

FUNDAÇÃO DE ENSINO "EURÍPEDES SOARES DA ROCHA" – CENTRO DE  
ENSINO "EURÍPEDES MARÍLIA" - UNIVEM – MARÍLIA – ESTADO DE SÃO PAULO  
PROGRAMA DE MESTRADO EM DIREITO

HÉLIO DANIEL DE FAVARE BAPTISTA

**JUSTIÇA TRIBUTÁRIA, JUSTIÇA DISTRIBUTIVA E  
SOLIDARIEDADE SOCIAL: Aplicação do Princípio da Capacidade  
Contributiva**

MARÍLIA  
2007

HÉLIO DANIEL DE FAVARE BAPTISTA

JUSTIÇA TRIBUTÁRIA, JUSTIÇA DISTRIBUTIVA E SOLIDARIEDADE  
SOCIAL: Aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado do Centro Universitário de Marília, mantido pela Fundação Eurípedes Soares da Rocha, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito (Área de concentração: Teoria do Direito e do Estado)

Orientador:  
Prof.Drº.Olney Queiroz de Assis

MARÍLIA  
2007

BAPTISTA, Hélio Daniel de Favare.

Justiça Tributária e Justiça Distributiva: Aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva/Hélio Daniel de Favare Baptista; orientador:Olney Queiroz de Assis. Marília-SP: [s.n.], 2007.

Dissertação (Mestrado em Direito) – Fundação de Ensino Eurípides Soares da Rocha. Mantenedora do Centro Universitário Eurípides de Marília - UNIVEM, 2007.

1 Princípio 2 Capacidade Contributiva 3 Justiça Tributária

CDD: 341.39

HÉLIO DANIEL DE FAVARE BAPTISTA

JUSTIÇA TRIBUTÁRIA, JUSTIÇA DISTRIBUTIVA E SOLIDARIEDADE  
SOCIAL: Aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva.

Banca examinadora da dissertação  
apresentada ao Programa de Mestrado em Direito UNIVEM/F.E.E.S.R. para a  
obtenção do título de Mestre em Direito. Área de concentração: Teoria do Direito e  
do Estado.

Resultado: \_\_\_\_\_

ORIENTADOR: Prof. Dr. Olney Queiroz de Assis: \_\_\_\_\_

1º EXAMINADOR: \_\_\_\_\_

2º EXAMINADOR: \_\_\_\_\_

Marília, 26 de setembro de 2007

### **Dedicatória**

Dedico este trabalho à minha esposa Tatiane Guedes Cavallo Baptista pela paciência e compreensão nos momentos da minha ausência, por acreditar em mim e nunca me deixar fraquejar no meu objetivo. Aos meus pais Hélio Bianco Baptista e Aparecida Santana de Favare Baptista, pelo apoio, incentivo, pela educação e condução em toda a minha vida acadêmica. Ao meu irmão Marco Wellington de Favare Baptista (*in memoriam*) pela amizade inesquecível. Ao meu irmão, David Alberto de Favare Baptista e minha cunhada Ana Caroline Souza Guerino Baptista, pelo incentivo, amizade, companheirismo e por acreditarem em mim.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço primeiramente a Deus que me deu vida, saúde e condições para finalizar este projeto de pesquisa e galgar o título de mestre em direito. Agradeço ao meu amigo e incentivador Rubensval Benvindo Maciel (*in memoriam*) pelo substancial auxílio para a consecução deste projeto. Aos meus amigos e colegas de profissão pela ajuda nos momentos em que precisei. Ao meu orientador, professor doutor Olney Queiroz de Assis, pela orientação e condução nesta pesquisa. À minha família, em especial aos meus tios Samuel, Dóris e Deize pela ajuda que me deram sempre que precisei.

“Paz sem justiça é opressão, espoliação e violação da dignidade. A dignidade sem justiça promove guerra pelo que é devido por direito e pela liberdade. Somente a justiça permite o reino da paz e da dignidade”. (Serge-Christopher Kolm)

BAPTISTA, Hélio Daniel de Favare. *Justiça Tributária e Justiça Distributiva: aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva*.2007.83f.Dissertação (Mestrado em Direito) – Centro Universitário Eurípedes de Marília, Fundação de Ensino Eurípedes Soares da Rocha.2007.

## RESUMO

A capacidade contributiva, sob a égide de princípio constitucional, consiste em instrumento de distribuição proporcional do ônus de cada contribuinte perante as despesas públicas. Tal assertiva consiste em foco primeiro deste estudo dissertativo que, em seu desenvolver, demonstrará o alcance da justiça através do respeito e da aplicação do princípio da capacidade contributiva. A acepção de justiça aqui trazida a lume consiste naquela distributiva, pautada na filosofia aristotélica na medida em que defende a tributação na exata medida da capacidade de cada ser indivíduo, o que significa dizer, nem uma tributação excessiva, nem escassa, de modo a se obter uma carga fiscal justa. O dever de respeito à capacidade contributiva é topoi incondicionado e incondicionável pelo Estado. A tópica é um estilo para compreensão e solução dos problemas jurídicos, baseada em princípios e postulados e é desenvolvida pela retórica. A satisfação íntima atingida pelo contribuinte que projeta no Estado a justiça subjetiva encontrada na aplicabilidade principiológica. Por fim, baseado na teoria da justiça de Kolm, cuja teoria da justiça é caracterizada pela solidariedade social na medida em que atende as necessidades básicas da sociedade, verifica-se a inter-relação entre a distribuição dos bens alocados na sociedade e as despesas públicas, e que seja justa onde as concentrações de riquezas respondam por maior parte do ônus público. Só assim será possível garantir uma vida digna a todos os brasileiros. A linha de pesquisa escolhida, dentre as existentes no programa de mestrado, é a de fundamentos dogmático-críticos da dogmática jurídica. Essa pesquisa será baseada em pesquisa essencialmente bibliográfica.

Palavras-chaves: princípio da capacidade contributiva, justiça distributiva, fundamentos constitucionais, objetivos constitucionais, efetividade, eficácia e solidariedade social.



BAPTISTA, Hélio Daniel de Favare. *Justiça Tributária e Justiça Distributiva: aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva*.2007.83f.Dissertação (Mestrado em Direito) – Centro Universitário Eurípedes de Marília, Fundação de Ensino Eurípedes Soares da Rocha.2007.

## RESÚMEN

La capacidad contributiva, bajo el amparo de principio constitucional, consiste en instrumento de distribución proporcional de la carga de cada contribuyente ante los gastos estatales. Tal assertiva consiste en foco primero de este estudio disertativo que, en su desarrollar, demostrará el alcance de justicia a través del respeto y de la aplicación de lo comienzo de la capacidad contributiva. La acepción de justicia aquí traída a lumbre consiste en aquella distributiva, pautada en la filosofía aristotélica en la medida en que defiende la tributación en la exacta medida de la capacidad de cada ser individuo lo que significa decir ni una tributación excesiva, ni escasa, de modo a obtenerse una carga fiscal justa. El deber de respeto a la capacidad contributiva es topoi incondicionado y incondicionável por el Estado. La satisfacción íntima alcanzada por el contribuyente que proyecta en el Estado la justicia subjetiva encontrada en la aplicabilidad principiológica. Por fin, basado en la teoría de la justicia de Kolm, caracterizada por la solidaridad social, se verifica la ínter-relación entre la distribución de los bienes alocados en la sociedad y los gastos públicos, y que sea justa donde las concentraciones de riquezas respondan por mayor parte de la carga estatal. Sólo así será posible garantizar una vida digna a todos los brasileños. Esa investigación será basada en investigación esencialmente bibliográfica.

Palabras clave: principio de la capacidad contributiva, Justicia Distributiva, efetividad e solidaridad.

BAPTISTA, Hélio Daniel de Favare. Justiça Tributária e Justiça Distributiva: aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva.2007.83f.Dissertação (Mestrado em Direito) – Centro Universitário Eurípedes de Marília, Fundação de Ensino Eurípedes Soares da Rocha.2007

## SUMMARY

The contributive capacity, under the egis of constitutional beginning, consists in instrument of proportional distribution of onus of each taxpayer related to the public expense. Such assertive consists in first focus of this study that, in its development, will demonstrate the reach of justice through respect and the application of the principle of contributive capacity. The acceptance of justice here brought to flame, consists in that distributive one, ruled in the Aristotelian philosophy while it defends the taxation in the exact size of the capacity of each being which means neither an excessive taxation, nor scarce, in order to achieve fair fiscal load. The obligation of the respect to the contributive capacity is unconditioned topoi and unconditionally by the State. The doctrine of topics is a way of comprehension and solution to juridical problems based on principles and postulates and it is developed by the rhetoric. The intimate satisfaction touched for the taxpayer who projects in the State the subjutive justice found in a logical beginning applicability. At last, based on Kolm's theory of justice, whose theory is characterized by social solidarity as it meets society's basic needs, it is possible to verify the interrelation between the distribution of the goods allocated in society and the public expenses, and where the concentration of the riches is responsible for the greatest part of the public charge be fair. In just this way, it will be possible to guarantee a deserving life to every Brazilian. The area of research chosen among the existent ones in the Master's Degree Program is the one of the basis of dogmatic critic of juridical knowledge construction. The present work will be based essentially on bibliographical research.

Key-words: principle of contributive capacity, distributive justice, constitutional basis, constitutional objective, effectiveness, efficacy and social solidarity.

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	15
<b><u>CAPÍTULO 1 – JUSTIÇA EM ARISTÓTELES</u></b>	18
1.1 ASPECTOS GERAIS	18
1.2 CAMPOS DO SABER	18
1.3 O JUSTO MEIO	19
1.4 A RELAÇÃO NECESSÁRIA ENTRE A ÉTICA, POLÍTICA E ECONOMIA PARA A PERSECUÇÃO DA JUSTIÇA	21
1.5 TIPOS DE JUSTIÇA	23
1.6 JUSTIÇA EM ARISTÓTELES E O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	27
<b><u>CAPÍTULO 2 – JUSTIÇA EM KOLM: ATENDIMENTO DAS NECESSIDADES</u></b>	32
2.1 ASPECTOS GERAIS	32
2.2 AS IGUALDADES ESSENCIAIS DAS LIBERDADES	42
2.3 JUSTIÇA, LIBERDADE E IGUALDADE	44
2.4 JUSTIÇA POSSÍVEL	46
2.5 EQÜIDADE	47
2.6 NECESSIDADE E MISÉRIA	50
<b><u>CAPÍTULO 3 – SOLIDARIEDADE SOCIAL E TRIBUTAÇÃO</u></b>	56
3.1 ASPECTOS GERAIS	56
3.2 PREVISÃO CONSTITUCIONAL DA SOLIDARIEDADE	56

3.3 SOLIDARIEDADE SOCIAL E PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA 62

3.4 CONSIDERAÇÕES FINAIS 66

## **CAPÍTULO 4 – PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTARIOS** 68

4.1 ASPECTOS GERAIS 68

4.2 PRINCÍPIO DA DIGNIDADE HUMANA 70

4.3 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE 71

4.4 TIPICIDADE TRIBUTÁRIA 73

4.5 PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA 74

4.6 PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE 74

4.7 PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE 76

4.8 PRINCÍPIO DO CONFISCO 78

4.9 PRINCÍPIO DA PONDERAÇÃO 79

4.10 PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE 80

## **CAPÍTULO 5 – PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA** 81

5.1 ASPECTOS GERAIS 81

5.2 CRITÉRIOS DE AFERIÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA 84

5.3 O MÍNIMO EXISTENCIAL 85

5.4 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA GERAL E ESPECÍFICA 87

5.5 PROPORCIONALIDADE E PROGRESSIVIDADE 88

5.6 PROIBIÇÃO DO CONFISCO 90

## **CAPÍTULO 6 – OS TRIBUTOS E A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

6.1 BREVE HISTÓRIO DA TRIBUTAÇÃO 93

6.1.1 No Mundo	93
6.1.2 No Brasil	94
6.2 OS PRINCIPAIS TRIBUTOS DIRETOS E A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	
6.2.1 Imposto de Renda(IR)	97
6.2.2 Imposto sobre a Propriedade Urbana (IPTU)	97
6.2.2.1Progressividade do IPTU	98
6.2.3 Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) (após a emenda 42/03)	99
6.2.4 Imposto Territorial Rural(ITR)	100
6.3 IMPOSTOS INDIRETOS (ICMS E IPI)	101
6.4 TAXAS E CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS	103

## **CAPÍTULO 7 – AS IMUNIDADES E A RELAÇÃO COM A**

### **CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

7.1 AS IMUNIDADES	104
7.2 IMUNIDADES FISCAIS	106
7.3 IMUNIDADES AOS TRIBUTOS	106
7.3.1 Proibição de Confisco	106
7.3.2 Tráfego de Pessoas	107
7.3.3 Tráfego de bens	107
7.3.4 Mínimo Existencial	108
7.4 IMUNIDADE AOS IMPOSTOS	109
7.4.1 Imunidade recíproca	109
7.4.2 Templos	109

7.4.3 Partidos Políticos	110
7.4.4 Entidades Sindicais dos Trabalhadores	110
7.4.5 Instituições de Educação e de Assistência Social	110
7.4.6 Livros, Jornais, Periódicos e o Papel destinado à sua impressão	111
7.5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	111

## **CAPÍTULO 8 – PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

### **E A TÓPICA**

8.1 ASPECTOS GERAIS	113
8.2 ESTILO SISTEMÁTICO	113
8.3 ESTILO TÓPICO	117
8.4 CONSIDERAÇÕES FINAIS	120

## **CAPÍTULO 9 – O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

### **COMO MEIO DE APLICAÇÃO DE DISTRIBUIÇÃO JUSTA**

9.1 ASPECTOS GERAIS	122
9.2 JUSTIÇA DISTRIBUTIVA	123
9.3 DISTRIBUIÇÃO ATUAL (NEO-LIBERALISMO)	124
9.4 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A DISTRIBUIÇÃO JUSTA	128
9.5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	133

<b><u>CONCLUSÃO</u></b>	135
-------------------------	-----

<b><u>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</u></b>	138
--	-----

## INTRODUÇÃO

O princípio constitucional-tributário da capacidade contributiva é o objeto deste estudo dissertativo. Ao debruçar sobre tal estrutura basilar do Direito Tributário deve-se considerar sua significância imediata, qual seja a da proporcionalidade entre as condições econômicas do contribuinte e o percentual contributivo. Popularmente conhecido pelo senso comum como quem tem mais, contribui mais, quem tem menos, contribui menos.

Os questionamentos levantados sobre tal temática tiveram por base a justiça aristotélica que será abordada no capítulo 1. Pressuposto este que provoca uma dicotomia na maneira de se conceituar a capacidade contributiva, ao se partir de uma divisão econômica pré-tributária tem-se uma noção da essência do princípio e, por outro lado, se de uma noção pós-tributária tem-se outra concepção.

Far-se-á, no capítulo 2, uma recuperação da Justiça em Aristóteles na filosofia do autor Cristhopher Kolm, já que ele também defende a tributação na exata medida da capacidade contributiva da pessoa humana e justifica a exação maior dos mais ricos na necessidade de custear o déficit social para a garantia aos mais pobres de uma vida humanamente digna.

Acrescenta-se que uma tributação justa sempre foi o desejo de qualquer do povo. Por isso, levando em consideração que, pelo menos ideologicamente, o escopo dos tributos é a justiça social, busca-se o sentido de justiça para Aristóteles e a sua aplicação nas sociedades modernas, indicada por Cristhopher Kolm.

Realizada a introdução filosófica que baseia o raciocínio ora em construção, passa-se para a análise da aplicação do princípio no ordenamento jurídico pátrio. A abordagem será iniciada no capítulo 3, por uma breve introdução histórica dos tributos e do princípio da capacidade contributiva.

Em seguida, no capítulo 4, ante a sua importante ligação com o tema pesquisado, será analisada a solidariedade social, que é objetivo constitucional da nossa República Federativa e tem relação direta com a tributação na medida em que a primeira, somada à segunda, materializam os ideais democráticos previstos na nossa lei maior.

Serão analisados, no capítulo 5, os principais princípios constitucionais tributários devido à importância para a construção do Sistema Tributário Nacional e a ligação com o princípio da capacidade contributiva.

O princípio constitucional tributário da capacidade contributiva será analisado no capítulo 6, momento em que discutir-se-á os principais valores ligados ao tema.

Na seqüência, analisa-se a relação existente entre o princípio aqui tratado, a igualdade e a democracia. Assim, será desenvolvido o conceito e discussões sobre o tema na medida em que é corolário do princípio constitucional da igualdade e exponencial dos ideais democráticos.

Demonstrar-se-á ainda que o princípio não é dispositivo constitucional meramente programático e que deve ser aplicado efetivamente.

Ainda, dentro das discussões técnicas e constitucionais do tema, far-se-á uma comparação entre o respeito à capacidade contributiva e a vedação constitucional do confisco.

Visando à futura classificação do princípio, será feita uma análise sobre a tópica que é recurso interpretativo baseado em vetores supralegais e norteadores nas soluções dos mais variados conflitos, o que se convencionou denominar *topois*. Será, também, analisada bibliografia consagrada sobre o sistema jurídico e suas deficiências. Ao final, concluir-se-á que o princípio tratado neste trabalho configura



um *topoi* que deve orientar incondicionalmente o legislador, o aplicador e o interprete do direito tributário.

No capítulo 7, ver-se-á a relação entre os principais impostos e a capacidade contributiva. No capítulo 8, a relação entre as imunidades e a capacidade contributiva, na medida em que a primeira, em tese, deixa de tributar algumas pessoas ou fatos, deixando na responsabilidade dos outros contribuintes a carga referente a essa intributabilidade.

Ainda, no capítulo 8, ver-se-á o tema pesquisado sob a ótica da tópica aristoteliana e romana, estilo que defende que muitos dos princípios usados pelo sistema jurídico são “topois” que servem não só de orientação interpretativa, mas também de parâmetro para a aplicação do direito e mormente para a sua produção.

Demonstrar-se-á, por fim, no capítulo 9, que há uma ligação direta entre o princípio tratado e a justiça distributiva, uma vez que esta visa a alocar proporcionalmente os bens dos seres humanos na exata medida de seu merecimento e necessidades, bem como, tem por escopo o bem-estar social. E o princípio estudado nessa pesquisa pressupõe que os que têm maior condição econômica, além do mínimo existencial, contribuam mais e, por outro lado, proporcionem a diminuição do sofrimento dos que têm menor condição econômica, promovendo assim uma redistribuição em busca da justiça social.

A linha de pesquisa do presente trabalho são os fundamentos dogmáticos críticos da dogmática jurídica e construção do saber jurídico.

Essa pesquisa será baseada em pesquisas bibliográficas nas áreas filosóficas e doutrinárias sobre o tema. As primeiras, visando ao estudo da justiça. E as segundas, às discussões doutrinárias sobre a eficácia e aplicação do princípio da capacidade contributiva.

# **1. JUSTIÇA EM ARISTÓTELES**

## **1.1 Aspectos Gerais**

A justiça sempre foi aspiração comum nas sociedades humanas. Discute-se a justiça desde os mais incultos até os mais renomados filósofos.

A justiça, para os gregos, é virtude derivada da ética. A justiça é uma disposição do caráter humano, sendo a virtude (instrumento) que contém todas as outras. A vida em sociedade deve ser pautada no respeito à lei e à equidade. Deste modo, a conduta justa pressupõe uma ação ética. E ética é o que falta nas sociedades hodiernas.

A busca de ações justas despertou os mais variados questionamentos, indagações e discussões durante a evolução social. A história nos mostra que na medida em que as minorias dominantes passaram a administrar as nações segundo seus interesses individuais ou oligárquicos, movidos pelos ideais liberais, a virtude da justiça foi ofuscada e deveras mitigada por desmedidas que culminaram em excessos de um lado minoritário e escassez para a maioria absoluta do povo.

Dentre os filósofos que trataram da Justiça está Aristóteles.

## **1.2 Campos do Saber**

Para esse filósofo grego, existem três campos do saber: o saber teórico, o saber produtivo e o saber prático.

O saber teórico é a arte da contemplação, não cria seus objetos, analisa fenômenos universais e é imutável (por ex: o estudo da física e da matemática). Os campos do saber prático e produtivo são atividades que possuem nelas mesmas os seus fins (CHAUÍ, 2004, p.309).

Como leciona Chauí (CHAUÍ, 2004, p. 347),

As ciências teóricas são aquelas que investigam os princípios e as causas de seres ou coisas que existem na natureza independentemente da vontade e da ação humana e cujo curso se desenvolve naturalmente e por si mesmo, sem nenhuma participação dos homens.

As ciências práticas, ao contrário das teóricas, são aquelas cujo princípio ou causa é o homem como agente da ação e cuja finalidade da ação são uma só e mesma coisa, ou, como se costuma dizer, os três elementos da atividade são inseparáveis ou imanentes.

As ciências produtivas se referem a um tipo particular de ação humana: a ação fabricadora.

O saber prático, a *práxis*, que é o que mais nos interessa nesse trabalho, é uma regra de conduta (SILVEIRA, 2001), tem por objeto a ação (CHAUÍ, 2004, p.309), é um fim em si mesma (ASSIS, 2002), sendo o terreno fértil da mais sublime virtude que pode existir em uma sociedade, qual seja, a justiça.

### 1.3 O JUSTO MEIO

O filósofo foi o que mais se aprofundou na essência da conduta humana e desmistificou a sua realização, asseverando que esta identifica-se com a medida entre o muito e o pouco.

Ele defende que o objetivo último de todo o ser humano é alcançar a felicidade. E esse objetivo só poderá ser alcançado se a vida de cada ser humano for baseada na razão e para isso a vida tem que ser pautada na virtude, que é, encontrar o meio termo entre as ações opostas, entre o excesso e a deficiência.

Como já lecionou SILVEIRA, 2001, p.130.

O objetivo final de nossa vida é alcançar a felicidade. Para alcançarmos a felicidade, precisamos viver racionalmente, e viver racionalmente implica viver segundo a virtude (arete). A virtude é encontrada no meio termo (mesotes) entre as a ações opostas, entre o excesso e a deficiência. A virtude irá depender de um julgamento por força da reta razão, para repudiar o excesso e alcançar o meio termo. A virtude não é dada ao homem inatamente, mas é através da prática, do hábito, que nos tornamos virtuosos.

Entretanto, essa medida não significa a simples mediocridade, busca-se no meio termo, na medida, a escolha superior, sublime, a decisão justa.

A falta de medida, a hýbris<sup>1</sup>, é a origem dos vícios que assolam as virtudes.

A injustiça é derivada da ação humana que foge da moderação. Tanto aquele que age em excesso, como aquele que não age (ocorrendo a escassez) pratica a injustiça. Nesse sentido o filósofo escreveu, “O pior dos homens é aquele que exerce a sua deficiência moral tanto em relação a si mesmo, quanto em relação as seus amigos (...)” (ARISTÓTELES, 2004. p.105)

---

<sup>1</sup> Falta de medida, vício de conduta, desproporcionalidade, deficiência moral.

O justo é o que domina a ciência da moderação, qual a seja, a ética. O significado de ética, parte do conceito de *ethos*, significando a forma concreta de se viver em sociedade, segundo os costumes, os modos de comportamento, a virtude, as instituições (SILVEIRA, 2001, p.18). Essa medida, deve estar presente tanto na vida particular, como na vida pública. Assim o indivíduo, em sua vida, deve agir moderadamente em suas condutas e em relação ao próximo. E o político, ou seja, aquele que conduz o destino da polis, deve portar-se segundo as regras corretas e éticas de conduta.

Aristóteles também já previa à época que a conduta justa deveria respeitar as leis. Contudo só o respeito às leis não era suficiente para a realização da justiça. Para atingi-la, a conduta deveria respeitar a lei e a equidade. A justiça, além do respeito à lei e à equidade, pressupõe o respeito à moral, à ética, ao caráter, às mutações sociais e históricas e situações particulares. Ela é uma virtude moral do indivíduo, uma manifestação de cidadania. Neste diapasão, devemos analisar a justiça particularmente, vez que pauta cada conduta do ser humano. E, se todos membros da sociedade agem justamente, o direito, que é o regulamento dessa sociedade, disporá e exigirá condutas pautadas em ações justas.

As leis da época não eram todas escritas. Não havia o positivismo de hoje. Havia algumas leis escritas, mas a moral, a tradição e os costumes também representavam regras coercitivas e reguladoras das condutas humanas.

