

INTRODUÇÃO

O presente artigo traz o estudo do imperativo categórico do direito e suas relações com os direitos sociais.

A interpretação da filosofia do direito de Kant, de que Höffe é um dos mais proeminentes representantes, procura demonstrar a continuidade dos princípios da filosofia moral kantiana no âmbito do seu pensamento jurídico, reivindicando-o assim para aquela linha de pensamento que imiscui indistintamente a ética no direito e na política.

A reconstituição da doutrina kantiana do direito passa, coerentemente, pelo conceito moral do direito, pelo princípio do direito, pela lei permissiva como uma espécie de lei moral e, finalmente, pelo imperativo categórico jurídico.

Os imperativos são meios de se exprimir a relação entre as leis e as imperfeições da vontade guiada pela lei. O imperativo hipotético ocorre quando ação é boa somente como meio para se chegar a determinado fim. Já o imperativo categórico surge se a ação é representada como boa por si mesma.

As relações entre os direitos sociais e o imperativo categórico do direito passam pela real efetivação de tais direitos.

Para que os direitos sociais sejam efetivos é imprescindível que haja recursos financeiros suficientes para a implementação de políticas catalizadoras do conceito de justiça distributiva. A justiça distributiva é o fim buscado pelo Estado ao elaborar, executar e controlar sua política de tributação.

A tributação se aproxima dos direitos humanos, dentro do postulado Kantiano de que a pessoa é o fim em si mesmo, e todo o ordenamento jurídico deve se pautar na dignidade humana, não podendo, o direito tributário se afastar desses valores.

O princípio da capacidade contributiva está em consonância com o princípio da isonomia, uma vez que este último busca tratar diferente quem é diferente, na proporção em que

se desigualam, onde o sentido destes princípios é de alcançar a justiça social, redistribuindo a renda utilizando-se da justiça fiscal, onde pagará mais quem realmente ganha mais.

O artigo relaciona o imperativo categórico do direito e a efetivação dos direitos sociais através de uma política tributária adequada à capacidade econômica de cada cidadão.

Não há explicação jurídica ou moral plausível para que um cidadão seja tributado além ou aquém da sua justa capacidade contributiva. Tal distorção é uma das principais causas da inefetividade dos direitos sociais, utilizando-se da justificativa contida no princípio da reserva do possível e em contraponto às garantias previstas no princípio do mínimo existencial.

1. A METAFÍSICA DOS COSTUMES E O IMPERATIVO CATEGÓRICO

Uma metafísica dos costumes é indispensável, pois os costumes encontram-se suscetíveis à corrupção. Não basta que uma lei moral venha nos dizer o que é moralmente bom ou ruim, mas deve trazer em si uma necessidade absoluta dos homens, que a faça ser respeitada por si mesma.

Kant afirma que o que distingue o homem dos outros seres da natureza é a razão. Pretende alterar o conceito de moralidade e introduz conceitos como a Boa Vontade¹. Kant considera leis morais apenas as leis universais. A ação humana, quando puder ser elevada a condição de universalmente aceita, acaba se tornando uma lei moral, devendo, por razões racionais, ser observada por todos.

Não há nada que seja sempre bom em qualquer situação, a não ser uma boa vontade, e que esta não seja boa pela utilidade que tem, mas sim que seja boa por si mesma. A razão não deve nos dirigir na satisfação de nossas necessidades, mas deve criar uma vontade boa em si mesma, sendo por isso, absolutamente necessária. Uma ação feita por dever não tem seu valor

¹ O conceito de Boa Vontade é bem definido em KANT, Emmanuel. **Fundamentos da Metafísica dos Costumes**. Tradução de Guido Antônio de Almeida. Coleção Philosophia. São Paulo: Ed. Barracuda e Discurso Editorial. 2009. p. 101.

moral na sua utilidade, mas na lei que impulsiona a ação. O dever somente deve ser impulsionado pela lei, devendo-se descartar qualquer sinal de vontade própria, guiada pelo que se ganha no cumprimento do dever. Para sabermos se uma vontade é moralmente boa, devemos nos perguntar se desejamos que essa máxima se converta em lei universal, caso contrário, ela é reprovável. É reprovável, não por não atender às vontades de alguém ou por fazer mal a alguém, mas por não poder ser generalizada. Diante dessa vontade de se satisfazer e da lei moral, cria-se uma dialética natural entre as partes, que discute as leis morais do dever.

Apesar de o homem agir impulsionado pelo dever, sempre resta a dúvida se não existem realmente interferências das inclinações e das vontades pessoais. Por esse motivo ao longo da história sempre se colocou em dúvida a existência de qualquer ação que fosse guiada pelo dever, mas mesmo assim, durante o passar dos tempos, o conceito de moral não foi colocado em dúvida.

É impossível determinar, com certeza, em um caso concreto, se o dever foi a única causa impulsora de uma ação, pois se tratando de valores morais, não importam as ações, mas sim seus princípios que não se encontram aparentes, mas escondidos no ser.

