tal previsão está disposta no artigo 153, VII o qual por sua vez dispõe que cabe privativamente a União, por intermédio do Congresso Nacional, instituir impostos sobre grandes fortunas nos termos da lei complementar.

Roque Carrazza (2012, p.812), no que diz respeito aos impostos sobre grandes fortunas afirma que a lei complementar é tão somente exigida para que sejam estabelecidas diretrizes básicas para nortear a criação do imposto. A instituição do imposto teoricamente, o seu lançamento como se daria a arrecadação e fiscalização se dariam mediante lei ordinária, como os demais.

Vale a pena observar, que de modo geral, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais que versem sobre a matéria de legislação tributária, especialmente no que diz respeito a (Art. 146 da CF/88):

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
- c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
- d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (BRASIL, 1988)

Mas como o próprio texto constitucional determina, é uma competência exclusiva da união, e ela não fez uso de essa competência, de forma que não foi este efetivamente instituído, muito embora esteja prevista sua instituição. Ricardo Alexandre, ao pontuar sobre o tema diz que “alguns doutrinadores mais críticos afirmam que o tributo não foi criado porque as grandes fortunas estariam muito bem representadas no parlamento federal, inibindo qualquer iniciativa no sentido de exercício da competência.” (ALEXANDRE, 2016, p.580)

Mas importa dizer que outro questionamento no tocante a esse tema é quanto a viabilidade da criação do tributo, já que este após a criação do imposto as grandes fortunas com certeza seriam retiradas do país assegurados pelo menos 90 (noventa) dias para que seus “dono” o fizessem.

A instituição do imposto sobre grandes fortunas (IGF) é uma discussão muito atual e com grande apelo na sociedade, pois a ideia que se tem é de que dessa maneira haverá certa desconcentração da riqueza.

O imposto sobre Grandes fortunas é um exemplo de tributação que incide sobre o patrimônio. Esse tipo de imposto funciona como mecanismo de correção das deficiências distributivas, pois são considerados tributos diretos, ou seja, incidem sobre o patrimônio do contribuinte e não o consumo (indireto), ambas já explicadas no tópicos sobre espécies de tributos. Uma vez que incide sobre a renda estocada em forma de bens e direitos, este imposto tende a recair sobre as rendas que foram menos tributadas no tempo em que eram indiretas (consumo).

O nível de concentração de renda no Brasil é atualmente muito grande, e ainda não foi instituído por meio de lei complementar uma maneira de fiscalizar essa renda absurdamente mal distribuída. Países como a França possui um imposto semelhante, lá é conhecido como Imposto de Solidariedade sobre a Fortunas (ISF). Thomas Piketty explica:

O imposto sobre as grandes fortunas foi introduzido na França em 1981, extinto em 1986, depois reintroduzido em 1988 sob a forma do imposto de solidariedade sobre as fortunas (ISF). Os valores de mercado têm, às vezes, variações bruscas que podem parecer arbitrarias, mas têm o mérito de fornecer a única base objetiva universalmente aceita para tal imposto. Com a condição, porém, de ajustar com regularidade as taxas e categorias de tributação e não deixar as receitas subirem automaticamente com as mudanças no mercado imobiliário; caso contrário, estaríamos expostos a revoltas fiscais, como ilustra a célebre Proposição 13 adotada na Califórnia em 1978 para limitar as altas uniformes do property tax. (PIKETTY, 2013, p.50)

Em tese, atualmente o objetivo de tributar é redistribuir a riqueza visando garantir a população bem-estar e justiça social, isso além de financiar as

atividades Estatais. O fato de a constituição Federal de 1988, 29 anos atrás, ter possibilitado a instituição de impostos sobre as grandes fortunas e o legislativo até hoje não ter tomado providências quanto a isso, traz à baila uma reflexão. O que torna o imposto sobre Grandes Fortunas diferente de todos os demais, para que ele não fosse instituído até os dias de hoje? A essa pergunta ainda não se tem uma resposta, mas é o que se tem buscado entender ao longo dos anos.

Thomas Piketty (2013, p.51) acredita que “o IGF ajudaria a reduzir os impostos sobre o consumo que no Brasil ultrapassam 50%, enquanto nos países desenvolvidos não passe de 30%.” Os produtos de consumo são absurdamente taxados, enquanto o patrimônio é “subtaxado”. Suponha-se que fosse instituído o IGF, aplicada uma alíquota de 1% sobre os valores acima de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), isso matematicamente geraria cerca de 100 bilhões de reais por ano. Com toda certeza haveria uma desconcentração de renda e se chegaria supostamente ao patamar econômico dos outros países desenvolvidos. Acredita-se que o IGF seja alternativa mais eficaz do que o retorno da CPMF e outras tantas propostas de ajustes fiscais.

