

**XXVII CONGRESSO NACIONAL DO  
CONPEDI PORTO ALEGRE – RS**

**DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I**

**JONATHAN BARROS VITA**

**MARCIANO BUFFON**

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte deste anal poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

**Diretoria – CONPEDI**

Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina

Vice-presidente **Centro-Oeste** - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás

Vice-presidente **Sudeste** - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG – Minas Gerais

Vice-presidente **Nordeste** - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS – Sergipe

Vice-presidente **Norte** - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará

**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul

Secretário Executivo - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini - Unimar/Uninove – São Paulo

**Representante Discente – FEPODI**

Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo

**Conselho Fiscal:**

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro

Prof. Dr. Aires José Rover - UFSC – Santa Catarina

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP – São Paulo

Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF – Distrito Federal (suplente)

Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP – São Paulo (suplente)

**Secretarias:**

**Relações Institucionais**

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - IMED – Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR – Ceará

Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM – Distrito Federal

**Relações Internacionais para o Continente Americano**

Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG – Goiás

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão

**Relações Internacionais para os demais Continentes**

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo

Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB – Paraíba

**Eventos:**

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch UFSM – Rio Grande do Sul

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho Unifor – Ceará

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta Fumec – Minas Gerais

**Comunicação:**

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro UNOESC – Santa Catarina

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali – Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - ESDHC – Minas Gerais

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP – Pernambuco

---

D597

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/ UNISINOS

Coordenadores: Jonathan Barros Vita; Marciano Buffon. – Florianópolis: CONPEDI, 2018.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-718-2

Modo de acesso: [www.conpedi.org.br](http://www.conpedi.org.br) em publicações

Tema: Tecnologia, Comunicação e Inovação no Direito

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. XXVII Encontro Nacional do CONPEDI (27 : 2018 : Porto Alegre, Brasil).

CDU: 34



# XXVII CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI PORTO ALEGRE – RS

## DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

---

### **Apresentação**

O XXVII Congresso Nacional do CONPEDI – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito ocorreu em Porto Alegre entre os dias 14 e 16 de novembro de 2017, sob o tema: “Tecnologia, comunicação e inovação no direito”.

Dentre as diversas atividades acadêmicas empreendidas neste evento, tem-se os grupos de trabalho temáticos que produzem obras agregadas sob o tema comum do mesmo.

Neste sentido, para operacionalizar tal modelo, os coordenadores dos GTs são os responsáveis pela organização dos trabalhos em blocos temáticos, dando coerência à produção e estabelecendo um fio condutor evolutivo para os mesmos.

No caso concreto, assim aconteceu com o GT DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I. Coordenado pelos professores Jonathan Barros Vita e Marciano Buffon, vez que o referido GT foi palco de profícuas discussões decorrentes dos trabalhos apresentados, os quais são publicados na presente obra.

O direito tributário e financeiro hoje vem ganhando espaço importante nas discussões acadêmicas, o que vem se refletindo no volume e qualidade de trabalhos apresentados, colocando esses ramos didaticamente autônomos do direito em posição de destaque nas discussões contemporâneas, vez que afetam fortemente os cidadãos.

Tendo como pano de fundo esses ramos didaticamente autônomos do direito, foi possível agrupar os 15 trabalhos apresentados em alguns grupos, os quais se seguem:

- Políticas tributárias, extrafiscalidade e meio ambiente (artigos 01 a 07), sendo que neste subgrupo os artigos 01 e 02 tem caráter mais geral, seguindo-se para exemplos diversos sobre a prática das induções fiscais, finalizando com 2 artigos sobre política fiscal e meio ambiente;
- O segundo subgrupo lida com o Processo tributário (artigos 08 a 11), sendo importante destacar que lida tanto com proteção do contribuinte, processo judicial e administrativo, sem olvidar com meios alternativos de cobranças em matéria fiscal, respectivamente;

- O último subgrupo lida com facetas do direito constitucional tributário e financeiro (artigos 11 a 15), sendo que o primeiro lida com o direito financeiro mais fortemente, enquanto o segundo deles lida com o princípio da isonomia, enquanto os dois últimos lidam com inconstitucionalidade de legislação do ICMS e aplicabilidade dos CDIs à CSLL.

É a partir do roteiro firmado, que teoria e prática se encontram no campo do direito tributário e financeiro, perfazendo uma publicação que se imagina que será de grande valia, dada a qualidade dos artigos, para a promoção e o incentivo da pesquisa jurídica no Brasil, consolidando o CONPEDI, cada vez mais, como um importante espaço para discussão e apresentação das pesquisas desenvolvidas nos ambientes acadêmicos da graduação e pós-graduação em direito.

Finalmente, deixamos aos leitores nosso desejo de uma boa leitura, fruto da contribuição de um Grupo de trabalho que reuniu diversos textos e autores de todo o Brasil para servir como resultado de pesquisas científicas realizadas no âmbito dos cursos de Pós-Graduação Stricto Sensu de nosso país.

Prof. Dr. Jonathan Barros Vita - Unimar

Prof. Dr. Marciano Buffon – Universidade do Vale do Rio dos Sinos

Nota Técnica: Os artigos que não constam nestes Anais foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals, conforme previsto no artigo 8.1 do edital do evento. Equipe Editorial Index Law Journal - [publicacao@conpedi.org.br](mailto:publicacao@conpedi.org.br).

