

UNIVERSIDADE ESTADUAL DE MONTES CLAROS  
Centro de Ciências Sociais Aplicadas – CCSA  
Programa de Pós-graduação em Desenvolvimento Social – PPGDS

Igor Coelho Antunes Ribeiro

**TRIBUTAÇÃO E JUSTIÇA DISTRIBUTIVA: PROPOSTAS DE  
REFORMA TRIBUTÁRIA NO LEGISLATIVO BRASILEIRO**

Montes Claros – MG

2018

Igor Coelho Antunes Ribeiro

**TRIBUTAÇÃO E JUSTIÇA DISTRIBUTIVA: PROPOSTAS DE  
REFORMA TRIBUTÁRIA NO LEGISLATIVO BRASILEIRO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação em Desenvolvimento Social da Universidade Estadual de Montes Claros (UNIMONTES) como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Desenvolvimento Social.

Orientadora: Prof. Dra. Luciene Rodrigues

Montes Claros – MG

2018

R484t Ribeiro, Igor Coelho Antunes.  
Tributação e justiça distributiva [manuscrito] : propostas de reforma tributária no legislativo brasileiro / Igor Coelho Antunes Ribeiro. – Montes Claros, 2018.  
119 f. : il.

Bibliografia: f. 113-119.  
Dissertação (mestrado) - Universidade Estadual de Montes Claros - Unimontes, Programa de Pós-Graduação em Desenvolvimento Social/PPGDS, 2018.

Orientadora: Profa. Dra. Luciene Rodrigues.

1. Reforma tributária. 2. Justiça distributiva. 3. Desenvolvimento social. I. Rodrigues, Luciene. II. Universidade Estadual de Montes Claros. III. Título: Propostas de reforma tributária no legislativo brasileiro.

Catálogo: Biblioteca Central Professor Antônio Jorge

Igor Coelho Antunes Ribeiro

Tributação e Justiça Distributiva: Propostas de Reforma Tributária no Legislativo brasileiro

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-graduação em Desenvolvimento Social da Universidade Estadual de Montes Claros (UNIMONTES) como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Desenvolvimento Social.

Data da defesa: 05 de abril de 2018.

---

Orientadora: Prof. Dra. Luciene Rodrigues – UNIMONTES

---

Membro Titular: Prof. Dr. Wilson Madeira Filho – UFF

---

Membro Titular: Prof. Dr. Elton Dias Xavier – UNIMONTES

---

Membro Titular: Prof<sup>a</sup>. Dr<sup>a</sup>. Ilva Ruas de Abreu – UNIMONTES

Local: Universidade Estadual de Montes Claros

*Dedico este trabalho aos meus pais, irmãos,  
namorada, família e amigos que sempre me  
incentivaram durante essa trajetória.*

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a Deus por ter me guiado até aqui. Sem Ele, nada seria possível.

Agradeço também aos meus pais e irmãos, que compartilharam comigo todas as conquistas e vitórias.

À minha orientadora, professora Luciene Rodrigues, que nunca deixou de acreditar em mim e sempre esteve presente me auxiliando na busca pela melhoria deste estudo. Suas orientações foram valiosas na construção deste trabalho.

Agradeço também a todos os professores do PPGDS pelos ensinamentos e momentos de compreensão. Agradeço, em especial, ao professor Elton Dias Xavier e à Professora Ilva Ruas, pelas considerações feitas na ocasião da banca de qualificação e que foram fundamentais no desenvolvimento deste trabalho.

Aos colegas da turma de Mestrado 2016-2018, com quem pude compartilhar conhecimentos e amizades que levarei pra sempre comigo.

A todos os colaboradores do PPGDS pela ajuda e generosidade que sempre fui tratado.

Á toda minha família, namorada e amigos, que sempre me apoiaram e me deram forças para seguir em frente nos momentos mais difíceis.

A todos vocês o meu muito obrigado!

*A justiça, cega para um dos dois lados, já não é justiça. Cumpre que enxergue por igual à direita e à esquerda (Rui Barbosa).*

## RESUMO

O presente trabalho “Tributação e justiça distributiva: propostas de Reforma Tributária no Legislativo brasileiro”, situa-se no contexto mais amplo de discussão das reformas da previdência, trabalhista e tributária, abordando a questão da reforma tributária e da justiça distributiva no Brasil. A reforma tributária consiste na reformulação do sistema contributivo fiscal brasileiro, por meio do qual devem ser adotados parâmetros distributivos como forma de atenuar desigualdades econômicas e sociais. A concepção de justiça distributiva é fruto de um pensamento político pelo qual diversas correntes filosóficas buscam atribuir um sentido à justiça coerente com o contrato social que deve reger a sociedade. O problema de pesquisa foi sintetizado na questão: Em que medida as principais reformas tributárias propostas no Brasil contemplam elementos com potencial de modificar injustiças sociais como a regressividade do sistema tributário que perpetua a concentração de renda e desigualdades socioeconômicas? Para responder esta questão foi necessário analisar, primeiramente, a relação entre a justiça distributiva e a tributação, identificando nas teorias da justiça as correntes que melhor satisfazem o propósito da justa tributação. Para compreender a necessidade de reformulação do sistema tributário, foi fundamental analisar como a tributação encontra-se estruturada no Brasil, especialmente como ela se desloca predominantemente sobre determinados bens e serviços, incidindo com maior peso sobre estratos sociais determinados. Essas análises levaram a identificar em que medida as principais propostas legislativas de reforma tributária, objeto de discussão nos últimos anos, foram formuladas em perspectiva da justiça distributiva ou se apenas consolidam regras economicamente mais eficazes e desburocratizantes. Em termos dos procedimentos metodológicos, a análise é feita à luz dos princípios tributários da igualdade, capacidade contributiva e não-confisco. Estes princípios trazem, teoricamente, no seu bojo a questão da justiça distributiva. Deste modo, o estudo procura contribuir na formação de um pensamento social da tributação que inclua a adoção de parâmetros distributivos, na medida em que questiona propostas normativas de mudança fiscal em confronto com a distribuição de recursos à coletividade. Como resultado, identificou-se que a tributação exerce papel fundamental na minimização das desigualdades sociais, sendo capaz de distribuir de maneira mais justa vantagens e recursos à toda população, o que nem sempre acontece, dado o distanciamento de medidas dessa natureza na estrutura do sistema tributário nacional, bem como nos projetos de lei de reforma fiscal, onde a tendência tributária de concentrar sua arrecadação em bens e serviços que atingem indiretamente a população nos estratos mais baixos de renda continua a prevalecer.

Palavras-chave: Reforma Tributária, Justiça Distributiva, Desenvolvimento Social.

## **ABSTRACT:**

The present work "Taxation and distributive justice: proposals for Tax Reform in the Brazilian legislature", is located in the broader context of discussion of pension reforms, labor and tax. He addresses the issue of tax reform and distributive justice in Brazil. The tax reform, whose work shows its need, consists in the reformulation of the Brazilian tax contributor system, whereby distributive parameters should be adopted as a way of mitigating social inequalities. The conception of distributive justice is the result of a political thought by which several philosophical currents seek to attribute a sense to justice consistent with the social contract that must govern society. The problem of research was summarized in the question: to what extent the proposed tax reforms in Brazil contemplate elements with the potential to modify social injustices such as the regressive system of taxation that perpetuates the concentration of income and the Socio-economic inequalities? In order to answer this question, it was necessary to analyse, firstly, the relationship between distributive justice and taxation, identifying in the theories of justice the currents that best satisfy the purpose of just taxation. To understand the need to reformulate the tax system, it was fundamental to analyze how taxation is structured in Brazil, especially as it moves predominantly on certain goods and services, focusing more Weight on determined social strata. These analyses led them to identify to what extent the main legislative proposals for tax reform, the object of discussion in recent years, have been formulated in the perspective of distributive justice or if they only consolidate economically more Effective and desburocratizantes. In terms of the methodological procedures, the analysis is done in the light of the tax principles equality, contributing capacity and non-confiscation. These principles, theoretically, bring the question of distributive justice into their midst. In this way, the study seeks to contribute to the formation of a social thinking of taxation that includes the adoption of distributive parameters, in that it questions normative proposals for fiscal change in confrontation with the distribution of resources to the collective. As a result, it was identified that taxation plays a key role in minimizing social inequalities, being able to distribute more just advantages and resources to the whole population, which does not always happen, given the distancing of measures of this nature in the structure of the national tax system, as well as in the fiscal reform law projects, where the tax tendency to concentrate its collection on goods and services that indirectly reach the population in the lower strata of income continues to prevail.