Observando-se as ações humanas, deparamo-nos continuamente com interferências dos interesses pessoais. Para impedir que venhamos a perder completamente a fé em nossas convicções do dever, devemos ter em mente que não importa que nunca tenha havido uma única ação de acordo com o dever, mas importa que a razão, anteriormente a toda e qualquer experiência, ordena o que se deve fazer. Nenhuma experiência empírica é capaz de nos dar semelhante lei evidente, pois todo exemplo de ação moral é julgada primeiramente pela noção *a priori* de moralidade. Não há dúvida se é ou não bom alcançar esses conceitos completamente livres de empirismos.

Uma filosofia prática popular é admissível quando fundamentada primeiramente nos conceitos da razão pura. Não sendo nesse caso, torna-se uma mescla de más observações e princípios ruins, sem que ninguém se pergunte se a fonte para os princípios devem ser de origem empírica ou racional. É demonstrável, então, que os conceitos morais devem derivar única e exclusivamente da razão pura.

A vontade geral prefere uma filosofia prática popular a um conhecimento racional puro. Mas deve-se primeiro alicerçar tal teoria na metafísica e só então procura-se a popularidade.

Entretanto, a metafísica dos costumes não é só o meio onde ocorre todo o conhecimento teórico. Devido ao fato de que a representação pura do dever sobre o coração humano uma reação é tão mais forte que todas as teorias empíricas, ela torna-se soberana. Por outro lado, uma teoria moral misturada a conclusões empíricas não consegue conduzir a uma boa vontade, ou conduz ao mal.

Todos os conceitos morais têm sua base e origem completamente a priori, na razão pura (KANT, Op. Cit, p. 209). A aspiração que é guiada pela razão denomina-se razão prática. Mas se a ação é determinada por outros fatores além da razão, é denominada contingente. Se for determinada apenas pela razão, é constrição.

Nas palavras de Kant, como a Lei não é um fim em si mesma, mas um instrumento que visa garantir aos cidadãos a tutela de seus direitos, a saúde e a vida não têm preço, não podem ser substituídas e, como tal, têm dignidade, que deve ser garantida pelo Poder Judiciário.

Já os imperativos são meios de se exprimir a relação entre as leis e as imperfeições da vontade guiada pela lei. O imperativo hipotético ocorre quando ação é boa somente como meio para se chegar a determinado fim. É imperativo categórico se a ação é representada como boa por si mesma. O imperativo da habilidade diz o que se deve fazer para se chegar a um fim sem se importar se esse fim é bom ou ruim. O imperativo da moralidade não se refere à matéria da ação e do que dela resulta, mas à forma e ao princípio onde ela resulta. O imperativo categórico é o único que se expressa em lei prática, os demais podem chamar-se princípios, mas não leis da vontade. Algo que é necessário somente como meio a um determinado fim é descartável, pois podemos renunciar ao propósito, e o mandato incondicionado não possui em si a necessidade.

Assim, se o dever necessita influenciar nossas ações práticas, então somente pode ser expresso através de imperativos categóricos e de modo algum através de imperativos hipotéticos. O que deriva de sentimentos e tendências humanas pode nos dar uma máxima, mas não uma lei, ou seja, não nos obriga a agir.

O homem existe como um fim em si e não como um meio de alcançar este ou aquele objetivo. Tudo o que podemos obter por meio de nossas ações possui um valor condicionado. Se existir um imperativo categórico, deverá afirmar o que é fim para todos, já que é fim em si mesmo. O fundamento deste princípio é: a natureza racional existe como um fim em si mesmo. O imperativo prático é agir de tal modo que possas usar a humanidade, tanto em tua pessoa como na pessoa de qualquer outro, sempre como um fim ao mesmo tempo, e nunca como um meio. O dever há de ser sempre condicionado e nunca servir para o mandato moral, sendo este princípio chamado de princípio da autonomia da vontade em oposição a heteronomia.

A parte da vontade que constitui uma ordem a si mesma é a autonomia da vontade, independentemente dos objetos que possa fazer parte da vontade. O princípio da autonomia é que as suas máximas venham a valer para todos.

Quando a vontade procura a lei que deve determiná-la em outro ponto que não o de suas máximas, mas sim de seus objetos então se constitui a heteronomia. Nesse caso é o objeto de desejo da vontade que determina as leis. A heteronomia é o oposto do imperativo categórico, sendo que a heteronomia afirma que se deve fazer algo com um propósito e o imperativo categórico diz o que se deve fazer independente dos objetos do desejo.

O conceito de liberdade constitui a chave explicativa da autonomia da vontade.

A vontade é uma espécie de destino dos seres racionais, sendo que estes se tornam livres quando escolhem a lei moral que irá reger as suas vidas. A liberdade da vontade somente pode ser a autonomia.

A liberdade como propriedade da vontade deve pressupor-se em todos os seres racionais. Como a vontade somente é livre se debaixo da lei moral, deve ser atribuída a todos os seres racionais.

Não se pode saber como as coisas são realmente, ou em si. Somente posso saber como as coisas se apresentam a mim. Por isso, não é aceitável que o homem pretenda conhecer-se a si mesmo tal como é, pois o conhecimento que possui de si deriva apenas do mundo empírico, sendo, então, digno de desconfiança. O ser humano possui uma parte racional e outra empírica.

