

O impacto da política fiscal sobre os direitos humanos

The impact of tax policy on human rights

*Joedson de Souza Delgado*¹

*Fernanda de Holanda Paiva Nunes*²

Resumo: Este artigo reflete um estudo normativo da política fiscal à luz dos direitos humanos, pois a tributação é uma instituição social importante na distribuição de renda e riqueza e outros bens. Esta situação deve-se à justiça fiscal – disciplina essencialmente multidisciplinar que se situa entre a ciência fiscal tradicional –, o direito fiscal, as finanças públicas e a microeconomia, e está ligada à filosofia e a algumas abordagens das ciências sociais. A pesquisa relacionada ao direito tributário é de natureza exploratória e é realizada por meio de uma revisão da literatura com abordagem qualitativa de conceitos-chave: (i) estado, (ii) cidadania, (iii) propriedade e (iv) justiça social. Os resultados mostram que a justiça fiscal é o valor social máximo do objetivo constitucional necessário para garantir a dignidade humana do indivíduo.

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

Abstract: This article reflects a normative study of tax policy in the light of human rights, as taxation is an important social institution in the distribution of income and wealth and other goods. This situation is due to tax justice – an essentially multidisciplinary discipline that lies between traditional tax science – tax law, public finance, and microeconomics, and is linked to philosophy and some approaches from the social sciences. The research related to tax law is exploratory in nature and is carried out through a literature review with a qualitative approach of key concepts: (i) state, (ii) citizenship, (iii) property and (iv) social justice. The results show that tax justice is the maximum social value of the constitutional objective necessary to guarantee the human dignity of the individual.

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

1. Introdução

¹ Doutorando em Direito na Universidade de Brasília (UnB). Mestre em Direito pelo Centro Universitário de Brasília (CEUB). Especialista em Direito Administrativo pelo Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa (IDP). ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-0968-2058>. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/3574246621121538>

² Especialista em Ordem Jurídica e Ministério Público pela Fundação Escola Superior do Ministério Público do Distrito Federal e Territórios (FESMPDFT). Bacharela em Direito pelo Centro Universitário de Brasília (CEUB). Advogada. ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-7218-349X>. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/7908053888312941>

Normalmente, o debate sobre mudanças tributárias no Brasil ocorre em situações que revelam desigualdade social e injustiça fiscal. Em 2020, as medidas do governo para conter a propagação do vírus no contexto da pandemia da Covid-19 colocaram muitas pessoas em maior risco para sua saúde física e mental. Esses riscos ocorreram devido ao aumento da exposição ao vírus e às dificuldades econômicas e sociais durante o bloqueio.

Em 2022, com a eleição de um novo governo, o Congresso pode continuar a colocar as questões tributárias à frente da matemática orçamentária. Então, a necessidade de equalizar o acesso dos cidadãos a bens essenciais como a saúde pública surge imediatamente após os países do G7 e o Brasil introduzirem novas medidas fiscais para combater as consequências do novo coronavírus (DELGADO; KÖLLING, 2022).

Nessa situação, investigamos como os incentivos fiscais e a destinação seletiva da receita tributária podem ser decisivos para a justiça social. O objetivo geral é analisar a importância da tributação para o funcionamento social, econômico e político de qualquer sociedade. Os objetivos específicos do estudo, discutidos em cada subseção subsequente, são: explicar o desenvolvimento da justiça tributária sob a ótica dos direitos fundamentais; identificar a trajetória solucionável relacionada 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, o estudo percorre quatro pontos sucessivos.

Primeiro, buscamos explicar as mudanças estruturais que devem ser feitas para alcançar a justiça tributária sob o aspecto dos direitos fundamentais. Em seguida, demonstramos 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. Por fim, destacamos que o lugar da tributação deve ser visto como forma de redistribuir a riqueza e eliminar a desigualdade social, o que garante a dignidade humana.

2. 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. No entanto, pouco se tem falado sobre a função social do tributo e a promoção da justiça por meio da tributação, sendo esta área ainda conceitualmente pouco desenvolvida e amplamente abstrata.

