



# A Capacidade Contributiva e a Justiça Distributiva no Brasil

## *Contributive Capacity and Distributive Justice in Brazil*

Janisleny Batalha Sales

Adriano dos Santos Iurconville

**Resumo:** O presente estudo analisa a evolução do sistema fiscal no ordenamento jurídico brasileiro, desde suas origens até os dias atuais, buscando identificar avanços e desafios relacionados à justiça na tributação. A pesquisa parte de uma abordagem histórica e filosófica, com destaque para o pensamento de Aristóteles e os princípios de justiça distributiva, além de dialogar com a perspectiva contemporânea de autores como John Rawls e Alasdair MacIntyre. Discutem-se as implicações sociais, econômicas e jurídicas da cobrança de tributos, bem como os princípios constitucionais que visam garantir uma tributação justa no Brasil. Apesar das previsões da Constituição Federal de 1988, o sistema tributário nacional ainda apresenta falhas que favorecem desigualdades, exigindo reflexões críticas e propostas de adequação que evitem abusos estatais e promovam uma sociedade mais equânime.

**Palavras-chave:** capacidade contributiva; direito tributário; constituição federal de 1988; justiça distributiva.

**Abstract:** This study analyzes the evolution of the fiscal system within the Brazilian legal framework, from its origins to the present day, aiming to identify advances and challenges related to tax justice. The research adopts a historical and philosophical approach, highlighting the thought of Aristotle and the principles of distributive justice, while also engaging with contemporary perspectives from authors such as John Rawls and Alasdair MacIntyre. The study discusses the social, economic, and legal implications of tax collection, as well as the constitutional principles that aim to ensure fair taxation in Brazil. Despite the provisions of the 1988 Federal Constitution, the national tax system still exhibits shortcomings that contribute to inequality, calling for critical reflection and proposals for adjustments that prevent state abuses and promote a more equitable society.

**Keywords:** contributive capacity; tax law; 1988 federal constitution; distributive justice.

## INTRODUÇÃO

A pesquisa busca examinar desde o surgimento aos tempos atuais, expondo avanços e buscando possibilidades positivas ou não, para que se tenha uma contribuição justa de um sistema fiscal no ordenamento jurídico brasileiro. As cobranças de tributos estão cotidianamente em meio de polêmicas e discussões, tendo como razão principal as exigências impostas pelo Estado aos cidadãos na busca de que abram mão dos bens que lhe pertencem, custeando as atividades estatais, antigamente o Estado era governado por autocratas, que usavam o poder absoluto que tinham em mãos para cobrança de valores, por terem em seu favor a proteção da diplomacia.

A cobrança dos tributos é uma realidade custeada por atividades de vários países, englobadas desde os países que tem o regime econômico liberal até os que valorizam os direitos sociais. Antes de entrar no assunto de que tributar seria justo, faz-se necessária um estudo destacando a justiça distributiva, adentrando nas correntes filosóficas, trazendo uma exposição com intuito de não esgotar o tema, o que só será possível com investigações intensas, fugindo da análise que aqui abordaremos, o qual teremos como objetivo a construção de teorias do que é considerado justa capacidade contributiva com ideias de adequação ao ônus fiscal. É impossível abordar tal tema ignorando a vasta influência dos gregos antigos, referenciando algumas abordagens importantes ao tema desde a antiguidade a atualidade. Os gregos e filósofos antigos buscavam com contos poéticos a explicação das forças governamentais do mundo, por meio de forças presentes na natureza como as expressas por meio de sentimentos sensações vividas na época. Neste período a justiça entendia-se como um presente dos deuses, que auxiliavam em equilíbrio, motivo este que a deusa da justiça se retratou na balança. No período helenístico a ideia de justiça ficou clara na lição de Alasdair Macintyre, em trechos de sua poesia homérica.

O aumento da arrecadação sem uma correta análise gera efeitos e prejuízos que superam o objetivo de arrecadar? Com o intuito de responder tal questionamento, foi realizada vasta consulta bibliográfica acerca do tema, abordando aspectos históricos, legais e práticos relacionados à implementação desses centros no Brasil e seus reflexos, sejam eles positivos ou negativos.

Tendo em vista o cenário atual, justifica-se o tema abordado que ao longo da história desempenhou seu papel de destaque por diversos momentos, porém com seu mau uso pelo poder estatal ocasiona consequências inesperadas.

A busca de não continuar em tal erro, a Constituição Federal de 1988 ao instaurar novos ordenamentos jurídicos brasileiros, trouxe em seu texto muitas garantias e direitos fundamentais que buscam privilegiar o desenvolvimento de vida digna para os cidadãos, afastando possíveis arbitrariedades e atos lesivos do Estado ao indivíduo.

