

## JUSTIÇA FISCAL COMO FONTE DE PROMOÇÃO DA DIGNIDADE NO ESTADO CONSTITUCIONAL

**Bruna Geovana Fagá Tiessi\***

### RESUMO

Este trabalho traz – com o auxílio de ideias elaboradas por eminentes nomes da ciência do direito – uma gama de entendimentos para o conceito de justiça fiscal, para melhor adequá-lo à aplicação dentro do estado social de direito. Antes de adentrar o tema, foi necessário fundar paralelos entre justiça fiscal e justiça distributiva, e estabelecer como um de seus maiores fundamentos os princípios constitucionais tributários. Assim, tornou-se possível elaborar, pelas práticas conducentes à efetivação da justiça fiscal, uma ideia concreta das formas que o poder público dispõe para concretizar a dignidade da pessoa.

Palavras-chave: Justiça fiscal. Justiça distributiva. Princípios constitucionais tributários. Educação fiscal.

### ABSTRACT

This paper presents a range of understandings of the concept of tax fairness – with the aid of ideas developed by prominent names in the science of law – to better adequate in the application within the social state of law. Before entering the subject, it was necessary to establish parallels between tax fairness and distributive justice, and to establish, as one of its major foundations, the tributary constitutional principles. Thus, it became possible to elaborate, by practices that lead to the achievement of fair taxation, a concrete idea of the ways that the government has to make true the dignity of the human being.

\* Advogada; bacharel em Direito (UENP).

Key words: Fair taxation. Distributive justice. Tributary constitutional principles. Education for taxes.

## JUSTIÇA FISCAL COMO FONTE DE PROMOÇÃO DA DIGNIDADE NO ESTADO CONSTITUCIONAL

**Bruna Geovana Fagá Tiesse**

### **1 INTRODUÇÃO**

Pela leitura de pensadores do direito como Kant, Habermas, Rawls bem como Hans Kelsen, pode-se perceber que a conceituação do termo justiça sempre passou longe de obter uma conceituação que delineasse os liames do consenso. Para uns, a justiça seria a liberdade, para outros a justiça não passa de uma bela utopia e há, ainda, quem defenda ser a justiça a maior expressão da equidade. No entanto, é necessário ressaltar a importância desses primados para a aplicação da justiça, que se faz por meio da justiça distributiva, bem como da justiça fiscal, separando, desta forma, o justo do direito.

Com base nisto, entende-se que a justiça distributiva consiste em analisar toda a sociedade de um modo geral, para conceder a cada um de seus membros aquilo que lhe é devido, zelando pelo princípio da equidade. Neste diapasão, é perfeitamente possível compreender a necessidade de se estabelecer um paralelo entre a justiça distributiva e justiça fiscal, uma vez que, o Estado que aplica o princípio da distributividade à sua forma de governar, também o fará na sua forma de arrecadar tributos. Nasce, portanto, a justiça social, oportunamente denominada de justiça fiscal, que tem por escopo a promoção do bem-estar coletivo.

Não obstante, consubstanciados na própria Constituição Federal de 1988, encontram-se os princípios constitucionais tributários, verdadeiros guardiões da justiça fiscal, que, por sua vez, são fundamentais uma vez que zelam pela dignidade de cada cidadão. Para tanto, busca-se ainda com fulcro na mesma Constituição, meios de obtenção e efetivação da justiça fiscal. Neste sentido, a tributação voltada à propriedade e ao consumo, há que ser analisados bem como há que ser observados ainda, os princípios da progressividade e da seletividade.

de, tudo levando em consideração o melhorando na arrecadação e distribuição fiscal.

## **2 JUSTIÇA NA ACEPÇÃO DE PENSADORES DO DIREITO**

O termo justiça pode ser concebido sob a égide de diversos enfoques. Importante tema, sobretudo para a ciência do direito, inspirou diversos autores, dentre eles, Del Vecchio (1960, p. 4), que a bem definiu como sendo “a pedra angular de todo o edifício jurídico”.

### **2.1 A justiça na acepção de Hans Kelsen**

De acordo com Nader (2001, p. 125), Kelsen entendia que a justiça era apenas um sonho, algo totalmente utópico, que jamais alcançaria uma verdade absoluta, pois acreditada que ela era concebida de maneira subjetiva, de acordo com cada grupo, e de pessoa para pessoa. Neste sentido, para o autor austríaco a própria razão humana só é capaz de produzir valores relativos.

Partindo do pressuposto de que Kelsen somente considera a existência de uma justiça relativa, ele nega que as leis sejam injustas, e somente acredita que haverá injustiça quando a norma jurídica não for aplicada ao caso concreto (MENESCAL, 2007, p. 24). Tendo o exposto por base, Montoro (2000, p. 143) explica muito bem que:

[...] mesmo que seja possível decidir-se objetivamente sobre o que é justo e o que é injusto, como é possível determinar o que é um ácido e o que é uma base, justiça e lei devem ser consideradas como dois conceitos diferentes. Se a ideia de justiça possui alguma função, é a de ser um modelo para leitura da boa lei e um critério para a distinção entre uma lei boa e uma lei má.