# ISONOMIA TRIBUTÁRIA E DESENVOLVIMENTO HUMANO: ENSAIANDO NOVAS PERSPECTIVAS DOS DIREITOS HUMANOS

## TAX EQUITY AND HUMAN DEVELOPMENT: DRAWING NEW PERSPECTIVES ON HUMAN RIGHTS

Mártin Perius Haerberlin <sup>1</sup>  
Daniella Bitencourt <sup>2</sup>

### Resumo

Partindo da premissa de que os tributos são a base das receitas do Estado, busca-se demonstrar a relação entre a tributação, no que concerne ao princípio da isonomia tributária, e os direitos humanos na atual conjuntura, especialmente no sentido de busca de liberdades substantivas (agência). Compara-se o dever-ser, com o ser da realidade socioeconômica brasileira, a fim de entender o que se poderia esperar acaso o princípio fosse respeitado. O trabalho realiza uma investigação empregando o método dedutivo por meio de uma abordagem sistêmica do direito. Ao fim, evidencia-se a conjugação entre o dever ser tributário e a realidade.

**Palavras-chave:** Direitos humanos, Princípio da isonomia tributária, Desenvolvimento humano, Liberdades substantivas

### Abstract/Resumen/Résumé

The present essay, based on the premise that taxes are the basis of State revenues, seeks to demonstrate the inextricable relationship between taxation, more specifically with regard to the principle of tax isonomy, and human rights in the current social conjuncture, especially in the search for substantive liberties (agency). The essay carries out an investigation employing the deductive method through a systemic approach of law. Finally, the conjugation between tax law and human rights is evident, confronting the notion of a “tax-duty” – which enshrines the idea of a “just taxation”, one which is capable of providing human development.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Human rights, Principle of tax isonomy, Human development, Substantive freedoms

---

<sup>1</sup> Doutor em Direito (PUCRS, com estágio de pesquisa na Universidade de Heidelberg). Mestre e Pós-doutorando em Economia (UFRGS), bolsa CAPES. Professor do Centro Universitário Ritter dos Reis. Lattes: <http://lattes.cnpq.br/5190995351722855>.

<sup>2</sup> Mestranda em Direitos Humanos do Centro Universitário Ritter dos Reis, bolsista CAPES. Especialista em Tributos (UFRGS) e em Direito Tributário (Mackenzie/SP). Professora de Direito Tributário (2015-2017). Lattes: <http://lattes.cnpq.br/3954341476725855>.

## 1. Introdução

A Constituição Federal de 1988, em seu multicitado artigo 1º, prescreve proteção à dignidade humana. Sem descuidar da complexidade e polissemia da expressão, sua centralidade na Carta Cidadã – e, portanto, no ordenamento jurídico brasileiro – impõe ao intérprete sua lúdima consideração. No mínimo dos mínimos, faz reverberar nele uma voz impoluta norteando-o, desde a tarefa de transformar disposições legais em normas, a injetar vida em algumas vidas, isso é, a progressivamente implementar certas qualidades que são requisitos para o exercício de escolhas livres e conscientes das pessoas.

Um dos mecanismos utilizados pelo Estado para a concretização do princípio da dignidade humana é o sistema tributário. Os tributos são a base das receitas do Estado, sendo o produto da sua arrecadação utilizado na manutenção da sociedade em termos constitucionais. E, dentre os vários exercícios possíveis de entender a concretização da dignidade pelo sistema tributário – ou a falta dessa concretização –, ressalta-se aqui aquele da necessária proteção ao princípio da isonomia tributária, conforme previsto no artigo 150, inciso II, da Constituição Federal.

Isso porque, enquanto o princípio da isonomia deve conduzir os governantes a uma arrecadação mais justa como meio de combate às desigualdades sociais, esta não é a realidade que se observa. Mais da metade dos tributos vigentes incidem sobre bens e serviços, acarretando um aumento da tributação entre as faixas populacionais de menor renda, o que implica, por consequência, ausência de eficácia normativa e efetividade social de tal princípio.

Num contexto de necessidades humanas crescentes deixadas a cargo do Estado, e receitas escassas do poder público, a solução histórica que os governos tem adotado, exercício fiscal após exercício fiscal, é o aumento da carga tributária. E, como num pêndulo paradoxal, a contrapartida dessa majoração de tributos – à vista de concretizar direitos –, por vezes, acaba na prática tornando-se algoz desses direitos, reduzindo o poder econômico das pessoas sem lhes entregar a correspondente prestação. O Estado-Administração, nesse cenário, deixa de obedecer os preceitos mais comezinhos da Constituição que lhe criou, reduzindo sua força normativa, a qual, conforme Hesse (1991, p. 19) “[...] não reside, tão-somente, na adaptação inteligente a uma dada realidade [...]. A Constituição jurídica logra converter-se, ela mesma, em força ativa”.

O presente estudo, na linha do exposto, busca demonstrar a relação indissociável entre a tributação, mais especificamente no que concerne ao princípio da isonomia tributária, e os direitos humanos na atual conjuntura social. Em certo sentido, alinhando-se a Nussbaum (2015,

p. 121), faz-se uma pesquisa sem cuidar de um teor de “manifesto”, com escopo de provocar uma reflexão que, em sua fundação, três pilares: a realidade, a liberdade e o desenvolvimento. Dito de outro modo, analisa-se o dever-ser do ordenamento jurídico, notadamente na parte em que se refere ao princípio da isonomia tributária, com o ser da realidade socioeconômica brasileira, a fim de entender o que, acaso respeitado o princípio, poder-se-ia esperar.

A partir desse objetivo, o trabalho realiza uma investigação doutrinária acerca dos direitos humanos e do princípio da isonomia tributária, empregando o método dedutivo por meio de uma abordagem sistêmica do direito, em pesquisa de caráter descritivo e exploratório. Ao cabo desse estudo, evidencia-se a conjugação entre direito tributário e direitos humanos, confrontando-se a noção de um “dever-ser tributário”, que consagra a ideia de uma “justa tributação” apta a proporcionar o desenvolvimento humano, e a realidade.