Assim, para se saber se a conduta praticada é moral, Kant utiliza-se do seguinte método: o agente deve observar a sua conduta e se perguntar se esta conduta deve passar a ser universalmente utilizada. Assim, mesmo se no ponto de vista particular a conduta trouxe benefício ao agente, se ela não puder se estendida como boa para toda a coletividade, não poderá ser taxada como moralmente aceita.

Na ação justa ou direita não se trata necessariamente de uma ação derivada de uma lei universal, que pode ser prescritiva ou proibitiva. Para que uma ação seja justa ou direita basta que a determinação do arbítrio de quem a realiza possa coexistir universalmente com as determinações dos arbítrios alheios, ou seja, basta que a ação não lese as determinações dos arbítrios dos outros, o que por sua vez significa que a ação não seja ilícita.

Atualmente, vem-se reforçando a posição de que a doutrina do direito de Kant é essencialmente baseada num conceito moral de direito, derivando-se as leis e obrigações jurídicas de um imperativo categórico do direito. (HOFFE, 2006, p. 227).

O imperativo categórico, expressão da lei moral, não pode conhecer qualquer condição. O princípio objetivo, do qual ele é a representação, comanda incondicionalmente. Tudo o que ele comanda, uma vez que se deve fazer uma abstração de qualquer fim, é a necessidade de a máxima ser conforme a lei moral, a qual não conhece qualquer condição.

O imperativo categórico, único, é agir apenas segundo uma máxima tal, que possa ao mesmo tempo querer que ela se torne uma lei universal. O que se tem com ele é a representação, não de uma ação que se dirige para a obtenção de um fim, mas de uma ação por si mesma, e sem vínculo com nenhum outro fim, como objetivamente necessária.

A expressão “conceito moral” é retomada diversas vezes ao longo do texto de Höffe. Kant opera na *Metafísica dos costumes* com uma clara e mesmo enfática distinção entre moral e ética, uma distinção que não se faz nas línguas naturais. Quando Kant fala do conceito moral do direito, parece estar, assim, apregoando indistintamente um conceito moral ou ético de direito.

Höffe ignora completamente a distinção entre moral e ética introduzida por Kant na *metafísica dos costumes*, valendo-se da confusão mantida desta forma para colocar a filosofia

kantiana do direito no rol daquelas que derivam o direito da moral ou, no caso, da ética. Esta é, aliás, claramente a linha de leitura de Höffe em todos os textos em que se ocupa da doutrina do direito de Kant. A confusão de moral e ética é explicitada quando afirma que a ciência do direito, como teoria com pretensões morais sobre o direito, como ética do direito, é uma metafísica do direito. (HOFFE, 2006, p. 210).

De acordo com Vicente de Paulo Barretto:

O imperativo jurídico categórico serve como núcleo de princípios morais, que poderão superar a tautologia contida na afirmativa de que direitos humanos são os direitos do ser humano. Para isso, torna-se necessário determinar como o imperativo jurídico categórico se expressa por intermédio de princípios morais, que são imperativos, e dos quais são derivados os direitos humanos. A principal característica dos direitos humanos é a de que se referem a bens de importância essencial para a pessoa humana, considerados como imperativos. A definição dos direitos humanos pode ficar assim restrita, quando se retirando do seu âmbito aqueles direitos morais que não se relacionam diretamente com a realização da pessoa humana. (BARRETTO, 2010, v. 11, n. 2, pp. 266-275).

A ênfase dada por Höffe à caracterização das relações jurídicas como tendo a natureza do imperativo categórico insere-se em seu programa de pensar o direito enquanto desdobramento das exigências da moralidade, pois só imperativos propriamente morais comandam categoricamente, isto é, sem requerer ou mesmo admitir qualquer condição.

Höffe lança mão, seguidamente, de um parêntesis que se encontra na “Introdução da doutrina do direito” para falar de um conceito moral de direito.

Portanto, é certo que ao menos uma parte das considerações de Kant em sua filosofia do direito diz respeito a um conceito moral do direito. Partindo daí, Höffe passa a insistir nesta adjetivação do conceito do direito, estendendo-a ainda a outros momentos.

Assim, além de determinar a doutrina do direito natural e o conceito moral de direito, diz ele na abertura de seu artigo, a “Introdução à doutrina do direito” onde estabelece “o princípio correspondente e igualmente moral do direito, justifica a faculdade de coagir, define o direito (sempre moral) em seu significado estrito.” (HÖFFE, 1998, pp. 203-236).

2. O IMPERATIVO CATEGÓRICO DO DIREITO E OS DIREITOS SOCIAIS

A tributação se aproxima dos direitos humanos, dentro do postulado Kantiano de que a pessoa é o fim em si mesmo, e todo o ordenamento jurídico deve se pautar na dignidade humana, não podendo, o direito tributário se afastar desses valores.

O Poder Público não pode se afastar dessa premissa para invocar, de modo infundado, o postulado da supremacia do interesse público sobre o privado.

O ordenamento jurídico de uma nação é sempre elaborado com o intuito de buscar a justiça social através da atenuação das desigualdades que porventura existam, tendo como foco principal as desigualdades sócio-econômicas.

Busca-se dar máxima efetividade e força normativa aos valores contidos na Constituição em vigor, sobretudo os que, de algum modo, são voltados para satisfazer as necessidades mínimas e oferecer dignidade às pessoas.