Keywords: Tax Reform, Distributive Justice, Social Development.

## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

- CCIF** – Centro de Cidadania Fiscal
- CIDE** – Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico
- COFINS** – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
- COSIP** – Contribuição para Custeio da Iluminação Pública (COSIP)
- CPMF** – Contribuição Provisória sobre a Movimentação Financeira
- CRFB** – Constituição da República Federativa do Brasil
- CSLL** – Contribuição Social sobre os Lucros Líquidos (CSLL)
- CTN** – Código Tributário Nacional
- FAO** – Organização das Nações Unidas para Alimentação e Agricultura
- IBGE** - Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
- ICMS** – Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços
- IESC** – Instituto de Estudos Socioeconômicos
- IGF** – Imposto sobre Grandes Fortunas
- INESC** – Instituto de Estudos Socioeconômicos
- ITBI** – Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis
- ITCMD** – Imposto sobre Transferência *Causa Mortis* ou Doação
- ITR** – Imposto Territorial Rural
- IPEA** – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
- IPI** – Imposto de Produtos Industrializado
- IRPJ** – Imposto de Renda de Pessoa Jurídica
- IPTU** – Imposto Predial Territorial Urbano
- IPVA** – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
- IRPF** – Imposto de Renda de Pessoa Física
- ISS** – Imposto sobre Serviços (ISS).
- OCDE** – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
- OMS** – Organização Mundial da Saúde
- OXFAM** – Oxford Committee for Famine Relief
- PASEP** – Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
- PEC** – Proposta de Emenda à Constituição
- PIS** – Programa de Integração Social
- PNAD** – Pesquisa Nacional de Amostra por Domicílios
- SRFB** – Secretaria da Receita Federal do Brasil

## **LISTA DE ILUSTRAÇÕES**

### **TABELAS:**

**Tabela 01** - Incidência tributária e competência dos entes federativos

**Tabela 02** – Análise da arrecadação tributária global por base de incidência:

**Tabela 03** – Distribuição percentual dos rendimentos familiares, por rendimento familiar per capita, segundo as Grandes Regiões

**Tabela 04** – Distribuição da carga tributária brasileira segundo a faixa de salário-mínimo

**Tabela 05** – Incidência Tributária em comparação internacional OCDE

**Tabela 06** – Memória de Cálculo PEC 31/2007: arrecadação esperada

### **GRÁFICOS:**

**Gráfico 01** – Distribuição dos Tributos entre os entes Federados

**Gráfico 02** – Arrecadação Tributária segundo base de incidência.

**Gráfico 03** – Dados da carga tributária incidentes sobre bens e serviços nos Países da OCDE

**Gráfico 04** – Dados da carga tributária incidentes sobre a renda nos Países da OCDE

**Gráfico 05** – Participação na renda nacional no Brasil

**Gráfico 06** – Evolução da carga tributária no Brasil

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	11
1 TRIBUTAÇÃO E JUSTIÇA DISTRIBUTIVA.....	19
1.1 Estado, Sociedade e tributação: o papel social do tributo.....	19
1.2 A justiça como valor humano e político .....	23
1.3 Justiça social e sua natureza distributiva .....	28
1.4 Justiça distributiva e sua aplicação .....	32
1.5 Algumas teorias contemporâneas da justiça pela ótica distributiva.....	34
1.5.1 O utilitarismo e sua procura ao maior grau de felicidade .....	35
1.5.2 Justiça como equidade: a contribuição de John Rawls e Sen.....	38
1.5.3 As teorias proprietaristas de Hayek e Nozick .....	42
1.6 Justiça distributiva e tributação.....	46
2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E ESTRUTURA TRIBUTÁRIA NO BRASIL.....	50
2.1 Sistema tributário brasileiro: composição e estrutura.....	50
2.2 Princípios constitucionais da tributação.....	53
2.2.1 Princípio da igualdade .....	53
2.2.2 Princípio da capacidade contributiva .....	56
2.2.3 Princípio do não-confisco.....	57
2.3 O Fisco e o contribuinte: competências e limites de atuação .....	59
2.4 Aspectos materiais da incidência dos tributos: renda, propriedade e consumo.....	60
2.5 Tributos diretos e indiretos: da progressividade à regressividade fiscal.....	66
2.6 A (in)justiça distributiva do sistema tributário brasileiro .....	68
3 REFORMA TRIBUTÁRIA E JUSTIÇA DISTRIBUTIVA .....	75
3.1 Por que reformar o Sistema Tributário Brasileiro?.....	75
3.2 Reforma Tributária e Constitucionalismo.....	79
3.3 Propostas de Reforma do Sistema Tributário <i>ex ante</i> e <i>ex post</i> Constituição de 1988...	81
3.3.1 Reformas Tributárias anteriores à Constituição de 1988 .....	81
3.3.2 A reforma tributária <i>ex post</i> Constituição de 1988 .....	89
3.4 Os projetos de reforma tributária no Legislativo pela análise dos princípios constitucionais tributários .....	96

3.4.1 Princípio da igualdade .....	<u>97</u>
3.4.2 Princípio da capacidade contributiva .....	<u>98</u>
3.4.3 Princípio do não-confisco.....	<u>102</u>
3.5 Balanço das propostas de Reforma Tributária à luz da justiça distributiva.....	103
CONSIDERAÇÕES FINAIS .....	<u>109</u>
REFERÊNCIAS .....	<u>113</u>

## INTRODUÇÃO

A busca pela justiça é sempre objeto de muita discussão, não sendo rara a suscitação desse ideal como forma de solucionar conflitos de diferentes ordens. Quaisquer que sejam os questionamentos, a justiça, enquanto expressão de ampla abordagem, é constantemente examinada como fundamento de obtenção de resultados que justifiquem a promoção do desenvolvimento social.

No cotidiano ou na política, os princípios de justiça estão sempre presentes, não sendo, porém, adotados em diversas circunstâncias. Chegar a uma definição entre o que é justo ou injusto não é tarefa simples, sendo natural que indivíduos e grupos de interesse se apropriem de determinações para satisfazer suas acepções de justiça.

Falar em justiça, todavia, não significa apenas a maneira como os indivíduos devem tratar uns aos outros, também diz “respeito a como a lei deve ser e como a sociedade deve se organizar” (SANDEL, 2017, p. 14). A ordenação social é o fundamento principal para analisar o modo pelo qual a sociedade deve organizar suas funções e tarefas, sendo ela considerada justa sempre que distribua entre todos seus membros sua renda e riqueza; seus deveres e direitos; e seus poderes e oportunidades SANDEL (2017).

A natureza distributiva da justiça assume importante função, exercendo papel fundamental na consolidação de uma sociedade justa. A determinação do que é devido a cada indivíduo e o seu motivo é que costumam variar, assumindo diferentes formas.

No Brasil, não é raro o descontentamento da população pela injustiça cotidiana na distribuição e redistribuição dos recursos. Dentre elas, está a busca pela justiça tributária, que se apresenta como a capacidade de estabelecer parâmetros de igualdade a todos os contribuintes conforme sua capacidade financeira. Na questão tributária, o país é marcado, historicamente, por disputas entre correlações de forças entre os entes federados (União, Estados e Municípios) e entre os diferentes estratos sociais.

A análise do sistema tributário nacional evidencia que a carga tributária no Brasil incide com maior força sobre os bens e serviços, refletindo no estrato social mais pobre, que, proporcionalmente, paga relativamente uma proporção maior de tributos sobre bens de consumo em comparação a estratos mais elevados de renda<sup>1</sup>. Aliado a isso, inúmeros privilégios fiscais podem ser identificados na legislação brasileira, entre os quais: a isenção de

---

<sup>1</sup> Dados apurados pela Oxfam Brasil, com base em cálculo de informações da Receita Federal do Brasil – Secretaria do Tesouro Nacional, CONFAZ e IBGE, indicam que a receita fiscal do Brasil, onde é somada toda a arrecadação tributária, é composta por mais da metade pela incidência em produtos de consumo (53%), sendo a renda, por outro lado, tributada em menor escala (25%).

impostos sobre lucros e dividendos a sócios de empresas, a incidência irrisória de tributos sobre a herança, a utilização de baixas alíquotas na tributação sobre a propriedade, a não regulamentação do Imposto sobre Grandes Fortunas, entre outros aspectos.

