

O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA COMO MEIO DE EFETIVAÇÃO DA JUSTIÇA FISCAL¹

Ícaro Lima da Costa Falcão²

RESUMO: O presente artigo visa analisar o conceito da palavra justiça, e a sua importância e relevância para a sociedade, e a sua possibilidade de aplicação no mundo jurídico, em especial em se tratando de matéria fiscal. Ainda, se mostrará como essa concepção se insere dentro do direito tributário, que é através do princípio da capacidade contributiva, que irá expandir os seus valores em todo o sistema tributário. Dessa forma, capaz de propiciar uma tributação mais igualitária que hoje se exige de um moderno Estado Social de Direito.

Palavras-chave: Justiça Fiscal. Capacidade Contributiva. Estado Social.

ABSTRACT: This article aims to analyze the concept of the word justice, and its importance and relevance to society, and its application possibility in the legal world, especially when it comes to tax matters. Still, it shows how this concept fits within the tax law, which is through the principle of ability to pay, which will expand its values around the tax system. Thus able to provide a more equal taxation which today is required of a modern social state of law.

Keywords: Tax Justice. Capacity Contributory. Social status.

1. INTRODUÇÃO

A justiça é sempre um tema muito controverso, capaz de gerar os mais diversos entendimentos e conclusões, seja em qual sociedade ou época em que ela esteja sendo discutida. Constantemente ela é alvo de debates sobre até mesmo a sua existência, e para aqueles que visualizam como possível, divergem sobre as suas mais variadas acepções.

Na ocasião, objetiva-se averiguar a possibilidade de se falar em justiça e sobre a sua possível utilização no mundo jurídico, especificamente no tributário, se pode servir como argumentação jurídica plausível, se é entendida como um valor absoluto (oponível contra todos) ou um valor relativo (diferente para cada um).

¹Pesquisa desenvolvida como requisito para a conclusão do curso de Direito na Faculdade 7 de Setembro – FA7, em Fortaleza, CE.

²Acadêmico do curso de Direito da FA7. Estagiário da Procuradoria da Fazenda Nacional. icarofal@hotmail.com.

Para cumprimento dos objetivos a metodologia adotada pautou-se na revisão bibliográfica sobre o tema em questão, permitindo-nos conciliar a temática de justiça inserida no âmbito do direito tributário, almejando-se uma tributação mais justa. Ressalta que o tema da tributação é muito constante em nosso cotidiano, principalmente quando relacionado a alta carga tributária incidente sobre a população. No qual, a indignação de que muito se arrecada e os recursos obtidos pelo Estado são mal utilizados. O Estado contemporâneo se alimenta de impostos para exercer a suas atividades usuais na busca do bem geral, e para tanto necessita recolher tributos dos seus cidadãos.

Entretanto, é certo de que o Estado não pode tributar todos os seus cidadãos da mesma forma, é preciso que se tenha uma justa tributação. Dessa forma, o princípio da capacidade contributiva serve como critério capaz de promover uma tributação mais justa entre os contribuintes. É importante, ainda, que observar que fo princípio da capacidade contributiva atua para promover uma justiça fiscal, por exemplo, através de alguns instrumentos concretizadores como a pessoalidade, seletividade, progressividade.

Desta forma, a escolha do tema tem-se uma relevância a luz do Direito, e de interesse da sociedade, pois reflete diretamente na mesma, em seus aspectos teóricos e aplicativos, tais como: É possível se falar em Justiça? E Justiça Fiscal? De que forma é possível se concretizar a Justiça Fiscal? E, em que tipos de impostos é possível se aplicar o princípio da capacidade contributiva?

2. PARA UMA NOÇÃO GERAL DE JUSTIÇA NO DIREITO

2.1 É possível se utilizar a justiça como argumento jurídico?

O direito e a justiça são conceitos diferentes que não se confundem, o primeiro é fruto dos homens e pode ser alcançado por estes, enquanto que o segundo possui uma conotação valorativa, que é inalcançada para o homem.