A Teoria do Mínimo Existencial não é uma teoria exclusivamente axiológica, indo muito além.

O professor Ricardo Lobo Torres tem, como ponto importante de sua teoria, exatamente a diferenciação de que nem todos os direitos sociais são fundamentais e que apenas os que se adequam ao conceito de mínimo existencial é que adquirem o status de direitos fundamentais. (TORRES, 2009, p. 9)

A delimitação do mínimo existencial é bastante controversa. De acordo com Torres, a teoria do mínimo existencial é um subsistema da Teoria dos Direitos Fundamentais, que considera como pertencentes ao mínimo existencial os direitos essenciais, inalienáveis e existenciais, ainda que não propriamente fundamentais, uma vez que tais direitos podem não estar alocados na carta constitucional e sim dispersos no Ordenamento Jurídico. (TORRES, Op. Cit., pp. 13 e 14)

O que prepondera são as características do direito em si. Estas se apresentam como elementos normativos, dogmáticos, interpretativos e ligados à moral. Como elemento normativo,

tal teoria preocupa-se com a concretização do direito em si. Já no aspecto dogmático, eleva-se a concretização tendo como pressuposto as fontes dogmáticas e jurisprudenciais. Como caráter interpretativo há uma vinculação entre as consequências que o direito irá projetar a seu redor.

Por fim, como elemento ligado à moral, encontra-se a vinculação do mínimo existencial a caracteres morais do direito, assim como ocorre com os direitos fundamentais.

Tal situação pode ser percebida quando no conceito de mínimo existencial se abordam questões como auxílio aos necessitados, combate à pobreza, educação, desenvolvimento humano, saúde, redistribuição de renda e qualidade de vida, sendo todos estes elementos marcados por aspectos intimamente relacionados à moral.

A aplicação do mínimo vital dá-se de modo diverso em cada tributo e as suas peculiaridades, já que também está relacionado com o princípio da capacidade contributiva e suas características especiais.

Pelos parâmetros oferecidos pelo legislador constitucional de 1988, é possível vincular à aplicação do mínimo material no direito nacional. Assim, tem-se o objetivo de admitir a aplicação do mínimo existencial tanto às taxas, quanto às contribuições de melhoria e aos impostos, eis que todas as espécies tributárias são abrangidas pelo princípio da capacidade contributiva.

No que concerne aos tributos vinculados, a observância desse princípio dá-se pela sua conjugação com o princípio da retributividade, o que se caracteriza pela inexistência de aptidão para contribuir por parte de quem se encontre em condição tributária desfavorável.

Quanto aos tributos não vinculados, os impostos são os mais vocacionados para implementar a proteção mínima, já que tradicionalmente estão fundados na capacidade contributiva plena.

Mesmo assim, nos últimos cinco anos, nenhuma Proposta de Emenda Constitucional apresentada à Câmara dos Deputados foi concretamente destinada a desonerar as famílias brasileiras. Um exemplo disso, seria a proposta que permitisse a dedução integral com os gastos

com educação, saúde ou medicamentos. Sem dúvida, estaríamos tratando de justiça distributiva e de implementação de direitos sociais.

Ao analisar o mínimo existencial por vezes se sobrevelem discursos consequencialistas ou estabelece-se o embate entre o agir estratégico daquele que advoga em causa própria ou em prol de determinado segmento social e o Estado. Tal postura é uma constante na atividade jurisdicional, mas em termos de construção de uma doutrina ou teoria é imprescindível que os princípios que dão coerência à Ciência Constitucional e sempre garantem a força normativa e a supremacia da Constituição sejam reforçados.

Dentro de um embate entre direitos fundamentais, os mesmos devem ser considerados como fontes primárias da decisão judicial ou política. Neste sentido, não há como atribuir valor precedente ao orçamento público ou à viabilidade econômica do Estado em detrimento da obrigação do mesmo pelo adimplemento das obrigações decorrentes dos direitos fundamentais.

Os direitos fundamentais devem afastar-se da maior parte das contingências fáticas, sob pena de a ideologia do Estado Democrático de Direito ser desconsiderada. É neste sentido que se rechaça o consequencialismo advindo da análise econômica do direito, que busca relativizar excessivamente os direitos fundamentais, tendendo ao seu não cumprimento.

3. A OPÇÃO BRASILEIRA PELA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO E A NEGAÇÃO À JUSTIÇA DISTRIBUTIVA

Quando o sistema tributário brasileiro opta por tributar o consumo ao invés de tributar o patrimônio e a renda, está prejudicando diretamente os cidadãos brasileiros de menor renda e menor capacidade contributiva.

Em consequência, vai de encontro ao conceito de justiça distributiva (HOFFE, 2006, p. 392) e traz maiores dificuldades para a implementação dos direitos sociais previstos na Constituição Federal de 1988.

O Brasil sofre permanentemente por sua modernidade tardia. O professor Lenio Streck escreve que :

No Brasil, a modernidade é tardia e arcaica. O que houve (há) é um simulacro de modernidade. Como muito bem associa Eric Hobsbawn, o Brasil é um monumento a negligência social em nosso país as promessas de modernidade ainda não se realizaram. E, já que tais promessas não se realizaram, a solução que o establishment apresenta, por paradoxal que possa parecer , é o retorno ao Estado (neo) liberal. (STRECK, 1999, p. 23).