Para reduzir essa abstração, o conceito de direito tributário é analisado à luz da doutrina Rawls e, em seguida, da Constituição Federal. A própria Constituição estabelece as regras de que a justiça também se realiza por meio da tributação. É neste sentido que Piketty (2014, p. 466) explica que a justiça social é o princípio básico das sociedades modernas, logo a política pública deve partir do pressuposto de que tal princípio estrutural seja seguido.

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”.

Uma ampla discussão sobre o conceito de direito tributário requer uma análise da arrecadação e aplicação dos recursos arrecadados em políticas

públicas. Assim, o conceito de direito tributário é analisado a partir da incumbência do Estado de arrecadar tributos, não é uma preocupação acadêmica que seja o foco de uma disciplina ou tradição acadêmica, mas transcende uma infinidade de ramos científicos, como o das finanças públicas, direito, filosofia, ciência política, sociologia tributária etc.

É uma dimensão constitucional para promover a justiça, definida mais precisamente no art. 3º, I da CF, conforme explicitado no tópico anterior. Assim, o Estado tem o dever de onerar os cidadãos da forma mais justa, para que o tributo cumpra sua função de redistribuir riquezas e, conseqüentemente, reduzir a desigualdade social (CF, 3, III).

Se a máquina pública tem a obrigação de efetivamente produzir serviços públicos, os contribuintes têm a obrigação de pagar ao Estado seus rendimentos e bens de forma correspondente. Neste último, o ente tributante tem um papel importante para não criar discriminação ou privilégio e para compartilhar a carga tributária de forma justa, proporcional e justa.

Uma perspectiva sociológica tributária sobre o estado também pode ser instrutiva na teorização do direito tributário. A consciência das lacunas socioeconômicas e da assimetria de poder completa o entendimento do Estado como uma política de valores comuns voltada para 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 impostos são e sempre foram uma clara expressão de poder e instrumentos de justiça ou injustiça social. Para determinar qual conceito de justiça se aproxima do disposto na Constituição Federal no campo 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.

Essa ideia de justiça não promove igualdade para todos, mas apenas para aqueles que são iguais entre si. Seguindo o mesmo raciocínio, a desigualdade também é justa, não para todos, mas para os desiguais entre si (BERTI, 1998, p. 56). A crise econômica em curso e a consequente desordem social, econômica e política em todo o mundo, o aprofundamento da desigualdade social e a necessidade de encontrar meios para superar a crise sem prejudicar os mais vulneráveis, a maioria das questões de tributação, principalmente no que diz respeito à justiça tributária, quem deve contribuir e quanto se tornou crucial e amplamente debatida.

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. Em particular, o aumento das desigualdades de renda e riqueza atraiu interesse e críticas, e possíveis medidas para lidar com essas desigualdades incluem mudar o sistema tributário e aumentar a carga tributária sobre os ricos. Argumentos para reduzir essa desigualdade também podem ser encontrados em seu impacto negativo na saúde e no bem-estar de toda a população (WILKINSON; PICKETT, 2010, p. 68).

Em Aristóteles, a justiça distributiva obriga a polis, isto é, a cidade; um dever estrito de exigir uma participação financeira justa dos cidadãos para o 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 orienta a matriz tributária nacional. Aristóteles também afirma que o critério de justiça não é absoluto, pois varia de acordo com o sistema de governo de cada época (BERTI, 1998, p. 57).

Nesse sentido, voltamos à discussão sobre o modelo de estado social, cuja essência é permitir o acesso igualitário a benefícios importantes como educação, saúde (PIKETTY, 2014, p. 468). Assim, os gastos do setor público com educação e saúde fazem parte das tarefas inerentes ao estado de bem-estar e caracterizam-se por serem transferidos aos cidadãos como serviços.

Ora, se o escopo do Estado social é cumprir objetivos constitucionalmente determinados, deve-se retomar, também, a discussão da desigualdade, pois esse fenômeno social está diretamente relacionado ao conceito de direito tributário. Para confirmar essa relação, explica “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”.

Da mesma forma, Rawls explica que estamos em uma sociedade heterogênea, ou seja, uma sociedade formada por indivíduos econômica, cultural e socialmente desiguais (LOVETT, 2013, p. 42). Portanto, este autor cria o conceito do princípio da diferença para adequar a justiça a uma realidade diferente.

