

JUSTIÇA FISCAL E AS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR: IGUALDADE, ISONOMIA E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO PRESSUPOSTOS PARA UMA TRIBUTAÇÃO JUSTA

FISCAL JUSTICE AND CONSTITUTIONAL LIMITATIONS ON THE POWER OF TAXING: EQUALITY, ISONOMY AND CONTRIBUTING CAPACITY AS ASSUMPTIONS FOR FAIR TAXATION

RESUMO

Trata-se de artigo desenvolvido com o objetivo de demonstrar, ainda que forma breve, alguns conceitos acerca do que é justiça, permeando as ideias esposadas por diversos autores que se empreenderam na árdua tarefa de buscar uma definição do que pode ser considerado justo em uma sociedade complexa. Busca-se dar ênfase às implicações da justiça no âmbito fiscal, sob a ótica dos limites constitucionais ao poder de tributar. Para tanto, será utilizado o método de raciocínio dedutivo, partindo-se de uma ideia geral para conclusões particulares, utilizando-se de consultas doutrinárias, sites especializados em temas jurídicos, revistas qualificadas, entre outros, que desempenham ação difusora de informações, cujas referências serão colacionadas ao final. Assim, para seja possível adentrar no tema da justiça fiscal, se faz necessário abordar, ainda que brevemente, as ideias desenvolvidas por escritores e juristas que se dedicaram ao estudo da justiça, a fim de tornar possível identificar os elementos que dela são indissociáveis, inclusive quando o assunto trata das relações entre os contribuintes e o Estado, consoante se pretende demonstrar. Busca-se, como resultado do trabalho, demonstrar que, apesar da dificuldade em se definir o que vem a ser justiça, especialmente no âmbito tributário, a observância dos direitos fundamentais dos contribuintes, notadamente a igualdade, isonomia e capacidade contributiva, se mostra como pressuposto para a concretização da justiça fiscal.

Palavras-chave: Justiça Fiscal. Tributação. Isonomia. Capacidade Contributiva.

ABSTRACT

It is an article developed with the objective of demonstrating, although briefly, some concepts about what justice is, permeating the ideas espoused by several authors who undertook the arduous task of seeking a definition of what can be considered fair in a complex society. It seeks to emphasize the implications of justice in the tax sphere, from the perspective of constitutional limits on the power to tax. For this purpose, the deductive reasoning method will be used, starting from a general idea for particular conclusions, using doctrinal consultations, sites specialized in legal topics, qualified magazines, among others, that perform information dissemination action, whose references will be collected at the end. Thus, in order to be able to enter into the theme of tax justice, it is necessary to address, albeit briefly, the ideas developed by writers and lawyers who dedicated themselves to the study of justice, in order to make it possible to identify the elements that are inseparable from it, including when it comes to the relationship between taxpayers and the State,

depending on what they want to demonstrate. It is sought, as a result of the work, to demonstrate that, despite the difficulty in defining what is justice, especially in the tax sphere, the observance of the fundamental rights of taxpayers, notably equality, equality and contributory capacity, is shown as assumption for the realization of fiscal justice.

Key-words: Fiscal Justice. Taxation. Isonomy. Contributory Capacity.

1. INTRODUÇÃO

Vários são os conceitos de justiça apresentados pelos estudiosos do tema, os quais se empreenderam na árdua tarefa de buscar uma definição para o que é justo e o que é injusto no contexto das relações humanas e sociais. Assim, não se pretende exaurir neste trabalho as questões que envolvem a justiça e as ideias desenvolvidas pelos autores em suas concepções sobre o tema, buscando-se tão somente apresentar uma breve exposição sobre o que vem a ser justiça.

Nesta seara, que para seja possível adentrar no tema da justiça fiscal, se faz necessário abordar, ainda que brevemente, as ideias desenvolvidas por escritores e juristas que se dedicaram ao estudo da justiça, a fim de tornar possível identificar os elementos que dela são indissociáveis, inclusive quando o assunto trata das relações entre os contribuintes e o Estado, consoante se pretende demonstrar.