## **2. Direitos Humanos**

Antes de adentrar na problemática da efetivação dos direitos humanos por meio da isonomia tributária, é fundamental pontuar alguns conceitos prévios, ainda que de modo sintético e objetivo, sobre direitos humanos.

A expressão “direitos humanos” é sempre elaborada sob relevante carga moral. Em razão disso, ela naturalmente já foi, é, e sempre será objeto de diversas reflexões e teorias. Seu conhecimento, em que pese relevante, deve ser realizado sem descuidar da advertência de Bobbio (2004, p. 17), segundo o qual a definição dos direitos humanos não é tão importante quanto a busca por formas de conceder eficácia a esses direitos.

Essa complexidade na formulação da definição consiste nas diversidades de caráter político, cultural, religioso e jurídico, as quais impossibilitam uma ideia única sobre esses direitos. Essa dificuldade é característica tanto entre povos que ostentam certas semelhanças e compatibilidades como entre países de menor identidade cultural entre si, como ocorre com a Europa Ocidental, o mundo árabe e a América Latina (BOBBIO; MATTEUCCI; PASQUINO, 1998, p. 356).

Tais impasses, todavia, não pode implicar renúncia a um enredo de definições razoavelmente conhecido, que sirva de gramática para este ensaio.

Em uma conhecida formulação, Arendt afirmara que os direitos humanos seriam o “direito a ter direitos”. Pareck (2008, p. 27-28) interpreta a afirmação de Arendt como o reconhecimento dos direitos das pessoas de pertencerem a algum lugar no mundo, de terem uma identidade reconhecida, uma cidadania. Garavito (2009, p. 366), por outro lado, entende

que Arendt teve o intuito de se referir a relação da pessoa humana com um espaço político, independentemente de uma criação jurídico-positiva.

Portanto, a possibilidade de exercer direitos humanos específicos constitui um elemento que surge após o aparecimento da comunidade política por meio da interação entre as pessoas. O reconhecimento na comunidade seria condição para que os direitos humanos existam, tendo-se uma concepção prévia de um espaço público no qual o ser possa reconhecidamente coexistir.

Sen (2017, p. 292-294) apresenta a questão do conceito de direitos humanos apontando três problemas principais. O primeiro problema identifica-se com o receio de que os direitos humanos sejam confundidos com os direitos positivados. O segundo problema relaciona-se aos deveres. Ocorre que, assumida sua forma ética e política, o reconhecimento de um direito humano significa, por consequência, o dever de prestar este direito. De tal modo, a ausência de um mandamento legal para efetivar esse dever denotaria a ineficácia desse direito. O terceiro problema seria o ceticismo. Como os direitos humanos são atribuídos desde uma autoridade moral, a falta de uma ideia unívoca sobre a ética acaba por culminar em uma dificuldade de definição também desses direitos.

Compartilha-se com o entendimento de Sen (2010, p. 296-297) de que, embora possam haver discordâncias em torno do tema, “[...] sem dúvida somos capazes de distinguir um direito que uma pessoa tem e que não se cumpriu e um direito que uma pessoa não tem”. Impõe-se, aqui, uma universalidade dos direitos humanos, consistente em afirmar a existência de um núcleo de direito reconhecido por todos como básico a uma vida digna. Pode-se discordar, por exemplo, se o dever do Estado de fornecer educação gratuita inclui os livros e materiais didáticos, como foi decidido pela Suprema Corte no Japão (BEATTY, p. 249). Todavia, ninguém poderá divergir que todo ser humano precisa de nutrição adequada à manutenção de seu corpo físico e mental, à educação técnica, a uma renda suficiente que lhe permita viver com hombridade e um atendimento adequado a saúde, caso adoeça.

Em outra abordagem, Beitz (2012, p. 13-14) afirma que os direitos humanos somente podem ser aprendidos empiricamente. Ou seja, a compreensão desses direitos implicaria antes sua vivência que sua definição. Barzotto (2004, p. 76), por outro lado, propõe o método da alteridade<sup>1</sup> como meio para o entendimento do que sejam os direitos humanos. Nesse caso, o

---

<sup>1</sup> Refere-se à alteridade, aqui, no sentido atribuído a Lévinas (1997, p. 143), que pode ser assim sintetizado: “eu queria dizer com isto, sobretudo, que a ordem do sentido, que me parece primeira, é precisamente aquela que vem da relação inter-humana e que, por consequência, o Rosto, com tudo o que a análise pode revelar de sua significação, é o começo da inteligibilidade. É claro que toda a perspectiva da ética se delineia, aqui, imediatamente; mas não se pode dizer que isto já é filosofia. A filosofia é um discurso teórico; pensei que a teórica supõe mais. É à medida que tenho que responder não só pelo Rosto do outro homem, mas que, ao lado dele, abordo o terceiro, que surge a necessidade mesma da atitude teórica. O encontro com outrem é



enfoque é ético, no sentido da busca pelo ato de realmente enxergar o outro na medida do que é, sem nenhuma ideia pré concebida.

Barreto e Bragato (2017, p. 28, 2017) alegam que se os direitos humanos se pretendem universais e, portanto, relevantes para além do Ocidente e seus sujeitos, sua alocação de fundamentação precisa apartar-se das bases eurocentradas e reconstruir-se a partir de outras visões de mundo enriquecidas pelas histórias invisíveis do outro lado da linha abissal que separa o Ocidente dos outros mundos. “A noção de interculturalidade aponta caminhos, ao engajar-se em uma perspectiva equitativa entre os diversos modelos culturais que podem auxiliar na construção de uma concepção de humano mais plural e inclusiva”. (BARRETO e BRAGATO, 2017, p. 28).