Para evitar abusos do Estado com os contribuintes, a Constituição regulamentou princípios tributários em forma de promover a justiça em custeio estatal por parte dos cidadãos, todavia essa atenção depositada visa garantir uma tributação justa, com o passar do tempo nada ou muito pouco foi feito em busca de adequação de um sistema nacional, pois as alterações do Direito Tributário normalmente possuem efeitos contrários, alargando injustiças previstas colocando o Estado como fator e protagonista principal na colaboração de uma sociedade ainda mais desigual, juridicamente as leis precisam ter análises quanto aos impactos negativos causados no âmbito social, onde algumas empresas que não consigam acompanhar tais mudanças tributárias tendem a fechar as portas, causando desempregos, impactando diretamente e socialmente na economia do país.

## JUSTIÇA DISTRIBUTIVA FISCAL E ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

A finalidade de compreender a relação entre o princípio da capacidade contributiva dentro de um contexto de Estado Democrático de Direito, com os princípios de justiça formulados pelo Americano John Rawls em 1971, o qual reinseriu a questão da justiça em um ambiente doutrinário denominado por doutrinas éticas que se ocupavam com a promoção daquilo que seria considerado como o bem, em sua teoria defende a como prioridade a retomada da prioridade do justo sobre o bem, reconhecendo a dignidade inerente a cada indivíduo, sendo estes portadores de um conjunto de direitos inalienáveis, compreendendo a justiça em sua equidade, com aplicação de estruturas básicas de uma democracia constitucional moderna, a fim de compreender o princípio da capacidade contributiva dentro do contexto de Estado de Direito (Rawls, 2002).

É importante analisar a partir do pensamento jus positivista, de forma compreensível como se deu os abandonos das metafísicas de direitos fundamentais, predominante na doutrina jus natural e suas singularidades características do positivismo jurídico, em especial, a separação entre o Direito e a moral. A influência de John Rawls no pensamento jurídico contemporâneo especialmente naquilo que será descrito em paradigmas pós-positivista, reconhecendo que o positivismo jurídico incorpora muitos pensamentos (Rawls, 2002).

O aumento da arrecadação sem uma correta análise gera efeitos e prejuízos que superam o objetivo de arrecadar? Com o intuito de responder tal questionamento, foi realizada vasta consulta bibliográfica acerca do tema, abordando aspectos históricos, legais e práticos relacionados à implementação desses centros no Brasil e seus reflexos, sejam eles positivos ou negativos.

Tendo em vista o cenário atual, justifica-se o tema abordado que ao longo da história desempenhou seu papel de destaque por diversos momentos, porém com seu mau uso pelo poder estatal ocasiona consequências inesperadas.

A busca de não continuar em tal erro, a Constituição Federal de 1988, ao instaurar novos ordenamentos jurídicos brasileiros, trouxe em seu texto muitas garantias e direitos fundamentais que buscam privilegiar o desenvolvimento de vida digna para os cidadãos, afastando possíveis arbitrariedades e atos lesivos do Estado ao indivíduo.

Para evitar abusos do Estado com os contribuintes, a Constituição regulamentou princípios tributários em forma de promover a justiça em custeio estatal por parte dos cidadãos, todavia essa atenção depositada visa garantir uma tributação justa, com o passar do tempo nada ou muito pouco foi feito em busca de adequação de um sistema nacional, pois as alterações do Direito Tributário normalmente possuem efeitos contrários, alargando injustiças previstas colocando o Estado como fator e protagonista principal na colaboração de uma sociedade ainda mais desigual, juridicamente as leis precisam ter análises quanto aos impactos negativos causados no âmbito social, onde algumas empresas que não consigam acompanhar tais mudanças tributárias tendem a fechar as portas, causando desempregos, impactando diretamente e socialmente na economia do país.

As cobranças de tributos estão cotidianamente em meio de polêmicas e discussões, tendo como razão principal as exigências impostas pelo Estado aos cidadãos na busca de que renunciem aos bens que lhe pertencem, custeando as atividades estatais, antigamente o Estado era governado por autocratas, que usavam o poder absoluto que tinham em mãos para cobrança de valores, por terem em seu favor a proteção da diplomacia. A cobrança dos tributos é uma realidade custeada por atividades de vários países, englobadas desde os países que têm o regime econômico liberal até os que valorizam os direitos sociais. Antes de entrar no assunto de que tributar seria justo, faz-se necessária um estudo destacando a justiça distributiva, adentrando nas correntes filosóficas, trazendo uma exposição com intuito de não esgotar o tema, o que só será possível com investigações intensas, fugindo da análise que aqui abordaremos, cujo objetivo a construção de teorias do que é considerado justa capacidade contributiva com ideias de adequação ao ônus fiscal.

É impossível abordar tal tema ignorando a vasta influência dos gregos antigos, referenciando algumas abordagens importantes ao tema desde a antiguidade a atualidade (Dworkin, 2002).

Os gregos e filósofos antigos buscavam com contos poéticos a explicação das forças governamentais do mundo, por meio de forças presentes na natureza como as expressas por meio de sentimentos sensações vividas na época. Neste período a justiça entendia-se como um presente dos deuses, que auxiliavam em equilíbrio, motivo este que a deusa da justiça se retratou na balança (Dworkin, 2002).