Por essas razões, reformular esse sistema é ponto da luta capital/trabalho, sendo vários os movimentos que clamam por uma reforma tributária capaz de promover um sistema contributivo mais justo. Essa discussão sobre a necessidade de reforma do sistema tributário, situa-se em um espectro mais amplo de uma série de propostas de reformas no país, como a do sistema previdenciário e trabalhista, educacional, agrária, urbana, entre outras. Neste contexto, o problema de pesquisa pode ser resumido na questão: **Em que medida as reformas tributárias propostas no legislativo brasileiro contemplam elementos com potencial de modificar injustiças sociais como a regressividade do sistema tributário que perpetua a concentração de renda e desigualdades socioeconômicas?**

A presente pesquisa se justifica por sua pertinência social, científica, política e pessoal. A pertinência social do objeto de pesquisa parece não ter lapso temporal determinado. Ao mesmo tempo em que é pretendida já há muito tempo, também não há sinais de que será alcançada a curto prazo, sendo um assunto em permanente debate. O desenvolvimento da sociedade passa pela implementação de medidas que sejam capazes de reduzir as desigualdades que permeiam os indivíduos que nela estão inseridos, cabendo ao Estado modificar qualquer sistema que não atinja essa finalidade. A pertinência política, em especial no Brasil, onde o tema reforma tributária é sempre lembrado, o assunto assume destaque, afinal, uma reforma tributária pode se constituir numa oportunidade de inovação do sistema jurídico interno quando da implementação de novas medidas fiscais e de mudanças na balança de poder econômico entre os grupos sociais. A pertinência científica está relacionada com a hibridez com que o assunto merece ser tratado, ultrapassando o viés normativo da discussão para atingir diversas áreas do conhecimento, cuja pertinência teórica interessa a vários campos disciplinares, como o direito, política e economia, entre outras. Portanto, o objeto de estudo se justifica por sua pertinência social, política e científica, pela interdisciplinaridade e pelo fato de estar diretamente relacionado à abordagem teórica e às práticas de desenvolvimento social.

Pessoalmente, o interesse pelo tema se deu a partir da compreensão, adquirida ao longo do tempo, de que a eficácia de medidas de natureza tributária deve privilegiar a igualdade não como instrumento de garantia de contribuintes num mesmo plano isonômico, devendo ser capaz de promover medidas compensatórias às desigualdades sociais existentes. Além disso, por se tratar de um assunto de grande interesse pessoal, o tema reforma tributária

continuará seguindo minha trajetória acadêmica, de modo que o enfrentamento das discussões teóricas que permeiam a tributação e sua natureza distributiva servirá de suporte para futuras pesquisas, onde a viabilidade social e econômica das propostas poderá ser objeto de maior dedicação empírica.

O objetivo geral do presente estudo consistiu em analisar a relação entre tributação e justiça social, por meio da discussão das principais propostas de reforma tributária no país à luz da justiça distributiva. Especificamente, buscou-se: (i) discutir algumas abordagens teóricas acerca da justiça, suas implicações distributivas e em que medida consideram as ações coletivas humanas efetivamente justas no propósito da ordenação social; (ii) apresentar a estrutura do sistema tributário brasileiro e o modo como os princípios e regras da tributação são representados dentro do sistema jurídico nacional; (iii) analisar a desigualdade social no Brasil, sob a ótica da desigualdade econômica tributária, apontando alguns dos elementos que traduzem esse cenário; (iv) apresentar os principais projetos de reforma do sistema tributário nacional e discuti-los à luz dos princípios constitucionais e da justiça distributiva.

A apresentação das teorias da justiça, fundamentais para a compreensão dos parâmetros distributivos da tributação, recaiu sobre estudos oriundos da filosofia política, onde a tentativa de promover ações coletivas justas formam o eixo central desses estudos. Não obstante, considerando os diversos valores que são levados em conta na retomada dessas ideias, foi necessário apresentar, além das teorias já consolidadas, a razão pela qual cada corrente se posiciona a favor dos critérios tido como elementares nessa análise. Para apontar que a escolha de ações, enquanto propósito de organização social, é fruto da tentativa de estabelecimento de critérios razoavelmente aceitos pela sociedade, mostrou-se que é possível atribuir ao *bem-estar*, a *liberdade* e a *virtude* os verdadeiros frutos da capacidade de se fazer justiça. Esses três parâmetros são capazes de refletir sobre a justiça distributiva da tributação, sendo que a opção pela forma de abordagem dessas correntes não implicou em desconhecimento acerca dos diversos debates e críticas existentes a cada um desse parâmetro.

A primeira abordagem centra na maximização do *bem-estar* como fundamento distributivo de justiça é representada pela corrente denominada utilitarismo, cuja procura à felicidade ao maior número de pessoas serve de fundamento na determinações de condutas, devendo ser adotada a medida que alcance o maior número de beneficiários (BENTHAM, 1984).

A segunda abordagem teórica refuta a lógica utilitarista e consolida a construção de um pensamento sob a ótica de direitos individuais, extraindo-se deles o ponto de partida

para a compreensão de uma decisão justa. Para tanto, analisou-se a perspectiva solidarista de Rawls (1997), cujo direito à liberdade antecede qualquer critério de justiça, além daqueles que visam no direito à propriedade a iniciativa pelo qual recai os comportamentos humanos a serem impostos justamente, pressupostos adotados por Hayek (1985) e Nozick (1991). Assim, a abordagem da justiça enquanto fundamento de *liberdade* é resultado de uma profunda discussão entre as garantias e limites que envolvem esse direito. De um lado, defensores do *laissez-faire* julgam primordial o respeito à liberdade de decisões, enquanto os que vislumbram na equidade a origem das decisões justas fundamentam a necessidade de correção de equívocos como forma de igualar as condições sociais apresentadas pela sociedade.

As teorias que associam justiça e *virtude* representam a ideia de que uma sociedade justa deve distribuir a toda população uma vida boa, o que nem sempre é capaz de ser delimitada, por envolver questões morais, políticas e religiosas. Essa perspectiva será analisada com referência a Sócrates, recorrendo-se aos estudos de Bittar e Almeida (2010).

Todos esses fundamentos (bem-estar, liberdade e virtude) sugerem como devem ser distribuídos os recursos da sociedade e qual se mostra mais compatível à promoção de justiça. A compatibilização desses fundamentos aos projetos de reforma tributária também mereceu destaque. Buscou-se perceber a consecução de medidas legislativas se nenhuma delas e suas capacidades de promover efetiva distribuição entre os recursos arrecadados e a carga tributária suportada.

A *justiça distributiva*, enquanto categoria de análise da presente pesquisa, consiste, portanto, na capacidade estatal de adequar tudo que foi arrecadado de modo isonômico, seja por meio de obras, serviços, ou até mesmo vantagens a serem revertidas a toda população (SANDEL, 2017). Em se tratando da aplicação da justiça distributiva especificamente no campo da tributação, os autores de referência foram Vecchio (2002) e Sandel (2017).

Uma vez analisado o ponto de vista da justiça distributiva, é apresentada a estrutura do sistema tributário brasileiro, tendo as obras de Machado (2009), Baleeiro (2010), Carraza (2012) como referência. O foco na estrutura tributária, e não propriamente aos seus níveis de arrecadação, foi utilizado porque a verificação da carga tributária em si resultaria numa perspectiva em que variadas escolhas políticas poderiam ser tomadas em relação aos gastos públicos, ao passo que a análise da estrutura fiscal evidencia que a sua mudança consiste numa importante ferramenta na aplicação dessas escolhas, sendo mais efetiva quanto à promoção ao desenvolvimento. Ou seja, para se alcançar a justiça distributiva, a mudança na

estrutura tributária mostra-se mais efetiva do que a alocação de recursos públicos fiscais, que está condicionada a diversos fatores políticos.

