

O IMPACTO DA POLÍTICA FISCAL SOBRE OS DIREITOS HUMANOS

Fernanda de Holanda Paiva Nunes

Centro Universitário de Brasília (UniCEUB), Brasília
fernandanunes3@hotmail.com

Joedson de Souza Delgado

Centro Universitário de Brasília (UniCEUB), Brasília
joedson.delgado@hotmail.com

Resumo: Este trabalho reflete o exame normativo da política fiscal à luz dos direitos humanos, visto que a tributação é uma instituição social e de extrema importância para a distribuição de renda e riqueza, bem como de outros bens. Tal situação decorre a justiça tributária – tema inerentemente interdisciplinar localizada entre as disciplinas tributárias tradicionais de direito tributário, finanças públicas e microeconomia e está ligada a abordagens da filosofia e de algumas ciências sociais. A pesquisa sobre justiça tributária é de cunho exploratório realizada por meio de revisão da literatura, com abordagem qualitativa dos conceitos-chave: (i) Estado, (ii) cidadania, (iii) propriedade e (iv) justiça social. Os resultados apontam que a justiça fiscal é um valor social supremo de objetivo constitucional necessária a dignidade dos indivíduos.

Palavras-chave: Direitos Humanos. Justiça Fiscal. Orçamento público. Tributação.

The impact of tax policy on human rights

Abstract: This work reflects the normative examination of fiscal policy in the light of human rights, since taxation is a social institution of extreme importance for the distribution of income and wealth, as well as other goods. This situation arises from tax justice – an inherently interdisciplinary theme located between the traditional tax disciplines of tax law, public finance and microeconomics and is linked to approaches from philosophy and some social sciences. The research on tax justice is exploratory in nature, carried out through a literature review, with a qualitative approach to key concepts: (i) State, (ii) citizenship, (iii) property and (iv) social justice. The results indicate that fiscal justice is a supreme social value with a constitutional objective necessary for the dignity of individuals.

Keywords: Human Rights. Tax Justice. Public budget. Taxation.

INTRODUÇÃO

Normalmente, o debate sobre mudanças tributárias no Brasil costuma aparecer em situações que expõem a desigualdade social e injustiça fiscal. Em 2020, no contexto da pandemia da covid-19, as medidas do governo para conter a propagação do vírus deixaram muitas pessoas expostas a maiores riscos para sua saúde física e mental. Esses riscos decorreram do aumento da exposição ao vírus e das dificuldades econômicas e sociais durante o bloqueio.

Em 2022, com a eleição de um novo governo, o Congresso pode retomar abordar as questões tributárias diante da matemática do orçamento. Torna-se, então, perceptível a necessidade de igualar o acesso a bens essenciais aos cidadãos, a exemplo de uma saúde pública digna e universal.

Nesse particular, o trabalho objetiva refletir a seguinte problemática norteadora: os benefícios fiscais e uso da receita tributária alocada podem ser decisivos para a justiça social? O objetivo geral consiste em analisar a importância da tributação para o funcionamento social, econômico e político de qualquer sociedade.

Os objetivos específicos da pesquisa, por seu turno, elaboradas em cada um das consecutivas subdivisões, são: explicitar a trajetória da justiça tributária sob a ótica dos direitos fundamentais; identificar a trajetória da capacidade contributiva associada ao mínimo existencial e à justiça distributiva; relacionar a vinculação do Estado aos direitos fundamentais decorre da obrigação de atuação conforme com os respectivos ditames constitucionais, de modo que a adequada incidência destes promove o desenvolvimento social, objetivo fundamental da República.

Metodologicamente, o estudo caracteriza-se como exploratória, feita por meio de revisão integrativa da literatura do instituto da capacidade contributiva, com abordagem de ferramenta quantitativa para diminuição das desigualdades sociais. Para explorar o conteúdo dentro desse recorte proposto, a pesquisa perpassa em quatro pontos sucessivos.

Por meio da justiça fiscal, pretende-se demonstrar que é possível construir alteração da legislação tributária para que a tributação recaia predominantemente sobre a renda e sobre o patrimônio e em menor escala sobre o consumo e os serviços, como ocorre na norma atual. Desse modo, também se defende que a progressividade deve ser amenizada e se dê lugar ao tributo regressivo, para que seja equilibrada a oneração, principalmente dos cidadãos com menor capacidade financeira.

Esse itinerário tornar-se-ão evidentes as mudanças estruturais que devem ser feitas para assim ser alcançada a justiça social e a diminuição da desigualdade social.

