



Lívio Augusto de Carvalho Santos

# CONSTITUIÇÃO

DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL

1988

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir as seguintes tributas:

# A JUSTIÇA FISCAL

§ 1º Sempre que possível,

— NA —

os impostos terão caráter pessoal

# ORDEM CONSTITUCIONAL

e serão graduados de acordo com a

capacidade econômica

do contribuinte, facultado

# BRASILEIRA

à administração tributária, especialmente para conferir

efetividade, identificar, respeitados

os direitos individuais e

da lei, o patrimônio, os rendimentos

# TENSÕES ENTRE CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E NEOLIBERALISMO

e as atividades econômicas

do contribuinte.



AYA EDITORA

2026



-0.15 ▼

-0.65 ▼

+0.32 ▲

-1.23 ▼

A JUSTIÇA FISCAL

— NA —

ORDEM CONSTITUCIONAL

BRASILEIRA

TENSÕES ENTRE CAPACIDADE  
CONTRIBUTIVA E NEOLIBERALISMO

Lívio Augusto de Carvalho Santos

A JUSTIÇA FISCAL  
— NA —  
ORDEM CONSTITUCIONAL  
BRASILEIRA

TENSÕES ENTRE CAPACIDADE  
CONTRIBUTIVA E NEOLIBERALISMO



**AYA EDITORA**

**2026**

### **Direção Editorial**

Prof.º Dr. Adriano Mesquita Soares

### **Executiva de Negócios**

Ana Lucia Ribeiro Soares

### **Autor**

Prof.º Me. Lívio Augusto de Carvalho Santos

### **Revisão**

O Autor

### **Conselho Editorial**

Prof.º Dr. Adilson Tadeu Basquerote Silva (UNIDAVI)

Prof.ª Dr.ª Adriana Almeida Lima (UEA)

Prof.º Dr. Aknaton Toczec Souza (UCPEL)

Prof.º Dr. Alaerte Antonio Martelli Contini (UFGD)

Prof.º Dr. Argemiro Midonês Bastos (IFAP)

Prof.º Dr. Carlos Eduardo Ferreira Costa (UNITINS)

Prof.º Dr. Carlos López Noriega (USP)

Prof.ª Dr.ª Claudia Flores Rodrigues (PUCRS)

Prof.ª Dr.ª Daiane Maria de Genaro Chirolí (UTFPR)

Prof.ª Dr.ª Danyelle Andrade Mota (IFPI)

Prof.ª Dr.ª Déa Nunes Fernandes (IFMA)

Prof.ª Dr.ª Déborah Aparecida Souza dos Reis (UEMG)

Prof.º Dr. Denison Melo de Aguiar (UEA)

Prof.º Dr. Emerson Monteiro dos Santos (UNIFAP)

Prof.º Dr. Gilberto Zammar (UTFPR)

Prof.º Dr. Gustavo de Souza Preussler (UFGD)

Prof.ª Dr.ª Helenadja Santos Mota (IF Baiano)

Prof.ª Dr.ª Heloísa Thaís Rodrigues de Souza (UFS)

Prof.ª Dr.ª Ingridi Vargas Bortolaso (UNISC)

Prof.ª Dr.ª Jéssyka Maria Nunes Galvão (UFPE)

Prof.º Dr. João Luiz Kovaleski (UTFPR)

Prof.º Dr. João Paulo Roberti Junior (UFRR)

Prof.º Dr. José Enildo Elias Bezerra (IFCE)

Prof.º Dr. Luiz Flávio Arreguy Maia-Filho (UFRPE)

Prof.ª Dr.ª Maralice Cunha Verciano (CEDEUAM-Unisalento - Lecce - Itália)

Prof.ª Dr.ª Marcia Cristina Nery da Fonseca Rocha Medina (UEA)

Prof.ª Dr.ª Maria Gardênia Sousa Batista (UESPI)

### **Produção Editorial**

AYA Editora©

### **Imagens de Capa**

GPT Image 2

### **Capa**

AYA Editora©

### **Área do Conhecimento**

Ciências Sociais Aplicadas

Prof.º Dr. Myller Augusto Santos Gomes (UTFPR)  
Prof.º Dr. Pedro Fauth Manhães Miranda (UEPG)  
Prof.º Dr. Rafael da Silva Fernandes (UFRA)  
Prof.º Dr. Raimundo Santos de Castro (IFMA)  
Prof.ª Dr.ª Regina Negri Pagani (UTFPR)  
Prof.º Dr. Ricardo dos Santos Pereira (IFAC)  
Prof.º Dr. Rômulo Damasclin Chaves dos Santos (ITA)  
Prof.ª Dr.ª Silvia Gaia (UTFPR)  
Prof.ª Dr.ª Tânia do Carmo (UFPR)  
Prof.º Dr. Ygor Felipe Távora da Silva (UEA)

### **Conselho Científico**

Prof.º Me. Abraão Lucas Ferreira Guimarães  
Prof.ª Dr.ª Andreia Antunes da Luz (UniCesumar)  
Prof.º Dr. Clécio Danilo Dias da Silva (UFRGS)  
Prof.º Dr. Diogo Luiz Cordeiro Rodrigues (UFPR)  
Prof.º Me. Ednan Galvão Santos (IF Baiano)  
Prof.ª Dr.ª Eliana Leal Ferreira Hellvig (UFPR)  
Prof.º Dr. Fabio José Antonio da Silva (HONPAR)  
Prof.º Dr. Gilberto Sousa Silva (FAESF)  
Prof.ª Dr.ª Karen Fernanda Bortoloti (UFPR)  
Prof.ª Dr.ª Leozenir Mendes Betim (FASF)  
Prof.ª Dr.ª Lucimara Glap (FCSA)  
Prof.º Dr. Milson dos Santos Barbosa (UniOPET)  
Prof.º Dr. Rudy de Barros Ahrens (FASF)  
Prof.ª Dr.ª Silvia Aparecida Medeiros Rodrigues (FASF)  
Prof.ª Dr.ª Sueli de Fátima de Oliveira Miranda Santos (UTFPR)  
Prof.ª Dr.ª Tássia Patrícia Silva do Nascimento (UEA)  
Prof.ª Dr.ª Thaisa Rodrigues (IFSC)

© 2026 - **AYA Editora**. O conteúdo deste livro foi enviado pelo autor para publicação em acesso aberto, sob os termos da Licença Creative Commons 4.0 Internacional (**CC BY 4.0**). Esta obra, incluindo textos, imagens, análises e opiniões nela contidas, é resultado da criação intelectual exclusiva dos autores, que assumem total responsabilidade pelo conteúdo apresentado. As interpretações e posicionamentos expressos neste livro representam exclusivamente as opiniões do autor, não refletindo, necessariamente, a visão da editora, de seus conselhos editoriais ou de instituições citadas. A AYA Editora atuou de forma estritamente técnica, prestando serviços de diagramação, produção e registro, sem interferência editorial sobre o conteúdo. Esta publicação é fruto de pesquisa e reflexão acadêmica, elaborada com base em fontes históricas, dados públicos e liberdade de expressão intelectual garantida pela Constituição Federal (art. 5º, incisos IV, IX e XIV). Personagens históricos, autoridades, entidades e figuras públicas eventualmente mencionadas são citados com base em registros oficiais e noticiosos, sem intenção de ofensa, injúria ou difamação. Reforça-se que quaisquer dúvidas, críticas ou questionamentos decorrentes do conteúdo devem ser encaminhados exclusivamente ao autor da obra.

---

2373 Santos, Lívio Augusto de Carvalho

A justiça fiscal na ordem constitucional brasileira: tensões entre capacidade contributiva e neoliberalismo. [recurso eletrônico]. / Lívio Augusto de Carvalho Santos. -- Ponta Grossa: Aya, 2026. 60 p.

Inclui biografia

Inclui índice

Formato: PDF

Requisitos de sistema: Adobe Acrobat Reader

Modo de acesso: World Wide Web

ISBN: 978-65-5379-991-2

DOI: 10.47573/aya.5379.1.477

1. Direito tributário – Brasil. 2. Reforma tributária – Brasil. 3. Brasil - Política e governo. 4. Direito constitucional – Brasil. I. Título.

CDD: 343.8104

---

Ficha catalográfica elaborada pela bibliotecária Bruna Cristina Bonini - CRB 9/1347

---

## **International Scientific Journals Publicações de Periódicos e Editora LTDA**

**AYA Editora©**

**CNPJ:** 36.140.631/0001-53

**Fone:** +55 42 3086-3131

**WhatsApp:** +55 42 99906-0630

**E-mail:** contato@ayaeditora.com.br

**Site:** <https://ayaeditora.com.br>

**Endereço:** Rua João Rabello Coutinho, 557  
Ponta Grossa - Paraná - Brasil  
84.071-150

# SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO .....	8
INTRODUÇÃO .....	9
DENSIFICAÇÃO DA JUSTIÇA FISCAL.....	11
UMA ANÁLISE DA JUSTIÇA FISCAL A PARTIR DO MODELO DE ESTADO: DO ESTADO LIBERAL AO ESTADO NEOLIBERAL.....	18
JUSTIÇA FISCAL NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 .....	29
FUNDAMENTOS DA JUSTIÇA FISCAL SOB A ÓTICA DE KLAUS TIPKE .....	37
A JUSTIÇA FISCAL E O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	41
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	45
REFERÊNCIAS .....	47
SOBRE O AUTOR .....	54
ÍNDICE REMISSIVO .....	55

# APRESENTAÇÃO

A presente obra examina a justiça fiscal no contexto da ordem constitucional brasileira, considerando as transformações econômicas e políticas que influenciam a organização do sistema tributário nacional. Ao abordar a relação entre tributação, igualdade material e atuação estatal, o autor desenvolve uma análise voltada à compreensão dos fundamentos constitucionais que orientam a distribuição da carga tributária e os desafios impostos pelas diretrizes neoliberais contemporâneas.

Ao longo do texto, são discutidos os elementos que estruturam a noção de justiça fiscal, suas conexões com cidadania, redistribuição de renda, solidariedade social e preservação dos direitos fundamentais. A obra percorre diferentes modelos de Estado, desde o liberalismo clássico até o neoliberalismo, demonstrando como as alterações nas funções estatais repercutem diretamente na tributação e na forma de repartição dos encargos públicos. Também são analisados os limites da intervenção estatal e os impactos da ampliação das desigualdades sociais no cenário brasileiro contemporâneo.

A Constituição Federal de 1988 ocupa posição central na discussão, especialmente pela incorporação de princípios voltados à promoção da igualdade material e à redução das desigualdades regionais e sociais. Nesse contexto, o estudo dedica atenção ao princípio da capacidade contributiva, apresentado como mecanismo de equilíbrio entre arrecadação, proteção da dignidade humana e preservação do mínimo existencial. A reflexão proposta evidencia como o sistema tributário pode atuar tanto como instrumento de concretização de direitos quanto como fator de aprofundamento das assimetrias sociais.

A obra também dialoga com a construção teórica de Klaus Tipke acerca de um Direito Tributário orientado por critérios de justiça, examinando a relação entre tributação, proporcionalidade e legitimidade estatal. A diversidade de abordagens desenvolvidas permite compreender a complexidade do tema e suas implicações jurídicas, econômicas e sociais, articulando fundamentos doutrinários, princípios constitucionais e análise crítica da realidade brasileira.

Destinado a pesquisadores, estudantes e profissionais do Direito, este livro contribui para o debate acerca do papel da tributação em uma sociedade marcada por profundas desigualdades e constantes transformações institucionais. Trata-se de uma leitura que amplia a compreensão sobre os limites e possibilidades da justiça fiscal no Estado Democrático de Direito.

Boa leitura!

# INTRODUÇÃO

A tributação representa um dos principais instrumentos de atuação do Estado contemporâneo, constituindo a principal fonte de financiamento das atividades estatais e da concretização dos direitos fundamentais previstos na Constituição Federal. Entretanto, para além de sua função meramente arrecadatória, o tributo também desempenha relevante papel social, econômico e político, podendo atuar como mecanismo de redistribuição de renda, redução das desigualdades sociais e promoção da justiça social. Nesse contexto, surge a necessidade de refletir acerca da forma pela qual o ônus tributário é distribuído entre os indivíduos da sociedade, especialmente diante das profundas desigualdades econômicas e sociais existentes no Brasil.

A justiça fiscal insere-se justamente nesse debate, sendo compreendida como a busca pela distribuição equitativa da carga tributária entre os contribuintes, observando-se a capacidade contributiva de cada indivíduo e a necessidade de preservação dos direitos fundamentais. Assim, a justiça fiscal não se restringe à arrecadação de receitas pelo Estado, mas relaciona-se diretamente com os ideais de igualdade material, solidariedade social, redistribuição de renda e concretização da dignidade da pessoa humana. Trata-se, portanto, de importante instrumento de realização da justiça social no âmbito tributário.