As políticas que visam minimizar o Estado trazem consequências nefastas para o cidadão brasileiro.

Vivemos o Estado Democrático de Direito, e "o Estado Democrático de Direito representa, assim, a vontade constitucional do Estado Social" (STRECK, 1999. p. 37). Ao contrário de implementar direitos sociais, o Direito brasileiro tem servido muito mais para sonegar direitos ao cidadão do que para garanti-los. (STRECK, Op. Cit., p. 42).

Para os impostos sobre o consumo, a proteção vital implicará na completa desoneração do produto ou serviço, não sendo satisfatório apenas que possuam alíquotas menores ou diferenciadas, já que seu consumo não representa qualquer capacidade contributiva.

Nos impostos sobre o patrimônio ou renda, deve haver uma proteção não integral desse patrimônio ou renda, já que apenas parte ou parcela contemplará o mínimo existencial.

Em anexo, as desonerações tributárias oferecidas pelo Estado brasileiro a diversos setores da economia, não estão relacionadas a dar força normativa a Constituição brasileira e nem a beneficiar cidadãos brasileiros com menor capacidade contributiva, e sim a satisfazer a poderosos segmentos da nossa sociedade, que conseguem, através de sua força política junto ao Poder Executivo ou junto ao Congresso Nacional, fazer com que o seu setor de interesse seja desonerado.

Em comparação, quais as razões para que as mesmas desonerações não alcancem o mínimo existencial e em alcance máximo, a dignidade da pessoa humana? Se todos conhecem o princípio da progressividade tributária, em que os contribuintes com maior capacidade

contributiva são mais tributados, porque a o Brasil insiste em tributar pesadamente o consumo?

O princípio da capacidade contributiva é baseado em um conceito econômico e de justiça fiscal. Tem como alicerce a busca de uma sociedade mais justa e igualitária, impondo uma tributação mais onerosa para aqueles de detêm uma maior concentração de riquezas. Visa tratar os iguais de maneira igualitária e os desiguais de maneira desigual.

O princípio da capacidade contributiva, entendida como pressuposto e medida dos impostos em geral e como prestações concretas, é o fundamento do sistema tributário. Em termos, deve-se considerar que é de correta aplicação pelo legislador e pelo intérprete das normas que decorre a justificação, ou injustificação, do sistema tributário.

Considerando que a capacidade econômica dos cidadãos é atingida por uma multiplicidade de impostos, necessário é que, no fim, cada um suporte a carga tributária em termos de igualdade, generalidade e em atenção a sua capacidade econômica.

O princípio de justiça material é o fundamento da tributação. Os princípios da generalidade, da igualdade, e da capacidade contributiva são vias para ele ser atingido².

A Constituição de 1934, que pela primeira vez discriminou a competência tributária dos Municípios (art. 13, II e § 2º), sujeitou “*a imposto progressivo as transmissões de bens por herança ou legado*” (art. 128), cuja competência impositiva pertencia aos Estados-Membros (art. 8, “b”). Entretanto, essa mesma Constituição fixava um teto de aumento da carga tributária, dispondo em seu art. 185 que “*nenhum imposto poderá ser elevado além de vinte por cento do seu valor ao tempo de aumento*”, fato que revela desconfiança ou timidez do legislador constituinte em relação ao fisco.

Na Constituição de 1946, que emergiu de provocações das guerras, o constituinte, inspirado nos pesados impostos instituídos por países de fortes traços capitalistas, influenciado,

² No Direito Tributário Brasileiro, a primeira menção da capacidade contributiva foi feita na Constituição de 1824, a qual dispunha em seu art. 179 § 15º que “ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção a seus haveres”. Em interpretação reflexa, significa dizer que todos terão que contribuir na proporção dos seus recursos.

ainda, pela doutrina americana, que atribuía aos impostos função extrafiscal, entendendo que eles podiam ser utilizados como poder de polícia e de regulamentação. Acabou por incorporar na consciência das pessoas a noção de que, às vezes, é preciso impor sacrifícios tributários. Disseminou-se a idéia de que não pode haver democracia sem justiça fiscal, a qual, só seria atingida adequando-se as exigências tributárias à capacidade contributiva de cada um, tendo em vista a diversidade de contribuintes³.

Este princípio tem caráter programático, servindo como norteador de atividade legislativa. Não foi reproduzido na Constituição de 1967 e nem na Emenda nº 1/69. Reapareceu na Constituição de 1988, inscrito no § 1º, do art. 145, nos seguintes termos:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultando 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. (BRASIL, 1988)

A discussão quanto à extensão do “sempre que possível” do art. 145, § 1º, da Constituição é, na essência, conservadora, como se esse valioso instrumento de justiça tributária só devesse ser observado quando possível, pressupondo tratar-se não de uma exigência da ordem constitucional, mas de quase uma mera liberalidade.

No atual entendimento, não faz sentido um princípio constitucional tributário que se mostre meramente informativo da conduta do legislador. O Sistema Constitucional Tributário está de tal forma moldado em cima de garantias e limitações, que essa interpretação destoa de todo o conjunto de normas que informam o Sistema Tributário. Mesmo porque, sempre será possível observar o imperativo comando do princípio em referência.