A justiça distributiva moderna é, nas palavras de Fleischacker (2006, p. 64), um conceito atraente para o Estado, que “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 distribuição justa para corrigir as deficiências inerentes ao mercado (FLEISCHACKER, 2006, p. 64).

Justamente nesse sentido, na definição moderna de justiça distributiva, deve-se atentar para o fato de que toda pessoa tem direito a um mínimo existencial, o que foi confirmado em 1948 na Declaração Universal dos Direitos Humanos da Organização das Nações Unidas – ONU. Esse mínimo existencial também advém da ordem econômica, o que significa que o Estado deve intervir por meio da tributação justa para reduzir a atual

desigualdade social, pois a tributação, conforme demonstrado, é a principal ferramenta de redistribuição da riqueza (FLEISCHACKER, 2006, p. 64).

Para entender melhor a aplicação da justiça distributiva à tributação, recorreremos a Rawls. Este autor desenvolveu uma teoria da justiça como equidade (*justice as fairness*), publicada junto à *Theory of Justice*, que buscava questionar a possibilidade de tornar uma sociedade democrática mais justa. Segundo Rawls (1997, p. 301), mesmo o segmento social mais marginalizado deve ter meios para alcançar suas liberdades.

Concordando com o postulado de Rawls, Lovett (2013, p. 43) entende que a justiça é a primeira virtude das instituições sociais. Uma teoria, seja elegante ou econômica, deve ser testada se não for verdadeira. Da mesma forma, leis e instituições, bem-organizadas ou não, devem ser reformadas se forem injustas.

A equidade mencionada por Rawls (1997, p. 3) vai além da clássica definição aristotélica de justiça distributiva, pois exige que o Estado não apenas siga o princípio da distribuição de acordo com o princípio do tratamento igual e desigual, mas também atue para reduzir desigualdade. É pela análise do cenário da desigualdade social e da tributação que, como indica 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”.

De fato, o arranjo defendido por Rawls (1997) requer necessariamente a intervenção do Estado para garantir um padrão de vida mínimo aceitável para os pobres e desafortunados com direitos constitucionais básicos. Isso porque é essa parcela da população que mais sofre com as violações de direitos humanos, pois sofre duplamente ao arcar com a carga tributária direta e indireta sem receber o dinheiro dos impostos por serviços públicos de qualidade.

Conforme assegura Lovett (2013, p. 44), Rawls define a sociedade como um sistema cooperativo que visa coordenar as ações de muitas pessoas para

benefício mútuo. Portanto, um conjunto de princípios é necessário para governar a coordenação da maioria das pessoas. Entre esses princípios, segundo Rawls (2013, p. 44), citado por Lovett, está “o principal é o da justiça social, que, em uma vertente aristotélica, busca a igualdade entre iguais e a desigualdade entre os desiguais”.

Rawls (1997) aponta que o propósito das instituições jurídicas é implementar a justiça distributiva. Se tais instituições não estiverem organizadas e não aderirem a princípios como a justiça, o resultado do processo de distribuição não será justo por falta de justiça. Nesse sentido, o autor defende a justiça como a maior e principal virtude das instituições sociais.

Tentando formar uma instituição justa, Rawls (1997, p. 303) define que um Estado democrático organizado deve consistir, entre outras coisas, de uma “constituição justa”. Uma sociedade justa seria, portanto, uma sociedade igualitária construída sobre medidas sociais básicas, igualdade de oportunidades e tributação progressiva dos mais ricos no setor tributário, remetendo à ideia aristotélica de justiça distributiva.

Influenciado por Rawls, Dworkin afirma tal dever estatal, perguntando: “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 a dimensão da justiça distributiva, o governo deve intervir na economia para corrigir possíveis desvios para garantir a eficiência econômica, o que o autor chama de setor da “alocação”. Da mesma forma, segundo o referido autor, o governo também deve cuidar do setor da “estabilização”, que inclui o nível de emprego e demanda, para que a economia de mercado se torne eficiente.