Todavia, a concretização da justiça fiscal encontra diversos obstáculos diante das transformações econômicas, políticas e sociais verificadas nas últimas décadas, especialmente em razão da ascensão do ideário neoliberal, marcado pela redução da intervenção estatal, fortalecimento do individualismo e ampliação das desigualdades sociais. Nesse cenário, intensificam-se os debates acerca dos limites da tributação, da função do Estado na promoção da igualdade material e da compatibilidade entre justiça fiscal e políticas econômicas orientadas pela lógica do mercado.

No Brasil, a Constituição Federal de 1988 estabeleceu um modelo de Estado Democrático de Direito comprometido com a redução das desigualdades sociais e regionais, a promoção da justiça social e a construção de uma sociedade livre, justa e solidária. Em razão disso, o Sistema Tributário Nacional foi estruturado a partir de princípios constitucionais que refletem diretamente o ideário de justiça fiscal, destacando-se os princípios da igualdade, da capacidade contributiva, da progressividade, da seletividade, da vedação ao confisco e da legalidade tributária. Tais princípios evidenciam que

a tributação, no contexto constitucional brasileiro, deve estar orientada não apenas pela arrecadação, mas também pela promoção de uma distribuição mais justa do ônus tributário.

Dentre os princípios constitucionais tributários, merece especial destaque o princípio da capacidade contributiva, previsto no art. 145, §1º, da Constituição Federal, por representar importante critério de concretização da justiça fiscal. A partir dele, busca-se graduar a tributação conforme as condições econômicas do contribuinte, permitindo uma distribuição mais equânime da carga tributária e evitando excessos incompatíveis com a dignidade humana, o mínimo existencial e a vedação ao confisco. Nesse sentido, a capacidade contributiva apresenta-se como verdadeiro parâmetro de justiça tributária e instrumento de efetivação da igualdade material.

Nesse contexto, a presente obra tem por objetivo analisar a justiça fiscal no contexto do neoliberalismo e da Constituição Federal de 1988, investigando sua relação com os modelos de Estado, com os princípios constitucionais tributários e, especialmente, com o princípio da capacidade contributiva. Busca-se compreender de que maneira a tributação pode atuar como instrumento de promoção da justiça social, redistribuição de renda e concretização dos direitos fundamentais, bem como identificar os desafios enfrentados para a efetivação da justiça fiscal na realidade brasileira contemporânea.

A presente obra encontra-se estruturada em cinco capítulos, além da introdução e da conclusão. Inicialmente, o primeiro capítulo dedica-se à densificação da justiça fiscal, abordando seus fundamentos conceituais, sua relação com a justiça social, a igualdade, a redistribuição de renda, o mínimo existencial e a cidadania. Em seguida, o segundo capítulo analisa a justiça fiscal a partir dos diferentes modelos de Estado, examinando a tributação no Estado Liberal, no Estado Social, no Estado Democrático de Direito e no Estado Neoliberal. O terceiro capítulo volta-se à análise da justiça fiscal na Constituição Federal de 1988, identificando os princípios e dispositivos constitucionais que evidenciam o compromisso constitucional com a igualdade material e a distribuição equitativa da carga tributária. Posteriormente, o quarto capítulo apresenta os fundamentos da justiça fiscal sob a ótica de Klaus Tipke, especialmente no que se refere à construção de um Direito Tributário justo e à centralidade do princípio da capacidade contributiva. Por fim, o quinto capítulo examina a relação entre justiça fiscal e o princípio constitucional da capacidade contributiva, destacando sua importância para a concretização da justiça social, da igualdade material e da adequada distribuição do ônus tributário.

## DENSIFICAÇÃO DA JUSTIÇA FISCAL

A priori, faz-se necessário delimitar o conceito de justiça. O termo justiça tem vários significados, a depender do contexto em que o termo é empregado. Assim, justiça pode ser ao mesmo tempo um órgão do Estado, uma maneira de avaliar o que é direito, princípio moral, um sentimento e sinônimo de igualdade.

No que tange ao conceito de justiça, Menescal (2007, p. 35) salienta que “a justiça consiste na vontade firme e constante de dar a cada um o que lhe é devido”, este também é considerado um conceito clássico. Para melhor compreensão deste conceito a autora faz uma análise e conclui que é imprescindível delimitar a expressão “dar a cada um aquilo que é seu” para compreender e aplicar a justiça ao caso concreto.

Diante da necessidade de delimitar a expressão “dar cada um aquilo que é seu” a autora aponta como grande problema para realizar essa tarefa seria definir critérios para o que seria o seu de cada um. Nessa perspectiva, em face das dificuldades de definir os critérios para o que seria o seu de cada um, a autora elaborou um conceito para dar conta de todas as questões:

A justiça deve ser compreendida, fundamentalmente, no sentido de justiça social, a qual deve ser cada vez mais absorvida, institucionalizada e defendida pelo Direito. Assim, a justiça corresponde à compreensão das necessidades de cada indivíduo diante da hierarquia das necessidades essenciais da vida em sociedade, procurando-se um equilíbrio que contemple ambas da forma mais eficiente. Assim, a justiça é a identificação com o atendimento às necessidades da maioria, o que não significa o desprezo à racionalidade jurídica formal ou o abandono ao princípio da legalidade, mas sim com a garantia da efetivação do princípio da igualdade. (Menescal, 2007, p. 36)

Portanto, a justiça surgiria do convívio social, pois só com as relações entre os indivíduos poderia se pensar em igualdade, em necessidades coletivas. Fernando Aurélio afirma que “a justiça tem múltiplas definições, com significados imprecisos” (Zilveti, 2004, p. 51) e com o fito de compreender melhor o que seria justiça utiliza-se tanto de ensinamentos de filósofos, como Aristóteles, Cícero, São Tomás de Aquino e Kant, quanto de ensinamentos de juristas, como Kelsen e Bobbio. Após a análise da contribuição dos filósofos e dos juristas conclui que além de um parâmetro para estabelecer critérios

para definir uma ordem de conduta pessoal e coletiva, inclusive permitindo o convívio social, a justiça está associada à liberdade que inevitavelmente está ligada à igualdade (Zilveti, 2004), e depreendendo que “convém, então apurar o princípio da igualdade para melhor compreender a justiça” (Zilveti, 2004, p. 66).

Ressalte-se, que os ensinamentos Aristotélicos foram de suma importância para esta conclusão, inclusive sendo imprescindível destacar que Zilveti apontou as tentativas de, a partir da teoria Aristotélica, estabelecer classes lógicas de justiças, sendo elas a justiça distributiva e a justiça reparadora (Zilveti, 2004).

Dutra (2010) inicia a conceituação de justiça vinculando a valores culturais religiosos e morais de uma determinada sociedade, evidenciando que muito embora existirem diversos conceitos a depender da época e da sociedade que hodiernamente num mundo globalizado é possível se pensar em um conceito mais uniforme em grande parcela dele.

Como visto acima, a justiça seria então um valor a ser perseguido por todas as sociedades, entretanto, segundo a visão de Dutra (2010), esse conceito atrelado a valores teria evoluído e deixaria de ser abstrato, passando a ser positivado em alguns ordenamentos jurídicos como princípio jurídico:

Destarte, a justiça nasce como um valor, mas com o passar do tempo acaba ganhando maior concretude e se transforma em um sobreprincípio que norteia todo o ordenamento jurídico de um dado Estado, e é a origem de diversos princípios jurídicos. (Dutra, 2010, p.18)

Complementa a autora que desse princípio norteador do sistema jurídico derivam outros princípios como o da igualdade, da capacidade contributiva, da progressividade.

Cumprir destacar, que ao tratar da definição de justiça não se pode olvidar da relação desta com o direito, servindo o direito como parâmetro para a realização da justiça, como leciona Pezzi (2011, p. 61):

O direito constitui o meio de ordenação racional de uma comunidade organizada. Para cumprir essa função ordenadora, ele estabelece regras e cria instituições. Assim, o direito é, simultaneamente medida material e forma de vida coletiva. Como meio de ordenação racional, o direito é indissociável da realização da justiça.

Na mesma linha de pensamento, Porto (2016) afirma que todos os ramos do direito almejam promover o valor da justiça, não sendo diferente o direito tributário, que também buscaria promover o valor da justiça. Aliás, quando o direito tributário regula a atividade tributária de forma a o valor da justiça ele estaria promovendo a justiça fiscal.

Após apresentar a relação entre justiça e direito, Pezzi (2011) explica que a justiça não é uniforme para todo o direito existindo critérios diferentes a depender do ramo do direito, ou seja, em cada ramo do direito foram eleitos critérios distintos para a realização da justiça. No caso particular do direito tributário estes critérios estão vinculados aos princípios, principalmente ao da igualdade e da capacidade contributiva.

A partir disto, podemos concluir que a justiça fiscal é uma espécie autônoma de justiça, dotada de critérios próprios.

Neste sentido, Menescal leciona que muito embora seja autônoma a justiça fiscal é a realização da justiça social na seara tributária, senão vejamos:

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

Na oportunidade, Pezzi (2011) delinea os contornos de justiça social a partir da superação das injustiças na repartição da renda, de forma a disseminar o bem-estar entre a sociedade.

Assim, a justiça tributária está intimamente ligada com a justiça social, considerando que com a concretização da justiça fiscal permitiria a concretização da justiça social, pois com a justiça fiscal o ônus tributário é distribuído adequadamente entre os indivíduos da sociedade, acarretando na redistribuição da renda e conseqüentemente a redução das desigualdades sociais.

Neste sentido, a justiça fiscal e a justiça social pertenceriam à classe lógica de justiça distributiva, que nas palavras de Plauto Faraco “diz respeito à justiça ou injustiça das próprias leis que consagram certas formas de distribuição das rendas, das honras, das posições e de outros bens entre os

membros de uma comunidade” (Azevedo, 1998, p. 7).

Convergindo com tal pensamento, argumenta Mello (2013, p. 41), citando José Luis Saldanha Sanches, que justiça fiscal é sinônima de justiça tributária e de justiça distributiva:

O conceito de justiça fiscal pode ter diversos significados: o primeiro é o da justiça fiscal no sentido de justiça tributária, que se limita a proceder a uma avaliação quantitativa do modo como são distribuídos os encargos tributários entre os cidadãos e as empresas, ou melhor, entre várias categorias de contribuintes. Perante uma dada carga fiscal, trata-se de saber como é que ela é partida entre os contribuintes com maiores e menores rendimentos. (Mello, 2013, p. 41)

Torres (S.d.) afirma que a distribuição de rendas e a garantia do mínimo existencial são meios de realização da justiça social. Logo, diante da relação existente entre a justiça social e a justiça fiscal, podemos concluir que a garantia do mínimo existencial também deve ser considerada na concretização da justiça fiscal.

Corroborando com o a ideia de haver uma relação entre a garantia do mínimo existencial e a concretização da justiça fiscal, Peres utilizando dos ensinamentos de Torres leciona:

Para tratar da questão da justiça fiscal, além do exame dos elementos apontados, é importante observar a questão do mínimo existencial, incluída na problemática da liberdade. Para uma existência humana digna, o cidadão tem direito a satisfazer suas necessidades mínimas. Esse direito está ligado às condições iniciais de liberdade tema dos direitos fundamentais ou direitos humanos, e está em íntimo contato com a justiça fiscal. (Peres, 2013, p. 66)

Defende Conti (1997) que a justiça fiscal tem como principal fundamento a equidade, afirmando que “a justiça fiscal passa a ser aquela fundada na equidade; atingir-se-ia a justiça fiscal por meio da distribuição equitativa do ônus tributário entre os contribuintes” (Conti, 1997, p.12).

Acrescenta, ainda o autor, que para alcançar um sistema tributário ideal pautado na justiça fiscal é imperioso a aplicação dos princípios do benefício e da capacidade contributiva. Segundo o primeiro “a tributação realizar-se-á de modo que cada contribuinte participe na arrecadação dos tributos na medida dos benefícios que tenha obtido em função dos gastos realizados com os

recursos do Estado” (Conti, 1997, p. 14), já o princípio da capacidade contributiva determina que “os contribuintes devem colaborar para o financiamento dos gastos do Estado na proporção de sua capacidade de contribuição para estes gastos” (Conti, 1997, p. 14).

Portanto, tanto a justiça fiscal quanto a justiça social buscam uma igualdade formal entre indivíduos de uma sociedade e para tanto se faz necessário a redistribuição de renda. A partir desta ótica, a justiça fiscal e a justiça social teriam como fundamentos a equidade e a redistribuição de renda.

De outro lado, Torres (S.d., p. 31-32) evidencia que numa sociedade complexa a distribuição de renda espontânea é impossível, enfrentando dificuldades o modelo de justiça social e surgindo um novo modelo de justiça a ser perseguido, a justiça política que é um modelo pelo qual o Estado tem um papel preponderante, atuando direta ou indiretamente, para a promoção do desenvolvimento, para tanto o próprio Estado seria responsável por promover a redistribuição de rendas.