Assim explica Kelsen:

O conceito de justiça deve ser distinguido do conceito de direito. A norma da justiça indica como deve ser elaborado o direito quanto ao seu conteúdo, isto é, como deve

ser elaborado um sistema de normas que regulam a conduta humana, normas essas postas por atos humanos e que são global e regularmente eficazes – ou seja, o direito positivo. Visto a norma da justiça prescrever um determinado tratamento dos homens, ela visa – como já se mostrou – ao ato por meio do qual o direito é posto. A justiça não pode, portanto, ser identificada com o direito. (KELSEN, 1998, p.67)

Nada obstante, Kelsen explica que para fins de indagação da validade do direito, ou seja, para saber se as suas normas podem ser executadas e respeitadas, é importante se analisar a relação entre justiça e direito, sobre o assunto existem duas teorias a respeito.

A primeira dessas teorias, a doutrina idealista, estabelece que um direito positivado só poderá ser entendido como válido, se atender aos requisitos da justiça. O direito tido como válido é um direito justo, ou seja, a validade da norma de justiça serve como sentido para a validade do direito. Já a segunda teoria, a da doutrina realista, estipula que um direito positivo não precisa corresponder à validade da norma da justiça para que seja válido. Existe então uma relação de independência entre a validade da norma jurídica e a validade do direito positivo, nesse sentido, se uma norma do direito for considerada injusta, ainda assim ela será válida. (1998, p.67-68)

Entendemos ser mais favorável a teoria idealista, pois entre a relação do direito e a justiça, eles se encontram conectados pelo fato de quando o direito busca por meio da justiça, o seu sentido a sua finalidade. Se o principal objeto do direito é fazer com que o jurista alcance uma decisão justa, isto é, programar a justiça (valorativa) como finalidade do direito positivo. A justiça deve ser utilizada como um argumento jurídico subjetivo, de modo que o direito tenha como uma meta a ser atingido para que suas decisões tenham sentido.

A justiça, mesmo sendo difícil de conceituar, é uma característica essencialmente humana, muito desejada, sendo de máxima importância para ajudar a harmonizar a sociedade, as suas relações sociais. Está como argumento jurídico deve ser utilizada como um modo de prender o direito a realidade social em que se encontra, aos conflitos civis e aos anseios do povo.

Nesse sentido, aponta Bittar:

De qualquer forma, o que se percebe é que o Direito e justiça são conceitos diferentes, que às vezes mandam em sintonia, às vezes em dissintonia. Há que se ressaltar, no entanto, que nem sempre o Direito caminha *pari passu* com a justiça, ainda assim ele a busca, ele nela deposita sua finalidade de existir e operar na vida social. O Direito deve ser o veículo para a realização da justiça. Em outras palavras, a justiça deve ser a meta do Direito. (2008, p. 506)

Dessa forma, observa-se que na aplicação do direito, este não observar as disposições estipuladas pela justiça, ele ficará sem sentido. Destarte, a justiça figura então como a razão de ser do direito, que este sem uma carga valorativa servindo como bússola, acaba ficando sem essência.

2.2. Justiça na concepção romana

Inicialmente podemos analisar a origem etimológica da palavra justiça proveniente do direito romano, que em latim chama-se *justitia* que advém do *jus*³, daí decorre dizer que justiça é uma virtude, uma característica de quem é justo, e justo é aquela pessoa que age de acordo com o direito.

Os jurisconsultos romanos apreciaram o conceito de justiça, e o entendimento que melhor expressa essa noção é a de Ulpiano: “Justiça é a vontade firme e perdurável de dar a cada um o seu direito”⁴. (apud Tabosa, 2007, p. 48)

Na referida expressão, Tabosa disserta sobre a primeira parte referente a “vontade firme e perdurável” que representa um gênero, correspondente as características gerais essenciais das virtudes voluntárias. Na análise pormenorizada de cada palavra, a expressão vontade tem a ver com consciência, por isso se conclui que o exercício de uma virtude é apreciável, porque é consciente; a elocução firme advém da raiz da palavra *stare*, que significa estar de pé, daí se diz que a vontade das pessoas que fazem justiça é estável, seguro; e por fim o vocábulo perdurável aduz a concepção de duradouro, assim a justiça sempre tenta ser alcançada. (2007, p.49-50).