Analisando a teoria defendida pelo autor acima, parece que tal tese se caracteriza pelo alcance da tributação progressiva. Assim, o princípio da

justiça seria cumprido desde que os “desfavorecidos maximizassem suas expectativas” (RAWLS, 1997, p. 303). O setor de distribuição busca corrigir as desigualdades na distribuição da riqueza para descentralizar a riqueza e o poder, reduzindo assim a desigualdade social.

Assim, Rawls (1997, p. 303) menciona o imposto sobre a herança e doação desde que aplicada a progressividade na tributação dos destinatários da doação, o que confirma a dimensão progressiva protegida pelo estado de bem-estar. O autor menciona o aumento do imposto sucessório justamente pela desigualdade econômica e social preservada no direito sucessório.

Nesse sistema, Rawls aponta a tributação da propriedade como meio de redistribuir essa riqueza concentrada. Ainda no setor da distribuição, o autor assegura que a implementação da justiça tributária ocorre na medida em que a finalidade do imposto é “arrecadar a receita que é exigida por tal justiça” (RAWLS, 1997, p. 303).

Dessa forma, Rawls (1997) define que para a tributação ser justa, o sistema tributário deve ser baseado no imposto de renda, de forma que quem desiste paga mais impostos do que quem ganha. Dessa forma, a tributação progressiva deveria ser usada para corrigir a forte concentração da riqueza e impedir o aumento contínuo da herança dos ricos e da miséria dos 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 brasileira³. Rawls (1997, p. 307) defende o combate à desigualdade social porque especifica que em sociedades muito desiguais a concentração da riqueza deve ser harmonizada através da tributação progressiva das heranças e doações e o uso da progressividade na tributação de renda de pessoas físicas.

³ 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.

Os impostos sobre herança são muito impopulares entre o público, todavia esta oposição pública é intrigante, pois esses impostos geralmente se aplicam a uma minoria de propriedades. Maior apoio público aos impostos sobre herança é importante para garantir a conformidade pública com esses impostos e melhorar as oportunidades de reforma política.

Por outro lado, a dívida do governo está aumentando devido à crise financeira e é um grande desafio para a justiça intergeracional. Alguns críticos argumentam que os "ricos" deveriam simplesmente pagar pela crise na forma de impostos muito mais altos, enquanto outros são mais modestos a esse respeito e alertam para as possíveis consequências negativas de rendas excessivas e impostos sobre 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 instrumento na implementação da justiça tributária, mas nunca é terreno neutro na competição das melhores ideias tributárias.

O estado e a tributação estão intimamente, assim como a tributação, o alívio da pobreza e a justiça social. No entanto, muitas questões importantes do ponto de vista do direito tributário são encontradas em nível internacional, transnacional e global, como paraísos fiscais, dificuldades de tributação adequada de empresas e capitais internacionais, problemas de concorrência tributária internacional e 'fatores de localização', da falta de transparência nos fluxos financeiros globais (legais e ilícitos).

As ideias de Rawls vão além de uma mera função fiscal ou lucrativa para incluir uma função não fiscal, ie. aquele que dissipa renda para redistribuí-la. Segundo Caliendo (2009, p. 405), para uma análise clara do conceito de direito tributário, as conclusões filosóficas aqui apresentadas, como as de Aristóteles e Rawls, devem ser examinadas à luz da Constituição

Federal, que se baseia nos princípios constitucionais que regem o sistema tributário do país.

De acordo com a definição aristotélica de justiça distributiva, que se relaciona com a ideia de justiça de Rawls, conclui-se que o tributo se tornaria um meio de redistribuição de riquezas, e para contribuir, é necessário analisar a dimensão constitucional de cada nação. contra a desigualdade social. Em outras palavras, a escolha de uma determinada base tributária não é apenas instrumental, mas também possui um valor moral intrínseco. Leonetti (2015, p. 235) defende que uma forma de garantir os direitos humanos por meio da tributação deveria permitir que as despesas médicas fossem deduzidas integralmente da base de cálculo do imposto de renda.

No caso do Brasil, Tipke (2002, p. 15) explica claramente: “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 promove a economia social de mercado e, desta forma seu ponto de partida é o entendimento de que a pessoa deve ser o objetivo maior da ordem econômica e social, aqui considerado o poder/dever de tributar (CALIENDO, 2009, p. 406).