Segundo Aristóteles (350 a.C.), sustentou a existência de outro tipo de conduta viciosa em que praticamente considerou somente como injusto, onde o injusto particular corresponderia a querer mais do que seria a sua parte, enquanto o justo particular reside o equilíbrio entre a falta e o excesso, dando a cada um aquilo que é devido no intuito de promover a igualdade. Com Aristóteles (350 a.C.), surge a justiça corretiva e distributiva, em suas teorias a distributiva corresponde todo tipo de distribuição levada a efeito estatal, enquanto isso a justiça corretiva se ocupava somente com as relações havidas entre os indivíduos, buscando equilíbrio e igualdade, cabendo a justiça vinculada e a legislação definir o que é partilhável entre os cidadãos bens, cargos, de honras e a partilha de bens (Bobbio, 1999).

Segundo Aristóteles (2008):

[...] a lei determina que pratiquemos tanto os atos de um homem corajoso (isto é, que não desertemos de nosso posto, nem fujamos, nem abandonemos nossas armas), quanto os atos de um homem temperante (isto é, que não cometamos adultério nem nos entregue a luxúria), e os de um homem calmo (isto é, que não agridamos nem caluniemos ninguém); e assim por diante com respeito às outras virtudes, prescrevendo certos atos e condenando outros. A lei bem elaborada faz essas coisas retamente, ao passo que as leis elaboradas às pressas não o fazem assim tão bem.

## A DEMOCRACIA MODERNA COM O PÓS-POSITIVISMO

Após a Constituição Federal, a teoria de justiça de John Rawls buscou o desenvolvimento de tributação mais justa no Brasil em 1988. O juspositivismo abandonou concepções metafísicas de Direitos fundamentais, que eram considerados como legítimos para o jusnaturalismo, afirmando a não existência e que o Direito seria uma questão fatorial social relevante, constrói-se uma visão que reconheceria a existência de direitos fundamentais passíveis a condição humana, sua teoria buscou ainda afastar possíveis arbitrariedades e atos lesivos do Estado perante o indivíduo.

Quando se aborda temáticas do pós-positivismo, devido à contemporaneidade desse fenômeno, não é mais possível contar com o auxílio do distanciamento histórico como antigamente, torna-se inviável que se olhe o passado com visão de presente, correndo-se o risco de se abordar temas que movimentam tarefas, tornando-as ainda mais complexa no momento que se procura compreender fenômenos que estão em constante desenvolvimento.

Segundo Lenio Streck (2012):

(...) se não há segurança para apontar as características de uma teoria efetivamente pós-positivista e neoconstitucional, há, entretanto, condições para que se possa dizer o que não é, e o que não serve para contemporânea teoria do direito.

Daí a justificativa acerca das características inerentes ao juspositivismo, como condição de compreender o que não se caracteriza pelo positivismo, cumprindo-se, com exigências anteriormente mencionadas, possibilitando um desenvolvimento com aplicações de teorias de justiça com equidade fiscal.

A fim de compreender o fenômeno que pretendeu suplantiar o juspositivismo na teoria do Direito, foi necessário compreender o movimento constitucionalista que iniciou na metade do século XX no continente europeu, após o fim da Segunda Guerra, houve uma grande reação no campo do Direito Constitucional, com o intuito de contrapor-se a uma concepção legalista do direito que pressupõe ordenamentos jurídicos, uma vez que os horrores perpetrados pelos regimes totalitários culminado esse grande conflito amparados por Direito construído na época, marcado pela transição iniciada em solo europeu, sendo o mais afetado pelos combatentes, onde se buscou encerrar o contexto político dos quais surgiram diversos regimes totalitários que tinham amparo no Direito construído na época (Ferrajoli, 2002).

Por estas razões surgiram movimentos em busca de construção de um novo modelo teórico, não mais amparado no legalismo estrito que suportasse as indiferenças na análise de conteúdo.

## **A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO ESTADO CONSTITUCIONAL MODERNO**

Diante do fenômeno constitucionalismo contemporâneo, o globo renovou-se com as Cartas Constitucionais, sustentando por esse movimento uma superação ao juspositivismo, dominante no período anterior a Segunda Grande Guerra, promovendo uma reaproximação do direito e a moral, com ideias separadas pelo positivismo jurídico, com intermédio do reconhecimento expresso de direitos fundamentais aos princípios constitucionais, os quais inserem exigências jurídicas, direcionadas a teoria com novos horizontes e paradigmas.

Para o filósofo Dworkin (2002), os princípios seriam mantidos com um conjunto de leis moralmente coerentes aos direitos da comunidade que estão inseridos mantendo uma lei igualmente coerente.