Isto posto, observa-se que os direitos fundamentais dos contribuintes, traduzidos nas limitações constitucionais ao poder de tributar, podem ser grandes aliados da busca por um sistema tributário justo e equilibrado, razão pela qual a efetivação da igualdade e isonomia tributária, bem como da capacidade contributiva, mostram-se como pressupostos para a efetivação da justiça fiscal no Brasil.

2. DESENVOLVIMENTO

2.1. BREVES DEFINIÇÕES SOBRE JUSTIÇA

A questão da justiça tem sido refletida como ordem, harmonia e igualdade, onde justo e igual se interimplicam dentro de um universo fixo e imóvel, do qual se deduzem os princípios a serem aplicados aos casos concretos supervenientes¹. Quem pergunta por uma definição da justiça, busca, em regra, um conceito

1 AGUIAR, Roberto A. R. de. **O que é justiça**. Uma abordagem dialética. 5. ed. São Paulo: Editora Alfa-Ômega, 1999, p. XI.

normativo no sentido de um critério para o justo e o injusto. Para determinar um conceito, pode-se partir de opiniões correntes, procedimento empírico que, em sentido amplo, esbarra na dificuldade encontrada na ampla divergência nas ideias sobre o que é justo e o que é injusto².

Quando alguma pessoa afirma algo como sendo justo, expressa com isso sua concordância, e quando afirma como injusto, expressa assim sua recusa. Em ambos os casos, pressupõe-se que tal afirmação não significa uma pura sensação de agrado ou desagrado, mas sim um julgamento objetivo. Os objetos avaliados como justo ou injusto são a práxis humana em seus diversos aspectos, tais como a ação, os sujeitos, as regras, os sistemas de regras da ação, e também as instituições em cujo âmbito se desenrola todo o comportamento humano³. No contexto social são, sobretudo, as situações de conflito em que o julgamento da justiça representa um papel, como aquelas que surgem no dar e receber, exigir e recusar, na distribuição de bens e encargos, entre outros. Assim, pelo fato de não existirem conflitos apenas no trato pessoal, o julgamento da justiça tem um alcance mais amplo e abrange o mundo dos negócios, as instituições sociais, a saber, Direito e Estado, além das relações dos vivos com as futuras gerações⁴.

Para John Rawls⁵, a primeira virtude das instituições sociais é a justiça, como a verdade o é dos sistemas de pensamento. Assim, uma vez que, embora elegante e econômica, uma teoria deve ser rejeitada ou revisada se não é verdadeira, leis e instituições devem ser reformadas ou abolidas se são injustas, por mais eficientes e bem organizadas que sejam. Neste sentido, argumenta que “a única coisa que permite aceitar uma teoria errônea é a falta de uma teoria melhor; de forma análoga, uma injustiça é tolerável somente quando é necessária para evitar uma injustiça ainda maior”⁶.

A justiça pode ser encontrada em uma infinidade de coisas e situações, sendo que, muitas vezes, pode ser melhor definida quando ocorre a sua violação, ou seja, quando apresentam-se situações, leis, julgamentos, instituições e sistemas sociais considerados injustos. Para John Rawls⁷, o objeto primário da justiça é a estrutura básica da sociedade, especificamente a maneira pela qual as instituições

2 HÖFFE, Otfried. **Justiça política**. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 27.

3 HÖFFE, Otfried. **Justiça política**. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 35-36.

4 HÖFFE, Otfried. **Justiça política**. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 36.

5 RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 4.

6 RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 4.

7 RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 8-9.

sociais mais importantes, ou seja, a constituição política e os principais acordos econômicos e sociais, distribuem direitos e deveres fundamentais e determinam a divisão de vantagens provenientes da cooperação social. Neste sentido, a teoria da justiça de Rawls é norteadada pelo fato de que os princípios da justiça para a estrutura básica da sociedade são o objeto do consenso original⁸. São esses princípios que pessoas livres e racionais preocupadas em promover seus próprios interesses, aceitariam, em uma posição social de igualdade, como definidores dos termos fundamentais de sua associação, já que devem regular todos os acordos subsequentes, especificam os tipos de cooperação social que se pode assumir e as formas de governo que podem ser estabelecidas, chamando-se, assim, de justiça como equidade⁹.