Voltando a obra de Pezzi, a autora afirma que a justiça fiscal pode ser entendida nos sentidos sintático, semântico e pragmático:

O primeiro, reside em sua afirmação como critério seletor de sentido na composição da estrutura semântica das normas jurídicas. Assim, quando na presença de duas ou mais proposições ou sentidos possíveis na composição da norma, a justiça fiscal atua como critério de seleção (justificação) da norma mais adequada ao caso e ao sistema (coerência). De acordo com o sentido semântico, a noção mínima de justiça é extraída das noções de igualdade (capacidade contributiva) e de liberdade (limitações ao poder de tributar). Já no sentido pragmático, a justiça fiscal traduz uma relação de adequação entre a norma e seu usuário, por meio da relação intersistêmica entre política, economia e direito. (Pezzi, 2011, p.65)

Além disso, a justiça fiscal seria tanto um princípio estruturante do direito tributário, de onde emanam os princípios da igualdade, da capacidade contributiva, da progressividade, da seletividade e do não confisco, bem como, critério para a interpretação da norma no momento de sua aplicação do caso concreto.

Aliás, segundo Giotti (2014) a justiça fiscal deve ser verificada na elaboração das leis, na interpretação durante a aplicação da lei e após a aplicação da lei com a concretização do direito no caso concreto avaliando se

a carga tributária é sustentável segundo os critérios da intensidade da carga tributária para os contribuintes e quanto as reais necessidades das receitas públicas.

A partir disto, podemos concluir que o sistema tributário deve nortear-se pela justiça fiscal de modo a balancear os deveres e direitos dos indivíduos, ou seja, de modo que o dever de recolher os tributos seja distribuído de forma equânime entre os indivíduos respeitado o direito à propriedade, a igualdade e a capacidade contributiva de cada um.

Convém destacar que a justiça fiscal além de servir como parâmetro para repensar a ordem tributária para que a tributação seja distribuída de forma adequada entre os indivíduos da sociedade, respeitando a capacidade contributiva individual, o que permitiria a redistribuição de rendas, é importante instrumento de cidadania, considerando que permite que cada indivíduo contribua, dentro de suas possibilidades, para suprir os gastos do Estado em suas atividades e conseqüentemente na distribuição do bem comum.

Em outras palavras, com a distribuição adequada do ônus tributário todos conseguiriam cumprir com o dever fundamental de recolher tributo, que é a principal fonte de receita do Estado e permite que o mesmo concretize os direitos dos indivíduos, possibilitando que o indivíduo tenha um papel crucial para a construção do bem comum, ou seja, por cumprir com um dever cívico e a partir daí usufruiria de direitos é considerado autêntico cidadão.

Por esse ângulo, considerando o dever de pagar tributo como requisito para o exercício da cidadania, a justiça fiscal é imprescindível. Diante dessa ilação resta então as seguintes dúvidas: é admissível criar requisitos para o exercício da cidadania? O dever de pagar tributos pode ser eleito como requisito para o exercício da cidadania?

Segundo Dallari, citado por Peres (2013, p. 67),

Retomando a noção de cidadania, recorda-se que sua aquisição depende das condições fixadas pelo próprio Estado, podendo ocorrer tanto pelo simples fato do nascimento em determinadas circunstâncias, como pelo atendimento a certos pressupostos que o estado estabelece.

Portanto, a condição de cidadão está atrelada a direitos e deveres, de modo que a cidadania pressupõe o cumprimento de deveres, podendo o Estado fixar requisitos para o exercício da cidadania.

Resta-nos analisar se o dever de pagar tributo pode ser considerado

requisito para o exercício da cidadania. Para responder a tal questionamento Morsch leciona:

Com efeito, é através de critérios de justiça fiscal que se pode vislumbrar a forma mais correta de contribuição do indivíduo para a preservação de uma esfera pública de liberdade e igualdade. Desse modo, pode-se dizer que, atendida a justiça fiscal, a tributação ultrapassa o simples sentido de entrega de dinheiro ao Estado para financiamento de suas despesas. A tributação passa a inserir-se, então, no próprio núcleo essencial da cidadania, através do qual o próprio cidadão adquire esta condição, na medida em que contribui livre e isonomicamente para a manutenção de sua liberdade e igualdade. (Morsch, 2006, p. 28)

Destarte, o tributo situa-se como dever do cidadão, sendo requisito para o exercício da cidadania. Por outro lado, ao pagar o tributo surge o direito do cidadão de exigir que o Estado cumpra com o seu papel. Assim, inegavelmente o dever de pagar o tributo é requisito para o exercício da cidadania.

Como se observou existem várias definições para justiça e diferentes compreensões sobre a justiça fiscal, assim, com o fito de delimitar os conceitos apresentados passaremos a analisar, inicialmente, os objetivos e as atribuições do Estado no recolhimento de tributos, ou seja, iremos buscar estabelecer uma relação entre o modelo de Estado, a tributação e a justiça fiscal.

# UMA ANÁLISE DA JUSTIÇA FISCAL A PARTIR DO MODELO DE ESTADO: DO ESTADO LIBERAL AO ESTADO NEOLIBERAL

Conforme foi exposto anteriormente a justiça tem várias acepções a depender da época e do contexto social, há também diferentes compreensões de justiça fiscal. Porém, não podemos negar que a justiça fiscal é a busca da equidade na área tributária, melhor dizendo, a busca pela distribuição da carga tributária de forma adequada.

Oportunamente, destacamos que o sistema tributário e a distribuição do ônus tributário variam de acordo com o modelo de Estado, assim, a justiça fiscal também sofreria adaptações de acordo com o modelo de Estado.

Frise-se que é inegável a crise do Estado, que está desacreditado pelo cidadão, tal descrédito é soma da ineficiência do estado, que não conseguiu atender a todos os anseios da sociedade e nem a todos os indivíduos, com a má gestão dos recursos públicos e com a descoberta de vários desvios de recursos públicos.

Neste contexto o indivíduo deixa de querer contribuir para o Estado perdendo o sentimento de participar do processo social de construção do bem comum, crescendo o sentimento de buscar o bem individual, portanto o individualismo vem crescendo.

Corolariamente, Hugo Thamir Rodrigues e Marguid Schmidt lecionam que “vivemos em uma época em que se aprofunda o individualismo na sociedade” (Rodrigues; Schmidt, 2016, p. 7) e que o indivíduo vem abandonando a ideia de construção do bem comum, a partir da colaboração e solidariedade, já que “o contribuinte já não percebe o seu dever como um colaborador para que se efetive a justiça social” (Rodrigues; Schmidt, 2016, p. 7).

Com a crise do Estado e o crescimento do individualismo surge o argumento da diminuição do papel do Estado e da sua intervenção na vida privada, ou seja, é retomada a ideia de Estado Mínimo, momento propício para a ascensão de um novo modelo de Estado, o Estado Neoliberal.

Diante da ascensão do Neoliberalismo, e com o fito de compreender o ideário neoliberal, a tributação neste modelo de Estado e sua relação com a

justiça fiscal, primeiramente iremos contextualizar o neoliberalismo, abordando desde o liberalismo até o estado de bem estar social e como se comporta a tributação nestes modelos de Estado.

Cumprido desatacar que o Estado de Direito surge para contrapor-se ao Estado Absolutista e segundo Streck e Morais (2001) a ascensão do Estado de Direito teria ocorrido na segunda metade do século XIX na Alemanha e posteriormente foi incorporado à doutrina francesa.

Frise-se que o Estado de Direito é marcado pela limitação de sua atuação por uma ordem jurídica predeterminada, servindo assim o direito e mais especificamente o ordenamento jurídico para definir as diretrizes para a atividade pública, completando tal raciocínio temos que o Estado de Direito “caracteriza-se pela supremacia da lei sobre a administração, vinculando os poderes públicos não somente aos termos da lei como também a princípios materiais” (Pezzi, 2011, p. 20).

Tal destaque evidencia a importância do ordenamento jurídico no Estado de Direito, que tanto servi como limitação da atividade estatal como instrumento de defesa do cidadão face a qualquer abuso cometido pelo Estado.

O primeiro modelo do Estado de Direito foi o Estado Liberal, inspirado na revolução francesa, tinha como principal fundamento a liberdade, preconizando que o Estado deveria dar maior liberdade possível para o indivíduo, para tanto deveria interferir o mínimo possível na vida privada e no mercado.

Tal argumento defende um Estado Mínimo que só teria como funções a defesa da ordem e da segurança pública.

O ideário liberal preconizava que ao deixar o mercado livre para se autorregular, o que alguns autores denominaram de mão invisível do Estado, o mercado seria capaz de promover o bem comum.

Na mesma linha de raciocínio Pezzi (2011, p. 19) enfatiza “que o Estado Liberal caracterizou-se principalmente pelo não-intervencionismo no mundo econômico, para a correção dos desajustes”, complementa ainda apontando a ideia central do liberalismo e delimitando quais as funções do Estado neste modelo, lecionando que “a ideia era que o Estado deixasse as iniciativas individuais, a livre concorrência e as leis do mercado funcionarem livremente, restringindo-se a funções básicas como defesa da ordem e da segurança pública” (Pezzi, 2011, p. 19).

Ainda sobre as funções do Estado, Cardoso (2014) leciona que estas são limitadas a defesa externa, segurança e justiça interna e gastos públicos à promoção do comércio e da educação dos cidadãos.

Diante de um Estado com características reduzidas e com poucas funções a desempenhar temos que os gastos públicos com a atividade estatal também são menores, acarretando diminuição na carga tributária, pois é esta que financia a atividade estatal.

Ao enfrentar o tema da carga tributária no Estado Liberal, Cardoso leciona:

Buscava-se o rendimento ótimo dos tributos, para que a exigência sobre os contribuintes se desse na menor medida possível, sem a perda das condições do Estado de cumprir suas funções (ressalta-se que a própria concepção minimalista das funções estatais já cooperava para diminuir a quantidade de recursos necessários). (Cardoso, 2014, p. 81).

Acrescenta, ainda, o autor dois outros fatores devem ser levados em consideração para uma baixa carga tributária no Estado Liberal, o primeiro é a necessidade de evitar desperdícios de recursos, devendo haver uma equivalência entre os valores arrecadados, os recebidos pelos cofres públicos e os valores gastos, o segundo é o mínimo de sonegação possível, e para tanto apresenta como soluções para a sonegação a diminuição da burocracia para o recolhimento dos tributos e a prevalência de tributos indiretos, pois estes tributos classificados como indiretos são imperceptíveis vez que são agregados aos preços dos produtos e serviços e até mesmo são confundidos com estes.

Outro detalhe importante acerca da tributação no liberalismo é que os tributos tem finalidade apenas fiscal, arrecadatário, não havendo extrafiscalidade uma vez que o Estado não se preocupa em incentivar ou desincentivar determinadas condutas e nem em promover o desenvolvimento ou a redução das desigualdades sócias.

Assim, deve prevalecer no Estado liberal a neutralidade fiscal, servindo os tributos apenas para custear os gastos públicos.

Ademais, como o liberalismo preconiza que o Estado não deve intervir para promover a redução das desigualdades sociais, pois todos nascem iguais com as mesmas condições, a tributação é dividida igualmente, sem preocupação com a capacidade contributiva de cada indivíduo.

Portanto, não podemos dizer que a igualdade não era uma questão de almejada pelo ideário liberal, uma vez que o liberalismo se preocupava com a igualdade na tributação, considerando que esta é suportada por todos os indivíduos da sociedade, entretanto, tal igualdade é apenas formal e não a igualdade material.

Para fortalecer tal posicionamento, citamos os ensinamentos de Cardoso sobre a igualdade na tributação no liberalismo:

O Liberalismo teve ainda especial interesse pela questão da igualdade da tributação, na medida em que esta afetava igualmente a todos. O princípio da igualdade de Smith equivale, na posterior evolução, ao princípio da capacidade contributiva. Contudo, sua concepção de igualdade da imposição é meramente matemática, derivada da proporção entre a base imponible e o tributo. Na concepção liberal clássica, o tributo deveria aumentar proporcionalmente à base imponible. Só que esse aumento se daria em termos absolutos, e não relativos, uma vez que a alíquota aplicável seria única e imodificável. (Cardoso, 2014, p. 83).

Os ensinamentos trazidos acima evidenciam que no momento histórico de ascensão do Estado Liberal não existia e muito menos era aplicado o princípio da capacidade contributiva e a progressividade. Por conseguinte, não podemos falar em justiça fiscal no Estado Liberal.

Vale destacar que mesmo com um sistema jurídico tributário inadequado sob a ótica da justiça fiscal o Estado Liberal trouxe uma grande contribuição para o campo do Direito tributário, afastando a discricionariedade através da limitação da atividade administrativa imposta pela lei, evitando-se inclusive os excessos e arbitrariedades na arrecadação.

