



Volume 29

2023

Presidente Prudente/SP

ISSN 1516-8158

CENTRO UNIVERSITÁRIO ANTONIO EUFRÁSIO DE TOLEDO DE PRESIDENTE PRUDENTE

Reitor: Sérgio Tibiriçá Amaral
Pró-Reitor Acadêmico: Igor de Toledo Pennacchi Cardoso Machado
Pró-Reitora Administrativa: Maria Inês de Toledo Pennacchi Amaral
Coordenadora Financeira: Maria Eduarda de Toledo Pennacchi Tibiriçá Amaral

REVISTA INTERTEMAS

Linha editorial: Relações Sociais e Ambientais para uma Sociedade Inclusiva
Temática: Direitos Humanos, Meio Ambiente e Desenvolvimento
Periodicidade semestral

EDITORES

Carla Roberta Ferreira Destro (TOLEDO PRUDENTE)
Sérgio Tibiriçá Amaral (TOLEDO PRUDENTE)

COMISSÃO EDITORIAL

André Simões Chacon Bruno (USP)
Alessandra Cristina Furlan (UEL)
Alfonso Jaime Martínez Lazcano (SNI-CONACYT)
Dennys Garcia Xavier (UFU)
Daniela Braga Paiano (UEL)
Felipe Rodolfo de Carvalho (UFMT)
Haroldo de Araujo Lourenço da Silva (UFRJ)
Paulo Eduardo D'Arce Pinheiro (TOLEDO PRUDENTE)
Rita de Cássia Resquetti Tarifa Espolador (UENP)
Vladimir Brega Filho (UENP)
Ana Carolina Greco Paes (PUC-PR)

EQUIPE TÉCNICA

Delaine de Oliveira (Secretária –TOLEDO PRUDENTE)

Versão eletrônica

ISSN 2176-848X

Disponível em: <http://intertemas.unitoledo.br/revista/index.php/INTERTEMAS>

Indexadores e Diretórios

Latindex folio 14938

Sumários de Revistas Brasileiras código 006.064.819

Permuta/Exchange/Échange

Biblioteca "Visconde de São Leopoldo" – TOLEDO PRUDENTE

Praça Raul Furquim nº 9 – Vila Furquim

CEP 19030-430 – Presidente Prudente / SP

Contato

Telefone: +55(18)3901-4004 E-mail: nepe.coordenador@toledoprudente.edu.br

Intertemas: Revista da Toledo, v. 29 – 2023

Presidente Prudente: Centro Universitário "Antônio Eufrásio de Toledo". 2023. 21cm Revista do Centro Universitário Antônio Eufrásio de Toledo de Presidente Prudente (SP)

1.Direito – Periódicos CDD – 340.5
ISSN 1516-8158

SUMÁRIO/CONTENTS

LEX MERCATORIA E DIREITO DO COMÉRCIO INTERNACIONAL.....05

MAZZUOLI, Valerio de Oliveira

APUNTES DEL PROCESO DE CONSTITUCIONALIZACIÓN DEL DERECHO ADMINISTRATIVO: ESBOZO DE LA JURISPRUDENCIA CONSTITUCIONAL EN RELACIÓN AL CONTRATO DE CONCESIÓN EN COLOMBIA.....62