Na justiça como equidade, a posição original de igualdade corresponde ao estado de natureza na teoria tradicional do contrato social, posição que é entendida como uma situação puramente hipotética caracterizada de modo a conduzir a uma certa concepção de justiça. Entre as características essenciais dessa situação está o fato de que nenhuma pessoa conheceria seu lugar na sociedade, sua classe social ou a sorte na distribuição de dotes e habilidades naturais, como, por exemplo, inteligência e força¹⁰. Os princípios da justiça seriam escolhidos sob um véu da ignorância, a fim de garantir que ninguém seja favorecido ou desfavorecido na escolha dos princípios pelo resultado do acaso natural ou pela contingência de circunstâncias sociais. Assim, uma vez que todos estariam numa situação semelhante e ninguém poderia designar princípios para favorecer sua condição particular, os princípios da justiça passariam a ser resultado de um consenso ou ajuste equitativo¹¹.

Acerca da ideia construtiva de posição original, centro da teoria rawlsiana de justiça como equidade, Amartya Sen¹² sustenta que a equidade pode ser conformada de várias maneiras, mas em seu centro deve estar uma exigência de evitar vieses nas avaliações pessoais levando em conta os interesses e as preocupações dos outros também e, em particular, a necessidade de se evitar a influência dos próprios interesses, de prioridades pessoais ou preconceitos, o que pode ser amplamente visto como uma exigência de imparcialidade.

8 RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 12.

9 RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 12.

10 RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p.13.

11 RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p.13.

12 SEN, Amartya. **A ideia de justiça**. São Paulo: Companhia das Letras, 2011, p. 84.

Ainda sobre a concepção de justiça, se faz necessário ressaltar o entendimento de Ronald Dworkin¹³, o qual afirma que nenhum governo é legítimo a menos que endosse dois princípios soberanos que, em síntese, consistem na demonstração de igual consideração pelo destino de toda pessoa sobre a qual pretende ter domínio, e no respeito à responsabilidade e o direito de toda pessoa de decidir por si mesma como fazer da própria vida algo valioso. Tais princípios definem quais são as teorias aceitáveis de justiça distributiva¹⁴, onde toda distribuição é consequência das leis e dos programas políticos oficiais, não havendo distribuição politicamente neutra¹⁵. Assim, “dada qualquer combinação de qualidades pessoais de talento, personalidade e sorte, o que a pessoa obterá em matéria de recursos e oportunidades dependerá das leis vigentes no lugar onde ela é governada”¹⁶. Por isso, toda distribuição deve se justificar através da demonstração de que modo a ação do governo respeita os princípios fundamentais da igual consideração pelo destino e o pleno respeito pela responsabilidade¹⁷.

Ronald Dworkin¹⁸ apresenta o conflito entre a justiça e o direito. Segundo ele, nada garante que as leis serão justas e, se forem injustas, os representantes do Estado e os cidadãos poderão ter de comprometer as exigências da justiça para obedecer ao Estado de Direito, em razão de uma concepção de direito que não o entende como sistema rival de regras capazes de conflitar com a moral, mas sim sendo o direito um ramo da própria moral. Para isso, sustenta a necessidade de se pôr em evidência o que chama de justiça procedimental, a moralidade não só dos resultados justos, mas também de uma governança imparcial¹⁹. Há concordância quando são compartilhados os mesmos conceitos acerca dos critérios utilizados para identificação. Dessa forma, a discordância provém de uma interpretação diferenciada das práticas por todos partilhadas, existindo teorias mais ou menos

13 DWORKIN, Ronald. **A raposa e o porco-espinho**: justiça e valor. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2014, p. 4-5.

14 Para Ronald Dworkin, seriam as teorias que estipulam os recursos e as oportunidades que o Estado deve disponibilizar ao povo que ele governa (DWORKIN, Ronald. **A raposa e o porco-espinho**: justiça e valor. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2014, p. 4-5).