A participação de muitos países nas duas grandes guerras mundiais que investiram muito dinheiro por um longo período de tempo atrelado ao grau de destruição acarretou numa extrema dificuldade para a reconstrução dos países envolvidos e conseqüentemente trouxe consigo contingências políticas, econômicas e sociais.

Tanto durante as guerras, com a necessidade de recursos para investimentos bélicos, quanto no pós-guerra, com a necessidade de reconstrução e de assegurar a produção e o consumo, surgiu a necessidade da intervenção do Estado em face da incapacidade do mercado realizar essas tarefas.

Neste ponto, Cardoso (2014) explica que o gasto público é imprescindível para impulsionar a economia, pois mediante investimentos públicos que supririam a insuficiência dos investimentos privados. Aliás, o gasto público seria a mola propulsora do mercado uma vez que o investimento público movimentaria as forças produtivas, gera empregos e conseqüentemente salários, que por sua vez possibilita o consumo.

Neste contexto o Estado Liberal entra em crise e surge um novo modelo de Estado, um Estado Intervencionista.

Acerca desta transformação do Estado, Paulo Bonavides aduz:

A medida, porém que o Estado tende a desprender-se do controle burguês de classe, e este se enfraquece, passa ele a ser, consoante as aspirações de Lorenz von Stein, o Estado de todas as classes, o Estado fator de conciliação, o Estado mitigador de conflitos sociais e pacificador necessário entre o trabalho e o capital. (Bonavides, 2001, p. 93-94)

Nasce aí o Estado Social com características distintas do Estado Liberal, a primeira diferença entre os dois modelos de Estado é o surgimento de novos direitos, os direitos sociais.

Outra diferença é a interpretação da igualdade e o papel do Estado na promoção desta, promovendo a redução das desigualdades sociais, enquanto no Estado Liberal a igualdade era pensada apenas pela ótica da igualdade formal e o Estado não deveria intervir para reduzir as possíveis desigualdades materiais, no Estado Social a igualdade passa a ser pensada sob a ótica de igualdade material e o Estado tem o dever de promover a redução das desigualdades sociais.

Buffon e Matos destacam esta nova forma de pensar a igualdade e o novo papel do Estado:

Nessa nova organização social, o Estado tem um papel decisivo no sentido de não apenas assegurar a igualdade formal, mas, sobretudo, alcançar a igualdade matéria, isto é, o Estado passa a ter, como condição de existência, a busca de meios que possam minimizar as desigualdades decorrentes do modelo econômico vigente. (Buffon; Matos, 2015, p. 49)

Para dar robustez a ideia de igualdade no Estado Social e do papel do Estado na promoção desta, Buffon e Matos (2015) a partir da doutrina de Bonavides, afirmam que o Estado tem o dever de promover a igualdade

fática, devendo inclusive a realizar prestações positivas para promover meios de concretizar a isonomia.

Assim, o principal objetivo do Estado Social é promover o bem comum, este também é o pensamento de Pezzi que proclama que “o novo modelo tende à criação de uma situação de bem-estar geral que garanta o pleno desenvolvimento da pessoa humana” (Pezzi, 2011, p.21).

Relevante que seja referido que com a mudança do modelo de Estado houve a mudança do papel do Estado e o aumento dos direitos sociais, da atividade estatal e do aparato estatal o que acarretou no aumento dos gastos públicos, trazendo reflexos na seara tributária, considerando que os tributos são a principal fonte de custeio do Estado.

Ao enfrentar o tema da tributação no Estado Social, Pawlowsky aduz:

Nesse contexto, é razoavelmente simples verificar a imprescindibilidade da tributação no Estado de Bem-Estar, uma vez que ela é o instrumento por meio do qual se faz possível implementar políticas públicas que não apenas respondem aos anseios sociais, garantidos na Constituição, mas asseguram, por outra forma, a própria continuidade do sistema capitalista e, por corolário, a proteção ao direito de propriedade e à própria liberdade, conforme se observou quando da análise das características do Estado Tributário. (Pawlowsky, 2012, p.24)

Portanto, o primeiro reflexo na seara tributária, oriunda do novo modelo de Estado, foi a necessidade de repensar a carga tributária de forma a suprir os gastos decorrentes da atividade estatal, ou seja, neste novo cenário se faz necessário uma carga tributária mais elevada para suprir o aumento do gasto público.

Voltando à obra de Pawlowsky o autor destaca o aumento da carga tributária proveniente da mudança do modelo afirmando que “à medida que cresce o aparato estatal e correspondente tributação nele observada (...)” (Pawlowsky, 2012, p.25).

Segui o autor evidenciando que apesar da necessidade de aumentar a carga tributária para suprir o aumento do custo público este aumento da carga tributária não dever ser feita de forma desenfreada e sem limites, ou seja, devem existir limites para o crescimento da carga tributária respeitado o princípio da subsidiariedade e como forma de proteger a liberdade dos indivíduos e a propriedade.

Outro reflexo na tributação decorrente do Estado Social está vinculado ao novo papel assumido pelo Estado, devendo promover a igualdade material, e a redução das desigualdades sociais, inclusive promovendo a redistribuição das rendas, dessa maneira a tributação neste modelo de Estado não pode se olvidar de cumprir o papel de reduzir as desigualdades e redistribuir a renda e promover o desenvolvimento. Nesta linha, a tributação deixa de ter função fiscal, apenas arrecadatória, e passa a ter uma finalidade extrafiscal.

Assim, concluímos que a justiça social e a justiça fiscal são cobiçadas no Estado Social.

Ocorre que o Estado Social não conseguiu concretizar a justiça social, promover a igualdade material e reduzir as desigualdades sociais. Essa não é a única falha do Estado de Social, sendo apontada também como falha a falta de participação democrática no processo político.

No que diz respeito falta de participação democrática no processo político no Estado Social, Buffon assevera:

Diferentemente do que possa advir de uma análise superficial, o aprofundamento do papel do Estado Social não significou apenas uma atuação voltada aos interesses das classes sociais menos favorecidas, através de mecanismos de proteção social. Ao contrário, constata-se que a atuação do Estado, pelo menos no que tange à gama de recursos empregada, esteve, paradoxalmente, a serviço do capital ou do que se convencionou denominar de “elites dominantes”. (Buffon, 2009, p.28)

Buffon aponta como exemplos de benefícios recebidos pelas “elites dominantes” a construção de usinas hidrelétricas, estradas e concessões de benefícios fiscais.

Ainda sobre a democracia no Estado Social, Lênio Streck (2004) afirma que com o crescimento da atividade estatal no Estado Social houve também o crescimento da burocracia, sendo inegável que a burocracia e a democracia são incompatíveis.

Diante das falhas apontadas no modelo de Estado Social surge o Estado Democrático de Direito como tentativa de corrigi-las.

Acerca do surgimento do Estado Democrático de Direito, Buffon citando Bolzan de Moraes explica:

“O Estado Democrático de Direito emerge como um aprofundamento da fórmula, de um lado, do Estado de Direito e de outro,

do Welfare State. Resumidamente pode-se dizer que, ao mesmo tempo em que se tem a permanência em voga da já tradicional questão social, há como quê sua qualificação pela questão da igualdade. Assim o conteúdo deste se aprimora e se complexifica, posto que impõe à ordem jurídica e à atividade estatal um conteúdo utópico de transformação do status quo". (Buffon, 2009, p. 31)

O Estado Democrático de Direito seria então o aprimoramento do Estado Social e continua se preocupando com a ordem social buscando a igualdade formal.

Segundo Canotilho (2003), o Estado Democrático de Direito pode ser definido sob duas ideias básicas: o Estado de Direito, tendo como premissa a limitação do Estado pelo Direito, e o Estado Democrático, que tem como premissa a legitimação do poder estatal pelo povo.

Este modelo de Estado é marcado pela criação dos direitos de terceira geração que corresponde à fraternidade, solidariedade, paz social, meio ambiente ecologicamente equilibrado e o direito à comunicação.

Ante, a busca pela igualdade formal, a redução das desigualdades sociais e a positivação da fraternidade e a solidariedade, a justiça fiscal chega ao seu ápice no Estado Democrático de Direito, enaltecendo a ideia de necessidade de aplicação da capacidade contributiva subjetiva e da progressividade.

Ocorre que com o passar do tempo as relações sociais foram ficando mais complexas, some-se a este fato social o envelhecimento da sociedade e a grande evolução tecnológica, que por sinal trouxe mais exclusão social, trazendo como consequência o aparecimento de novos riscos sociais.

Buffon (2009) evidencia que com a evolução do Estado os problemas estruturais do Estado tornaram-se perceptíveis, bem como, o Estado além do dever de arcar com os custos decorrentes dos riscos preexistentes, ou como ele denomina riscos clássicos, passou o Estado ter o dever de proteger novos riscos sociais, aumentando os custos assumidos pelo Estado.

O referido autor ao analisar a origem desses novos riscos esclarece que existem duas principais fontes: as alterações demográficas provenientes da população, que impactaram diretamente na vida fiscal do Estado, pois além de reduzir a população ativa que efetivamente contribuía aumentaram os gastos com saúde, serviços de apoio e proteção à terceira idade, e o avan-

ço tecnológico, que apesar de ter suas vantagens trouxe impactos negativos como a exclusão social e o impacto ambiental trazendo consequências na saúde.

Outro importante fator que acentuou os riscos sociais foi o fenômeno da globalização que se preocupou apenas com o aspecto econômico sem observar as consequências no contexto social, e trouxe como principal consequência o aumento das desigualdades sociais.

Vale destacar, que em todas as possíveis origens dos novos riscos trazem como impacto nos recursos empregados pelo Estado para atender os indivíduos. Acrescentando-se, que muito embora tenha ampliado os custos para a concretização dos direitos e sanar os riscos sociais não houve ampliação da tributação, não havendo equivalência na fonte de custeio.

O Estado passou a não conseguir atender a todos os indivíduos e nem proteger de todos os riscos. Nesta linha, Buffon instrui:

Ocorre a emergência do que se convencionou denominar “sociedade de risco”, justamente porque as novas necessidades procedem de circunstâncias imprevisíveis e indesejáveis, as quais abalam os alicerces da segurança outrora vigente e minam as possibilidades de que as instituições possam dar uma resposta eficaz às demandas decorrentes. (Buffon, 2009, p. 32)

A ineficácia do Estado em proteger os indivíduos dos riscos sociais além de deixar transparecer uma crise financeira do Estado guia para uma crise estrutural do Estado na medida em que o indivíduo deixa de acreditar no Estado como autêntico provedor, aflorando um sentimento de não querer contribuir para a construção do bem comum.

Por oportuno, destaca-se que a crise é estrutural, pois abala dois fundamentos basilares do atual modelo de Estado, a fraternidade e a solidariedade. À vista disso, cresce o individualismo afastando a ideia de coletivo e de inserção do indivíduo na sociedade como elemento necessário para o desenvolvimento.

Rodrigues e Schmidt (2016, p. 7) reconhecem que “vivemos em uma época em que se aprofunda o individualismo na sociedade. O contribuinte já não percebe o seu dever como um colaborador para que se efetive a justiça social”.

A crise do Estado abriu espaço para o argumento da diminuição da intervenção estatal e para o argumento em prol do Estado mínimo. Sendo inegável a ascensão do ideário neoliberal.

De outro lado, o crescimento do ideário neoliberal também é associado à globalização, na medida em que “esse novo ideário acerca do Estado mínimo é causa e consequência de um fenômeno que se aprofunda de uma forma vertiginosa, sobretudo nas últimas duas décadas do século XX” (Buffon, 2009). Tal fenômeno traz mutações nas relações econômicas e dá ensejo ao acirramento de um cenário perverso na área social (Buffon, 2009)

Segundo Rodrigues e Schmidt (2016), citando Gorczewski (2012), a globalização aliada ao liberalismo interfere nos Estados da ordem global, enfraquecem o Estado, impondo a redução da intervenção do mesmo no mercado econômico, frente ao crescimento do capital.

Este novo modelo de Estado preconiza a não interferência do Estado no mercado, ficando a cargo deste a incumbência de regular as relações econômicas e sociais. Os defensores do Neoliberalismo argumentam que a liberdade conferida ao mercado permitiria um desenvolvimento econômico e prosperidade, gerando empregos e salários, propiciando a construção do bem comum.

Vale destacar que o Estado mínimo defendido no Liberalismo é diferente do Estado mínimo defendido no Neoliberalismo. Para diferenciar o Estado mínimo nos dois modelos de Estado, Rodrigues e Schmidt (2016) aduzem que o Estado mínimo atual poderia influir na implementação e desenvolvimento da atividade econômica, apontando como exemplo uma organização capitalizada que procura os entes federativo com o fito de obter incentivos para instalarem ou expandirem seus negócios em território nacional.

No que diz respeito à tributação no ideário neoliberal, a carga tributária seria reduzida diante das poucas atividades estatais prestadas pelo Estado, cabendo os demais serviços públicos serem explorados pelo setor privado e custeados diretamente pelos indivíduos, não havendo que falar em tributação nestes casos.