Conforme corroborado nos capítulos anteriores, o princípio da capacidade contributiva visa que a tributação deve ter como fundamento sempre que possível a renda, ou seja, devendo aquele que possui maior riqueza recolher a maior do que aquele que possui riqueza inferior proporcionalmente. Esse princípio enquanto fracionamento do princípio da isonomia tributária é um dos melhores argumentos para que seja instituído o famigerado Imposto Sobre Grandes Fortunas.

O mais importante desses princípios é o da capacidade contributiva, que fornece a medida para as comparações intersubjetivas. Hoje aparece explicitamente na CF (art.145). Consiste em legitimar a tributação e graduá-la de acordo com a riqueza de cada qual, de modo que os ricos paguem mais e os pobres, menos. Inexiste controle judicial da aplicação do princípio, dependente de apreciação política. (TORRES, 1999, p.20)

O fato é que o Brasil possui carga tributária altíssima e isso é prova de que muitas das vezes não se tem aplicado o princípio da capacidade contributiva no tocante a isonomia tributária. Hugo de Brito Machado (2008, p.40) explica tal

afirmação ao dizer “que a carga tributária não pode ser tão pesada ao ponto de desestimular a iniciativa privada”, e isso vem ocorrendo no Brasil, já que muitos impostos tem alíquotas elevadas e desproporcionais.

Insta-se dizer que os impostos, que naturalmente tem caráter de redistribuidor de riqueza, deveriam ser convertidos em benefícios ao povo, porem estes são utilizados para manter o mal funcionamento do Estado, que desde a época do Brasil império tem altos custos e baixa eficiência. Devido a esse fato é possível verificar no cotidiano do brasileiro que a dúvida que fica é se realmente esse novo imposto seria útil e seria de fato aplicado como dever ser ou se seria apenas mais uma forma de arrecadar e todos os valores seriam apenas mais números nos cofres públicos disponíveis para que os governantes pudessem se apropriar ilicitamente.

O que se pretende é que assim como os demais tributos, os Impostos sobre Grandes Fortunas sejam aplicados de maneira correta, visando a redistribuição da renda e buscando a cada dia a isonomia tributária que o legislador tanto almejou.

## **CONCLUSÃO**

Os princípios da Isonomia Tributária e da Capacidade Contributiva devem ser observado impreterivelmente, visto que só mediante sua aplicação será caber de se alcançar a justiça tributária e social. Como afirmou Aristóteles, só haverá justiça se houver ponderação entre a fartura e penúria. Assim, a tributação só será justa quando tributar o contribuinte na medida de sua capacidade econômica, não a maior que acabe por causar o confisco e prejudicando o mínimo existencial, nem a menor que acabe por causar injustiça.

Não é correto afirmar que há apenas uma solução, mas fica evidente que uma das maneiras de atenuar as desproporções, as desigualdades é por meio de políticas públicas eficazes que visem a melhor redistribuição dos tributos

arrecadados. O princípio da Capacidade Contributiva, enquanto princípio derivado da Isonomia, uma vez que corretamente aplicado, é a melhor maneira de se garantir e concretizar os propósitos impostos na Constituição Federal de 1988 de uma sociedade justa e solidaria visando a igualdade entre as pessoas. Vez que o não cumprimento do objetivo constitucional acaba por gerar conduta inconstitucional.

É importante dizer que todos os tributos, sem exceção, devem, sempre que possível observar o princípio constitucional da capacidade contributiva, mas é fato que nem sempre esse princípio é obedecido, uma vez que não há interesse da administração de implantar políticas públicas que visem a solidariedade, a redistribuição dos tributos arrecadados e muito menos de uma tributação pessoalizada.

No tocante as imunidades tributarias, estas desde que fundamentadas e objetivando obedecer os valores constitucionais, não prejudicam a aplicação do princípio da capacidade contributiva e muito menos interferem na isonomia. Mas, as vantagens e benefícios desnecessárias são lesivas ao passo que tendem a aumentar de maneira injusta a carga tributária dos que não são favorecidos, dessa maneira, são ofendidos os princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva.

Atualmente verifica-se que no Brasil há uma elevada quantidade de tributos, o que acarreta numa carga tributária exagerada. Ainda que não pareça, isso é reflexo do desrespeito ao princípio da capacidade contributiva e conseqüentemente ao princípio da isonomia, e isso implica no confisco do patrimônio do contribuinte, que é vedado nos termos do artigo 150 IV da CF/88.

A justiça tributária se dá através do respeito aos princípios constitucionais e tributários da isonomia e da capacidade contributiva, que consiste em sempre que possível (não significa faculdade), instituir e cobrar os tributos analisando a capacidade econômica do contribuinte, fazendo dessa maneira uma tributação flexível e adequada a cada caso concreto em questão. Os princípios devem ser observados sempre, com exceção somente nos casos em que for impossível.