15 DWORKIN, Ronald. **A raposa e o porco-espinho**: justiça e valor. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2014, p. 5.

16 DWORKIN, Ronald. **A raposa e o porco-espinho**: justiça e valor. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2014, p. 5.

17 DWORKIN, Ronald. **A raposa e o porco-espinho**: justiça e valor. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2014, p. 5.

18 DWORKIN, Ronald. **A raposa e o porco-espinho**: justiça e valor. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2014, p. 09.

19 DWORKIN, Ronald. **A raposa e o porco-espinho**: justiça e valor. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2014, p. 09.

diferentes sobre quais são os valores que melhor justificam aquelas características das práticas que se apresentam como paradigmáticas²⁰.

Para Amartya Sen²¹, embora os princípios da justiça não sejam definidos com relação às instituições, mas sim quanto à vida e às liberdades das pessoas envolvidas, as instituições não podem deixar de exercer seu papel instrumental importante na busca da justiça. “Junto com os determinantes do comportamento individual e social, uma escolha apropriada das instituições tem um papel criticamente importante na tarefa de melhorar a justiça”²². Contrastando com a maioria das teorias da justiça modernas, que se concentra na sociedade justa, Amartya Sen²³ procura investigar comparações baseadas nas realizações que focam o avanço ou o retrocesso da justiça. No coração do problema específico de uma solução imparcial única para a escolha de uma sociedade perfeitamente justa está a possível sustentabilidade de razões de justiça plurais e concorrentes, todas com a pretensão de serem imparciais, ainda que sejam diferentes e rivais umas das outras²⁴.

Michael Sandel²⁵, por sua vez, apresenta três abordagens da justiça. A primeira delas diz que justiça significa maximizar a utilidade ou o bem-estar, ou seja, promover a máxima felicidade para o maior número de pessoas; a segunda estabelece que justiça significa respeitar a liberdade de escolha; enquanto que a terceira defende que a justiça envolve o cultivo da virtude e a preocupação com o bem comum. Nesse contexto, aduz que a abordagem utilitária contém dois defeitos: faz da justiça e dos direitos uma questão de cálculo e não de princípios, bem como, ao tentar traduzir todos os bens humanos em uma única e uniforme medida de valor, os nivela e não considera as diferenças qualitativas existentes²⁶.

Não se pode alcançar uma sociedade justa simplesmente maximizando a utilidade ou garantindo a liberdade de escolha, pois é preciso raciocinar sobre o significado da vida boa e criar uma cultura pública que aceite as divergências que

20 DWORKIN, Ronald. **A raposa e o porco-espinho: justiça e valor**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2014, p. 11-12.

21 SEN, Amartya. **A ideia de justiça**. São Paulo: Companhia das Letras, 2011, p. 14.

22 SEN, Amartya. **A ideia de justiça**. São Paulo: Companhia das Letras, 2011, p. 14.

23 SEN, Amartya. **A ideia de justiça**. São Paulo: Companhia das Letras, 2011, p. 39.

24 SEN, Amartya. **A ideia de justiça**. São Paulo: Companhia das Letras, 2011, p. 43.

25 SANDEL, MICHAEL J. **Justiça o que é fazer a coisa certa**. 6. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2012, p. 321.

26 SANDEL, MICHAEL J. **Justiça o que é fazer a coisa certa**. 6. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2012, p. 322.

inevitavelmente poderão ocorrer. “Justiça não é apenas a forma certa de distribuir as coisas. Ela também diz respeito à forma certa de avaliar as coisas”²⁷.

Neste sentido, destaca-se a ideia tratada por Roberto de Aguiar²⁸, o qual apresenta uma visão de justiça que não seja a dos opressores e tampouco um meio de escamotear a dominação, mas sim a dos dominados, constituindo um instrumento para aqueles que estão imersos na luta pela transformação social. “Em suma, uma concepção de justiça combatente que emerge das práticas sociais dos oprimidos”²⁹.

De um modo ou de outro, cumpre ressaltar que a ideia de justiça sempre se põe como um projeto de um mundo melhor, como um dever ser das condutas, da produção e do relacionamento humano, assim como é ideológica, na medida em que se assenta sobre uma concepção de mundo que emerge das relações concretas e contraditórias do social³⁰.