Assim, os tributos ainda persistiriam financiando o Estado, entretanto a carga tributária seria ínfima e dividida entre os indivíduos. Neste momento cabe analisar se é possível falar-se em justiça fiscal no modelo Neoliberal, considerando que o Estado não deve interferir nas relações sociais para promover a igualdade.

Em razão dos múltiplos significados de justiça fiscal, e lembrando o significado trazido por Mello, pelo qual a justiça fiscal seria sinônima de avaliação do modo de distribuir os encargos tributários entre as várias categorias

de contribuintes, podemos afirmar que é possível se falar em justiça fiscal no Estado Neoliberal, muito embora não seja papel do Estado promover a justiça Social.

Por fim, no que diz respeito à fiscalidade e extrafiscalidade no Estado Neoliberal, cabe destacar que em regra a tributação terá finalidade fiscal, arrecadatória, não comportando a utilização da tributação para intervir no mercado, para promover a igualdade e a redução das desigualdades sociais, ou seja, em regra não haverá extrafiscalidade no Estado Neoliberal, só sendo esta admitida para impulsionar a atividade econômica, podendo o Estado tanto transferir recursos diretamente, através de empréstimos, ou conceder incentivos fiscais, isenções.

# JUSTIÇA FISCAL NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

O Sistema Tributário Nacional é o conjunto de normas que regulamentam a relação jurídica formada entre os indivíduos e o Estado, sendo o dever de pagar o tributo o vínculo jurídico que liga as duas partes desta relação jurídica. Dentre o conjunto de normas apontado acima, destacam-se as previstas na Constituição.

Merece destaque as normas tributárias previstas na Constituição considerando a superioridade das normas constitucionais face às demais normas do ordenamento jurídico, assim, todas as demais normas devem seguir as diretrizes definidas na Constituição Federal, não havendo nenhuma diferença na área tributária.

Vale destacar, ainda, que a importância da Constituição Federal de 1988 para o Sistema Tributário Nacional é inegável, inclusive o texto constitucional reserva um capítulo inteiro para o Sistema Tributário Brasileiro, tratando da tributação e do orçamento nos seus artigos 145 à 169. F r i s e - s e que os dispositivos constitucionais que tratam do Sistema Tributário Nacional foram criados de forma a respeitar o pacto federativo e os direitos e garantias fundamentais, e com o fito de harmonizar as relações sociais.

Reconhecendo a importância e a vinculação entre os ramos do direito tributário e do direito constitucional alguns autores, como Geraldo Ataliba, Hugo de Brito Machado, denominam o conjunto de normas que regulam a relação jurídica formada entre os indivíduos e o Estado de Sistema Constitucional Tributário Nacional.

Frente à vinculação do direito tributário ao direito constitucional é imprescindível, e trará grandes contribuições para o presente trabalho, compreender a justiça fiscal num contexto da Constituição Federal de 1988.

Voltando para o conceito de justiça fiscal, e conforme mencionado anteriormente, existem vários conceitos de justiça fiscal, sendo necessário delimitar um conceito para a partir daí analisar a justiça fiscal no contexto da Constituição. Para tanto, utilizaremos o conceito de justiça fiscal como sendo a distribuição da carga tributária de forma equitativa entre os diversos contribuintes, respeitada a capacidade contributiva de cada indivíduo, com o fito de promover a redução das desigualdades sociais buscando uma igualdade material.

Assim, passaremos a apontar e analisar quais dispositivos constitucionais refletem a ideia de justiça fiscal, ou seja, quais dispositivos se amoldam ao conceito apresentado acima e em que sentido os artigos colaboram para a construção da justiça fiscal.

Neste passo, temos que primeiramente delimitar os dispositivos constitucionais que serão analisados. Os dispositivos constitucionais que mais se aproximam do conceito de justiça fiscal são: art. 3º, III (reduzir as desigualdades sociais e regionais); art. 5º, *caput* (princípio da igualdade); art. 5, II (princípio da legalidade); art. 5º, XXII (é garantido o direito de propriedade); art. 145, § 1º (princípio da capacidade contributiva); art. 150, I (princípio da legalidade); art. 150, II (princípio constitucional tributário da igualdade); art. 150, III, alínea a (princípio constitucional tributário da irretroatividade); art. 150, III, b (princípio constitucional tributário da anterioridade anual); art. 150, III, alínea c (princípio constitucional tributário da anterioridade nonagesimal); art. 150, IV (princípio constitucional tributário do não confisco); art. 150, V (princípio constitucional tributário da liberdade de tráfico de pessoas e bens); Art. 150, § 6º (concessão de benefícios fiscais); art. 151, I (princípio constitucional tributário da uniformidade territorial); art. 152 (princípio constitucional tributário da não diferenciação tributária); art. 153, §2º, I (princípio constitucional tributário da generalidade, da universalidade e da progressividade aplicáveis ao Imposto de renda e proventos de qualquer natureza); art. 153, §3º, I (princípio constitucional tributário da seletividade aplicável ao Imposto sobre Produtos Industrializados); art. 153, §4º, I (princípio constitucional tributário da progressividade aplicável ao Imposto sobre Propriedade Territorial Rural); art. 153, §4º, II (imunidade específica aplicável ao Imposto sobre Propriedade Territorial Rural); art. 155, §2º, III (princípio constitucional tributário da seletividade aplicável ao Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação); art. 156, §1º, I e II (progressividade e alíquotas diferentes para o Imposto sobre Propriedade Predial Territorial Urbana) e art. 170, VII (redução das desigualdades regionais e sociais).

Como se observou existem uma quantidade considerável de artigos que guardam relação com o ideário de justiça fiscal, entretanto existem dispositivos que possuem o mesmo escopo ou derivam de um mesmo valor de uma mesma diretriz. Portanto, passaremos esses dispositivos em conjunto.

Logo no início da Constituição, em seu art. 3º, é insculpido o dever de o Estado “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades

sociais e regionais” como um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil. A ideia de redução das desigualdades sociais é repetida no art. 170, VII que dispõe que a ordem econômica é fundada em valores como a justiça social e possui como princípio a redução das desigualdades sociais.

Os dois dispositivos trazem a redução das desigualdades sociais como diretriz a ser seguida pelo Estado guardando relação com o ideário de justiça fiscal, uma vez que a tributação pode ser utilizada como instrumento de redução das desigualdades sociais.

Em seguida, o art. 5º trata da igualdade perante a lei que é reafirmada no âmbito tributário no art. 150, II que determina a proibição de “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente”.

Por outro lado, Sacha Calmon afirma “em certas situações o legislador está autorizado a tratar desigualmente os iguais, sem ofensa ao princípio, tais são os casos derivados da extrafiscalidade e do poder de polícia” (Coelho, 2015, p. 234). Ademais, através da extrafiscalidade pode ser implementadas políticas públicas econômicas e sócias, visando a redução das desigualdades sociais.

Ao tratar do princípio da isonomia Carrazza (2015) leciona que este leva à justiça fiscal, mas para tanto seria necessário que a tributação esteja pautada no princípio da capacidade contributiva das pessoas e conclui que a justiça fiscal seria uma consequência da isonomia.

Vale destacar que o princípio constitucional da capacidade contributiva previsto no art. 145, §1º dispõe que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”, sendo verdadeiro instrumento concretizador da igualdade imposta pelos artigos anteriores.

Acerca do princípio da capacidade contributiva como instrumento de distribuição adequada do ônus tributário Antônio Roberto Winter de Carvalho aduz:

O princípio da capacidade contributiva, derivado do princípio da igualdade, dirige-se objetivamente ao legislador, atuando como agente dosador da obrigação tributária, de modo que o pagamento do tributo aconteça sem que incorra no perecimento da riqueza do sujeito passivo. (Carvalho, 2011, p. 86)

Complementa o autor, utilizando os ensinamentos de Werther Botelho, que o princípio da capacidade contributiva pode ser considerado tanto critério legitimador da tributação como critério para concretização do princípio da igualdade, pois garante tratamento isonômico aos contribuintes.

Aduz, ainda, que o princípio da capacidade contributiva aplicado associadamente com o princípio da igualdade seria critério comparativo à medida ideal.

Frise-se que os dispositivos constitucionais oferecem como solução para atender à capacidade econômica do contribuinte a progressividade, a proporcionalidade e a seletividade, previstas nos arts. 153, §2º, §3º e §4º, I; art. 155, §2º, III; art. 156, §1º, I e II.

Quanto à progressividade Malheiros (2013, p. 109). aduz que “é a melhor forma de afastar as injustiças no campo dos impostos e conseqüentemente, cumprir a igualdade tributária, em atenção a uma harmonia fiscal”. Assim, a progressividade é instrumento de justiça fiscal na medida em que seria sinônimo de redistribuição de riquezas. Para chegar a esta conclusão Malheiros cita a autora Betia Triger Grubenmacher que trata sobre a progressividade e sua importância para um sistema justo, afirmando que “para um sistema verdadeiramente justo, atuando como mecanismo de redistribuição de riquezas, a progressividade deve alcançar todos os tributos” (Malheiros, 2013, p. 108).

No tocante à proporcionalidade e sua relação com a justiça fiscal, Carrazza doutrina:

Assinale-se que a justiça tributária para ser alcançada, também depende do respeito aos direitos fundamentais do contribuinte, como o de ver observado o princípio da proporcionalidade, no caso dos impostos, as aptidões econômicas dos contribuintes – e assim avante. (Carrazza, 2015, p. 94)

Já quanto à seletividade e sua relação com a justiça fiscal, Carvalho afirma que a seletividade atua estimulando ou desestimulando o consumo de bens através de alíquotas diferentes de forma a atender os ditames da justiça fiscal.

A seletividade atua onerando de forma diversa os bens sobre a qual lança seus efeitos, construindo uma forma de discriminação com forte viés extrafiscal, atuando estimulando ou desestimulando o consumo de determinados bens, conforme conceitos

e condições a serem preenchidas a par da justiça distributiva. (Carvalho, 2011, p. 99)

Assim, não resta dúvida que os artigos 5º; 150, II; 145, § 1º; 153, §2º, §3º e §4º, I; art. 155, §2º, III; art. 156, §1º, I e II são expressões de justiça fiscal uma vez que todos implicam na imposição de distribuir de forma equânime o ônus tributário.

Posteriormente, o art. 5º, II preconiza o que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Essa diretriz foi ratificada no sistema tributário pelo art. 150, I da CF impondo a aplicação do princípio da legalidade.

O princípio da legalidade, apesar de não ser reconhecido por alguns autores, também é fundamental para a concretização da justiça fiscal considerando que todas as obrigações tributárias decorrem de lei, assim é a legislação que é responsável por determinar qual a carga tributária será suportada por cada indivíduo, ou seja, a legislação vai determinar como será a distribuição da carga tributária. Ademais, a legalidade é importante instrumento para evitar abusos pelo Estado.

Neste sentido, Carrazza (2015) citando Pietro Virga ensina que o princípio da legalidade não se limita imposição da instituição do tributo através da lei, mas também impõe os limites da necessidade de constar na lei os elementos essenciais e de não poder afrontar direitos constitucionalmente garantidos. Acrescenta que “a lei tributária deve conter critérios idôneos e suficientes para coartar quaisquer arbitrariedades do Fisco” (Carrazza, 2015, p. 299).

Por derradeiro, e para demonstrar a relação do princípio da legalidade com a justiça fiscal, Maneira (1994, p.161) doutrina sobre a utilização do princípio da legalidade como ferramenta de proteção e indução da igualdade, afirmando que “num sistema econômico que faz opção pela economia de mercado, a legalidade e a não surpresa, além de oferecerem segurança jurídica, são, na qualidade de normas gerais, fundamentais para se garantir igualdade aos que disputam o mercado” (Maneira, 1994, p.161).

Após, a constituição garante o direito à propriedade no seu art. 5º, XXII, e com o fito de proteger a propriedade da tributação veda a utilização do tributo com efeito confiscatório em seu art. 150, V.

Segundo Carvalho (2011) o princípio do não confisco é a principal barreira de proteção à propriedade, impondo uma tributação que seja propor-

cional de modo a não excluir a propriedade. Para consubstanciar sua ideia Carvalho (2011) cita Baleeiro (2003), evidenciando que o princípio do não confisco “veda que a incidência tributária seja sobremodo elevada a ponto de aproximar-se da desapropriação e do confisco” (Carvalho, 2011, p. 103).

Portanto, o princípio do não confisco se revela como importante diretriz para a realização da justiça fiscal uma vez que proíbe a tributação desproporcional, em outras palavras, ao proteger a propriedade está evitando que o indivíduo arque com uma carga tributária maior do que a que pode suportar revelando uma distribuição justa do ônus da carga tributária.

