

UNICESUMAR - CENTRO UNIVERSITÁRIO DE MARINGÁ
CENTRO DE CIÊNCIAS HUMANAS E SOCIAIS APLICADAS
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

**DIREITOS HUMANOS E A TRIBUTAÇÃO: UMA ANÁLISE DE JUSTIÇA FISCAL
E DISTRIBUIÇÃO DE RENDA.**

WALLACE AUGUSTO DE OLIVEIRA PATTARO

MARINGÁ – PR

2018

WALLACE AUGUSTO DE OLIVEIRA PATTARO

**DIREITOS HUMANOS E A TRIBUTAÇÃO: UMA ANÁLISE DE JUSTIÇA FISCAL
E DISTRIBUIÇÃO DE RENDA.**

Artigo apresentado ao curso de graduação em Direito da UniCesumar – Centro Universitário de Maringá como requisito parcial para a obtenção do título de bacharel (a) em Direito, sob a orientação do Prof. Dr. Mestre Mauro Luis Siqueira da Silva.

MARINGÁ – PR

2018

WALLACE AUGUSTO DE OLIVEIRA PATTARO

**DIREITOS HUMANOS E A TRIBUTAÇÃO: UMA ANÁLISE DE JUSTIÇA FISCAL
E DISTRIBUIÇÃO DE RENDA.**

Artigo apresentado ao curso de graduação em Direito da UniCesumar – Centro Universitário de Maringá como requisito parcial para a obtenção do título de bacharel (a) em Direito, sob a orientação do Prof. Dr. Mestre Mauro Luis Siqueira da Silva.

Aprovado em: ____ de _____ de ____.

BANCA EXAMINADORA

DIREITOS HUMANOS E A TRIBUTAÇÃO: UMA ANÁLISE DE JUSTIÇA FISCAL E DISTRIBUIÇÃO DE RENDA.

Wallace Augusto de Oliveira Pattaro¹

Mauro Luis Siqueira da Silva²

RESUMO

O presente artigo aborda aspectos relacionados e consequentes dos direitos humanos da tributação, de modo que faz se uma análise, em primeiro caso, do que é justiça, levando assim ao que seja justiça social, tendo assim a formação da ideia do justo, para que, posteriormente, possa chegar à ideia do que seja e como pode ser, por meio de alguns procedimentos, de fato, aplicada a Justiça Fiscal, a qual será construída com base no seu próprio conceito, nos aspectos de tributação direta e indireta e sobre a tributação enquanto mecanismo distributivo, além da ideia de justiça distributiva trabalhada anteriormente. Logo após, apresenta se princípios tributários abarcados pela Constituição Federal, de modo que se compreenda que somente por meio da capacidade contributiva, pessoalidade e progressividade se atinge a isonomia tributária. Por fim, destaca se os impactos da má e injusta tributação feita pelo Estado Brasileiro e, prováveis medidas que podem minorar as iniquidades tributárias, reduzindo assim a má distribuição de renda e a desigualdade social.

Palavras-chave: Desigualdade social. Isonomia Tributária. Justiça Social.

ABSTRACT

The present article deals with related and consequential aspects of the human rights of taxation, so that it is an analysis, in the first case, of what justice is, thus leading to what is social justice, thus forming the idea of the just, so that , can subsequently arrive at the idea of what it is and how it can be, through some procedures, applied to the Tax Justice, which will be built based on its own concept, the aspects of direct and indirect taxation and the taxation as a distributive mechanism, in addition to the idea of distributive justice worked previously. Afterwards, it presents tax principles covered by the Federal Constitution, so that it is understood that only through taxpayer capacity, personality and progressiveness is taxonomy. Finally, it highlights whether the impacts of the bad and unjust taxation made by the Brazilian State and, probably, measures that can reduce the tax iniquities, thus reducing income distribution and social inequality.

Keywords: Social inequality. Taxonomy. Social justice.

¹ Acadêmico de Direito do Unicesumar. E-mail: wallace_pattaro@hotmail.com.

² Professor de Direito do Unicesumar. Mestre em Direito pela Universidade Estadual de Londrina. Especialista em Direito do Estado pela Universidade Estadual de Londrina. E-mail: siqueirasilva.mauro@gmail.com.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	5
2 DIREITO E JUSTIÇA – NORMA E VALOR	5
2.1 O Direito como produto cultural.....	6
2.2 A forma da ideia do justo.....	7
2.3 Aporias do conceito de justiça	9
2.4 Breves anotações acerca da Justiça Distributiva	10
3 JUSTIÇA FISCAL	11
3.1 Conceito de Justiça Fiscal	11
3.2 Tributação, Renda E Consumo	12
3.3 A Tributação enquanto mecanismo distributivo	14
4 A AXIOLOGIA DOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA, CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA PESSOALIDADE	15
4.1 Conceito de Princípios.....	15
4.2 Do Princípio da Isonomia em matéria tributária	16
4.3 Do Princípio da Capacidade Contributiva e da Pessoaalidade	17
5 A TRIBUTAÇÃO DE RENDA, PATRIMÔNIO E CONSUMO NO BRASIL	19
5.1 Impacto dos impostos sobre o consumo frente aos de renda.....	19
5.2 Iniquidade Tributária: como minorá-la?	22
6 CONCLUSÃO.....	24
REFERÊNCIAS	25

1 INTRODUÇÃO

Nos últimos anos, a tributação vem sendo vista não mais como um instrumento de arrecadação para os cofres públicos, apenas, mas também como uma maneira de garantir os direitos tidos como fundamentais para o cidadão. Assim, diz-se que este papel de garantia de direitos é conhecido, na doutrina, de “direitos humanos da tributação”. Há de se falar ainda que os direitos da tributação serão abordados neste trabalho, mais especificamente, no que se refere aos principais aspectos da Justiça Social e Fiscal a fim de melhor distribuir renda. Na primeira seção se abordará a ideia de Justiça, e mais a frente Justiça Social. Na segunda seção será tratada a questão da Justiça Fiscal e seus aspectos. Na terceira seção será levantado os princípios tributários no que concerne e como se dá a isonomia tributária. Por fim, na quarta seção será abordado os impactos da tributação de consumo frente aos de renda, além das medidas que podem levar a minoração da iniquidade tributária.

2 DIREITO E JUSTIÇA – NORMA E VALOR

Há de se falar que Direito e Justiça são institutos que estão entrelaçados por si só, uma vez que ambos andam lado a lado, pois não se fala em Direito sem Justiça, e vice-versa. Todavia, sabe-se que no mundo dos fatos isso nem sempre ocorre, tendo assim divergências para com o mundo dito ideal, conforme Filho (2002, p.59).

Visto isso, há de se ressaltar que a ideia de Justiça está intimamente ligada a conduta, essa à qual será definida como justa ou injusta e, para isso tem como parâmetro a norma, essa que é a externalização do direito, conforme KELSEN (1998, p.4) explica:

A conduta social de um indivíduo é justa quando corresponde a uma norma que prescreve essa conduta, isto é, que a põe como devida e, assim, constitui o valor justiça. [...] A justiça é, portanto, a qualidade de uma conduta que consiste no tratamento dado a outros homens. [...] A conduta, que é um fato da ordem do ser existente no tempo e no espaço, é confrontada com uma norma de justiça, que estatui um dever-ser.