No que tange ao problema desde sua abordagem jurídica, insta esclarecer que os direitos humanos são assim denominados no âmbito internacional e sua proteção ocorre mediante a ratificação entre os países de Pactos, Tratados, Acordos Internacionais<sup>2</sup>, entre outros, em que pese a observação de Ramos (2011, p.8), no sentido de que se pode reconhecer a proteção de direitos humanos como um princípio geral de Direito Internacional, e, como tal, vinculante mesmo a Estados não contratantes.

Descendo ao plano nacional, quando esses direitos são protegidos pelas Constituições Federais, acabam por se denominar direitos fundamentais. Sarlet (2001, p. 33) explica que apesar de muitas vezes os termos “direitos fundamentais” e “direitos humanos” serem utilizados como sinônimos, sua diferença fundamental está no fato de que os denominados direitos fundamentais são exatamente aqueles reconhecidos e positivados no espaço do direito constitucional.

O sistema tributário nacional não é indiferente a esse sistema (internacional e nacional) de proteção dos direitos humanos que concebe mecanismos de compatibilização entre a legislação interna dos Estados em face das normas supranacionais (PIOVESAN, 1997, p.132-134). Aliás, diante desse contexto, sequer o tributo deixa de ser uma mera fonte de receitas para o Estado, uma vez que passa a ser utilizado como instrumento para a realização da justiça (REIS, 2011, p. 130).

---

imediatamente minha responsabilidade por ele. A responsabilidade pelo próximo é, sem dúvida, o nome grave do que se chama amor do próximo [...]”. Trata-se, portanto, de ver o outro como ele é e ainda assim o respeitar e amar no sentido *lato* da palavra.

<sup>2</sup> Em Direito Internacional existe um princípio bastante utilizado denominado de princípio *pro homine*, segundo o qual todos os esforços devem consistir em uma maior e melhor proteção aos direitos humanos. Conforme se le em Clemént (2015, p. 101): “Ello, en la búsqueda por distintas vías de la mejor protección posible de la persona humana. *La aplicación del principio pro homine ha sido la gran impulsora de esta evolución.*”

Nesse sentido, Carvalho (2011, p. 62) aduz que “adotando o pressuposto de que o sobreprincípio da dignidade da pessoa humana é um direito fundamental, podemos dizer que se encontra permeado por todo o sistema jurídico prescritivo, incluindo o tributário”. Valioso, por igual, o clamor feito por Scaff e Tupiassu (2004, p. 158): “é importante recolocar o homem como o centro das preocupações da sociedade, os operadores jurídicos devem trabalhar para que o estudo das humanidades e a globalização dos direitos humanos sejam o principal foco de atenções nestes tempos que correm”.

Se o propósito central da Constituição Federal foi o da proteção dos direitos humanos e fundamentais, muitos dos quais reflexo do direito internacional de proteção aos direitos humanos, a tributação, por sua vez, é um dos meios de implementação desses direitos. Em um horizonte cujos meios se antepõe aos fins, ressalta-se um norte básico: a importância da arrecadação, e da arrecadação alcançada de modo justo, obediente à isonomia tributária.

### **3. O princípio da isonomia tributária**

O sistema tributário é um importante regulador da economia de um país. Cabe a esse sistema, em grande parte, financiar o Estado para que este, levando a cabo seu papel de melhoria da vida dos cidadãos, transforme os valores advindos dos tributos em direitos, notadamente humanos (tais como saúde, educação, renda, segurança, entre outros). O princípio da isonomia – ou princípio da igualdade – é uma das mais importantes engrenagens do Direito Tributário para a consecução deste fim.

Ávila (2010, p. 475-478) esclarece que, apesar de os princípios jurídicos serem mais subjetivos e por consequência imprecisos, essa vagueza não significa inexistência de sentido. Tratam-se de instrumentos fundamentais para o direcionamento de metas e comportamentos, porquanto definem objetivos que, de acordo com o caso concreto, serão materializados pela jurisprudência.

Oliveira (2012, p. 9) afirma que “o princípio da isonomia ou igualdade, após toda sua evolução histórica e divergências doutrinárias que existem até hoje, não pode ser considerado apenas como um princípio de Estado de Direito, deve ser visto fundamentalmente como um princípio de Estado Social”.

O princípio da igualdade tributária, ou da isonomia tributária, está previsto no artigo 150, inciso II, da Constituição Federal de 1988, nos seguintes termos:

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.

Derzi (2004, p. 97) afirma que “a generalidade, a capacidade contributiva e outros valores, ditados pela política econômica e social do País, são desdobramentos de um mesmo e único princípio, o da igualdade”. À afirmação, aduz que é pela discrepância “no tratamento igual ou desigual que nascem os sentimentos de justiça ou de injustiça.” (DERZI, 2004, p. 98)

Desse modo, o princípio da igualdade tributária deve, necessariamente, ser examinado por comparação. Com efeito, o princípio – como, de resto, nenhum outro – em si nada significa, sendo somente a sua utilização aos casos concretos que fornecerá as orientações necessárias a sua aplicação (ÁVILA, 2010, p. 538). Nesse sentido, segundo Derzi (2004, p. 100), “[...] o que há de confuso e divergente em relação à igualdade ou justiça coloca-se quanto ao critério de comparação e sua valoração”.