1 JUSTIÇA TRIBUTÁRIA SOB A ÓTICA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS

Ao longo da história, é comum o fato de os Estados exigirem de seu povo, por meio da tributação, os recursos financeiros necessários, a fim de aplicar tais recursos em serviços e políticas públicas, para buscar as melhorias sociais. Entretanto, há pouco se discute sobre a função social do tributo e a promoção de justiça por meio da tributação, sendo esta área ainda pouco trabalhada conceitualmente e, na maioria das vezes, abstrata.

Para diminuir tal abstração, analisar-se-á o conceito de justiça fiscal à luz da doutrina de Rawls e, posteriormente, à luz da Constituição Federal.

A própria Constituição determina regras para que a justiça seja efetivada também por meio da tributação. É nesse sentido que Piketty (2014, p. 466) explicita que a justiça social é o princípio basilar das sociedades modernas, de modo que as políticas públicas devam partir do pressuposto do cumprimento de tal princípio estrutural.

Reafirmando a função social, Tipke (2002, p. 16) determina que o tributo não pode ser entendido somente como um sacrifício exigido do contribuinte, tão pouco como uma simples oneração para angariar riqueza, “mas também como uma contribuição imprescindível para que o ente tributante tenha recursos em nível suficiente para realizar suas tarefas em proveito de toda a sociedade”.

Para uma discussão sólida acerca do conceito de justiça fiscal, deve-se analisar a arrecadação e a aplicação dos recursos arrecadados em políticas públicas. Desse modo, analisar-se-á o

conceito de justiça fiscal no que tange à função estatal de cobrar tributos, não é uma preocupação acadêmica que está no centro de uma única disciplina ou tradição acadêmica, mas atravessa uma infinidade de disciplinas como finanças públicas, direito, filosofia, ciência política, sociologia fiscal etc.

Trata-se de um escopo constitucional a promoção de justiça, mais especificamente determinado no art. 3º, I da CF, conforme explicitado no tópico anterior. O Estado possui, então, o dever de onerar, da forma mais justa, os cidadãos, a fim de que o tributo cumpra a sua função de redistribuição de riqueza e da consequente redução de desigualdades sociais (CF, art. 3º, III).

Enquanto a máquina pública possui o dever de prestar, de maneira eficiente, os serviços públicos, os sujeitos passivos têm o dever de contribuir com o Estado na medida de suas rendas e haveres. Neste último, o ente tributante tem o importante papel de não gerar discriminações nem privilégios, distribuindo a carga tributária de modo equitativo, proporcional e justo.

Uma perspectiva sociológica fiscal sobre o Estado também pode ser instrutiva para a teorização da justiça tributária. A consciência das clivagens socioeconômicas e da assimetria de poder completam o conceito de um Estado como uma política de valor comum que visa o bem comum.

O Estado é um instrumento para realizar as considerações de justiça tributária, mas nunca é um terreno neutro para a competição das melhores ideias tributárias. Estado e tributação estão estreitamente interligados, assim como a tributação, redução da pobreza e justiça social. Apresenta-se, portanto, como um objetivo concreto a ser alcançado pelas normas tributárias.

Dessa forma, verifica-se que os tributos são, e sempre foram, expressão clara de poder e instrumentos de justiça ou injustiça social. Para definir, então, qual conceito de justiça se aproxima do disposto na Constituição Federal, em âmbito tributário, remete-se à definição aristotélica de justiça distributiva, a qual é exteriorizada na distribuição de bens materiais ou de qualquer coisa passível de divisão entre os integrantes do sistema político.

Esta ideia de justiça defende a igualdade não para todos, mas somente para os que são iguais entre si. Seguindo o mesmo raciocínio, justa também é a desigualdade, não para todos, mas para os que são desiguais entre si (BERTI, 1998, p. 56). A crise econômica em curso e a turbulência social, econômica e política que tem causado em todo o globo, a intensificação da desigualdade social e a necessidade de buscar medidas para superar a crise sem ferir os mais vulneráveis, a maioria das questões de tributação, principalmente no que diz respeito à justiça tributária, quem deve contribuir e quanto, tornaram-se vitais e são amplamente discutidos.

Em se tratando da aplicação da justiça distributiva aristotélica no sistema tributário nacional, deve-se analisar que, ao tributar, o Estado deve partir da premissa distributiva. Em outras palavras, tributar de maneira igual os iguais e de maneira desigual os desiguais. Particularmente, as crescentes disparidades de renda e riqueza têm despertado interesse e críticas, e uma mudança no regime tributário, bem como uma maior carga tributária sobre os afortunados, são medidas possíveis em desfavor de tais disparidades. Argumentos para reduzir essas desigualdades também podem ser encontrados em seus efeitos negativos sobre a saúde e o bem-estar de toda a população (WILKINSON; PICKETT, 2010, p. 68).