MUÑOZ, Daniel E. Florez

BENÍTEZ, Melisa Caro

SALAS, Fernando Luna

ADVERGAMES: CAPTURA ILÍCITA DO CONSUMIDOR INFANTIL POR MEIO DA TECNOLOGIA DOS JOGOS DE PUBLICIDADE75

ALVES, Fabrício Germano

SOUSA, Pedro Henrique da Mata Rodrigues

OLIVEIRA, Felipe Lucas Medeiros de

MULTICULTURALISMO DOS DIREITOS HUMANOS: UMA ANÁLISE SOB A ÓTICA INDIGENISTA BRASILEIRA.....91

PEREZ, Giovanna Bolletta

LEITE, Leonardo Delatorre

PEREIRA, Flávio de Leão Bastos

DESENVOLVIMENTO HISTÓRICO DOS TRABALHADORES SOB OS ASPECTOS DAS POLÍTICAS NEOLIBERAIS.....112

LIMA, Jordanna Roberta

REIS, Marcos Cristiano Dos

LIBERDADE DE EXPRESSÃO E DIREITO DE REUNIÃO: ANÁLISE DE SUA RELEVÂNCIA PARA A DEMOCRACIA E EVENTUAL LIMITAÇÃO.....130

SOUZA, Marcelo Agamenon Goes de

ALVES, Lucas Mangolin

ANÁLISE SOBRE A ARQUITETURA PRISIONAL E SEU IMPACTO NA REABILITAÇÃO SOCIAL DO APENADO.....155

Camilla Yasmin Silva do Nascimento

Tiago José de Souza Lima Bezerra

AGENDA URBANA 2030: IMPLICAÇÕES DA TUTELA AMBIENTAL SOBRE ÁREAS VERDES DE LAZER EM PRESIDENTE PRUDENTE – SP183

FRÓIS, Marcos Rodrigues

PEREIRA, Júlia Fernandes Guimarães

**PROBLEMAS CAUSADOS PELA INAPLICABILIDADE DO PRINCÍPIO DA
INSIGNIFICÂNCIA AOS CRIMES CONTRA A ADMINISTRAÇÃO
PÚBLICA.....197**

RODRIGUES, Fillipe Azevedo
DONATO NETO, José Raimundo

**A RESPONSABILIDADE DOS ADMINISTRADORES EM FACE DO
DESCUMPRIMENTO DOS DEVERES SOCIAIS.....2**

PACIORNIK, Ravi Petrelli

FUNDAMENTOS DA JUSTIÇA FISCAL SOB A ÓTICA DE KLAUS TIPKE...231

MORAIS, Manuela Saker
SANTOS, Lívio Augusto de Carvalho

**O LITÍGIO CLIMÁTICO DOS DIREITOS CONSTITUCIONAIS E DOS DIREITOS
HUMANOS: A TENDÊNCIA DO SUL GLOBAL NO REGIME PÓS-PARIS....245**

BOGALHO, Thaline Giacon
AMARAL, Sérgio Tibiriçá
SANTOS, Lucas Octávio Noya dos

NOTA AO LEITOR

A 29ª Edição da Revista Intertemas mais uma vez se propõe a apresentar temáticas de relevância jurídica nacional e internacional.

Convidamos cada leitor a se debruçar nos temas propostos pelos pesquisadores. É com enorme satisfação que esta edição é publicada, levando ao conhecimento de todos o melhor da nossa pesquisa científica.

Desejamos uma ótima leitura.

Cordialmente,

Carla Roberta Ferreira Destro
Editora da Revista Intertemas

FUNDAMENTOS DA JUSTIÇA FISCAL SOB A ÓTICA DE KLAUS TIPKE

FUNDAMENTALS OF TAX JUSTICE FROM THE PERSPECTIVE OF KLAUS TIPKE

MORAIS, Manuela Saker¹
SANTOS, Lívio Augusto de Carvalho²

RESUMO: O presente artigo tem como objetivo analisar a justiça fiscal sob a ótica de Klaus Tipke. Surgindo a problemática: Qual o posicionamento de Klaus Tipke sobre a justiça fiscal e sua concretização? A pesquisa desenvolvida foi qualitativa do tipo documental bibliográfica e o método de abordagem foi o dedutivo. A conclusão obtida foi que para a construção da justiça é necessário escolher o critério adequado em conformidade com ramo do Direito, sendo o princípio da capacidade contributiva o critério adequado no campo do direito tributário, inclusive sua concretização é condição imprescindível para a realização da justiça fiscal. Ademais, Klaus Tipke refuta a ideia de que a justiça fiscal perturba necessariamente a eficiência econômica, assim como o posicionamento de que a tributação isonômica segundo a capacidade contributiva, pode ser negligenciada para otimizar os efeitos econômicos dos impostos.

Palavras-chaves: Capacidade Contributiva; Justiça Fiscal; Klaus Tipke.

ABSTRACT: This article aims to analyze tax justice from the perspective of Klaus Tipke. The problem arises: What is Klaus Tipke's position on tax justice and its implementation? The research developed was qualitative of the bibliographic documentary type and the method of approach was the deductive one. The conclusion reached was that for the construction of justice it is necessary to choose the appropriate criterion in accordance with the branch of law, and the principle of contributory capacity is the appropriate criterion in the field of tax law, including its implementation is an essential condition for the realization of tax justice. Moreover, Klaus Tipke refutes the idea that tax justice necessarily disturbs economic efficiency, as well as the position that isonomic taxation according to contributory capacity can be neglected to optimize the economic effects of taxes.

Keywords: Contributory Capacity; Tax Justice; Klaus Tipke.

1 INTRODUÇÃO

O tributo é a principal fonte de receita do Estado sendo fundamental para a manutenção de sua estrutura e a realização de suas atividades, incluindo-se os

¹ Mestranda em Direito pela Unimar. Especialista em Direito Empresarial e Direito de Trânsito pela Faculdade Legale. Graduada em Administração e Direito pela CESVALE.