#### **1.4 A relação necessária entre a ética , política e economia para a persecução da justiça.**

Da *praxis* grega derivaram áreas do conhecimento como a política, ética e economia. E é a dosagem dessas três áreas do conhecimento que a justiça busca tornar proporcional na sociedade, para que não predomine uma em relação às outras, ou seja, evitar o excesso de umas e o escassez de outras.

Nesse sentido, para Aristóteles a justiça ideal na polis só ocorrerá quando se conseguir a exata medida entre política, ética e economia. Vale dizer que só da união dessas atividades é que será possível alcançar o bem social

A política pressupõe escolhas moderadas e justas do governante em relação aos outros componentes da *polis*. No entanto, quando o governante idealiza sua ação política, em que pese já se ter uma meta pré-estabelecida, não lhe é certo seus desdobramentos finais. Motivo pelo qual deverá moldar suas ações políticas na ética e na distribuição dos bens existentes na sociedade. Assim, a função da justiça, principal virtude ética, na política é fornecer critérios proporcionais, razoáveis e moderados para a ação (*práxis*) do governante.

O impulso da política, bem como da ética, é essencialmente dialético. Isso se dá porque ela parte de opiniões gerais, meramente verossímeis. O objeto do pensamento dialético é indeterminado, vez que parte de juízos verossímeis, de opiniões gerais. Motivo pelo qual, iniciada a ação o agente deve pautar em regras justas e retas para atingir um resultado ético e correto.

Conforme lição de Assis (ASSIS, 2002, p. 323), “(...) uma conclusão é dialética quando se extrai de opiniões gerais”.

Os conhecimentos econômicos devem ser usados para a distribuição proporcional dos bens existentes na sociedade, haja vista que conforme a alocação, distribuição e redistribuição das riquezas, ter-se-á mais ou menos justiça. Consiste numa *práxis* racional no espaço econômico, buscando a vida digna do homem. É a

administração do individual e do social. Não podendo ser analisada estanque da ética e da política.

Interessante que Aristóteles já fazia uma diferenciação entre a economia e a cremastística, cuja diferença está na essência de cada uma, sendo a vida boa na comunidade para a primeira e a mera acumulação de riquezas na segunda.

Assim os conhecimentos econômicos devem orientar a ação política do governante. Se esta é pautada na justiça, a economia da cidade será na medida proporcional ao mérito do indivíduo. Enquanto que a preocupação com a mera acumulação de riquezas causa um desequilíbrio entre os habitantes da cidade e não conduz a uma vida boa e justa.

Nesse sentido a lição de Silveira (SILVEIRA, 2001, p. 121)

A base econômica da polis deve corresponder ao princípio do meio termo, porque uma situação de desigualdades radicais na distribuição dos bens torna o governo da polis inviável. Uma distribuição equilibrada dos bens é *conditio sine qua non* de uma vida política equilibrada e justa. (...) a riqueza exagerada aniquila o espírito da comunhão, aniquila o equilíbrio da casa e da polis.

E por fim, a ética é a virtude que deve orientar todo ser humano e os governantes na administração do indivíduo e da vida em sociedade. A ética é a racionalidade da práxis e a razão que constitui a essência do ser humano.

## **1.5 TIPOS DE JUSTIÇA**

Para o filósofo aqui analisado existia mais de um tipo de Justiça, quais sejam, Justiça Universal e Justiça Particular, sendo que esta última se divide em Justiça distributiva e Justiça corretiva.

A Justiça Universal é o respeito que se deve à lei da pólis, ressaltando que essa lei abarca toda a área da vida moral. (SILVEIRA, 2001)

A Justiça Corretiva tem a finalidade de restabelecer o equilíbrio de uma situação moral ou jurídica, restabelecer a igualdade rompida. (SILVEIRA, 2001)

A Justiça Distributiva é a que regula as ações da sociedade política em relação ao cidadão e tem por objetivo a justa distribuição dos bens públicos, pautando-se pelo critério da igualdade proporcional. (SILVEIRA, 2001)

O caráter dessa espécie de justiça é a proporcionalidade (proporção geométrica), e o caráter da injustiça é a falta de proporção. Isso é completamente evidenciado nos fatos, porque aquele que comete uma injustiça detém mais vantagens, e aquele que sofre obtém menos vantagens do que aquelas que lhe deveriam caber, pois "(...) a pessoa que age injustamente fica com um quinhão muito grande do que é bom e a pessoa que é tratada injustamente fica com um quinhão muito pequeno" (SILVEIRA, 2001, p.77/78)

Ora, essa realidade implica diretamente na tributação imposta numa sociedade, já que estão envolvidos os três campos do saber para a busca da justiça, qual seja, a política, a economia e a ética.

O filósofo acertadamente afirma que a somente medida (meio) entre o excesso e a escassez revelará a justiça, é o que denominou o "justo meio".

Assim, a desmedida, ou seja, o privilégio de uma das áreas em detrimento das outras provocará injustiças tributárias. A título de exemplo, se se visa



cegamente ao desenvolvimento econômico e para isso adota-se uma tributação que incentive a livre iniciativa econômica dos indivíduos, estimular-se-á as desigualdades sociais, resultado que é contrário à justiça distributiva, que é o escopo da tributação. De outra maneira, se privilegia demasiadamente a igualdade social correr-se-á o risco de não haver desenvolvimento econômico, haja vista o desestímulo que essa escolha política desencadeará na iniciativa privada para o investimento econômico.

Interessante notar que a injustiça está tanto no excesso, quanto na escassez, de maneira que aquele que é pouco tributado beneficia-se de uma injustiça e aquele que é excessivamente tributado é vítima de uma injustiça. Da mesma forma, contrariando a tese defendida por Marx Weber (1997) e apropriada pela filosofia liberal, o rico beneficia-se de uma injustiça e o pobre é vítima de uma injustiça.

O justo é, por conseguinte, uma espécie de termo proporcional. (...) Temos então que a justiça distributiva é a conjunção do primeiro termo de uma proporção com o terceiro, e do segundo com o quarto, e o justo neste sentido é o meio-termo, e o injusto é o que viola a proporção, pois o proporcional é o intermediário, e o justo é o proporcional. (ARISTOTELES, 2004, p.109)

Por outro lado, a injustiça guarda uma relação semelhante para com o injusto, que é excesso e deficiência, contrários à proporção, do útil ou do nocivo, Por esta razão a injustiça é excesso e falta, no sentido em que conduz ao excesso e a falta (nos caso da própria pessoa, excesso do que é útil por natureza, e falta do que é nocivo; no caso de outras pessoas, embora o resultado seja equiparável de maneira geral ao caso anterior, a proporção pode ser violada em uma e na

outra direção. Na ação injusta, Ter muito pouco é ser vítima de injustiça, e ter demais é agir injustamente.” (ob.cit., p.115)

Em outras palavras, o justo é o meio. Nem o excesso, nem a escassez. Assim, a tributação só será justa quando chegarmos ao ponto exato entre o excesso e a escassez da tributação, ou seja, a temperança, o justo meio.

E, desde já, adiantamos que só será possível essa temperança quando o princípio da capacidade contributiva for integralmente respeitado.

Deste modo, o legislador ao produzir leis tributárias deverá pautar a sua escolha voltada para o bem social, usando um cálculo moderador para encontrar o justo meio e escolhendo, entre várias alternativas, a mais justa para orientá-lo.

Para tanto deverá usar a ética que é a arte da moderação e da prudência.

Percebe-se que para alcançarmos a justiça não basta lei. Essa regra deverá ser eqüitativa sob pena de produzir uma injustiça. Como já afirmou Aristóteles, “o justo é o que é conforme a lei e respeita a eqüidade; o injusto é o que viola a lei e a falta de eqüidade” (CHAUÍ, 2004).

De maneira que, ao contrário do que pregou Hans Kelsen, a norma jurídica para realização da justiça deve avaliar valores, vez que a justiça vai além do respeito à lei, ação justa deve ser também correta, de acordo com a moral e os bons costumes.

Conforme SILVEIRA, (2001, p. 19), “(...) Para o pensamento grego, e também para Aristóteles, a lei (nómos) é o costume que se efetivou pelo tempo e pela origem. A lei, então, pressupõe o costume, tem validade pelo e com o costume.”

Percebe-se que Aristóteles imaginava a justa distribuição dos bens alocados na sociedade segundo os méritos de cada um. No entanto não podemos confundir

essa visão do filósofo com o que na modernidade se denominou liberalismo econômico, já que no tempo de Aristóteles predominava na sociedade grega o princípio da solidariedade, ao passo que o liberalismo cultua o individualismo exacerbado.

Assim podemos afirmar que a distribuição proporcional dos bens, na sociedade idealizada por Aristóteles, é a base embrionária que deve orientar os sistemas tributários modernos.

Num outro aspecto, o filósofo defendia a idéia de que deveriam estar em consonância a justiça particular e a justiça coletiva (social), uma vez que é no relacionamento mútuo que a virtude da justiça se evidencia.

Corroborando com a visão deste filósofo temos a visão de CAPRA (1996) que defendia a visão sistêmica da realidade fática da sociedade e condenava o pensamento mecanicista que impera nos momentos atuais.

Tal concepção aristotélica concebe o desenvolvimento como um processo em direção a auto-realização plural. A justiça como plena satisfação.

O pensamento contrário, qual seja o privilégio do individual em detrimento do coletivo, mitiga a aplicação efetiva de uma redistribuição adequada dos bens da vida.

Conclui-se claramente que a justiça está na proporção e que qualquer privilégio racionalmente infundado configurar-se-á uma injustiça.

## **1.6 JUSTIÇA EM ARISTÓTELES E PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

No que diz respeito à justiça idealizada por Aristóteles e o princípio da capacidade contributiva, a ligação é evidente.

A justiça em Aristóteles funda-se na exata medida entre o excesso e a escassez. Sabemos que, quando da existência desse filósofo, reinavam na sociedade princípios diversos dos modernos, tais como, o princípio da solidariedade. Na época de Aristóteles os direitos eram de natureza pública, tais como liberdade pública e direitos políticos.

Não existia o exacerbado interesse individual que orienta as sociedades modernas.

Entretanto, podemos aplicar a filosofia dele nos dias atuais, sobretudo no direito tributário.

Aristóteles defendia que para se ter justiça deve-se respeitar a igualdade. E não há como se atingir a igualdade sem respeitar princípios como a proporcionalidade e razoabilidade.

Como defende Zilveti (ZILVETI, 2004, p.306), “A proporcionalidade e a razoabilidade, como corolários do princípio da igualdade, servem à capacidade contributiva como um instrumento para a justiça fiscal.

A coesão social também é requisito necessário para a busca da igualdade social. Vez que pode-se atribuir à inércia da grande massa social à impunidade daqueles, que no uso do poder, cometem injustiças, ilícitos e corrupção.

Essa participação positiva da sociedade podemos denominar, como fez o professor Pozzoli (POZZOLI, 1996) de justiça participativa. Como bem define o autor (POZZOLI, p.12), “A justiça participativa visa a despertar em cada um a obrigação de participar de forma consciente e livre, provocando uma interação plena e habitual na vida da sociedade a que pertence”.

E não há como ter uma coesão afirmativa da sociedade se não existir cultura. A cultura, aqui descrita como pressuposto da democracia, não é apenas a proveniente da educação acadêmica, mas também, e, principalmente, dos valores morais e éticos, costumes quase naturais do homem, como a dignidade pessoal, o culto à família, o amor à liberdade, à igualdade, à humanidade, respeito à lei, devotamento a causas públicas, altivez, honra, independência, altruísmo, espírito de sacrifício; qualidades essas que podem ser resumidas em um único sentimento-conceito, qual seja, o de justiça. Nesse sentido já defendeu também Émile Durkheim (DURKHEIM,1995) de que a educação que interessa à sociedade não é a formal, que é idealizada e imposta nos interesses dos detentores do poder, mas sim aquela que possibilita às pessoas a aquisição e amadurecimento de valores intrínsecos da pessoa humana, tais como os morais, éticos e culturais.

Como sugere Zilveti (ZILVETI, 2004, p.111/2),

O pressuposto social da igualdade é a cultura que o cidadão deve receber do Estado, para capacitá-lo a entender um maior espectro de fatores sobre os quais deva emitir opinião. Quanto mais culto o cidadão, melhor qualificado estará para entender os problemas comuns do Estado e, conseqüentemente, apto para deliberar sobre aquilo que lhe foi submetido à análise.

O ideal, antes, é o de uma comunidade comprometida com a melhora da vida de todos os seus membros; o que dá um caráter igualitário a essa concepção é a convicção de que, enquanto houver pobreza deve-se atribuir um peso excepcional aos interesses dos mais pobres.

Por isso, a oneração dos contribuintes a título de tributação não deve ser nem em excesso, nem em escassez. Deve ser exigido na exata medida da condição do contribuinte.

Aliás, a justiça e a igualdade guardam uma profunda relação com a tributação, pois revelam a necessidade de tomar do cidadão o tributo na justa medida, de modo que contribuam todos, de modo igualitário, para o custeio das despesas do Estado.

A justa distribuição da carga fiscal tem ligação direta com o fato da política governamental ter ou não a justiça distributiva dentre os seus objetivos. Conclusão essa que pode ser atribuída à filosofia de Aristóteles, já que para ele é a ação política que determina o destino da sociedade. E as normas tributárias são instrumentos usados pelos governantes para distribuição das despesas públicas e a redistribuição das rendas na sociedade.

Ora, o princípio da capacidade contributiva exerce exatamente essa função. Por isso o objetivo dos legisladores e aplicadores das normas tributárias deve, incondicionalmente, respeitar os mandamentos desse “topoi”, sob pena de praticar injustiças em nome do Direito.

Assim, a justa medida proposta por Aristóteles deve prevalecer, a desproporção irracional deve ser repelida. Entenda-se, então, no direito tributário, que a distribuição desproporcional e arbitrária das despesas públicas é repelida pela aplicação do princípio da proporcionalidade.

Portanto vê-se que a justiça é virtude que contém todas as outras. Deve-se aplicar a política, a economia e a ética proporcionalmente para se chegar aos resultados justos. O princípio da capacidade contributiva pressupõe a tributação na exata medida da condição econômica do contribuinte, ou seja, norteia a tributação

para uma exação proporcional e igualitária. Motivo pelo qual, não havendo respeito ao princípio da capacidade contributiva não há que se falar em justiça na tributação.

## **2 - JUSTIÇA EM KOLM: O ATENDIMENTO DAS NECESSIDADES**

### **2.1 ASPECTOS GERAIS**

O teórico do direito Serge-Christophe Kolm (KOLM,2000) escreveu sobre a justiça em obra intitulada “Teorias Modernas da Justiça”. Nessa obra o autor utiliza e, por consequência, recupera a sistemática da justiça para Aristóteles.

A princípio Kolm (2000) ressalta que a teoria da justiça envolve tanto a filosofia (que abrange a ética), como a economia. Sendo que esta última tem por escopo a distribuição de escassos recursos da sociedade.

Nas palavras do autor,

A moderna teoria da justiça, contudo, é tanto economia quanto filosofia (que inclui a ética), e deve, logicamente, ocupar parte muito extensa da economia. A economia, na verdade, é a ciência da distribuição de escassos recursos, onde “escassos” se refere às necessidades humanas. Diz respeito tanto ao modo com essa distribuição é feita quanto ao modo com deveria ser feita. (KOLM, 2000. p.3)

De fato, a moderna teoria da justiça é o produto da necessária nova aliança entre a economia e a filosofia. É possível concebê-la como uma mente filosófica em um corpo econômico – e uma mente sem corpo é tão irreal, ou pelo menos tão impotente, quanto pode ser perigoso e desarticulado um corpo sem mente.

Para o filósofo os valores finais da justiça são a felicidade, utilidade ou bem-estar, tal como Aristóteles, e por outro lado a liberdade.

A justiça que tem como objetivo principal assegurar a liberdade é a justiça dos fins.



A justiça que tem por escopo assegurar a felicidade, utilidade e bem-estar do ser humano é a justiça dos meios (também denominada eudemonística).

O objetivo principal da justiça é de suma importância na medida em que é de acordo com ele que se dará a distribuição dos resultados auferidos pelos indivíduos componentes da sociedade, ou seja, ditarão os critérios da justiça distributiva.

Percebemos aqui que, como já dizia Aristóteles, para Kolm a Justiça deve usar da ciência da economia para a proporcional divisão dos bens da vida em uma sociedade, já que os recursos para a aquisição desses bens são escassos para a maioria dos seres humanos.

A Justiça para Kolm (2000) é tão importante que é condição de existência da sociedade, ou seja, sem justiça a vida em sociedade torna-se, se não inviável, precária.

Mais exatamente, o objeto da justiça é o segmento mais vasto da ética social e da definição do ótimo social e daquilo que é certo e bom na sociedade, que tem como foco as condições dos seres humanos como indivíduos ou em grupos.

O objetivo da justiça então, mais propriamente da justiça distributiva, é tornar proporcional a alocação dos recursos disponíveis na sociedade. E os principais desses recursos são os humanos.

Essa realidade faz-nos refletir sobre dois critérios de escolha, sendo que um se pauta na ética da liberdade e o outro na ética da solidariedade.

O primeiro princípio é o da liberdade de processo onde cabe a cada um desfrutar o que auferiu do uso de suas virtudes e dons individuais, ou seja, cada um tem segundo suas forças.

O outro princípio não vê justiça nessa distribuição “natural” dos recursos disponíveis na sociedade. Preconiza o desfrute comum desses benefícios, buscando a igualdade que também é razão da justiça.

Nas palavras de Kolm (2000, p.15/16)

A distribuição dos recursos humanos mobiliza dois critérios morais opostos cujo conflito coloca uma ética da liberdade contra uma ética da solidariedade. Um princípio é de liberdade de processo, isto é, a liberdade de beneficiar-se dos resultados dos próprios atos, que pressupõe o usufruto de si mesmo (possivelmente “autopropriedade”). O outro princípio não vê essa distribuição “natural” como uma razão válida a correspondente distribuição de seus benefícios, e de modo ideal, portanto, compartilha igualmente o benefício desse recurso (igualdade que decorre da racionalidade, como já se observou aqui).

Os críticos da solidariedade na sociedade e defensores da liberdade de processo afirmam que o estímulo de investir, se houver uma maior redistribuição dos resultados de seus trabalhos individuais, àqueles que por motivos vários não tiveram igual sorte, acabaria ou ficaria mitigado, uma vez que os investidores não teriam estímulo de investir para dividir os resultados com os outros.

Entretanto, os anseios individuais, sobretudo o direito de propriedade, não podem ser considerados obstáculos a uma justiça distributiva que prime pela satisfação, prazer e felicidade do homem. Pelo contrário, modernamente esse direito é entendido como não excludente da tributação redistributiva. Como escreveu Kolm (2000, p.215), “de modo específico, porém, o “direito de propriedade” é

modernamente entendido como não excludente da tributação redistributiva democraticamente escolhida”.

A justificativa usual para a não incidência de alíquotas progressivas às grandes riquezas e aos detentores do poder econômico é a que as alíquotas altas desestimulariam a produção, a livre iniciativa econômica, a contratação do trabalho humano, etc. Como diz Kolm (2000, p.216), “Os ricos são necessários para a defesa e a ciência (em certas sociedades), para a cultura e as artes, das quais todos podem ser beneficiar-se. O dinheiro gasto pelos ricos “goteja” para os pobres de diversas maneiras”

Porém o raciocínio a ser desenvolvido, para que se alcance o sentido da justiça é outro, qual seja, a justiça deve corrigir as imperfeições do mercado e da divisão “natural” de virtudes para tornar proporcional o usufruto dos resultados auferidos pela sociedade.

Nas palavras do autor (KOLM, 2000, p.216/217),

A idéia de que permitir que os mais favorecidos tenham mais pode ser benéfico para os mais pobres, ou para todos, foi repetida um sem-número de vezes. Examinaremos, por exemplo, as seguintes questões. As alíquotas de imposto muito altas, nos grupos de imposto de renda mais alto induzem a menos trabalho por parte de profissionais úteis (como os médicos que cuidam dos pobres). Ao diminuir as altas rendas (e, possivelmente, o retorno sobre o capital), a tributação progressiva desestimula a poupança e o investimento globais, as iniciativas de risco, a inovação e o espírito empreendedor, reduzindo assim o nível de emprego e rendimentos dos pobres. Também desestimula a aquisição, por meio da educação e do treinamento, de habilidades que podem ser

benéficas para todos. Esses são também os argumentos clássicos contra o imposto sobre a transmissão hereditária. Os ricos são necessários para a defesa e a ciência (em certas sociedades), para a cultura e as artes, das quais todos podem ser beneficiar-se. O dinheiro gasto pelos ricos “goteja” para os pobres de diversas maneiras.

No entanto, ainda que uma diminuição das alíquotas de impostos redistributivos que produzem rendas disponíveis bastante iguais tenda, de fato, a aumentar a produção real, é perfeitamente possível que, quando aplicadas a essa produção mais alta, as alíquotas mais baixas resultem em menores transferências e menor renda para os menos capazes. Além disso, também é possível que uma diminuição dessas alíquotas de imposto leve a uma menor produção devido ao “efeito-renda”. Juntos, os países escandinavos têm as transferências mais altas, as economias mais produtivas e os pobres mais ricos.

Há também que se considerar, como defende Murphy e Nagel (MURPHY E NAGEL, 2005) que é o próprio Estado, através de sistema legal e social, que possibilita o desenvolvimento econômico de certos grupos de pessoas. E sendo assim, nada mais justo que transferir parte desse resultado sob a forma de tributos redistributivos.

Sob essa ótica o autor critica a teoria da justiça de John Rawls, uma vez que esta pressupõe a escolha voltada aos próprios interesses do indivíduo sem que este saiba o que será e que posição ocupará na sociedade em que viver. É o que Rawls denomina “véu da ignorância” ou “posição original”.

Ora, o fato de não se saber o que está por vir, não afasta o egoísmo e o individualismo daqueles que fazem escolhas para a satisfação de seus interesses individuais.

Assim, para Kolm, a teoria da justiça de Rawls é egoísta e individualista.

E na visão de Kolm (2000, p.237/238) as teorias da posição original apresentam os seguintes problemas: São profundamente contrafactuais; produzem, a priori, rendas injustas; entram em choque com o modo como são feitas as escolhas racionais da justiça; não podem ter por base a responsabilidade individual; e não conduzem, a priori, aos princípios de Rawls; não são uma teoria dedutiva

Portanto, pondera o autor, a justiça é objetividade e não incerteza. É imparcialidade, não ignorância. É abstrair-se do interesse pessoal, não da informação sobre si mesmo.

Pelo que, uma justiça redistributiva eficiente requer informações sobre capacidades e preferências individuais que são do conhecimento apenas do indivíduo. E muitas vezes esse indivíduo não está disposto a fornecer essas informações que são imprescindíveis para a eficiência da justiça redistributiva, vez que a adesão moral à ética induz à informação verdadeira. Caso em que não existirá conflito entre a justiça e a eficiência.

Contudo, o conflito persistirá se os indivíduos tiverem um padrão duplo – um ético e um individualista - ou se for apenas parcialmente moral, sobretudo tendo-se em vista que fornecer a informação representa, de fato, uma contribuição para o bem público imprescindível da instauração da justiça na sociedade.

O teórico Rawls fundamenta sua tese no fato de que visa a permitir a coexistência de diferentes tradições culturais dentro da mesma constituição política, em um espírito de pluralismo e tolerância.

No entanto, o mais comum é que os pobres venham, desproporcionalmente, de determinadas comunidades distintas, e dar-lhes as melhores condições de vida possíveis é algo que exigiria transferências substanciais entre essas comunidades. Contudo, o sentimento intercomunitário de solidariedade que seria politicamente necessário para manter tais transferências encontra-se ausente.

De modo semelhante, em países mais antigos nos quais a cultura está profundamente incorporada aos lugares históricos, a recente imigração de pessoas mais pobres, com uma cultura originalmente diversa, raras vezes é acompanhada pelo sentimento subsequente de solidariedade e responsabilidade que permite a implementação política do “princípio da diferença”. A maioria dos países do “terceiro mundo” apresenta esse tipo de problema.