Maria Helena Diniz (2009, p. 131) complementa afirmando que, desta forma, Kelsen tentou preservar a pureza do sistema normativo partindo de sua análise estrutural, desvinculando-o totalmente e de maneira sistemática de qualquer fato empírico, impossibilitando assim, o desfrute de uma noção concreta e significativa de justiça.

## 2.2 A justiça para John Rawls

A teoria da justiça proposta por Rawls consiste basicamente no princípio da liberdade e no princípio da equidade, este, também denominado princípio da diferença. Com relação ao princípio da liberdade há elevado apreço pelo tratamento igualitário aos indivíduos de uma sociedade. Já o princípio da igualdade é visto tendo por base a igualdade de oportunidades, de tal sorte que as diferenças sociais sejam levadas em consideração no oferecimento de benefícios aos menos favorecidos (RAWLS, 2002, p. 20-38).

Esses princípios somente são válidos perante os indivíduos de um grupo social quando são aplicados sob o fulcro do “véu da ignorância”:

Trata-se de um artifício, ou de uma apresentação, para usar o seu termo, pelo qual se remete a uma situação hipotética na qual as pessoas, ignorando sua posição e a posição dos demais na sociedade, bem como seus talentos e habilidades respectivos (o “véu da ignorância”), escolhem aqueles princípios mais equitativos, pelos quais, na pior das hipóteses, não seriam prejudicados ou não sairiam perdendo. (ROUNET, 2010, p. 27)

Com base nessa assertiva, afirma-se que a teoria partiu de um pressuposto contratualista, em que o indivíduo é analisado a partir de seu estado natural, ou ainda, partindo da sua posição original.

Não obstante a teoria ter sido desenvolvida tendo por base uma sociedade bem ordenada, em que os conceitos de democracia estão definidos, ela poderá ser aplicada a outros tipos de sociedade. Rawls (apud ROUNET, 2010, p. 64) classifica as sociedades em:

[...] democráticas liberais bem-ordenadas, sociedades hierárquicas decentes, sociedades imperfeitamente ordenadas e sociedades fora da lei. Em *Uma teoria da justiça*, Rawls estudava primeiro as condições para uma sociedade bem-ordenada. Caso fosse bem-sucedido, estenderia então sua análise para outros tipos de sociedade. Em seu penúltimo livro, *Justiça como equidade – uma reformulação*, Rawls tem a preocupação de mostrar que essa teoria serve para estudar as desigualdades da sociedade [...].

Fica claro o caráter social inculcado no conceito de justiça, que

tanto tratou de priorizar o coletivo quanto o individual, preocupando-se ainda em atender tanto aos reclames sociais quanto aos interesses e ideais políticos. Desse modo entende-se que a melhor forma de aplicar essa teoria é primeiramente compreender suas fases:

[...] A teoria se distingue em duas fases: uma, a posição original, na qual os agentes, situados por trás de um “véu da ignorância”, escolhem os princípios pelos quais vão governar a sociedade; vimos que esses princípios são o da liberdade igual para todos e o da diferença; a segunda fase é a da deliberação, quando os agentes – ou a sociedade reunida – decidem como por em prática esses princípios. Assim, cabe a cada sociedade criar as condições para a implementação dos dois princípios acima mencionados, ou outros, caso lhe ocorram, a situação resultante sendo considerada, por definição, justa. (RUNET, 2010, p. 64)

Tendo por base a teoria da justiça desenvolvida por Rawls, para ter uma sociedade justa é preciso que cada indivíduo tenha dignidade, além disso, é preciso existir e, para existir, o mesmo indivíduo tem que ser enxergado pelo Estado que o governa.

### 2.3 A Justiça como liberdade para Immanuel Kant

Kant (apud RUNET, 2010, p. 64), ao dizer que o direito “é o conjunto das condições, por meio das quais o arbítrio de um pode estar de acordo com o arbítrio de outro, segundo uma lei universal da igualdade”, acabou delimitando o campo do justo do campo do injusto.

Sendo assim, Kant<sup>8</sup> (apud RUNET, 2010, p. 64) deu ensejo à ideia de que “uma ação é justa, quando, por meio dela, ou segundo sua máxima, a liberdade do arbítrio de um pode continuar com a liberdade de qualquer outro segundo uma lei universal”. Resultado disso foi um dos fundamentos para o estado liberal.

A justiça é a *liberdade*. Com base nesta concepção, o fim último do direito é a liberdade (e entenda-se liberdade externa). A razão última pela qual os homens se reúnem em soci-

<sup>8</sup> Emmanuel Kant. **Doutrina do Direito**. 2. ed. Trad. de Edson Bini. São Paulo: Icone, 1993.

idade e construíram o Estado, é a de garantir a expressão máxima da própria personalidade, que não seria possível se um conjunto de normas coercitivas não garantisse para cada um uma esfera de liberdade, impedindo a violação por parte dos outros. O ordenamento justo é somente aquele que consegue fazer com que todos os consociados possam usufruir de uma esfera de liberdade tal que lhes seja consentido desenvolver a própria personalidade segundo o talento peculiar de cada um. Aqui o direito é concebido como conjunto de *limites* às liberdades individuais, de maneira que cada um tenha a segurança de não ser lesado na própria esfera de liberdade até o momento em que também não lese a esfera de liberdade dos outros. (BOBBIO, 1984, p. 71)

Pela teoria Kantiana o direito funciona como uma lei universal que rege a atuação dos indivíduos, a qual não poderá invadir a esfera de liberdade de cada indivíduo, pois é ela, direito único e originário.