Os conceitos de justiça apresentam-se como uma direção no sentido do melhor humano, social, político, econômico, entre outros. No entanto, deve-se salientar que o melhor depende de uma escala de valores montada sobre um corpo de explicações e justificativas ideológicas, isto é, o melhor está marcado pela visão humana de mundo, que é engendrada pelos interesses emergentes das práticas concretas dos grupos sociais. Assim, se a justiça é a busca de uma melhoria ética, moral e jurídica, também é verdade que a justiça está plantada nos interesses e na sobrevivência dos grupos articuladores da visão de mundo que respaldam as concepções sobre o problema da justiça³¹.

Usualmente, a resistência à injustiça recorre tanto à indignação como à argumentação, onde a frustração e a raiva podem contribuir como motivação, e, em última instância, tanto para que se possa fazer uma avaliação correta como para se chegar a soluções eficazes, baseando-se no exame racional capaz de levar a um entendimento plausível e sustentável da base desses motivos de queixa e do que é possível fazer para enfrentar os problemas subjacentes³².

27 SANDEL, MICHAEL J. **Justiça o que é fazer a coisa certa**. 6. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2012, p. 322-323.

28 AGUIAR, Roberto A. R. de. **O que é justiça**. Uma abordagem dialética. 5. ed. São Paulo: Editora Alfa-Ômega, 1999, p. 16.

29 AGUIAR, Roberto A. R. de. **O que é justiça**. Uma abordagem dialética. 5. ed. São Paulo: Editora Alfa-Ômega, 1999, p. 16.

30 AGUIAR, Roberto A. R. de. **O que é justiça**. Uma abordagem dialética. 5. ed. São Paulo: Editora Alfa-Ômega, 1999, p. 17.

31 AGUIAR, Roberto A. R. de. **O que é justiça**. Uma abordagem dialética. 5. ed. São Paulo: Editora Alfa-Ômega, 1999, p. 19-20.

32 SEN, Amartya. **A ideia de justiça**. São Paulo: Companhia das Letras, 2011, p. 426.

A pluralidade de razões que uma teoria da justiça deve acomodar está ligada não só à diversidade dos objetos de valor que reconhece como significativos, mas também ao tipo de considerações a que a teoria deve abrir espaço³³. Os juízos sobre a justiça precisam assumir a tarefa de acomodar vários tipos de razões e considerações avaliatórias, uma vez que o fato de uma pessoa poder argumentar de alguma forma para rejeitar a escravidão ou a submissão das mulheres, não significa que a mesma pessoa seja capaz de decidir se uma alíquota máxima de 40% de imposto de renda pode ser melhor ou mais justa do que uma alíquota máxima de 39%, por exemplo³⁴.

Dessa forma, a ideia de justiça incluiria diferentes casos, com solução fácil em alguns deles, e com problemas muito difíceis para a decisão de outros. Um aspecto implícito nessa linha de raciocínio é o reconhecimento de que uma teoria ampla da justiça, ou seja, que é capaz de abrir espaço para considerações não congruentes no interior de si mesmas, nem por isso se torna incoerente, incontrolável ou inaplicável³⁵.

2.2 LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR: IGUALDADE, ISONOMIA E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

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, e são 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 feito³⁶.

O quadro das imposições tributárias, no Brasil, se encontra sob o influxo de diversos princípios constitucionais, posto que atuam sobre essa área postulados constitucionais genéricos que se irradiam por toda a ordem jurídica, e também princípios constitucionais especificamente canalizados para o terreno dos tributos, conhecidos como princípios constitucionais tributários³⁷.

33 SEN, Amartya. **A ideia de justiça**. São Paulo: Companhia das Letras, 2011, p. 430.

34 SEN, Amartya. **A ideia de justiça**. São Paulo: Companhia das Letras, 2011, p. 430-431.

35 SEN, Amartya. **A ideia de justiça**. São Paulo: Companhia das Letras, 2011, p. 432.

36 AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 129.

37 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 191.