(...) não se podem determinar as exigências da liberdade sem também decidir qual é a distribuição dos bens e das oportunidades que demonstra igual consideração por todos. A ideia comum de que a tributação invade a liberdade falsa por esse motivo, desde que os bens que o Estado toma do cidadão possam ser justificados por razões morais, de tal modo que ele não tome nada que o cidadão tenha direito a reter. A teoria da liberdade, portanto, está embutida numa moral política muito mais geral e é subsidiada por outras partes dessa teoria (...) (Dworkin, 2002).

Dessa forma, evidencia-se que a transição do juspositivismo para o pós-positivismo representa não apenas uma mudança teórica, mas uma verdadeira reconfiguração da função do Direito no Estado Democrático de Direito. A valorização dos princípios e dos direitos fundamentais, aliada à exigência de uma moralidade jurídica, reafirma a necessidade de um sistema normativo comprometido com a dignidade humana e a justiça social. Assim, o Direito deixa de ser uma mera técnica de controle social para se tornar um instrumento de realização de valores éticos fundamentais, conforme propõe a perspectiva de Dworkin em 1997, ao integrar justiça, moralidade e legalidade em um mesmo horizonte normativo.

## **ASPECTOS INTRODUTÓRIOS ACERCA DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL**

A condição de tributação no Brasil tem seus efeitos indesejados regressivos, que impõe ônus fiscal excessivo justamente sobre aqueles que a justiça distributiva possa privilegiar, que são os indivíduos menos privilegiados financeiramente na sociedade.

O consumo e obtenção de renda e a existência de patrimônio são as bases clássicas de incidência fiscal. No Brasil a diminuta participação de impostos incidentes sobre o patrimônio na composição de arrecadação total, essa inadequação possui raízes abordadas na Constituição Federal de 1988 conforme art. 145:

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

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio (Brasil, 1988).

No âmbito do Direito Tributário, a hipótese de que o princípio da capacidade contributiva poderia consagrar uma ideal justiça distributiva, cumpre uma análise de qual conteúdo pode ser extraído da promoção do respeito à capacidade do contribuinte quanto a essa tributação, fundamentando uma justiça tributária imperiosa a fim de compreender quais seriam os parâmetros impostos ao ente estatal, no exercício do seu poder constitucional de tributar, analisou-se o contexto brasileiro, apontando eventuais distorções e equívocos do modo de tributar ora vigente, é necessário fazer algumas considerações acerca dos tratamentos concedidos à tributação de renda proveniente de capital, o que contribui com a permanência de uma tributação regressiva sobre renda, em textos constitucionais e fundamentos necessários para a efetivação de uma justiça distributiva em matéria tributária, tais críticas foram examinadas no desenvolvimento desta pesquisa, com a intenção que não se esgotem os temas de injustiça em matéria tributária, para que possam ser escolhidas aquelas consideradas como inadequadas ao sistema tributário que se impõem como verdadeiras barreiras a concretização de uma justiça distributiva fiscal.

O princípio da capacidade contributiva adequada ao pós-positivismo do direito e de acordo com o Ordenamento Jurídico Brasileiro, tem importância especialmente pelo fato de que há a necessidade de sustentar a sua observância em relação aos tributos pagos pelo contribuinte, ou pelos mais relevantes, pensando que para tanto a doutrina quanto a jurisprudência pátria considerarem que o poder de tributar, deve ser exercido pela capacidade contributiva dos cidadãos brasileiros, sendo claro que estamos muito longe de uma adequação correta do ordenamento tributário ideal, haja vista que a carga tributária brasileira é totalmente inadequada a capacidade contributiva (Torres, 2000).

A análise e argumentos apresentados desde o início a atualidade, que apesar da constituição buscar a construção de uma sociedade justa e solidária, existe um caminho longo a ser percorrido e estudado para que a tributação brasileira alcance seus ideais, para que esteja totalmente comprometida com a justiça distributiva justa.

## A Injustiça Tributária Brasileira

A matriz tributária e justiça são imprescindíveis ao estudo do princípio da capacidade contributiva, pontuada, na legislação infraconstitucional, o descuido desta quanto ao respeito à igualdade material tributária preconizada pela Carta de 1988, notadamente em relação à alta tributação sobre o consumo e a baixa progressividade verificada nas alíquotas efetivas do Imposto de Renda, identifica os prováveis fatores a contribuir para a intransponibilidade da regressividade sistêmica da matriz tributária brasileira, com a conseqüente perpetuação da desigualdade fiscal e social, esse termo matriz tributária caracteriza que duas coisas são certas na vida de um ser humano: “morrer e pagar tributos”, provocando uma angústia humana em que a todos provoca tal fenômeno tributário, ainda que as pesquisas sejam escassas, e venham a tratar tal fenômeno de uma forma mais eficaz e trazendo sua abrangência para uma reflexão, com o objetivo de auxiliar no processo de aproximação entre tributação e a realidade, por se constatar que nas pesquisas na área do Direito Tributário pouco se trata da vinculação entre a realidade social, econômica e política com o fenômeno tributário, onde procurou-se fornecer um acordo semântico em relação à matriz tributária (Torres, 2000).