Entretanto, para que se entenda completamente a explanação deve ser levado em conta que KELSEN (1998, p.5) elucida sobre a norma em sentido amplo, falando em normas de justiça e normas positivas, as quais são diferentes, como ele assim diz:

[...] portanto, avaliamos uma norma através de outra norma e, por essa via, elaboramos um juízo segundo o qual a norma do direito positivo é justa quando corresponde à norma de justiça – na medida em que estatui o que a norma de justiça prescreve – ou segundo o qual ela é injusta quando não corresponde à norma de justiça – na medida em que estatui o contrário do que a norma de justiça prescreve.

Vale ressaltar ainda que, para a teoria jusnaturalista, há a predominância de valoração da norma de justiça, sobretudo, sobre a norma positivista, tendo que assim essa última andar em consonância com a primeira, pois caso a norma positivista contrarie a norma de justiça, logo se vê que essa é de certa forma inválida, conforme assim é exposto por KELSEN (1998, p.6):

É sobretudo do ponto de vista da doutrina do direito natural, por força da qual o direito positivo apenas é válido quando corresponde ao direito natural constitutivo de um valor de justiça absoluto, que se opera em um juízo de apreciação do direito positivo como justo ou injusto. Se pressupomos um tal direito natural, então uma norma do direito positivo que o contradiga não pode ser considerada válida. Somente podem valer as normas do direito positivo que estejam de acordo com o direito natural.

Posto isso, evidencia se, em primeiro plano, que Justiça e Direito estão entrelaçados de tal forma que só se consegue avaliar uma norma através de outra, e que podem existir normas de justiça que contrariam normas positivas e vice-versa, mas que o ideal, o dever ser, é que ambas as normas andem para o mesmo caminho a fim de um bem comum, priorizando o que, de fato, é o justo.

2.1 O Direito como produto cultural

Pode se dizer que o Direito é sim um produto cultural. Dito isto, vale salientar que o Direito é, de fato, criação do homem, sendo assim algo histórico e que está, ao longo do tempo, em constante evolução de acordo com as vivências, concepções e valores resguardados por cada geração. Posto isso, vale dizer ainda que cada povo constrói sua cultura, essa cujas características são muito próprias de cada um. Vale dizer ainda que sendo o direito histórico e universal como é, estando assim presente na construção social, esse se torna objeto e fruto ao mesmo tempo do homem, conforme evidencia SALGADO (2006, p.5):

O Direito, enquanto fruto da obra humana, pertence ao mundo da cultura e, assim, é objeto das ciências culturais. Diferentemente das ciências naturais, regidas pelo

princípio da causalidade, o fenômeno jurídico não conta com a exatidão decorrente da causalidade e, por isso, exige procedimentos diversos na sua análise.

Visto isso, há de se concluir que o Direito é um produto cultural o qual se transforma com o tempo e espaço, de modo que a sociedade o manipula conforme sua cultura. Dessa forma, é nítido que a sociedade transforma o direito conforme suas crenças e conceitos, todavia há de se ressaltar que esse direito nem sempre atinge a ideia de justo, como já visto em Kelsen.

Confirmando tal premissa, vale salientar então que não só o direito é um produto cultural, mas também o homem, o qual tende a ser parte do meio a que é inserido, fazendo parte daquela cultura que o rodeia. Sabendo disso, e valendo-se da diversidade cultural que é imensa, pois cada um cultua uma cultura diferente, uma vez que possuem condições sociais diferentes, então, conseqüentemente, haverá expectativas de vida diferentes, objetivos e ramos diferentes a serem seguidos, criando assim uma dissemelhança entre os homens, como ressalta Rawls (2000).

2.2 A forma da ideia do justo

Visto que o homem, assim como o Direito, é cultural e se molda conforme o meio a que é inserido, vale evidenciar a discrepância entre as condições de uns para com os outros à medida que alguns têm muito, e outros nada possuem. Observado isso, não há que se falar em justiça sem falar em injustiça, pois só há possibilidade de medir o justo, muitas vezes, pelo que é injusto e vice-versa, fazendo assim um julgamento valorativo contrário, levando ao saber do que é justo ou injusto por exclusão daquilo que não o é, conforme explana Aristóteles (1984, p.121), na qual muitas vezes só se conhece um estado pelo seu contrário, concluindo assim que quando se conhece uma boa condição, por conseguinte, também se conhece a má.

Diante disso, vê-se que a ideia de Justiça, do que é justo, é algo complexo, mas que pode ser caracterizada, por vezes, pela ideia do que não é justo. Vale dizer ainda que essa ideia de justo versus injusto é algo muito subjetivo, mas que quando toma um consenso social amplo acerca de uma situação fática do que é certo ou errado, ou do que é justo ou injusto, cria-se então um senso comum, o qual a todos, uns mais outros menos, valoram determinada ação ou omissão como justa ou injusta, gerando assim a ideia do que é a justiça num plano individual e coletivo.

Posto isso, não há que se falar em ideia de justiça sem falar em equidade, essa que é o pilar da verdadeira justiça, cuja finalidade é tratar as coisas e as pessoas desiguais na medida de sua desigualdade, como assim evidencia ARISTOTELES (1984, p.124-125):

Mostramos que tanto o homem como o ato injustos são ímprobos ou iníquos. Agora se torna claro que existe também um ponto intermediário entre as duas iniquidades compreendidas em cada caso. E esse ponto é a equidade, pois em toda espécie de ação em que há o mais e o menos também há o igual. Se, pois, o injusto é iníquo, o justo é equitativo, como, aliás, pensam todos mesmo sem discussão.

No que se refere a equidade, a qual será abordada de forma mais profunda logo a frente, essa, em suma, propõe em sua essência a ideia de equilíbrio, proporcionalidade para com as coisas e pessoas, um tratamento igualitário na medida da igualdade e, respectivamente, desigual a medida da desigualdade, sendo assim a verdadeira forma de alcançar a ideia do justo, conforme Aristóteles (1984, p.125), o qual ainda destaca que o proporcional é o justo, e o que viola a proporção, portanto, é o injusto.

Nesse prisma, elucida ainda ARISTOTELES (1984, p.129):

Temos, pois, definido o justo e o injusto. Após distingui-los assim um do outro, é evidente que a ação justa é intermediária entre o agir injustamente e o ser vítima de injustiça; pois um deles é ter demais e o outro é ter demasiado pouco. A justiça é uma espécie de meio-termo, porém não no mesmo sentido que as outras virtudes, e sim porque se relaciona com uma quantia ou quantidade intermediária, enquanto a injustiça se relaciona com os extremos. E justiça é aquilo em virtude do qual se diz que o homem justo pratica, por escolha própria, o que é justo, e que distribui, seja entre si mesmo e um outro, seja entre dois outros, não de maneira a dar mais do que convém a si mesmo e menos ao seu próximo (e inversamente no relativo ao que não convém), mas de maneira a dar o que é igual de acordo com a proporção; e da mesma forma quando se trata de distribuir entre duas outras pessoas. A injustiça, por outro lado, guarda uma relação semelhante para com o injusto, que é excesso e deficiência, contrários à proporção, do útil ou do nocivo. [...] Na ação injusta, ter demasiado pouco é ser vítima de injustiça, e ter demais é agir injustamente.