Seguidamente, o art. 150, III, alíneas “a”, “b” e “c” da CF prevê os princípios da irretroatividade e anterioridade, que também se amoldam à justiça fiscal por evitarem que o contribuinte seja surpreendido com a cobrança de tributo, possibilitando que o contribuinte se prepare para pagar o tributo e consiga cumprir com o seu dever satisfazendo o ônus tributário.

Na mesma esteira, Sacha Calmon trata sobre os princípios elencados acima como integrantes do princípio da não surpresa e ensina:

O princípio da não surpresa do contribuinte é de fundo axiológico. É valor nascido da aspiração dos povos de conhecerem com razoável antecedência o teor e o quantum dos tributos a que estariam sujeitos no futuro imediato, de modo a poderem planejar as suas atividades levando em conta os referenciais da lei. (Coelho, 2015, 214)

Relembrando as lições de Maneira (1994) a não surpresa oferece segurança e jurídica e é fundamental para garantir igualdade.

Ulteriormente, com o intuito de evitar distorções na carga tributária em razão da localização geográfica os artigos 150, V; 151 e 152 da CF estatuem os princípios da liberdade de tráfego de pessoas e seus bens, da uniformidade territorial e da não diferenciação tributária, proibindo cargas tributárias diferentes. Por outro lado, o art. 151 admite “a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País”. Portanto, tais dispositivos buscam harmonizar a carga tributária em todo o território nacional de forma a promover a igualdade entre todas as regiões e refletem o ideário da justiça fiscal.

Segundo Paulo Caliendo (2008), citado por Carvalho (2011, p. 112),

O princípio da uniformidade geográfica tenta preservar a neutralidade fiscal de um mercado integrado, impedindo distorções ge-

ográficas sobre a alocação de recursos com bases meramente fiscais. Igualmente, no princípio da liberdade de tráfego, tenta-se preservar a igualdade geográfica de um mercado nacional.

Aduz, ainda, o referido autor que em decorrência do manto protetivo do pacto federativo surgem dois princípios o da liberdade de tráfego de pessoas e bens, exigindo uma tributação uniforme em todo o território.

Adiante, o art. 153, §4º, II da constituição prevê a uma imunidade específica do ITR dispondo que “não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel”. Tal dispositivo retrata que o ônus tributário deve ser distribuído com quem realmente pode arcá-lo sendo verdadeira expressão de justiça fiscal.

Segundo Leão (2015) a Constituição ao regulamentar a tributação sobre o a propriedade rural buscou estimular o cumprimento da função social da propriedade e mais especificamente quanto à imunidade específica do ITR buscou dar tratamento diferenciado para o pequeno produtor rural conforme a sua capacidade contributiva, atendendo os ditames da justiça social e fiscal.

Por fim, o art. 150, §6º da CF dispõe:

Art. 150, § 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

Cumpra destacar que é possível os entes federativos concederem benefícios fiscais com finalidade indutora, buscando a redução das desigualdades sociais. Inclusive, segundo Hugo de Brito Machado (não há que se falar em inconstitucionalidade em qualquer destas isenções que almejem essa finalidade, considerando a insistência da CF em promover a redução das desigualdades regionais e sociais. Assim, quando as concessões de benefícios fiscais são utilizadas para reduzir as desigualdades sociais refletiriam na materialização da justiça fiscal.

Diante do exposto, é perceptível a grande quantidade de dispositivos constitucionais com a função de estabelecer comportamentos compatíveis com a isonomia, com a distribuição adequada do ônus tributário e a redução das desigualdades sociais, permitindo o desenvolvimento econômico e social de determinada sociedade.

Depois de compreendido a densificação da justiça fiscal, sua relação com os modelos de Estado e analisado os dispositivos constitucionais que são compatíveis com a ideia de justiça fiscal passaremos a analisar a justiça fiscal sob a ótica de Klaus Tipke, referência nos temas justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva, inclusive sendo citado por vários autores utilizado neste trabalho.

# FUNDAMENTOS DA JUSTIÇA FISCAL SOB A ÓTICA DE KLAUS TIPKE

Conforme visto anteriormente existe uma grande quantidade de estudos acerca da justiça fiscal, sendo abordado por várias perspectivas diferentes. Merece destaque neste tema os apontamentos de Klaus Tipke, por isso este tópico tem por objetivo analisar a justiça fiscal sob a ótica deste doutrinador.

Ressalte-se, primeiramente, que Tipke evidencia a distinção entre o aspecto formal e o aspecto material do Estado de Direito. No aspecto formal o Estado de Direito deve garantir a segurança jurídica, inclusive na seara tributária, que para se concretizar os tributos só podem ser arrecadados em conformidade com a legislação vigente. Entretanto, o Estado de Direito não pode se restringir à concepção formal, devendo se preocupar com a concepção material, não podendo promulgar leis materialmente justas.

Assim, os Estados de Direito são obrigados a criar um Direito justo, e consequentemente um Direito Tributário justo. Neste passo, como o Brasil é um Estado Social de Direito o Direito Tributário deve ser pautado na justiça.

Completa que a criação de um Direito justo pressupõe princípios, pois cria uma medida uniforme, proporcionando tratamento isonômico e imparcial. Ademais, os princípios são necessários “quando direitos e obrigações, cargas e reivindicações devem ser repartidos entre membros de uma comunidade” (Tipke, 2002, p. 19).

Entretanto, apenas a existência de princípios não garante a construção de uma justiça material e para demonstrar leciona que “mesmo que todos sejam formalmente tratados de igual modo, não são tratados, porém, de maneira justa se o princípio ou o critério não é justo” (Tipke, 2002, p. 20).

Portanto, para a construção da justiça é necessário escolher o critério adequado. Ocorre que não existe um critério uniforme para todo o Direito, havendo um critério mais adequado para cada ramo do Direito. Em outras palavras, ao criar o Direito, inclusive o Direito Tributário, deve ser decidido qual princípio ou qual critério é mais adequado para o particular ramo do Direito. Estaríamos diante de uma justiça adequada à matéria.

Tipke (2002, p. 22) aponta as consequências negativas para a criação de leis sem orientação de princípios adequados à matéria:

- No lugar de um Direito justo, racional, compreensível, claro e razoável coloca-se um Direito injusto, arbitrário, particular, lacunoso, contraditório, incompreensível e complicado, que – se sequer possível - é de difícil ensino e estudo.
- Para o exame da observância do princípio da igualdade falta o critério de comparação.
- A política jurídica é intelectual e teoricamente impotente diante de poderosos grupos de interesse (lobbies) e de uma clientela de eleitores interessados em privilégios quando ela não puder fundamentar-se em critérios de justiça adequados ao Estado de Direito.
- A consciência jurídica perde referencial e passa a ser atormentada por conteúdos legais arbitrários.
- A um Direito Tributário injusto não se pode vincular um Direito Penal justo.

Expostas estas considerações, Tipke (2002, p. 21-22) passa a definir como decidir qual o princípio adequado à matéria.

Na busca do princípio adequado à matéria deve ser também questionado, considerando a finalidade do ramo do Direito, qual dos diversos princípios possivelmente pertinentes melhor corresponde aos direitos fundamentais da Constituição, qual é amplamente aceito, quais consequências favoráveis e desfavoráveis tem um princípio, se este pode ser realizado de modo isonômico na prática.

No que diz respeito ao Direito Tributário, “a justa repartição da carga tributária total entre os cidadãos é imperativo ético para todo Estado de Direito” (Tipke, 2002, p. 27-28), assim o princípio adequado à matéria é o princípio da capacidade contributiva.

O Direito Tributário encontra as desigualdades econômicas existentes numa economia de mercado. O princípio da igualdade exige que a carga tributária total seja igualmente distribuída entre os cidadãos. O componente social da justiça exige que ricos contribuam proporcionalmente mais que os mais pobres. (Tipke, 2002, p. 17)

Vale destacar que o referido princípio está previsto no art. 145, §1º da Constituição Brasileira determina que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte( ... )”.

Ao analisar o art. 145, §1º da Constituição Tipke afirma que muito embora a expressão “sempre que possível” transpore uma ideia de discricionariedade este seria obrigatório considerando que no Estado de Direito o legislador é obrigado a promulgar leis justas, inclusive leis fiscais justas.

Ainda sobre o princípio da capacidade contributiva, aponta a possibilidade deste princípio concorrer ou colidir com outros, citando como exemplo os princípios do imposto “per capita” e da equivalência. Devendo neste caso ser solucionada a colisão entre eles, sempre dando preferência ao princípio da capacidade contributiva aos princípios do imposto per capita e da equivalência.

Tal preferência está consubstanciada nas seguintes razões: o princípio da capacidade contributiva realista, pois devem pagar apenas aqueles que podem pagar; a inversão do princípio é inaceitável no Estado Social e o princípio da capacidade contributiva não fere direito fundamental nenhum.

Ademais, não é possível indicar outro princípio mais justo, inclusive os seus críticos não costumam indicar qualquer outro princípio mais justo.

Segundo Tipke “a realização do princípio da capacidade contributiva é um progresso perante uma tributação arbitrária, sem princípios, perante uma tributação segundo o oportunismo político, perante um pragmatismo ou fiscalismo ilimitado”. (Tipke, 2002, p. 29-10)

Ainda sobre o princípio da capacidade contributiva, enfatiza que é importante instrumento de proteção à dignidade humana e ao mínimo existencial, pois não haverá capacidade contributiva enquanto não ultrapassar o mínimo existencial. Neste contexto leciona que “a capacidade contributiva começa além do mínimo existencial. No entanto, o princípio da capacidade contributiva não nos possibilita concluir onde a capacidade contributiva termina” (Tipke, 2002, p. 46).

Por fim, o autor responde a crítica de alguns economistas sobre o enfatismo econômico, pelo qual a justiça fiscal, a tributação isonômica segundo a capacidade contributiva, podem ser negligenciadas em razão de otimizar os efeitos econômicos dos impostos.

Primeiramente refuta a ideia de que a justiça fiscal perturba necessariamente a eficiência econômica, posteriormente argumenta que se o enfatismo econômico conduzisse a um nível material de vida melhor do que aquele proporcionado por a um padrão de vida não alcançável por uma tributação justa seria aceitável afastar o princípio da capacidade contributiva. Conclui

que a justiça fiscal deve prevalecer sobre a economia.

Dessa forma, em apertada síntese, Tipke sustenta que no Estado de Direito é imperativo a construção de um Direito justo a partir de princípios justos escolhidos em conformidade com a adequação à matéria, sendo o princípio da capacidade contributiva o critério adequado no ramo do Direito Tributário. Em outras palavras, o princípio da capacidade contributiva é condição imprescindível para a realização da justiça fiscal.

Diante desta conclusão, passaremos a analisar a relação entre a justiça fiscal e o princípio constitucional da capacidade contributiva.

# A JUSTIÇA FISCAL E O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Ao estudarmos o conceito de justiça fiscal ficou demonstrado que este está associado à distribuição adequada do ônus da carga tributária respeitando a capacidade de cada um em suportá-la, bem como que existem vários dispositivos constitucionais que almejam alcançá-la. Dentre elas se destaca o que positivou o princípio da capacidade contributiva. Nas palavras de Fernando Aurélio Zilveti “a melhor expressão de justiça fiscal é a capacidade contributiva” (Zilveti, 2004, p. 124).

Aproveitando as lições de Conti (1997), já expostas anteriormente, temos que para haver um sistema tributário ideal é necessário que o mesmo esteja consoante o ideário da justiça fiscal, o que só poderá ser alcançado com a aplicação de dois princípios, o princípio do benefício e o princípio da capacidade contributiva. Com a aplicação destes dois princípios teríamos que o contribuinte arcaria com o encargo tributário na medida da sua capacidade de contribuição e na medida em que se usufrísse dos benefícios custeados com recursos públicos. Portanto, os dois princípios são indissociáveis tanto entre si como na relação de ambos com a realização da justiça fiscal.

Segundo Baptista (2007, p. 130) “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”.

No mesmo sentido, Iatarola (2005) citando Tipke, ressalta que a justiça no ramo do direito tributário é alcançada pela isonomia, que por sua vez é guiada pelo princípio da capacidade contributiva. Sendo este o princípio com critérios mais justo para a aplicação do princípio da igualdade.

Acrescenta, ainda, que o princípio da capacidade contributiva é princípio inerente à justiça fiscal uma vez que preconiza a tese igualitária, inclusive é o principal princípio de justiça fiscal considerando que na sua observância traz como reflexo a observância de direitos humanos fundamentais da limitação do poder de tributar.

Azevedo (2013) doutrina que o princípio da capacidade contributiva deve ser respeitado desde a elaboração da norma que vier a instituir o tributo,

momento em que deverão ser analisadas as desigualdades naturais existentes para impor alguma espécie de discriminação na graduação do tributo, somente sendo justa a atividade tributária do Estado se for adequada à capacidade econômica da pessoa que deva suportar o ônus tributário.