Já sobre a metade final da expressão de Ulpiano, “de dar a cada um o seu direito”, apresenta uma diferença específica que distinguirá a virtude da justiça das demais, pois somente esta é capaz de atribuir a cada um o seu direito. É claro que a última palavra da

³ Os romanos já concebiam o *jus*, ora como direito objetivo – norma agendi = norma de agir – ora como direito subjetivo = facultas agendi = faculdade de agir – semelhante ao que fazem os modernos.

⁴ A expressão de ULPIANO em latim é: *Justitia est constans et perpetua voluntas jus suum cuique tribuendi*

expressão, direito, se refere a conferir a sua aplicação na prática da justiça. Enquanto que o resto da frase remete a uma maior amplitude da frase, não se esgotando apenas na área jurídica, mas também na área da ética.

Essa é uma das mais tradicionais definições de justiça, até mesmo Kelsen (1998, p.18) reconhece “a fórmula de justiça mais frequentemente usada é a conhecida *suum cuique*, a norma segundo a qual a cada um se deve dar o que é seu, isto é, o que lhe é devido, aquilo a que ele tem uma pretensão (título) ou um direito”. Isso demonstra como um conceito tão antigo ainda se faz presente nos dias atuais, merecendo destaque. Nesta concepção, para se utilizar de uma ideia de justiça, presume-se que exista dentro do ordenamento jurídico uma norma que aponte o que é devido para cada um o que lhe é de direito.

Desse modo, não importa a ordem jurídica que esteja positivada, ela representará a norma de justiça do *suum cuique*, de dar a cada um o que é seu, será tida como justa. Nesse sentido, afirma Kelsen:

Nesta função conservadora reside a sua significação histórica. O valor justiça que esta norma constitui identifica-se com o valor ou valores que são constituídos por meio das normas do ordenamento – do ordenamento jurídico, em particular – que é pressuposto no momento da sua aplicação. (1998, p.18)

Então, se analisarmos que as normas do ordenamento jurídico gozam de validade, as atribuições que essas estipulam vão corresponderem ao sentido das normas de justiça.

2.3. Justiça como valor

É certo que o conceito de justiça encontra-se muitas vezes no centro da ciência do Direito, em que se faz imprescindível analisar a sua definição, que pode ser variável de acordo com a época em questão, com o contexto histórico-social que a sociedade atravessa.

Por isso, diversas teorias vieram a contribuir na tentativa de se responder ao questionamento do que é justiça, cada qual trazendo novas considerações sobre o tema. Como, por exemplo, expõe Bittar, de Platão obtém-se a ideia de que a justiça é uma virtude suprema, de Aristóteles advém a concepção de que a justiça é obtida através da

igualdade/proporcionalidade, e os juristas romanos apresentaram o conceito de justiça como sendo a vontade de dar a cada um o que é seu. (BITTAR, 2008, p.503-504)

Assim, em diversos momentos da história do pensamento ocidental, criaram-se teorias que de alguma forma tentaram explicar melhor a sua concepção de justiça. Dentre as várias correntes criadas, podemos citar a justiça dos antigos (de Platão e Aristóteles), justiça dos modernos (de Hobbes, Locke, Hume, Rousseau, Kant), justiça e questão social (de Bentham, Mill, Marx) e a justiça dos contemporâneos (de Sidgwick, Juvalta, Hart, Hayek e Rawls).

A ideia de justiça é sempre um tema muito difícil de se discutir, frente as diversas perspectivas que se tem sobre a sua conceituação. É muito difícil se extrair um significado concreto da sua palavra, pois é uma palavra carregada com uma enorme carga valorativa, é, portanto, um conceito muito abstrato.