Evidenciado isso, conclui se então que o justo baseia se na equidade, sendo essa o equilíbrio, a devida proporção para com as coisas, e assim, agir justamente se trata de agir ponderadamente, respeitando as igualdades e desigualdades na sua devida proporção, e a recíproca também é verdadeira, pois agir injustamente se relaciona com os extremos, tanto para o muito como também para o pouco, seja no caso de vítima de injustiça, seja no caso de prover ela.

2.3 Aporias do conceito de justiça

Neste tópico se valerá do que seja as aporias do conceito de justiça, ou seja, do impasse de obter uma definição de justiça, levando a uma questão reflexiva acerca do que seja, de fato, a justiça, chegando assim à uma verdadeira análise concisa de tal problemática um tanto discutível no mundo teórico e prático.

É nítido que a discussão do que seja justiça seja a maior, senão uma das maiores no âmbito jurídico e social. É notório ainda que tal problemática encontre muitos aspectos a serem debatidos, principalmente no que tange a sua relação com o direito e, concomitantemente, às normas. Todavia, como já explanado aqui, justiça e norma apesar de andarem correlacionadas não possuem, necessariamente, o mesmo caminho e sentido, pois nem sempre a justiça positivista corresponde à justiça natural, como visto em Kelsen. Mas, além disso, há a necessidade de abordar outro aspecto, mais profundamente, acerca da ideia de justiça e do que é justo, se valendo, portanto, de outras ideias acerca do tema, e para tanto vale ressaltar a ideia de justiça de Jacques Derrida.

Partindo disso, se observa que para Oliveira (2011, p.10) a justiça é criada como uma estrutura, conforme tradição do pensamento jurídico, estando relacionada, à norma e ao direito, desde os gregos. Assim, a justiça era a representatividade do começo e do fim do direito, se manifestando, dessa maneira, nas instituições e prescrições legais. Ainda, segundo o autor, a justiça também se colocava fora do positivismo, entretanto ela só se explanava por meio da norma.

Neste sentido, Derrida (2010, p.26) elucida que o direito por ser uma estrutura formada por camadas um tanto interpretativas e transformáveis, se altera ao longo do tempo, para melhor teoricamente, mas que isso o torna então passível de desconstrução, podendo o direito então ser construído e desconstruído, logicamente. Contudo, a justiça mesmo sem o direito não pode ser desconstruída, sendo essa, inclusive, o motivo da constante desconstrução do direito, pois a norma, nunca alcançará a justiça, mas devido a essa incessante busca por ela é que acontece essa desconstrução do direito para uma reconstrução posterior.

Destarte, entende se então quando DERRIDA (2010, p.27) explana “A desconstrução é a justiça”, uma vez que mesmo a justiça sendo algo inatingível, para o autor, é nesse ponto que se vê a justiça, no ato de desconstrutibilidade do direito para com a indesejabilidade da justiça, sendo segundo ele, uma verdadeira experiência do inalcançável, existindo assim, justiça.

Ademais, Derrida (2010, p.43) elucida alguns exemplos de aporias, como por exemplo, “a *ephöké* da regra”, a qual consiste em que a regra não deve ser ignorada, e tampouco levada unicamente em conta nas decisões jurisdicionais, uma vez que o juiz deve então valer-se da regra para fundamentar suas decisões, entretanto ele deve ter a percepção que cada caso é um caso, decidindo de forma imparcial, não mecânica e se valendo das características únicas de cada caso para resolvê-lo, sendo assim justo, ou o mais próximo da justiça.

Ainda em aporias, Derrida (2010, p.51) evidencia outro exemplo de aporia, a qual ele chama de “a urgência que barra o horizonte do saber”, essa que consiste na dificuldade em se obter justiça, em sentido amplo, frente a urgência que se exige da justiça (poder jurisdicional) para com a falta de informações que só com o tempo é possível obter. Nesse sentido então, vê-se então uma situação um tanto delicada no que tange a obtenção de justiça, mas que segundo o autor não deve se buscar todas as informações, não ocorrer ter uma busca infinita pela história do caso, pelo contrário, deve-se fazer uso das informações obtidas, mesmo que não todas possíveis, e prestar um serviço jurisdicional célere, pois o momento da decisão, esse que é uma loucura, deve ser urgente.

2.4 Breves anotações acerca da Justiça Distributiva

Adentrando um pouco mais na discussão acerca da justiça, nos deparamos com uma ideia a qual Aristóteles (1984, p.125) faz uma classificação terminológica acerca do conceito de justiça, trazendo assim nesta: justo total; o justo particular, cujo se divide em justiça distributiva (essa que será trabalhada neste tópico em específico) e justiça corretiva, justiça política, justiça natural e justiça legal.

Partindo desse ponto, Aristóteles (1984, p.125) esclarece a justiça distributiva como aquela a qual se aplica na repartição dos bens da comunidade e das honras, de maneira que cada um receba o que é devido conforme seus méritos. Para que não haja obscuridade acerca disso, cita-se um trecho de ARISTÓTELES (1984, p.125):

Isso, aliás, é evidente pelo fato de que as distribuições devem ser feitas “de acordo com o mérito”; pois todos admitem que a distribuição justa deve concordar com o mérito num sentido qualquer, se bem que nem todos especificam a mesma espécie de mérito, mas os democratas o identificam com a condição do homem livre, os partidários da oligarquia com a riqueza (ou com a nobreza de nascimento), e os partidários da aristocracia com a excelência.

Analisando esse ponto aliado ao ponto visto anteriormente na ideia Aristotélica, há de se falar que sua justiça, em suma, se baseia numa justiça distributiva equitativa que venha a repartir os bens na sociedade de forma mais igual, e menos desigual, conforme o merecimento de cada um, fundado numa espécie de mérito. Sendo essa ideia de justiça distributiva trabalhada ao longo da história por diversos pensadores, chegamos então a ideia mais contemporânea acerca desse tema, explanada por Rawls (2000, p.64-65), o qual traz dois princípios regentes da justiça, sendo o primeiro o princípio da liberdade, que segundo ele, está relacionado com a liberdade política, a liberdade de expressão e reunião, o direito a propriedade privada e a detenção de prisão arbitrárias, entre outras; E o segundo princípio, o qual ele chama de princípio da igualdade, relacionado, mais especificamente, com a justiça distributiva, de maneira que esse visa à uma melhor distribuição de renda dando assim uma distribuição de bens e riquezas no âmbito social mais vantajosa para todos.

Sob esse aspecto, ressalta TORRES (2010, p.92) “A justiça financeira, portanto, é basicamente distributiva, característica do regime publicístico, consistindo em tratar desigualmente aos desiguais na medida em que se desigalam”. Partindo disso, relaciona se claramente a justiça distributiva de Rawls para com a justiça fiscal, essa que será abordada logo a frente, uma vez que estão intimamente ligadas pelo Estado, sendo o Estado o intermediário que deve proceder a justiça, a qual segundo a concepção aristotélica, repousa no meio termo, na equidade das decisões.

3 JUSTIÇA FISCAL

3.1 Conceito de Justiça Fiscal

Para se entender sobre a Justiça Fiscal, seus conceitos, peculiaridades e objetivos deve se partir, primeiramente, da ideia de Justiça Distributiva criada por Aristóteles e aprimorada por Rawls, de modo que partindo dessa ideia de distribuição equitativa é que nasce a ideia de Justiça Fiscal.