Em Aristóteles, a justiça distributiva impõe às polis, ou seja, às cidades; um rigoroso dever de exigir, dos cidadãos, uma participação financeira equânime em benefício do bem comum (WILKINSON; PICKETT, 2010, p. 68). Torres (1995, p. 99) define justiça distributiva como aquela que “intervém na distribuição das honras, ou das riquezas, ou de outras vantagens que se repartem entre os membros da comunidade política, na medida da capacidade de cada contribuinte”.

Na análise de Torres (1995, p. 99), a justiça distributiva aristotélica é a que funda toda concepção de uma tributação justa e rege o sistema tributário nacional. Aristóteles defende, ainda, que o critério do justo não é absoluto, pois varia em função de regime de governo de cada época (BERTI, 1998, p. 57).

Nesse sentido, retoma-se ao debate do modelo de Estado social, o qual possui, intrínseco em seu significado, o escopo de possibilitar igualdade de acesso a bens essenciais, como a educação, a saúde, entre outros (PIKETTY, 2014, p. 468). Dessa forma, as despesas públicas que envolvem educação e saúde fazem parte das funções inerentes ao Estado social, tendo característica de transferência na forma de serviços aos cidadãos.

Ora, se o escopo do Estado social é cumprir objetivos constitucionalmente determinados, deve-se retomar, também, a discussão da desigualdade, pois este fenômeno social está relacionado, de maneira direta, ao conceito de justiça tributária. Para confirmar tal liame, Piketty (2014, p. 468) explicita que “é necessário então estender os direitos fundamentais e as vantagens materiais ao máximo de pessoas possível, sobretudo se for do interesse daqueles que têm menos direitos e que enfrentam oportunidades de vida mais restritas”.

Em consonância, Rawls esclarece que estamos em uma sociedade heterogênea, isto é, uma sociedade composta por indivíduos desiguais, do ponto de vista econômico, cultural e social (LOVETT, 2013, p. 42). Portanto, para adequar a justiça a uma realidade díspar, este autor cria o conceito de princípio da diferença.

Nas palavras de Fleischacker (2006, p. 64), a justiça distributiva moderna é conceituada como aquela que invoca o Estado, tendo-o como “garantidor de que a propriedade seja distribuída por toda a sociedade de modo que todas as pessoas possam se suprir com certo nível mínimo de recursos materiais”. Assim, o Estado deve intervir nos casos em que não há uma distribuição justa, a fim de corrigir as imperfeições do próprio mercado (FLEISCHACKER, 2006, p. 64).

É nesse sentido que, em tempos atuais, a definição de justiça distributiva deve ser feita atentando-se ao fato de que todo ser humano tem o direito a um mínimo existencial, tal como estabelecido em 1948 pela Declaração Universal dos Direitos Humanos da Organização das Nações Unidas – ONU. Esse mínimo existencial atribui-se também à ordem econômica, fato que faz com o que o Estado deva intervir, por meio de uma justa tributação, para diminuir as desigualdades sociais existentes, visto que a tributação, como demonstrado, é o principal instrumento de redistribuição de riqueza (FLEISCHACKER, 2006, p. 64).

Para um maior entendimento da aplicação da justiça distributiva na tributação, recorre-se novamente a Rawls. Este autor elaborou a teoria da justiça como equidade (*justice as fairness*), publicada junto à *Theory of Justice*, a qual buscou questionar a possibilidade de fazer com que a sociedade democrática seja mais justa. Segundo Rawls (1997, p. 301), mesmo o segmento social mais marginalizado deve dispor de recursos para alcançar suas liberdades.

Lovett (2013, p. 43) concordando com postulado de Rawls entende que a justiça é a primeira virtude das instituições sociais. Uma teoria, independentemente de ser elegante ou econômica, deve ser revisada caso não seja verdadeira. Igualmente, as normas jurídicas e as instituições, independentemente de serem ou não bem-organizadas, devem ser alvo de reformas se forem injustas.

A equidade citada por Rawls (1997, p. 43) vai além da clássica definição aristotélica de justiça distributiva, pois exige que o Estado não apenas cumpra o princípio distributivo de tratar os iguais de forma igual e os desiguais de forma desigual, mas também atue no sentido de reduzir as desigualdades. É justamente por analisar o cenário de desigualdades sociais e tributação que,

conforme assinala Torres (1995, p. 90), “a obra de Rawls, a par da inspiração para a renovação dos estudos sobre a justiça, projetou enorme influência no campo da justiça fiscal”.