Nesse sentido, posiciona-se TIPKE e YAMASHITA:

Como a justiça é o conceito mais fundamental do Direito, ele também é o mais abstrato. Como conceito valorativo altamente indeterminado, ele é uma constante tentação para os amantes de pomposa retórica e de formas vazias de expressão. No debate político tributário, especialmente na época das eleições, a expressão de efeito “justiça fiscal” é muito usada. Na ciência, contudo, deve haver afirmações o mais precisas possível. (2002, p. 19)

Dessa série de conceitos, é possível concluir que o conceito de justiça não é de forma algum absoluto, pois este varia de acordo com as crenças de cada um, com o contexto social em que se encontra, não podendo ser fixado especificadamente pela ciência.

Assim, frente as diversas perspectivas em torno do tema, há autores, como Perelman, que defendem a utilização de um método argumentativo, que possibilite o debate dos valores envolvidos, que resulte em um diálogo amplo. Frente ao valor relativo da justiça, se utilizaria um plano de razoabilidade da argumentação e das respostas de um diálogo racional. Conforme aduz:

Ora, desta forma, Perelman aponta como saída para o problema a elevação da questão para o nível da razoabilidade prudencial do diálogo e da argumentação. Portanto, é a discussão racional, sobre valores mais ou menos aceitos, que constitui o objeto de conhecimento sobre a justiça. Estudar a justiça, segundo Perelman, é

estudar valores, e valores relativos que se discutem historicamente, socialmente, culturalmente. (apud Bittar, 2008, p. 504-505)

Em concordância com o tema está Kelsen, que afirma acerca da justiça, que está possui diversos conflitos sociais, e que por isso tem um valor de caráter relativo, podendo ser variável de acordo com as diferentes culturas, ideologias, políticas. Sendo assim, não é possível de se falar em valor absoluto de justiça em relação ao homem, conforme expõe a seguir:

Justiça absoluta é um ideal irracional. Do ponto de vista do conhecimento racional existem somente interesses humanos e, portanto, conflitos de interesses. Para solucionar-los, existem dois caminhos: ou satisfazer um dos interesses à custa do outro, ou promover um compromisso entre ambos. Não é possível comprovar que somente uma, e não outra solução, seja justa. Se se pressupõe a paz social como valor maior, a solução de compromisso pode ser vista como justa. Mas também a justiça social da paz é uma justiça relativa e não absoluta. (KELSEN, 2001, p. 23)

Dessa forma, visualiza-se que ao longo da história humana, diversas foram as tentativas de se criar uma norma que fosse absolutamente válida para todo o tipo de conduta justa, mas que de fato, apesar de todas as tentativas ela nunca foi alcançada.

O princípio que apoia esta vertente relativista de justiça é o da tolerância, que estipula uma flexibilidade na compreensão entre diferentes visões políticas ou religiosas, por exemplo, ainda que não seja este dividido entre todos, mas que por isso mesmo é importante a sua livre manifestação sem impedimentos. Kelsen assim define: o princípio da tolerância é a exigência de compreender com benevolência a visão religiosa ou política de outros, mesmo que não a compartilhem, e, exatamente porque não compartilhamos, não impedir sua manifestação pacífica. (KELSEN, 2001, p. 24)

Não obstante, não há que se falar em tolerância absoluta, pois é vedado o uso de agressões ou violência entre os indivíduos, assegurando desta forma a livre exposição de ideias pacíficas que são benéficas para um diálogo aberto. Assim, é garantindo a harmonia dentro do ordenamento jurídico.

Nessa direção, parece mais apropriado consentir com a ideia de que a democracia é a forma de governo mais propícia para garantir a justiça, pois ela assegura a liberdade de seus membros, e esta permite a tolerância. Destarte, a democracia deve assegurar as

manifestações de manifestações pacíficas e apenas reprimir aquelas que tentam por meio da violência imprimir seus ideais.