## 2.4 Jungen Habermas

Habermas ao falar a respeito da justiça deixou claro que a mesma deve ser moral e deverá partir de três premissas, sendo elas a cultura, a personalidade e a sociedade.

A cultura dirige cada pessoa a interpretar o ambiente em que o cerca para que possa conviver em sociedade. A personalidade é o próprio conjunto dessas interpretações e, por sua vez, é a forma como irão correlacionar essas atitudes dentro da comunidade. (MENESCAL, 2007, p. 28)

Para Habermas essa convivência se exterioriza sob a forma da comunicação, isso justifica ele ter proposto a teoria da ação comunicativa e ainda, a substituição do conceito de individualismo, para o conceito de grupo:

No mundo contemporâneo, as cosmovisões metafísicas ou religiosas são incapazes de providenciar tal legitimidade. A irrupção do individualismo, exacerbado pela Reforma Protestante, pelo capitalismo e o racionalismo trazido pela Revolução Científica e pelo humanismo, fundaram uma sociedade de cosmovisões heterogêneas, com concepções disparres do que seja uma “vida digna”, tanto no plano individual quanto no coletivo. (CRUZ, 2006, p. 129)

Isto leva ao pensamento da justiça como algo utópico, pois partindo do princípio de que o homem tornou-se um ser individualista em sua essência, por conta do contexto histórico e social ao qual está inserido, se torna inviável a promoção do justo.

### 3 JUSTIÇA NA ACEPÇÃO CONTEMPORÂNEA

A justiça pode ser entendida como virtude, como hábito ou ainda como força de vontade. Para Aristóteles, em seu livro, *Ética a Nicômaco*, a justiça é uma virtude da ação de um indivíduo. Entretanto:

[...] Esta diversidade não significa que exista uma oposição entre o sentido subjetivo e objetivo da justiça. Estamos na presença de dois aspectos de uma mesma realidade. Justiça, no sentido subjetivo, é a virtude pela qual damos a cada um o que lhe é devido. No sentido objetivo, justiça aplica-se à ordem social que garante a cada um o que lhe é devido. Trata-se de um caso de analogia. O que se disser da justiça como virtude aplicar-se-á, também, analogicamente, à ordem social e às demais acepções do vocábulo. (MONTORO, 2009, p. 164)

A justiça ainda poderá ser associada a um sentido lato e a um sentido estrito. No sentido lato, ou seja, em um sentido menos amplo, justiça significa o “conjunto das virtudes sociais ou virtudes de relação e convivência humana” (MONTORO, 2009, p. 165).

Já em sentido estrito, justiça “designa uma virtude como objeto especial” (MONTORO, 2009, p. 164); significa dizer que “onde se pratica justiça, respeita-se a vida, a liberdade, a igualdade de oportunidade. Praticar justiça é praticar o bem nas relações sociais” (NADER, 2011, p. 106). A justiça funciona basicamente indicando um norte para as condutas humanas de modo que:

A presença, pois, da justiça como uma espécie de código de ordem superior, cujo desrespeito ou violação produz resistência e cuja ausência conduz à desorientação e ao sem-sentido das regras de convivência, pode-nos levar a admiti-la como um princípio doador de sentido para o universo jurídico. (FERRAZ JÚNIOR, 2010, p. 328)

Dessa forma, não há como falar em justiça sem elencar sua importância para a efetivação do direito. Nesse sentido:

A ideia de justiça faz parte da essência do Direito. Para que ordem legítima seja legítima, é indisponível que seja a expressão da justiça. O Direito Positivo deve ser entendido como um instrumento apto a proporcionar o devido equilíbrio nas relações sociais. A justiça se torna viva no Direito quando deixa de ser apenas ideia e se incorpora às leis, dando-lhes sentido, e passa a ser efetivamente exercida na vida social e praticada pelos tribunais. (NADER, 2011, p. 107)

Pode-se subtrair desses dizeres que a justiça não é algo que deva ficar restrito ao direito, mas a todos os fatores da vida em sociedade, de modo que a não existência da justiça tornaria essa convivência impossível.

Para que a justiça saia do plano da utopia, também há a necessidade de se analisar o comportamento de cada um para com o todo, e do todo para com cada um. Segundo Reale (2002, p. 125):

Diante de certos casos, mister é que a justiça se ajuste à vida. Este ajustar-se à vida, como momento do dinamismo da justiça, é que se chama de equidade, cujo conceito os romanos inseriram na noção de Direito, dizendo: *jus est arsaequae boni*. É o princípio da igualdade ajustada à especificidade do caso que legitima as *normas de equidade*. [Grifo do autor]

Sendo assim, a equidade atua em um campo de flexibilidade, mediando situações práticas da vida e garantindo a fidelidade para com o princípio da igualdade. A partir disso não haverá igualdades absolutas, mas haverá sim, uma relativização desse conceito.