O filósofo Kolm (2000, p.276) resume seu raciocínio em brilhante frase, “A raposa livre e o frango igualmente livre, no terreiro livre, não deparam com as mesmas oportunidades e não têm os mesmos recursos situacionais”.

Ou seja, em que pese a igualdade de oportunidades, os mais fortes sempre prevalecerão. Motivo pelo qual, é imperioso a intervenção da Justiça.

A despeito disso, a igualdade de oportunidades é tema corriqueiro em debates políticos. A idéia é que todas as pessoas devem receber chances iguais na vida, que elas usarão segundo os seus desejos, força de vontade e outras capacidades. Entretanto, a condição econômica de cada indivíduo interfere sobremaneira no aproveitamento das oportunidades que lhes são dadas, tornando a competição injusta.

Nesse sentido já lecionou Kolm (2000, p.294/295), “As opiniões que estão mais próximas da justiça final e que valorizam a qualidade das relações sociais

zombam da igualdade de oportunidades como ‘boa para corrida de cavalos, mas não para a justiça’”.

Entretanto, se o objetivo é alcançar uma sociedade justa, temos que analisar a distribuição baseada na solidariedade de outra ótica, qual seja, o indivíduo mais virtuoso e que teve oportunidades de evoluir e desenvolver-se economicamente deve, por justiça, e calcado no ideal constitucional de solidariedade, dividir com os menos virtuosos e com os que não tiveram as oportunidades oriundas da divisão “natural” da vida.

A dicotomia entre a aplicação do princípio da liberdade ou do princípio da solidariedade pode também ser vista sob ótica de uma mudança paradigmática entre o pensamento mecanicista e o pensamento holístico. Aquele baseado nas idéias de René Descartes e este trazido em o Ponto de Mutação, por Fritjof Capra (CAPRA, 1982, p.182). Em suma a solidariedade deve prevalecer sobre o individualismo.

Deriva do pensamento mecanicista a idéia de que a vida social é composta de fatos isolados. Onde os acontecimentos em diversos setores de uma sociedade não têm relação uns com os outros ou efeito sobre os outros acontecimentos, sendo totalmente estanques.

A teoria holística segue o caminho oposto. O termo derivado do grego quer dizer, de maneira geral, “o todo”, “o completo”. Essa teoria investiga a relação de cada parte dentro da totalidade e a influência desta totalidade em cada parte, dando ênfase nas interações existentes entre elas. Para o holismo, o mundo é como um jogo de quebra-cabeças, onde cada peça tem uma função importante como complemento da figura, e sem uma delas o jogo fica incompleto. Por este motivo, se enfatiza a preservação da vida a partir da prevenção de problemas, e não da

intervenção – como é realizado em um modo de vida mecanicista, onde os desastres precisam acontecer para que se tomem providências. (CAPRA, 1982, p.259). Sob esta ótica, a solidariedade e o princípio da capacidade contributiva ganham ênfase e fundamento.

O pensamento holístico defende uma visão de mundo integrada. A crise tributária e a crise arrecadatória, principalmente a evasão e a elisão tributárias, poderiam ser superadas. Nesta linha de pensamento, esta crise seria resolvida se as pessoas comesçassem a pensar que tudo está interligado e é interdependente. Seria sair de uma percepção individualista para uma percepção coletivista da vida.

Coaduna com tal pensamento as lições de Kolm (2000, p.157), “O objetivo, porém, não é extorquir o trabalho, mas propor um sistema social justo e eficiente segundo Pareto; em particular, um sistema redistributivo e fiscal”.

Ora, essa conclusão gera efeitos diretamente no tema tratado neste trabalho, haja vista que o princípio da capacidade contributiva tem sua razão de existir na redistribuição dos resultados auferidos na sociedade para os menos favorecidos. Assim, tributar mais quem tem mais, tem por finalidade uma distribuição justa e proporcional. Uma política de Estado que adote uma outra concepção de redistribuição para beneficiar o mercado, estará agindo desproporcionalmente e injustamente.

A não implementação de um novo sistema de redistribuição que possibilitasse a todos uma melhor situação financeira não ocorre porque traria mudanças, principalmente tributária, que não é interessante ao “acordo social” existente, mormente aos detentores do poder e aos beneficiários dessa opção política.

Nesse sentido Kolm (2000, p.163),



A existência da ineficiência pode ser explicada pelo fato de que outro sistema de redistribuição, que deixasse todos em melhor situação financeira, deixaria de ter sentido em termos de uma ética da distribuição, exigiria novas informações (isto, porém, pode ser parte das restrições) e introduziria uma reforma tributária que perturbaria o compreensível acordo social existente.

A justiça tem uma razão que indica qual é a necessária forma geral de justiça: igualdades ideais das liberdades ou dos meios ajustadas no interior de uma poliarquia moral estruturada.

A racionalidade, contudo, exclui totalmente o intuicionismo moral, o emotivismo e esteticismo, isto é, as opiniões baseadas em pontos de vista apriorísticos da solução, em emoções como a indignação, e na satisfação propiciada pela beleza, ainda que todas possam sinalizar a existência de um problema. O progresso ético na justiça consiste na substituição de pontos de vista irracionais por pontos de vista racionais, na substituição das racionalidades fracas pelas fortes e, em especial, do preconceito pelo julgamento, da justeza pela justificação, e da emoção e intuição pela razão.

A contrario sensu, escolher uma distribuição desigual que não seja relevantemente discernível de seu oposto (a permutação) implica falta de uma razão – ou arbitrariedade – que só a igualdade pode evitar.

A racionalidade, então, mostra duas estruturas básicas de justiça: uma não pode aplicar o mesmo princípio específico, ou o mesmo conjunto de princípios, a todos os casos; e muitos de tais princípios devem freqüentemente ser aplicados em conjunto – o que exige regras de ajustamento como compromissos, prioridades,

igualitarismo do possível ou a aplicação de um princípio a partir do resultado de outro.

Hodiernamente, as sociedades perseguem desmedidamente o desenvolvimento econômico. E essa ideologia de objetivo é comum também aos habitantes dessa sociedade. De maneira que, como dizia Bobbio (BOBBIO, 1997), a maioria das democracias atuais nada mais são do que um aglomerado de individualidades.

Essa filosofia atribuível à forma de Estado Liberal e ao Capitalismo, foge à proporcionalidade exigida pela justiça em uma sociedade, gerando irracionalidades e arbitrariedades.

A solução para essas desmedidas modernas, que geram excessos de um lado e escassez de outro, é a proporcionalidade, a igualdade.

## **2.2 AS IGUALDADES ESSENCIAIS DAS LIBERDADES**

A justiça racional depende basicamente das propriedades e dos tipos de liberdade. Essas propriedades são as naturezas afins do conceito de liberdade, do agente, do domínio da liberdade, das restrições, das razões para se valorizar a liberdade ou repudiá-la, da situação no processo de ação, do uso dessa liberdade, das condições de sua existência e da amplitude dessa liberdade.

A proteção contra as não-liberdades existenciais básicas é necessária à própria existência das pessoas enquanto agentes sociais, sendo, portanto uma condição para justiça, mais do que uma de suas soluções. É necessário, portanto, que tenha prioridade. Os Direitos Básicos do Homem e do Cidadão e a satisfação das necessidades básicas constituem essa proteção contra as não-liberdades

dependentes e independentes, respectivamente. A prioridade desses direitos indica que devem ser ilimitados, pois são essencialmente não-rivais entre si – uma vez que as rivalidades em seu uso podem ser atribuídas à distribuição dos meios com os quais são usados. Suas necessidades básicas incluem as necessidades culturais essenciais, indispensáveis à existência social, que são definidas pelo próprio aspecto da cultura que as cria. Essas liberdades existenciais básicas e a satisfação das necessidades não são apenas meios, mas também condições de dignidade.

O caso situado no extremo oposto equipara, em termos ideais, os efeitos de todos os recursos usados na produção e no consumo e na vida em geral. Esta é a Justiça redistributiva plena ou completa (ou eudemonística), da qual nos aproximamos ao ajudar primeiro os mais miseráveis quando a igualdade é impossível ou ineficiente (“Justiça Prática”). Esse último critério – “os últimos serão os primeiros” – é uma obrigação quando as necessidades básicas não estão todas satisfeitas.

Contudo, a mais importante questão de justiça distributiva pode, no fim das contas, ser a análise minuciosa e o exame das necessidades, e sua mais premente política será certamente o alívio da miséria, tanto como fonte de sofrimento quanto de obstáculos à existência e à dignidade humana.

Esse tópico é justiça no sentido pré-moderno do termo, isto é, a virtude pessoal de comportar-se com justiça em relação aos outros. As possibilidades são analisadas segundo a origem, o desenvolvimento, o reforço e a destruição dessas motivações, inclusive os papéis da educação, da imitação e da opinião dos outros. Um tópico de importância central é o da reciprocidade, um comportamento muito difundido entre a troca pura e a doação. Outro diz respeito à questão da doação coletiva, por meio da qual várias pessoas não suficientemente altruístas para dar por

si próprias a pequena quantidade de altruísmo que as faz preferir que todos dêem em vez de ninguém.

É preciso enfatizar aqui que a justiça distributiva é de fato o problema central da ética social individualista; isto é, as escolhas relevantes ocorrem entre condições tais que certas pessoas preferem uma, enquanto outras preferem a outra. Em outras palavras, o individualismo exclui, a priori, as condições superadas por outras que todos preferem (com uma possível indiferença para com algumas pessoas, mas não todas).

### **2.3 JUSTIÇA, LIBERDADE E IGUALDADE.**

Justiça é o julgamento ético sobre a correlação em determinado momento entre entidades sociais referente ao valor da sua situação para cada uma dessas entidades sociais (possivelmente do modo como é avaliada pela própria entidade, mas, a priori, não necessariamente assim), e, principalmente, quando tais correlações decorrem dos bens da sociedade.

Quando o “mais” para um justiciável implicar em “menos” para outro, o problema da justiça será de justiça distributiva. Este é, em particular, o caso da justiça respeitosa que arbitra entre os desejos antagônicos de diversos justiciáveis uma solução plausível. Uma aplicação central da justiça distributiva é a alocação dos bens, recursos, serviços ou mercadorias que são escassos e fazem surgir desejos rivais direta ou indiretamente, isto é, a justiça econômica.

Portanto, uma verdadeira e possível teoria da justiça (ou de ética social) para uma sociedade complexa como um todo é sempre uma poliarquia moral em aberto, em que em aberto significa que não poderemos esperar ser capazes de

oferecer, a priori, uma lista de critérios suficientes, fechada e completa. De fato, a solução de problemas da macrojustiça global e geral e, em especial, dos princípios essenciais correspondentes da justa distribuição e da justa alocação de recursos, constitui uma construção simples, fundamentando-se, como o faz, em uma combinação dos três casos opostos da alocação do recurso humano (liberdade de processo, justiça de renda ou consumo e não-sofrimento e necessidades).

A questão principal da justiça distributiva é a alocação dos benefícios decorrentes dos recursos humanos ou das faculdades dos indivíduos.

A “ordem espontânea” de Hayek (apud KOLM, 2000) também deixa implícita essa alocação. As diversas referências à “natureza” e ao “natural” como um mecanismo legitimador podem, porém, produzir resultados, como divergências muito importantes. Por exemplo, pertence à natureza de uma capacidade o fato de estar ligada a um indivíduo, mas algumas dessas capacidades lhe foram concedidas pela “natureza”, as outras da cultura, da educação, da formação, da experiência, e assim por diante. A diferença é crucial, pois a educação, a motivação e a informação oferecidas pela família e pelo meio social dão conta, tipicamente, da maior parte das desigualdades de renda e posição social, e essa distinção é relevante para as políticas de renda e educação. A palavra “natural”, contudo, será aqui utilizada em seu anterior sentido, mais amplo.

O endosso de toda a alocação natural das capacidades constitui o liberalismo de processo pleno. Essa é, na modernidade, a teoria historicamente original, fundadora e central, a teoria social individualista dos meios, a justificação do mercado livre baseada nos recursos e na liberdade.

Na concepção oposta, nenhum recurso, a priori, é devido a nenhum indivíduo específico. Isto se aplica, sobretudo, a todas as capacidades (e, em

particular, às capacidades de consumo). Conseqüentemente, a resultante justiça *prima facie* ou ideal é uma igual satisfação dos fins ou das necessidades individuais, a partir da racionalidade da igualdade. Seja qual for sua definição, essa igualdade é em geral ineficiente em sociedades grandes e complexas, razão pela qual é substituída pelo princípio mais próximo possível de igualdade dos fins (ou igualdade de necessidades), que visa ao suprimento ideal das pessoas mais necessitadas ou menos satisfeitas. Se necessário, esse maximin pode ser ampliado a um leximin, ou seja: se, quando os mais necessitados estiverem bem cuidados, ainda restar alguma escolha possível, então se cuidará melhor dos segundos mais necessitados, e assim por diante. Isso é a Justiça Prática apresentada e analisada em Kolm.

Com menos que plena liberdade econômica de objetivo, alguma (re) distribuição segundo alguns outros critérios torna-se possível (graças, em particular, à tributação). Esses critérios implicam, necessariamente, igualitarismos eficientes ou fins sociais.

As capacidades individuais não são transferíveis. As políticas voltadas para a educação, o treinamento e a saúde não podem compensar muitas diferenças devidas aos atributos genéticos e à influência da família e a educação pública, igualmente disponível para todos, em geral contribui para aumentar, não para diminuir essas diferenças. As diferenças de capacidades podem ser compensadas por transferências de outros itens.

## **2.4 JUSTIÇA POSSÍVEL**

A conciliação desses diversos fins e possibilidades requer associações de princípios que podem ser de diferentes tipos, tais como os compromissos, as

prioridades, a superimposição (por meio da qual um critério é aplicado a partir do resultado de outro), e assim por diante. Sobretudo, certas igualdades decorrem de razões especialmente profundas e por esse motivo têm prioridade, deixando apenas soluções possíveis como possibilidades para as outras.

De fato, o valor final da justiça e, por conseqüência, as reivindicações igualitárias específicas estão normalmente associadas a bens que são condições de uma existência normal, como as necessidades no caso de total penúria, capital humano (educação e assistência à saúde, ou o acesso a ambas), serviços públicos básicos de segurança e justiça, tipos de moradia e cultura, e assim por diante.

Para o autor analisado neste capítulo temos duas espécies de justiça: a macrojustiça e a mesojustiça.

Na macrojustiça o volume é essencialmente determinado (nas sociedades desenvolvidas) por uma divisão dos benefícios decorrentes dos usos produtivos das capacidades, o que é convenientemente sintetizado pelo parâmetro único equivalente da completa redistribuição da renda auferida. (KOLM, 2000, p.185).

A mesojustiça intervém em questões que são específicas em sua natureza, mas particularmente importantes em volume e significação, remetendo, em especial, à educação ou à saúde que não são devidamente atendidas pelos usos das rendas privadas de diversas modalidades. (KOLM, 2000, p.185).

## **2.5 EQÜIDADE**

Para se alcançar a justiça é preciso discutir o que é eqüidade. Para o teórico analisado a eqüidade é a liberdade instrumental igual e independente de diferentes

justificáveis (dos indivíduos, por exemplo) em um espaço de escolha definido, ou como uma situação equivalente (KOLM, 2000, p.191).

E continua definindo o autor (KOLM, 2000, p.194),

A equidade pode ser, para as alocações, não apenas essa justiça derivada possível, mas também a justiça direta melhor possível: as alocações iguais ideais podem ser impossíveis (por causa de indivisibilidades ou intransferibilidades) ou ineficientes (em razão de diferenças de gostos), e a Equidade, que pode então ser possível e eficiente, seria a substituição, a melhor possível das alocações iguais por uma esfera de escolha igual, que pode ser o conjunto das alocações dos indivíduos (este é o menor dentre os conjuntos possíveis que dão o mesmo resultado).

Assim, exemplificando, para a justiça dos fins uma alocação será adequada na medida em que cada alocação individual for atribuída à pessoa que dela fizer melhor proveito. A relação central entre a Equidade e Adequação é a seguinte: se a atribuição de alocações individuais for equitativa, e uma for adequada, todas as atribuições que tiverem uma propriedade também terão outra.

Mas a equidade pode ser, para as alocações, não apenas essa justiça derivada possível, mas também a justiça direta melhor possível: as alocações iguais ideais podem ser impossíveis (por causa de indivisibilidades ou intransferibilidades) ou ineficientes (em razão das diferenças de gostos), e a Equidade, que pode então ser possível e eficiente, seria a substituição, a melhor possível das alocações iguais por uma esfera de escolha igual, que pode ser o conjunto das alocações dos indivíduos (este é o menor dentre os conjuntos possíveis que dão o mesmo resultado). Essa solução possível também pode ser diretamente interpretada: entre



as propriedades das alocações iguais só se mantém o fato de que ninguém prefere a alocação de outra pessoa à sua própria.

Visando ao alcance de um ideal de justiça, o autor defende a renda equivalente igual que significa que a renda individual constituiria uma distribuição igual tão boa quanto à distribuição considerada. De modo que os excessos absolutos e relativos da média sobre o equivalente igual são medidas absolutas e relativas da injustiça da desigualdade da distribuição, e, portanto, a razão do equivalente igual para a média constitui uma medida da justiça relativa complementar.

Percebemos que a idéia aqui defendida por Kolm nos remete ao ideal de justiça de Aristóteles, vez que aquilo que excede absoluta ou relativamente o justo meio (média sobre o equivalente igual) são indicadores de injustiças.

Cuidar primeiro das pessoas mais miseráveis – é isso, simplesmente, o que diz a Justiça Prática.

Os adversários clássicos dos valores positivos correspondentes, como Kant no caso do eudemonismo, Tocqueville no do bem-estar, ou Nietzsche no da felicidade (que ele chama de “ruminação”) não têm palavras assim tão duras para a diminuição do sofrimento.

Esse consenso entre os autores mencionados demonstra ser a diminuição do sofrimento objetivo primeiro da conduta política, ética e econômica da sociedade.

Isso é suficiente para a maioria das aplicações concretas da Justiça Prática, uma vez que, comumente, as pessoas mais miseráveis são muito fáceis de identificar, pelo menos em uma sociedade de dimensões consideráveis, e seus diferentes graus de miséria podem ser comparados – quase sempre porque as

mesmas pessoas permanecem na mesma situação difícil após a aplicação da política escolhida.

Em uma sociedade na qual as necessidades básicas não são satisfeitas, a Justiça Prática equivale a dar prioridade à sua satisfação (as liberdades básicas podem ser vistas como parte das necessidades básicas, e requerem, além disso, meios que as tornem liberdades “reais” em patamares mínimos).

A justiça dos fins comumente significa o alívio da dor e do sofrimento, ao invés da promoção da satisfação, do prazer e da felicidade. Prefere-se combater o problema (muitas vezes insatisfatoriamente) do que prevenir para que não ocorram os problemas.

É o caso, infelizmente, do Brasil, onde vemos políticas públicas voltadas para solução dos problemas apenas quando já ocorridos e a ausência de políticas sérias e idôneas para evitar os problemas e promover a satisfação, o prazer de viver e a felicidade dos brasileiros.

Portanto, se não é possível nas sociedades complexas a plena igualdade material entre os membros da sociedade, e deve-se então lutar pela justiça possível, essa será implementada pelo atendimento das necessidades humanas.

## **2.6 NECESSIDADES E MISÉRIA**

O termo “pobreza” pode aplicar-se a várias situações muito diferentes, que pedem políticas diferentes ou abstenção de políticas (isto é, respeito).

A miséria e a infelicidade não são tópicos a ser analisados, mas males a ser combatidos. Deve-se lutar contra eles, não pensar sobre eles. Apenas as suas causas exigem compreensão. As necessidades são inteiramente diferentes. Que

necessidades devem ser satisfeitas, com a ajuda de outros, se necessário, e por que constituem uma importante questão social? A resposta, naturalmente, é inequívoca para as necessidades estritamente vitais.

Na verdade, em um momento do tempo e em uma dada cultura, existe tipicamente um consenso aproximado quanto a quais são as necessidades básicas.

O déficit social constitui medida que pode ser vista de duas maneiras, conforme nos concentrarmos nos níveis de rendas (ou déficit) ou em indivíduos: a contagem ponderada de cabeças e o déficit progressivo. A contagem ponderada de cabeças acrescenta os números de rendas abaixo de cada nível ponderado por uma função decrescente desse nível de renda, de baixo para cima até a “linha de pobreza”.

Um déficit “equivalente igual” é definido como o déficit que daria a mesma medida de pobreza se todos os pobres o tivessem. Esse déficit equivalente igual também é uma medida possível: é a medida de déficit da pobreza como dificuldade.

A pobreza, então, é a soma dos valores considerados, para cada renda individual, por uma “função de pobreza” da renda, uma função que é positiva, decrescente e convexa, que considera níveis suficientes baixos para proventos que certamente não são rendas dos pobres, de modo que torna insignificante a sua contribuição global para a medida. Tal medida de pobreza é mais alta em uma distribuição do que em outra para todas as funções de pobreza convexas se, e apenas se, a curva de concentração da segunda distribuição é mais alta que a da primeira.

A extensão da pobreza pode realmente ter vários efeitos sobre a sua natureza. Os pobres podem perder a esperança de sair da pobreza quando vêem mais pobres ao seu redor.

Sabemos que o dever de ajudar a aliviar as necessidades de outros baseia-se em vários fundamentos racionais, derivam, inclusive, do respeito pela humanidade.

Os seres humanos, de início, recebem algumas capacidades iniciais e algumas das suas necessidades. A alocação “natural” dessas características aos indivíduos é vista como moralmente arbitrária.

E esse é o motivo principal da justiça, requerer a divisão dos benefícios dessas capacidades e dos ônus dessas necessidades.

Ora, esse “racismo cultural” que ignora, deprecia ou despreza culturas, sobretudo em nome da “modernização” e do “desenvolvimento” (por exemplo, no que diz respeito a certa educação), e tantas vezes foi usado para destruir culturas, de modo mais ou menos direto e rápido, que deve ser encarado com suspeita a priori e com a exigência de justificação completa.

A medida para a redistribuição sugerida pelo autor é o déficit social mais a soma dos déficits de todos os indivíduos (ou de outras unidades econômicas relevantes), isto é, o déficit social (principalmente a renda). Essa medida compreenderia algo com a “miséria” ou a “infelicidade”, ou seja, mais do que a pobreza no sentido adequado do termo.

Como salienta Kolm (ob.cit., p.409),

O déficit social mede a falta ou carência de alocação, consumo ou recursos. (...) O “déficit social” de um bem é meramente a quantidade a ser distribuída aos que têm menos que certo nível,

para que cheguem a esse nível. A referência pode ser indivíduos, famílias ou outros grupos. O “déficit social de renda” é a mesma noção aplicada à renda. O “déficit social” tem uma relação próxima com as comparações de desigualdade.

As políticas de economia pública constam de regras programáticas adotadas em Constituição que, em tese, positiva a vontade dos indivíduos habitantes dessa sociedade. A forma adotada por esse Estado ditará as regras da economia pública e também a maneira de distribuição dos bens alocados na sociedade.

Para tanto, dois princípios são considerados, a liberdade e o bem-estar.

O princípio da liberdade orienta os Estados que adotam a filosofia liberal, onde o Estado deve possibilitar que o mercado desenvolva-se ao máximo e intervir na sociedade somente para proteger direitos negativos dos indivíduos. Nesses Estados a economia pública propõe-se a estudar os processos políticos com livre troca, geralmente entre indivíduos interessados exclusivamente em si mesmos. Argumento, inclusive, que não existe ninguém que possa implementar uma visão ética “porque todos os atores políticos e sociais visam apenas ao seu interesse próprio naquilo que é relevante” (KOLM, 2000, p.441). As escolhas éticas que visam a corrigir as deficiências do mercado são inúteis e irrelevantes.

Outra teoria é a Economia Pública Welfarista que baseia-se no princípio de bem-estar.

Nesse ideal, propôs Milton Friedman (apud Kolm, 2000, p.471), a redistribuição por meio de um imposto de renda negativo e para o financiamento da educação com tíquetes distribuídos pelo governo.

Podemos perceber aqui no Brasil, no atual governo, uma tentativa de se implementar essa política, vez que instituiu-se projetos como o “Bolsa-Escola” e o “Bolsa-Família”, que são na verdade espécies de impostos de rendas negativos.