Com efeito, o arranjo defendido por Rawls (1997) implica necessariamente um Estado que intervenha a fim de assegurar aos pobres e miseráveis um nível minimamente aceitável de vida, com os direitos fundamentais assegurados pela constituição. Isto porque é este segmento da população que tem seus direitos humanos mais violados já que padecem duplamente suportando a carga tributária direta e indireta, sem receber em serviços públicos de qualidade os recursos oriundos dos tributos.

Conforme assegura Lovett (2013, p. 44), Rawls determina a sociedade como um sistema de cooperação, “voltado à coordenação de atividades de um grande número de pessoas para o benefício mútuo delas”. Para tanto, é necessário que haja um conjunto de princípios a fim de que se regule de qual maneira a maior parte dos indivíduos serão coordenados. Entre esses princípios, conforme Rawls, citado por Lovett (2013, p. 44), “o principal é o da justiça social, que, em uma vertente aristotélica, busca a igualdade entre iguais e a desigualdade entre os desiguais”.

Conforme Rawls (1997), as instituições jurídicas têm a finalidade de concretizar a justiça distributiva. Caso tais instituições não sejam organizadas e alinhadas a princípios, como o da justiça, o resultado do processo distributivo não será justo, pela falta de equidade. É nesse sentido que o autor defende a justiça como a maior e principal virtude das instituições sociais.

Para perseguir o objetivo de constituir uma instituição justa, Rawls (1997, p. 303) determina que um estado democrático organizado deve constituir-se de, entre outros aspectos, “uma constituição justa”. Justo, portanto, seria uma sociedade igualitária, construída sobre bases de medidas sociais básicas, oportunidades iguais e, em âmbito tributário, uma taxação progressiva dos mais ricos, remetendo-se à ideia aristotélica de justiça distributiva.

Dworkin, influenciado por Rawls, confirma tal dever estatal, ao indagar: “Podemos dar as costas à igualdade? Nenhum governo é legítimo a menos que demonstre igual consideração pelo destino de todos os cidadãos sobre os quais afirme seu domínio e aos quais reivindique fidelidade” (RAWLS, 1997, p. 303).

Segundo Rawls (1997, p. 303), para atingir o escopo de uma justiça distributiva, o governo deve intervir na economia para corrigir possíveis desvios, a fim de garantir a eficiência econômica, denominado, pelo autor, como o setor da “alocação”. Da mesma maneira, o governo também deve preocupar-se com o setor da “estabilização”, o qual compreende os níveis de emprego e demanda, a fim de tornar eficiente a economia de mercado, conforme o autor acima.

Ao analisar a teoria defendida pelo autor acima, verifica-se que há, intrínseca em tal tese, o escopo da tributação progressiva. Assim, o princípio da justiça estaria satisfeito na medida em que os “desfavorecidos maximizassem suas expectativas” (RAWLS, 1997, p. 303). O setor da distribuição visa corrigir injustiças no que tange à distribuição de riqueza, a fim de desconcentrar a riqueza o poder, diminuindo a desigualdade social.

Assim, Rawls (1997, p. 303) cita impostos sobre a herança e doações, desde que seja aplicada a progressividade na tributação dos destinatários das doações, reafirmando o escopo progressista defendido por um Estado de Bem-Estar Social. O autor cita um aumento nas alíquotas da tributação de herança justamente pelas desigualdades econômicas e sociais que são preservadas pelo direito de herança.

Neste sistema, Rawls aponta como remédio a tributação de propriedade, a fim de que se realoque tais riquezas concentradas. Ainda no setor da distribuição, o autor assegura que a concretização da justiça fiscal se dá na medida em que o tributo tem o intuito de “arrecadar a receita que é exigida por tal justiça” (RAWLS, 1997, p. 303).

Dessa maneira, para cumprir a justiça fiscal, Rawls (1997) determina que um sistema tributário precisa se pautar na tributação sobre a renda, a fim de que antes pague imposto aquele que retira do que aquele que acrescenta. Dessa forma, a tributação progressiva deve ser usada para corrigir as exacerbadas concentrações de riquezas e evitar o contínuo aumento de herança para os ricos e miséria para os pobres.

Em outras palavras, Rawls (1997, p. 306) defende a adoção da tributação progressiva quando há acumulação excessiva de riqueza e de poder, em uma sociedade desigual, tal qual é a brasileira¹. Rawls (1997, p. 307) defende um combate à desigualdade social, pois determina que, em sociedades extremamente desiguais, deve-se realocar a concentração de riqueza por meio da tributação progressiva de herança e de doações, bem como o uso da progressividade na tributação de renda de pessoas físicas.