Em sua conhecida formulação aristotélica, reformulada nas palavras de Difini (2003, p. 70), o princípio da isonomia não determina que a lei trate todos de maneira semelhante, mas cuida de maneira igual os que estão em situação de desigualdade, motivo pelo qual os princípios da proporcionalidade e da capacidade contributiva não o derogam. Pelo contrário, são complementos à sua realização.

Segundo Ávila (2010, p. 84), desde uma nova perspectiva, que engloba a eficácia das normas como elementos primordiais para a construção e análise do sistema tributário, autoriza-se avaliar e considerar elementos que em geral seriam menosprezados. Logo, não é meramente a literalidade da lei que deve ser considerada quando da subsunção ao fato gerador, mas igual e principalmente a segurança de se produzir um bom resultado, buscando-se um denominador que cumpra os ditames constitucionais.

Para Carvalho (2011, p. 108), “[...] o intuito é garantir a tributação justa, sendo isto um sobrevalor no ordenamento jurídico brasileiro”. Isso não sugere um tratamento igual a todos os contribuintes, mas que as pessoas físicas ou jurídicas em situações semelhantes economicamente se submetam a regime análogo, resguardadas as particularidades próprias de cada um.

Portanto, “o principal objetivo do princípio da isonomia tributária é a vedação ao tratamento diferenciado em situações idênticas ou ao tratamento idêntico em situações diferenciadas” (BARBOSA, 2005, p. 427). Fischer (2010, p. 127) complementa essa afirmação,

dizendo que “[...] a Constituição deixa claro que as normas constitucionais limitadoras do poder de tributar têm uma natureza dúplice, ao mesmo tempo em que são normas que auxiliam na delimitação de competências, são, também, normas definidoras de direitos e garantias fundamentais”.

O princípio da isonomia tributária, portanto, diz com a necessidade de tratar de forma distinta os contribuintes que estão em situação desigual, sob pena de haver ofensa ao ditame normativo. Nada obstante, “tal discriminação não pode ser feita de modo não criterioso, sob pena de não se alcançar o objetivo colimado: há que ser balizada pela capacidade contributiva” (LEONETTI, 2015, p. 241). Trata-se da igualdade no sentido material ou substancial, expressa o esperado tratamento equânime entre todos os homens, proporcionando-lhes idêntico alcance aos bens da vida (COSTA, 2012, p. 38). A isonomia em sentido formal, igualmente de notória relevância prática, dispõe sobre as legítimas discriminações legais, ou sejam, aquelas ‘equiparações’ ou ‘desequiparações’ positivadas (COSTA, 2012, p. 38).

Segundo Folloni (2014, p. 203) classificar o princípio da isonomia como simplesmente aquele que deve tratar igualmente os iguais é por demais simplista e acaba por concluir que será justa a tributação que atinja igualmente todos os contribuintes. Uma sociedade complexa como a que vivemos não pode conformar-se com este conceito, com um Estado que tribute em demasia a todos os cidadãos e não lhes devolva em contrapartida serviços adequados. Justiça tributária e igualdade tributária, adverte o autor, não são o mesmo. Nessa linha, para Buissa e Bevilacqua (2017, p. 124), realizar-se-ia justiça fiscal quando se atenuam os deletérios efeitos da regressividade tributária.

Percebe-se, nessa linha de raciocínio, uma ausência do interesse público – “um nexo tendente a adir a um sujeito o bem que ele estima” (HAEBERLIN, 2014, p. 179) – ao princípio da isonomia tributária em nosso sistema de arrecadação.

Com efeito, o Brasil tem por opção política uma maior tributação sobre bens e serviços. Trata-se do denominado sistema regressivo de tributação, resumida na afirmação de Gomes (2016): “em português claro, quem tem mais paga menos”.

A maior penalização dos mais pobres pode ser resumida, segundo o autor, em três características: 1. excesso de tributação sobre bens e serviços, de 18,8% do PIB (maior do que em qualquer país da OCDE, onde a média é de 11,6% do PIB); 2. isenção total de imposto de renda sobre lucros e dividendos distribuídos a acionistas de empresas (o inverso do que faz a maioria dos países) e 3. possibilidade de se deduzir do lucro tributável uma despesa fictícia relativa aos chamados “juros sobre capital próprio”.

Caliendo (2009, p. 158) explica que a regressividade dos tributos ocorre pelo fato de incidirem sobre a renda consumida, de modo geral os agentes econômicos se dividem em renda consumida e renda poupada. Teoricamente, segue o autor, a renda poupada dos mais ricos é maior do que a dos mais pobres. Desse modo, a tributação atua com mais vigor entre os mais pobres. Ressalta o autor, ainda (2009, p. 159), que no caso do Brasil, em um contexto incomum, acabou-se gerando concentração em torno de 50% da arrecadação na forma de substituição tributária, tal como ocorre com a energia elétrica, os combustíveis, e outros serviços essenciais.

Nesse cenário, mostra-se verdadeira a afirmação de Machado e Balthazar (2017, p. 244): “a regressividade do aparelho fiscal brasileiro é perversa, fazendo-o atuar como um Robin Hood às avessas, que tira o dinheiro dos pobres para entregar aos ricos”.

Frente a esses fatos, a “necessidade de uma revisão, para uns, ou de verdadeira reforma para outros, do nosso sistema tributário para adequá-lo a realidade do momento em que vivemos é hoje praticamente uma unanimidade nacional” (REIS 2011, p. 37).