Por isso, se a justiça, em seu aspecto formal, exige igualmente proporcional e exclui a desigualdade desproporcional como princípio estrutural sem o qual não há sentido no jogo jurídico, em seu aspecto material denuncia-se um campo de probabilidade que tornam a justiça o *problema* que dá também sentido ao jogo. Em suma, a justiça é ao mesmo tempo o *princípio* racional do sentido do jogo jurídico e seu *problema* significativo permanente. Ao criar normas, interpretá-las, fazê-las cumprir, a justiça (em seu aspecto material) é o *problema* que deve ser enfrentado, como num jogo de futebol, em que o objetivo é atingir o gol. Como, porém, no futebol só há jogo se houver onze jogadores de cada lado, um campo conforme certas medidas de certo tamanho, assim também a produção, a aplicação e a observância do direito estão delimitadas pelo princípio formal da igualdade proporcional a partir do qual o jogo se identifica como jurídico: a justiça

formal não *pertence* ao jogo, mas é o *limite* do jogo. [Grifo do autor] (FERRAZ JÚNIOR, 2010, p. 332)

Não é tarefa das mais fáceis conceituar justiça, tampouco promovê-la, mas é certo que, de tudo há que se fazer para que a mesma seja alcançada e, ninguém melhor do que o próprio Estado sob o crivo do poder legislativo, para começar o cumprimento desta importante e essencial tarefa.

#### 4 JUSTIÇA SOB A FORMA DISTRIBUTIVA

Inicialmente cabe esclarecer que a justiça distributiva se difere da justiça comutativa uma vez que nesta, há uma priorização do particular em detrimento do coletivo e, naquela, ocorre justamente o contrário, há participação da coletividade tanto nos benefícios quanto nas onerações advindas do Estado.

Ao falamos em ações sociais bem como em promoção do bem-estar social e uma atuação estatal voltada à coletividade, a justiça distributiva encontra um campo bastante vasto, pois é responsável por “regular a aplicação dos recursos da coletividade às diversas regiões ou setores da vida social, disciplinar a fixação dos impostos e sua progressividade” (MONTORO, 2009, p. 216), dentre outras responsabilidades, como fomentar a implementação de reformas nos setores agrário, tributário, educacional, etc.

A distributividade consiste em analisar toda a sociedade de um modo geral para conceder a cada um de seus membros aquilo que lhe é devido, zelando pelo princípio da equidade que, nesse caso deverá ser relativizado.

Vale lembrar que para o estudo da justiça distributiva, pressupõem-se uma alteridade, ou seja, certo número de pessoas que estejam vivendo numa determinada sociedade. Dessa forma:

[...] essas pessoas são o todo e a parte, a comunidade e os particulares. A sociedade deve dar a cada um de seus membros aquilo que lhe é devido. A sociedade como termo *a quo* ou devedora (sujeito passivo) e os particulares como termo *ad quem* ou credores (sujeito ativo). (MONTORO, 2009, p. 216)

Além da alteridade, há também outro ponto que fundamenta a justiça distributiva, qual seja, o “devido”. Pelo devido, entende-se o bem-comum compartilhável com todas as pessoas de uma coletividade. Sendo assim:

Realmente, é da própria essência do bem comum que dele participem os membros da comunidade, pois trata-se de um “bem-comum” e não “próprio”. E esse é o dever fundamental da autoridade: distribuí-lo com justiça. Dever rigoroso, que confere aos particulares o direito de recorrer contra os excessos ou abusos que lhes prejudiquem. (MONTORO, 2009, p. 226)

É certo que a justiça distributiva deverá observar e zelar pela promoção da justa distribuição do bem-comum à coletividade, mas nesse caso, surge uma grande dúvida na doutrina no que diz respeito à distribuição dos encargos. A corrente minoritária acredita que a distribuição na justiça distributiva deverá se dar apenas com relação aos benefícios. O fundamento para tal assertiva diz que:

Sua razão, em síntese, é a seguinte: como justiça particular, a distributiva tem por objeto o bem dos particulares, e no conceito de bem não se podem incluir os ônus e encargos. Consequentemente, cabe à justiça distributiva reger apenas a repartição dos benefícios. (MONTORO, 2009, p. 230)

Já a corrente majoritária afirma que assim como os benefícios, os ônus também deverão ser repartidos entre a coletividade e para isso, levam em conta o objeto que está em discussão. Sendo assim:

A justiça distributiva tem por objeto, diretamente, a repartição dos bens sociais. E, só indiretamente, a dos encargos. Ela distribui os encargos, enquanto essa repartição é, de certa forma, um bem para os membros da comunidade. Os encargos podem representar um bem para o particular, duplamente. Primeiro, porque, beneficiando a sociedade, de que ele é parte, também o beneficia indiretamente. Segundo, porque é um bem para o indivíduo que os encargos sejam distribuídos “proporcionalmente” a suas possibilidades. (MONTORO, 2009, p. 231)

Insta salientar ainda que complementarmente à alteridade e ao dever, há também um terceiro requisito que, segundo Montoro (2009, p. 232), é indispensável à promoção da justiça distributiva, que é a

própria igualdade.

Portanto, a igualdade deverá ser relativizada e deverá preservar a ideia de tratar aos desiguais segundo sua desigualdade. Fruto do contexto histórico-social, a proporcionalidade na igualdade vai ser aplicada de acordo com cada tipo de sociedade.