O princípio da capacidade contributiva é relativizado em atenção a outros valores, sociais e economicamente relevantes, caso em que a sua observância direta cede vez à preservação de outros bens jurídicos superiores, igualmente albergados pela Constituição Federal de 1988.

³ A regra do art. 202 da Constituição de 1946 prevê: “os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”.

A melhor compreensão do problema aponta no sentido de que a expressão “sempre que possível” refere-se, unicamente, ao caráter pessoal dos impostos, característica da pessoalidade, esta sim, nem sempre possível de ser aferida.

O princípio da capacidade contributiva não está sujeito ao “sempre que possível” e deve ser observado sempre. Todavia, algumas situações de relevante interesse público autorizam, excepcionalmente, a sua inaplicabilidade, em interesses superiores, que terminam, também, por prestigiar este princípio, embora obliquamente.

Não fosse assim, a qualquer pretexto se invocaria a não-obediência ao princípio da capacidade contributiva, sob a alegação de que não se mostra possível o seu cumprimento, o que seria um absurdo, haja vista que a isonomia tributária que deflui desse dispositivo é bem jurídico dos mais preciosos, incumbindo ao legislador preservá-lo na medida dessa relevância.

Este princípio tem por escopo atingir a justiça fiscal, repartindo-se os encargos do Estado na proporção das possibilidades de cada contribuinte.

A graduação só se refere a impostos e não a tributos, como estava na Constituição Federal de 1946, entretanto o Supremo Tribunal Federal já decidiu que o princípio da capacidade contributiva deve ser aplicado às demais espécies tributárias.

O atual preceito, a exemplo do art. 202 da Carta Política de 1946, continua tendo caráter programático, apesar da minúcia com que ele é tratado.

4. JUSTIÇA DISTRIBUTIVA, JUSTIÇA TRIBUTÁRIA E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O princípio da justiça tributária encontra vida, alma e impulso na virtude da justiça. Esta leva o contribuinte virtuoso a viver como cidadão que luta por uma ordem tributária socialmente mais justa. Somos éticos, justos e virtuosos no espaço social, afinal ninguém é ético para si mesmo. Somos éticos em relação aos outros. Neste sentido, ética tributária é a prática da justiça tributária, ou, comportamento ético tributário é, antes de tudo, comportamento segundo a justiça

tributária, e a ética tributária é fiscal privada e fiscal pública, ambos, com deveres e direitos na relação jurídico-tributária.

Tributar cada cidadão em consonância com sua capacidade contributiva é buscar dos fundamentos do direito o conceito de justiça distributiva e, em última análise, de justiça fiscal.

Porém, uma teoria da justiça tributária, centrada exclusivamente no aspecto jurídico dogmático é insuficiente. Daí porque no pós-positivismo, a ordem jurídico-tributária será tanto mais estável e eficiente do ponto de vista social, quanto mais for animada pelas qualidades humanas, afetivas, psicológicas e morais.

É preciso distinguir o direito tributário, enquanto sistema de veículos introdutores de normas jurídicas, da justiça tributária. O primeiro, quer ser racional, seguro, rigoroso e acima de tudo funcional. A justiça tributária está voltada para aquelas qualidades do espírito humano, tais como, amor, compaixão, solidariedade, transparência e harmonia, que sobejam em muito os enunciados prescritivos da ordem jurídico-tributária. Ambos dialogam entre si, porém, uma coisa é a fonte maior, a justiça tributária, outra é a sua canalização para o aproveitamento jurídico-social.

O direito tributário é o suporte funcional para que a justiça tributária exista. É a justiça tributária, o objetivo da prática transformadora, e, conseqüentemente, da prática ética para nos tornarmos pessoas melhores, logo, contribuintes e entes tributantes mais justos.

A virtude da justiça tributária é uma disposição de caráter relacionada com uma escolha transformadora, uma escolha entre dois vícios, um por excesso de tributação e desconhecimento do justo gasto do tributo afetado e outro por falta da aplicação positivista exonerativa da tributação, pois nos vícios ou há falta ou há excesso daquilo que é conveniente, ao passo que a virtude da justiça tributária encontra e escolhe o meio-termo.

A Constituição nos deu direitos, deveres, garantias e sacrifícios para que haja uma coletividade feliz, pautada numa base de justiça, honradez e certeza de um retorno eficiente na redistribuição da renda, proporcionando saúde, educação e justiça para todos. (HOFFE, 2006, p. 423)

Para se obter a justiça fiscal, mister a observação das diferenças existentes entre os contribuintes, devendo cada um arcar com o ônus tributário de acordo com as suas condições econômicas, impedindo, desta forma, que sejam tributados os indivíduos que percebem apenas o suficiente à sua subsistência.

O princípio da capacidade contributiva apresenta-se não somente como um eficaz instrumento de justiça fiscal, mas também como um corolário lógico do princípio da igualdade, princípio básico em todo e qualquer regime democrático de direito.

A atual rigidez do Sistema Tributário Brasileiro é consequência de um processo de constitucionalização quase que absoluto da matéria tributária e pode ser compreendida mediante a apreciação do desenvolvimento histórico-constitucional das limitações constitucionais ao exercício da competência tributária, através das diversas fases de organização econômico-social que marcaram o poder no País.