Como se trata de pesquisa teórica, dedicou-se, com maior ênfase, ao tema da justiça distributiva. Desse modo, embora tenham sido abordados os aspectos materiais de incidência tributária (renda, propriedade e consumo), bem como o fenômeno da regressividade fiscal, isso foi feito apenas para indicar a influência da tributação na promoção da desigualdade e concentração da renda nacional. Isto é, os dados apresentados mostraram-se relevantes para discutir a necessidade de reformar o sistema tributário nacional e não para investigar seus possíveis impactos no caso de aprovação de uma eventual reformulação fiscal. A discussão da regressividade é tratada, portanto, indiretamente, como parte de uma discussão ampla: a de que uma reforma tributária mostra-se necessária. Para evidenciar esse cenário, foram analisados dados extraídos por meio de estudos realizados pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), Oxford Committee for Famine Relief<sup>2</sup> (OXFAM) e Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA).

A *tributação*, enquanto categoria de análise, exerce papel fundamental na minimização dos impactos sociais, consistindo na atividade estatal responsável pela arrecadação de recursos a serem distribuídos em forma de serviços, produtos e vantagens para toda população. A tributação é um instrumento importante de distribuição da renda e da riqueza de dada sociedade, de distribuição dos rendimentos do capital e do salário, envolvendo interesses das elites e dos trabalhadores. Estando na pauta de discussão a reformulação do sistema tributário brasileiro, o presente estudo analisou os principais projetos de mudança apresentados ao Congresso Nacional, anterior e posterior à Constituição de 1988.

Sendo a presente pesquisa norteada pelo pressuposto de que eventual reforma tributária estaria associada ao sentido em que a Constituição vigente atribui à tributação e que qualquer tentativa de mudança de rumos fiscais passará pelos princípios e valores expressos na norma suprema, buscou-se nesse pressuposto a base para o desenvolvimento dos procedimentos metodológicos do estudo. No primeiro momento, desenvolveu-se teoricamente o argumento de que a ação legislativa tributária reproduz os padrões constitucionais, de modo que toda reforma tributária ou ocorre pela própria alteração do texto constitucional ou subjaz dos seus próprios valores e sentido, o que é discutido à luz de Coelho (2015). Uma vez feita a análise teórica desse ponto, passa-se à apresentação das reformas tributárias anteriores e

---

2 Criada em Oxford, a OXFAM consiste num Comitê de Oxford de Combate à Fome.

posteriores à Constituição de 1988, que, ao ser formada por um sólido conjunto de garantias democráticas, foi utilizada como referência para analisar as motivações, anteriores e posteriores ao seu advento, que levaram à mudança na estrutura tributária nacional. Considerando, no entanto, a diversidade de modificações legislativas ao longo da trajetória brasileira<sup>3</sup>, optou-se por identificar a forma em que o sistema tributário foi reformado anteriormente à Constituição de 1988, extraindo os principais motivos que levaram à reformulação do sistema tributário para analisar se esse mesmo padrão foi reproduzido pelas reformas que o sucederam. Já quanto às reformas posteriores à atual Constituição, fora analisada a Proposta de Emenda Constitucional nº 31/2001 que reúne os principais projetos de reforma tributária discutidos ao longo da sua vigência, e cuja promessa de alteração inclui, dentre outros fatores, a promoção da justiça social.

Para analisar a PEC 31/2001, foram analisados documentos públicos contendo as principais mudanças e justificativas dos proponentes, o que ocorreu por meio dos votos e relatórios das comissões responsáveis por sua análise, pronunciamentos, textos preliminares e notas explicativas que se encontram disponíveis no sítio eletrônico da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, além de artigos sobre o assunto. Para investigar se as reformas tributárias propostas por organizações da sociedade civil seguem as mesmas motivações dos projetos legislativos, foi analisada a proposta de reforma fiscal elaborada pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCIF). Essas análises mostraram-se suficientes para discutir em que medida as principais reformas tributárias propostas no Brasil contemplam elementos distributivos com potencial de modificar injustiças sociais.

Uma vez apresentados o referencial teórico do estudo e a contextualização histórica de formação do sistema tributário nacional, o terceiro passo consistiu no estabelecimento da conexão entre as categorias tributação e justiça distributiva. A relação entre as duas categorias foi mediada por uma terceira categoria - o Constitucionalismo. Desse modo, a análise foi feita à luz do pressuposto de que a reforma, se efetivar, se dará pela via constitucional, devendo, portanto, refletir os valores que compõem sua base principiológica, como os princípios constitucionais tributários da igualdade, capacidade contributiva e do não-confisco, que, assumindo caráter distributivo, são importantes balizas para a atividade

---

3 Segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação (IBPT), desde 1988, quando foi promulgada a Constituição, o País publicou mais de 5,4 milhões de normas, o equivalente a 769 por dia útil. Somente no ano de 2015 ocorreram 27 importantes alterações na legislação tributária e entre 1988 e 2013 o Brasil experimentou quinze reformas tributárias, tendo nesse período adicionadas ao ordenamento jurídico nacional, em média, 31 novas normas tributárias por dia. Com isso, em 2013, o sistema tributário brasileiro passou a ser constituído por 262.705 artigos, 612.103 parágrafos, 1.957.154 incisos e 257.451 alíneas.

legislativa tributária. Tomando-os como referências, analisou-se sua compatibilidade às reformas tributárias propostas.

Por fim, é feito um balanço das reformas tributárias propostas à luz dos parâmetros distributivos, investigando, a partir das discussões teóricas da justiça, a essência das modificações sugeridas.

O relatório de pesquisa encontra-se organizado em três capítulos. O primeiro aborda a tributação e a justiça distributiva, por meio do qual discute função do Estado e o papel social do tributo. Em seguida, para examinar a possibilidade de se alcançar a justiça tributária, fez-se necessário apresentar algumas teorias da justiça, no intuito de compreender o que faz uma sociedade ser considerada justa ou não. Indagações “*o que é justiça?*” foram substituídas por questionamentos que buscam responder “*o que é uma sociedade justa?*”. Para respondê-las, foram analisadas as chamadas teorias da justiça, podendo seus métodos ser utilizados para a adoção de critérios considerados justos na tomada de ações coletivas. Também neste capítulo, ao examinar os pressupostos utilizados para a consideração de ações políticas igualitárias, foram expostos os fundamentos que servem de base para a compreensão de cada corrente teórica, que vão desde a adoção de elementos utilitários à noções contemporâneas de justiça, que consideram diversos fatores em sua análise, tais como a liberdade e o direito de propriedade. A cada análise teórica foi contemplada a perspectiva tributária, discutindo como deveria ser a tributação no caso de adoção dos pressupostos adotados por cada vertente.

O segundo capítulo apresenta a estrutura do Sistema Tributário Nacional, isto é, como apresentam os tributos no Brasil, seus princípios, sujeitos, competências e limites. A incidência tributária sobre renda, propriedade e consumo no Brasil, enquanto aspectos materiais de incidência tributária, também foi objeto de análise. A apresentação dos elementos de progressividade e regressividade fiscal e a desigualdade de renda como fruto da má distribuição de recursos tributários foram, por fim, analisados como forma de expor a necessidade da reformulação do sistema.

O terceiro capítulo é dedicado à análise das propostas de Reforma Tributária à luz das categorias tributação, constitucionalismo e justiça distributiva. Neste capítulo, é feito um histórico de algumas reformas tributárias no Brasil e das propostas que se encontram em trâmite no Congresso Nacional, tendo-se por critério de análise os princípios constitucionais da igualdade, capacidade contributiva e não confisco, bem assim do perfil distributivo pela qual cada proposta se propõe a alcançar. Como a análise das reformas tributárias requer a

apreciação de diversos acontecimentos históricos, empreendeu-se um esforço de reunir os principais fatos que conduziram as reformas tributárias.

Da análise feita ao longo do trabalho, se conclui que as propostas em trâmite no Poder Legislativo, reproduzem, em grande medida, a lógica da atual estrutura tributária, tendo diminutos efeitos sobre aspectos distributivos. As principais motivações para mudança estariam mais relacionadas ao favorecimento do desenvolvimento econômico e, em menor proporção, aos parâmetros distributivos tendentes à redução das desigualdades sociais. No cenário atual, uma redução das desigualdades sociais, considerando os valores tutelados pela Constituição de 1988, poderia ocorrer pela via dos princípios constitucionais tributários, que seriam capazes de orientar e servir de parâmetro para a propositura de medidas fiscais justas.