Os impostos sobre herança são muito impopulares entre o público, todavia esta oposição pública é intrigante, pois esses impostos normalmente se aplicam a uma minoria de propriedades. Um maior apoio público aos impostos sobre heranças é importante para aumentar a conformidade pública com esses impostos, bem como para melhorar as chances de reforma política.

Por outro lado, as dívidas soberanas estão aumentando dado a crise financeira e representam um desafio significativo para a justiça intergeracional. Alguns críticos argumentam que os “ricos” deveriam simplesmente pagar a crise na forma de impostos muito mais altos, enquanto outros são mais modestos a esse respeito e alertam sobre as possíveis consequências negativas de impostos excessivos sobre a renda e a riqueza (PARIJS, 2000; HEMMING; KOCHHAR, 1990).

Tipke (2002, p. 54) respalda a discussão do problema da justiça fiscal, a qual “resume-se ao problema de distribuição de encargos fiscais, em uma sociedade de recursos escassos e interesses diversos e mesmo antagônicos”. Nesse sentido, o Estado é um instrumento para realizar as considerações de justiça tributária, mas nunca é um terreno neutro para a competição das melhores ideias tributárias.

Estado e tributação estão estreitamente interligados, assim como a tributação, o alívio da pobreza e a justiça social. No entanto, muitas questões importantes para as considerações de justiça tributária estão localizadas nos níveis internacional, supranacional e global, a exemplo dos paraísos fiscais, da dificuldade de tributar adequadamente as corporações e o capital internacional, das questões de concorrência fiscal internacional e 'fatores de localização', da falta de transparência nos fluxos financeiros globais (legais e ilícitos).

As ideias de Rawls vão além de uma função apenas fiscal, ou arrecadatória, mas também abarcam uma função extrafiscal, ou seja, aquela que desconcentra a renda, a fim de realocá-la. Conforme Caliengo (2009, p. 405), para que haja uma análise lúcida do conceito de justiça fiscal, deve-se estudar as determinações filosóficas, como o de Aristóteles e Rawls, aqui apresentados,

¹ Conforme dados oficiais publicados pelo Instituto Brasileiro de Economia da Fundação Getúlio Vargas, a desigualdade no Brasil aumentou pelo 17º trimestre consecutivo e alcançou seu maior nível em maio de 2019. O índice de Gini, que mede a renda do trabalho per capita, alcançou 0,627, o maior patamar da série histórica iniciada em 2012. Quanto mais perto de 1, maior é a desigualdade.

à luz da Constituição Federal, baseando-se nos princípios constitucionais que regem o sistema tributário nacional.

Em consonância com a definição aristotélica de justiça distributiva, aliada ao pensamento de equidade em Rawls, conclui-se que é necessário analisar o escopo constitucional de cada nação, para que o tributo se torne um instrumento de redistribuição de riqueza, e contribua no combate à desigualdade social. Em outras palavras, a escolha de uma base tributária específica não é totalmente instrumental, mas também possui algum valor moral intrínseco. Leonetti (2015, p. 235) defende que uma forma de assegurar os direitos humanos por meio da tributação seria permitindo que os gastos com medicamentos fossem integralmente deduzidos da base de cálculo do Imposto de Renda.

No caso do Brasil, conforme bem explicita Tipke (2002, p. 15): “justiça fiscal em sentido jurídico é a execução sistematicamente consequente da igualdade tributária e dos princípios, que concretizam o princípio da igualdade”. Ainda, a Constituição Federal de 1988 reflete e fomenta a economia social de mercado e, neste trilhar, seu ponto de partida é a percepção de que o ser humano precisa ser o objetivo maior da ordem econômica e social, aqui considerado o poder/dever de tributar (CALIENDO, 2009, p. 406).

Ora, se a promoção da justiça e a redução de desigualdade social, objetivos estampados na Constituição, embora positivados, não são assegurados à população, é necessário analisar se os instrumentos dispostos na Constituição para alcançar tais promessas constitucionais estão sendo garantidos na elaboração das normas tributárias. Caliendo (2009), então, afirma que os problemas tributários encontrados no Brasil se relacionam muito mais a uma questão ética em se tratando de justiça fiscal e distribuição da carga tributária de forma equitativa. Conclui o autor que o sistema tributário funciona somente para elevar a carga tributária, promovendo a injustiça fiscal.