Nesta seara, tem-se que os princípios exercem função importantíssima dentro do ordenamento jurídico, uma vez que orientam, condicionam e iluminam a interpretação das normas jurídicas em geral. Em suma, os princípios são normas qualificadas, exibindo excepcional valor aglutinante, já que indicam como devem aplicar-se as normas jurídicas, ou seja, que alcance lhes dar, como combiná-las e quando outorgar precedência a uma delas³⁸.

Em que pese todos os princípios tributários devam ser observados em conjunto para que se possa obter uma arrecadação mais justa e equilibrada, neste trabalho procura-se dar ênfase aos princípios da igualdade e da isonomia tributária, bem como da capacidade contributiva, a fim de se analisar sua indissociabilidade das questões relacionadas à justiça fiscal. Além disso, tais princípios relacionam-se com a justiça na distribuição, pois conforme afirma Humberto Pereira Vecchio³⁹, “há uma ideologia que, no caso do direito tributário, é a de haver justiça na distribuição, com base nos princípios de igualdade e de capacidade contributiva”.

Diante disso, Humberto Ávila⁴⁰ apresenta um posicionamento no sentido de que o Direito Tributário Brasileiro adota um sistema misto de justiça individual e de justiça geral, no qual o Poder Legislativo pode usar padrões fiscais, no entanto deve incorporar cláusulas de equidade capazes de corrigir discrepâncias significativas entre a dimensão presumida do fato e a sua dimensão real, nos casos em que elas geram uma desigualdade que termina por atingir bens jurídicos de direitos fundamentais dos contribuintes.

Tendo em vista que a igualdade exige uma comparação entre sujeitos, existe a necessidade de se estabelecer uma medida de comparação que sirva para atingir uma dada finalidade⁴¹. Trata-se de uma questão importante saber como escolher tal medida e a finalidade que justifica a sua utilização, pois uma lei que, por exemplo, atribua uma vantagem a alguém que, no plano concreto, não possui diferença que justifique o tratamento diferenciado, a rigor está concedendo um privilégio⁴².

A igualdade de todos perante a lei é um princípio constitucionalmente assegurado, o qual é particularizado no campo da tributação ao proscrever a

38 CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 55.

39 VECCHIO, Humberto Pereira. **Justiça distributiva e tributação**. Universidade Federal de Santa Catarina, 2002. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/83722>> Acesso em: 07 out. 2019, p. 216.

40 ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 21.

41 ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 27.

42 ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 44-45.

instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, bem como ao vedar a distinção com base na ocupação do contribuinte⁴³. “Até aí, o princípio da igualdade está dirigido ao aplicador da lei, significando que este não pode diferenciar as pessoas, para efeito de ora submetê-las, ora não, ao mandamento legal”⁴⁴.

Este princípio visa proteger duas formas de igualdade: a igualdade perante a lei, também conhecida como igualdade formal, e a igualdade na lei, também chamada de igualdade material. A igualdade formal garante a aplicação uniforme da lei, pois os cidadãos e os contribuintes devem ter o mesmo tipo de aplicação da lei, sem qualquer distinção. Da mesma forma, não basta que a lei seja aplicada de modo uniforme para satisfazer a exigência da igualdade, pois também é preciso que ela própria não contenha uma distinção arbitrária, afinal uma lei arbitrária também pode ser aplicada de modo uniforme⁴⁵.

Outro aspecto da igualdade a ser analisado é a vedação ao tratamento diverso em situações iguais ou equivalentes. Faz-se necessário observar a face do princípio da igualdade que consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de sua desigualdade. Trata-se, pois, do princípio da isonomia tributária⁴⁶.

A questão da isonomia apresenta abordagem mais ampla que saber qual a desigualdade que faculta a discriminação, sendo imperioso perquirir a desigualdade que obriga a discriminação, pois o tratamento diferenciado de situações que apresentem certo grau de dessemelhança pode ser exigido por outros postulados constitucionais, como no caso do princípio da capacidade contributiva, que se entrelaça com o enunciado constitucional da igualdade⁴⁷.