A revisão literária constata, desse modo, o que o cidadão empiricamente testemunha diuturnamente: o princípio da isonomia tributária não está sendo seguido conforme ditado no comando constitucional na lógica pensada ao sistema tributário brasileiro. Pelo contrário, verifica-se que a tributação está sendo um meio para aumentar a desigualdade social, antagonicamente ao intuito da Magna Carta. Nesse cenário, o sistema tributário perde o sentido, conforme ressalta Mendonça (2010, p. 83):

Na verdade, porém, o que justifica a arrecadação é justamente o destino que será dado aos recursos, de modo que nem faria sentido imaginar que o Estado arrecade por ganância ou mera displicência. Já não se supõe que os governantes tenham qualquer direito natural a exercer dominação e ver seus gastos sustentados pelo povo por mera imposição de vontade. O que legitima o Estado é a sua importância instrumental, de modo que todos os recursos públicos devem receber alguma destinação.

É importante sempre lembrar que “[...] o crescimento econômico não pode sensatamente ser considerado um fim em si mesmo, o desenvolvimento tem de estar relacionado, sobretudo com a melhoria da vida que levamos e das liberdades que desfrutamos”. (SEN, 2010, p. 29). Assim como ocorre com o crescimento econômico, ocorre com os tributos que lhe geram. O sistema tributário, ao exercer o papel arrecadatório, na medida em que é meio, deve refletir em uma melhor qualidade de vida e à proteção aos direitos humanos, características que não se testemunham ocorrer.

O papel idealizado pela Constituição Federal à isonomia tributária foi o de precisamente conceder ao sistema tributário a possibilidade de ser um método capaz de desenvolver as capacidades do homem. Conforme Sen (2017, p. 105) “a capacidade (*capability*)<sup>3</sup> de uma pessoa consiste nas combinações alternativas de funcionamentos cuja realização é factível por ela”. Trata-se da expansão individual da liberdade, principal fim e meio para o desenvolvimento humano. O desenvolvimento humano está diretamente atrelado à ideia de eliminar privações de liberdade. (SEN, 2017, p. 291). Dito de outro modo, pode-se afirmar que privar o ser humano de uma renda que lhe traga dignidade, educação que lhe estimule um raciocínio crítico – pressuposto para o exercício da cidadania –, e, ainda, infraestrutura básica voltada à promoção da saúde, com saneamento básico e um sistema de saúde que atenda a população com excelência, tanto no âmbito da patologia preventiva quanto repressiva, é impedir o exercício da cidadania.

Nussbaum ratifica essa ideia, afirmando (2015, p. 25) que [...] “o desenvolvimento humano não significa um falso idealismo; ele está estritamente relacionado aos compromissos constitucionais, nem sempre plenamente cumpridos, se muitas, senão da maioria democrática do mundo”. O futuro da democracia, diz ela (2015, p. 4), depende de cidadãos íntegros que possam pensar por si próprios, criticar a tradição e entender o significado dos sofrimentos e das realizações dos outros<sup>4</sup>.

Consequentemente, a importância da conscientização do que deveria ser o sistema tributário e o que o sistema tributário se tornou é de vital importância para o concertado desempenho de uma boa cidadania. É improtelável, principalmente diante de estrangulamentos de direitos básicos (do qual a reforma trabalhista ou a Emenda Constitucional n. 95 são exemplos), a consciência e atitudes ativas contra certas disfunções às quais o Brasil vem sendo

---

<sup>3</sup> Segundo Sen, agência é dotar os indivíduos de capacidades de escolhas em igual oportunidade, “é principalmente uma tentativa de ver o desenvolvimento como um processo de expansão das liberdades reais que as pessoas desfrutam. Nesta abordagem, a expansão da liberdade é considerada 1) o fim principal e 2) o principal meio do desenvolvimento”. Trata-se de um papel constitutivo e instrumental. As liberdades substantivas incluem, para ele, capacidades elementares como por exemplo ter condições de evitar privações como a fome, a subnutrição, a morbidez evitável e a morte prematura, bem como as liberdades a saber ler e fazer cálculos aritméticos, ter participação política e liberdade de expressão (SEN, 2010, p. 55).

<sup>4</sup> No mesmo sentido, colhe-se de Bobbio, Mateucci e Pasquino (1998, p. 102-103): “[...] a democracia de um sistema político é avaliada com base na real participação dos cidadãos na formação das decisões; e nas atuais democracias liberais, a participação política é realmente insuficiente, porque os homens não são educados para uma tal participação, que muitas vezes diz respeito a problemas longínquos e abstratos, através da oportunidade de participar nas decisões que os tocam de perto na sua experiência concreta. Nesta perspectiva, a conexão entre o Autoritarismo ou a democracia das outras instituições sociais e o Autoritarismo ou a democracia do sistema político toma-se bastante estreita. Um sistema político democrático pressupõe uma sociedade democrática; e por isso as atuais democracias liberais devem sujeitar-se a uma profunda transformação, no sentido de uma nítida democratização das instituições sociais que, tal como acontece com as instituições econômicas, envolvem mais diretamente os interesses dos homens que nelas trabalham dia-a-dia.”

exposto. Sem o conhecimento, impede-se o combate dos desajustes sociais de uma sociedade moribunda.

Tem-se, nessa senda, que um adequado implemento do princípio da isonomia tributária, o que importaria sua concretização nos exatos termos constitucionais, permitiria a efetivação de políticas públicas que garantam a proteção dos listados direitos. Direitos que, mais de que um mínimo existencial ou uma consagração da sobrevivência, dê, como antes afirmado, vida à vida, implementando igualdade de condições. O direito à alimentação, à educação, à saúde, à moradia e à segurança, pois, não consagram a si próprios, mas o sentido de liberdade como “agência” tratada por Sen.