Portanto, conforme a autora o princípio da capacidade contributiva é o instrumento legitimador da discriminação tributária, devendo a estrutura tributária almejá-la com o fito de distribuir adequadamente o ônus tributário entre os indivíduos. Em outras palavras, no momento de legislar para instituir ou majorar um tributo, graduando segundo a capacidade econômica, deve ser adotado um critério de diferenciação. Entretanto, Azevedo (2013) afirma que só haverá justiça fiscal ao escolher o critério de diferenciação deverá se o tratamento diferenciado estiver em conformidades com as diretrizes da Constituição Federal.

Diante do acima exposto fica claro que a capacidade contributiva é a medida para a justiça fiscal. Por oportuno, destacamos que segundo Porto (2016, p. 97), citando Tipke, “a avaliação da capacidade contributiva, como medida da tributação, impõe a preservação de um mínimo existencial, partindo-se da premissa de que assegurar a existência digna é compromisso estatal”.

Não podemos nos olvidar da proteção à propriedade, que proíbe a tributação excessiva ao ponto de configurar o confisco, devendo também ser considerada a vedação do confisco na graduação do tributo, ou seja, o confisco assim como o mínimo existencial é um parâmetro para a capacidade contributiva. Porto corrobora com o entendimento de que o não confisco está relacionado com a capacidade contributiva.

“Por outro lado, mesmo que observada a proteção do mínimo vital, não se pode admitir que a tributação seja graduada num patamar que imponha restrição ao direito de propriedade, livre iniciativa e até mesmo à liberdade. Nesse sentido, além de um limite mínimo, a tributação possui um limite máximo, calcada na ideia de vedação de confisco.” (Porto, 2016, p. 97)

Trilhando essa faixa, para que a tributação seja considerada justa, dentro das diretrizes da capacidade contributiva, é necessário que a capacidade contributiva não ultrapasse os limites do mínimo existencial e do não confisco.

Por fim, Ricardo Lobo Torres, citado por Gregório (2011, p. 61), “a capacidade contributiva é o princípio mais importante de justiça fiscal, vez que

determina a exata contribuição de cada um, proporcionalmente às suas rendas e haveres, independente de sua eventual disponibilidade financeira”.

Por outro lado, mesmo reconhecendo a importância do princípio da capacidade contributiva Baptista faz uma crítica à eficácia do princípio alegando que “o sistema tributário brasileiro se assenta na regressividade, ou seja, aqueles que têm menor capacidade contributiva é que arcam com a maior carga tributária”. (Baptista, 2007, p. 129). Afirma ainda que a eficácia depende do grau de desenvolvimento do povo, trazendo a lição de Hugo de Brito Machado:

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. (Baptista, 2007, p. 130)

Outra crítica de Baptista (2007) é quanto à avaliação da capacidade econômica de contribuir na distribuição dos encargos tributários a cada, não devendo essa avaliação se resumir apenas nos bens patrimoniais do indivíduo, mas também deve considerar 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 de combinação de ambos” (Baptista, 2007, p. 130).

Vale destacar, que mesmo apontando críticas à eficácia e à avaliação da capacidade contributiva Baptista não refuta a ideia de que o princípio da capacidade contributiva é instrumento indispensável para a concretização da justiça fiscal, ao contrário, vai além, afirmando que além de justiça fiscal é possível alcançar a justiça social através do princípio da capacidade contributiva.

Segundo Baptista (2007, p. 130) “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”. Destacando os investimentos na educação, cultura e informação.

Vale destacar, que tais investimentos são capazes de melhorar a vida das pessoas possibilitando igualdade de condições. Para tanto, além da arrecadação adequada respeitando a capacidade contributiva é necessário a alocação correta dos recursos arrecadados, promovendo a inclusão social.

Nessa mesma linha, Baptista dispõe:

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 de consumo) e imateriais (acesso a cultura, educação e lazer). (Baptista, 2007, p. 131)

Acerca da distribuição dos bens na sociedade, Iatrola anuncia que esta distribuição dos bens na sociedade é denominada de princípio da diferença, tendo três pressupostos. O primeiro pressuposto é a distribuição no âmbito dos bens de forma a trazer um benefício maior para os mais desfavorecidos. O segundo pressuposto é a possibilidade de todos os indivíduos ocuparem posições e funções na sociedade. E por fim, o terceiro pressuposto é que os indivíduos tenham igualdade de oportunidades com condições mínimas de existência.

Deste modo, a aplicação de fato do princípio constitucional da capacidade contributiva num primeiro momento concretizaria a justiça fiscal, implicando numa igualdade econômica, porém, posteriormente, concretizaria a justiça social permitindo igualdade de oportunidades e inclusão social.

Por fim, em face da importância do princípio da capacidade contributiva para a concretização da justiça fiscal e das dificuldades em aplicá-lo de forma eficaz, demonstra-se imprescindível um exame sistemático de seu conteúdo, características e da maneira como esse princípio é concretizado, almejando que sua finalidade seja atingida.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente obra buscou analisar a justiça fiscal no contexto do neoliberalismo e da Constituição Federal de 1988, partindo da compreensão de que a tributação não pode ser reduzida a um simples instrumento arrecadatório, mas deve ser concebida como importante mecanismo de concretização da justiça social, da igualdade material e da dignidade da pessoa humana. Demonstrou-se que a justiça fiscal está diretamente relacionada à distribuição equitativa da carga tributária entre os indivíduos da sociedade, observando-se a capacidade contributiva de cada contribuinte e os limites impostos pelos direitos e garantias fundamentais.

Inicialmente, verificou-se que a justiça fiscal possui natureza autônoma, embora intimamente vinculada à justiça social, especialmente porque ambas compartilham o objetivo de reduzir desigualdades sociais e promover a redistribuição de renda. Constatou-se, ainda, que a justiça fiscal constitui verdadeiro instrumento de cidadania, na medida em que o dever de pagar tributos representa importante elemento de participação do indivíduo na construção do bem comum e no financiamento das atividades estatais.

Ao analisar a evolução da tributação nos diferentes modelos de Estado, observou-se que a compreensão acerca da justiça fiscal sofre profundas alterações conforme a função atribuída ao Estado em cada momento histórico. No Estado Liberal, predominava uma tributação voltada essencialmente à arrecadação e pautada em uma igualdade meramente formal, sem maiores preocupações com a redistribuição de renda ou com a capacidade contributiva. Com o surgimento do Estado Social e, posteriormente, do Estado Democrático de Direito, a tributação passou a assumir relevante função extrafiscal, tornando-se instrumento de redução das desigualdades sociais, promoção da igualdade material e concretização dos direitos fundamentais. Por outro lado, verificou-se que a ascensão do neoliberalismo reacendeu discursos favoráveis à redução da intervenção estatal, ao enfraquecimento da solidariedade social e à limitação da função redistributiva da tributação, trazendo novos desafios para a efetivação da justiça fiscal.

No âmbito constitucional, demonstrou-se que a Constituição Federal de 1988 adotou um modelo tributário comprometido com a justiça social e com a redução das desigualdades sociais e regionais. Diversos dispositivos constitucionais evidenciam esse compromisso, especialmente os princípios da igualdade, da capacidade contributiva, da progressividade, da seletividade-

de, da vedação ao confisco e da legalidade tributária. Assim, concluiu-se que a justiça fiscal encontra sólido fundamento constitucional, funcionando como diretriz interpretativa e estruturante do Sistema Tributário Nacional.

Os ensinamentos de Klaus Tipke revelaram-se fundamentais para a compreensão da justiça fiscal, sobretudo ao defender que o Direito Tributário deve ser orientado por critérios materialmente justos e adequados à sua finalidade. Nesse contexto, destacou-se o princípio da capacidade contributiva como principal critério de justiça tributária, por permitir a distribuição proporcional do ônus tributário conforme as condições econômicas de cada contribuinte. Verificou-se, ainda, que a capacidade contributiva não se limita à arrecadação, mas constitui importante mecanismo de proteção da dignidade humana, do mínimo existencial e da vedação ao confisco.

Por fim, concluiu-se que a concretização da justiça fiscal depende da efetiva aplicação do princípio da capacidade contributiva em todas as etapas da atividade tributária, desde a elaboração da norma até sua interpretação e aplicação concreta. Somente a partir de uma tributação pautada na igualdade material, na redistribuição de renda e na observância das reais condições econômicas dos contribuintes será possível construir um sistema tributário compatível com os fundamentos do Estado Democrático de Direito e com os objetivos constitucionais de promoção da justiça social. Assim, a justiça fiscal revela-se não apenas como exigência jurídica e constitucional, mas também como condição indispensável para a construção de uma sociedade mais livre, justa, solidária e menos desigual.

## REFERÊNCIAS

- ÁGUIA, José Maurício Pereira. **Imposto sobre Valor Agregado: abordagem teórica e prática.** In IVA para o Brasil Contributos para a Reforma da Tributação do Consumo. Belo Horizonte: Fórum, 2007.
- ANDRADE, Maria Margarida de. **Redação Científica – elaboração de TCC passo a passo.** São Paulo: Factash Editora, 2007.
- ARAUJO, Ewerton Felipe de Melo. **Impacto da desoneração da cesta básica e do aumento do Programa Bolsa Família sobre a utilidade da classe baixa e nível de focalização do PBF que iguala os efeitos das duas políticas.** 50 f. Dissertação (Mestrado em Economia) – Universidade Federal de Pernambuco, CCSA, Recife, 2015.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária.** 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.
- AZEVEDO, Naiara Silveira. **O Princípio da Capacidade Contributiva e seus mecanismos para efetividade da Justiça Fiscal.** 102 f. Dissertação (Programa de Mestrado em Direito) – Centro Universitário FIEO, Osasco, 2013.
- AZEVEDO, Plauto Faraco de. **Justiça distributiva e aplicação do direito.** Porto Alegre: Fabris, 1998.
- BAPTISTA, Hélio Daniel de Favare. **Justiça tributária, justiça distributiva e solidariedade social: aplicação do princípio da capacidade contributiva.** 139 f. Dissertação (Programa de Mestrado em Direito) – Centro Universitário de Marília, Marília, 2007.
- BRASIL. **Cesta básica.** Disponível em: <https://www.dieese.org.br/metodologia/metodologiaCestaBasica.pdf>. Acesso em: 20 mar de 2017.
- \_\_\_\_\_. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília, DF: Senado Federal, 1988.
- \_\_\_\_\_. **Lei nº 5.172, de 26 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.html](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.html). Acesso em: 20 nov. 2015.
- \_\_\_\_\_. **Lei nº 185, de 14 de janeiro de 1936.** Institue as comissões de salário mínimo. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1930-1939/lei-185-14-janeiro-1936-398024-publicacaooriginal-1-pl.html>. Acesso em: 20 abr. 2017.

\_\_\_\_\_. **Decreto-Lei nº 399, de 30 de abril de 1938.** Aprova o regulamento para execução da Lei n. 185, de 14 de janeiro de 1936, que institui as Comissões de Salário Mínimo. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1930-1939/decreto-lei-399-30-abril-1938-348733-publicacaooriginal-1-pe.html>. Acesso em: 20 abr. 2017

BONAVIDES, Paulo. **Do estado liberal ao estado social.** São Paulo: Malheiros, 2001.

BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana: entre direitos e deveres fundamentais.** Livraria do Advogado Editora, 2009.

BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. **Tributação no Brasil do século XXI: uma abordagem hermenêuticamente crítica.** Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

CAMARGO, Juliana Wernek de. **O IPTU como instrumento de atuação urbanística.** Belo Horizonte: Fórum, 2008.

CANAZARO, Fábio. **Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo.** Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição.** 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos no estado democrático de direito.** Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

CARVALHO, Antônio Roberto Winter de. **Normas tributárias indutoras no federalismo fiscal.** 223 f. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Direito – Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2011.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário.** 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. **Confisco tributário.** São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2002.

CAUREO, Elisângela Simon. Capacidade contributiva, tributação indireta e mínimo existencial. **Revista da Procuradoria Geral do Estado**, Porto Alegre, v. 36, n. 76, p. 103-152, jul./dez. 2015. Disponível em: <http://www.pge.rs.gov.br/upload/arquivos/201703/22152509-revista-pge-76-integra.pdf>. Acesso em: 16 mar. 2017.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997.

CORREIA, Emanuelle Araújo. **A efetividade dos incentivos fiscais ambientais por meio de políticas públicas para a redução das desigualdades regionais**. 135 f. Dissertação (Mestrado em direito) - Universidade de Marília, Marília, 2010.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

DANTAS, Eric de Moraes e. **Capacidade contributiva como limite à liberdade de conformação do legislador em impostos extrafiscais de finalidade ambiental: uma análise jusfundamental**. 165 f. Dissertação (Programa de Pós-graduação em Direito) - Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2013.

DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2010.

GALLI, Marcella. Isenção de impostos sobre alimentos de primeira necessidade. **Revista Aporia**. Campos Gerais, 4 ed., p. 38-45, jul./dez., 2015. Disponível em: <http://www.cescage.edu.br/aporia>. Acesso em: 20 abr. 2017.