A alíquota tributaria deve ser graduada de maneira progressiva ou proporcional, quando progressiva se tem por objetivo atingir proporcionalmente os mais afortunados e menos os mais pobres de modo a favorecer a redistribuição da riqueza e assim diminuir as desigualdades sociais, mas quando proporcional atinge de maneira a não favorecer a redistribuição. Dessa maneira é notório que o princípio da capacidade contributiva é o melhor mecanismo jurídico de concretização da justiça redistributiva e de uma sociedade igualitária onde a desigualdade não impera.

Enfim, para que se concretize a ideologia de um Estado Democrático de Direitos, que é o principal objetivo da Carta Magna, se faz necessário que o Estado arque com as necessidades da sociedade. O que só será possível houver solidariedade e espírito de comunhão, deixando de lado os exageros e o individualismo, buscando com base nos ideias de igualdade que os que possuem maior riqueza tenham consciência de que devem contribuir proporcionalmente mais o que os que possuem o mínimo para sua existência digna.

## **REFERENCIAS**

**ABRAHAM, Marcus. O Planejamento Tributário e o Direito Privado.** São Paulo: Quartier Latin, 2007.

**ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquematizado / Ricardo Alexandre.** – 10. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2016

**AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro.** 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

**AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro,** 14. ed. 2008

**ARAUJO**, Jair Andrade, **CABRAL**, Janaina. **A Relação Entre Desigualdade De Renda e Crescimento Econômico No Brasil: 1995-2012**. Disponível em: [:https://probdes.iiec.unam.mx/en/revistas/v45n180/body/v45n180a6\\_1.php](https://probdes.iiec.unam.mx/en/revistas/v45n180/body/v45n180a6_1.php): Acesso em: 16/10/2017

**ARISTÓTELES. Ética a Nicômaco**. São Paulo: Abril Cultural, 1980. (Coleção Os Pensadores).

**ATALIBA**, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

**BACHA**, E. Hierarquia e Remuneração Gerencial. In TOLIPAN, Ricardo. & TINELLI, A.C. (1975) **A Controvérsia da Distribuição de Renda no Brasil**, Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1975.

**BALEEIRO**, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

**BARBOSA**, Juliana E. M. **O Princípio da Isonomia Tributária e sua Aplicabilidade**. In: **Direito do Estado – Novas Tendências**, v. 6, n. 7, out. 2005.

**BARRETO**, Marco Antônio Gama. **O conceito de tributo no sistema brasileiro**. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário). São Paulo: PUC/SP, 2008.

**BECKER**, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**, 6. Ed. 2013.

**BONOMO**, Carla. **A eficácia da capacidade contributiva e a justiça social**. *Direito e Paz*, Lorena, v. 12, n. 22, jan./jun. 2010.

**BRASIL. Constituição (1988). Constituição (da) República Federativa do Brasil**. Promulgada em 05 de outubro de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em 10 de outubro de 2017.

**BUFFON**, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009

**CHIMENTI**, Ricardo Cunha. **Direito tributário**: com anotações sobre direito financeiro, direito orçamentário e lei de responsabilidade fiscal– 14. ed. – São Paulo: Saraiva, 2011. – (Coleção sinopses jurídicas; v.)

**CAPRA**, Fritjof. **A teia da vida**: uma nova compreensão científica dos sistemas vivos. São Paulo: Editora Cultrix, 1996.

**CARRAZZA**, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28 ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

**CARVALHO**, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 27ª Ed. São Paulo, Saraiva, 2016

**COÊLHO**, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**. 10. ed, rev. e ampl. Rio de Janeiro, Forense, 2006.

**DEL NERO**, Antônio Carlos. **Direito quântico tributário**. Revista Jurídica Consulex, Brasília, v. 11, n. 262, 37-39, dez. 2007.

**Decisão STF**, RE 562.045, rel. p/ o ac. min. Cármen Lúcia, voto do min. Eros Grau, j. 6-2-2013, P, DJE de 27-11-2013, Tema 21, Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigobd.asp?item=%201380>. Acesso em: 20 de outubro de 2017.

**DICIONARIO AURELIO ONLINE**. Disponível em: <<https://dicionariodoaurelio.com/principio>>. Acesso em: 04 Setembro de 2017.

**DEL NERO**, Antonio Carlos. **Direito quântico tributário**. Revista Jurídica Consulex, Brasília, v. 11. 2017.

**FERREIRA.** Alexandre Henrique Salema, **Política Tributária e Justiça Social: Relações entre tributação e os fenômenos associados à pobreza.** Campina Grande: Eduerp, 2007.