A doutrina clássica prescreve normas jurídicas em matéria tributária, partindo da Constituição Federal até às normas tributárias complementares e concretas (Carvalho, 2018). A matriz tributária se entende por conjunto normativo, porém aberto à acepção de outros sistemas, que auxiliam na compreensão de tributação como uma relação complexa, envolvendo fatores de natureza política, econômica e social.

A maior relevância na correta compreensão do acordo semântico proposto é o entendimento da tributação na contemporaneidade com natureza distinta de outras épocas é que em alguns aspectos se assemelham pouco ao fenômeno tributário reconhecendo o Direito Tributário com o direito de propriedade e do Estado, com o constitucionalismo.

Por fim, é de fundamental importância na análise de qualquer matriz tributária notadamente quanto ao tema equidade e justiça na distribuição da carga tributária, onde o entendimento de que os direitos individuais, com destaque ao direito à propriedade, são pós-tributação e não são naturais, mas os frutos de um processo histórico de qualquer natureza são meramente convencionais., devendo as propriedades serem vistas como um direito assegurado em uma pós-tributação. A aplicação de impostos nos traz o entendimento de que todos os impostos incidem sobre alguma manifestação de riqueza do contribuinte seja de renda, propriedade, ou sobre seus bens, aparecendo em sua manifestada riqueza, incluindo a solidariedade social compulsoriamente imposta pelo Estado, através de leis e decretos, obrigando o lado particular a entregar-lhe parte de sua riqueza, que será redistribuída para toda a sociedade por meio de atividades estatais, considerando justo que cada pessoa seja solidária na medida de suas possibilidades, visto que quem mais tem renda, quem mais possui, quem mais importa, quem, enfim, mais manifesta riqueza, tem uma possibilidade maior de contribuir com a sociedade sem

comprometer sua subsistência ou capacidade contributiva, ou seja, pagará mais impostos, partindo desse princípio o objetivo é aplicar de forma justa as cobranças daqueles que possuem melhores condições, e conseqüentemente, em benefício daqueles que não possuem a mesma capacidade contributiva, ou seja, menos renda, dessa forma, passam a depender mais dos serviços públicos, que custeiam essas receitas.

A capacidade contributiva também se projeta em situações extremas, de pobreza e riqueza, onde nada é exigido daqueles que possuem recursos apenas para sua própria subsistência, enquanto aqueles que têm grande capacidade econômica, a tributação não sirva de pretexto para que seja um patamar confiscatório, desestimulando a geração de riquezas (Carvalho, 2018). De regra geral, a capacidade contributiva é aplicável aos impostos pessoais, que levam em consideração a capacidade econômica do contribuinte.

Outro ponto a se pontuar é que, há os impostos reais, aqueles incidentes sobre os bens, um exemplo bem prático é o IPVA - Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores, em que a sua base de cálculo é o valor do bem, e não a capacidade daquele que o adquiriu de contribuir.

Nesse caso, percebe-se que o princípio da capacidade contributiva se aplica indiretamente, pois, quanto maior o valor do veículo (bem), presume-se maior a capacidade do contribuinte (aquele que adquiriu o carro).

## Avanços históricos

Com o objetivo de encontrar critérios satisfatórios para que fossem aplicados na justiça distributiva fiscal. Aristóteles (350 a.C.), reconhecia que o critério adequado a ser enfatizado em uma justa distribuição de bens, direitos e deveres partilháveis pela sociedade na sua época corresponderia ao mérito, cabendo a John Rawls com teorias fundamentadas e empiristas quanto no direito quando a filosofia moral, retomar a tradição de Aristóteles reintroduzindo novas bases para os direitos fundamentais voltada a sua teoria e justiça (Rawls, 2002).

Em sua teoria concluiu que uma sociedade justa seria guiada por dois princípios, dos quais uma justiça distributiva extrai ideias de que cada cidadão é concedido um conjunto igual de direitos e liberdades fundamentais inalienáveis, sendo a distribuição de bens essenciais beneficiando os membros menos privilegiados da sociedade, no tocante a distribuição de bens, direitos e deveres partilháveis em uma sociedade, mas sim a necessidade que cada integrante tem. Sustentou uma teoria de justiça a qual o sistema tributário mais justo teria que adotar progressão de alíquotas.

A ideia contemporânea de justiça distributiva respeita um conjunto de direitos e liberdades fundamentais dos indivíduos, inegociáveis devendo ser promovidos com partilhas de bens de acordo com cada necessidade, estipulando regras benéficas para as camadas mais baixas da população.

Acerca das exigências da justiça distributiva, buscou-se desenvolver ideias de que uma justiça tributária em um estado Democrático de Direito contemporâneo,

buscando um modelo que caracteriza-se um reconhecimento das liberdades e garantias constitucionais, superando o positivismo com separabilidade entre o Direito, moral e discricionariedade, os princípios constitucionais são fundamentais até o estado moderno, em que as preocupações e tradições da sociedade que sustentam as regras do poder legislativo (Carvalho, 2018).