Parece, então, que a melhor forma de se entender o valor de justiça é como um conceito relativo, pois impossível se faz formular um conceito de justiça absoluta que fosse capaz de ter um caráter universal e oponível para todos, mesmo com tantos esforços para se encontrar ao longo do tempo. Nesse sentido, arremata Kelsen:

Seria mais do que presunção fazer meus leitores acreditarem que eu conseguiria aquilo em que fracassaram os maiores pensadores. De fato, não sei e não posso dizer o que seja justiça, a justiça absoluta, esse belo sonho da humanidade. Devo satisfazer-me com uma justiça relativa, e só posso declarar o que significa justiça para mim: uma vez que ciência é minha profissão e, portanto, a coisa mais importante em minha vida, trata-se daquela justiça sob cuja proteção a ciência pode prosperar e, ao lado dela, a verdade e a sinceridade. É a justiça da liberdade, da paz, da democracia, da tolerância. (2001, p.25)

Assim, a justiça mesmo sendo um elemento de difícil conceituação, funciona como um valor capaz de servir como parâmetro no desenvolvimento histórico social dos direitos, pois atua como uma ponte entre as expectativas sociais e o Direito. (BITTAR, 2008, p. 505-506)

2.4. Justiça como retribuição

Inicialmente, cabe ressaltar que este princípio encontra-se presente nas raízes da cultura ocidental, estando presente em diversos modelos, como por exemplo, na célebre frase de Talião de “olho por olho, dente por dente”. Sendo de grande importância a sua análise, em vista de que esse princípio figura no centro do debate sobre justiça. Como reitera Kelsen: “O princípio de justiça historicamente talvez mais importante é o da retribuição (Vergelyung)”. (1998, p. 31)

O referido princípio estipula uma sanção para a ausência ou ilícito na conduta do indivíduo, tendo origens na natureza vingativa do homem. Assim, como o direito se caracteriza por ter um caráter coercitivo, aplicador de normas e sanções, é de se deduzir que o direito como um todo adequa-se ao princípio da retribuição.

No entendimento de Aristóteles sobre justiça, esta seria uma virtude de distribuição e retificação, no qual ocorreria com embasamento na igualdade proporcional. Sendo assim, a proporcionalidade possui um papel central na questão sobre justiça.

Nesse diapasão, comenta Ferraz Junior:

Na verdade, a proporcionalidade aponta para uma espécie de racionalização (ou, pelo menos, de certa razoabilidade de relações), cujo limite pode ser explicitado pela presença, às vezes simultânea, de emoções e razões nos modelos retributivos. Afinal, retribuição não deixa de ter, mesmo na busca da proporcionalidade dos termos em relação, uma conotação com vingança, desforra, o que confere à pena, por exemplo, uma permanente ambiguidade, donde a cautela em usar, como justa, a pena de morte ou, até, a renúncia a ela em termos de Justiça. (2009, p.231-232)

Por conseguinte, Ferraz Junior comenta alguns casos interessantes provenientes dos estudos de Burkert sobre textos antigos, que encontram pertinência atualmente, merecendo reflexão. Como é relatado em um conto da época da Grécia antiga:

Num vaso antigo, que está no Museum of Fine Arts, em Boston, vê-se Orestes matando Egisto, o assassino de seu pai; a sua esquerda, Clitemestra aproxima-se de seu filho com uma adaga; à esquerda dela está Electra. A cena reproduz um ato de retribuição por um crime, retribuição que Clitemestra tenta evitar e que Electra, a irmã, aprova e induz. (BURKERT Apud FERRAZ JUNIOR, 2009, p. 232)

Nessa situação, percebe-se que a conduta de Orestes é baseada no sentido de retribuição de justiça, querendo vingar-se da morte de seu pai matando o seu assassino. Essa atitude divide as opiniões das mulheres, enquanto Electra apoia esse comportamento, Clitemestra reprova, ou seja, uma delas apoia a noção de justiça como retribuição e a outra não.