O problema que vislumbramos aqui é que na verdade quem suporta esse ônus, pelas peculiaridades do nosso direito tributário, é a classe média e não os detentores do poder econômico.

Por fim, o autor conclui que a solução da questão da justiça é composta essencialmente de uma combinação das três bases racionais dos direitos e obrigações relativas às capacidades: liberdade de processo, a equalização parcial de rendas por meios eficientes, bem como a satisfação das necessidades básicas e o alívio do sofrimento profundo. As proporções dessas três bases racionais dependem do estado da sociedade. Por exemplo, nas sociedades desenvolvidas modernas, a maior parcela é para a liberdade de processo (com ressalva no que diz respeito à transmissão da herança e, particularmente, à educação para a obtenção de certa “igualdade de oportunidade”, e os “contratos sociais liberais” para deficiência de mercado); vem, então, a equalização parcial e eficiente de rendas; o atendimento público das necessidades básicas e do sofrimento profundo está em último lugar em volume de transferências, mas não na sua importância intrínseca. Nos países mais pobres, a questão das necessidades básicas deve mobilizar uma parcela maior da redistribuição por meios tradicionais ou modernos.

Nesse contexto reivindicar justiça para si mesmo pode parecer correto, mas não parece necessariamente simpático. Tais reivindicações podem ser motivadas por um mero senso de justiça ou por necessidades, mas também podem por ganância, egoísmo, ciúme ou inveja. O senso de justiça e os sentimentos de injustiça, pode acomodar moralidade de segunda categoria. Esse, porém, é o

sentido moderno do termo “justiça”, que o torna uma propriedade social independente da qualidade intrínseca dos sentimentos e posturas das pessoas.

Existe realmente um campo inteiro de sentimentos sociais e comportamento que mistura justiça e altruísmo, ou que é intermediário entre eles, ou que é altruísmo, ou transferência de renda motivada pela justiça, ou, novamente, a efetivação voluntária da justiça: isso é reciprocidade, um fenômeno central da vida social e um cimento essencial das sociedades.

É por isso que paz sem justiça é opressão, espoliação e violação da dignidade. A dignidade sem justiça promove guerra pelo que lhe é devido por direito e pela liberdade. Somente a justiça permite o reino da paz e da dignidade.

Com efeito, percebemos que para o autor aquele que tem condições monetárias melhores devem contribuir para diminuir o défict social. Deve, solidariamente, contribuir para a melhora do bem-estar dos pobres.

Assim é que, para Kolm, aqueles que têm capacidade econômica devem contribuir mais para que o Estado tenha condições de garantir o direito dos menos favorecidos a uma vida humanamente digna.

### **3-SOLIDARIEDADE SOCIAL E TRIBUTAÇÃO**

#### **3.1 ASPECTOS GERAIS**

O termo solidariedade tem suas raízes nos radicais latinos *solidum*, *soldum* que significam inteiro, compacto. O termo implica benefícios à coletividade em detrimento do pensamento individualista. Preconiza ações com o objetivo de diminuir as desigualdades existentes na sociedade na busca da igualdade material.

A solidariedade é um dos valores básicos do Direito.

Nas civilizações antigas, tal como a Grécia de Aristóteles, o grupo social pensava a sua existência segundo um ideal solidário. Havia entre eles um natural sentimento de colaborar com os menos favorecidos. Até mesmo os bens protegidos eram os públicos, tais como a liberdade pública de estar na cidade e a igualdade de direitos políticos na cidade.

Com o advento das sociedades complexas, o movimento da codificação das leis, o mercantilismo, após a Revolução Francesa e os pensadores iluministas, o princípio ético da solidariedade foi jogado ao limbo, passando a imperar o método de pensamento analítico que consistia em fracionar fenômenos complexos em partes para se compreender o comportamento do todo, utilizando para tanto, de pensamentos matemáticos (CAPRA, 2006). Esse método favorece a igualdade formal em detrimento da igualdade material e, por conseguinte, ignora o princípio da solidariedade.

A recuperação desse princípio ocorreu após a falência das propostas do sistema liberal, sobretudo a crescente desigualdade que este gerou ao deixar ao mecanismo do mercado a distribuição dos bens alocados na sociedade. Ao analisarmos a relação entre a vantagem criada pela filosofia liberal, qual seja o



desenvolvimento econômico, e a desvantagem, a crescente desigualdade social e econômica, vemos que não há como deixar a sociedade a mercê das leis do mercado e que o Estado deve intervir na vida das pessoas para garantir aos seus componentes uma vida digna. Para que se tenha uma idéia, segundo levantamento feito pela ONU, “apenas 1% da população do planeta, os mais ricos, usufruem de 60% dos recursos naturais disponíveis, transformados em bens de produção e de consumo. Enquanto isso, os 80% mais pobres brigam entre si por somente 15% dos recursos naturais.” (POMPEU, 1997, p.07)

É o que leciona Douglas Yamashita (GODOI e GRECO, 2005, p.56).

O pano de fundo desta reafirmação do Estado Social como componente necessário ao Estado de Direito decorre da crise pela qual o Estado liberal burguês passou durante o século XX. Muito embora a crença liberalista no livre “jogo de forças” para o sistema econômico e político tenha possibilitado um enorme crescimento de produtividade da economia, tal orientação trouxe consigo graves problemas, dentre os quais podemos destacar o rápido crescimento das desigualdades econômicas que provocam sérios problemas sociais e ao mesmo tempo diminuem as chances de as leis de mercado satisfazerem da melhor forma interesses distintos. Com a crise de 1929, a “mão invisível” provou-se falha. A consequência disso foi uma revisão dos sistemas econômicos, políticos e jurídicos que resultou no nascimento do Estado Social dotado de políticas corretivas das nocivas distorções do mercado, por exemplo, por meio da redistribuição da renda.

De outra maneira, a reaproximação da ética ao direito, valor que o liberalismo tinha abandonado, também causou a recuperação da solidariedade social.

Nas palavras de Ricardo Lobo Torres (GODOI E GRECO, 2005, p.198) “A reaproximação entre ética e Direito nas últimas décadas trouxe, entre as suas inúmeras conseqüências, a recuperação da idéia de solidariedade, que o liberalismo do século XIX e de boa parte do século XX abandonara”.

A solidariedade não traz conteúdos materiais específicos, podendo ser visualizada ao mesmo tempo como valor ético e jurídico, absolutamente abstrato, e como princípio positivado ou não nas Constituições. É, sobretudo, uma obrigação moral ou um dever jurídico.

Com as mazelas decorrentes do capitalismo selvagem de filosofias liberais e neo-liberais tornou-se imperioso a intervenção estatal na sociedade para garantir direitos e para que se realize ações afirmativas para a recomposição das igualdades de oportunidades entre a humanidade.

É o que nos ensina Ubiratan Borges de Macedo (1995, p.75),

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

Portanto, percebemos que a correção das imperfeições da distribuição oriundas pura e simplesmente do mercado e a assistência social são ações políticas que devem ser comuns a todos os Estados e preocupação constante dos governantes. E que a tendência é o apoio solidário a quem precisa e o abandono gradativo do individualismo.

### **3.2 PREVISÃO CONSTITUCIONAL DA SOLIDARIEDADE**

A opção constitucional de um Estado Nacional é a base legal para todos os demais atos praticados nessa Sociedade. Dessa maneira, o que é disposto nesta carta deve ser cumprido e, quando programado, implementado.

A Constituição Federal Brasileira de 1988, também denominada “cidadã”, contém em seu bojo várias normas de essência social.

Assim é que vislumbramos implicitamente o princípio da solidariedade social no art. 3º, inciso I, da Constituição Federal, quando ela dispõe que um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil é a construção de uma sociedade livre, justa e solidária.

As raízes desses objetivos são os princípios da Revolução Francesa, Liberdade, Igualdade e Fraternidade e a razão de sua existência é um compromisso de reequilíbrio harmônico destes direitos fundamentais como reação ao libertarismo exacerbado e ao espírito solidário, já que este privilegia exageradamente a liberdade em detrimento da igualdade e da fraternidade.

Assim é que a nossa carta magna traz em vários de seus artigos lastro para a realização da justiça, como são os casos dos artigos 3º, inciso I; 170, *caput*, e 193, todos da nossa lei maior. Procura concretizar também o princípio constitucional da igualdade nos artigos 5º, *caput*; 7, inciso XXXIV; 14, *caput*; 37, inciso XXI; 150, inciso II; 196, *caput*; e 206, *caput*; todos da Constituição Federal. Essa previsão significa o aspecto material do Estado de Direito em que reside a solidariedade social oriunda do Estado Social.

Não é demais dizer que a Constituição Federal Brasileira de 1988 é expressa na busca da justiça social, especialmente na redução das desigualdades sociais e regionais ou erradicação da pobreza e marginalização.

Portanto, sob a ótica da solidariedade, o Estado Democrático de Direito, consiste, basicamente, na persecução da justiça social, que busca redistribuição de renda e igualdade de chances a todos, ou seja, a capacidade existencial, econômica e cultural para viver e trabalhar, num nível razoável; e segurança social, ou seja, a) bem-estar social, consubstanciado especialmente na proteção existencial, garantida pela prestação de serviços públicos básicos (água, luz, transporte, educação, saúde etc.) e nos seguros sociais (seguro-desemprego, seguro por invalidez etc.) e b) assistência social (auxílio mínimo existencial e auxílios em catástrofes naturais, a fim de garantir um mínimo de dignidade humana ao cidadão).(Douglas Yamashita, in GODOI E GRECO, 2005, p.59).

A nossa lei maior estabelece logo em seus primeiros dispositivos (arts. 1º e 3º) os seus fundamentos, dentre eles a dignidade humana e o valor social do trabalho, e por outro lado, os objetivos, dos quais extraímos o dever de construir uma sociedade justa e solidária.

Nesse sentido é a lição de Douglas Yamashita (GODOI E GRECO, 2005, 68),

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

Vê-se assim que, para perseguirmos os objetivos dispostos no artigo 3º, inciso I, da Constituição Federal de 1988 no sentido de construir uma sociedade livre, justa e solidária, onde os dois valores máximos dos modelos puros de Estado, sendo a liberdade para o Estado de Direito e a solidariedade para o Estado Social, devem necessariamente serem compostos, pois a justiça resultará do seu balanceamento.(GRECO, in Greco e Godoi, 2005).

A previsão de fundamentos constitucionais como a dignidade humana e de objetivos constitucionais como uma sociedade socialmente solidária demonstra o “espírito” humanitário da nossa lei maior.

Dessa maneira, é indiscutível o dever de produzir normas que estejam condicionadas e sejam compatíveis com esses fundamentos e objetivos. Do contrário, se houver negligência a esse dever, essas normas estarão viciadas de inconstitucionalidade material.

Mesmo porque, nunca é demais lembrar que, como consta do artigo 1º da Constituição Federal de 1988, somos um Estado Democrático de Direito, o que significa a reunião de elementos próprios do Estado Democrático de Direito (protetivo de propriedade, liberdade, etc) e o Estado Social (modificador da realidade em função da isonomia, solidariedade etc).

Contudo não deve haver prevalências genéricas de nenhum dos dois conjuntos de elementos (nem do Estado de Direito, nem do social), mas deve-se reconhecer a necessidade de proceder as constantes ponderações de valores que podem levar episodicamente, dependendo do caso concreto, à prevalência de uns ou de outros.

Diante disso, ao consagrar-se concomitantemente valores protetivos e modificadores do perfil da sociedade e prestigiar valores e finalidades sociais a

alcançar, a tributação deve ser exercida em função e sintonia com os objetivos que a própria sociedade elevou à dignidade constitucional.

### **3.3 SOLIDARIEDADE SOCIAL E O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.**

O princípio da capacidade contributiva é princípio que busca tratar igualmente os contribuintes. A solidariedade social deriva da busca da igualdade e fraternidade entre as pessoas humanas de uma sociedade. Razão pela qual, somente com a aplicação material do princípio da capacidade contributiva é que conseguiremos viabilizar e recuperar de fato o sentimento de solidariedade social da tributação da sociedade em que vivemos.

A capacidade econômico-contributiva é um critério natural de tratamento isonômico entre todos os contribuintes, pois resulta da natureza econômica da relação jurídico-tributária.

Como nos ensina Marciano Seabra Godoi (GODOI E GRECO, 2005, p.155),

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

ardorosamente pelos economistas políticos da modernidade (como Adam Smith) e pelos movimentos revolucionários do século XVIII.

Assim, partindo da premissa de que o Estado Democrático de Direito no Brasil constitui-se num “Estado Tributário”, cuja existência e atividades sociais dependem de recursos financeiros, é lógico concluir que, por força do princípio da solidariedade genérica (art.3º, inciso I, da Constituição Federal de 1988), caberia a cada cidadão brasileiro dar a sua contribuição a fim de financiar este Estado Social e Tributário de Direito.

Entretanto, se não houver riqueza a ser tributada não há a incidência do tributo e pelo contrário essa pessoa deverá ser beneficiada pela solidariedade social vez que essa protege o mínimo existencial. Não é demais dizer, também, que abaixo do mínimo existencial inexistente capacidade contributiva.

É o que nos ensina Tipke (apud YAMASHITA, in Godoi e Greco, 2005, p.61),

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

Deste modo, na medida em que afirmamos que a capacidade contributiva é fundamento dos impostos não haverá espaço para a tributação e eventual exigência tributária onde ela não existir.

E todas as normas tributárias deverão estar em consonância com esse princípio estampado no art.145, §1º, da Constituição Federal de 1988.

Nas palavras de Marco Aurélio Greco (GODOI E GRECO, 2005, p.181),

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

O princípio da solidariedade genérica concretiza-se também por meio das normas tributárias de finalidade extrafiscal.

Os incentivos fiscais concedidos a empresas instaladas na Zona Franca de Manaus também são exemplos de normas extrafiscais que visam a reduzir as desigualdades regionais, que é um dos desideratos do princípio da solidariedade.

As normas extrafiscais podem ser desestimulantes de um comportamento socialmente indesejável, mediante oneração tributária ou estimulantes a de um comportamento socialmente desejável mediante desoneração tributária.

O imposto de renda com alíquotas progressivas promoveria a redistribuição de renda na medida em que tributaria progressivamente a renda. Essa redistribuição de renda se daria pela redistribuição da carga tributária dos mais pobres para os mais ricos ou com o aumento de receitas tributárias para investimentos sociais destinados à população mais carente.

A redistribuição da carga tributária dos mais pobres para os mais ricos ocorreria, uma vez que a oneração dos contribuintes mais ricos pela tributação progressiva possibilitaria uma desoneração dos contribuintes mais pobres, se comparada com a tributação proporcional.

A capacidade contributiva sob o foco da solidariedade social deve ser interpretada pela capacidade econômica da pessoa humana, uma vez que essa é o elo do tributo e a solidariedade social. Uma faceta da capacidade econômica é seu aspecto limitativo, constituindo um limite material do poder de tributar, pois o



desrespeito de seu “núcleo duro” (tributo com efeito de confisco, desrespeito do mínimo vital, presunções legais abusivas gravando uma capacidade inexistente) por determinada exação deve ser verificado pelo controle de constitucionalidade a cargo do Poder Judiciário.

Com efeito, o mínimo que se pode esperar de um Direito Tributário positivo em termos de solidariedade é que o conjunto de impostos, ou o sistema tributário globalmente considerado, responda às exigências da capacidade econômica (a qual, como visto, está fundamentada na solidariedade social).

Nessa esteira, o direito tributário deve passar de um “não fazer” (que prestigia as limitações do poder) para um “dever fazer” que prestigia os princípios gerais da tributação.

O ideal a ser perseguido, quando se trata de ponderação de valores constitucionais, é dar mais peso a valor “solidariedade social” (ainda mais que trata-se de objetivo constitucional fundamental) do que ao valor “arrecadação”. Nesse sentido não podemos ver a tributação somente como técnica arrecadatória ou de proteção do patrimônio, devemos vê-la também sobre a perspectiva da viabilização da dimensão do ser humano.

A tributação não precisa ser a melhor possível no atendimento do princípio da solidariedade, mas também nada justifica que ela contrarie o valor “solidariedade”.

Entretanto o que vemos é o descaso do legislador ordinário em relações aos preceitos constitucionais que buscam a solidariedade. Exemplos disso, são: a dualidade de alíquotas progressivas do Imposto de Renda; o descaso na regulamentação da cobrança do imposto sobre grandes fortunas; o descaso em relação à cobrança progressiva do ITR de propriedades improdutivas.

É por isso que a sociedade clama pela implementação da tributação de uma exação sob o enfoque da solidariedade social para que se busque implementar a igualdade material e a fraternidade.

### **3.4 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A solidariedade social é princípio que deve orientar a produção, a aplicação e a interpretação da tributação na sociedade.

Com as mazelas produzidas pelo liberalismo e o capitalismo na sociedade foi necessário a intervenção do Estado, sob o enfoque social, para garantir direitos básicos às pessoas habitantes de sociedade.

No Brasil, constitucionalmente, temos o objetivo de construir uma sociedade solidária. Se não bastasse, uns dos fundamentos da nossa constituição é a garantia da dignidade humana.

Os fundamentos e objetivos constitucionais devem pautar todas as demais regras de um ordenamento jurídico, bem como devem ser ponto de partida para as interpretações dos casos concretos.

Assim é indiscutível que o princípio da solidariedade deve ser respeitado e buscado na tributação.

A capacidade contributiva é princípio que busca a igualdade dentro da tributação. Sendo assim é compatível com a solidariedade social. Mesmo porque, ao tributar cada um na medida exata de sua capacidade econômica, redistribui a renda auferida na sociedade, perseguindo os ideais da solidariedade.

De outra maneira, pela capacidade contributiva é possível garantir aos mais pobres o mínimo existencial (que também respeita o princípio da dignidade humana) e tributar mais os ricos para que contribuam solidariamente para os mais pobres.

Assim, não há fundamentos constitucionais que embasem o desrespeito à capacidade contributiva, nem à solidariedade social.

Temos que implementar aquilo que nosso pacto constitucional estabeleceu, qual seja, que todos tenham uma vida digna, solidária e que a tributação respeite a capacidade contributiva de cada um.

## **4-PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS**

### **4.1 ASPECTOS GERAIS**

Os princípios constitucionais tributários estabelecem um ideal de coisas a ser buscado e num sistema principiológico que se completam. De maneira que os vários princípios devem ser proporcionalmente dosados para o atingimento de um fim idealizado.

No plano da eficácia direta, os princípios exercem uma função integrativa, ou seja, as regras e subprincípios a eles vinculados devem ser interpretados e aplicados segundo seus ditames. E, mesmo que um elemento inerente ao fim que deve ser buscado não esteja previsto, ainda assim o princípio irá garanti-lo.

Há ainda os sobreprincípios que são aqueles cujo ideal de coisas a ser buscado é mais amplo do que os princípios.

É o que leciona Humberto Ávila (2006, p.39),

O estado ideal de coisas cuja busca ou preservação é imposta pelos princípios pode ser mais ou menos amplo, em razão disso, abranger uma extensão maior de bens jurídicos que compõem o seu âmbito. Há princípios que se caracterizam justamente por impor a realização de um ideal mais amplo, que engloba outros ideais mais restritos. Esses princípios podem ser denominados de sobreprincípios.

Os princípios, pelo fato das demais regras de um ordenamento jurídico terem que ser com eles compatíveis, exercem função bloqueadora de qualquer ideal ou ação contrárias a ele.

As normas tributárias, por exemplo, devem respeitar o mínimo existencial em obediência ao princípio constitucional da dignidade humana.

No Direito Tributário, a aplicação dos direitos fundamentais e da proporcionalidade dependem da eficácia e dos fins das normas jurídicas.

Com efeito, o poder legiferante deve analisar quais serão os efeitos da norma tributária na sociedade pautando-se nos ideais principiológicos. A mera análise circunscrita aos enunciados lingüísticos e às estruturas lógicas desconsidera tanto os efeitos externos das normas tributárias quanto os critérios de controle da eficácia dessas normas. Motivo pelo qual, deve-se analisar esse aspecto (eficácia das normas) para que o direito tributário passe a respeitar e implementar ideais dantes desconsiderados.

Nessa linha de raciocínio torna-se importante o princípio constitucional-tributário da capacidade contributiva que “é, ao mesmo tempo, medida, porque ela traduz o critério de uma justa tributação, e finalidade da ação, porque ela representa algo cuja existência fundamenta a realização da própria igualdade (ÁVILA, 2006, p.90).

Se não bastasse o respeito à capacidade contributiva, ao mínimo existencial (garantido pelo princípio da dignidade humana) são direitos fundamentais da pessoa humana preexistentes ao pacto constitucional que gozam das características da indisponibilidade, inalienabilidade e imprescritibilidade.

Assim, não está na esfera de disposição do indivíduo nem do Estado a proteção dos direitos fundamentais, sendo imperioso o respeito por ele. Deste modo, em sendo esses direitos inerentes à pessoa humana e preexistentes ao Estado, não é a constituição deste Estado que limita a tributação e sim a constituição dele que já se inicia limitada pelos direitos fundamentais.

É o que nos diz Ricardo Lobo Torres (2005, p.64),

[...] a soberania financeira, que é do povo, transfere-se limitadamente ao Estado pelo contrato constitucional, permitindo-lhe tributar e gastar. Não é o Estado que se autolimita na Constituição, com quem os positivistas, senão que já se constitui limitadamente, no espaço aberto pelo consentimento.

Percebe-se que, se os princípios forem respeitados, conseguiremos implementar os ideais democráticos de nossa federação.

#### **4.2 PRINCÍPIO DA DIGNIDADE HUMANA**

O princípio da dignidade humana sob a ótica tributária é o que garante o mínimo existencial à pessoa humana, ou seja, as condições mínimas de viver dignamente e se desenvolver econômica e culturalmente.

É o que leciona Humberto Ávila (ÁVILA, 2006, p.327),

A preservação do direito à vida e à dignidade e da garantia dos direitos fundamentais de liberdade alicerçam não apenas uma pretensão de defesa contra restrições injustificadas do Estado nesses bens jurídicos, mas exigem do Estado medidas efetivas para a proteção desses bens. O aspecto tributário dessa tarefa é a proibição de tributar o mínimo existencial do sujeito passivo.

O essencial é que a dignidade humana, apesar de não possuir eficácia direta sobre a matéria tributária, tem uma eficácia indireta sobre as relações obrigacionais tributárias: como as relações obrigacionais tributárias possuem efeitos patrimoniais decorrentes da apropriação de meios de pagamento e efeitos comportamentais juntos ou separados dos encargos tributários, elas atingem a

esfera privada e mantêm relação necessária com a liberdade e a propriedade, cuja disponibilidade é afetada. O direito à vida não é violado pelas leis tributárias, desde que mantenha o disponível mínimo em liberdade e propriedade.

### **4.3 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE**

A legalidade vem expressa na Constituição Federal no seu artigo 150, inciso I. É princípio que tem origem no movimento de codificação, tendo, por conseguinte, “espírito” liberal.

Esse princípio manda que o legislador defina pormenorizadamente a hipótese de incidência do tributo.

A lei é ato normativo primário por excelência, uma vez que, obedecidos apenas os ditames constitucionais, inova inauguralmente a ordem jurídica.

Editando a lei, a sociedade, por seus representantes imediatos (os legisladores), se auto-regula, vale dizer, se impõe normas que cercearão a liberdade e a propriedade de seus membros, tendo em vista o bem-comum.

A vida social não é possível sem certas restrições à atividade individual. Estas restrições, porém, unicamente podem ser estabelecidas pela lei, que deve ter um caráter geral e igualitário. Sobremais, deve ser elaborada por mandatários do povo, obedecidos o processo legislativo que a Constituição traça e o próprio princípio republicano.

O princípio da legalidade é uma das mais importantes colunas sobre as quais se assenta o edifício do Direito Tributário. A raiz de todo ato administrativo tributário deve encontrar-se numa norma legal, nos termos expressos do art. 5º, inciso II, da Constituição da República.

Aliás, em nosso País, o contribuinte tem, em relação ao Fisco, duas ordens de garantias: uma material, e outra, formal. Material, na medida em que ele só pode ser compelido a pagar tributos que tenham sido criados por meio de lei ordinária (da pessoa política competente). E formal, já que, a cada instante, é dado ao contribuinte bater às portas do Judiciário (princípio da universalidade da jurisdição) a fim de que este Poder verifique se a Administração agiu ou está agindo de conformidade com a lei, na cobrança tributária.