No estudo dos princípios da tributação, é possível destacar, ainda, o princípio da capacidade contributiva como aquele que mais se aproxima do conceito de justiça tributária, tendo em vista que a distribuição da carga tributária de acordo com a capacidade dos contribuintes traz a ideia de que os tributos devem se amoldar às situações individuais, de modo a propiciar uma posição isonômica dos contribuintes no que se refere ao seu sacrifício individual em prol do interesse coletivo⁴⁸.

43 AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 159.

44 AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 159.

45 ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 74-75.

46 AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 160.

47 AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 160.

48 MEIRELLES, José Ricardo. **O princípio da capacidade contributiva**. Revista de Informação Legislativa, v. 34, n. 136, 1997. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/315>>. Acesso

O princípio da tributação pessoal segundo a capacidade contributiva, apesar de poder ser sustentado através de critérios administrativos e fiscais de eficácia, repousa sobre a base ética de um ideal de justiça. Se os membros de um grupo politicamente organizado são desiguais do ponto de vista econômico, devem pagar na medida de sua disponibilidade, tirando-se o mínimo possível de quem apenas pode satisfazer as próprias necessidades essenciais em um padrão de vida compatível com a dignidade humana⁴⁹.

A medida de aplicação da igualdade entre os contribuintes com a finalidade de pagar tributos é a sua própria capacidade contributiva. Como a distinção entre os contribuintes é feita com base em elementos residentes neles próprios e a finalidade da tributação é a distribuição igualitária da carga tributária, critério e finalidade, antes de se afastarem, aproximam-se para consubstanciar que a imposição deve corresponder à capacidade contributiva⁵⁰.

A Constituição Federal de 1988 trouxe, em seu artigo 145, § 1º⁵¹, a expressa previsão do princípio da capacidade contributiva, o qual prevê que, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Conforme afirma Luciano Amaro⁵², o referido princípio expressa a ideia de que deve ser exigido de cada contribuinte o tributo adequado a sua capacidade econômica, haja vista que se inspira na ordem natural das coisas e segue a ideia de que onde não houver riqueza é inútil instituir imposto.

Na formulação jurídica do princípio da capacidade contributiva não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência, no sentido de que esta não caia no vazio por falta de riqueza que suporte o imposto, mas também preservar o contribuinte, buscando evitar que uma tributação excessiva comprometa os seus direitos fundamentais⁵³.

Mensurar a possibilidade econômica de contribuir para o erário com o pagamento de tributos é o grande desafio daqueles que lidam com esse delicado

em: 16 de outubro de 2019, p. 333.

49 BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 829.

50 ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 160-161).

51 Art. 145 [...]

§ 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.

52 AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 163.

53 AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 163.

instrumento de satisfação dos interesses públicos e o modo como é avaliado o grau de refinamento dos sistemas de direito tributário⁵⁴. Ademais, o respeito à capacidade contributiva também é um imperativo de justiça tributária, pois se trata de um critério justo para a repartição dos encargos do Estado⁵⁵.

O princípio da capacidade contributiva está intimamente ligado ao princípio da igualdade, e é um dos mecanismos mais eficazes para que se possa alcançar a tão almejada justiça fiscal. A repartição equitativa, entre os contribuintes, da carga econômica dos tributos, decorre do dever que o Estado tem de erradicar a pobreza e a marginalização, e reduzir as desigualdades sociais e regionais, visando construir uma sociedade livre, justa e solidária⁵⁶.

O princípio da capacidade contributiva assemelha-se ao princípio da igualdade, na medida em que, ao adequar-se o tributo à capacidade dos contribuintes, deve-se buscar um modelo de incidência que não ignore as diferenças evidenciadas nas diversas situações eleitas como suporte de imposição, o que corresponde a um dos aspectos da igualdade, qual seja, no tratamento desigual para os desiguais⁵⁷.

Entretanto, em situações iguais, o princípio da capacidade contributiva não se resume em dar igualdade de tratamento, posto que dois contribuintes em idêntica situação têm direito a tratamento igual, porém, além disso, têm direito de não ser tributados além de sua capacidade econômica. A capacidade econômica também se aproxima dos postulados da personalização, da proporcionalidade, da progressividade e da seletividade, que perseguem objetivos análogos e, em parte, coincidentes⁵⁸.