A procura por uma tributação razoável e justa leva ao estudo das formas de Justiça capazes de materializar uma divisão proporcional. A justiça, desde os tempos de Aristóteles, é um conceito que vem assumindo diversos significados e feições, dependendo da ideologia social ou política que a inspira. A justiça distributiva relaciona-se com as partilhas efetivadas pelas normas, tanto com a distribuição de bens quanto de encargos.

A utilização do princípio da capacidade contributiva, como forma concreta de aplicação do princípio da igualdade, apresenta-se como caminho adequado para efetivação da justiça tributária, uma vez que, para atingir seu fim, perpassa pela busca de uma melhor distribuição de renda, de proteção das condições de vida digna dos indivíduos e elevação dos princípios encampados pela Constituição.

Todavia, mesmo diante do princípio da progressividade e da capacidade contributiva ainda temos dificuldade de visualizarmos uma justiça fiscal plena, haja vista que a progressão adotada não beneficia todas as classes econômicas da nossa sociedade.

Sem impostos progressivos não há como atingir-se a igualdade tributária. Logo, o sistema de impostos deve ser informado pelo critério da progressividade. Impostos com alíquotas

crescentes em função do aumento das suas bases tributárias levam, corretamente em conta, que o sacrifício suportado pelo contribuinte para concorrer às despesas públicas é tanto maior quanto menor a riqueza que possui. Ademais, permitem que o Estado remova, pelo menos em parte, as desigualdades econômicas existentes entre as pessoas.

Diante de uma realidade de desigualdades, no que diz respeito à distribuição de renda, o legislador tributário não pode instituir tributos na mesma intensidade a todos os cidadãos, sob pena de tornar ainda mais acentuada a desigualdade.

Como não existe um parâmetro legal de caráter nacional, fixando contornos dos encargos impositivos a cada contribuinte, relativamente a cada tipo de imposto, não há como falar-se em observância impositiva do princípio da graduação segundo a capacidade contributiva de cada um.

A expressão “facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitando os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte” representa mera reprodução em nível constitucional de normas esparsas preexistentes, que atribuem ao fisco o poder de investigar as atividades e bens dos contribuintes.

A personalização e a graduação do imposto exigirão uma técnica tributária acurada. Implantar um imposto dentro do limite justo para milhões de contribuintes díspares, sob o ponto de vista socioeconômico, constituirá um desafio permanente à imaginação do legislador.

Outrossim, a faculdade outorgada ao Fisco visa auxiliar no processo de fiscalização e arrecadação tributária, não se esgotando na finalidade de preservar a observância do princípio.

A justiça fiscal não pode ser obtida de forma a desestimular os investimentos e levar à ruína a economia do país. Deve ser praticada dentro das possibilidades, como diz a Constituição Federal de 1988.

O fato é que o princípio da graduação de imposto segundo a capacidade econômica do contribuinte é de observância impositiva em qualquer hipótese, e não apenas quando possível.

Para defesa do posicionamento radical em torno da aplicação cogente desse princípio, têm sido invocadas noções como as de imperativo de consciência, de imperativo constitucional, e do dever jurídico do Estado de tributar de acordo com as possibilidades econômicas de cada contribuinte.

Não há dúvida de que os princípios previstos no § 1º, do art. 145 da Constituição Federal, isto é, princípio da personalização dos impostos graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, representam um ideal da justiça tributária.

Porém, pretende-se que a legislação tributária das três esferas de governo observe o princípio da capacidade contributiva em relação a cada imposto e a cada contribuinte. Seria o mesmo que exigir, por exemplo, com fundamento no art. 5º, II, da Constituição Federal, que a lei prescrevesse cada uma das hipóteses de ação policial detalhando o modo de atuação em cada caso, para a perfeita segurança do cidadão.

O princípio da capacidade contributiva gera direito subjetivo para o contribuinte. Assim, na hipótese de lei violadora desse princípio, caberia ação declaratória de inexistência de relação jurídico-tributária e mandado de segurança, quando o caso independesse de dilação probatória. Na hipótese de inação do legislador, além de ação de inconstitucionalidade na forma do art. 103 da Constituição Federal, a doutrina preconiza a possibilidade de utilização de mandado de injunção.

O princípio hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Realmente, é justo e jurídico que, em termos econômicos, quem tem muito pague, proporcionalmente, mais impostos do que tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais impostos do que tem menor riqueza. Noutras palavras, deve contribuir mais para a manutenção da coisa pública.

Os recursos devem ser distribuídos de acordo com a menor capacidade contributiva do indivíduo. Aqueles que têm menos devem ser aquinhoados pelo Estado com maior aplicação de recursos, exatamente para que possa atender aos princípios republicanos inseridos no art. 1º da Constituição, dentre eles o da dignidade da pessoa humana e com os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, nos exatos termos do art. 3º da Constituição.

O legislador não deve que ser prudente, deve ser obediente à Constituição.

CONCLUSÃO

O imperativo categórico é o princípio supremo da doutrina dos costumes e não de uma doutrina da virtude apenas, ou seja, é o princípio supremo tanto da ética quanto do direito. É o princípio do qual será derivado todo princípio prático, seja na forma de lei ética, seja na forma de lei jurídica.