Pobreza, alta concentração de renda, desemprego, déficit habitacional firmam as evidências da “má formação” do desenvolvimento no país. (SABBAG, 2007, p. 227) A história recente, sempre muito permeada por dificuldades e sacrifícios forçados à população mais carente, explica o fato de que, apenas dos tênues avanços das políticas econômicas nas áreas sociais, o Brasil é cada vez mais um país desigual. (SABBAG, 2007, p. 227). Aliás segundo dados da Organização das Nações Unidas (ONU, 2018) “no Brasil, a concentração da renda nas mãos do 1% mais rico é o dobro da média geral”.

Se é verdade que boas regras ajudam, elas – mesmo quando somadas a intenções honradas – não bastam quando ficam em folhas de papel que, via de regra, sequer são do conhecimento e da compreensão do povo. Um povo que, com seus direitos mais básicos reduzidos, inclusive pela baixa normatividade entre o sistema tributário e aquilo que esse sistema visa a implementar, tem reduzida a sua liberdade e vê impossibilitado o seu desenvolvimento.

#### **4. Conclusão**

A dignidade da pessoa humana é o norteador do nosso sistema jurídico. O direito tributário, por outro lado, é um dos mecanismos utilizados para dirigir o Estado na produção da dignidade. Um meio para prover eficácia àquele nobre e mandatário fim. Esta a vinculação entre as vinculações no que concerne à arrecadação de tributos.

O princípio da isonomia tributária busca, no mundo do dever-ser, o tratamento igualitário entre os contribuintes que se encontram em situação equivalente, proporcionando uma tributação justa. Significa dizer que as pessoas com maior poder aquisitivo deverão possuir uma carga tributária mais elevada do que as pessoas de menor renda. Trata-se, aqui, de um dos

tantos (e descuidados) modos de atenuar as desigualdades sociais. A justiça fiscal tem, como um de seus escopos, fortalecer a dignidade.

Nos últimos anos, presenciamos que o crescimento econômico, mesmo quando elevado, não importou em uma corolária e proporcional diminuição da desigualdade exatamente o contrário. Uma das causas a ser apontada dessa assimetria está nessa tributação incauta da isonomia tributária.

Se a vida digna não decorre única e exclusivamente de um regime tributário que privilegia e concretiza o princípio da isonomia tributária, não se pode descuidar do papel de um tal regime tributário para a promoção dela. O Direito Tributário não é o direito dos bem aquinhoados. É o direito que cuida dos meios para a obtenção de fins. E que, portanto, trata da esperança de reduzir as desigualdades e criar alternativas viáveis para o homem desenvolver-se de acordo com suas próprias escolhas.

Torna-se necessário, na emergente situação de precariedades de direitos a qual se encontra o nosso país, o exercício de uma “cidadania consciente” nos moldes de Nussbaum. Dentre tantos problemas a superar, seguramente um deles é aquele que toca a um melhor equilíbrio de receitas e despesas, pensadas menos como projetos ideológicos – isso é, vistas também com olhos que querem ver o outro – e mais como um dever diante de prescrições constitucionais, como aquela que busca implementar isonomia tributária.

Este artigo, ao atentar para o sistema tributário, e, dentre deste, para o princípio da isonomia tributária, busca provocar uma reflexão sobre um importante aspecto da teoria dos direitos humanos que, muitas vezes, mostra-se esquecido: a concretização desses direitos, muitas vezes, depende de receitas estatais. Não pode, pois, no meio que busca promover o fim, estar a semente do problema. No entanto, enquanto aumentar-se o fosso existente entre as camadas mais ricas e mais pobres da população desde a arrecadação, essa é a realidade.

O sistema tributário, principalmente o princípio da isonomia, deveria ser um importante regulador da economia de modo proporcionar uma tributação de modo equitativo, no qual os que mais possuem mais pagam, sendo o contrário também verdadeiro. Porém, a despeito, esta não é a realidade.

O Escopo constitucional da dignidade humana, em que pesem todos os esforços constitucionais para a concretização de um país mais justo e igualitário, ainda não foi atingido. E, pior, a realidade de uma justiça social parece cada vez mais distante. Até mesmo porque a principal base da cidadania, a educação (principalmente as humanas) novamente como diria Nussbaum, está em perigo de extinção.



A política, o sistema tributário e a cidadania mostram-se, pois, indissociáveis. E essa relação não começa, nem termina, com o exercício do voto. Ela começa, e termina, com o conhecimento da urgência de uma melhoria no desenvolvimento humano, a qual passa, necessariamente, pelo incremento da liberdade no sentido de “agência”. E ela começa, e termina, com o conhecimento dos meios para a realização dessa liberdade.

### **Referências bibliográficas**

ANDRADE, José Maria Arruda de; BARROS, Maurício. Os Tributos Indiretos e a Repetição de Indébito. In GAIA, Fernando Antonio Cavanha; ANDRADE, José Maria Arruda de; BARROS, Maurício. *Cadernos de Direito Empresarial*. Vol. 9-10. São Paulo: Gaiga, Silva e Gades Advogados Associados, p. 134-147.

ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 4ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BARBOSA, Juliana Evangelista Montenegro. O Princípio da Isonomia Tributária e sua Aplicabilidade. *Cadernos do Programa de Pós-Graduação em Direito - PPGDir/UFRGS*. Vol. 4, n. 7. Porto Alegre: 2005

BARZOTTO, Luis Fernando. Os Direitos Humanos como direitos subjetivos: da dogmática jurídica à ética. *Revista da Procuradoria Geral do Estado*. V. 28. N. 59. Porto Alegre. Jun./2004.

BARRETO, Vicente de Paulo; BRAGATO, Fernanda Frizzo. Aporias da Fundamentação Convencional dos Direitos Humanos e os Caminhos da Interculturalidade. *Espaço Jurídico Journal Of Law*. Vol. 18, n. 1, p. 15-30. Joaçaba, 2017.