Ainda com base nos ensinamentos de Montoro (2009, p. 235), o Estado tem um papel importantíssimo na efetivação da Justiça distributiva, pois ele está presente na realização das funções jurídica, social administrativa e, ainda, fiscal.

Tendo estudado primeiramente acerca da justiça distributiva, nota-se a possibilidade de estabelecer um paralelo a fim de associá-la à justiça fiscal, pois se entendeu que o Estado, o qual aplica a distributividade à sua forma de governar, irá fazê-la também no âmbito da tributação, atentando dessa forma para a efetivação da justiça fiscal.

## 5 A JUSTIÇA FISCAL

Trata-se no presente tópico da ideia de justiça tributária como forma de efetivação da justiça em sentido amplo. Pouco se teorizou acerca do assunto, visto que a ciência do Direito Tributário somente se desenvolveu após a Segunda Guerra Mundial, tendo sido estudada mais por economistas do que por juristas. Como consequência:

A consagração da justiça fiscal como uma espécie autônoma, tomando-a em sentido estrito, se justifica pela ênfase que se pretende dar aos aspectos ligados ao relacionamento entre indivíduo e Estado arrecadador, e vice-versa. Contudo, há que se considerar que, ainda que se reconheça que certas normas ou certos princípios de justiça fiscal dizem respeito especialmente às relações bilaterais entre o indivíduo e o Estado, toda forma de justiça é, precipuamente, justiça social, na medida em que se aplica à vida em sociedade. (MENESCAL, 2007, p. 38)

No que tange à justiça fiscal e social, Klaus Tipke e Douglas Yamashita foram dos primeiros estudiosos a dar enfoque à temática. Segundo eles, o sistema tributário apresenta bastantes desigualdades de modo que a “justiça em sua essência exige que os ricos contribuam proporcionalmente mais que os pobres. O princípio da liberdade impõe limites à oneração fiscal do contribuinte” (TIPKE; YAMASHI-

TA<sup>9</sup>, apud MENESCAL, 2007, p. 28):

[Portanto] [...] cobrar impostos é atividade fundamental para manter a sobrevivência do Estado, mas acreditamos ser possível tributar mais quem pode mais do que quem pode menos. “estados de direito são obrigados a criar um Direito Tributário justo. Se, segundo suas próprias Constituições, tanto o Brasil como a Alemanha são igualmente Estados Sociais de Direito, cada qual não pode ser diferentemente justo.”

Dessa tributação idealizada, se extrai a possibilidade de chegar à almejada justiça social, a qual foi tão bem delineada por Aristóteles. Nesse viés, Montoro (2009, p. 280) ainda segue dizendo:

Uma civilização material e intelectual adiantada será incapaz de assegurar a “grata existência”, se não houver também ensinado os homens a equilibrarem os interesses individuais com autolimitações impostas pelo bem dos outros, a respeitarem a dignidade dos seus semelhantes e a traçarem regras adequadas de coexistência e cooperação nos vários planos da vida [...].

Ocorre que o desequilíbrio vivido na atual sociedade proveniente do Estado de direito advém de um desequilíbrio pré-existente que tem como precedente uma economia de mercado. Não que necessariamente os indivíduos que tenham elevado poder aquisitivo tenham que pagar maior número de impostos, mas que aos impostos já existentes, sejam aplicadas alíquotas diferenciadas, ou seja, progressivas, e não regressivas como ocorre atualmente no Brasil, e que acabam por onerar sobremaneira as classes menos abastadas.

## **6 OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS COMO BASILARES DA JUSTIÇA FISCAL**

Conforme analisamos no presente trabalho, os princípios constitucionais são de suma importância para o ordenamento jurídico e, principalmente para o direito tributário, tanto para efetivar a segu-

<sup>9</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 11.

rança nas relações tributárias quanto para promover, juntamente desta, a justiça fiscal. No que tange a isso, explicam Tipke e Yamashita (2002, p. 20):

Direito justo pressupõe princípios (regras, critérios, padrões). Tais princípios são especialmente necessários quando direitos e obrigações, cargas e reivindicações devem ser repartidos entre membros de uma comunidade. Repartição sem princípios é repartição arbitrária. Isso é pacífico, tanto na filosofia moral como na filosofia do Direito [...].

Portanto, acredita-se que para casos semelhantes deverá haver medidas semelhantes, significa dizer que o princípio deverá ser imparcial e deverá auxiliar o legislador desobrigando-o da impossível missão de regular todos os casos concretos possíveis.

Sendo assim, podemos dizer que no caso do Direito Tributário, também haverá justiça quando forem aplicados princípios que atentam para a capacidade de contribuir sendo que, além disso, a distribuição do produto dessa arrecadação deverá atender à população mais necessitada e carente de serviços públicos. Tipke e Yamashita (2002, p. 22) seguem dizendo que:

Na busca do princípio adequado à matéria deve ser também questionado, considerando a finalidade do ramo do Direito, qual dos diversos princípios possivelmente pertinentes melhor corresponde aos direitos fundamentais da Constituição, qual é amplamente aceito, quais consequências favoráveis e desfavoráveis tem um princípio, se este pode ser realizado de modo isonômico na prática. Também pode ser útil examinar as consequências da transformação do princípio em seu oposto. Se, por exemplo, fosse concedida a mais alta subvenção àquele que dela menos necessita (inversão do princípio da necessidade), o resultado seria absurdo. Se assim se procede não se pode dizer que o resultado se baseia em critérios subjetivos.