Atualmente, busca-se a política que a satisfação da dignidade da pessoa humana pelo princípio da capacidade contributiva, buscando uma íntima ideia de liberdades individuais, em que a economia de cada contribuinte impõe um claro limite ao poder de tributação do estado, preservando ideias de liberdade de cada indivíduo no seu direito de dispor de uma existência digna, com a obrigação que o estado possui em proporcionar condições necessárias para o exercício de direito, fato que liga diretamente a dignidade humana pela tributação e sua capacidade contributiva, impondo respeito em adotar um custeio.

A tributação do consumo existente no Brasil e os seus indesejados efeitos regressivos, em que a imposição de ônus fiscal excessivo sobre aqueles que a justiça distributiva deveria privilegiar, os indivíduos com menos condições financeiras na sociedade, além de consumo, a obtenção de renda e existência de patrimônio, são essenciais para os fundamentos da capacidade contributiva do pagador de impostos do que ao consumo, ao se analisar a divisão da tributação brasileira sobre a base de incidência, constatou-se que enquanto a tributação sobre o consumo correspondia a quase metade do total arrecadado, a tributação da renda perfazia o percentual de 18,3% dessa totalidade enquanto a tributação incidente sobre o patrimônio representava 4,4% de todo o montante de fato em que a renda e o patrimônio em bases mais adequadas de consumo verificando a capacidade econômica do contribuinte, havendo distorção pois em países mais desenvolvidos a tributação sobre a renda e o patrimônio constitui o cerne da incidência de tributos (IPEA, 2018).

No Brasil não ocorre esta realidade, sendo digno de destaque a diminuta participação de impostos incidentes sobre o patrimônio na composição da arrecadação total, essa pequena tributação sobre o patrimônio não foi desenvolvida com respeito a progressividade, onde sua maioria é tributada sob uma alíquota única ou ainda instituídas em outras faixas de alíquotas, que pouco contribuem com a justiça distributiva fiscal, tais interpretações vindo de raízes equivocadas do artigo 145, § 1º da Constituição Federal de 1988 abordada anteriormente, haja vista que recentemente o STF vem reconhecendo a possibilidade de aplicação de alíquotas progressivas sobre os impostos reais relativos ao valor do bem tributado.

As cobranças de tributos estão cotidianamente em meio de polêmicas e discussões, tendo como razão principal as exigências impostas pelo Estado aos cidadãos na busca de que abram mão dos bens que lhe pertencem, custeando as atividades estatais, antigamente o Estado era governado por autocratas, que usavam o poder absoluto que tinham em mãos para cobrança de valores, por terem em seu favor a proteção da diplomacia. A cobrança dos tributos é uma realidade custeada por atividades de vários países, englobadas desde os países que têm o regime econômico liberal até os que valorizam os direitos sociais. Antes de entrar no

assunto de que tributar seria justo, faz-se necessária um estudo destacando a justiça distributiva, adentrando nas correntes filosóficas, trazendo uma exposição com intuito de não esgotar o tema, o que só será possível com investigações intensas, fugindo da análise que aqui abordaremos, cujo objetivo a construção de teorias do que é considerado justa capacidade contributiva com ideias de adequação ao ônus fiscal.

Outro aspecto relevante identificado neste estudo é a avaliação e discussão da temática da justiça tributária e a sua relação com o princípio da capacidade contributiva, no objetivo de buscar respostas adequadas ideia de justiça distributiva na repartição do ônus tributário entre os contribuintes, reunindo fundamentos significativos da doutrina de John Rawls, para que pudesse estabelecer premissas necessárias para desenvolver uma teoria sobre justiça distributiva tributária (IPEA, 2018).

Essa justiça contributiva busca um tratamento na distribuição de bens partilháveis entre os integrantes de uma sociedade não sendo satisfeita com uma simples divisão igual, concluindo que uma sociedade justa seria guiada por dois princípios, dos quais a justiça distributiva extrai ideias de que todo cidadão tem direito de um conjunto igual de direitos e liberdades fundamentais inalienáveis e ainda que a distribuição de bens essenciais deve beneficiar os membros menos privilegiados da sociedade, a partir do pensamento de Rawls, busca-se atualmente prosseguir com análise sobre a questão da justiça distributiva fiscal, no intuito de combater outras injustiças existentes na divisão do ônus tributário, a fim de que desenvolva o ordenamento jurídico que garanta no final de cada exercício que cada contribuinte tenha contribuído com o custeio da atividade de acordo com a capacidade e condições, de forma que concretize a justiça distributiva fiscal, combatendo injustiças que existem na divisão do ônus tributário, desenvolvendo um ordenamento jurídico que traga uma garantia no final de cada exercício que cada contribuinte tenha contribuído com atividades estatais de acordo com suas condições e capacidade contributiva concretizando a justiça distributiva fiscal.