A legalidade deve estar em equilíbrio permanente com outros princípios constitucionais tributários, especialmente os vinculados à idéia de justiça, como a capacidade contributiva. Mas a legalidade não é um princípio absoluto e fechado, posto que a lei tributária opera também através de cláusulas gerais, princípios indeterminados e tipos, tornando-se aberta à interpretação e à complementação judicial.

Entretanto, como leciona Luciano Amaro (2006, p.111), “o princípio da legalidade é informado pelos ideais de justiça e de segurança jurídica, valores que poderiam ser solapados se à administração pública fosse permitido, livremente, decidir quando, como e de quem cobrar tributos”.

Na visão de Ricardo Lobo Torres (2005, p.107/9) esse princípio se subdivide em outros três: suprallegalidade, reserva legal e primado da lei.

O primeiro preconiza que a lei deve respeitar a lei maior e os princípios gerais da tributação.

O segundo significa que só a lei formal (ou a medida provisória, quando cabível) pode exigir ou aumentar o tributo. Entretanto, a reserva de lei formal não é absoluta, havendo casos peculiares em que é impossível o legislador prever formalmente.



Como leciona Ricardo Lobo Torres (2005, p.108),

O princípio da reserva da lei não é absoluto; os positivistas tentaram, através da teoria da lei material, dar conteúdo específico às normas baixadas pelo legislador, mas não conseguiram, pois o direito tributário, utilizando as cláusulas gerais, princípios indeterminados e tipos, não pode ter na lei formal o fechamento total dos seus conceitos.

Tal princípio também se estende às leis complementares tributárias e orçamentárias.

O terceiro subprincípio dita que o primado da lei tributária expressa que a atividade normativa da Administração se vincula ao império da lei formal. Em virtude da impossibilidade de uma reserva absoluta de lei, como vimos, é que decorre também a abertura do princípio do primado da lei, que não pode ser entendido de modo absoluto, eis que a norma legal é sempre suscetível de interpretação e complementação, inclusive na via do decreto.

A legalidade pode ser excepcional em casos de majoração ou diminuição de alíquotas, mas mesmo nesses casos o imposto cuja alíquota sofre alteração deve ser instituído por lei formal.

#### **4.4 TIPICIDADE TRIBUTÁRIA**

É corolário do princípio da legalidade. Pode ter três acepções diferentes, conforme se vincule à criação do tipo, à definição do fato gerador ou à interpretação e aplicação da hipótese de incidência.

Os tipos tributários muitas vezes usam para suas definições termos plurívocos, dando margem a mais de uma interpretação, contrariando a ânsia de muitos positivistas que defendem a univocidade e logicidade dos tipos tributários.

É o que leciona Xavier (apud Ricardo Lobo Torres, 2005, p.92), “Os tipos jurídicos, inclusive no direito tributário (ex. empresa, empresário, indústria) são necessariamente elásticos e abertos, ao contrário do que defendem alguns positivistas”.

#### **4.5 PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA**

O princípio da segurança jurídica ajuda a promover os valores supremos da sociedade, inspirando a edição e a boa aplicação das leis, dos decretos, das portarias, das sentenças, dos atos administrativos etc.

De fato, como o direito visa à obtenção da *res justa*, de que nos falavam os antigos romanos, todas as normas jurídicas, especialmente as que dão efetividade às garantias constitucionais, devem procurar tornar segura a vida as pessoas e das instituições.

#### **4.6 PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE**

Significa dizer que a lei não pode atingir no presente os fatos ocorridos no passado.

A lei tributária brasileira prevê que a lei incidirá nos fatos geradores futuros e pendentes (art. 105 do CTN). Há casos, porém, em que a eficácia pode ser retroativa: lei interpretativa, lei penal benigna e declaração de inconstitucionalidade.

Aqui torna-se importante analisarmos ante o princípio estudado as figuras do direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada.

#### Direito Adquirido

A lei não poderá prejudicar o direito adquirido. O conceito de direito adquirido é o mesmo da teoria geral do direito, qual seja, aqueles direitos que seu titular ou alguém por ele já possa exercer.

#### Ato Jurídico Perfeito

É aquele ato jurídico já consumado ao tempo da lei vigente em que se efetuou.

#### Coisa Julgada

Denomina-se coisa julgada a decisão judicial da qual não caiba mais recurso. No Direito Tributário a coisa julgada impede a incidência da lei nova ou a reapreciação judicial: relativamente ao tributo devido no exercício sobre o qual houve a manifestação do judiciário, quando se tratar de cobrança periódica (IPTU, ITR), pois, como consta da Súmula 239 do STF: “Decisão que declara indevida a cobrança imposta em determinado exercício não faz coisa julgada em relação aos posteriores”; e relativamente aos fatos geradores que tenham constituído o objeto do pedido, quando se tratar de tributos instantâneos (ICMS, IPI).

O princípio da intangibilidade da coisa julgada, por conseguinte, não protege o contribuinte com relação aos fatos geradores futuros, que poderão ser livremente modificados pela lei, porque, se assim não fosse, teria obtido o sujeito passivo em de indenidade permanente, contrário ao princípio da isonomia. Nem retira da Fazenda Pública o direito de discutir, em juízo, sobre os outros fatos geradores futuros e idênticos ao protegido pela *res judicata*, seja porque será possível a dúvida sobre a permanência da mesma legislação contemporânea à anterior decisão

judicial, seja porque nem sempre as decisões são proferidas pelos Tribunais Superiores. De qualquer forma, em nome da paz social e da economia processual, deve a Fazenda Pública dar generalidade aos julgados, desde que a jurisprudência se torne mansa e tranqüila.

Observe-se, ainda, que a coisa julgada resiste à eficácia retroperante da declaração de inconstitucionalidade na via direta ou indireta ou da lei interpretativa.

Entretanto, como critica Luciano Amaro (2006, p.118), o legislador não foi feliz ao utilizar o termo “fato gerador” para a irretroatividade da lei tributária, haja vista que o fato anterior à vigência da lei que instituiu o tributo não é gerador, só existindo essa figura quando a lei nova aumenta ou diminui tributo. Assim, a intenção do legislador foi vedar a aplicação da lei nova que criou ou aumentou o tributo de fato gerador já existente.

Nas palavras do autor,

O texto não é feliz ao falar em fatos geradores. O fato anterior à vigência da lei que institui tributo não é gerador. Só pode falar em fato gerador anterior à lei quando esta aumente (e não quando institui) tributo. O que a Constituição pretende, obviamente, é vedar a aplicação da lei nova, que criou ou aumentou o tributo, a fato pretérito, que portanto, continua sendo não gerador de tributo, ou permanece como gerador de menor tributo, segundo a lei da época de sua ocorrência.

De outra maneira, o legislador constitucional intentou proteger o contribuinte de ser prejudicado por lei nova de fato gerador já existente.

#### **4.7 PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE**

Segundo o princípio constitucional da anterioridade tributária expressamente proclamado no art. 150, inciso III, alínea “b”, o tributo não pode ser cobrado no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou.

O princípio da anterioridade é especificamente tributário, já que se projeta, apenas, no campo da tributação (federal, estadual, municipal e distrital).

Exercício financeiro é o período de tempo para o qual a lei orçamentária aprova a receita e a despesa pública. Em regra os orçamentos são anuais.

Como primeiro esclarecimento, temos que, no Brasil, o exercício financeiro começa no dia 1º de janeiro e se prolonga até o dia 31 de dezembro de cada ano. Há pois, entre nós, perfeita coincidência entre o ano civil e o ano fiscal.

O que estamos tentando significar é que o princípio da anterioridade é o corolário lógico do princípio da segurança jurídica.

De fato, o princípio da anterioridade veicula a idéia de que deve ser suprimida a tributação de surpresa.

O princípio da anterioridade refere-se, pois, à eficácia das leis tributárias, e não à sua vigência ou validade.

O princípio da anterioridade, exigindo que a lei tributária seja previamente conhecida, permite que os contribuintes saibam o que os aguarda, no campo da tributação. Podem, assim, tranqüilamente organizar seus negócios, com acentuado grau de certeza e segurança.

O princípio da anterioridade tributária sofreu uma certa inflexão com o advento da EC 42/03, que introduziu a alínea “c” no inciso III do art.150 da CF, criando a noventena, isto é, a proibição de cobrança de tributos antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou.

Quer dizer: para exigência de tributos não basta que a lei tenha sido publicada no exercício financeiro anterior, senão que é necessário que a publicação se dê até 30 de setembro do ano precedente. A medida se justificou diante dos abusos do legislador, que, não raro, modificava a legislação nos últimos dias do exercício, ferindo a segurança jurídica do contribuinte.

A própria Constituição Federal estabelece, no artigo 150, §1º, algumas exceções aos princípios da anterioridade e da noventena, em conjunto: a) não se aplicam aos impostos de importação e exportação, produtos industrializados e operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários. A justificativa da norma excepcional está em que tais impostos exigem política ágil, a fim de compatibilizá-los com as necessidades conjunturais da economia ou com as vicissitudes do comércio internacional; b) nem se aplicam ao empréstimo compulsório para atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade públicas ou de guerra externa ou sua iminência (art.148, inciso I), bem como ao empréstimo compulsório para investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional (art. 148, inciso II); c) deles também se excepcionam os impostos extraordinários instituídos pela União na iminência ou no caso de guerra externa.

A anterioridade protege o cidadão contra a eficácia imediata das leis que instituem ou majorem os tributos ou revoguem ou reduzam isenções fiscais, como proclama o artigo 104 do Código Tributário Nacional.

#### **4.8 PRINCÍPIO DO CONFISCO**

Confiscar é tomar para o Fisco, desapossar alguém de seus bens em proveito do Estado.

A vedação do confisco é limite ao poder de tributar do Estado.

No entanto, desde que a tributação se faça nos limites autorizados pela Constituição, a transferência de riqueza do contribuinte para o Estado é legítima e não confiscatória. Portanto, não se quer com a vedação do confisco outorgar à propriedade uma proteção absoluta contra a incidência do tributo, o que anularia totalmente o poder de tributar. O que se objetiva é evitar que, por meio do tributo, o Estado anule a riqueza privada.

O princípio da vedação de tributo confiscatório não é um preceito matemático; é um critério informador da atividade do legislador e é, além disso, preceito dirigido ao intérprete e ao julgador, que, à vista das características da situação concreta, verificarão se determinado tributo invade ou não o território do confisco.

Novamente nos deparamos em dispositivo que para ter eficácia deve contar com o bom senso do aplicador, produtor e intérprete da norma tributária.

#### **4.9 PRINCÍPIO DA PONDERAÇÃO**

Já vimos antes que o que caracteriza os princípios jurídicos e os distingue das regras é a possibilidade de entrarem no jogo de ponderação, no qual o princípio com maior peso diante do interesse emergente tem preponderância sobre o de menor peso.

A teoria da ponderação remonta a Aristóteles que dizia só ser possível a ação justa se houver ponderação entre os três campos do saber (político, ético e econômico).

#### 4.10 PRINCÍPIO DA RAZOABILIDADE

O princípio da razoabilidade, de inspiração americana, ancorado no *due process of law*, tem grande relevância na temática da interpretação e da aplicação do direito financeiro.

Mas transcendem esse aspecto hermenêutico para se situar no plano abstrato de uma lógica do razoável.

A razoabilidade, da mesma forma que o princípio da ponderação, repassa todos os princípios constitucionais vinculados à liberdade, à justiça e à segurança jurídicas.

Imanta os princípios tributários da capacidade contributiva, custo/benefício e solidariedade, bem como as imunidades e as proibições de desigualdade, já que todos devem esses princípios constitucionais devem obedecer à razoabilidade.



## **5. O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

### **5.1 ASPECTOS GERAIS**

Enquanto sociedade politicamente organizada e instituição necessária ao convívio e desenvolvimento humano, o Estado recebe atribuições das quais deve se desincumbir sempre visando ao bem-estar social, em última análise, aos indivíduos que o criaram. Estes, por conseguinte, devem contribuir para os encargos da coletividade por força da solidariedade social que preside o relacionamento interpessoal.

O princípio da capacidade contributiva é corolário do princípio constitucional da igualdade, aplicável especificamente no direito tributário, ajudando a realizar, nesse ramo do direito, os ideais democráticos e republicanos. Esse princípio pressupõe que os contribuintes devem pagar tributos segundo a sua capacidade econômica. O respeito ao princípio impõe que a carga fiscal atinja o indivíduo na exata medida de sua capacidade de contribuição.

Nas palavras de Zilveti (ZILVETI, 2004, p.134), “A capacidade contributiva é o princípio segundo o qual cada cidadão deve contribuir para as despesas públicas na exata proporção de sua capacidade econômica”.

A essência do princípio é a necessidade de separar com justiça a porção necessária à sobrevivência do cidadão, da porção sujeita a ser utilizada no custeio das despesas públicas.

Assim, segundo os ditames do princípio estudado, quem tem maior riqueza contribui mais para a manutenção da coisa pública do que quem tem menos.

Como afirmaram Murphy e Nagel (MURPHY, NAGEL, 2005, p.41).

O princípio da igualdade de sacrifícios proporcionais estipula que os indivíduos arquem com cargas tributárias proporcionais ao seu nível de bem-estar. Isso significa que, quanto mais rica é a pessoa, tanto maior o sacrifício real lhe deve ser imposto pela tributação.

(...) a idéia de capacidade contributiva (...) pode ser entendida como a afirmação política de que os mais ricos podem “*se dar ao luxo*” de sacrificar mais, em termos reais, do que os mais pobres, uma vez que ainda lhes sobrarão mais.

Cabe aqui rebater uma das críticas de que se faz à aplicação material do princípio da capacidade contributiva, que impõe o dever justo e lógico daquele que possui maior capacidade econômica contribuir mais, e este dever para os partidários dessa corrente interpretativa seria um desestímulo à livre iniciativa econômica. Sabemos que a economia de mercado é de extrema importância para gerar empregos e riquezas. Só que o privilégio exacerbado aos detentores do poder econômico gera grandes desigualdades sociais e econômicas que perpetuam por toda uma geração de pessoas condenando-os a viver à margem da sociedade.

É o que diz Nagel e Murphy (ob.cit., p.248/250)

(...) A economia capitalista de mercado é o melhor meio de que dispomos para gerar empregos, criar riquezas, empregar o capital na produção e distribuir bens e serviços. Por outro lado, ela inevitavelmente gera grandes desigualdades econômicas e sociais, que frequentemente se tornam hereditárias e que, a menos que se tomem medidas especiais para combater esses efeitos, deixam um segmento significativo da sociedade em condições de privação não só relativa, mas absoluta. Ao nosso ver, embora todo o governo tenha dever fundamental de garantir a segurança contra a coerção e

a violência dentro e fora de suas fronteiras, e de proporcionar a ordem legal e jurídica que torna possível a prosperidade, ele tem outro dever quase tão importante quanto esse: o dever de, sem prejudicar o poder produtivo do sistema, encontrar meios para limitar os danos inevitavelmente infligidos aos que saem perdendo na competição de mercado. [...]

[...] É desnecessário dizer que a isenção de impostos para uma faixa mínima de renda seria um dos elementos de um esquema institucional que visasse a garantir um mínimo social decente; mas o modo mais eficaz de melhorar a condição das pessoas que vivem abaixo da média da sociedade seria não somente a isenção, mas um aumento substancial de sua renda disponível.

Assim, é perceptível que a não oneração tributária dos mais ricos não reflete em igual proporção no bem-estar dos mais pobres. E muitas vezes os proventos dessa atividade econômica nem ficam em nosso país tendo como destino o estrangeiro.

Ademais, a liberdade pregada pelos idealistas libertários favorecem as desigualdades em detrimento de uma distribuição justa.

É o que nos diz Alberto Nogueira (NOGUEIRA, 1997, p.158/9),

Pode-se fantasiar sobre uma sociedade ao mesmo tempo livre e justa, na qual são global e simultaneamente realizados os direitos de liberdade e os direitos sociais; as sociedades reais, que temos diante de nós, são mais livres na medida em que menos justas e mais justas na medida em que menos livres. Esclareço dizendo que chamo de `liberdades' os direitos que são garantidos quando o Estado não intervém; e de `poderes' os direitos que exigem uma intervenção do Estado para sua efetivação. Pois bem: liberdades e

poderes, com freqüência, não são - como se crê - complementares, mas incompatíveis.

Se não bastasse a tributação, como vem sendo aplicada, não exerce qualquer função social, mas sim, está a serviço da manutenção de privilégios dos detentores do poder e atender às benesses oficiais, aos privilégios que os cidadãos de primeira categoria (governantes) têm em relação aos de segunda categoria (o povo em geral).

É o que defende Ives Granda Martins (2005) em artigo jornalístico para o jornal “Folha de São Paulo”.

Aos 70 anos, dos quais 46 dedicados ao estudo do direito tributário, estou cada vez mais convencido de que o tributo não tem nenhuma função social. O povo recebe apenas - e às vezes - o efeito colateral, em serviços públicos, dos tributos que é obrigado a entregar ao governo, pois a verdadeira função do tributo é a manutenção dos detentores do poder e atender às benesses oficiais, aos privilégios que os cidadãos de primeira categoria (governantes) têm em relação aos de segunda categoria (o povo em geral). O tributo é apenas o principal instrumento de domínio governamental.

## **5.2 CRITÉRIOS DE AFERIÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

Os critérios de aferição da capacidade contributiva são muito discutidos pelos estudiosos do tema. Nagel e Murphy (2005) falam em igualdade de sacrifícios,

nível de bem-estar e talento pessoal. Todos esses critérios são subjetivos, de difícil avaliação.

Os critérios que tem predominado no nosso direito são os objetivos, quais sejam, pela renda declarada, pelo patrimônio, pela essencialidade do produto, e outros correlatos.

Como defende Hugo de Brito Machado (MACHADO, 1989, p.50), “Em conclusão, a capacidade contributiva deve ser medida de diversas formas, tendo-se em vista diversos indicadores, entre os quais podem ser destacados a renda monetária, o patrimônio e o consumo”.

Portanto, faz-se a aferição da capacidade de contribuição de cada ser humano por indicadores objetivos como a renda, patrimônio e consumo.

### **5.3 O MÍNIMO EXISTENCIAL**

Em que pese esses indicadores a exação tributária deve respeitar o mínimo de condições necessárias para uma existência digna dos seres humanos.

Esse limite à exação denomina-se ‘Mínimo Existencial’.

O mínimo existencial é a menor parcela de renda necessária para a sobrevivência digna do contribuinte.

A parcela mínima, que deve ser protegida da voracidade do Estado, é um dos pressupostos do princípio da capacidade contributiva.

Assim é que quando o legislador constitucional estabeleceu os direitos sociais da pessoa humana e os benefícios que o salário mínimo deveria proporcionar ao seu destinatário, fixou também aí o mínimo existencial brasileiro.

Nesse sentido Carraza (CARRAZA, 2002, p.91),

A propósito, a EC n.26/2000, dando nova redação a este art.6º, acrescentou, aos direitos sociais, “à educação” e à “moralidade”. Agora, todas as pessoas tem direito a estes bens da vida. O acréscimo – aparentemente inócuo e que tem provocado as chacotas de muitos – acarreta, no mínimo, uma consequência jurídica: permitir que as despesas com educação regular (aí incluída a universitária) e alugueres de imóveis para moradia venham integralmente deduzidas do montante a pagar de IR-Pessoa Física. Com efeito, se todos têm direito constitucional subjetivo à educação e à moradia e se, para usufruí-lo, uma dada pessoa vê-se compelida a, respectivamente, pagar uma escola particular e locar um imóvel urbano, a ordem jurídica garante o total abatimento destas despesas, por ocasião do ajuste anual.

Deste modo, a desconsideração desses direitos pelos legisladores e aplicadores do direito desrespeitam o mínimo existencial e o princípio da capacidade contributiva. É o que ocorre quando limita-se as deduções das despesas com educação no imposto de renda da pessoa física. Essa restrição do Fisco subverte o conceito de despesa e de renda líquida. Deturpa o conceito de mínimo existencial sem qualquer justificativa, e deixa transparecer sua óbvia intenção de garantir uma maior tributação das pessoas físicas. (ZILVETI, 2006).

A carga fiscal deve respeitar incondicionalmente o mínimo existencial.

Essa é a posição de Zilveti (2006, p.223),

O mínimo existencial de maior interesse para este estudo é aquele que informa o princípio constitucional da capacidade contributiva, garantindo ao cidadão o direito a tributação sobre somente na

parcela líquida de sua renda, salvaguardados os custos básicos de subsistência pessoal e familiar, ou seja, o mínimo existencial. O legislador fiscal deve distribuir a carga tributária isentando o mínimo existencial do cidadão e de sua família.

Entretanto, num país de dimensões continentais como o nosso, há que se falar também da diversidade de “mínimos existenciais” entre os estados federados. É cediço que custo de vida entre os estados da região sudeste e sul são maiores que os das regiões norte e nordeste. Como também é sabido que a renda dos seres humanos que habitam essas regiões são diferentes.

E, todas essas circunstâncias devem ser levadas em consideração quando da criação, interpretação, aplicação e exigência do pagamento dos tributos, sob pena de desrespeito ao princípio constitucional da capacidade contributiva.

#### **5.4 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA GERAL E ESPECÍFICA**

O respeito à capacidade contributiva deve dar-se de modo geral e específico.

No aspecto geral, a soma total dos tributos exigidos do contribuinte deve respeitar a capacidade econômica dele contribuir para as despesas públicas. Nesse aspecto a carga fiscal como um todo deve ser limitada pela capacidade contributiva das pessoas que aí vivem.

No aspecto específico, cada tributo deve respeitar justo limite de exação do ser humano. Tanto na confecção, como na aplicação de cada tributo deve-se ter como limite à capacidade contributiva do contribuinte.

Deste modo, na aplicação do princípio da capacidade contributiva é considerado não somente o indivíduo, mas também suas características de estar

inserido em um conjunto de relações econômico-sociais que compõem efetivamente sua capacidade de contribuição. Deve-se afastar a idéia puramente qualitativa. Para CAPRA (1996), de acordo com a visão sistêmica, as propriedades essenciais de um organismo não podem ser consideradas isoladamente, pois uma vez que o são, perdem parte de sua função. Em um ambiente orgânico as partes sofrem influência e influenciam umas as outras, sem as quais não teriam o mesmo perfil e características.

## 5.5 PROPORCIONALIDADE E PROGRESSIVIDADE

Os impostos são mensurados por alíquotas e na tributação brasileira são aplicados dois tipos de graduação de alíquotas: o proporcional e o progressivo.

A proporcionalidade e a progressividade são critérios utilizados para quantificar a alíquota a ser paga a título de tributo.

A proporcionalidade pressupõe uma alíquota fixa e a progressividade uma elevação das alíquotas na medida em que cresce o montante da riqueza demonstrada ou a capacidade econômica do contribuinte.

Quanto ao melhor critério de quantificação do *quantum* devido há uma calorosa discussão na doutrina.

Roque Carraza (CARRAZA, 2002) e Mizabel Derzi (DERZI, 1991) defendem a instituição de alíquotas progressivas porque só assim haveria a função social exercida através da tributação realizando a redistribuição dos bens alocados na sociedade. A tributação progressiva também, na opinião desses autores estaria em concordância com os ideais democráticos de construção de uma sociedade livre, justa e solidária. Ao passo que a proporcionalidade estaria a serviço de ideais



libertários e agravaria as desigualdades sociais, podendo-se dizer que a utilização generalizada desse critério, ante a nossa Lei Maior, está eivado de inconstitucionalidade.

Como defende Carraza (CARRAZA, 2002, p.76),

A progressividade das alíquotas tributárias, longe de atritar com o sistema jurídico, é o melhor meio de se afastarem, no campo dos impostos, as injustiças tributárias, vedadas pela Carta Magna. (...) Logo o sistema de impostos no Brasil, deve ser informado pelo critério da progressividade.

Realmente, impostos com alíquotas fixas agravam as diferenças sociais existentes, porque tratam de maneira idêntica, contribuintes que, sob o ângulo da capacidade contributiva, não são iguais.

Em suma, salvo as exceções que a própria Lei Maior alberga, os impostos com alíquota fixa são inconstitucionais, por ofensa ao princípio da capacidade contributiva, que exige que cada contribuinte seja tributado de acordo com as suas manifestações objetivas de riqueza.