Afirma-se então, que um dos maiores fundamentos da justiça fiscal é o respeito aos direitos dos contribuintes que por sua vez, são representados pelos princípios constitucionais tributários.

Por fim, cabe ressaltar que a principiologia constitucional-tributária é apenas uma forma de zelar pela promoção da justiça fiscal. Os princípios deverão ser utilizados como uma forma de guiar a atua-

ção do Estado e de informar os contribuintes através de uma linguagem clara, quais são os seus direitos frente ao polo ativo da relação fiscal.

Embora exista uma grande gama de princípios, tanto dispostos pela Constituição como pelo próprio Código Tributário Nacional, não se reputa uma reavaliação dos mesmos, visto que o grande problema, tendo por base sua análise, é verdadeiramente efetivá-los.

## **7 PRÁTICAS CONDUCENTES À JUSTIÇA FISCAL**

Conforme acabamos de analisar, a atuação fiscal voltada ao respeito e observação dos princípios constitucionais tributários são um meio dentre tantos de promover a justiça fiscal. Neste tópico, se examina alguns programas, ações e práticas que conduzem o Estado a uma atuação que vise à concretização dessa Justiça.

### **7.1 Educação e transparência fiscal**

Cabe salientar que o tributo é instrumento importantíssimo na promoção do sustento do Estado e, por conseguinte, de melhorias nas condições de vida da população. Por meio dele, o Estado ainda obtém e promove o controle econômico e a diminuição das desigualdades sociais.

Nesse sentido afirma-se que

o cidadão consciente da função social do tributo como forma de redistribuição da Renda Nacional e elemento de justiça social, é capaz de participar do processo de arrecadação, aplicação e fiscalização do dinheiro público. (BRASIL, 2012a)

Ainda no que tange a isto, a educação fiscal constrói uma consciência crítica voltada para o exercício da cidadania, pois tem como objetivo “propiciar a participação do cidadão no funcionamento e aperfeiçoamento dos instrumentos de controle social e fiscal do Estado” (BRASIL, 2012a).

Para dar efetividade a essa ideia, a Secretaria da Receita Federal do Brasil começou no início dos anos 70 a realizar ações de educação

fiscal. Dentre elas, implementou o programa “Contribuinte do Futuro”, a partir do qual se objetivou conscientizar a população da importância do exercício da cidadania e do conhecimento da atuação fiscal do Estado.

Atualmente, a Receita Federal participa do Programa Nacional de Educação Fiscal que visa a contribuir para a formação do cidadão participativo e tem por fundamento conscientizar os cidadãos dos seus direitos e deveres. (BRASIL, 2012b)

Esse programa tem como objetivo: sensibilizar o cidadão para a função social-econômica do tributo; levar conhecimento aos mesmos acerca da administração pública; incentivar o acompanhamento pela sociedade da aplicação dos recursos públicos; criar condições para uma relação harmoniosa entre o Estado e o cidadão. Ele abrange os Ministérios da Educação, a Receita Federal do Brasil, o Secretariado do Tesouro Nacional, a Escola Superior de Administração Fazendária, e Secretarias de Fazenda e Educação estaduais.

De acordo com a portaria nº 413, de 31 de dezembro de 2002, ficaram definidas as competências dos órgãos responsáveis pela implementação do Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF).

O PNEF atua sobre três áreas específicas. No âmbito educacional engloba a educação formal e a educação informal voltada para a sociedade em geral. A área fiscal e tributária tem como objeto imediato o sistema tributário nacional envolvendo as instituições e servidores que atuam na arrecadação, tributação e fiscalização, assim como, quanto ao gasto público, servidores, entidades e instituições que atuam na gestão de recursos públicos. No que diz respeito à esfera social, estimula a participação popular, o controle democrático, o acompanhamento e intervenção do cidadão na elaboração e execução das políticas públicas. Já as instituições gestoras do Programa atuam na gestão dos processos relacionados à implementação do PNEF. (BRASIL, 2012c)

Além da instauração desse programa, que é uma ação extremamente significativa no âmbito do controle fiscal, existem outras práticas que, igualmente, são conducentes à justiça fiscal, como se vai demonstrar na próxima seção.

## 7.2 Aplicação da seletividade e progressividade ao ICMS

Como ressaltado, os princípios constitucionais que versam acerca da tributação bem como o incentivo à educação fiscal são meios que conduzem à Justiça Fiscal. Juntamente a eles, elenca-se outro meio igualmente eficaz.

Assim sendo, insta salientar que o ICMS é um imposto cobrado sobre a circulação de mercadorias ou de serviços. Ao levarmos em consideração o fator necessidade que circunda determinadas mercadorias e serviços, observa-se que alguns deles são perfeitamente dispensáveis, justamente porque assumem o caráter de supérfluos ou secundários.

Nesse sentido, por meio do princípio da seletividade, que vem demonstrado no artigo 155, §2º, inciso III, da Constituição Federal, afirma-se que o ICMS poderá ser graduado de acordo com a essencialidade dessas mercadorias e serviços.