## **ARRECAÇÃO E A JUSTIÇA DISTRIBUTIVA NO BRASIL**

Realçando o fato de a Constituição de 1988, com vistas a propiciar maior autonomia fiscal, financeira e técnica aos entes subnacionais, e contemplar o aumento dos impostos de seu campo de competência quanto a ampliação de seus poderes de administrar seus impostos, ressaltam os autores que foi na ampliação das transferências de impostos realizadas pela União para essas esferas que as referidas mudanças lhes garantiram ganhos financeiros mais expressivos.

Um ganho considerável para essas esferas, mas uma perda significativa de recursos para a União, uma das principais pernas do tripé que sustenta o equilíbrio federativo. Haja vista que concomitante à redução das receitas da União e de sua participação relativa no bolo tributário com uma nova Constituição, introduzindo mudanças no campo dos direitos sociais, indicou inexorável ampliação de seus

gastos, especialmente diante da ausência de um projeto de diminuição de encargos para as esferas subnacionais e das resistências em assumir obrigações adicionais (Giambiagi, 2011).

Fato é que, tendo ganhado inicialmente do ponto de vista de descentralização das receitas, os governos subnacionais, ao resistirem à negociação do projeto de descentralização dos encargos começaram a perder poder de decisão sobre essas políticas à medida que o Governo Federal teve de buscar alternativas para financiá-las, tornando-se o agente responsável pelo estabelecimento de suas diretrizes, formulação e implementação.

Como resposta ao enfrentamento deste desequilíbrio o Governo Federal, em meados de 1989, procurou transferir para as esferas subnacionais projetos financiados com os tributos que perdera com a reforma, o restabelecimento de restrições creditícias para essas esferas e criação de tributos e elevação das alíquotas não sujeitas à partilha com as demais esferas governamentais (Giambiagi, 2011).

A exploração de receitas não compartilhadas com estados e municípios o estudo do sistema tributário brasileiro revela que o constituinte optou por conferir a cada uma das pessoas jurídicas de direito público um campo próprio para instituir seus tributos. A chave para a compreensão desta repartição de competências está na diferenciação dos tributos segundo sejam estes vinculados ou não.

Se o tributo se justifica e é devido em virtude de uma atuação estatal que pode ser aplicado a um contribuinte, ou a um grupo de contribuintes, a competência tributária não pode ser desvinculada da atribuição constitucional para a atuação que justificou a tributação. Entretanto, no caso dos tributos não vinculados, aqueles voltados a satisfazer as necessidades gerais da sociedade, não há relações imediatas entre as hipóteses tributárias e os encargos públicos, refletindo no princípio de capacidade contributiva.

Sendo certo que os fenômenos econômicos sujeitos à tributação revelam capacidade contributiva, ou ao menos deveriam revelar, não menos correto é afirmar que, se várias pessoas jurídicas de direito público vislumbram alcançar um mesmo fenômeno, teremos risco de acumulação de incidências acabando por ultrapassar a capacidade contributiva ali manifestada.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Esse trabalho abordou ao longo da pesquisa desenvolvida a alta relevância em decorrência as constantes críticas feitas ao sistema tributário brasileiro, em especial aquelas concernentes à injustiça da carga suportada pelos contribuintes.

A análise e argumentos apresentados desde o início a atualidade, que apesar da constituição vim buscando uma melhora na construção de uma sociedade justa e solidária. Existe um caminho longo a ser percorrido e estudado para que a tributação brasileira alcance seus ideais, para que esteja totalmente comprometida com a justiça distributiva justa.

Rodeada pela ideia de que os tributos devem guardar relação com a riqueza daqueles de quem os exige, é na ideia de justiça fiscal, de igualdade material na tributação, em que o princípio da capacidade contributiva possa encontrar seu fundamento. Buscando igualdade no domínio dos impostos, permitindo alcançar uma incidência de determinada atividade revelando suas capacidades de suportá-las, na forma que os contribuintes com a mesma capacidade possam pagar os mesmos impostos, e os contribuintes com diferentes capacidades paguem diferentes impostos, em termos qualitativos ou quantitativos.

Vimos as diversas manifestações de autores quanto a necessidade de um preceito constitucional específico a autorizar a vigência do princípio da capacidade contributiva vinculadas ao seu fundamento jurídico com intuito de um alcance geral de igualdade, decorrente das diversas concretizações constantes no texto constitucional e de sua adequada articulação com os preceitos e princípios constitucionais relativos aos impostos ou mesmo aos direitos fundamentais.

Dessa forma, ainda que a atual Constituição nada previsse expressamente sobre este princípio, este persistiria no direito brasileiro como formação implícita nas dobras de alavancar uma igualdade mais justa.

Em princípio, acreditava-se que a capacidade contributiva seria a causa jurídica da obrigação tributária e que o tributo se justificaria pela contraprestação do Estado da contribuição recebida regendo a teoria do benefício.