² Doutorando em Direito pela UNIMAR. Mestre em Direito pela UNISC. Professor da Graduação. Professor convidado da Pós-Graduação Latu Sensu. Advogado.

deveres constitucionais. Além da finalidade arrecadatória o tributo também possui finalidade indutora, dentre elas a de promover a igualdade, redistribuindo as riquezas e reduzindo as desigualdades sociais. Para tanto, faz-se necessário que o encargo tributário seja distribuído de forma adequada entre os indivíduos da sociedade, buscando-se um equilíbrio entre a tributação arrecadada pelo Estado e a capacidade contributiva de cada indivíduo.

Frise-se, que esta distribuição adequada do encargo tributário entre os indivíduos da sociedade, buscando-se um equilíbrio entre os tributos arrecadados pelo Estado e a capacidade contributiva, é denominada de justiça fiscal, sendo esta instrumento de justiça social.

Ocorre, que existem várias definições para justiça e diferentes compreensões sobre a justiça fiscal.

Vale ressaltar, que existe uma grande quantidade de estudos acerca da justiça fiscal, sendo abordado por várias perspectivas diferentes. Merece destaque neste tema os apontamentos de Klaus Tipke, já que o referido autor é referência na temática, justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva, e inclusive é citado por vários autores utilizados neste trabalho.

Neste contexto, surge a problemática: Qual o posicionamento de Klaus Tipke sobre a justiça fiscal e sua concretização?

Desta maneira, o objetivo do presente artigo é analisar a justiça fiscal sob a ótica deste doutrinador.

Para a elaboração do presente artigo, a pesquisa desenvolvida será qualitativa do tipo documental bibliográfica, o método de abordagem que será utilizado é o dedutivo e como método de procedimento será adotado o método monográfico.

Para cumprir com o escopo do presente artigo, o mesmo será dividido em dois tópicos. No primeiro tópico será densificado a justiça fiscal e no segundo tópico será analisado o posicionamento de Klaus Tipke sobre a justiça fiscal.

2 DENSIFICAÇÃO DA JUSTIÇA FISCAL

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

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

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

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

Portanto, a justiça surgiria do convívio social, pois só com as relações entre os indivíduos poderia se pensar em igualdade, em necessidades coletivas.

Fernando Aurélio afirma que “a justiça tem múltiplas definições, com significados imprecisos” (ZILVETI, 2004, p. 51) e com o fito de compreender melhor o que seria justiça utiliza-se tanto de ensinamentos de filósofos, como Aristóteles, Cícero, São Tomás de Aquino e Kant, quanto de ensinamentos de juristas, como Kelsen e Bobbio. Após a análise da contribuição dos filósofos e dos juristas conclui que além de um parâmetro para estabelecer critérios para definir uma ordem de conduta pessoal e coletiva, inclusive permitindo o convívio social, a justiça está associada à liberdade que inevitavelmente está ligada à igualdade (ZILVETI, 2004), e depreendendo que “convém, então apurar o princípio da igualdade para melhor compreender a justiça” (ZILVETI, 2004, p. 66).

Ressalte-se, que os ensinamentos Aristotélicos foram de suma importância para esta conclusão, inclusive sendo imprescindível destacar que Zilveti apontou as

tentativas de, a partir da teoria Aristotélica, estabelecer classes lógicas de justiças, sendo elas a justiça distributiva e a justiça reparadora (ZILVETI, 2004).

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

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

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

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

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

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

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

Após apresentar a relação entre justiça e direito, Pezzi (2011) explica que a justiça não é uniforme para todo o direito existindo critérios diferentes a depender do ramo do direito, ou seja, em cada ramo do direito foram eleitos critérios distintos para

a realização da justiça. No caso particular do direito tributário estes critérios estão vinculados aos princípios, principalmente ao da igualdade e da capacidade contributiva.

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

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

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

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

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

Neste sentido, a justiça fiscal e a justiça social pertenceriam à classe lógica de justiça distributiva, que nas palavras de Plauto Faraco “diz respeito à justiça ou injustiça das próprias leis que consagram certas formas de distribuição das rendas, das honras, das posições e de outros bens entre os membros de uma comunidade” (AZEVEDO, 1998, p. 7).