Não há que se falar em Justiça Fiscal sem correlaciona-la com o poder de tributar, o qual é previsto constitucionalmente na Seção II do Capítulo I (Do sistema tributário nacional) do Título IV (Da tributação e do orçamento) da Constituição Federal de 1988 e, entendido por

Machado (2014, p.27) como uma parcela da soberania do Estado, ou como aspecto desta soberania.

Nesse sentido, o Estado sendo o regrador da sociedade, possuindo o poder de tributar previsto constitucionalmente, tem paralelamente com isso o dever de solidariedade social, dever esse o qual tem natureza constitucional, conforme elucida MACHADO (2014, p.45):

A solidariedade social não é apenas uma ideia. É um princípio de nosso Direito Positivo, pelo menos a partir da Constituição Federal de 1988, que o alberga expressamente em dispositivo segundo o qual constituem objetivos fundamentais de nossa República “construir uma sociedade livre, justa e solidária” (art. 3º, I).

Sob esse prisma, entende-se que o Estado, como regulador e gestor da sociedade, tem o dever então de preservar as disposições constitucionais implementadas por ele, se valendo para isso do poder de tributar como um dos instrumentos jurídicos tributários a fim de que se desenvolva e alcance uma justiça fiscal, e mais amplamente, uma justiça social. Para tanto, tem-se Vasconcelos (2012, p.80) o qual expõe que o caminho para a justiça social só se dá através da justiça tributária, superando assim os abismos da diferença que entravam o desenvolvimento da nação.

Partindo, portanto, da ideia de justiça distributiva já explanada, advem a figura da Justiça Fiscal, a qual pode ser entendida como uma forma de justiça que o Estado tem, ou pelo menos teria, que praticar por meio do poder de tributar que possui tanto a nível federal, estadual e municipal a fim de deixar a tributação mais equitativa e igualitária para com as classes sociais, tendo como objetivo fim a expansão e obtenção de uma justiça social.

3.2 Tributação, Renda e Consumo

Sob os aspectos da Justiça Fiscal debatidos anteriormente, há de se ressaltar um ponto muito importante acerca da tributação no Brasil e o por que dela ser tão discrepante para com as classes sociais em termos de proporcionalidade. Assim, analisa-se então a tributação direta versus indireta, exemplificadas aqui por renda versus consumo, respectivamente.

No que se refere às denominadas tributações direta e indireta³, faz-se necessário evidenciar antes de mais nada que são tipos de classificação de tributos, e dito isso, parte-se para a explanação do conceito de ambas para que, posteriormente em apartado, se aprofunde

³ Por tributação direta e indireta, entende-se também imposto (s) direto (s) e indireto (s), respectivamente.

acerca da discussão. Assim, sobre tributação direta, CARNEIRO (2016, p.273) classifica assim os impostos diretos,

[...] são aqueles cuja causa de nascimento, ou seja, cujo fato gerador incide sobre o contribuinte de direito (pessoa que realizou a hipótese de incidência, descrita na lei, e por isso tem a obrigação legal de recolher o tributo aos cofres públicos), que não tem a possibilidade de transferir o encargo fiscal a quem quer que seja. Ele é ao mesmo tempo contribuinte de fato e de direito.

CARNEIRO (2016, p.273) explana também acerca dos impostos indiretos:

Já os impostos indiretos são aqueles em que o contribuinte de direito é diferente do contribuinte de fato. São aqueles que incidem sobre o contribuinte de direito que, por sua vez, transfere o encargo fiscal a uma pessoa alheia à relação jurídica tributária, usualmente chamada de contribuinte de fato. Exemplos: ICMS e IPI.

Diante disso, segundo Carneiro (2016, p.273) vê-se que os tributos diretos são aqueles que levam em conta o que a pessoa possui de fato, como por exemplo a renda, tributando assim de forma progressiva, uma vez que quanto maior a renda, maior o tributo, englobando dessa forma a base de cálculo e a alíquota de forma proporcional.

Em contrapartida, tem-se a tributação indireta, o qual incide sobre os produtos de consumo e não sobre a renda, levando em conta assim apenas o que é consumido pela pessoa. Ressalta-se ainda que nesse tipo, a tributação não tem a característica de progressão, tributando assim todos numa mesma alíquota, pois quem consome, seja considerado rico, seja considerado pobre, pagará o mesmo valor tributário. Assim, observa-se então que esse tipo de tributação não faz uso da equidade trabalhada em Kelsen, Aristóteles e Rawls, sendo, portanto, desigual e não atendendo a proporcionalidade.

Neste sentido, Baleeiro (2012, p.239-240) ressalta ainda que a tributação indireta é “invisível” à população em geral, pois está embutida nos bens e serviços, como o ICMS⁴, por exemplo, não gerando assim revolta, por muitas vezes aos contribuintes, seja de direito ou de fato, diferentemente dos tributos diretos, os quais por serem exigidos de forma direta e pessoal do consumidor conforme o montante de sua renda, como o IR⁵ por exemplo, logo é mais notável e “visível” para o contribuinte, que neste caso se revolta com o Estado. Conforme o autor ainda, por tal problemática é que o Estado, no uso de suas atribuições

⁴ Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços.

⁵ Imposto de Renda.

tributárias, usa em sua maioria da tributação indireta, pois essa está mais para o “invisível” do que a direta, gerando assim uma “anestesia fiscal”, e também uma injustiça fiscal, desonerando os ricos e onerando os pobres.

O aspecto da informação acerca da tributação indireta é fundamental para as pessoas saberem, de fato, que essa é a tributação injusta e não a direta, conforme salienta MACHADO (2010, p.93),

Realmente, hoje a maioria das pessoas não sabe que suporta o ônus dos denominados impostos indiretos, que incidem sobre o consumo. Isso explica a preferência pelos impostos indiretos em todos os países nos quais prevalecem atualmente as ideias do neoliberalismo. Seja pelo efetivo propósito dos governantes de favorecer os muito ricos, que suportam ônus tributário quase nenhum, enquanto os pobres suportam quase inteiramente o peso do Estado.

Ante o exposto, vale ressaltar que a falta de conhecimento da população em geral sob o sistema tributário nacional no que concerne a definição correta do que seria justo ou injusto acarreta em uma inversão de valores no que tange aos impostos diretos e indiretos, dando como injusto o “visível”, e não tendo a percepção do chamado “invisível”, levando assim o Estado a aplicação mais frequente dos impostos indiretos, resultando em uma injustiça fiscal, tendo como consequência disso uma péssima distribuição de renda no país.

Assim, denota se que a tributação direta está para a equidade, como a tributação indireta está para a iniquidade. Por fim, conclui se então que a tributação direta está para a justiça, como a tributação indireta está para a injustiça.

3.3 A tributação enquanto mecanismo distributivo

Analisando mais profundamente acerca das classificações da tributação, e valendo se do notório saber jurídico de Carneiro, Baleeiro e Machado , tem se então a perspectiva de que a tributação direta é mais equitativa e, portanto, mais justa frente a tributação indireta, a qual é mais iniqua, evidenciando assim um caminho para usar a tributação como mecanismo distributivo, resultando com isso numa eficiente justiça fiscal, de maneira que se tenha efetivamente uma distribuição de renda mais igualitária, a qual seja tributar mais diretamente, e menos indiretamente.