Porém, percebeu-se que, além das inúmeras falhas apontadas por teóricos na época, este modelo ignorava o fato de que as pessoas são diferentes em suas capacidades econômicas, o que conduzia à iniquidade, daí o surgimento da teoria do sacrifício, modelo que considera as diferentes capacidades de contribuir, onde o rico tem mais capacidade de pagar do que o pobre, visto que as pessoas com mais dinheiro podem se dar ao luxo de se desfazer de mais dinheiro, já que o excedente que possuem vale menos para elas em termos reais, podendo pagar muito mais que os pobres sem que com isso vejam seu bem estar degradado.

Em adição, outra razão da decisão constitucional de repartir rigidamente as competências tributárias justifica-se no fato de que o poder de tributar deve encontrar limites em prol da segurança do contribuinte. Repartir rigidamente as competências tributárias protege o contribuinte contra o exagero da tributação em virtude de uma eventual pretensão de diversas pessoas políticas de alcançarem um mesmo fenômeno econômico revelador de sua capacidade contributiva.

Desta forma, podemos confirmar a hipótese levantada ao se iniciar este trabalho, é de se concluir que a persistente regressividade sistêmica verificada na matriz tributária brasileira é resultado de uma dominação irresistível de poderosas unidades econômicas, implicando a atividade econômica em muitos setores o confronto de poderes contratuais e desiguais, dirigindo-se o centro do poder econômico contra o poder político, influenciando-o ou dominando-o.

Ademais, ante o que se identifica como possível motivação da persistente e sistêmica regressividade da matriz tributária brasileira, com grandes providências no sentido de que se promovam ações com vistas à sua mitigação e em consequência,

à criação de um ambiente favorável ao atingimento de uma justa distribuição da carga tributária, reduzindo a desigualdade social.

## REFERÊNCIAS

- ALCHOURRÓN, Carlos E. BULYGIN, Eugenio. **Analisis logico y Derecho**. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991.
- ALCHOURRÓN, Carlos E.; BULYGIN, Eugenio. **Introducción a la Metodología de las Ciencias Jurídicas y Sociales**. Bue-nos Aires: Astrea, 1998. Alexandre, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. São Paulo: Forense, 2016.
- Alexandrino, Marcelo; Paulo, Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF**. 17. ed. São Paulo: Método, 2014.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- AMED, Fernando José. Negreiro, Plínio José Labriora de Campos. **História dos Tributos no Brasil**. São Paulo: SINA-FRESP, 2012.
- ARAÚJO NETO, Pedro Lopes de. **Impactos das Políticas Tributárias da União no Federalismo Fiscal Brasileiro**. In: FAGNANI, Eduardo (Org.). **A Reforma Tributária Necessária: diagnósticos e premissas**. Brasília: ANFIP, 2018, p. 586–599.
- ARISTÓTELES, **Ética A Nicômaco**. São Paulo: Martin Claret, 2002.
- ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. São Paulo: Martin Claret, 2008.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 1968.
- ÁVILA, Humberto. IVA, **Uma Proposta Inconstitucional: a proposta de introduzir o Imposto Sobre o Valor Agregado**, que consta no programa de Fernando Haddad, pode alterar a estrutura fede-rativa. Exame, 2018. Disponível em: <https://exame.com/colunistas/opi-niao/iva-uma-proposta-inconstitucio-nal/>. Acesso em: 12 jun. 2022.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- BARBERIS, Mauro. **Neoconstitucionalismo**. *Revista Brasileira de Direito Constitucional*, [S.l.] V.7, N. 1, P. 18-30. 2006.
- BOBBIO, Norberto. **Igualdade e liberdade**. 3. Ed. Rio de Janeiro: Ediouro. 1997.

- BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1999.
- BONAVIDES, Paulo, **curso de direito constitucional**. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2014.
- BRASIL, Código Tributário Nacional. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/496301/000958177.pdf>. Acesso em 14 de outubro de 2024.
- BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil** . 1988. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em 14 de outubro de 2024.
- BRASIL, **Lei nº 5.172 1966**. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1960-1969/lei-5172-25-outubro-1966-358971-normaatualizada-pl.html>. Acesso em 14 de outubro de 2024.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.
- DWORKIN, Ronald. **Levando os Direitos a Sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2002.
- FERRAJOLI, Luigi. **Direito e Razão: Teoria do Garantismo Penal**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.
- GIAMBIAGI, Fábio; ALÉM, Ana Cláudia. **Finanças Públicas: Teoria e Prática no Brasil**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.
- GODOI, Marciano Seabra de (org) **Solidariedade Social e Tributação**, São Paulo: Dialética, 2005.
- GODOI, Marciano Seabra. **Tributo e solidariedade social**. In: GRECO, Marco Aurélio.
- IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. **Sistema Tributário Brasileiro: diagnóstico e perspectivas**. Brasília: Ipea, 2018.
- NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almeida, 2004.
- RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2002.
- STRECK Lenio Luiz. **Contra O Neoconstitucionalismo**, Santa Catarina, 2012.
- TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.
- WEISS, Fernando Lemme. **Princípios tributários e financeiros**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2006.