BEATTY, David M. *A essência do Estado de direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2014.

BUISSA, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas. Seletividade, Justiça Fiscal e neutralidade concorrencial: o ICMS sobre a energia elétrica nos tribunais superiores. *Int. Público – IP*. Belo Horizonte, ano 19, n. 104, p. 121-141, 2017.

BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola e PASQUINO, Gianfranco. *Dicionário de Política*. 11ª Ed. Brasília: Universidade de Brasília (UNB), 1998.

BOBBIO, Norberto. *A Era dos Direitos*. Tradução de Carlos Nelson Coutinho, 7ª Edição. Editora Elsevier. Rio de Janeiro, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e positivação no direito tributário*. Vol. 1. São Paulo: Noeses, 2011.

CALIENDO, Paulo. *Direito Tributário e Análise Econômica do Direito, uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CLEMÉNT, Zlata Drnas de. La complejidad del principio pro homine. *JA* n. 12, p. 99-111. Buenos Aires, 2015. Disponível em: <http://www.corteidh.or.cr/tablas/r33496.pdf>. Acesso em: 4 set. 2018.

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

DERZI, Misabel Abreu Machado (Coord.). *Construindo o Direito Tributário na Constituição: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2003.

FISCHER, Octavio Campos. Direitos Fundamentais dos Contribuintes. *Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC*. Ceará, 2010.

FOLLONI, André. Isonomia na Tributação Extrafiscal. *GV*, São Paulo, n. 19, p. 201-220, 2014.

GOMES, Marcel. *IPEA*. Distorções de uma carga fiscal regressiva. Ano 12, ed. 86. São Paulo, 2016. Disponível em: [http://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com\\_content&view=article&id=3233&catid=30&Itemid=41](http://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&view=article&id=3233&catid=30&Itemid=41). Acesso em: 10 de jul./2018.

GRUPENMACHER. Betina Treiger. Sistema e Princípios Constitucionais Tributários. 15.03.2017. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/sistema-e-principios-constitucionais-tributarios-por-betina-treiger-grupenmacher/>. Acesso em: 10 de julho de 2018.

HAEBERLIN, Martín Perius. *Crítica da Razão do Estado: Uma (Re)Formulação do Conceito de Interesse Público e a Correlata Construção de um Estado Meritocrático de Direito*. 2014. 475 fls. Tese. “Doutorado do Programa de Pós-Graduação em Direito”. Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre/RS, 2014.

HESSE, Konrad. *A força Normativa da Constituição*. MENDES, Gilmar Ferreira (tradução). Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 1991.

LEONETTI, Carlos Araújo. Os Direitos Humanos da Tributação – um Caso Concreto: o direito à dedução integral dos gastos com medicamentos da base de cálculo do imposto sobre a renda. *Seqüência* (Florianópolis), n. 70, p. 235-252, jun. 2015

LÉVINAS, Emmanuel. *Entre nós, ensaios sobre a alteridade*. Petrópolis, Vozes, 1997.

MACHADO, Carlos Henrique; BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. A Reforma Tributária como Instrumento de Efetivação da Justiça Distributiva: uma abordagem histórica. *Seqüência* (Florianópolis), n. 77, p. 221-252, nov. 2017

MENDONÇA, Eduardo Bastos Furtado de. *A Constitucionalização das Políticas Públicas no Brasil, devido processo orçamentário e Democracia*. Editora Renovar, Rio de Janeiro, 2010.

NUSSBAUM, Martha C. *Sem Fins Lucrativos, por que a democracia precisa das humanidades*. São Paulo: Martins Fonte, 2015.

OLIVEIRA, Maria Christina Barreiros D'. *Breve Análise do Princípio da Isonomia Tributária*. Instituto Processus, Brasília, 1ª Ed., p. 1-10. Disponível em: [http://institutoprocessus.com.br/2012/wp-content/uploads/2011/12/3\\_edicao1.pdf](http://institutoprocessus.com.br/2012/wp-content/uploads/2011/12/3_edicao1.pdf). Acesso em: 31 jul. 2018.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS (ONU). O Brasil está entre os 5 países mais desiguais do mundo. Disponível em: <https://nacoesunidas.org/brasil-esta-entre-os-cinco-paises-mais-desiguais-diz-estudo-de-centro-da-onu/>. Acesso em: 3 set. 2018.

PIOVESAN, Flávia. *Direitos Humanos e o Direito Constitucional Internacional*. 2ª Ed. São Paulo: Max Limonad, 1997.

RAMOS, André de Carvalho. O Supremo Tribunal Federal e o Direito Internacional dos Direitos Humanos. In SARMENTO, Daniel; SARLET, Ingo Wolfgang (org.). *Direitos Fundamentais no Supremo Tribunal Federal*. São Paulo: Lumen Juris, 2011. Capítulo I. Teoria Geral dos Direitos Fundamentais, p.3-35.

REIS, Antonio Carlos Nogueira. Tributação de Desenvolvimento. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo Pereira de (Org.). *Direito Tributário: princípios e normas gerais (coleção doutrina essenciais vol. 1)*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

REIS, Elcio Fonseca. O Estado Democrático de Direito. Tipicidade Tributária. Conceitos Indeterminados e Segurança Jurídica. In MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo Pereira de (Org.). *Direito Tributário: princípios e normas gerais (coleção doutrina essenciais vol. 1)*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

SABBAG, César. *Orçamento e Desenvolvimento*. Campinas/SP: Millennium, 2007.

SCAFF, Fernando Facury; TUPIASSU, Lise Vieira da Costa. *Verba Juris*, ano 3, n. 3, jan./dez. 2004