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

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

ela é partida entre os contribuintes com maiores e menores rendimentos. (MELLO, 2013, p. 41)

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

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

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

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

Acrescenta, ainda o autor, que para alcançar um sistema tributário ideal pautado na justiça fiscal é imperioso a aplicação dos princípios do benefício e da capacidade contributiva. Segundo o primeiro “a tributação realizar-se-á de modo que cada contribuinte participe na arrecadação dos tributos na medida dos benefícios que tenha obtido em função dos gastos realizados com os recursos do Estado” (CONTI, 1997, p. 14), já o princípio da capacidade contributiva determina que “os contribuintes devem colaborar para o financiamento dos gastos do Estado na proporção de sua capacidade de contribuição para estes gastos” (CONTI, 1997, p. 14).

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

De outro lado, Torres (s.d., p. 31-32) evidencia que numa sociedade complexa a distribuição de renda espontânea é impossível, enfrentando dificuldades o modelo de justiça social e surgindo um novo modelo de justiça a ser perseguido, a justiça

política que é um modelo pelo qual o Estado tem um papel preponderante, atuando direta ou indiretamente, para a promoção do desenvolvimento, para tanto o próprio Estado seria responsável por promover a redistribuição de rendas.

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

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

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

Aliás, segundo Giotti (2014) a justiça fiscal deve ser verificada na elaboração das leis, na interpretação durante a aplicação da lei e após a aplicação da lei com a concretização do direito no caso concreto avaliando se a carga tributária é sustentável segundo os critérios da intensidade da carga tributária para os contribuintes e quanto as reais necessidades das receitas públicas.

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

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

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

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

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

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

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

Resta-nos analisar se o dever de pagar tributo pode ser considerado requisito para o exercício da cidadania. Para responder a tal questionamento Morsch leciona:

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

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

Como se observou existem várias definições para justiça e diferentes compreensões sobre a justiça fiscal.

3 FUNDAMENTOS DA JUSTIÇA FISCAL SOB A ÓTICA DE KLAUS TIPKE

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

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

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

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

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

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

Tipke aponta as consequências negativas para a criação de leis sem orientação de princípios adequados à matéria:

- No lugar de um Direito justo, racional, compreensível, claro e razoável coloca-se um Direito injusto, arbitrário, particular, lacunoso, contraditório, incompreensível e complicado, que – se sequer possível - é de difícil ensino e estudo.
- Para o exame da observância do princípio da igualdade falta o critério de comparação.
- A política jurídica é intelectual e teoricamente impotente diante de poderosos grupos de interesse (lobbies) e de uma clientela de eleitores interessados em privilégios quando ela não puder fundamentar-se em critérios de justiça adequados ao Estado de Direito.
- A consciência jurídica perde referencial e passa a ser atormentada por conteúdos legais arbitrários.
- A um Direito Tributário injusto não se pode vincular um Direito Penal justo. (TIPKE, 2002, p. 22)

Expostas estas considerações, Tipke passa a definir como decidir qual o princípio adequado à matéria.

Na busca do princípio adequado à matéria deve ser também questionado, considerando a finalidade do ramo do Direito, qual dos diversos princípios possivelmente pertinentes melhor corresponde aos direitos fundamentais da Constituição, qual é amplamente aceito, quais consequências favoráveis e desfavoráveis tem um princípio, se este pode ser realizado de modo isonômico na prática. (TIPKE, 2002, p. 21-22)

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

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

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

Ao analisar o art. 145, §1º da Constituição Tipke afirma que muito embora a expressão “sempre que possível” transpareça uma ideia de discricionariedade este

seria obrigatório considerando que no Estado de Direito o legislador é obrigado a promulgar leis justas, inclusive leis fiscais justas.

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

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

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

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

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

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

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

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

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como dito alhures, existem vários conceitos de justiça fiscal, por isso foi necessário delimitar o conceito de justiça fiscal como a distribuição da carga tributária de forma equitativa entre os diversos contribuintes, respeitada a capacidade contributiva de cada indivíduo, com o fito de promover a redução das desigualdades sociais buscando uma igualdade material.

Vale ressaltar, que a mencionada delimitação é fundamental, uma vez que é a partir dessa definição que serão analisados os artigos da Constituição Federal para identificar quais se amoldam à definição.

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

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

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

princípio da capacidade contributiva é condição imprescindível para a realização da justiça fiscal.

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

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

REFERÊNCIAS

AZEVEDO, Plauto Faraco de. **Justiça distributiva e aplicação do direito**. Porto Alegre: Fabris, 1998.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

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

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

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

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

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

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

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

MALHEIROS, Carolina Rocha. **A progressividade nos impostos** (os princípios da igualdade e da capacidade contributiva) (perfil constitucional). 206 f. Dissertação (Programa de Pós-Graduação em Direito - Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2013.

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

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

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

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

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

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

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

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