Partindo desse ponto, sanando agora a necessidade de explicar acerca do sistema tributário nacional, Sevegnani (2011, online) afirma que há uma tributação proporcionalmente

maior das pessoas com menor capacidade de contribuição no Brasil, e que por isso o país apresenta uma tributação regressiva. Neste prisma, o autor ainda esclarece que muito dessa regressividade se dá por conta da representação elevada que os impostos indiretos têm sobre o todo da carga tributária e, contrariamente, a pouca representatividade dos impostos sobre renda e patrimônio, os chamados impostos diretos.

Não obstante a discussão acerca da tributação regressiva no Brasil, SALVADOR (2016, p. 62-63) elucida a respeito:

Mais da metade da arrecadação provém de tributos que incidem sobre bens e serviços, com baixa tributação sobre renda e patrimônio. Nos países mais desenvolvidos, a tributação sobre o patrimônio e a renda corresponde a cerca de 2/3 da arrecadação.

Diante do evidenciado pelos autores no decorrer do texto, tem se então a ideia de que a tributação pode funcionar como mecanismo distributivo, desde que venha a adotar uma tributação progressiva como visto em Carneiro, deixando então de priorizar os impostos indiretos, conforme elucida Machado e Baleeiro.

4 A AXIOLOGIA DOS PRINCÍPIOS DA ISONOMIA, CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E DA PESSOALIDADE

4.1 Conceito de Princípios

No que tange a axiologia dos princípios tributários, Torres (2010, p.89) os resumem como meros enunciados gerais de concretização de valores, dependentes de tal modo que para se concretizarem se desdobram em normas. Neste prisma ainda, tem se AMARO (2005, p.110) que elucida sobre os princípios, mais especificamente sobre o princípio da igualdade e da capacidade contributiva, assim: “Esses enunciados indicam o início, o começo do caminho, mostram o rumo a seguir; vale dizer, representam o “princípio” do caminho a ser trilhado”.

Vale dizer ainda que a Constituição Federal brasileira trouxe em suas disposições, diversos princípios, dando então força normativa constitucional a eles, como é o caso do Princípio da Isonomia, o qual está elencado amplamente no art. 5º, caput, e mais especificamente na área tributária no art. 150, II, e não obstante, o Princípio da Capacidade

Contributiva e da Pessoalidade assegurados expressamente no art. 145, §1º, como será visto mais a frente.

Diante do explanado pelos referidos autores, e abarcado pela letra constitucional do Brasil, vale dizer então que os princípios são os norteadores do direito em sua essência, e assim da norma, sendo, portanto, os pilares jurídicos que indicam um caminho a ser trilhado, tanto para sociedade, como para o legislador.

4.2 Do Princípio da Isonomia em matéria tributária

Partindo do conceito de justiça social trabalhado anteriormente, da justiça distributiva de Aristóteles e Rawls, e do quão importante é a axiologia dos princípios ao seguir um caminho social e elaborar normas tributárias nesse sentido, tem se então a figura do Princípio da Isonomia Tributária, ou Princípio da Igualdade, como também é chamado.

Sobre o Princípio da Isonomia tributária (ou Igualdade), SABBAG (2011, p.133) traz que o conceito deste consiste em “aquinhoar igualmente aos iguais e desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigalam”.

Seguindo sobre o Princípio da Igualdade, vale ressaltar que esse está assegurado na Constituição Federal Brasileira de 1988, disposto no caput do art. 5º, nos seguintes termos: “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 [...]”. Assim, evidencia se que tal princípio tem força normativa constitucional, e deve, portanto, ser resguardado.

Partindo disso, observa se também um aparato normativo constitucional mais específico na seara tributária, de modo que esse está na seção que trata das limitações do poder de tributar, no art. 150, II, da CF⁶ de 1988, o qual assim dispõe:

Art. 150: Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

⁶ Constituição Federal.

Neste sentido, partindo para uma conceituação mais específica na seara tributária acerca do princípio da Isonomia Tributária (ou Igualdade) esse pressupõe que não poderá haver criação e cobrança de tributos de modo desigual em relação a contribuintes em pé de igualdade, tampouco igual frente a contribuintes desiguais. Dito isso, e partindo para a discussão no que tange as disposições constitucionais, pode se dizer então que tal princípio tem força normativa que o represente, devendo assim ser devidamente aplicado, conforme previsão de outro princípio tributário que trata de tal aspecto, o da legalidade.

Posto isso frente à discussão aqui levantada acerca do que é justiça social e de como usar a tributação como mecanismo distributivo a fim de se chegar numa justiça fiscal, observa se então que a aplicação eficiente de tal princípio é fundamental, tendo assim, que a lei, tanto ao ser elaborada quanto ao ser aplicada, deve se valer de dois aspectos, conforme CARRAZZA (2013, p.101) assim elucida “a) não discrimine os contribuintes que se encontrem em situação jurídica equivalente; b) discrimine, *na medida de suas desigualdades*, os contribuintes que não se encontrem em situação jurídica equivalente”.

Sob esse prisma, Carraza (2013, p.101) ainda conclui que só é possível chegar a uma isonomia tributária, no caso dos impostos, se valendo da capacidade contributiva das pessoas, sejam elas físicas ou jurídicas. Diante disso, vê se que a capacidade contributiva é o meio para se chegar a uma isonomia tributária e, portanto, parte se então para a análise do princípio da capacidade contributiva e da personalidade.

4.3 Do Princípio da Capacidade Contributiva e da Pessoaalidade

No que se refere ao Princípio da Capacidade Contributiva⁷ e o da Pessoaalidade, conforme Amaro (2005, p.139), ambos estão fundados no mesmo texto constitucional, sendo este disposto no art. 145, §1, da CF de 1988, que assim explana:

Art. 145, §1: 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.

Visto a fundamentação normativa, Carrazza (2013, p. 96-97) elucida que o princípio da capacidade contributiva ajuda no que se refere à seara tributária, na realização dos ideais

⁷ Capacidade contributiva também chamada pela doutrina de capacidade econômica.

republicanos, e que tal princípio hospeda-se no desdobramento do princípio da igualdade. O autor ainda completa dizendo que as normas tributárias devem ser feitas sob a luz de tais princípios, numa sintonia perfeita.

Neste sentido ainda, Carrazza (2013, p.97-98) complementa afirmando que o princípio da capacidade contributiva, esse relacionado intimamente com o princípio da igualdade, no que se refere a impostos, é um dos meios mais eficientes para se alcançar a almejada Justiça Fiscal, concretizando assim a igualdade tributária.

Há de se falar ainda sobre o Princípio da Pessoalidade, esse o qual AMARO (2005, p.140) assim dispõe:

A personalização, que também deve ser buscada pelo legislador “sempre que possível”, traduz-se na adequação do gravame fiscal às condições pessoais de cada contribuinte. É óbvio que não se pretende definir na lei o imposto de cada pessoa, mas sim estruturar o modelo de incidência de tal sorte que, na sua aplicação concreta, tais ou quais características dos indivíduos [...] sejam levadas em consideração para efeito de quantificação do montante do imposto devido em cada situação concreta.

Amaro (2005, p.140) ainda complementa reafirmando que a pessoalidade deve ser adequada no imposto, e que essa é, com certeza, uma das expressões da capacidade contributiva.