2 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, MÍNIMO EXISTENCIAL E JUSTIÇA FISCAL

A justiça fiscal ganha maior relevo a partir da formação do Estado Social no segundo pós-guerra. A seu turno, os ideais de liberdade, igualdade e fraternidade, pilares dos direitos fundamentais, foram consolidados com o advento da Revolução Francesa. As dimensões de direitos podem ser extraídas de cada um dos ideais, sendo que: os direitos de 1ª dimensão são os civis e políticos; os de 2ª são os econômicos, sociais e culturais e os de 3ª dimensão referem-se à proteção da humanidade, a exemplo do direito ao desenvolvimento, à paz e ao meio ambiente (CO-NEGLIAN; ULIANA JÚNIOR, 2018, p. 32).

Inicialmente, eram tidos como direitos fundamentais apenas os de primeira geração, que de certo modo exigiam determinada abstenção do Estado, que figuravam a linha de raciocínio burguesa, cenário que passou a ser alterado com a industrialização, já que se mostrou insuficiente na promoção da defesa da dignidade humana, de modo que o consagrado *laissez faire, laissez passer* tornou a exploração humana ainda maior e inviabilizou a resolução por vias do Estado liberal (SARMENTO, 2010. p. 15).

Deste modo, a igualdade garantida legalmente não conseguia equilibrar as diferenças individuais, já que esta garantia a igualdade desde que cada indivíduo buscasse sua subsistência por meio de meios próprios, o que ocasionou maior empobrecimento das massas proletárias em pleno século XIX (COMPARATO, 2019. p. 53). Os problemas que a industrialização trouxe ensejou a elaboração de doutrinas socialistas acompanhadas de movimentos sociais na defesa da

atuação estatal para realização da justiça social, já que a formalização legal da igualdade não garantia sua efetividade (SARLET, 2007. p. 56).

O Direito Tributário é um instrumento de justiça social. No Brasil, com o nascimento do Direito Tributário, a distribuição da justiça fiscal tomou destaque na governabilidade e ocasionou o surgimento de uma consciência de um novo direito fiscal: a capacidade contributiva. Capacidade contributiva significa a parcela de riqueza que determina o montante que cada indivíduo consegue suportar perante a imposição tributária, ou seja, em seu aspecto subjetivo é parâmetro de fixação para a tributação, “a idoneidade para suportar o ônus do tributo”, e a possibilidade de opção dos signos presuntivos de riqueza, no aspecto objetivo (NOBRE JÚNIOR, 2001, p. 32).

O referido princípio significa a potencialidade do contribuinte no pagamento dos tributos, ou seja, abastecimento dos cofres públicos por meio da força econômica, por meio da qual evidencia-se a concepção do princípio da capacidade contributiva sob o viés positivo, já que instrumento de efetivação da justiça tributária que almeja exigir maior onerosidade àqueles que possam suportá-la. Ademais, busca-se a capacidade contributiva como uma verdadeira ordem constitucional ao Executivo e ao Legislativo que devem adotar as ações afirmativas em matéria tributária, valendo-se da dignidade da pessoa humana, igualdade e justiça social e distributiva.

Deste modo, especialmente devido à situação de quem contribui com o que não possui para com os encargos estatais, a significação que se demonstra desse princípio perpassa pela moralidade e ética no exercício de poder de tributar, bem como sua observância figura como dever dos responsáveis pela elaboração das políticas fiscais para imputar responsabilidade de sustento do Estado aos que têm essa condição presuntiva de riqueza e não aos que quase nada detêm (BECKER, 2004. p. 16).

O sistema tributário possui uma função ética, não devendo, portanto, cumprir apenas uma função fiscal de arrecadação estatal. Injusta é a tributação que obsta ou dificulta a consecução do bem comum. Por outro lado, a tributação considerada justa é a que respeita os ditames constitucionais inerentes à sociedade.

Em se tratando de ditames constitucionais, são elencados o da promoção da justiça e o da redução das desigualdades sociais (CF, art. 3º, I e III). Para o cumprimento destes compromissos, a própria Constituição elencou princípios constitucionais para a política fiscal.

Dessa maneira, para concretizar o valor jurídico de promoção da justiça, disposto constitucionalmente, há princípios constitucionais tributários. Entre tantos princípios tributários existentes, neste trabalho, serão abordados os que regem a justiça fiscal. Analisar-se-á, portanto, o princípio da isonomia, disposto no art. 150, inc. II, e o da capacidade contributiva, estampado no art. 145, § 1º, ambos da CRFB/1988.

Santos (2012) assegura que a isonomia, ou igualdade de todos na e perante a lei é um princípio de justiça universal. O autor confirma, ainda, que “um estudo profundo do assunto nos levará certamente à conclusão de que o isonômico é o justo” (SANTOS, 2012, p. 5).