Outros autores, como Zilveti (ZILVETI, 2004.) defendem que na tributação deve imperar somente a justiça fiscal e não a justiça redistributiva. Assim condena a progressividade e defende a proporcionalidade.

Em que pese a posição de Zilvete (2004), vê-se mais coerência na corrente defendida por Carraza (2002) e Derzi (1991), vez que a tributação deve sim exercer uma função social e redistributiva. E, para tanto, quem pode mais deve contribuir com mais.

## 5.6 PROIBIÇÃO DO CONFISCO

Do mesmo modo os tributos deverão respeitar a manutenção de patrimônio mínimo para a manutenção do mínimo vital e o consumo dos produtos de primeira necessidade, sob pena de ser confiscatório e desrespeitar o princípio da capacidade contributiva.

Como leciona Lacombe (1991, p.175),

Antes disso não há capacidade contributiva, sendo confiscatória a tributação: a) que reduza substancialmente o patrimônio, impedindo a sua manutenção; b) que atinja o mínimo vital, como definido no art.7º, VI, da Constituição Federal, indispensável a uma existência digna, pessoal e familiar do contribuinte; c) que obste o consumo dos gêneros de primeira e média necessidade.

Assim, a vedação do confisco é a outra face do princípio da capacidade contributiva, na medida em que se não for respeitada a capacidade contributiva do ser humano estar-se-á confiscando ilícitamente a sua riqueza.

Se não bastasse, o respeito à capacidade contributiva é disposto constitucionalmente.

O princípio da capacidade contributiva, disposto constitucionalmente no artigo 145, §1º, da Constituição Federativa do Brasil, não é diretriz meramente programática, nem a sua aplicação e respeito são faculdades que possui o legislador ou aplicador do direito tributário, mas sim, uma obrigatoriedade imposta por norma constitucional.

Assim já defendeu Baleeiro (1998, p.689) “Ao contrário. A Constituição de 1988 tende à concreção, à efetividade e à consagração de princípios auto-

aplicáveis, obrigatórios não apenas para o legislador, como também para o intérprete da lei”.

Dessa posição comunga Carraza (2002, p.80), "Obviamente, o art.145, §1º, da CF não encerra mera diretriz programática, incapaz de produzir efeitos, seja junto ao legislador, seja junto ao juiz”.

No mesmo sentido Derzi (1991, p.183),

O art. 145, §1º, fala em pessoalidade sempre que possível. A cláusula sempre que possível não é permissiva, nem confere poder discricionário ao legislador. Ao contrário, o advérbio sempre acentua o grau de imperatividade e abrangência do dispositivo, deixando claro que, apenas sendo possível, deixará o legislador de considerar a pessoalidade para graduar os impostos de acordo com a capacidade econômica do contribuinte.

Assim não basta a disposição abstrata do princípio da capacidade contributiva no §1º do artigo 145 da Constituição Federal Brasileira, como que ideologia disposta na legislação para aparentar isonomia legal e na realidade não haver esforço dos que tem essa competência em efetivamente aplica-lo.

Como adverte Zilveti (ZILVETI, 2004, p.253),

A cláusula “sempre que possível” não outorga ao legislador ordinário, ou ao intérprete, ou ainda, ao aplicador e destinatário da norma a faculdade de respeitar, ou não, o princípio da capacidade contributiva na graduação dos impostos pessoais. A norma tem, com se afirmou em diversas ocasiões, “dois destinatários, o legislador, a quem compete desenhar as figuras tributárias, e a administração tributária, quando diz facultado à administração tributária.

Esse princípio deve sempre ser respeitado pelos legisladores e aplicadores do direito, gerando efeitos reais na sociedade brasileira. Servindo como orientação contínua na exação fiscal.

Some-se a isso que o princípio estudado tem lastro no artigo 3º da Constituição da República Federativa do Brasil que cuida dos objetivos fundamentais de nossa federação.

Só assim é que se poderá ter uma tributação que não desrespeite a imposição constitucional e razoável de respeito à capacidade contributiva inerente à dignidade da pessoa humana.

## **6-OS TRIBUTOS E A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

### **6.1 BREVE HISTORICO DA TRIBUTAÇÃO**

#### **6.1.1 NO MUNDO**

Na antiguidade, os primeiros agrupamentos sociais, em face da fixação dos grupos na terra, formando-se as famílias antigas, o homem sentiu a necessidade de formar um fundo monetário comum para subsidiar as necessidades coletivas. Essa contribuição não passava de um mero rateio entre os componentes do grupo.

Na Idade Média, os senhores dos feudos instituíram o pagamento de uma contribuição aos seus vassalos. Assim, esse “tributo” era pago pelo uso de bens particulares e por interesses particulares.

Somente com o surgimento dos Estados Nacionais impelidos pelos ideais iluministas e os da revolução francesa é que foi possível a codificação das leis e a criação de uma noção de tributação que se aproxima bastante da realidade moderna.

Porém, como as constituições da época institucionalizaram os ideais libertários, os mecanismos tributários nelas estampados foram ideologicamente criados para proteger os interesses da nobreza e do alto clero. Assim, por exemplo, princípios tributários que surgiram na época e que são vigentes até hoje, tais como a anterioridade e a legalidade, tinham a finalidade de proteger esses nobres dos desmandos da coroa.

Nas palavras do historiografista Ubaldo César Balthazar (BALTHAZAR, 2005, p.22).

Alguns princípios tributários tidos hoje como fundamentos e garantias dos contribuintes, como Legalidade e Anterioridade, surgem com a Magna Carta inglesa de 1215. Foram normas, porém, de proteção dos

interesses da nobreza e alto clero inglês contra os desmandos da Coroa.

Tem-se a clara percepção que, a partir do momento em que há a mitigação e a extinção do sentimento de solidariedade entre o grupo social, a tributação passa a estar a serviço dos interesses dos que detêm o poder econômico ou político. Assim é que nos regimes totalitários a tributação visava a garantir ao governante todos os seus desejos.

Nesse sentido foi a reflexão do tributarista Baleeiro (BALEEIRO, 1998, P.01),

“O tributo é vetusta e fiel sombra do poder político há mais de 20 séculos. Onde se ergue um governante, ele se projeta sobre o solo de sua dominação. Inúmeros testemunhos, desde a antiguidade até hoje, excluem qualquer dúvida”.

Conclui-se claramente que o tributo sempre foi instrumento demonstrativo da maior ou menor severidade dos detentores do poder.

### **6.1.2 NO BRASIL**

No Brasil a evolução dos tributos não difere daquela acontecida no cenário mundial.

No Brasil colonial imperava as idéias dos exploradores europeus, precisamente os portugueses, em que o que se arrecadava com os tributos era usado para subsidiar as regalias da coroa.

A independência não rompeu com a ideologia patrimonialista, de maneira que foi esse acúmulo de patrimônio por uma minoria o cerne dos mecanismos tributários da época.

No segundo reinado e na fase imperial a preocupação era proteger os interesses do poder econômico e político.

Com a proclamação da primeira Constituição da República em 1891, em que pese a mudança da forma de governo, a principal preocupação dos entes políticos recém formados era com a partilha da receita tributária entre a União e os Estados federados, ou seja, estavam preocupados com a repartição do “bolo” em detrimento de políticas públicas de desenvolvimento e benefícios para o país.

Até mesmo a criação do imposto de renda, que foi motivada pelas tendências mundiais do século XX, teve a finalidade de amenizar o déficit do erário, ao invés de ser utilizado para diminuir as desigualdades entre os ricos e pobres.

Não é demais dizer que a maneira como se tributa uma nação capitalista reflete os ideais políticos de seus governantes.

É o que nos diz Murphy e Nagel (MURPHY, NAGEL, 2005, p.05 e 07).

Numa economia capitalista os impostos não são um simples método de pagamento pelos serviços públicos e governamentais: são também o instrumento mais importante por meio do qual o sistema político põe em prática uma determinada concepção de justiça.

[...] Isso é mais importante ainda numa época em que a discussão pública é séria sobre se a justiça econômica foi substituída, em grande medida, por uma retórica enganadora acerca da imparcialidade tributária.

Desse modo, é evidente que, mesmo na tributação, existem fortes influências das desigualdades sociais, na medida em que traduz a exploração dos mais fracos (pobres) pelos mais fortes (ricos). Isso explica a repulsa da massa social em relação aos tributos.

Nesse sentido lecionou Balthazar (BALTHAZAR, 2005, p.33),

Em termos sociológicos, podemos mencionar as questões relacionadas às diferentes classes componentes da sociedade brasileira, os estamentos detentores do poder político, econômico e militar, a participação e a força política exercida por parte de cada um destes no processo legislativo. Este, mais especificamente, considerado em sua atividade de criação de tributos. Importante neste aspecto é o registro da histórica segregação que se firmou entre as diferentes classe sociais, uma ou outra impondo-se sobre as demais, as quais ficavam submetidas às regras criadas. Este fenômeno gerou um outro, perceptível nos dias atuais, traduzido na indiferença, por vezes repulsa, ao ordenamento positivo tributário.

É justamente esse uso expoliativo das classes sociais mais baixas e, de outro lado, os privilégios tributários dos detentores do poder político e econômico que se quer extinguir com a aplicação material do princípio da capacidade contributiva.

E é esse o desafio da nossa Constituição Federal, que carinhosamente é chamada de “Constituição Cidadã”, tornar efetivo os preceitos igualitários que são os pilares que sustentam os ideais democráticos e republicanos. Na democracia, os tributos devem financiar o bem-comum.

É o que também almeja a doutrinadora Mizabel Derzi (DERZI, 1991, p.165),

O desafio da Constituição de 1988 está exatamente na sua eficácia. A igualdade é pilar básico do Estado Democrático de Direito. Mas concebida no sentimento concreto, para erradicação daquilo que o grande Pontes de Miranda chamou de o “ser oligárquico” subsistente em quase todas as democracias.

Concluimos, por conseguinte, que o princípio aqui tratado é meio para a efetivação da justiça da tributação, de busca dos ideais democráticos, de toda aspiração daqueles que clamam por carga fiscal justa e equânime.



## **6.2 OS PRINCIPAIS TRIBUTOS DIRETOS E A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

O dever de respeito ao princípio da capacidade contributiva é geral. Assim analisaremos a relação dos principais tributos brasileiros com o princípio constitucional tributário estudado.

É necessário lembrar também que o princípio da capacidade contributiva deve ser igualmente observado nesses casos, agora não principalmente como critério de repartição, mas como critério de ponderação: o exame da proporcionalidade depende do afastamento da igualdade ordenada, segundo o qual se verifica se o desvio mencionado é adequado, necessário e proporcional. O princípio da igualdade também produz efeitos aqui: o objetivo diretivo extrafiscal deve ser perseguido mediante atendimento ao princípio da igualdade.

A consideração da capacidade de pagamento justifica apenas a imposição de encargos a objetos que demonstrem a referida aptidão do contribuinte e significa uma característica positiva do princípio da capacidade contributiva.

Passemos aos principais impostos em espécie.

### **6.2.1 Imposto de Renda**

O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza deve obedecer ao princípio da capacidade contributiva. Para concretizar este objetivo, a renda e os rendimentos devem ser progressivamente tributados. A progressividade decorre do princípio da capacidade contributiva (art.145, §1º, CF). A Constituição determinou

expressamente que o imposto sobre a renda deve ser instituído de acordo com os critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade (art.153, §2º,CF).

O imposto de renda da pessoa física no Brasil, que segundo a Constituição deveria ser geral, universal e progressivo (art. 153, §3º), revela o descaso do legislador ordinário (que quase sempre se limita a ratificar as medidas provisórias elaboradas pelos técnicos do Ministério da Fazenda) para com a capacidade econômica.

A generalidade do imposto é muito pouco efetiva, pois estão isentos desde 1996 os lucros e dividendos distribuídos pelas pessoas jurídicas a seus sócios e acionistas. A progressividade do imposto resume-se a uma dualidade de alíquotas (15% e 27,5%). E, para rematar seu extremo descaso, o legislador ordinário fixa limites de dedução com despesas familiares (dependentes, ensino) totalmente irreais e aquém dos valores gastos pelas famílias e a cada ano aumenta o valor arrecadado por força dos efeitos inflacionários que paulatinamente vão diminuindo em termos reais o mínimo vital preservado pelo imposto (faixa de isenção).

Deste modo, o imposto sobre a renda deve possuir mais alíquotas progressivas. Deve, através da possibilidade de deduções, proteger mais a dignidade da família e da educação, na medida em que a dedução dos gastos necessários garanta a realização mínima desses bens e valores.

### **6.2.2 Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU)**

O princípio da capacidade não possui um importante significado para o Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana – IPTU – (art.156, incisol) porque ele se caracteriza por ser um imposto real, que abrange o imóvel sem relação com

características pessoais do sujeito passivo. No caso do IPTU, são pertinentes as qualidades dos imóveis e, não, as do sujeito passivo. Já que o princípio da capacidade contributiva é um princípio geral da tributação (art.145, §1º) ele poderia ser concretizado por meio de alíquotas progressivas. Seria a progressão chamada “fiscal” (graduada de acordo com a capacidade econômica).

### **6.2.2.1 Progressividade do IPTU**

Existem duas correntes. A posição antes da EC29/00 e depois dessa emenda.

A primeira sustentava que o IPTU poderia ser progressivo, porque a Constituição Federal tinha utilizado essa expressão. A progressividade seria, porém, uma progressividade extrafiscal, estabelecida para garantir a função social da propriedade.

A outra corrente sustentava que poderia haver duas espécies de progressividade no caso do IPTU: a fiscal e a extrafiscal. A progressão fiscal diz respeito ao princípio da capacidade contributiva (art.145, §1º, CF). Nesse sentido, a progressividade do IPTU seria uma consequência do princípio da capacidade contributiva enquanto princípio geral da tributação. Esse princípio geral seria tão-só concretizado especificamente por meio de alíquotas progressivas de IPTU.

A progressividade extrafiscal, em vez disso, diz respeito à função social da propriedade, no sentido de que as alíquotas devem variar de acordo com a adequada utilização do imóvel (art. 156, §1º, e art.182, §4º) e leva em consideração a função social da propriedade.

Na outra corrente, como se pode perceber, a progressividade pode ser estabelecida em razão do valor do imóvel, da localização e do uso. Esses critérios normalmente são presunções de capacidade contributiva: os imóveis de maior valor revelam maior capacidade contributiva do proprietário, e imóveis localizados em zonas nobres da cidade indicam maior capacidade contributiva do proprietário. Exatamente em razão disso é que foi necessário a alteração da Constituição, pois, do contrário, teríamos uma progressividade inconstitucional, porquanto estabelecida com base na capacidade contributiva do sujeito, critério expressamente vedado pelo Supremo Tribunal Federal para os impostos reais.

Entretanto, mesmo depois das alterações introduzidas pela emenda, o legislador não implementou como deveria as alíquotas progressivas em respeito ao princípio da capacidade contributiva. Se não bastasse, o Supremo Tribunal Federal, órgão incumbido de adequar e interpretar as leis em última instância, julgou algumas leis estaduais e municipais que intentaram instituir alíquotas progressivas, ceifando as poucas tentativas de atender ao princípio estudado.

### **6.2.3 Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) – após emenda 42/03**

As alíquotas podem variar em razão do tipo de automóvel e de sua utilização. Aquilo que antes não poderia ser feito, com a Emenda Constitucional 42/03 passou a poder: cobrar mais apenas porque o automóvel é importado ou porque é destinado ao lazer e não ao transporte, por exemplo. Novamente, esses critérios normalmente são presunções de capacidade contributiva ou servem para atingir uma finalidade extrafiscal, fundamentos havidos anteriormente pelo Supremo

Tribunal Federal como insuficientes para o tratamento desigual. Por isso mesmo foi necessário a alteração da Constituição, a exemplo do que ocorreu com o já analisado IPTU.

Nesse sentido devem ser implantadas as inovações trazidas pela emenda para que se atinja o ideal protegido pelo princípio da capacidade contributiva.

#### **6.2.4 Imposto Territorial Rural (ITR)**

Após a Emenda Constitucional, a progressividade extrafiscal para estimular a produtividade da propriedade rural (ou desestimular a manutenção de propriedades improdutivas) permanece, podendo, porém, ser conjugada com a progressividade fiscal. A essa conclusão se pode chegar por meio da leitura do novo texto constitucional, que utiliza a expressão “será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas”. Vale dizer: enquanto antes só se admitia a graduação de alíquotas vinculada à produtividade, com a Emenda Constitucional n.42/2003 o ITR poderá ser progressivo, sem que essa progressividade precise necessariamente estar vinculada à produtividade, podendo sê-lo, por exemplo, em razão do valor da terra.

Vemos que o imposto territorial rural é extrafiscal por excelência e o que mais relações apresenta com a solidariedade social. Entretanto, trata-se, não por acaso, do imposto mais desprestigiado pelo governo federal ao longo das últimas décadas, com arrecadação ínfima e um papel igualmente irrisório como instrumento efetivo da política de reforma agrária. A ponto de, recentemente, o governo federal ter reconhecido sua própria incapacidade para bem administrar o imposto e ter transferido tal competência para os municípios (EC 42 de 2003).

Mais uma vez vemos que, embora possível, por motivos nebulosos, não se graduam o impostos segundo as condições do contribuinte.

### **6.3 IMPOSTOS INDIRETOS (ICMS E IPI)**

Em relação à capacidade contributiva e aos impostos indiretos há duas posições. A que entende que o respeito ao princípio se dá pela seletividade (CARRAZZA, 2002) e a que defende que a seletividade é decorrente do respeito ao princípio da igualdade.

Nesse diapasão, o peso maior dado à tributação indireta provoca a inevitável regressividade do sistema fiscal brasileiro (os contribuintes com menor rendimento arcam com ônus proporcionalmente muito maiores do que os ônus impostos aos contribuintes com maior rendimento) Assim, se o âmbito do IRPF o ônus mais pesado recai sobre os altos assalariados que têm reduzidas possibilidades de deduções familiares, no âmbito da majoritária tributação indireta (impostos e contribuições sobre o consumo), o ônus mais pesado recai sobre os contribuintes menos favorecidos que consomem toda sua renda. Esses efeitos poderiam ser minorados pela seletividade que a Constituição de 1988 predica aos mais importantes impostos sobre o consumo (ICMS e IPI), mas a redução das alíquotas em função das essencialidades dos produtos nunca foi efetivamente implantada pelo legislador ordinário (que em verdade somente homologa as regras definidas pela Administração Tributária).

### **6.4 TAXAS E CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS**

Em relação às taxas há duas posições: a primeira, majoritária, entende que incidência das taxas, que é um fato do Estado, não possui qualquer vinculação com a capacidade contributiva. (Superior Tribunal Federal, ÁVILA, 2006). A outra entende que a capacidade contributiva deve ser respeitada também no caso das taxas e contribuições (CARRAZZA, 2002).

E por fim, a Constituição de 1988 define numerosas normas de desoneração tributária que se relacionam implicitamente com a capacidade econômica e por conseqüência com o valor da solidariedade social. Uma das normas mais importantes desse conjunto é a que dispõe que a lei complementar estabelecerá um “adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas”.

Também aqui o legislador infraconstitucional demonstrou pouco interesse pelo Direito Tributário solidário contido na Constituição, e até o presente momento não regulamentou tais dispositivos constitucionais.

## **7. AS IMUNIDADES E A RELAÇÃO COM A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.**

### **7.1 IMUNIDADES**

O pacto constitucional de cada Estado procura proteger os valores mais importantes para a vida nessa sociedade. Esses valores, ou direitos fundamentais da pessoa humana, são preexistentes ao surgimento do Estado e são limitadores deste em seus poderes e intervenção. Dentre os poderes estatais que esses direitos limitam está o poder de tributar. São esses valores essenciais à pessoa humana que muitas vezes são intributáveis ou imunes.

Como conceitua Luciano Amaro (2006, p.151),

A imunidade tributária é, assim, a qualidade da situação que não pode ser atingida pelo tributo, em razão de norma constitucional que, à vista de alguma especialidade pessoal ou material dessa situação, deixou-a fora sobre que é autorizada a instituição do tributo.

O poder de tributar nasce no espaço aberto pelos direitos humanos e por eles é totalmente limitado. O Estado exerce o seu poder tributário sob a permanente limitação dos direitos fundamentais e de suas garantias constitucionais.

Em algumas imunidades, como a que protege a liberdade de locomoção e a de comércio, é tênue a conotação com a justiça. Em outras, como por exemplo, as dos templos e das instituições de assistência social e de educação, é maior – se bem que não predominante – a influência do princípio da capacidade contributiva. Na imunidade do mínimo existencial, entretanto cresce a importância da idéia de justiça a ponto de às vezes se tornar difícil separá-la da idéia de liberdade.



No que tange ao tratamento desigual, não há nenhuma resposta certa e segura. O critério é formal e vai ser preenchido pelas valorações e pelos princípios constitucionais. Só a razoabilidade na escolha do legislador é que pode afastar a arbitrariedade em que radica a desigualdade.

A igualdade tributária é um princípio vazio, ao qual repugnam as discriminações arbitrárias, isto é, afastadas da natureza das coisas e da fundamentação ética dos valores e dos princípios jurídicos.

A igualdade estará comprometida se o sistema tributário não for justo em sua totalidade, com equilíbrio entre impostos diretos e indiretos e entre princípios e valores.

O Estado ofende a liberdade relativa do cidadão e o princípio da isonomia quando cria, na via legislativa, administrativa ou judicial, desigualdades fiscais infundadas, através dos privilégios odiosos ou das discriminações.

Privilégios odiosos é a permissão para fazer ou deixar de fazer alguma coisa contrária ao direito comum, sem justificativa razoável. Do ponto de vista fiscal, odioso é o privilégio que consiste em pagar tributo menor que o previsto para os outros contribuintes, não pagá-lo (isenção) ou obter subvenções ou incentivos, tudo em razão de diferenças subjetivas, afastadas dos princípios da justiça ou da segurança jurídica. A concessão do privilégio odioso ofende a liberdade relativa de terceiros, que ficam obrigados ao desembolso do tributo de que o detentor do privilégio foi dispensado; alguém sempre paga pelos benefícios concedidos a outrem.

De outra maneira, privilégio odioso é a autolimitação do poder fiscal, por meio da Constituição ou a lei formal, consistente na permissão, destituída de razoabilidade, para que alguém deixe de pagar os tributos que incidem

genericamente sobre todos os contribuintes ou receba, com alguns poucos, benefícios inextensíveis aos demais.

A segurança dos direitos humanos frente à tributação se concretiza pelas garantias normativas ou principiológicas, processuais e institucionais.

## **7.2 IMUNIDADES FISCAIS**

As imunidades consistem na intributabilidade absoluta ditada pelas liberdades preexistentes. A imunidade fiscal erige o *status negativus libertatis*, tornando intocáveis pelo tributo ou pelo imposto certas pessoas ou coisas; é um dos aspectos dos direitos da liberdade, ou uma sua qualidade, ou a sua exteriorização, ou o seu âmbito de validade.

As imunidades protegem os direitos fundamentais contra a incidência dos tributos em geral (art.150, incisos IV e V; art.150, inciso VI; art. 5º, incisos XXXIV, LXXIII, LXXIV, LXXVI e LXXVII; art. 206, inciso IV, art. 208, § 1º; arts. 195,§7º e 203). Podem ser explícitas, como as acima mencionadas, ou implícitas, como as que protegem o mínimo existencial e os representantes diplomáticos estrangeiros. São ainda objetivas quando se referem a coisas e subjetivas quando excluem das imposições certas pessoas.

## **7.3 IMUNIDADES AOS TRIBUTOS**

### **7.3.1 Proibição de Confisco (art.150, IV, CF).**

A proibição de confisco é imunidade tributária de parcela mínima necessária à sobrevivência da propriedade privada.

A relação entre o direito de propriedade e o direito tributário é dialética. A propriedade privada fornece o substrato por excelência para a tributação, já que esta significa sempre a intervenção estatal no patrimônio do contribuinte. Mas está protegida qualitativa e quantitativamente contra o tributo: não pode ser objeto de incidência fiscal discriminatória, verdade pela proibição de privilégio (art. 150, II); nem pode sofrer imposição exagerada que implique na sua extinção, em vista da proibição do confisco (art.150, IV).