# 1

## **Tributação e Justiça Distributiva**

O presente capítulo mostra que a tributação exerce um papel social. Para ser considerada instrumento de desenvolvimento, evidencia-se que a tributação, fruto da capacidade de ordenação social do Estado, deve ser capaz de distribuir vantagens e prejuízos por toda a sociedade de forma justa, motivo pelo qual se aponta que a efetivação da justiça distributiva consiste num importante instrumento de política social. Ao analisar a justiça distributiva são expostos os principais fundamentos utilizados pela filosofia política para indicar a necessidade de adoção de elementos capazes de promover a distribuição de bens e recursos produzidos pela sociedade, dando-se ênfase à perspectiva tributária que emerge de cada um desses conceitos. No primeiro item, discute-se sobre a relação entre Estado, sociedade e tributação; no segundo, sobre o limiar da justiça como valor humano e político; no terceiro, a evolução da concepção de justiça e sua evolução da natureza distributiva; no quarto e quinto, são apresentados os parâmetros distributivos apresentados pelas principais teorias da justiça; no sexto item, por fim, são feitas algumas reflexões da justiça distributiva no campo tributário.

### **1.1 Estado, Sociedade e Tributação: o papel social do tributo**

A vida em sociedade requer dos indivíduos a missão de suportar os desejos alheios como forma de viver em harmonia. Isoladamente, é natural que cada cidadão tenha seus convencimentos, motivações e desejos próprios, mas que nem sempre será compatível com a vontade da maioria, devendo manter-se solidário aos desejos da coletividade.

A contribuição da sociedade para o desempenho de atividades comuns a todos os indivíduos, porém, é fruto não só da solidariedade mobilizada em torno de um objetivo central. Toma-se como exemplo disso a criação de tributos, que não obstante também se enquadre na perspectiva da solidariedade, representam muitas vezes os fins propostos pelo Estado. Os anseios da coletividade serão alcançados, dentre outras formas, por meio de recursos tributários, mas que dada sua representação pela figura estatal, correm o risco de se distanciarem da vontade do povo.

A instituição de tributos, ao mesmo tempo em que evidencia o papel do Estado de concretizar políticas públicas de melhoria de vida aos indivíduos, deixa claro também que a

carga tributária procura atender primeiramente aos desígnios do Estado, que além de criá-la, deve fornecer os meios para seu cumprimento, para, somente após, identificar onde se destinará o produto da sua arrecadação. O “sistema tributário de um país está intimamente relacionado ao desenvolvimento econômico e ao pensamento dominante na sociedade acerca do papel e do financiamento do Estado” (ÁVILA; CONCEIÇÃO, 2018, p. 1).

Essa noção pode ser compreendida pelo fato de que determinados tributos são instituídos com o fim único de abastecer os cofres públicos para que atividades gerais do Estado sejam custeadas. Outros tributos, todavia, só justificam sua criação para a cobertura de despesas específicas. Estes, considerando a disposição prévia de elementos reais para a sua concretização, além de possibilitarem ao Estado criar subsídios compatíveis para alcançar resultados mais próximos da realidade, gozam de maior aceitação social, na medida em que o destino dos valores pagos já estará previamente definido, diferente daqueles que se prestam a custear serviços genéricos do Estado, que, ao contemplar regras gerais, passam a ser de difícil assimilação pela sociedade.

Todo tributo possui um aspecto finalístico. Terá natureza meramente fiscal o tributo que da sua arrecadação não se verificar nenhum outro fundamento senão o de arrecadar valores, medida que corrobora tendência dos entes públicos para fazer frente aos mais diversos gastos que possuem. A transferência financeira de recursos particulares à esfera pública, se considerada apenas nessa perspectiva, evidencia o caráter da fiscalidade, inerente a inúmeros tributos existentes no ordenamento jurídico brasileiro. Em outras espécies tributárias, no entanto, é possível verificar que, além da arrecadação, há a tentativa de se tutelar objetivos de índole social e econômica, tentando induzir os agentes econômicos a cumprir determinados comportamentos como forma de garantir o bem comum. Diferente daqueles de caráter fiscal, o tributo é extrafiscal “quando seu objetivo principal é a interferência no domínio econômico, para buscar efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros” (MACHADO, 2009, p. 96).

A desoneração e o incentivo aos tributos, por meio de benefícios concedidos pelo Estado, também ostentam importante papel na promoção do desenvolvimento social à luz das perspectivas econômicas no campo tributário. Nesses casos, o Estado não exige o cumprimento da obrigação tributária principal, concede tratamento diferenciado a determinados agentes e atividades ao considera ser essa medida fundamental à promoção do bem-estar social e ao crescimento da economia interna.

Todo incentivo fiscal (*depenses fiscales, tax expenditures*) concedido sob amparo constitucional é legítimo, enquanto nutre-se do desígnio de reduzir desigualdades e promover o bem comum, como o desenvolvimento nacional ou regional. Não é odioso o incentivo que invista na condição de meio para o atingimento de finalidades públicas ou privadas, mas coletivamente relevantes, sustentando em desígnio constitucional que se preste à promoção da quebra de desigualdades ou fortaleça os direitos individuais ou sociais ou ainda o próprio sentido de unidade econômica do federalismo, na condição de “renúncia de receita” ou de “gasto público”, sob a égide das condições acima enumeradas. O papel promocional dos incentivos fiscais consiste no servir como medida para impulsionar ações ou corretivos de distorções do sistema econômico, visando a atingir certos benefícios, cujo alcance poderia ser tanto ou mais dispendioso, em vista de planejamentos públicos previamente motivados (TÓRRES, 2005, p. 79).

Em outras palavras, também consiste em instituir agravamentos e benefícios aos agentes econômicos impondo-lhes uma série de comportamentos que considera mais desejável à efetivação do bem comum.

A tributação tem duas fontes primárias: ela determina quanto dos recursos da sociedade ficará sob o controle do governo para gasto de acordo com mecanismos de decisão coletivos, e quanto ficará nas mãos discricionárias de indivíduos, como propriedade pessoal. Chame-se isso de divisão público-privada. Ela também desempenha um papel central na determinação de como o produto social será partilhado entre diferentes indivíduos, tanto na forma de propriedade privada quanto na forma de benefícios de provisão pública. Chame-se a isso de distribuição (MURPHY e NAGEL, 2002, p. 76).

Nesse diapasão, é papel do Estado, em termos fiscais, dispor acerca de todos os aspectos de incidência tributária, definindo os elementos quantitativos, subjetivos, materiais, temporais e espaciais que servirão de base para o enquadramento tributário. Além disso, lhe compete realizar a cobrança de tributos, proceder a fiscalizações e, por fim, aplicar sanções, sempre que esta alternativa seja necessária ao regular funcionamento da ordem fiscal.

O indivíduo, por sua vez, na função de contribuinte, deve se comprometer a buscar a vontade coletiva por meio do regular cumprimento dos deveres fiscais. A contribuição a que está sujeito enquadra-se no mote central de que o indivíduo deve se comprometer na construção de uma comunidade organizada, indispensável à vida em sociedade. Por tal razão, o sacrifício de contribuir não pode ser encarado como mero poder, há de ser visto como dever fundamental, essencial na concretização de direitos sociais (NABAIS, 2012).

Mas assim como qualquer atributo de caráter personalíssimo, o senso coletivo não é integrante de todos os sujeitos, não sendo incomum, por essa razão, encontrar cidadãos insatisfeitos em arcar com o pagamento de tributos. Não seria razoável supor que tais indivíduos estivessem liberados de cumprir tal obrigação, sendo certo que a manutenção da

vontade coletiva deve se sobrepor a questões de ordem pessoais. Em casos como esses, a natureza compulsória dos tributos permite ao Estado utilizar de todos os meios necessários ao cumprimento da obrigação pelo contribuinte, que, por sua vez, se não se dispuser a contribuir para o bem-estar coletivo, deverá arcar com as penalidades impostas.

Em relação a outras tantas atividade impostas por lei, o tributo talvez seja a forma mais clara de identificar que a participação individual de cada cidadão pode contribuir na promoção do bem comum, tornando perfeitamente viável o ideal da vida em sociedade, que se baseia na comunhão de esforços.