Valadão e Filgueira (2020, p. 7942) determina que o princípio da capacidade de pagamento sustenta que aqueles que têm maior capacidade de pagar impostos – medidos por renda e riqueza – devem pagar mais coadunando, portanto, com o enunciado constitucional da igualdade. Para que haja, então, clareza quanto ao conceito de justiça fiscal adotado pela Constituição, deve-se analisar o princípio da capacidade contributiva.

Para tanto, considera-se o que ensina Caliendo (2009, p. 207): “o princípio da capacidade contributiva é o princípio de tributação mais importante na determinação da justiça fiscal e na

repartição de encargos fiscais”. É por esta razão que, na esfera tributária, aproxima-se a tributação da justiça fiscal na medida em que as aplicações dos tributos são fiéis aos princípios tributários, especialmente ao princípio da capacidade contributiva, pois esse é responsável pela máxima concretização do valor jurídico de justiça.

No que se refere ao mínimo existencial, esse é um princípio que possui estreita relação com os direitos humanos e segundo Torres (2005, p. 186) consubstancia-se em uma espécie de “*imunidade fiscal*” dada aqueles que se situam aquém de um certo patamar de capacidade contributiva. À construção de um Estado Democrático, com harmonia entre a distribuição de renda e a dignidade da pessoa humana, impõe uma função essencial ao princípio da capacidade contributiva para que a justiça social e distributiva se consolide, por meio da efetiva implementação de políticas públicas e ações afirmativas, dever constitucional fundado nos fundamentos e objetivos da Constituição da República e no próprio princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, CF).

O que ocorre na versão atual do princípio é que os indivíduos que têm maior capacidade de pagar tributos acabam pagando menos tributos, proporcionalmente. Ademais, o montante arrecado não é convertido em benefícios sociais para os menos favorecidos financeiramente. É necessário vislumbrar que preocupações de redistribuição, financiamento de bens públicos e outras considerações de bem-estar e pobreza, incluindo justiça fiscal, são expressões de uma cidadania exclusiva.

O desenvolvimento do Estado não deve se pautar exclusivamente no econômico, no acúmulo de riquezas pelo Estado, mas especialmente pelo desenvolvimento social, na busca de redução das desigualdades e fomento do bem-estar (BARCELLOS, 2010, p. 133). É neste sentido que a adoção das ações afirmativas fiscais auxilia a distribuição da receita do Estado por meio da justiça fiscal, o que enseja a formação de uma sociedade igual em oportunidades e, consequentemente, melhor desenvolvimento humano.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Restou perceptível que o tributo deve ser constituído como um instrumento de redistribuição de riqueza, para combater a desigualdade social e não como um instrumento para enriquecer uma nação. Sua distribuição deve ser justa e, para que isso aconteça, todas as tentativas de conceituar a justiça tributária devem especificar quais regras de justiça devem ser aplicadas e quais bens de justiça devem ser visados.

No Brasil, o tributo, juntamente com a justiça fiscal, deve concretizar o princípio basilar da atual Constituição Federal, o princípio da igualdade. A matriz tributária desenhada na Constituição Federal de 1988 foi projetada para tornar a distribuição de renda e riqueza mais equitativa, mas em qual medida? A Constituição Federal de 1988 foi projetada para respeitar os resultados do mercado, bem como projetado para transferências dos economicamente afortunados para os menos afortunados. De qualquer, a tributação pode ser uma medida para alcançar outros objetivos de justiça também, como igualdade de oportunidades ou liberdades básicas.

Quanto aos benefícios fiscais e uso de a receita tributária alocada serem decisivos para a justiça social, um debate político, no qual os próprios contribuintes são atores é necessário para fundamentar a política tributária e dar-lhe uma legitimidade mais ampla que vá além da opinião de especialistas. Assim, o funcionamento de um sistema tributário depende, em certa medida, da cooperação dos contribuintes e de sua moral tributária e não pode se basear apenas no controle e no poder.

Surge, então, a necessidade de o Estado efetivar a função social do tributo, garantindo o disposto na Carta Magna e, em consequência, efetivando a justiça fiscal. Se a renda e a riqueza podem simplesmente mudar de um estado para outro e escapar da justiça, a justiça tributária precisa encontrar respostas que garanta a correta aplicação da função social no mundo concreto, por meio do fato gerador, há princípios tributários definidos constitucionalmente.