### **7.3.2 Trafego de pessoas**

O art. 150, item V, da Constituição Federal, proíbe as limitações ao tráfego de pessoas por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público.

O fundamento da imunidade é liberdade de ir e vir, que no Estado de Direito é absoluta e prioritária.

A imunidade protege contra a incidência de qualquer tributo e, também, contra a cobrança de ingressos não-tributários que possam ferir a liberdade de locomoção.

### **7.3.3 Tráfego de bens**

a) comércio interno

A imunidade aos tributos sobre o tráfego de bens tem o seu fundamento precípuo na proteção da liberdade de comércio. Também é importante para a sua conceituação o princípio do federalismo.

#### b) Comércio exterior

Superando a velha orientação mercantilista de tributar asperamente as exportações, que nos veio dos tempos coloniais e perdurou até recentemente, o direito constitucional tributário aderiu à idéia de imunidade das exportações à incidência de tributos, principalmente o IPI, ICMS, o ISS e as contribuições sociais e econômicas.

### **7.3.4 Mínimo existencial**

O problema do mínimo existencial se confunde com a própria questão da pobreza. Há um direito às condições mínimas de existência humana digna que não pode ser objeto de incidência fiscal e que ainda exige prestações estatais positivas.

A dignidade humana e as condições materiais de existência não podem retroceder aquém de um mínimo, do qual nem os prisioneiros, os doentes mentais e os indigentes podem ser privados.

Esse princípio está ligado a vários princípios constitucionais – o da igualdade assegura a proteção contra a pobreza absoluta, eis que esta resulta da desigualdade social. O direito ao mínimo existencial está implícito também na proclamação do respeito à dignidade humana, na cláusula do Estado Social de Direito e em inúmeras outras classificações constitucionais ligadas aos direitos fundamentais.

## **7.4 IMUNIDADES AOS IMPOSTOS**

### **7.4.1 Imunidade recíproca**

A imunidade recíproca é que protege as pessoas jurídicas de direito público umas das outras, no que concerne à incidência dos impostos.

O fundamento da imunidade recíproca é a liberdade, sendo-lhe estranhas as considerações de justiça ou utilidade. Os entes públicos não são imunes por insuficiência de capacidade contributiva ou pela inutilidade das incidências mútuas, senão que gozam da proteção constitucional em homenagem aos direitos fundamentais dos cidadãos, que seriam feridos com o enfraquecimento do federalismo e da separação vertical dos poderes do Estado.

A imunidade, por conseguinte, só protege as pessoas de direito público contra os impostos incidentes sobre o patrimônio, a renda ou os serviços, o que significa que impostos incidentes sobre a produção e a circulação de riquezas (IPI, ICMS) não estão compreendidos na garantia constitucional (súmula do STF – 591).

### **7.4.2 Templos**

A CF declara, no art. 150, VI, alínea “b”, a imunidade dos templos de qualquer culto à incidência de impostos. O conceito de templo abrange não só o prédio onde se pratica o culto, mas também os seus anexos, os conventos e os demais imóveis necessários ao fortalecimento da religião.

O fundamento da imunidade é a liberdade religiosa.

### **7.4.3 Partidos Políticos**

A CF assegura, no art. 150, VI, alínea “c”, a imunidade dos partidos políticos à incidência de impostos. Abrange o patrimônio, a renda e os serviços vinculados a suas atividades essenciais. Estende-se às fundações por eles instituídas ou mantidas.

O fundamento da imunidade é a liberdade política que não subsiste sem o pluralismo partidário. A tributação dos partidos enfraqueceria a democracia.

### **7.4.4 Entidades Sindicais dos Trabalhadores**

A CF 88 trouxe a novidade de considerar imunes aos impostos o patrimônio, a renda ou os serviços das entidades sindicais dos trabalhadores.

O fundamento dessa imunidade está nos direitos sociais e econômicos, inconfundíveis com os direitos da liberdade, o que distorce o conteúdo e a finalidade da garantia constitucional.

### **7.4.5 Instituições de Educação e de Assistência Social**

O art.150, VI, alínea “c” garante a imunidade ao patrimônio, à renda e aos serviços das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei. O conceito de instituição de educação abrange assim as que se dedicam à instrução formal, como as que promovem a formação extracurricular, bem como as instituições de fins culturais. As instituições de

assistência social são as que socorrem a maternidade, a infância, a velhice e a pobreza.

O fundamento da imunidade é a proteção das condições da liberdade. Trata-se da imunidade do mínimo existencial, a proteger as entidades filantrópicas que prestem assistência social ou eduquem pessoas pobres, em ação substitutiva dos Estado.

O Supremo Tribunal Federal, todavia, assim não entendeu e disse que o direito à imunidade prescinde da gratuidade do serviço e do estado de pobreza dos beneficiados, o que alargou a garantia constitucional até alcançar a defesa dos direitos sociais e econômicos (RTJ 57/ 274); e ainda estendeu a imunidade às entidades e fundações mantidas por empresas (RTJ 87/684).

Esse “alargamento” desvirtuou a *ratio legis* da norma constitucional.

#### **7.4.6 Livros, Jornais, Periódicos e o Papel destinado à sua Impressão.**

A Constituição Federal declara no art.150, VI, alínea “d”, a não-incidência sobre livros, jornais periódicos e papel destinado à sua impressão. Mas o STF ampliou exageradamente a interpretação – intributabilidade de ISS de fases intermediárias da produção de livros e periódicos; listas telefônicas; papel de imprensa, como também, filmes e papéis fotográficos.

O fundamento da imunidade está na idéia de justiça ou de utilidade, consubstanciada na necessidade de baratear o custo dos livros e das publicações.

### **7.5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Assim, as imunidades têm seu fundamento na proteção de direitos humanos fundamentais preexistentes ao pacto constitucional e, por conseguinte, anteriores ao poder estatal de tributar.

Dessa maneira não constituem limite à tributação porque quando da constituição esse poder já foi criado limitado por esses direitos fundamentais.

As imunidades devem ser fundadas em critérios razoáveis e justificáveis.

As imunidades não implicam diretamente em restrição à capacidade contributiva, já que em se tratando de fatos imunes não há que se falar em dever de contribuir.

Entretanto, se a imunidade for infundada e arbitrária (contrária à lei) refletirá na capacidade contributiva vez que os proventos que deveriam vir dessa tributação serão acrescidos injustificadamente a outros fatos geradores.

Deste modo, a imunidade, desde que proteja direitos fundamentais da pessoa humana não interfere negativamente na tributação.



## **8 - O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A TÓPICA**

### **8.1 ASPECTOS GERAIS**

Em todo o direito existem dois estilos que visam a compreender a interpretação das normas jurídicas: o sistemático (aceito pela maioria dos componentes da comunidade jurídica) e o tópico, desenvolvido pela retórica. Embora diferentes, esses dois estilos não se excluem.

É o que diz Assis (1995, p.10),

“A tarefa de compreender o direito a partir da interpretação das normas jurídicas, pode ser desenvolvida à luz de dois estilos que, apesar de distintos, não se excluem: o sistemático desenvolvido a partir da dogmática jurídica e preferido pela maioria dos juristas que se dedicam ao assunto e o tópico desenvolvido pela retórica”.

São esses dois estilos que veremos a seguir. Depois mostraremos que o princípio da capacidade contributiva, quando usado como “topoi”, deve orientar os aplicadores, interpretadores e produtores do Direito Tributário Pátrio.

### **8.2 ESTILO SISTEMÁTICO**

Após o movimento da codificação, o direito é tido como um todo sistemático, formal, neutro, rígido e complexo, assentado sob o binômio validade/invalidade, sendo que uma norma deve ter fundamento em outra norma superior até chegar na norma primeira, que é a norma fundamental do sistema jurídico.

Nesse sentido a lição de Coelho (COELHO, 1997, p.75),

Na visão de Kelsen, o direito é cientificamente descrito como um sistema dinâmico, piramidal e unitário. Dinâmico, na medida em que seu conteúdo das normas postas são irrelevantes para a sua consistência, cabendo considerarem-se apenas as normas atributivas de competência. Piramidal, porque as normas atributivas de competência se encontram hierarquicamente dispostas, situando-se no cume a norma fundamental. E unitário, enquanto descrito logicamente, isto é, a partir do reconhecimento da afirmação do duplo poder legiferante e do duplo poder jurisdicional.

As normas contidas no sistema, para serem consideradas válidas, não precisam estar em concordância com a realidade fática, basta que tenham por fundamento uma norma superior válida. Assim já afirmou Coelho (COELHO, 1997, p.63) “Como as normas jurídicas são válidas ou inválidas, não há sentido em atribuir-lhes função de verdade ou falsidade”.

O sistema também não tem como seu objetivo a realização da justiça.

Nas palavras de Kelsen, segundo Fábio Ulhoa Coelho, (Para entender Kelsen, 1997, p.16) “Cada norma vale, não porque seja justa, ou porque seja eficaz a vontade que a institui, mas porque está ligada a normas superiores por laços de validade, numa série finita que culmina numa norma fundamental”.

Nesse sentido também já escreveu Kelsen (KELSEN, 1979) defendendo que o direito, como sistema legal, é objetivo e a Justiça é variável de pessoa a pessoa, sendo subjetiva, ou seja, cada um tem uma noção de justiça. Assim, ele assevera que o direito é diverso da Justiça.

É essa também a opinião de Kelsens conforme Derzi (DERZI, 1991, p.170),

Hans kelsen negou a possibilidade de uma justiça material, assim como a admissão da igualdade sob o ângulo substancial,

pois, sendo o tema uma questão axiológica, não seria objeto da ciência pura do direito. Distingue esse autor, entre igualdade perante a lei e igualdade na lei, reduzindo o conceito de igualdade à primeira acepção apontada.

A formalidade e abstração do sistema é tão exagerada que é possível dizer que o Estado, tal como o conhecemos, é um conjunto de normas jurídicas. Como afirma Coelho (1997, p.19), “Ora, o Estado, neste sentido, nada mais é que o conjunto das normas que prescrevem sanções de uma forma organizada”.

Essa neutralidade do sistema também contraria o “espírito” da nossa Constituição Federal de 1988 que preconiza uma efetividade jurídica em benefício de quem tem um direito lesado. Como já escreveu Derzi comentando Kelsen (1991, p192). “A Constituição veda a neutralidade e quer o oposto, a efetividade”.

Estruturalmente o sistema jurídico compõe-se da norma jurídica e da proposição jurídica. A norma prescreve a sanção que se deve aplicar contra os agentes de condutas ilícitas. A proposição jurídica, juízo hipotético, afirma que, dada a conduta descrita na lei, deve ser aplicada a sanção também estipulada na lei.

O excesso de formalidade e abstração que caracterizam o sistema jurídico renderam-lhe a denominação de positivismo jurídico, cujo significado é a não existência de qualquer direito além dos dispostos na ordem jurídica pelo Estado (DERZI, 1991, p.33).

A validade da norma jurídica dentro do sistema está condicionada somente à competência da autoridade que a editou. De modo que seu conteúdo é irrelevante para a sua eficácia. Basta que esteja formalmente adequada no sistema para que a norma jurídica gere efeitos na sociedade.

Nas palavras de Coelho (1997, p.40),

A validade da norma jurídica, em Kelsen, depende, inicialmente, de sua relação com a norma fundamental. Ou, por outra, é função da manifestação de vontade de uma autoridade competente. Como as normas jurídicas, pela descrição realizada em proposições, integram um sistema essencialmente dinâmico, o seu conteúdo é irrelevante para a definição da validade.

Assim podemos imaginar que se um dia aqueles que praticam condutas consideradas ilícitas pela ordem jurídica vigente tornarem majoritários em relação àqueles que cumprem as normas do sistema jurídico, poder-se-á haver uma inversão da ordem e competência jurídica de modo que aquilo que era ilícito passa ser lícito.

Seguindo o raciocínio de Coelho (1997, p.42),

Imagina-se, contudo, que ocorresse um tal crescimento na estrutura organizativa do tráfico, que os comandos gerais e individuais derivados dos órgãos integrantes do aparato criminoso acabassem sendo paulativamente respeitados pelas pessoas a quem tais ordem se dirigem. Imagina-se, mais, a progressão desse cenário a ponto de a ordem estatal, num certo momento chegar a suplantar esta última, definindo-a como ilícita. Teria se verificado, na inversão de ilicitudes, o que Kelsen denomina por revolução.

Assim, Kelsen quando idealizou sua teoria pura do direito, imaginou que formando um sistema formal, neutro e abstrato de normas jurídicas estaria alicerçando na ciência o conhecimento da organização da sociedade estabelecida através de normas.

Em que pese a boa intenção desse filósofo em organizar as regras jurídicas em um sistema uno, neutro e fechado, o resultado da aplicação dessa idéia nas

sociedades vitima os seres humanos com injustiças e atrocidades. Na tentativa de solucionar o disparate entre as normas postas e a necessidade dos povos, a comunidade jurídica vem defendendo o retorno ao sistema aberto baseado em princípios jurídicos. E uma boa alternativa para o sistema aberto é a técnica da tópica que veremos a seguir.

### **8.3 O ESTILO TÓPICO**

O estilo tópico é outro modo de interpretação do direito. Esta palavra, entre os gregos era compreendida como sabedoria e era uma espécie de sabedoria e capacidade de julgar, consistia numa virtude desenvolvida pelo homem prudente, capaz de apreciar situações e tomar decisões.

É uma técnica de pensar problemas, desenvolvido pela retórica. É como diz Assis (ASSIS, 1995, p.21) “Estes catálogos de “topoi”, isto é, estes pontos de vista que iluminam os diferentes ângulos e aspectos de um problema, podem ser observados no direito romano; eis alguns exemplos de “topoi”.

A tópica é assistemática, já que não é possível sua dedução pelo sistema e os ‘topois’ aceitos são frutos de discursos persuasivos oriundos de debates. Porém, isso não significa incompatibilidade com o sistema jurídico. Aliás a idéia é que a utilização dos ‘topois’ complementem o sistema E que esse sistema possibilite uma maior plasticidade na interpretação, proporcionando ao destinatário do direito uma solução menos injusta.

Nas palavras de Assis (1995, p.194),

Por isso mesmo, a noção de sistema aberto, a possibilidade de construção de vários sistemas a partir de uma mesma origem, a possibilidade de uma norma de origem a partir da doutrina, do

costume ou da jurisprudência e a noção de sucesso da norma origem; tudo isso resulta num campo fértil para o exercício do pensamento problemático que pretendemos verificar na seqüência.

Pensar topicamente significa manter princípios, conceitos, postulados, com um caráter problemático, que assumem significações em função dos problemas, constituindo formas de solução.

O intérprete dogmático enxerga o direito como um conjunto compacto de normas que lhe compete sistematizar, interpretar e direcionar, tendo em vista uma tarefa prática de solução de conflitos, isto implica dizer que o problema maior da dogmática jurídica é a decidibilidade dos conflitos. A hermenêutica jurídica, portanto, atua no sentido de fornecer pautas para uma decisão. Nesse sentido podemos dizer que o conhecimento dogmático é um conhecimento tecnológico e não científico, onde o trabalho do intérprete não consiste em demonstrar a validade de uma conclusão a partir de um rigoroso encadeamento lógico das premissas, mas sim, em obter a anuência dos interlocutores às suas premissas. Por isso mesmo, não há como evitar a irrupção da tópica nos diversos quadrantes do universo dogmático, posto que a tópica é uma técnica de caráter essencialmente operacional voltada para o problema.

Deste modo, posto que para um determinado problema sempre é possível mais de uma resposta, a tópica se organiza como um pensamento argumentativo ou retórico que visa a persuadir e não a demonstrar. Vale dizer, a tópica atua no sentido da adesão, faz apelo aos elementos de persuasão que o tema comporta, de modo que a resposta que se apresenta avulta dentre as respostas possíveis como a melhor, por isso mesmo o assentimento não é coagido como seria diante de uma resposta inquestionável.

Na busca dos elementos da persuasão, o profissional do Direito destaca alguns princípios (topoi) que iluminam os diferentes ângulos e aspectos do problema. Nesse sentido, a tópica intervém desde logo na escolha dos princípios que devem reger e fundamentar a resposta para o problema. Assim, a selecionar os princípios numa série relativamente extensa de normas, o operador do Direito constrói um encadeamento de fórmulas persuasivas para dar resposta a um problema ou para orientar uma decisão. Com base nos princípios (topoi) elabora-se uma resposta de considerável força persuasiva.

É um mecanismo teleológico de grande utilidade para a aplicação do direito que nos fornece uma orientação para encontrar o significado adequado que a norma tem e como é possível encaixar o fato a ela por meio da argumentação ampla num sistema aberto.

O que se pretende é uma prestação jurisdicional divorciada da idéia de juiz passivo, intérprete do direito posto. Prestação essa que é pregada e disseminada pelos defensores do positivismo jurídico.

A teoria tópica, também conhecida como nova retórica, está historicamente ligada às tradições da filosofia grega clássica, mais precisamente às idéias de Aristóteles. Toda a argumentação busca modificar o estado das coisas.

Enfim, para o pensamento tópico o tecido jurídico é, sobretudo, uma pluralidade de sistemas, portanto pressupõe a adoção válida da idéia de sistema aberto, exigindo sua elasticidade para poder oferecer soluções satisfatórias que se integrem à sistemática jurídica.

Dessa maneira, o princípio da capacidade contributiva é “topoi” que deve sempre orientar o intérprete, o aplicador e o legislador para que as regras tributárias respeitem a capacidade contributiva do indivíduo.

#### **8.4 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Esse é o caminho para que tenhamos uma tributação justa, porque se o aplicador da norma tributária tiver ao seu dispor uma norma aberta que o possibilite de adequar a regra ao caso concreto, a tributação respeitará a capacidade contributiva de cada ser humano componente da sociedade, não havendo injustiças na tributação, tais como, excesso de carga tributária, sonegação fiscal e ofensa ao mínimo vital do ser humano, que, se viessem a ocorrer, caracterizariam o confisco vedado constitucionalmente.

Percebe-se que para que se alcance a justiça tributária que almejamos não podemos entender o princípio da capacidade contributiva como uma mera norma jurídica, sem a necessária preocupação com a realidade fática, ou seja, com o seu conteúdo material.

O respeito à capacidade contributiva se deve primeiro porque é princípio constitucional e depois porque é condição de validade para todo o ordenamento jurídico infraconstitucional.

Portanto o respeito à capacidade contributiva é muito mais que um princípio constitucional, é “topoi” exercendo hodiernamente a função de adequar o sistema ao caso concreto. Dando plasticidade ao sistema jurídico distante e formal.

É por isso que quando da tributação, o legislador e o aplicador do direito deve atentar-se à capacidade contributiva do contribuinte não só porque é norma



constitucional, mas também porque é “topoi”, o que significa dizer, critério soberano de interpretação para fazer justiça ao caso de cada ser humano existente em nossa sociedade.

O direito tributário é composto de hipóteses de incidências, conceitos indeterminados e cláusulas gerais. Nesse campo, a teoria da tópica têm, da mesma forma que os demais princípios teleológicos, muita serventia.

Na tributação, a interpretação administrativa e judicial complementam a legislação, auxiliando o processo de aplicação dialética, ou seja, o mútuo relacionamento do juízo, administração pública e legislador faz com que seja possível a aproximação da necessidade do contribuinte. Portanto, o estilo tópico é de grande aplicação para a justificação das decisões judiciais em matéria tributária.

Percebemos por fim que a aplicação do direito não comporta antagonismos entre positivistas e naturalistas. Ao contrário, propõe-se o trabalho conjunto das duas correntes para conferir ao cidadão o direito justo, qual seja, a simbiose perfeita entre as regras positivadas e a adequação e sensata interpretação ao caso concreto dada pela aplicação do estilo tópico.

## **9 - O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO MEIO DE APLICAÇÃO DA DISTRIBUIÇÃO JUSTA**

### **9.1 ASPECTOS GERAIS**

A busca pela aplicação de fato de uma justiça que distribua proporcionalmente os bens alocados na sociedade é o grande desafio dos intelectuais de todas as áreas do conhecimento, sobretudo os juristas.

A concretização da justiça distributiva, numa acepção material, encontra obstáculos em ideologias, interesses e vontade dos detentores do poder.

A fórmula para se ter uma sociedade justa remonta a Aristóteles, ou seja, teoricamente sabe-se como distribuir corretamente os bens, entretanto, a implementação do conhecimento adquirido esbarra nos interesses acima elencados.

Nessa perspectiva será analisada uma dessas soluções, qual seja, o princípio da capacidade contributiva como meio de aplicação material da justiça distributiva.

A maioria dos conflitos existentes em nossa sociedade tem origem econômica. Origem essa que faz com que uma sociedade seja justa na medida em que melhor regula a alocação dos diversos bens. Sejam eles de produção ou de consumo.

### **9.2 JUSTIÇA DISTRIBUTIVA**

A justiça distributiva é aquela que tem por escopo dar a cada um o que é seu. Tratar igual os iguais e os desiguais desigualmente na medida de suas desigualdades.

Nesse sentido a visão de Aristóteles (ASSIS, 2002, p.325),

A justiça particular, que realiza e respeita a igualdade, é promovida de duas maneiras. Uma maneira é a que se manifesta na igualdade que consiste na distribuição proporcional geométrica (igualar o desigual) de bens e outras vantagens entre os cidadãos da polis, a esta se dá o nome de justiça distributiva.

A distribuição justa pressupõe solidariedade na medida em que mesmo princípios distributivos aplicados para a proteção de interesses próprios devem ser os aplicados nos interesses coletivos.

É o que prega Aristóteles (ARISTÓTELES, 2004, p.115),

(...) E justiça é aquilo em razão de que se diz que o homem justo pratica, por escolha própria, o que é justo, e quando se trata de distribuir, quer entre si mesmo ou outra pessoa, quer entre duas outras pessoas, não dá mais do que convém a si mesmo e menos do que convém ao seu próximo (e de maneira análoga no que diz respeito ao que não convém), e sim dá o que é igual de acordo com a proporção, agindo da mesma forma quando se trata de distribuir entre duas outras pessoas. Por outro lado, a injustiça guarda uma relação semelhante para com o injusto, que é excesso e deficiência, contrários à proporção, do útil ou do nocivo. Por esta razão a injustiça é excesso e falta, no sentido em que conduz ao excesso e à falta (no caso da própria pessoa, excesso do que é útil por natureza, e falta do que é nocivo; no caso de outras pessoas, embora o resultado seja equiparável de maneira geral ao caso anterior, a

proporção pode ser violada em uma e na outra direção. Na ação injusta, ter muito pouco é ser vítima de injustiça, e ter demais é agir injustamente”.

É claro que ainda temos muito a aperfeiçoar para atingirmos a ideal distribuição da justiça.

### **9.3 DISTRIBUIÇÃO ATUAL (NEO-LIBERALISMO)**

Na realidade em que vivemos, sob os ditames do neo-liberalismo, a justiça distributiva resume-se apenas à retribuição (remuneração) pela dedicação ao trabalho, ou seja, cada um só terá direito àquilo que merecer pelo seu esforço individual. Isso retrata uma aceitação pacífica à ética capitalista, na medida em que só é recompensado aquele que se dedica totalmente ao trabalho para produzir e consumir. Essa ética acentua as diferenças sociais, uma vez que justifica as diferenças existentes na sociedade atribuindo a riqueza aos que trabalham e a pobreza aos preguiçosos.

Isso se dá graças ao acordo social existente nos nossos dias que é o neo-liberalismo, onde reina a ética capitalista que prega que devemos trabalhar sem cessar porque só o trabalho dignifica o homem. Aqui prevalece a liberdade sobre a igualdade. Aliás, esse sistema precisa da desigualdade para seu perfeito funcionamento.

Como discorre Vecchio (VECCHIO, 1999),

Ocorre que, no sistema capitalista, os efeitos da atuação estatal para alcançar esse objetivo são prejudicados por vários fatores. Primeiramente, é preciso considerar que nesse modo de produção as desigualdades fazem parte integrante do funcionamento

do sistema. A produção é feita pelas empresas, cujos titulares são proprietários dos meios de produção. Os salários submetem-se às leis do mercado que se diz livre, mas que, para os empregados, não significa livre concorrência. Na verdade, eles concorrem entre si, para aceitar qualquer emprego, por qualquer salário, pois os empresários não concorrem quanto aos empregados a contratar: o número deles é tão grande que batem às portas das empresas, abdicando até de direitos - é o exército de mão-de-obra de reserva, que Marx demonstrou e que no capitalismo sempre subsistirá. Nesse quadro, a distribuição da renda nunca está de acordo com a participação, a contribuição, o esforço, ou outra medida, de cada um. O sistema capitalista não funciona com base na igualdade, nem na equidade, ou em qualquer forma de justiça distributiva.