Assim, por meio de Carrazza e Amaro, evidenciou-se que o princípio da Capacidade Contributiva é de certo um desdobramento do princípio da Isonomia Tributária e também o meio para que este se concretize, de modo que a capacidade contributiva se exterioriza na cobrança proporcional de impostos, requerendo mais de quem possui mais, e também, menos de quem possui menos, aplicando conjuntamente o princípio da Pessoalidade, levando em conta o caso concreto de cada pessoa e suas condições, chegando assim a uma equidade fiscal.

Visto isso, e correlacionando a tributação no aspecto renda versus consumo e a relação dos impostos diretos versus indiretos para com os princípios mencionados neste, evidencia-se então que nos impostos sobre o consumo, os quais são chamados por Carneiro (2016, p.273) de impostos indiretos (como já vistos acima), como o ICMS, por exemplo, não há a aplicação do princípio da capacidade contributiva, pois nesses o imposto tem uma alíquota fixa, e não há a progressividade, tampouco a pessoalidade. Em contrapartida, nos impostos sobre a renda e patrimônio, os quais se classificam como impostos diretos, como o IR, por exemplo, destaca-se a aplicação efetiva dos princípios da capacidade contributiva e da pessoalidade, pois esse tem a finalidade de exigir mais de quem possui mais, e menos de quem pouco tem, tributando

assim de maneira mais proporcional e equitativa, caracterizando também a progressividade deste imposto especificamente, logo, sendo proporcional.

Sob esse prisma, Carrazza (2013, p.99-100) acredita que as alíquotas fixas agravam as diferenças sociais, uma vez que tratam igualmente contribuintes que não são iguais, sob o ângulo da capacidade contributiva. Diante disso, o autor considera os impostos de alíquota fixa inconstitucionais, por não atenderem ao princípio da capacidade contributiva. Ele ainda complementa elucidando que todos os impostos deveriam ser progressivos, pois só assim eles atenderiam ao princípio da capacidade contributiva. Por fim, ele entende que a melhor maneira para se afastar as injustiças tributárias, no que tange aos impostos, é a progressividade das alíquotas tributárias, permitindo assim que o Estado consiga diminuir a desigualdade financeira entre as pessoas e, portanto, melhorar a distribuição de renda.

5 A TRIBUTAÇÃO DE RENDA, PATRIMÔNIO E CONSUMO NO BRASIL

5.1 Impacto dos impostos sobre o consumo frente aos de renda

Como já visto, a tributação no Brasil é regressiva, e isso se dá em grande parte devido ao sistema priorizar os impostos sobre consumo, os chamados impostos indiretos como já evidenciado por Salvador (2016 p.62-63). Nesta linha ainda, percebe-se que os impostos sobre renda e patrimônio, os chamados impostos diretos, os quais, diferentemente dos indiretos, atendem ao princípio da capacidade contributiva, e assim o princípio da isonomia tributária, não correspondem nem a um terço do que é arrecadado pelo país, como será visto mais adiante na **Tabela 1**, tendo assim o montante maior de arrecadação baseado em alíquotas fixas, ou seja, no consumo.

Diante disso, evidencia-se que o Brasil está indo opostamente ao caminho que Carrazza (2013, p.99-100) se refere para combater a desigualdade financeira, e assim distribuir renda, acarretando dessa maneira em injustiça tributária e maior desigualdade social.

De modo a explicar tudo que foi retratado teoricamente até então, vislumbra-se a necessidade de apontar alguns dados concretos e, fundamentalmente seguros, respaldando assim tudo o que fora discutido até o momento acerca do regressivo modo de tributar no Brasil, uma vez que o sistema tributário brasileiro privilegia os impostos indiretos, ou seja, os impostos sobre consumo. Diante disso, parte-se então para uma análise objetiva, de dados que

indicam toda a receita tributária brasileira no ano de 2015 e seus desdobramentos, de forma resumida, nos trazendo assim uma visão de como ela se dá, na tabela abaixo.

Tabela 1 – Receita tributária por base de incidência em 2015.

Tributação por base de incidência econômica	R\$ - Milhões	% PIB	%
Total da Receita Tributária	1.928.182,85	32,66%	100,00%
Tributos sobre a Renda	352.305,41	5,97%	18,27%
Tributos sobre a Folha de Salários	498.034,80	8,44%	25,83%
Tributos sobre a Propriedade	85.696,87	1,45%	4,44%
Tributos sobre Bens e Serviços	957.923,77	16,22%	49,68%
Tributos sobre Transações Financeiras	34.686,30	0,59%	1,80%
Outros Tributos	-464,30	-0,01%	-0,02%

Fonte: Receita Federal. Carga Tributária no Brasil – 2015: Análise por tributos e bases de incidência. Brasília: Secretaria da Receita Federal do Brasil, Setembro de 2016. Elaboração própria.

Analisando a **Tabela 1**, ressalta se, primeiramente, a porcentagem que a receita tributária representa do PIB⁸, sendo 32,66% de toda riqueza do país advindo dos tributos. Visto isso, vale destacar também o predomínio dos tributos sobre bens e serviços, os chamados indiretos, em relação ao montante total arrecadado, representando 49,68% de tudo que é arrecadado, ou seja, quase metade de toda arrecadação é proveniente da tributação sobre bens e serviços. Nota se ainda, a pequena parte que a tributação sobre renda e patrimônio ocupa no sistema tributário nacional, que somadas representam apenas 22,71% de todo o montante arrecadado. Portanto, evidencia se a disparidade em que se opera o sistema tributário nacional, de maneira que a sua tributação sobre renda e patrimônio juntos não chegam à metade do que é arrecadado pela tributação de bens e serviços.

Sob esse prisma, Salvador (2016, p. 63-64) reafirma a regressividade dos tributos indiretos, de modo que esses prejudicam as pessoas de poder aquisitivo menor, uma vez que os mesmos têm relação inversa com o nível de renda do contribuinte. O autor ainda complementa ao falar dos impostos indiretos, citando o ICMS como o principal tributo sobre consumo, de modo que ele sozinho é responsável por 20% da arrecadação tributária, onerando dessa forma a população mais carente, o mais pobre.

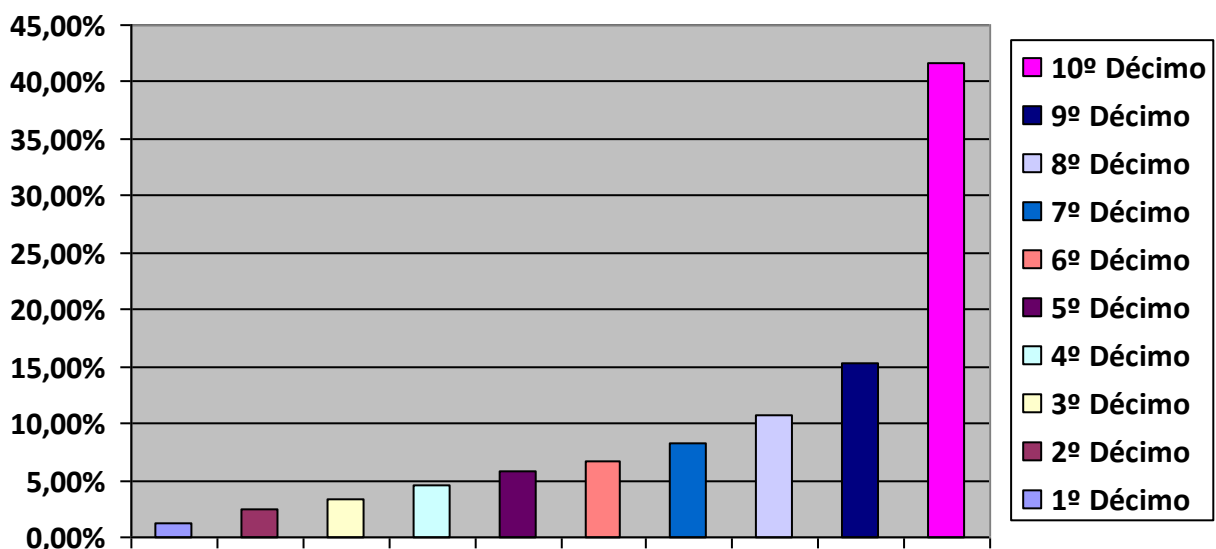
⁸ PIB: Produto Interno Bruto, o qual representa a soma, em valores monetários, de todos os bens e serviços finais produzidos, em determinado lugar e período de tempo, nesse caso no Brasil em 2015.