Além de limitarem o poder de tributar, tais princípios determinam quais valores sociais devem ser priorizados a fim de que se efetive a função estatal. Logo, a justiça fiscal possui embasamento na justiça distributiva, e encontra sua personificação no princípio da capacidade contributiva. Conclui-se, então, que a justiça fiscal é um valor social supremo, um objetivo constitucional e para que haja a efetivação dela, a Constituição dispõe de princípios constitucionais tributários.

Em virtude dos elevados índices de desigualdade, o financiamento figura como proporcional, o que significa imensa injustiça social, que só poderia ser sanada mediante sistema tributário realmente progressivo que contestasse a distribuição de renda desigual. Do mesmo modo, necessária reforma tributária que possua a sensibilidade de manejar corretamente a seguridade social conforme a economia, o bem-estar e um sistema tributário distributivo.

Responder de forma inteligente às demandas por um sistema tributário mais progressivo que promova a realização da justiça social enfrentará desafios práticos e políticos difíceis. Esses bons pontos de partida para a política tributária estão disponíveis se houver vontade política para sustentar sua introdução e implementação.

REFERÊNCIAS

- BARCELLOS, Ana Paula de. Constitucionalização das políticas públicas em matéria de direitos fundamentais: o controle político-social e o controle jurídico no espaço democrático. In: SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Luciano Benetti (Orgs.). **Direitos fundamentais: orçamento e reserva do possível**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 133.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval Tributário**. 2. ed. São Paulo: Lejus, 2004.
- BERTI, Enrico. **As razões de Aristóteles**. Tradução de Dion David Macedo. 2. ed. São Paulo: Loyola, 1998.
- CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e análise econômica do Direito**. 5. ed. São Paulo: Campus Jurídico, 2009.
- COMPARATO, Fábio Konder. **A afirmação histórica dos direitos humanos**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.
- CONEGLIAN, Fabíola Roberti; ULIANA JÚNIOR, Laércio Cruz. **Direitos Fundamentais à Luz da Constituição Federal**. Curitiba: Juruá Editora, 2018.
- DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Tradução de Nelson Boeira. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002.
- FLEISCHACKER, Samuel. **Uma breve história da justiça distributiva**. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

HEMMING, Richard; KOCHHAR, Kalpana. Políticas fiscais com vistas ao crescimento. **Finanças & Desenvolvimento**, v. 10, n. 4, p. 37-39, 1990. Disponível: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/fdesenvolvimento/article/download/64882/62778> Acessado em: 11 nov. 2022.

LEONETTI, Carlos Araújo. Os Direitos Humanos da Tributação – um Caso Concreto: o direito à dedução integral dos gastos com medicamentos da base de cálculo do imposto sobre a renda. Sequência, Florianópolis, n. 70, p. 235-252, jun., 2015. Disponível em: <https://doi.org/10.5007/2177-7055.2015v36n70p235> Acessado em: 10 nov. 2022.

LOVETT, Frank. **Uma teoria da justiça de John Rawls**. 2. ed. São Paulo. Penso, 2013.

NOBRE JÚNIOR, Edílson Pereira. **Princípio constitucional da capacidade contributiva**. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2001.

PARIJS, Philippe Van. Renda básica: renda mínima garantida para o século XXI? **Estudos Avançados**, v. 14, p. 179-210, 2000. Disponível: <https://doi.org/10.1590/S0103-40142000000300017> Acessado em: 11 nov. 2022.

PIKETTY, Thomas. **O Capital no Século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Tradução de Vamireh Chacon. 2. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1997.

SANTOS, Dartagnan Ferrer dos. A Configuração da Igualdade pela Proteção ao Empregado: Reconhecendo Diferenças em Busca da Justiça. **Cadernos do Programa de Pós-Graduação em Direito–PPGDir./UFRGS**, v. 7, n. 1, 2012. Disponível: <https://doi.org/10.22456/2317-8558.34644> Acessado em: 10 nov. 2022.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

SARMENTO, Daniel. **Direitos fundamentais e relações privadas**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

TIPKE, Klaus. **Justiça Fiscal e o Princípio da Capacidade Contributiva**. 3. ed. São Paulo. Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobos. **O orçamento na Constituição**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

TORRES, Ricardo Lôbo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. III

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; FILGUEIRA, Edson Franklin Barbosa. O princípio do não confisco e seus critérios delimitadores. **Revista Jurídica (FURB)**, v. 24, n. 53, p. 7942, 2020. Disponível: <https://bu.furb.br/ojs/index.php/juridica/article/view/7942> Acessado em: 10 nov. 2022.

WILKINSON, Richard; PICKETT, Kate. **The spirit level: Why equality is better for everyone**. Penguin UK, 2010. Disponível: <https://cutt.ly/PMsqXIE> Acessado em: 1 nov. 2022.