O imperativo categórico do direito traz uma primeira aproximação do conceito do direito como o conjunto de leis que cuidam de ações puramente exteriores e de sua conformidade à lei. O direito, porque cuida apenas da relação exterior entre os arbítrios, pode deixar de lado qualquer consideração quanto às intenções dos agentes.

Os direitos sociais são implementados em consequência da arrecadação de recursos pelo Estado, utilizando-se do conceito de justiça distributiva. Os recursos são arrecadados através do pagamento de tributos pelos cidadãos.

Nem todos os direitos sociais são fundamentais e apenas os que se adequam ao conceito de mínimo existencial é que adquirem o *status* de direitos fundamentais.

A tributação se aproxima dos direitos humanos, dentro do postulado Kantiano de que a pessoa é o fim em si mesmo, e todo o ordenamento jurídico deve se pautar na dignidade humana, não podendo, o direito tributário se afastar desses valores.

A justiça distributiva relaciona-se com as partilhas efetivadas pelas normas, tanto com a distribuição de bens quanto de encargos.

Apesar da difícil exequibilidade, a tributação pessoal e progressiva, de acordo com a capacidade contributiva do contribuinte, é moral e politicamente sustentável. O sentido ético da tributação que repousa no ideal de justiça tem suas raízes no acesso das massas ao poder político, como decorrência do sufrágio universal. Nada mais justo que indivíduos politicamente

organizados, desiguais do ponto de vista econômico, paguem impostos na medida de suas capacidades contributivas.

O princípio da progressividade e da isonomia, aliados ao da capacidade contributiva, são os elementos necessários para se atingir a Justiça social e consolidar o caráter extrafiscal do tributo.

Entretanto, o princípio da isonomia e da capacidade contributiva entre os contribuintes ainda não foi atingido no nosso ordenamento jurídico.

O contribuinte não constata o retorno do Estado através da prestação de serviços públicos, o que lhe força a buscar a iniciativa privada para obter serviços adequados, os quais deveriam ser prestados pelo Estado.

O tributo ao invés de exprimir o princípio da capacidade contributiva, pode se resumir num mero tributo sobre receitas brutas, o que ocorre quando a lei não permite deduções das despesas necessárias do contribuinte, dentro do mínimo vital.

O princípio da capacidade contributiva é o princípio segundo o qual cada cidadão deve contribuir para as despesas públicas na exata proporção de sua capacidade econômica.

Aliado ao princípio da progressividade, tem o princípio da capacidade contributiva uma versão na seara tributária da isonomia.

Uma vez que o princípio objetiva que aqueles que têm mais paguem impostos com alíquotas progressivamente maiores do que aqueles que têm menos, de forma que o seu sacrifício econômico seja proporcionalmente maior, o princípio está tentando concretizar o fim extrafiscal do imposto de diminuir as desigualdades socioeconômicas.

O imperativo categórico do direito e o agir moral são instrumentos para a efetivação dos direitos sociais, através da justa arrecadação de recursos. A tributação adequada à capacidade contributiva distribui riquezas e, assim, reduz as desigualdades sociais, em busca da justiça social e em consonância com o conceito de justiça distributiva.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. **Sistema constitucional tributário brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

BARRETTO, Vicente de Paulo. **O fetiche dos direitos humanos e outros temas**. 2ª. ed. Rio de Janeiro: Livraria do advogado, 2013.

_____, Artigo: **Direito Cosmopolítico e Direitos Humanos**. Publicado em: Espaço Jurídico, Joaçaba, v. 11, n. 2, p. 266-275, jul/dez. 2010. Disponível em: <http://editora.unoesc.edu.br/index.php/espacojuridico/article/view/1949>. Acesso em Junho/2015.

COMPARATO, Fábio Konder. **Ética - Direito, Moral e Religião no Mundo Moderno. A afirmação histórica dos direitos humanos**, São Paulo: Companhia das Letras, 2006.

DWORKIN, Ronald. **Levando os Direitos a Sério**. 3ª Ed. 3ª tiragem. São Paulo: Martins Fontes, 2014.

HARADA, Kiyoshi. **Sistema tributário na Constituição de 1988**. 2ª. ed. Curitiba: Juruá, 2006.

KANT, Emmanuel. **Fundamentos da Metafísica dos Costumes**. Tradução. de Guido Antônio de Almeida. Coleção Philosophia. São Paulo: Barracuda e Discurso Editorial. 2009.

HOFFE, Otfried. **Justiça Política: fundamentação de uma Filosofia Crítica do Direito e do Estado**. 3ª ed. Tradução Ernildo Stein. São Paulo: Martins Fontes. 2005.

_____, **O imperativo categórico do direito: uma interpretação da Introdução à Doutrina do Direito**, In.: Studia Kantiana I/I (1998), p. 203-236.

TORRES, Ricardo Lobo. **O direito ao mínimo existencial**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

_____, **O mínimo existencial, os direitos sociais e os desafios de natureza orçamentária**. In: SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Luciano Benetti (Orgs). Direitos fundamentais, orçamento e reserva do possível. 2ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 63-78.

STRECK, Lenio L. **Hermenêutica jurídica e(m) crise: uma exploração hermenêutica da construção do Direito**. 11ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999.