Ocorre que esse acordo é injusto na medida em que enriquece uma minoria e empobrece a maioria.

Para se evitar tal catástrofe é necessário que se faça uma legislação que respeite os direitos fundamentais, bem e como, contribua para o progresso da nação.

Assim já lecionava Ronald Dworkin (ob.cit.,p.314):

“A instituição requer um ato de fé por parte das minorias, porque o alcance de seus direitos será controverso sempre que forem direitos importantes, e porque os representantes da maioria agirão de acordo com suas próprias noções do que realmente são esses direitos. Sem dúvida, esse representantes irão discordar de muitas reivindicações apresentadas pelas minorias. Isto torna ainda mais importante que eles tomem suas decisões com seriedade. Devem demonstrar que sabem o que são direitos e não devem

trapacear quando examinam o conjunto das implicações da doutrina correspondente. O governo não irá restabelecer o respeito pelo direito se não conferir à lei alguma possibilidade de ser respeitada. Não será capaz de fazê-lo se negligenciar a única característica que distingue o direito da brutalidade organizada. Se o governo não levar os direitos a sério, é evidente que também não levará a lei a sério”.

Além do mais, em uma sociedade organizada para que se tenha um mínimo de ordem, necessita-se do respeito às leis. Mas não um respeito exagerado, já que todo o exagero induz ao erro.

Dessa forma já lecionou Ronald Dworkin (ob.cit.,287):

“Em uma democracia, ou pelo menos em uma democracia que em princípio respeita os direitos individuais, todo o cidadão tem um dever moral geral de obedecer as leis, mesmo que ele queira que algumas delas sejam modificadas. Ele tem esse dever para com seus concidadãos que, para seu benefício, acatam leis de que não gostam. Mas este dever geral não pode ser um dever absoluto, porque mesmo uma sociedade em princípio justa pode produzir leis e políticas injustas, e um homem tem outros deveres além daqueles para com o Estado”.

Os “outros” deveres sugeridos pelo autor são a ética, a moral, os bons costumes e até mesmo a justiça, que muitas vezes são postos de lados por leis que são produzidas apenas para garantir interesses econômicos de orientação capitalista.

Esse “espírito” capitalista continua orientando a regras das sociedades a ponto de encontrarmos em nosso ordenamento jurídico duas espécies de justiça. A da espada e a da balança.

Na justiça da espada reputa-se reparado o dano causado com a punição no próprio corpo (castigos corporais, penas privativas de liberdade).

Na justiça da balança reputa-se reparado o dano com o ressarcimento pecuniário à vítima.

Assim conforme o infrator tenha ou não poder aquisitivo aplica-se um tipo de justiça. A da espada aos pobres e a da balança aos ricos.

Sobre esse tema leciona Assis (2002, p.77/78),

”Na mão esquerda de Diké, filha de Zeus e Themis, está a balança com os dois pratos, sem o fiel no meio; na mão direita a deusa segura uma espada (...)

Tanto num aspecto quanto n’outro, o direito aparece como um símbolo de retidão e equilíbrio. O símbolo sugere um modelo jurídico como características nitidamente horizontais, posto que os pratos em equilíbrio apontam para situações igualitárias e simétricas. Essas situações correspondem a relações de reciprocidade, que permitem às partes negociar a reposição, a indenização ou compensação. Diké e Iustitia repõem o equilíbrio e a igualdade quando violados.

Contudo, é possível também vislumbrar características de um modelo vertical com suas relações hierárquicas, posto que a espada na mão de diké sugere, além da necessidade da força para impor o direito, um poder (Diké e Iustitia) que antecede e diz o que é o direito e está acima das partes para executá-lo. Vale dizer, a justiça é igualdade (pratos em equilíbrio), mas também é retribuição, vingança e castigo (espada na mão)”.

Disso temos vários exemplos em nosso ordenamento jurídico. Dentre eles destacamos o seguinte: no delito de apropriação indébita praticado geralmente por

peças pobres, se houver devolução do dinheiro apropriado antes da denúncia tem-se uma causa de diminuição de pena, se for depois da denúncia uma atenuante genérica. Porém em ambos os casos prevalece a pena privativa de liberdade; nos delitos de apropriação indébita previdenciária praticado geralmente por ricos, onde na maioria das vezes a quantidade apropriada são de grande monta, a devolução do dinheiro antes da denúncia implica extinção do processo. Acaba-se o processo sem nenhuma punição.

Ora isso tem que ser mudado. Sabemos o que deve ser feito. Vários séculos se passaram desde a época antiga onde foi traçado esse ideal de justiça e ainda sofremos com as arbitrariedades da sua não implantação.

#### **9.4 A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A DISTRIBUIÇÃO JUSTA**

Saliente-se, por outro lado, que uma distribuição justa dos bens de produção e consumo para a formação de uma sociedade equânime não deve se resumir apenas na igualdade econômica dos indivíduos, mas também o acesso a oportunidades iguais a bens como educação, informação, cultura e lazer. Acesso esse que corroboraria com os objetivos da justiça social.

A capacidade contributiva, a grosso modo, é o princípio constitucional tributário que tem como objetivo tributar cada indivíduo segundo a sua possibilidade de contribuir. Como já disse Celso Ribeiro Bastos “a capacidade contributiva é a possibilidade econômica de pagar tributos (ability to pay). É subjetiva, quando leva em conta a pessoa (capacidade econômica real). É objetiva, quando toma em consideração manifestações objetivas da pessoa (ter casa, carro do ano, sítio numa



área valorizada etc.). Aí temos ‘signos presuntivos de capacidade contributiva’” (1998, p.123).

Esse princípio surgiu pela primeira vez no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro em 1934. Em 1967 foi revogado por ser considerado de difícil exeqüibilidade. E ressurgiu na Constituição de 1988.

A tributação segundo a capacidade contributiva ainda é ideal a ser atingido, uma vez que o sistema tributário brasileiro assenta-se na regressividade, ou seja, aqueles que tem menor capacidade contributiva é que arcam com a maior carga tributária.

Como ensina Coraggio (1998, p.202),

O sistema tributário brasileiro é caracterizado pela regressividade, o que significa que os pobres, os trabalhadores, os consumidores é que suportam a maior parte da carga tributária. Isso implica uma transferência oculta de recursos da economia popular para a economia empresarial capitalista ou estatal.

Ora, essa realidade contraria todos os princípios de justiça conhecidos em direito, sobretudo o princípio constitucional tributário da capacidade contributiva.

Contudo a sua aplicação esbarra no interesse dos detentores do poder econômico e na cultura dos povos.

Primeiro porque a implantação real do princípio significaria maior carga tributária para eles.

Segundo porque numa sociedade onde a maioria de seus integrantes são de boa cultura luta-se para assegurar aplicação dos direitos a eles inerentes. Já dizia Michel Foucault “conhecimento é Poder” (1999). Ao passo que, no sentido inverso, uma sociedade sem cultura tende a aceitar arbitrariedades do Poder pacificamente.

Nesse sentido já admoestou Hugo de Brito Machado (1989, p.51) “A eficácia do princípio da capacidade contributiva, como eficácia de qualquer princípio jurídico, depende do grau de desenvolvimento cultural do povo, que define o grau de disposição das pessoas para defenderem os seus direitos”.

Entretanto, dificuldades à parte, o princípio da capacidade contributiva em sua essência é um dos vetores da Justiça Distributiva na medida em que visa a distribuir os encargos tributários a cada um segundo a sua capacidade econômica de contribuir.

Capacidade essa que não deve se resumir apenas nos bens patrimoniais do indivíduo, mas deve levar também em consideração as suas condições pessoais, tais como: estado civil, saúde, os encargos de família, inclusive a origem das rendas para efeitos de imposições diferenciadas, conforme resulte apenas do trabalho, do emprego de capitais ou da combinação de ambos.

O princípio em questão busca concretizar o principal objetivo da justiça distributiva, qual seja, a proporcionalidade.

Vejamos:

O princípio em questão respeita a proporcionalidade de tributar cada um na medida de suas possibilidades. Tratar iguais os iguais e desigualmente os desiguais na medida de suas desigualdades.

Tributando cada um na medida de suas possibilidades o princípio respeita a igualdade tão sonhada e perseguida. O valor arrecadado justamente retorna à sociedade sob a forma de investimentos para aqueles que são mais necessitados.

A fixação do tributo na exata medida de sua capacidade econômica significa tributar sem excessos. O que quer dizer aplicar alíquotas que não sejam pouco demais para que os contribuintes não se beneficiem dessa injustiça e, nem muito

demais o que significaria confisco ilegal representando uma imensa injustiça para quem contribui.

Um sistema justo aumentaria a arrecadação tributária, uma vez que se teria menos sonegação fiscal e menos empresas na informalidade. Assim não se teria que aumentar indiscriminadamente a quantidade de impostos ou suas alíquotas (revoltando os contribuintes) para se conseguir pagar as contas públicas.

Com uma arrecadação na medida ideal e uma política sincera, esse valor poderia voltar a sociedade sob a forma de investimento na educação, cultura e informação das pessoas e melhora da vida delas redistribuindo e alocando devidamente os bens disponíveis na sociedade.

A alocação correta dos bens de produção e de consumo daria aos indivíduos componentes de nossa sociedade subsídios necessários para que haja uma igualdade de condições materiais (bens de produção e de consumo) e imateriais (acesso a cultura, educação e lazer).

Deste modo a aplicação de fato do princípio constitucional da capacidade contributiva imediatamente traria uma igualdade na acepção econômica, porém, posteriormente, ao permitir que as pessoas tivessem acesso a outros bens como educação, cultura e informação se atingiria outros tipos de igualdade rumo a justiça social.

Além do mais esse princípio é um direito fundamental que traz em sua essência a persecução do ideal da dignidade humana.

A norma que dispõe sobre um direito fundamental não precisa exatamente estar positivado no rol dos direitos e garantias individuais, pode estar codificado fora dele, dentro da própria Constituição ou fora dela.

Isso nós podemos vislumbrar, por exemplo, no parágrafo segundo do artigo quinto da Constituição Federativa do Brasil.

Neste sentido é a lição de Robert Alexy (ALEXY, 1993, p.70):

“Las normas de derecho fundamental pueden, por ello, dividirse en dos grupos: en las normas de derecho fundamental directamente estatuidas por la Constitución y las normas de derecho fundamental a ellas adscriptas.”

Para Fr.Muller (apud ALEXY, 1993, p.75),

“Los derechos fundamentales son garantías de protección objetivamente acuñadas, de determinados complejos individuales y sociales concretos de acción, organización y de materias. Estos ‘ámbitos materiales’son constituidos en ‘ambitos normativos’por el reconocimiento y garantía de la libertad constitucionales dentro del marco de regulación normativa, del ‘programa normativo’iusfundamental.

No nosso ordenamento jurídico o princípio da capacidade contributiva é expressamente previsto na nossa Lei Magma no artigo 145, § 1º.

Sua fundamentalidade deriva do direito que cada indivíduo tem de pagar tributos na medida de sua possibilidade econômica. Ainda mais na nossa sociedade onde a maioria é pobre e sofre com um sistema tributário injusto que tributa igualmente ricos e pobres, dando lucros aos que tem poder aquisitivo e confiscando bens daqueles que não têm poder econômico.

O princípio é fundamental porque tem por escopo proteger o direito que cada indivíduo tem de pagar tributos na proporção de sua capacidade econômica. Direito esse que é de toda a humanidade, quer nas nações do norte, quer do sul, do oeste ou do leste. A fundamentalidade do princípio pressupõe sua universalidade.

## 9.5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Cabe à nossa sociedade, na medida em que se desenvolve culturalmente, lutar pela eficácia de um sistema tributário pautado no princípio em questão.

Esse objetivo pode parecer utópico, mas a busca desse ideal, no mínimo, serve para que haja uma evolução constante e conseqüentemente uma melhora no convívio social.

Cabe-nos salientar que a real aplicação do princípio da capacidade contributiva é incompatível com a ética capitalista, já que esta apregoa que a condição financeira é a “benção” que decorre do trabalho. Assim, em tese, quem mais trabalha melhor capacidade econômica teria. Ocorre que não é essa nossa realidade, uma vez que se compararmos duas pessoas com diferentes estruturas educacionais e culturais, mesmo que trabalhassem o mesmo número de horas por dia, suas capacidades financeiras seriam bem diferentes.

Conclui-se que a ética que deverá conduzir a sociedade moderna para que se aplique adequadamente os preceitos da justiça distributiva tem que ser diferente. Sobretudo para a aplicação de fato do princípio da capacidade contributiva.

A nova ética deverá trazer como objetivos o investimento no acesso à informação e na estrutura interna dos indivíduos para que esses tenham condições isonômicas para competirem nos campos de trabalho.

No entanto, em que pese as dificuldades da real implantação do princípio, a luta pela sua aplicação é medida de rigor rumo a concretização de uma justiça que distribua os bens proporcionalmente na nossa sociedade.

Portanto, concluímos que todos esperam uma justiça que dê a cada um o que é seu e proporcione uma equânime distribuição dos bens, sendo sua realização expectativa de todos que estudam, trabalham e se preocupam com as relações reguladas pelo Direito.

E, essa tendência, pelo menos de forma programática, já consta na maioria dos ordenamentos jurídicos na forma do princípio da capacidade contributiva. Falta apenas a sua aplicação de fato. E, isso só virá quando conseguirmos somar forças para enfrentar os detentores do poder econômico e suas influências na política das Nações. Quando expurgarmos de nossa cultura a ética capitalista e implantarmos uma nova ética que não somente retribua aos cidadãos pelo trabalho prestado, mas que também invista nele para que seu trabalho seja qualificado e melhor remunerado.

Para que assim, com uma tributação justa, menos evasão fiscal e sonegação, e conseqüentemente, com uma arrecadação ideal dos tributos tenhamos um Estado forte financeiramente.

Com o Estado abastado financeiramente poder-se-á reinvestir nas condições que são necessárias para a estruturação da sociedade em que vivemos rumo à igualdade de condições materiais e imateriais e uma vivência mais equânime.

Há que se fazer o investimento na estruturação educacional, cultural e acesso a informação e teremos cidadãos com valores morais inabaláveis. Esses cidadãos serão os que chegaram ao governo das nações e com sua retidão de conduta saberiam investir com sapiência os valores arrecadados com tributos justos, distribuindo justamente os bens materiais e imateriais.

Portanto, conforme argumentado, vê-se claramente que o princípio da capacidade contributiva é o principal vetor da justiça distributiva.

## **CONCLUSÃO**

O princípio da capacidade contributiva deve ser respeitado incondicionalmente, na medida em que só através da sua aplicação material vislumbramos a realização da justiça tributária e social.

É possível identificar em Aristóteles que só há Justiça na ponderação entre o excesso e a escassez. Assim, a tributação só será justa quando tributar o ser humano na exata medida de suas forças contributivas. Nem a menor beneficiando-os com uma injustiça, nem a maior confiscando seus bens e desrespeitando o seu patrimônio mínimo de existência.

A solução do problema tributário depende de uma política que conjugue proporcionalmente as áreas da política, economia e ética (na forma da justiça distributiva).

A capacidade contributiva é via de implementação do objetivo constitucional de criação de uma sociedade justa e solidária na medida em que busca o ideal da igualdade entre as pessoas humanas. A não implementação desse objetivo constitucional implica inconstitucionalidade da conduta.

Todos os tributos devem respeitar o princípio constitucional da capacidade contributiva. Porém esse respeito não ocorre de fato, na medida em que não há interesse em implementar as políticas solidárias e há negligência na construção de regras que instrumentam uma tributação personificada e redistributiva.

As imunidades, desde que racionalmente fundadas na proteção dos valores constitucionalmente protegidos, não interferem negativamente na capacidade contributiva. Porém, os privilégios odiosos e vantagens arbitrárias são perniciosos na medida em que aumentam injustamente a carga tributária dos que não foram

favorecidos com o benefício indevido, ofendendo, por conseguinte o princípio da capacidade contributiva.

A grande quantidade de tributos existentes no Brasil hoje significam uma excessiva carga tributária.

O desrespeito à capacidade contributiva implica confisco inconstitucional de bens do contribuinte. Essa vedação consta de dispositivo constitucional da nossa lei maior no artigo 150, inciso IV. De maneira que o desrespeito da capacidade contributiva do ser humano constitui um confisco de bens injusto e inconstitucional.

A realização da justiça tributária através do respeito à condição econômica do contribuinte constitui *topoi* que deve orientar os aplicadores, produtores e intérpretes do direito tributário. A análise dele deve flexibilizar, adequar e justificar a aplicação da norma tributária ao caso concreto.

A expressão “sempre que possível” constante do artigo 145, §1º, da Constituição Federal não tem o condão de facultar ao aplicador e intérprete da norma, um juízo de conveniência e oportunidade na aplicação do princípio. O princípio deverá ser respeitado sempre, não o sendo somente nos casos impossíveis.

A graduação da alíquota tributária deve ser proporcional ou progressiva. O proporcional gradua sem realizar uma redistribuição econômica. O progressivo atinge proporcionalmente mais os ricos do que os pobres, de maneira que redistribui a riqueza e corrige as desigualdades oriundas do sistema de mercado. Assim só é possível a redistribuição das riquezas quando a alíquota é progressiva.

Nesse diapasão podemos vislumbrar que se os que têm maior riqueza contribui mais para as despesas sociais e para o bem estar social, é possível a garantia de mais direitos aos menos favorecidos e a correção das imperfeições do



mercado. Assim, o princípio da capacidade contributiva é o instrumento jurídico capaz de realizar a justiça distributiva na seara fiscal, tornando a sociedade menos desigual.

Deste modo é possível identificar no princípio da capacidade contributiva nos ideais aristotélicos, uma vez que a medida da justiça está na ponderação entre o excesso e a escassez do ato praticado e o princípio tratado exige que seja respeitada a exata medida da capacidade de contribuir. Assim devemos ponderar tributação e iniciativa econômica para que nem a tributação impeça o desenvolvimento econômico e nem este se desenvolva em detrimento da solidariedade grupal.

Por fim, para a implementação dos ideais democráticos e igualitários dispostos na maioria dos ordenamentos jurídicos das sociedades modernas é preciso que o Estado supra as necessidades de seu povo. E, de acordo com Kolm (KOLM, 2000), isso só será possível se recuperarmos a solidariedade grupal na sociedade, abandonando o individualismo exacerbado pregado pelas filosofias liberais e neo-liberais, e fazendo com que aqueles que têm em excesso contribuam proporcionalmente mais para que aqueles que não têm nada, portanto de uma vida em escassez, possam passar a gozar de uma vida digna.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALEXY, Robert. *Teoría de los Derechos Fundamentales*. Madrid. Centro de Estudios Constitucionales, 1993.
- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 12ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2006.
- ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. São Paulo: Martin Claret, 2004.
- ASSIS, Olney Queiroz. *O Estoicismo e Direito: Justiça, Liberdade e Poder*. São Paulo: Lúmen, 2002.
- \_\_\_\_\_. *Interpretação do Direito: Estilo Tópico-Retórico X Método Sistemático-Dedutivo*. São Paulo: Lúmen, 1995.
- ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 2ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações ao Poder de Tributar*. 7ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- BALTHAZAR, Ubaldo César. *História do Tributo no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.
- BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*. 6ed. São Paulo: Saraiva, 1998.
- BOBBIO, Norberto. *Liberalismo e Democracia*. Trad. Marco Aurélio Nogueira. 6ed. São Paulo: Brasiliense, 1997.
- \_\_\_\_\_. *Igualdade e Liberdade*. Trad. Carlos Nelson Coutinho. 2ed. Rio de Janeiro: Ediouro, 1997.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 3ª ed. Coimbra: Livraria Almedina, 1999.
- CAPRA, Fritjof. *A teia da vida: uma nova compreensão científica dos sistemas vivos*. São Paulo: Editora Cultrix, 1996.
- \_\_\_\_\_. *O ponto de Mutação: A ciência, a sociedade e a cultura emergente*. São Paulo: Editora Cultrix, 1982.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- CASSONE, Vittorio. *Direito Tributário*. 14ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- CHAUÍ, Marilena. *Introdução à História da Filosofia: Dos Pré-Socráticos a Aristóteles*. 1ed. 1vol. São Paulo: Editora Brasiliense, 2004.
- COELHO, FábioUlhoa. *Lógica Jurídica*. 3ed. São Paulo: Max Limonad, 1997.
- \_\_\_\_\_. *Para entender Kelsen*. 2ed. São Paulo: Max Limonad,(...).
- CORRAGGIO, J. L. *Desenvolvimento humano e educação*. São Paulo: Cortez: Instituto Paulo Freire, 1996. (Coleção Prospectiva).
- DERZI, Misabel Abreu Machado. *Princípio da igualdade no direito tributário e suas Manifestações*. In *Princípios Constitucionais Tributários*, separata da *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.
- DURKHEIM, Émile. *As Regras do Método Sociológico*. São Paulo: Martins Fontes, 1995.
- DWORKIN, Ronald. *Levando os Direitos a Sério*. São Paulo. Martins Fontes, 2002.
- FOUCAULT, Michel. *A Verdade e as Formas Jurídicas*. trad. Roberto Cabral de Melo Machado. superv. final do texto Lea Porto de Abreu Novaes. Rio de Janeiro: Nau, 1999.
- GRECO, Marcos Aurélio (coord). GODOI, Marciano Seabra de (coord). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.
- LACOMBE, Américo Masset. *Igualdade e capacidade contributiva*. In *Princípios Constitucionais Tributários*, separata da *Revista de Direito Tributário*. São Paulo:

- Revista dos Tribunais, 1991.
- LIAM, Murphy. NAGEL, Thomas. *O mito da Propriedade*. Trad. de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.
- KELSEN, Hans. *A Justiça e Direito Natural*. trad.e pref. João Baptista Machado. 2ed. Coimbra: Armênio Amado, 1979.
- KOLM, Serge-Christophe. *Teorias Modernas da Justiça*. Trad. Jefferson Luiz Camargo e Luis Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2000.
- MACEDO, Ubiratan Borges de. *Liberalismo e Justiça Social*. São Paulo: Ibrasa, 1995.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*. São Paulo: Malheiros, 1989.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Tributos e benesses*. in “Folha de S.Paulo, 27.01.2005”, obtido no site: <http://www.portaltributario.com.br/artigos/tributosopressores.htm>, acesso em 28/03/2007.
- NOGUEIRA, Alberto. *A Reconstrução dos Direitos Humanos da Tributação*. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.
- OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Capacidade Contributiva: Conteúdo e Eficácia do princípio*. Rio de Janeiro: Renovar, 1988.
- Os tributos existentes hoje*. In [www.portaltributario.com.br](http://www.portaltributario.com.br). Acesso em 07 de agosto de 2007.
- WEBER, MAX. *Economia y Sociedad*. Trad. José Medina Echavarría, Juan Roura Parella, Eugenio Ímaz, Eduardo García Máynez y José Ferrater Mora. 11ed. México: Fondo de Cultura Económica, 1997.
- WOLKMER, Antônio Carlos. *Ideologia, Estado e Direito*. 2ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.
- POMPEU, Renato. *Globalização e Justiça Social*. : João Scortecci Editora, 1997.
- POZZOLI, Lafayette. *Justiça dos Tribunais ou cidadania?* Cidade Nova Editora: São Paulo, 1996.
- RAWLS, John. *Uma teoria da Justiça*. Int.e trad.: Vamireh Chacon. Brasília, Editora Universidade de Brasília, 1981.
- SILVEIRA, Denis Coutinho. *Os Sentidos da Justiça em Aristóteles*. Porto Alegre: Edipucrs, 2001.
- SUNDFELD, Carlos Ari. *Fundamentos de Direito Público*. 3ed. LVvol. São Paulo: Malheiros.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 12ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.
- \_\_\_\_\_. *Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário: Direitos Humanos e Tributação: Imunidades e Isonomia*. 3vol. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.
- VECCHIO, Humberto Pereira. *Justiça Distributiva e Redistribuição Perversa*. Revista da Faculdade de Direito da UFSC. 2vol. 1999.
- ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.