GIOTTI, Daniel. **Solidariedade, moralidade e eficiência como critérios de justiça tributária**. In: FUX, L.; QUEIROZ, L. C. S. de; ABRAHAM, M. (Org.). Tributação e justiça fiscal. Rio de Janeiro: GZ, 2014. p. 131-158.

GREGÓRIO, Argos. **A capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

GONÇALVES, Sérgio Luiz Agostinho. **A incidência tributária indireta sobre os gêneros alimentícios da cesta básica e suas implicações na administração dos recursos familiares – Viçosa/MG**. 73 f. Tese (Programa de Pós-graduação em Economia) - Universidade Federal de Viçosa, Viçosa, 2006.

IATAROLA, Ana Cristina Silva. **CAPACIDADE CONTRIBUTIVA Princípio norteador de justiça tributária e sua limitação pelos direitos fundamentais: mínimo existencial versus não confisco tributário**. 151 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade Gama Filho, Rio de Janeiro, 2005.

KUNDE, B. M.; PEDROSO, M.; SWAROWSKI, V. C.. **O princípio da solidariedade e constitucionalização do direito privado: uma análise conceitual e usa inter-relação**. In: SEMINÁRIO INTERNACIONAL DE DEMANDAS SOCIAIS E POLÍTICAS PÚBLICAS NA SOCIEDADE CONTEMPORÂNEA, 6., 2014. Santa Cruz do Sul. Anais... Santa Cruz do Sul: EDUNISC, 2014. Disponível em: <http://online.unisc.br/acadnet/anais/index.php/sidssp/article/download/11671/1500>. Acesso em: 02 de jan. 2017.

LEAL, Mônia Clarissa Hennig. **Manual de metodologia da pesquisa para o direito**. 1ª reimpressão. Santa Cruz do Sul: EDUNISC, 2009.

LEÃO, Celina Gontijo. **ITR e IPTU: o contraste entre as finalidades sociais e a gestão praticada**. 144 f. Dissertação (Mestrado em Gestão Pública e Sociedade) - Universidade Federal de Alfenas, Varginha, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito constitucional tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MALHEIROS, Carolina Rocha. **A progressividade no impostos (os princípios da igualdade e da capacidade contributiva) (perfil constitucional)**. 206 f. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Direito - Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2013.

MANEIRA, Eduardo. **O princípio da não surpresa do contribuinte**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

MARCON, Giancarla Coelho Naccarati. **Considerações sobre o princípio da capacidade contributiva no ordenamento jurídico brasileiro**. 146 f. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Direito – Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP, São Paulo, 2015.

MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida. **Princípio da capacidade contributiva: a sua aplicação nos casos concretos**. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

MELO, José Eduardo Soares de. **Capacidade Contributiva, in Caderno de Pesquisas Tributárias**, vol. 14. São Paulo: Resenha Tributária, 1989.

MELLO, Elizabete Rosa de. **Direito fundamental a uma tributação justa**. São Paulo: Atlas, 2013.

MENESCAL, Ana Mônica Filgueiras. **A seletividade como instrumento concretizador da justiça fiscal no âmbito do ICMS**. 188 f. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Direito Constitucional – Mestrado e Doutorado) – Universidade de Fortaleza, Fortaleza, 2007.

MORSCH, Natália de Azevedo. **Justiça fiscal e neutralidade fiscal: a questão do ICMS nas operações interestaduais.** 181 f. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Direito – Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2006.

NAKAGAKI, Ruti Kazumi. **O Princípio do não confisco no direito tributário.** 202 f. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Direito do Estado – Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2010.

NOBRE JÚNIOR, Edilson Pereira. **Princípio constitucional da capacidade contributiva.** Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2001.

PAWLOWSKY, Karina. **A utilização de tributo com efeito de confisco e sua vedação constitucional.** Belo Horizonte: Fórum, 2012.

PERES, Eliane Lamarca Simões. **Justiça fiscal e progressividade.** 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2013.

PEZZI, Alexandra Cristina Giacomet. **Dignidade da pessoa humana: mínimo existencial e limitação à tributação no estado democrático de direito.** 1. ed. Curitiba: Juruá, 2011.

PNUD/RDH. **Relatório de desenvolvimento humano 2016 – desenvolvimento humano para todas as pessoas.** N. York, PNUD/ONU, 2016. Disponível em: [http://hdr.undp.org/sites/default/files/hdr\\_2016\\_report\\_spanish\\_web.pdf](http://hdr.undp.org/sites/default/files/hdr_2016_report_spanish_web.pdf). Acesso em: 25 de mar. 2017

PORTO, Éderson Garin. **A colaboração no direito tributário: por um novo perfil de relação obrigacional tributária.** Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016.

REIS, Jorge Renato dos; BAGATINI, Julia. O direito fundamental da solidariedade à luz da constitucionalização do direito privado. [Editorial]. **Revista Jurídica Cesumar** - Mestrado, v. 14, n. 2, p. 369-385, jul./dez., 2014. Disponível em: <http://periodicos.unicesumar.edu.br/index.php/revjuridica/article/download/2779/2428>. Acesso em: 02 de fev. 2017.

RICCI, Henrique Cavalheiro. **Direito tributário ambiental e isonomia fiscal: Extrafiscalidade, limitações, capacidade contributiva, proporcionalidade e seletividade.** Curitiba: Juruá, 2015.

ROCHA, Paulo Victor Vieira da. **Substituição tributária e proporcionalidade: entre a capacidade contributiva e praticabilidade.** São Paulo: Quartier Latin, 2012.

RODRIGUES, H. T.; SCHMIDT, M.. **O princípio da solidariedade em tempos de neoliberalismo: uma análise a partir da tributação brasileira.** In: SEMINÁRIO INTERNACIONAL DE DEMANDAS SOCIAIS E POLÍTICAS PÚBLICAS NA SOCIEDADE CONTEMPORÂNEA, 8., 2016. Santa Cruz do Sul. Anais... Santa Cruz do Sul: EDUNISC, 2016. Disponível em: <http://online.unisc.br/acadnet/anais/index.php/sidspp/article/view/15809/3708>. Acesso em: 02 de jan. 2017.

ROHENKOHL, Marcelo Saldanha. **O princípio da capacidade contributiva no Estado democrático de Direito (Dignidade, igualdade e progressividade na tributação).** São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SANTOS, Everson Vieira dos. **Carga tributária indireta sobre o custo do cesto básico na Região Metropolitana de Porto Alegre.** 154 f. Tese (Doutorado em Economia) – Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Faculdade de Ciências Econômicas, Programa de Pós-Graduação em Economia, Porto Alegre, 2011.

SANTIAGO, Myrian Passos. **Tributação do ilícito.** Belo Horizonte: Del Rey, 2005.

SILVA, Bárbara Raquel de Azevedo da. **O princípio da capacidade contributiva e sua relação com a (des)igualdade social.** 121 f. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Direito – Mestrado) – Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS, São Leopoldo, 2010.

STRECK, Lênio Luiz. **Jurisdição constitucional e hermenêutica: uma nova crítica do direito.** 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

STRECK, Lênio Luiz; MORAIS, José Luis Bolsan de. **Ciência política e Teoria Geral do Estado.** 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

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

TORRES, Ricardo Lobo. **Justiça distributiva: social, política e fiscal, in Revista de Direito Tributário nº 70.** São Paulo: Malheiros, S.d., p. 27-39.

VALADÃO, Alexsander Roberto Alves. **Espécies tributárias e o mínimo existencial: contributo para o desenvolvimento de um estado fiscal sustentável.** Curitiba: Juruá, 2013.

VASCONCELOS, Inessa da Mota Linhares. **Efetivação da justiça tributária: a constitucionalidade da dedução de despesas com medicamentos adquiridos pelo contribuinte da base de cálculo do IRPF.** 369 f. Tese

(Programa de Pós-Graduação em Direito Constitucional – Mestrado e Doutorado) – Universidade de Fortaleza, Fortaleza, 2012.

ZILVETI, Fernando Aurelio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

## SOBRE O AUTOR

### Lívio Augusto de Carvalho Santos

É doutorando em Direito pela Universidade de Marília (UNIMAR) e mestre em Direito pela Universidade de Santa Cruz do Sul (UNISC). Especialista em Direito Empresarial e em Ciências Criminais, atua como Coordenador Pedagógico da Escola Judiciária do Tribunal de Justiça do Piauí (EJUD/TJPI), além de coordenador e professor do curso de Direito, docente em cursos de pós-graduação e preparatórios para OAB e concursos públicos. Possui experiência acadêmica e profissional nas áreas de Direito Tributário, Processo Civil, Direito Constitucional, Metodologia Científica, Metodologias Ativas de Ensino-Aprendizagem e Inovações Tecnológicas aplicadas à educação e ao sistema de justiça. É autor e organizador de livros e artigos científicos, parecerista de periódicos jurídicos e avaliador do CONPEDI. Desenvolve pesquisas voltadas à justiça fiscal, capacidade contributiva, tributação e redução das desigualdades sociais, com atuação também em projetos de extensão, formação de magistrados e inovação no ensino jurídico.

# ÍNDICE REMISSIVO

## B

bem-estar 13, 23  
burocracia 20, 24

## C

cidadania 10, 16, 17, 45  
comunicação 25, 30  
concretização 9, 10, 13, 14, 15, 26, 32, 33, 43, 44, 45, 46  
crise financeira 26

## D

democrática 24  
desigualdades 9, 13, 20, 22, 24, 25, 26, 28, 29, 30, 31, 35, 38, 42, 45, 49, 54  
direito 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 19, 23, 25, 29, 30, 33, 39, 41, 42, 47, 48, 49, 50, 51, 52, 53  
direitos fundamentais 9, 10, 14, 32, 38, 45, 49  
direitos humanos 14, 41, 49  
direitos sociais 22, 23

## E

econômica 27, 28, 31, 32, 38, 39, 41, 42, 43, 44  
educação 20, 43, 44, 54  
eleito 16

estatais 9, 20, 27, 45

## G

gasto público 22, 23

gastos públicos 20, 23

gestão 18, 50

## I

igualdade material 9, 10, 21, 22, 24, 29, 45, 46

inclusive 12, 21, 23, 24, 29, 36, 37, 39, 41, 43

instrumento 9, 10, 16, 19, 23, 31, 32, 33, 39, 42, 43, 45, 48, 50

instrumentos 9

isonomia 23, 31, 35, 41, 51

## J

jurídica 11, 19, 25, 29, 33, 34, 37, 38, 46

juristas 11

justiça 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 49, 50, 52, 54

## L

legalidade 9, 11, 30, 33, 46

legislação 33, 37

lei 15, 19, 21, 31, 33, 34, 35, 47, 48

leis 13, 15, 19, 37, 39

liberdade 6, 12, 14, 15, 17, 19, 23, 27, 30, 34, 35, 42, 49

# M

marginalização 30

# N

neoliberal 9, 18, 26, 27

normas 13, 15, 29, 33, 47

# O

ordenamentos jurídicos 12

# P

políticas públicas 23, 31, 49

político 9, 24, 39

princípio 10, 11, 12, 15, 21, 23, 30, 31, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 42, 43, 44, 46, 47, 50, 52

princípios 9, 10, 12, 13, 14, 15, 19, 34, 35, 37, 38, 39, 40, 41, 45, 50

# R

recursos públicos 18, 41

# S

segurança 19, 20, 26, 33, 34, 37

segurança pública 19

serviços 6, 20, 25, 27, 30

sistema 6

sistema tributário 14, 16, 18, 33, 41, 43, 46

social 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 18, 19, 22, 24, 25, 26, 27, 31, 35, 38, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 52

sociedade 9, 11, 12, 13, 15, 16, 18, 21, 25, 26, 35, 43, 44, 45, 46

solidariedade 9, 18, 25, 26, 45, 47, 50, 51, 52

## T

tributação 9, 10, 14, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 23, 24, 26, 27, 28, 29, 31, 32, 33, 34, 35, 39, 42, 45, 46, 48, 50, 51, 52, 54

tributar 15, 41

tributária 9, 10, 13, 14, 16, 18, 20, 23, 27, 29, 30, 31, 32, 33, 34, 37, 38, 41, 42, 43, 45, 46, 47, 48, 49, 51, 52

tributário 9, 10, 13, 14, 15, 16, 18, 21, 29, 30, 31, 33, 34, 35, 41, 42, 43, 45, 46, 47, 48, 49, 50, 51, 53

tributários 10, 14, 27, 41, 43, 49

tributo 9, 16, 17, 21, 29, 31, 33, 34, 35, 41, 42, 51





# CONSTITUIÇÃO

DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL

1988

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

...

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir-lhes efetividade, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.



**AYA EDITORA**  
**2026**

-0.15 ▼

-0.65 ▼

+0.32 ▲

-1.23 ▼