Mas só há equilíbrio na relação entre fisco e contribuinte quando houver contraprestação dos recursos arrecadados, sendo eles suficientes para cobrir todas as despesas assumidas constitucionalmente pelo Estado. Não raras vezes, porém, nos deparamos com insatisfação da sociedade que reclama pela melhor aplicação do dinheiro público. Os altos valores pagos pela população brasileira a título de tributos se misturam em meio aos escândalos de desvios de recursos e mau emprego das verbas públicas, elevando o descontentamento dos contribuintes, que muitas vezes, inclusive, deixam de arcar com os valores que lhe são devidos. A tendência é uma só: o distanciamento do fisco, representante do poder público, em relação à própria população, que assume o papel imediato de contribuir para o desenvolvimento social ao pagar tributos sem vislumbrar qualquer retorno.

A eficiência, não se revela necessariamente quando o Poder Público arrecada mais, mas quando aplica melhor o fruto da arrecadação. O Estado brasileiro arrecada bem, mas emprega mal os recursos arrecadados, pois deixa de cumprir as suas funções constitucionais e fica assim cada vez mais distante de imprimir à arrecadação a sua função redistributiva (GRUPENMACHER, 2011, p. 81).

Tendo o ordenamento constitucional vigente consolidado sólido sistema de proteção aos direitos e garantias individuais, mormente porque formado à base dos direitos humanos, decisões inerentes às relações jurídico-tributárias, tão influentes sobre a propriedade e a pessoa, devem ser tomadas com obediência aos valores da justiça social e com vistas ao desenvolvimento nacional. Em outras palavras, sendo vigoroso instrumento de concretização de justiça, o sistema tributário não pode ser aplicado com imperfeições.

Não é difícil perceber que de pouco adiante ter-se uma tributação justa e adequada a certos cânones se o destino do dinheiro público não é acompanhado pelo mesmo espírito de prestígio de determinados princípios considerados como sendo dirigidos a obter-se uma destinação legítima (HORVATH, 2011, p. 179).

Ao mesmo tempo em que assume a desagradável tarefa de expropriar de bens e valores individuais, a tributação é responsável pela contraprestação de grande parte dos direitos sociais, dando condições para que cada indivíduo seja resguardado diante de eventuais desajustes da sociedade. Sendo ela exercida pelo Estado, este é responsável diretamente pela adoção de medidas de promoção ao bem-estar social, atuando os direitos humanos como verdadeiros limites à tributação abusiva, de tal sorte que da sua intervenção apenas resulte na redistribuição de rendas, redução de desigualdades e de garantia à justiça social.

A tributação, fruto da capacidade de ordenação social do Estado, antes de se caracterizar unicamente como meio de arrecadação de recursos, é instrumento de desenvolvimento social, refletindo os desígnios da sociedade e devendo ser capaz de distribuir as vantagens e prejuízos de forma justa perante todos os indivíduos.

Para compreender como a tributação é capaz de promover a justiça distributiva, é necessário, porém, analisar mais detidamente esse conceito que, com todas suas variáveis, apresenta diversas formas de distribuir os bens e recursos por toda a sociedade.

## **1.2 A justiça como valor humano e político**

A gênese do conceito de justiça, essencial para a compreensão do seu caráter distributivo, remete a um passado cuja tradição de pensamento não consolidava elementos de racionalidade, sendo a indicação do que se traduzia por justo ou injusto dependentes de fatores ligados muitas vezes à natureza, religião e demais aspectos naturais, longe de qualquer fixação racional enquanto fundamento filosófico. Planos divinos, crenças espirituais, acontecimentos meteorológicos e sabedorias ocultas, a título de exemplo, eram recorrentemente utilizados como critérios de julgamento de condutas justas.

A viragem de pensamento, contemplando a análise de aspectos humanos e sociais como propósitos a serem buscados pela tomada de decisões cotidianas, se deu a partir da democratização de Atenas, onde mudanças na sua política interna provocou maior dinamismo às relações sociais. O fortalecimento do comércio interno e a expansão das políticas internacionais de incentivo à entrada de mercadorias, promoveu um ambiente de maior interesse às discussões de natureza interpessoal (BITTAR; ALMEIDA, 2010, p. 92). A própria lei, dissociada de qualquer análise racional àquele período, já não era mais fruto de “mera imposição inexorável da ordem da natureza ou do divino, de cujos segredos apenas

alguns homens eram detentores”, passando “a ser pensada também como produto da decisão compartilhada dos cidadãos” (RAMOS, 2013, p. 297).

Os debates que ocorreriam a partir daí, ainda que longe de considerarmos instituídos em um modelo de democracia ideal, foram essenciais para a compreensão de uma sociedade cuja liberdade política constitua fundamento central na construção da vida coletiva. Por tal motivo, ganharam os debates dessa natureza notório conhecimento, mostrando-se até hoje fundamentais na retomada dos elementos da justiça social.

Conhecido como movimento sofista, a trajetória que serviu para redefinir o paradigma de justiça, antes ligados a aspectos naturais<sup>4</sup> (*phýsys*), passou a conceber a vida do homem, enquanto integrante de uma coletividade, a principal motivação dos seus pensamentos (*nómos*). Os sofistas<sup>5</sup> foram os primeiros a criticar a validade das leis valendo-se de fundamentos sociais, morais e até mesmo psicológicos, através de discursos feitos em locais públicos, com forte apropriação linguística e de retórica persuasiva, tudo como forma de convencer seus ouvintes. Malgrado não tenham os sofistas se apresentado como filósofos, mas como técnicos e professores de técnicas, foram eles, portanto, os responsáveis por abandonar a visão cosmológica que dominavam o pensamento ocidental (CHAUÍ, 2002).

Acusando as leis de serem constantemente instituídas, modificadas e revogadas, além de apresentarem, não raras vezes, fundamentos distintos a serem observados entre cada cidade, os sofistas alegavam que suas criações só atendiam interesses temporários e excepcionais, cuja criação era fruto dos anseios dos seus instituidores, não cumprindo, pois, sua finalidade de atribuir segurança às relações sociais por meio de imposições permanentes. Foram eles os responsáveis por “implantar no pensamento jurídico a consciência da antítese desesperadora, que compõem o drama subsequente de toda a filosofia do direito”, vale dizer, o que é justo segundo a lei e o que é justo segundo a concepção da natureza (BONAVIDES, 1999, p. 353).

Se antes se considerava a lei como importante instrumento democrático, seu questionamento pelos sofistas colocava em dúvida sua própria integridade. A busca por um novo modelo fora determinante no crescimento acentuado da desordem e instabilidade das relações sociais por elas regidas, só sendo possível seu reestabelecimento mediante a

---

4 A tentativa de definir o que é justo segundo aspectos ligados a natureza recebia a designação de *phýsys*, ao passo que sua tentativa de compreensão a partir das leis humanas foi designada de *nómos*, podendo ser esses termos encontrados em diversos debates dessa natureza.

5 O termo sofista, surgido no século V a.c., era empregado para designar o homem sábio, sendo, entretanto, utilizado nos dias atuais para identificar aquele que acha saber demais, ou, em outros termos, aquele que apresenta argumentos aparentemente lógicos, mas com fundamentos contraditórios e equivocados. Sua concepção etimológica moderna pode ser extraída da própria filosofia.

instauração de um processo normativo mais seguro e eficaz. O “dilema se apresentava nos seguintes termos: de um lado, o desejo de estabilidade que só um corpo de regras imutáveis poderia garantir, de outro, o progresso que só a abertura para a renovação legislativa propiciaria” (RAMOS, 2013, p. 317).

Mais do que representar uma compreensão inovadora em relação às leis, esse movimento também consolidou a utilização da palavra como importante recurso na elaboração de decisões coletivas racionais.

Antes dessa mudança, apenas os sacerdotes (e o rei enquanto sacerdote máximo) eram detentores do saber secreto e misterioso acerca das verdades do mundo. Apenas eles, em função de sua relação exclusiva com o divino, poderiam impor à vida social, através de seus comandos e decisões – de suas fórmulas espirituais –, uma ordem justa (RAMOS, 2013, p. 299).

A construção de uma ordem política participativa, com isso, não mais representava a submissão à lei pelos cidadãos apenas por mero respeito às culturas divinas. A crença, que nunca deixou de existir entre os gregos, foi apenas transferida, enquanto fundamento de cumprimento à lei, para a necessidade de sua aprovação por toda a sociedade, somente pelo qual estaria justificada sua obrigatoriedade. A lei é, na verdade, fruto da ação humana, devendo por ela ser consentida.