A título de comparação, nos principais países capitalistas os tributos sobre o patrimônio, conforme Owens (2005, p.144) representam mais de 10% da arrecadação tributária, como por exemplo, o Canadá (10%), Japão (10,3%), Grã-Bretanha (11,9%) e Estados Unidos (12,15%), diferentemente do Brasil, cuja representatividade do imposto sobre o patrimônio corresponde a apenas 1,45% do PIB, conforme a **Tabela 1**.

Ante o exposto, é evidente que a tamanha iniquidade do sistema tributário brasileiro ao cobrar tributos acarretaria em impactos sociais, esses que nos levam a uma desigualdade social cada vez mais discrepante, tendo o Brasil assim uma péssima distribuição de renda, levando conseqüentemente, a uma concentração da renda em prol de algumas classes sociais, no caso em questão, concentrados na classe alta, nos ricos.

Para tanto, vê-se a necessidade da demonstração dos impactos sociais, tendo como método para tanto a análise dos décimos da distribuição de rendimentos familiar per capita. Neste método, se mede de modo que, segundo o IBGE (2014, p.153) “Numa sociedade perfeitamente igualitária, cada décimo (10% das pessoas com rendimentos) teria 10% da soma desses rendimentos”, ou seja, dividindo a população em 10 (dez) grupos, cada grupo deveria portar então 10% da renda do país, num modelo em que todos tivessem a mesma renda. Partindo desse parâmetro, evidencia-se o gráfico abaixo, o qual traz à tona a nossa realidade no que tange a distribuição de renda.

Gráfico 1 – Distribuição percentual do rendimento familiar per capita, por décimos de rendimento – Brasil – 2013.



Fonte: Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). Síntese de Indicadores Sociais: Uma análise das condições de vida da população brasileira – 2014. Rio de Janeiro: IBGE, 2014. Elaboração própria.

A título de maiores informações do **Gráfico 1**, segundo o IBGE (2014, p.153) o 1º Décimo representa 1,2%, o 2º Décimo 2,5%, o 3º Décimo 3,4%, o 4º Décimo 4,5%, o 5º Décimo 5,8%, o 6º Décimo 6,6%, o 7º Décimo 8,3%, o 8º Décimo 10,8%, o 9º Décimo 15,3% e o 10º Décimo 41,7%.

Partindo então para uma análise concisa do **Gráfico 1**, evidencia-se que o Brasil é, de fato, muito desigual no que se refere à distribuição de renda, uma vez que o décimo mais pobre possui apenas 1,2% de toda a renda e, em contrapartida, o décimo mais rico possui mais de 40% de toda a renda, esse que somado ao segundo décimo mais rico totalizam 57%, evidenciando assim que mais da metade da renda se concentra em apenas 20% da população. Analisando ainda acerca da ilustração, e calculando os primeiros sete décimos, eles juntos totalizam 32,3% da renda, ou seja, enquanto um décimo corresponde a mais de 40% da renda, outros sete décimos correspondem a apenas 32,3%, destacando assim tamanha discrepância entre os décimos, evidenciando dessa forma a concentração da renda numa classe social, os ricos, e a pouca concentração de renda noutras, as mais desafortunadas.

Diante do **Gráfico 1**, e da análise aqui exposta, pode-se dizer, comprovadamente, que a má distribuição de renda no país é alarmante, sendo essa consequência, em parte, da má tributação, uma vez que o modelo atual do Brasil é regressivo, e, prioriza, portanto, os impostos indiretos, aqueles que possuem alíquota fixa, indo então, de acordo com o já vislumbrado, opostamente ao contrário do caminho da justiça fiscal, acarretando assim em tamanha desigualdade social.

5.2 Iniquidade tributária: como minorá-la?

Como visto o sistema tributário, a qual atribui prioridade nos impostos indiretos frente aos diretos, é iníquo, uma vez que onera mais os pobres do que os ricos, proporcionalmente, pois a alíquota do imposto sobre consumo é fixa e ambos pagam o mesmo valor tributário ao dispor de determinado bem ou serviço, aprofundando a distância de rendimento entre as classes sociais no Brasil, reforçando assim a desigualdade social.

Sob esse prisma, vê-se então a necessidade de minorar tal problemática tributária a fim de diminuir a discrepância de rendimentos entre as classes sociais, distribuindo assim melhor a renda. Neste sentido, Guedes, Passos e Silveira (2018, p.101-102) destacam que aliviar o peso da tributação indireta no sistema a favor da tributação direta, é o caminho correto para se chegar numa justiça fiscal, devendo para isso destacar em pauta a progressividade tributária a

fim de promover a equidade. No que se referem à progressividade, os autores ainda ressaltam o IRPF⁹ como elemento mais importante da tributação direta, e expõem uma questão histórica para ressaltar que as alíquotas desse imposto eram mais progressivas, chegando a possuírem onze faixas de tributação, tendo uma alíquota máxima de 50% no regime militar, diferentemente do aplicado atualmente, uma vez que hoje esse possui apenas cinco faixas de tributação e a alíquota máxima é de 27,5%.

Neste sentido, GUEDES, PASSOS E SILVEIRA (2018, p.103) assim dispõem acerca de como se dá uma avaliação da equidade fiscal:

Cabe sublinhar que a avaliação da equidade fiscal passa pela consideração de como o sistema tributário pondera e trata os distintos tipos de renda, ou seja, se respeita as chamadas equidades horizontal e vertical. Equidade vertical entende-se como justiça no tratamento tributário de indivíduos com níveis distintos de renda; equidade horizontal, como justiça no tratamento de indivíduos com rendas iguais. Considerando o IRPF, a aplicação da equidade horizontal e vertical demanda que as alíquotas entre contribuintes com iguais rendimentos sejam iguais (ou neutras), e crescentes para o grupo com maior capacidade contributiva (ou progressiva). Todavia, a atual estrutura do IRPF brasileiro viola ambos os princípios, dado que os recebedores de dividendos apresentam alíquotas médias mais baixas (iniquidade horizontal), e as alíquotas decrescem no topo da distribuição (iniquidade vertical).