Essa discussão sobre retribuição violenta mediante vingança, em tempos passados, nos parece um pouco primitivos, visto que atualmente não se praticam os atos de justiça baseados em agressividade. Entretanto mesmo agora nos tempos modernos, é perceptível um resquício desse comportamento, por exemplo, nos países que adotam pena de morte para crimes contra vida.

Ainda, há outros casos interessantes relatados. Como o dos Kikuyus, no Quênia, que possuíam uma concepção diferente sobre justiça e retribuição do que era entendido na cultura do ocidente. Para estes a retribuição se daria apenas na seara civil, pois o meio adequado para reparar um dano era a indenização. Assim, caso um indivíduo praticasse um

crime de homicídio, por exemplo, o próximo passo a ser discutido seria determinar a mediação de uma indenização para o crime cometido. Ademais, a retribuição na forma pecuniária também existia na cultura ocidental, não se tratando essa forma apenas de um caso específico mesmo se pensarmos que desde os tempos do Antigo Testamento, este já vedava a prática da indenização cível para crimes de assassinato. Pois, se analisarmos o caso dos povos germânicos, veremos que estes também utilizavam valores monetários como retribuição a prática de atos criminais. (FERRAZ JUNIOR, 2009, p. 233)

Na análise desses dois casos, Ferraz Júnior explica que estes dois povos desenvolveram um procedimento que permite uma análise das reações de retribuição. De início permite-se uma sociabilização dos processos (que significa uma espécie de sanção como forma cultural de retribuição), enquanto pode ter também a forma de indenização como meio de compensação. Tanto em um caso como em outro, de sociabilização e indenização, entende-se que a língua funciona como um código significativo capaz de estabelecer um ambiente estável capaz de propiciar um diálogo para as negociações. (2009, p. 234)

Dessa forma, mesmo o ser humano sendo guiado pelo instinto de vingança, que é muito influenciado pelas emoções, ele não faz isso de forma irracional. Como visto acima, os métodos de operacionalização das reações permitem que a retribuição ocorra de forma racional.

2.5. Justiça como igualdade

A Lei Maior dispõe em seu art. 5º, caput⁵, que todos são iguais perante a lei, visualiza-se neste dispositivo o princípio da igualdade em seu plano constitucional, sendo este considerado por muitos como um dos mais importantes princípios constitucionais.

Há muito se fala a respeito sobre o tema, desde a Grécia Antiga, com a celebre frase aristotélica “tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida em que

5 Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

eles se desigualam”, até os dias atuais muitas interpretações foram feitas, vejamos algumas a seguir.

Preliminarmente, há de se tratar sobre duas concepções sobre igualdade, uma no sentido material e outra no formal. De acordo com Costa (2012, p.38), a primeira se refere ao desejo de proporcionar o sentimento de igualdade para todos, de forma universal, sem fazer distinção de pessoas ou de grupos. Já a segunda aceção alude a questão das discriminações permitidas pelo legislador, quando por meio da lei é permitido alguma diferenciação, sendo este voltado a sua atenção para o legislador e aos operadores do direito.

Assim, percebemos que tanto a lei é direcionada para o legislador, quanto para os seus aplicadores. De acordo esta Bandeira de Mello, que afirma: “Deveras, não só perante a norma posta se nivelam os indivíduos, mas, a própria edição dela sujeita-se ao dever de dispensar tratamento equânime às pessoas. (2013, p.10)

A lei não deve ser utilizada como fonte de privilégios ou de vantagens, tampouco para perseguir ou discriminar grupos ou pessoas, ela deve funcionar como um instrumento capaz de regular a sociedade, buscando a justiça, esse é o principal objetivo deste magno princípio. Nesse sentido é que Machado afirma: “Definir é uma tarefa difícil e definir justiça é praticamente impossível. Seguramente, porém, todos temos um sentimento de justiça, que até certo ponto se confunde com a ideia de igualdade. (2009, p. 84)

Para saber se o referido princípio está sendo violado, Celso de Mello estabelece que deve ser observado se existe ou não um liame entre o critério discriminatório e a justificação racional, que justifica um tratamento jurídico diferente, caso não tenha essa conexão lógica existirá algum desrespeito. Exemplificando, caso uma determinada lei faculte que os funcionários gordos possam se afastar, remuneradamente, de seus empregos para assistir a congresso religioso mas não permite para os funcionários magros. Nesse caso, percebe-se claramente um vício ao princípio, pois o elemento escolhido como critério não possui conexão lógica.