A personalização traduz-se na adequação do gravame fiscal às condições pessoais de cada contribuinte, buscando estruturar o modelo de tal sorte que, na sua aplicação concreta, determinadas características dos indivíduos, como número de dependentes, por exemplo, sejam levadas em consideração para efeito de quantificação do montante do imposto devido em cada situação concreta⁵⁹. Ainda, é em atenção ao contribuinte que se põe outras vertentes da capacidade contributiva

54 CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 215.

55 AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 164.

56 CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 98-99.

57 AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 164.

58 AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 164-165.

59 AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 165.

no campo dos impostos indiretos, ou seja, o princípio da seletividade, segundo o qual o gravame deve ser inversamente proporcional à essencialidade do bem⁶⁰.

Por fim, outro preceito que se aproxima do princípio da capacidade contributiva é o da progressividade, tendo em vista que a proporcionalidade implica que riquezas maiores gerem impostos proporcionalmente maiores, enquanto que a progressividade faz com que a alíquota para as fatias mais altas de riqueza seja maior⁶¹.

Os tributos, quando ajustados à capacidade contributiva, permitem que os cidadãos cumpram seus deveres de solidariedade política, econômica e social, já que os que pagam este tipo de exação devem contribuir para as despesas públicas não em razão daquilo que recebem do Estado, mas de suas potencialidades econômicas e, com isso, ajudar a remover os obstáculos de ordem econômica e social que limitam, de fato, a liberdade e a igualdade dos menos afortunados⁶².

3. CONSIDERAÇÕES FINAIS

O desenvolvimento deste artigo possibilitou uma melhor compreensão acerca de algumas ideias desenvolvidas na busca de um conceito sobre o que é a justiça. A partir da ênfase no âmbito fiscal, demonstrou-se que a tributação é um instrumento apto a concretizar os direitos fundamentais, haja vista que a Constituição Federal de 1988 trouxe um amplo rol de limitações ao poder de tributar, com vistas a aproximar o contribuinte brasileiro dos ideais de justiça fiscal.

Dessa forma, tem-se que tributação pode ser uma grande aliada da redução das desigualdades sociais e da redistribuição de renda de um país. Da mesma forma, pode ser o instrumento capaz de aniquilar o setor produtivo e massacrar a população com uma pesada carga tributária que nunca retorna na mesma proporção ao contribuinte.

Sendo assim, para que seja possível a concretização da justiça fiscal no Brasil, é necessário que exista uma tributação direta e equilibrada, e que observe efetivamente os limites impostos ao Estado em seu poder de tributar, notadamente por meio de tratamento isonômico e que observe a capacidade contributiva de todos

60 AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 166.

61 AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 167.

62 CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 99.

cidadãos e cidadãs, bem como proporcione uma melhor redistribuição de recursos públicos e contribua com a satisfação das necessidades dos contribuintes e com a garantia dos direitos fundamentais.

REFERÊNCIAS

AGUIAR, Roberto A. R. de. **O que é justiça**. Uma abordagem dialética. 5. ed. São Paulo: Editora Alfa-Ômega, 1999.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em 23/09/2019.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

DWORKIN, Ronald. **A raposa e o porco-espinho: justiça e valor**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2014.

HÖFFE, Otfried. **Justiça política**. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

MEIRELLES, José Ricardo. **O princípio da capacidade contributiva**. Revista de Informação Legislativa, v. 34, n. 136, 1997. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/315>>. Acesso em: 16 de outubro de 2019.

RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

SANDEL, MICHAEL J. **Justiça o que é fazer a coisa certa**. 6. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2012.

SEN, Amartya. **A ideia de justiça**. São Paulo: Companhia das Letras, 2011.

VECCHIO, Humberto Pereira. **Justiça distributiva e tributação**. Universidade Federal de Santa Catarina, 2002. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/83722>> Acesso em: 07 out. 2019.