Mesmo tendo grande influência na consolidação de um pensamento voltado ao homem e suas relações sociais, não gozavam os sofistas de unânime aprovação. Dentre as críticas que lhe eram direcionadas, as mais recorrentes eram as de que estes não possuíam um lugar fixo de moradia, o que na época significava desprezo à cidade, além do fato de exigirem contraprestação pecuniária, circunstância moralmente inaceitável àquele tempo.

Após os questionamentos sofistas de que as leis consideravam-se insatisfatórias quanto à manutenção da ordem e estabilidade das relações sociais, mesmo com sua emancipação em relação às normas da natureza, fora necessário retomar a busca de uma racionalidade universal que garanta a integridade do seu processo normativo diante das naturais inconsistências humanas.

Com isso, a tradição grega clássica, em seu crepúsculo, parece voltar às origens do seu debate filosófico e de lá resgata a busca racional por uma verdade universal e eterna, inserindo-a, pois, nas reflexões acerca da lei e da ordem política. Nisso constitui a segunda grande revolução grega no que tange à vida política: a invenção da lei racional. A lei passa, então, a comprometer-se com uma razão universal (com o *lógos*). Em oposição às normas convencionais, contingenciais e arbitrárias, a lei surge enquanto um produto refletido de uma racionalidade pretensamente universal (RAMOS, 2013, p. 320).

Também de grande prestígio filosófico, Sócrates contribuiu com valiosas lições sobre o problema da injustiça em seu tempo. Seus pensamentos sobre a moral, extraídos em trechos e diálogos – mormente porque acreditava no poder do fala, dando menos importância à palavra escrita – evidenciou uma postura de pensamento cujo objeto de reflexão centrava-se nos problemas do homem, sendo sua essência determinante para encontrar sentido à sua vida perante a sociedade.

Segundo Sócrates, a procura de respostas e soluções cotidianas devem se basear na moral, extraído-se do conhecimento e da felicidade os fundamentos necessários à vida em comum. A utilização de critérios diversos, muitas vezes, inclusive, materiais e voltados ao exercício de poder, são insuficientes quanto à priorização de condutas eticamente válidas, alcançável apenas quando seu fim tenha origem teleológica.

A finalidade da lei, segundo Sócrates, é a de promover o bem comum, sendo ela real instrumento de coesão social, diferente do que sustentavam os sofistas, que fundamentavam nos interesses do homem para criticar sua validade. A lei moral de cada indivíduo pode servir de fundamento, inclusive, para determinar se uma lei é justa ou injusta, desde que seu questionamento não se confunda com o voluntário descumprimento da norma. A compatibilização entre as percepções interiores e exteriores é de fundamental importância à ordem social coletiva, sendo imperioso reconhecer que a ética coletiva se sobrepõe à individual, tudo como forma de encontrar um núcleo harmonioso de vontades.

A avaliação de justiça de Sócrates é fruto da autodeterminação humana, não se satisfazendo por meio de recursos materiais disponíveis ou tampouco por reconhecimento ou poder, mas pelas virtudes que o próprio indivíduo constrói moralmente. Para ele, o “cultivo da verdadeira virtude, consistente no controle efetivo das paixões e na condução das forças humanas para a realização do saber, é o que conduz o homem à felicidade” (BITTAR; ALMEIDA, 2010, p. 101).

Aprendiz de Sócrates, por quem foi aluno durante longo período, Platão, retomando as principais ideias socráticas, tenta aprimorar a concepção de que o homem deve distanciar-se dos prazeres e riquezas materiais, orientando-se apenas por suas virtudes. O Estado, nessa perspectiva, deveria servir para garantir as necessidades humanas, contribuindo na construção da essência do homem – sendo justamente nesse ponto a maior contribuição de Platão acerca da justiça.

Platão não se propôs a identificar apenas o que é justo ou injusto para um indivíduo, mas procurou dimensionar como o conceito de justiça deve ser concebido na *pólis*<sup>6</sup>, tendo seus estudos assumido acentuada relevância pelo caráter político da ideia de justiça, onde uma sociedade ideal pode ser concebida pela análise das ações individuais humanas. Sua grande inovação foi “propor uma reformulação completa da ordem política, a partir de um modelo transcendental” a partir da “fundação de um novo Estado, estabelecido conforme um modelo ideal, apreensível racionalmente” (RAMOS, 2013, p. 321).

A organização da *pólis* em critérios de justiça resultaria da necessidade de considerar as diferenças humanas na estruturação da sociedade. A diferença entre os indivíduos, existente em qualquer sociedade, seria pressuposto de uma ordenação social equilibrada, buscando na necessidade de cada indivíduo a consagração da felicidade coletiva. A ordem política proposta haveria também de ser fundada numa metafísica (razão) universal de caráter imutável, contribuindo para a estabilização do processo normativo incidente sobre as relações sociais, tão questionada – até por ele próprio – naquele momento.

Individualmente, o homem deve preocupar-se em encontrar o que lhe satisfaz na organização socialmente disposta. Para tanto, Platão propõe uma concepção tridimensional das forças da alma de cada indivíduo, identificando no desejo, na energia e na razão os valores fundamentais para identificar sua essência. Para cada portador de algum desses valores, estaria reservada uma função dentro da *pólis*. Os detentores da sabedoria, virtude da razão, as governariam; aos que têm coragem, virtude da energia, seriam responsáveis pela sua defesa; e os detentores de prudência, virtude do desejo, trabalhariam em prol da manutenção da sua ordem. A inteira correspondência das virtudes inerentes a cada categoria sinaliza para a justiça do indivíduo (BITTAR; ALMEIDA, 2010).

A justiça corresponde: aos magistrados (filósofos) devem governar; os guardiões, defender a cidade das desordens internas e dos ataques externos; os artesões e agricultores, produzir. Devem fazer apenas isso, sem intromissão naquilo que não lhes compete pelo ofício ou classe. Justiça, pois, é cada um fazer o que lhe é cometido, sem intrometer-se na seara dos demais. Isto significa que nenhuma das virtudes poderia existir sem a justiça. A injustiça seria a ruptura desta ordem, a sedição das potências inferiores contra a razão (LEITE, 2008, p. 29).

A justiça como critério político platônico pressupõe ordem social, devendo cada indivíduo desempenhar a tarefa de sua excelência. Qualquer demonstração de desordem

---

<sup>6</sup> O termo *pólis*, frequentemente utilizado em pensamentos gregos, designa as cidades onde os fundamentos filosóficos da ordenação social deveriam ser construídos, refletindo a importância dada quanto à adoção de elementos justos para a concretização do seu fim nesse espaço de convivência.

oriundo do não cumprimento das suas funções mostra-se, em sua perspectiva, injusta, prejudicando a harmonia coletiva.

Respondendo os questionamentos dos sofistas, Platão extrai importantes fundamentos para a consolidação de uma base normativa racional ao propor um governo regido pela razão, sucedendo o quadro político constituído por interesses e pensamentos isolados antes dominante, modificando profundamente as tradições ocidentais, o que, tempos depois, viria a ganhar maior solidez com o pensamento de Aristóteles.

Ao considerar a justiça como virtude, Sócrates e Platão submeteram o bem-estar do indivíduo no campo da justiça. A imposição de qualquer medida ao cidadão, para ser justa, não poderia comprometer as virtudes humanas. Esse mesmo raciocínio se dá em relação aos tributos, que não haveria de representar unicamente os desígnios da *polis*, servindo, também, para garantir a justiça enquanto valor humano.

### 1.3 Justiça social e sua natureza distributiva

Ganhando a justiça em Platão caráter político após forte influência de Sócrates, a evolução em sua concepção continuou se consolidando como fundamento filosófico no berço da civilização grega. Esse mesmo estágio sucedeu em relação a Platão, que teve como seu discípulo Aristóteles, cujos estudos em diversas áreas do saber o permitiram elucidar mais detalhadamente a questão da justiça, já em grande avanço àquela época.

Aristóteles, em sequência a Platão e em oposição ao mestre, preocupa-se com o exame das leis e dos regimes políticos de cidades efetivamente existentes. Ele volta-se para o real, embora esteja definitivamente comprometido, assim como todo o pensamento ocidental que o sucedeu, com o universal da razão metafísica inaugurada por Platão (RAMOS, 2013, p. 325).