Visto isso, há de se falar que há cabimento para a reforma da tributação, em especial ao IRPF, incorporando a esse tributo mais progressividade, aumentando inclusive a arrecadação, a fim de se obter uma tributação mais equitativa e eficiente. Sob essa premissa, Guedes, Passos e Silveira (2018, p.104) elencam algumas medidas a serem buscadas, citando para tanto a elevação do número de faixas de renda e, conjuntamente, aumentar a alíquota máxima.

Seguindo sob o prisma dessas medidas a serem buscadas, Hoffmann (2017, p.368-370) aponta que esse imposto poderia ser mais progressivo desde que houvesse a criação de uma nova faixa de renda tributável, a qual possuiria alíquota mais elevada. Conforme o autor, dever se ia manter uma alíquota de 27,5% para aqueles que possuem renda situada entre R\$ 5.000,00 a R\$ 7.000,00 e, conjuntamente a isso, se estabelecer uma nova faixa com alíquota de 40% para os rendimentos superiores a R\$ 7.000,00.

Outro ponto a ser ressaltado a respeito da iniquidade tributária é a baixa tributação sobre o patrimônio, de modo que a tributação sobre a propriedade tem em seu rol cinco tributos, são eles: (ITBI¹⁰, IPTU¹¹, ITCMD¹², ITR¹³, IPVA¹⁴), os quais juntos correspondem a

⁹ Imposto de Renda sobre Pessoa Física.

¹⁰ Imposto de Transmissão de Bens Imóveis.

apenas 4,44% de tudo que é arrecadado, conforme vislumbrado na **Tabela 1**. Partindo disso, Guedes, Passos e Silveira (2018, p.105) frisam que a tributação sobre patrimônio possui grande potencial de promover equidade e eficiência, apesar de terem tido pouca atenção no que tange aos seus efeitos distributivos. Além disso, defendem ainda uma maior tributação sobre patrimônio, pois encontram amparo no aumento arrecadatório e na sua potencialidade para tributar mais equitativamente as famílias que concentram maior capital.

6 CONCLUSÃO

É mister dizer que a tributação tem papel fundamental na promoção da equidade, uma vez que essa sendo mecanismo utilizado para fomentar financeiramente o Estado, deve ter um compromisso para com a redução da desigualdade social, distribuindo melhor renda e alcançando assim uma justiça social e fiscal, motivo pelo qual decorre o caráter humanitário da tributação.

Contudo, o sistema tributário brasileiro apresenta diversas deficiências quanto a sua forma de tributar, sendo dessa forma iníquo e ineficiente. No que se refere a iniquidade, vale ressaltar a prioridade de aplicação, do governo para com os contribuintes, dos impostos indiretos frente aos diretos, de modo que se onera mais uma classe social, os ditos pobres, e onera menos outra, os ditos ricos, gerando assim desigualdade social e uma má distribuição de renda.

Ainda sobre iniquidade no que tange aos princípios, mas também sobre ineficiência no que se refere a arrecadação, destaca se a previsão constitucional do princípio da Isonomia Tributária, o qual se deriva a capacidade contributiva, essa que pouco se instrumentaliza na tributação brasileira, devido a aplicação, o que pouco ocorre, da progressividade de forma branda, tendo como resultado uma base tributável brasileira um tanto incoerente com as disposições constitucionais e baixas arrecadações da tributação sobre o patrimônio e renda.

¹¹ Imposto Predial e Territorial Urbano.

¹² Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação.

¹³ Imposto Territorial Rural.

¹⁴ Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores.

Sob esse prisma, algumas medidas foram sugeridas a fim de alcançar a justiça fiscal. Na seara dos tributos indiretos, a atenuação de sua participação no sistema tributário. No campo dos tributos diretos: maior progressividade na alíquota em conjunto com a criação de novas faixas de renda tributável no imposto de renda sobre pessoa física, e aumento da alíquota de todos os impostos incidentes sobre patrimônio.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 13^o ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Tradução de Leonel Vallandro e Gerd Bornheim da versão inglesa de W.D. Ross. São Paulo: Victor Civita, 1984.
- BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 18^a ed. Rio Janeiro: Forense, 2012.
- BRASIL. **Constituição Federal de 1988**. Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 31/10/2018.
- CARNEIRO, Claudio. **Curso de Direito Tributário e Financeiro**. 6^a ed. São Paulo: Saraiva, 2016.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29^a ed. rev. ampl. atual. São Paulo: Malheiros, 2013.
- CASTRO, A. A.; RIBEIRO, M. F. **Princípios Constitucionais Tributários, Imunidades e Isenções e as Limitações ao Poder de Tributar**. Direito Tributário. 1^a ed. Florianópolis: FUNJAB, 2012, v. 1, p. 355-384.
- DERRIDA, Jacques. **Força de Lei: o fundamento místico da autoridade**. Tradução: Leila Perrone-Moises – 2. Edição. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2010.
- FILHO, Sergio Cavalieri. **Direito, Justiça e Sociedade**. Revista da EMERJ. 2002.
- GUEDES, D. R.; PASSOS, L.; SILVEIRA, F. G. “Justiça Fiscal no Brasil: que caminhos trilhar?”. In: FAGNANI, Eduardo (Org.). **A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas**. Brasília (DF): ANFIP; FENAFISCO, 2018, p.93-111.
- HOFFMANN, R. A renda e seu imposto: potencial redistributivo, limite de isenção, progressividade e mensuração da renda. In: AFONSO, J. R.; LUKIC, M. R.; ORARI, R. O; SILVEIRA, F. G. (Orgs). **Tributação e desigualdade**. Belo Horizonte (MG): Letramento, 2017, p.367-390.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Síntese de Indicadores Sociais: Uma análise das condições de vida da população brasileira – 2014**. Rio de Janeiro: IBGE, 2014.

KELSEN, Hans. **O problema da Justiça**. Trad. de João Baptista Machado. 3ª edição. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. **Direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição**. São Paulo: Atlas, 2010.

_____, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 35. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2014.

OLIVEIRA, Manoel Carlos Uchoa de. **Desconstrução e direito: uma leitura sobre “Força de Lei: de Jacques Derrida**. Recife: O autor, 2011. Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade Federal de Pernambuco. CCJ. Direito, 2011.

OWENS, Jeffrey. **Fundamental tax reform: na international perspective**. Paris: OECD Centre for Tax Policy & Administration, 2005.

RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. Trad. Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves. 1ª Edição. São Paulo: Martins Fontes. 2000.

RECEITA FEDERAL, “**Carga Tributária no Brasil – 2015: Análise por tributos e bases de incidência**”. Brasília: Secretaria da Receita Federal do Brasil, Setembro de 2016.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 3ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2011.

SALGADO, K. . **História, Direito e Razão**. In: CONPEDI - MANAUS, 2006, Manaus. Anais do XV Congresso Nacional do CONPEDI. Florianópolis: Boiteux, 2006.

SALVADOR, Evilásio. O injusto sistema tributário brasileiro. In: **Revista PolitiKa: Reforma do Estado**, vol. 1, n. 3. P. 58-69, jan./jun. 2016. Brasília: Editora FJM, 2016.

SEVEGNANI, Joacir. **O modelo regressivo de tributação no Brasil**. *Revista Jus Navigandi*, ISSN 1518-4862, Teresina, [ano 16, n. 3078, 5 dez.2011](#). Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/20574>>. Acesso em: 27 out. 2018.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário – 17ª Edição**. atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

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**. 2012. Tese (doutorado). Universidade de Fortaleza, Fortaleza, 2012.