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) afirma que os problemas tributários observados no Brasil estão muito mais relacionados a problemas éticos quanto à equidade da tributação e à justa distribuição da carga tributária. O autor conclui que o sistema tributário só serve para aumentar a carga tributária, o que contribui para a injustiça fiscal.

3. Capacidade contributiva, mínimo existencial e justiça fiscal

A justiça fiscal ganha maior relevo a partir da formação do Estado Social no segundo pós-guerra. Os ideais de liberdade, igualdade e fraternidade, pilares dos direitos fundamentais, foram por sua vez fortalecidos pela Revolução Francesa. As dimensões dos direitos podem ser extraídas de cada ideal da seguinte forma: 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 (CONEGLIAN; ULIANA JÚNIOR, 2018, p. 32).

A princípio, apenas a primeira geração era considerada direito fundamental. 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. O consagrado *laissez faire, laissez passertornava* ainda mais a exploração das pessoas e impossibilitava uma resolução pelo estado liberal (SARMENTO, 2010. p. 15).

Assim, a igualdade garantida pela lei não conseguia equilibrar as diferenças entre as pessoas, pois assegurava a igualdade enquanto cada indivíduo ganhava a vida com seus próprios meios, o que levou a um maior empobrecimento das massas proletárias em meados do século XIX (COMPARATO, 2019. p. 53). Os problemas associados à industrialização levaram ao desenvolvimento de doutrinas socialistas, seguidas de movimentos sociais para proteger as ações do Estado para alcançar a justiça social, pois a formalização legal da igualdade não garante 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 aquela parte do patrimônio que determina o valor que cada pessoa pode suportar em face da tributação, ou seja, em sentido subjetivo, é parâmetro para determinar a possibilidade de 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).

Esse princípio significa a capacidade do contribuinte de pagar impostos, ou seja, usar o poder econômico para entregar dinheiro do Estado aos cofres, por meio do qual o conceito de princípio da capacidade contributiva aparece em viés positivo, por ser meio de eficiência jurídica fiscal que tende a exigir mais crédito de quem pode sustentá-lo. Além disso, a capacidade contributiva é buscada como uma verdadeira ordem constitucional para o poder executivo e legislativo, que deve atuar afirmativamente em matéria fiscal, beneficiando a dignidade humana, a igualdade e a justiça social e distributiva.

Dessa forma, especialmente devido à situação de quem contribui para os pagamentos do governo com o que não possui, a importância desse princípio permeia o exercício moral e ético e a observância do poder fiscal. O dever dos responsáveis pela formulação da política fiscal de colocar a responsabilidade pela manutenção do país sobre quem tem essa assunção de riqueza, não sobre quem não tem quase nada (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.

Quanto aos dispositivos da Constituição, elencam-se a promoção da justiça e a redução das desigualdades sociais (CF, art. 3º, I e III). Para cumprir essas obrigações, a constituição enumera os princípios constitucionais da política fiscal.

Assim, os princípios constitucionais da tributação existem para compreender o valor jurídico da promoção da justiça constitucional. Dentre os diversos princípios tributários existentes, este trabalho trata daqueles que norteiam a justiça tributária. Portanto, o princípio da isonomia está fixado no art. 150, inc. II, e o da capacidade contributiva, estampado no art. 145, § 1º, ambos da Constituição Federal.

Santos (2012) assegura que a isonomia, ou igualdade de todos na e perante a lei, é um princípio de justiça universal. O autor também afirma 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) definem que o princípio da capacidade de pagamento preconiza que aqueles com maior capacidade de pagar impostos – medida por renda e riqueza – paguem mais, o que é consistente com o princípio da isonomia constitucional. Para tornar clara a definição do conceito de justiça fiscal adotado pela Constituição, deve-se analisar o princípio da capacidade contributiva.

Para isso, vejamos 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”. Portanto, 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.

Quanto ao mínimo existencial, trata-se de um princípio intimamente ligado aos direitos humanos e, segundo Torres (2005, p. 186) está incluído como forma de “imunidade tributária” conferida àqueles que não atendem a determinada 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 meioda

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).