**FERREIRA SOBRINHO,** José Wilson. Imunidade tributária. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1996.

**HARADA,** Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário,** 24. ed. São Paulo: Atlas, 2015

**KENWORTHY,** Lane; **PONTUSSON,** Jonas. **Rising inequality and the politics of redistribution in affluent countries.** Perspectives on Politics, v. 3, n. 03, 2005.

**LACOMBE,** Américo Lourenço Masset. **Princípios Constitucionais Tributários.** 2.. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

**LANGONI,** C. **A Distribuição de Renda e Desenvolvimento Econômico no Brasil.** Rio de Janeiro: Editora Expressão e Cultura, 1973.

**LUCHIEZI JUNIOR,** Álvaro, **MARIA,** Elizabeth de Jesus. (Org.). **Tributação no Brasil: em busca da justiça fiscal.** Brasília, [s.n.], 2010

**MACHADO,** Hugo de Brito. Curso de direito tributário. São Paulo: Malheiros, 2008.

**MARTINS,** Ives Gandra da Silva. **Imunidade Tributária.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.

**MILANOVIC,** Branko. **The median-voter hypothesis, income inequality, and income redistribution: an empirical test with the required data.** European Journal of Political Economy, v. 16, n. 3, 2000.

**MELLO**, Celso Antônio Bandeira de. Curso de direito administrativo. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

**MENDES**, Marcos José. **Desigualdade e crescimento**: uma revisão da literatura. Senado Federal, Consultoria Legislativa Textos para discussão, Brasília, n.131, 2013.

**MORAES**, Alexandre de, **Direito constitucional** - 13. ed. - São Paulo: Atlas, 2003.

**MORAES**, Alexandre de. Direito constitucional. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

**MOTA**, Sérgio Ricardo Ferreira. **Imposto sobre as grandes fortunas no Brasil**: origens, especulações e arquétipo constitucional. São Paulo: MP Ed, 2010.

**NOGUEIRA**, Rui Barbosa. Curso de direito tributário. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.

**PAULSEN**, Leandro. Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 6ª ed. rev. e atual. Porto Alegre: 2004.

**PAULSEN**, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. – 8.ed. – São Paulo: Saraiva, 2017.

**PIKETTY**, Thomas. **A economia das desigualdades**. Leya, 2014a

**PLATÃO**. **A República**. São Paulo: Nova Cultural, 2004. (Coleção Os Pensadores).

**POCHMANN**, Marcio. **Desigualdade e justiça tributária**. Brasília, IPEA, v. 15, 2008.

**SABBAG**, Eduardo de Moraes- Direito Tributário Essencial– 14. ed. rev., atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, out./2014.

**SABBAG**, Eduardo. **Manual De Direito Tributário** / Eduardo Sabbag. – 8. ed. – São Paulo: Saraiva, 2016.

**SANCHES**, José Luis Saldanha. **Justiça fiscal**. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010.

**SILVEIRA**, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: Uma Visão Crítica**. Rio de Janeiro: Editora Elsevier, 2009.

**SILVEIRA**, Rogério Zanon de. **Tributo, educação e cidadania: a questão tributária no ensino fundamental como fator de desenvolvimento da cidadania participativa no Brasil**. 2. ed. Vitória: Instituto Histórico e Geográfico do Espírito Santo, 2002.

**SOUSA**, Rubens Gomes de. RDP 24/215 apud ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária, 6. ed., 1975.

**TIPKE**, Klaus. **YAMASHITA**, Klaus. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva** / Klaus Tipke, Douglas Yamashita. -- São Paulo: Malheiros, 2002.

**TORRES**, Ricardo Lobo. **Solidariedade e Justiça Fiscal**. In: Estudos de Direito Tributário em homenagem à memória de Gilberto de Uihôa Canto. Maria Augusta Machado de Carvalho. (Coord.). Rio de Janeiro. Forense, 1998.

**TOMICH**, Frederico Andrade; **MAGALHÃES**, Luís Carlos G. de; **GUEDES**, Eduardo Malheiros. **Desoneração do ICMS da Cesta Básica**. Brasília, IPEA, 1997.

**TORRES**, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**: Volume III - Os direitos humanos e a tributação - Imunidades e isonomia. [S.L.]: Renovar, 1999.

**TORRES**, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário**: Valores e Princípios Constitucionais Tributários. v. 2, Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

**TORRES**, Ricardo Lobo, **Curso de direito financeiro e tributário** -19ª edição, revista e atualizada / Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

**ZANOTI**, Luiz Antônio Ramalho; **RIBEIRO**, Maria de Fátima. **O tributo como fator de geração da justiça fiscal e do bem-estar social**. Argumentum: Revista de Direito, Marília, v. 6, 2006