O objetivo da seletividade é tributar indiretamente aquilo que exceder aos gastos dos consumidores, ou seja, tributar aquilo que exceder ou ultrapassar o entendido como consumo básico indispensável. Com base nisso, os encargos do ICMS recairiam sobre os consumidores finais destes produtos considerados supérfluos. Nesse sentido:

Pode-se exemplificar o uso da seletividade como instrumento de intervenção do governo na economia, com as alíquotas de 25% sobre o valor da operação, para os produtos supérfluos, e outras de 17%, 12% ou 9%, para os produtos essenciais. No ICMS, o princípio da seletividade visa atingir aos contribuintes finais ou contribuintes de fato, que, como visto anteriormente, são os que suportam a carga econômica do ICMS. Por esta razão, infere-se que quem adquire um bem ou um serviço luxuoso possui grande capacidade econômica, devendo, pelo princípio da capacidade contributiva, ser proporcionalmente mais tributado por meio do imposto sobre o consumo, do que quem adquire um bem essencial ou imprescindível. (MENESCAL, 2007, p. 145)

Também podemos elencar como meio de promoção da justiça fiscal a aplicação da progressividade, que aumenta a carga tributária conforme é aumentada a alíquota da base de cálculo. Aplica-se ao IPTU (Imposto Predial e Territorial Urbano), ao IPVA (Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores), ao IR (Imposto de Renda) e,

de acordo com o Supremo Tribunal Federal, também poderá ser aplicada a progressividade sobre as taxas.

É importante ressaltar que toda política que vise à promoção da justiça social entenda-se fiscal deverá respeitar os direitos dos contribuintes, os limites estabelecidos ao Estado quando da sua atividade tributária bem como os impactos que a carga tributária exerce sobre a economia brasileira, tanto no âmbito arrecadatário quando no âmbito da promoção da redistribuição de riquezas.

Vale lembrar que, embora tímido, o judiciário também tem apresentado atuação em prol da justiça fiscal, ainda assim, a sua função deve se restringir apenas à fiscalização e não promoção da mesma, pois, este, é dever do Estado, e por assim ser, espera-se que as medidas à promoção de referida justiça sejam as mais claras, transparentes e efetivas possíveis.

### **7.3 Reforma tributária a partir de ajustes nos tributos incidentes sobre a propriedade e o consumo**

Como sobejamente sabido, o Brasil é um dos países onde mais se pagam impostos e, por mais contraditório que possa parecer, é também um dos países que mais carecem de incentivos nas áreas sociais. Atualmente, a carga tributária no Brasil representa 34% do PIB nacional. Significa dizer que 34% de toda a riqueza produzida no Brasil vão para os cofres públicos.

Segundo a Federação Nacional do Fisco (FENAFISCO, 2012, p. 6), existem cinco maneiras pelas quais o Estado pode exercer a atividade da tributação, sendo feitas através da cobrança de tributos sobre o consumo, sobre a propriedade, sobre a renda, sobre a mão-de-obra além da cobrança de taxas diversas sobre serviços.

Por sua vez, os tributos que têm por base as relações de consumo são cobrados através de produtos consumidos pelas pessoas. Essa tributação é feita de forma indireta, pois os valores referentes a eles estão embutidos nos preços dos produtos, ou seja, todo aquele indivíduo que consumir algo estará sendo tributado, o que representa 50% da carga tributária arrecadada pelo Fisco (FENAFISCO, 2012, p. 8).

Grande é a oneração que sofre o consumidor final dos produ-

tos, pois “quanto mais o produto comprado tiver valores agregados, isto é, por quanto mais fases, ou intermediários, passar até ficar pronto para o consumo, maior será o valor dos tributos pagos pelo comprador” (FENAFISCO, 2012, p. 9).

Já com relação à cobrança de tributos sobre a propriedade, estes incidem sobre o patrimônio de um indivíduo. Diante de tantos impostos instituídos sobre a propriedade tem-se a falsa impressão de que são muitos, contudo a tributação sobre a propriedade corresponde a um total de apenas 4% dos tributos arrecadados no Brasil (FENAFISCO, 2012, p. 13).

Partindo de uma breve análise, poderia recair sobre o ITR uma verdadeira reforma, pois o mesmo representa apenas 16% do PIB do país, o que é relativamente ínfimo se levado em consideração a grande concentração de terras existentes no país.

Por sua vez, tendo por base o IPTU, o mesmo representa 1,5% do total de tributos arrecadados, sendo que o número de propriedades urbanas é exorbitantemente maior do que o número de propriedades rurais. Isso deixa transparecer uma ideia de desproporcionalidade e discrepância da tributação.

Já com base no IPVA, e de acordo com a cartilha da reforma tributária da FENAFISCO, os veículos automotores comuns ou populares são excessivamente tributados e praticamente nada se tributa dos veículos de luxo, como por exemplo, iates, helicópteros, jatinhos.

Significa dizer que uma frota equivalente há aproximadamente 15 milhões de veículos, consegue arrecadar um total maior de dinheiro do que a própria cobrança de IPTU. Levando em consideração que a maior parte dessa frota corresponde a carros populares, percebemos o quão é excessiva a tributação sobre essa propriedade.