Na versão atual do princípio, o que ocorre é que as pessoas com maior capacidade contributiva pagam relativamente menos impostos. Além disso, o valor arrecadado não é convertido em benefícios sociais para pessoas economicamente desfavorecidas. É essencial ver as questões redistributivas, o financiamento de bens públicos e outros aspectos do bem-estar e da pobreza, incluindo a justiça fiscal, como manifestações de cidadania exclusiva.

O desenvolvimento do país deve estar baseado não apenas na economia, na acumulação da riqueza nacional, mas principalmente no desenvolvimento social para reduzir a desigualdade e promover o bem-estar (BARCELLOS, 2010, p. 133). Nesse sentido, adotar medidas fiscais positivas contribui para a distribuição de renda do setor público por meio da justiça fiscal, o que leva à formação de uma sociedade com igualdade de oportunidades e, conseqüentemente, melhor desenvolvimento humano.

4. Conclusão

Restou perceptível que o tributo deveria ser concebido como um meio de redistribuir a riqueza, de combater a desigualdade social, e não como um meio para enriquecer uma nação. Sua distribuição deve ser justa e, para que isso aconteça, qualquer tentativa de conceituar a justiça tributária requer especificar quais regras de justiça devem ser aplicadas e para quais benefícios da justiça são buscados

No Brasil, o tributo – juntamente com a lei tributária – deve concretizar o princípio básico da atual Constituição Federal, o princípio da igualdade. A matriz tributária da Constituição Federal visava tornar mais justa a distribuição de renda e riqueza, mas até que ponto? A Constituição Federal

foi concebida tanto para respeitar os resultados do mercado quanto para transferir os economicamente afortunados para os menos afortunados. Em qualquer caso, a tributação também pode ser um meio para alcançar outros objetivos de justiça, como a igualdade de oportunidades ou as liberdades fundamentais.

Quando se trata do uso de incentivos fiscais e receitas fiscais direcionadas para a justiça social, é necessário um debate político em que os próprios contribuintes sejam os principais atores da política tributária e lhe deem uma legitimidade mais ampla do que as opiniões de especialistas. Assim, o funcionamento do sistema tributário depende, em certa medida, da cooperação dos contribuintes e de sua moral tributária, não podendo se basear apenas no controle e no poder.

É necessário, então, que o Estado cuide da função social do tributo, o que assegura o disposto na Carta Magna e, portanto, a justiça tributária. Se a renda e o patrimônio podem simplesmente mudar de estado para estado e escapar da justiça, o direito tributário deve encontrar respostas que assegurem a correta implementação da função social no mundo concreto, o fato gerador, por meio dos princípios tributários definidos na Constituição.

Além de limitar o direito de tributar, tais princípios determinam quais valores sociais devem ser priorizados para que o Estado seja efetivo. Portanto, a justiça fiscal está alicerçada na justiça distributiva e sua concretização está no princípio da capacidade contributiva. Assim, conclui-se que a justiça fiscal é o maior valor social, meta constitucional, e para realizá-la, a constituição contém princípios constitucionais da tributação.

Devido à grande desigualdade, o financiamento aparece proporcional, o que implica uma enorme injustiça social que só poderia ser remediada por um sistema tributário verdadeiramente progressivo que negasse a distribuição desigual da renda. Igualmente necessária é a reforma tributária, sensível à correta organização da seguridade social em função da economia, do bem-estar e do sistema tributário de distribuição.

Uma resposta inteligente às demandas de um sistema tributário mais progressivo e favorável à realização da justiça social enfrenta complexos desafios práticos e políticos. Esses bons pontos de partida da política tributária existem se houver vontade política para apoiar 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.
- DELGADO, Joedson de Souza; KÖLLING, Gabrielle Jacobi. Políticas fiscais em tempos de pandemia da covid-19: o caso dos países do G-7 e do Brasil, p. 116-136. **Direito Tributário e suas repercussões socioeconômicas** / Ana Paula Basso e André Luna (org). Andradina: Meraki, 2022.
- 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.

Artigo recebido em: 11/11/2022.

Aceito para publicação em: 07/06/2023.