Para que possa existir alguma discriminação legal, deve existir um liame lógico razoável entre o fator diferencial escolhido para caracterizar os submetidos pela norma. Nesse diapasão, arremata Bandeira de Mello:

o critério especificador escolhido pela lei, a fim de circunscrever os atingidos por uma situação jurídica – a dizer: o fator discriminação – pode ser qualquer elemento

radicado neles; todavia, necessita, inarredavelmente, guardar relação de pertinência lógica com a diferenciação que dele resulta. Em outras palavras: a discriminação não pode ser gratuita ou fortuita. Impede que exista uma adequação racional entre o tratamento diferenciado construído e a razão diferencial que lhe serviu de supedâneo. (2013, p. 38-39)

Desse modo, caso o fator de discriminação não estabeleça nenhum liame entre o fator de discriminação e a desigualdade jurídica, restará caracterizado uma clara ofensa ao princípio da igualdade.

3. IGUALDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO COMO O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

3.1. O princípio da capacidade contributiva como instrumento da justiça fiscal

No âmbito do Estado Social Democrático de Direito, a obrigação do cidadão de pagar impostos é um dever fundamental. Não se tratando apenas de um sacrifício que é posto para a população carregar, mas refere-se a um esforço coletivo em prol de se construir uma sociedade mais igualitária. Assim, a aplicação do direito tributário não influencia somente o binômio do Estado-Contribuinte, também faz presente na relação entre os próprios contribuintes (TIPKE e YAMASHITA, 2002, p. 15)

Assim, a tributação surge como um meio para que o Estado possa ser capaz de realizar as suas atividades essenciais visando o interesse comum, propiciando um melhor beneficiamento dos seus cidadãos através dos serviços oferecidos pelo Estado.

De acordo com Tipke e Yamashita (2002, p. 18), “A justiça do Estado Social de Direito apoia-se: no princípio da igualdade, no princípio do Estado Social e no princípio da liberdade”. Esses princípios funcionam como base de apoio para uma justiça tributária, no momento quando este se depara com as desigualdades econômicas que existem. Do princípio da igualdade entende-se que a carga tributária deve exigida igualmente entre os contribuintes. Enquanto que do componente social da justiça espera-se que os ricos que tem mais

capacidade para pagar sejam mais tributados do que os menos favorecidos. Finalmente, o princípio da liberdade fixa limites os quais o contribuinte pode ser cobrado.

O princípio da capacidade contributiva surge então como o dispositivo capaz de promover uma tributação mais justa entre os contribuintes, possibilitando que o Estado quando for cumprir a sua função arrecadatória possa agir de forma menos arbitrária e invasiva.

Igualmente é a opinião de Carrazza sobre o tema:

Insistimos que o princípio da capacidade contributiva, intimamente ligado ao princípio da igualdade, é um dos mecanismos mais eficazes para que se alcancem em matéria de impostos, a tão almejada justiça fiscal. Em resumo, é ele que concretiza, no âmbito dos impostos, a igualdade tributária e a justiça fiscal. (2013, p. 96-97)

Sobre a conceituação do princípio da capacidade contributiva, encontram-se na doutrina diversos sentidos, pois a referida expressão possui um elevado nível de abstração, o qual veremos a seguir.

4. O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO DIREITO BRASILEIRO

Nós tivemos sete Constituições ao longo da história constitucional do Brasil, desde a Constituição de 1824 (outorgada por Dom Pedro I em 25 de março de 1824) até a que vivemos nos dias atuais a Constituição de 1988 (promulgada pela Assembléia Nacional Constituinte em 27 de novembro de 1985). Algumas delas chegaram a abordar a temática da capacidade contributiva em seus textos.