No tocante ao ITBI (Imposto Sobre Transmissão de Bens Imóveis), tributo cobrado sobre a transmissão de bens imóveis é, 10 vezes menor do que a tributação que incide sobre alimentos, o que é absurdo levando em conta que quem realiza tais transmissões geralmente possuem elevado poder aquisitivo e exprimem concretamente o poder aquisitivo. Desta forma deveria ser calculado com observâncias à progressividade, ou seja, quanto mais valioso fosse o bem imóvel, maior o valor a ser cobrado, contrário do que é hoje, com percentual além de baixo, único (FENAFISCO, 2012, p. 16).

O mesmo ocorre com relação ao ITCMD (Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação), pois sendo tributo referente a heranças, doações, etc., deveria possuir progressividade mais acentuada. Ocorre que novamente as alíquotas são baixas e fixas, favorecendo sobremaneira a concentração de renda.

Para concluir esta breve análise, inevitável aludir os impostos sobre as grandes fortunas, famoso IGF, que, embora previsto na Constituição Federal, nunca foi cobrado.

Dessa forma, diante do entendido, conclui-se que o grande problema da carga tributária no Brasil não é necessariamente seu volume, mas a sua arrecadação e distribuição, que, por hora favorece ricos em detrimento de pobres e por sua vez, onera demasiadamente a estes.

Como encerramento, afirma-se que aludida carga tributária nacional deverá ser do tamanho do respectivo gasto nacional, cuja elevada proporção se deve à dimensão colossal do país, mas necessário se faz e com premente urgência que o ajuste da balança seja feito, sob o risco do total descarte e afronta ao resguardado ao indivíduo como ser-humano dotado de dignidade.

## **8 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Como sabido, o Estado, no anseio de lhe custear os gastos, transfere aos cidadãos aos quais governa o ônus de arcar com parte deles. Essa tarefa ocorre por meio da tributação que se dá tanto no âmbito federal, quanto estadual e ainda municipal.

Tendo em vista os estudos elaborados com base no presente trabalho, conclui-se que a tributação, em especial no Brasil, se dá de forma indiscriminada, tendo por base a arrecadação dos tributos voltados à propriedade e ao consumo, recaindo desta forma, sobre a parcela da sociedade que menos tem condições para arcar com tais custos estatais.

Constatou-se ainda que a tributação utiliza-se da forma regressiva, somando a isso o fato de as alíquotas dos tributos serem fixas, o que acaba aumentando sobremaneira o valor dos tributos. Isto posto, acredita-se que a melhor maneira de desenvolver a tributação, levando em consideração que ela tem que existir, principalmente face à rele-

vante dimensão do país, é cobrá-la com vistas à promoção da redistribuição de renda e, com isso, atentando sempre para a efetivação da dignidade da pessoa humana.

## REFERÊNCIAS

BRASIL. Receita Federal. **Educação Fiscal**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/educafiscal/default.htm>>. Acesso em: 18 out. 2012a.

BRASIL. Receita Federal. **Educação Fiscal na Secretaria da Receita Federal do Brasil**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/educafiscal/naRFB.htm>>. Acesso em: 18 out. 2012b.

BRASIL. Ministério da Fazenda; Ministério da Educação. Escola de Administração Fazendária. **Programa Nacional de Educação Fiscal - PNEF: Plano Estratégico 2004/2007**. Brasília: Escola de Administração Fazendária - ESAF, 2004. Disponível em: <[http://www.esaf.fazenda.gov.br/educacao\\_fiscal/pnef/sobre-o-programa/arquivos/planejamento-estrategico-2004-2007](http://www.esaf.fazenda.gov.br/educacao_fiscal/pnef/sobre-o-programa/arquivos/planejamento-estrategico-2004-2007)>. Acesso em: 18 out. 2012c.

BOBBIO, Norberto. **Teoria geral da política: a filosofia política e a lição dos clássicos**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2000.

CRUZ, Álvaro Ricardo de Souza. **Habermas e o direito brasileiro**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.

DEL VECCHIO, G. **A justiça**. Trad. de Antônio Pinto de Carvalho. Pref. de Clóvis Bevilacqua. São Paulo: Saraiva, 1960.

DINIZ, Maria Helena. **Compêndio de introdução à ciência do direito**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

FENAFISCO. **Só os trabalhadores pagam impostos no Brasil**. Cadernos Fenafisco nº 1. 2. ed. Disponível em: <<http://www.2009.fenafisco.org.br/arquivos/CadernoFenafisco1.pdf>>. Acesso em: 28 out. 2012.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do Direito: técnica, decisão, dominação**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

HANS, Kelsen. **Teoria pura do Direito: introdução à problemática científica do Direito**. Trad. de J. Cretella Jr. e Agnes Cretella. 4. ed. São

Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

MENESCAL, Ana Monica Filgueiras. **A seletividade como instrumento concretizador da justiça fiscal no âmbito do ICMS**. Fortaleza, 2007. 183 f. Dissertação (Mestrado em Direito Constitucional) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Universidade de Fortaleza.

MONTORO, André Franco. **Introdução à ciência do Direito**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

NADER, Paulo. **Introdução ao estudo do Direito**. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Trad. de Almiro Pisetta e Lenita Esteves. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de Direito**. São Paulo: Saraiva, 2002.

ROUNET, Luiz Paulo. **Paz, justiça e tolerância no mundo con-temporâneo**. São Paulo: Loyola, 2010.

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