Já na primeira delas, a Constituição Imperial de 1824 não estipulava uma área reservada para a Tributação, mas mesmo assim previa em seu Título 8º (que tratava de Disposições Gerais e das Disposições Gerais, e garantias dos direitos civis, e Políticos dos Cidadãos Brasileiros) o art. 179, XV, que fixava “ninguém será exempto de contribuir para as

despesas do Estado na proporção dos seus deveres”⁶. Percebe-se que no final do artigo havia claramente uma referencia ao principio. Em seguida veio a Constituição de 1891, que instalou a República no Brasil, esta, porém não trouxe em seu texto nenhuma disposição nesse sentido. (SABBAG, 201, p. 154)

Por conseguinte, a Constituição de 34 trouxe novamente o principio. Só que agora ele se encontrava espalhado no texto constitucional, conforme nos alerta Sabbag, podemos vislumbrá-lo no caso que retrata a obrigatoriedade da progressividade no caso de transmissão de bens por herança ou legado (art. 128), também na ocasião em que afirma que as multas de mora por falta de pagamento de impostos ou taxas lançados não poderão exceder de dez por cento sobre a importância em débito (art.184, parágrafo único), e, por fim, quando fala que nenhum imposto poderá ser elevado além de vinte por cento do seu valor ao tempo do aumento (art. 185) (2014, p. 154). E a Constituição de 37 do Estado, que foi produzida logo após, não se manifestou sobre o tema.

A partir da Constituição de 1946, trouxe em seu bojo o texto que mais se aproxima do atual, assim ela afirmava em seu art. 202: “Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”. Nesse diapasão, alguns autores da época já se dispuseram a comentar o dispositivo supra, afirmando que era um mecanismo de tentar individualizar os impostos, atentando para a seara social. (COSTA, 2012, p. 21)

Entretanto, com a Emenda Constitucional n. 18 de 1965, ocorreu infelizmente à retirada desse tão importante tema da Constituição, e igualmente se mantiveram omissas na Carta de 1967 e na Emenda Constitucional de n. 1 de 1969.

Com o término do período da Ditadura Militar (1964-1985), o princípio da capacidade contributiva voltou a ser discutido no nosso âmbito jurídico, e hoje se encontra insculpido na nossa Carta Magna em seu art. 145, §1º, podendo ser facilmente observado:

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

[...]

⁶As incorreções gramaticais estão presentes em decorrência do texto extraído da época de sua publicação.

§ 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, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Visto a importância que a ideia de justiça representa para o ser humano, desde os tempos antigos até os dias atuais, se torna imprescindível a sua análise na busca de um direito mais igualitário.

A forma que a qual se insere no direito tributário é pelo princípio da capacidade contributiva, que regerá a sua aplicação tanto nos tributos diretos quanto nos indiretos.

Este é o melhor modo de promover uma tributação mais justa dentro da sociedade, no qual todos contribuirão de acordo com as suas capacidades, os mais ricos pagarão mais e os menos favorecidos contribuirão com pouco. Dessa forma, se evitarão pagamento indevido e desproporcional entre os contribuintes.

REFERÊNCIAS

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antonio. **O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

BITTAR, Eduardo C. B, e ALMEIDA, Guilherme Assis de. **Curso de Filosofia do Direito**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. **Estudos de filosofia do direito**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

KELSEN, Hans. **O problema da justiça**. Tradução de João Baptista Machado. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

_____. **O que é justiça?** A justiça, o direito e a política no espelho da ciência. Tradução de Luís Carlos Borges. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. **Direitos Fundamentais e a efetividade da jurisdição**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SANCHES, José Luís Saldanha. **Justiça Fiscal**. Portugal: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010.

TABOSA, Agerson. **Direito Romano**. 3. ed. Fortaleza: FA7, 2007.

TIPKE, Klaus, e YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.