Considerando as condutas humanas verdadeiras virtudes de origem teleológica, sendo, portanto, a felicidade o fim último, Aristóteles fundamenta-se na razão para reconhecer que a deliberação racional das atividades individuais por cada cidadão, além de única quanto ao alcance da vida humana em plenitude, deve ser habitualmente trabalhada, não sendo comum que sua potencialidade seja atingida espontaneamente, mas oriunda das suas experiências de vida. Desse modo, os princípios orientados pela ética não são determinados de maneira uniforme, são frutos do hábito. A “felicidade pode ser atingida a partir do exercício constante da alma em conformidade com a virtude perfeita, o que demanda o exercício da sabedoria prática para a eleição dos melhores meios que conduzam ao bem, ao fim”

(BITTAR, 2005, p. 94). Da própria acepção etimológica da palavra ética, derivada de “*ethos*”, é possível extrair referida conclusão, já que esta expressão significa justamente hábito (DIAS, 2010, p. 89).

Se a virtude é alcançada por meio da *práxis*<sup>7</sup>, não sendo ela, pois, intrínseca ao ser, o indivíduo deve ser ensinado desde cedo o modo de agir com ética, sendo fundamental sua participação em um processo educativo apropriado a esse modelo participativo.

Aristóteles corrobora ainda com os fundamentos políticos de Platão. Se o homem não consegue viver fora de sociedade, ele o é naturalmente um ser político, só sendo possível que o exercício das suas atividades se dê exatamente dentro de um Estado. Por tal motivo, a noção de Estado ganha exponencial importância nas lições aristotélicas, de forma que a organização da vida em comum permite alcançar o bem-estar social, tido como a finalidade humana em excelência.

A investigação ética gira, pois, em torno do fim da ação humana, que está relacionada não só com a condição individual, mas também social. Por isso a questão ética também diz respeito à investigação política, que deve traçar normas para a organização da *polis*, isto é, da cidade-estado, visando a realização do Bem Comum (DIAS, 2010, p. 88).

Além da atribuição política à justiça, não são raros os ensinamentos sobre a concepção de justiça também em outras perspectivas, sendo ele conhecido justamente por seus estudos interdisciplinares. Pela ótica da ética aristotélica, a justiça considera a maior das virtudes, possibilitando sua prática não apenas a si mesmo, mas também em relação aos próximos. Mas essa perspectiva não é trabalhada por Aristóteles isoladamente, encontrando-se sempre interligada à visão política, sendo que aqueles que cumprem as leis e são corretos consideram-se justos, ao passo que os transgressores das regras legais e os ambiciosos podem ser consideradas injustos. Se tanto a razão humana como o propósito legislativo que verdadeiramente represente os ideais da *polis* são produtores de felicidade, os indivíduos justos são, afinal, os que seguem suas demandas individuais e cumprem as determinações legais, enquanto protetoras do bem comum.

Os conceitos éticos e políticos, nesta perspectiva filosófica, estão reciprocamente condicionados um pelo outro; a imbricação entre ambas as esferas, sejam consideradas praticamente em suas consequências e efeitos, sejam consideradas, teoricamente, uma política, que trata do bem-estar social e da administração daquilo que é comum a todos, uma ética, que pertine, sobretudo ao direcionamento da

---

7 O termo *práxis* revela habitualidade, prática.

conduta humana, tem por consequência a interação dos conceitos que de suas dimensões promanam (BITTAR, 2005, p. 77).

Cumprindo o indivíduo as leis que lhe foram impostas, está ele obedecendo uma regra coletiva, contribuindo com o meio político compartilhado com os demais indivíduos. Essa perspectiva é chamada por Aristóteles de justo total, em que a preservação da ordem coletiva subjaz o critério de justiça em seu mais amplo sentido. O tratamento interpessoal, onde sujeitos mantêm qualquer relação social, configura, por outro lado, o justo particular, cuja violação à lei, embora ainda proibida, não é relevante para sua caracterização, tratando-se, na verdade, de apenas uma espécie da justiça total. Nesse plano, a justiça encontra-se dividida em duas espécies, notadamente a justiça corretiva e a justiça distributiva.

Situada em relações sociais cotidianas, a justiça particular, necessitando ser cumprida, evidenciará duas situações: a carência ou o excesso. Para corrigir situações onde se deflagram referidos extremos, a fim de torná-la justa, deverá ser promovido seu equilíbrio por critérios igualmente proporcionais ou absolutos, afinal, uma medida justa representa uma posição não extremada, mediana.

Na denominada justiça corretiva, deve se buscar uma proporcionalidade entre os envolvidos na relação, o que deve ocorrer por meio do estabelecimento de critérios objetivos e precisamente delineados. Tal valoração independe de qualquer atributo personalíssimo do indivíduo, devendo ser levado em conta apenas eventuais deveres, além da existência de danos, circunstâncias que serão investigadas por um juiz, sujeito imparcial e que conduzirá o dissenso entre a reparação da perda e o ganho exponencial.

Destina-se a ser aplicada em todo tipo de relação a ser estabelecida entre indivíduos que se encontrem em uma situação de coordenação – e não de subordinação, como ocorre com o justo distributivo –, ou seja, na sociedade de iguais entre iguais, como particulares e entre particulares, agindo como sujeitos em paridade de direitos e obrigações ante a lei do Estado (BITTAR, 2005, p. 123).

A justiça distributiva, por sua vez, ocorre sempre que for necessário compartilhar benefícios, funções e até bens materiais entre membros da sociedade, assumindo o governo papel especial na atribuição desses recursos ao particular, o que corrobora tendência aristotélica de intersecção da participação pública nas relações privadas, conforme já demonstrado. Como parâmetro de aplicação da justiça distributiva devem ser analisados os sujeitos envolvidos e os objetos a que fazem jus, merecendo, porém, análises mais detalhadas acerca dessa relação. Isso porque, o meio pelo qual Aristóteles considerou justo para a compatibilização entre o que ser atribuído e a quem atribuir foi o mérito de cada indivíduo.

Assim, em termos proporcionais, será objeto de distribuição os privilégios e bens no grau do mérito individual de cada cidadão. Em outras palavras, o nexo de ligação entre o sujeito e o objeto a ser distribuído é o mérito individual.

Para alcançar esses resultados, Aristóteles revela a importância de se distinguir justiça de equidade. A justiça é realizada genericamente por meio das leis, aplicando-se universalmente a todos os indivíduos, impossíveis de prever tratamento a todas as situações específicas cotidianas. Essa necessidade – de garantir tratamento a toda e qualquer relação social – é que justifica a adoção da equidade enquanto parâmetro de justiça. A equidade “é medida corretiva da justiça legal quando esta engendra a injustiça pela generalidade de seus preceitos normativos” (BITTAR; ALMEIDA, 2010, p. 117). Sempre que o conjunto de normas existentes não seja suficiente para alcançar a totalidade das situações cotidianas, será necessária a adoção de critérios fundados na equidade, providência a ser tomada para garantir a justiça não prevista legalmente. Com efeito, “o equitativo é justo e superior a uma espécie de justiça, embora não seja superior à justiça absoluta, e sim ao erro decorrente do caráter absoluto da disposição legal” (ARISTÓTELES, 2004, p. 125).

Tendo consolidado a justiça distributiva como uma necessidade social, Aristóteles contribuiu significativamente quanto ao esforço político de se pensar alternativas de equiparação de sujeitos. A redução da desigualdade material, porém, não se mostra abrangida a partir da reflexão proposta, sendo ineficaz no que diz respeito a atenuação de desníveis sociais<sup>8</sup>.

A justiça distributiva, servindo de critério de controle estatal, alcança diversas funções públicas, mas assume relevado destaque no seio da tributação. A prudência e a moderação com a qual os homens devem agir alcança os governantes e governados na fixação de tributos, que devem ser cobrados igual ou desigualmente entre os membros da coletividade segundo o mérito individual de cada um.

Não obstante, como o mérito, em sua teoria, consiste no valor moral de cada indivíduo, a tributação – assim como qualquer outra atividade de subordinação política – deveria ser distribuída conforme o merecimento das ações humanas a partir de um suposto crédito pela adoção de condutas tidas como corajosas, humildes, prudentes ou tantas outras

---

<sup>8</sup> A importância dada ao tema por Aristóteles teve grande influência em seus pensadores contemporâneos, não raramente repercutindo nos estudos de vários filósofos que o sucederam. Como prova disso, cita-se Santo Tomás de Aquino, para quem a justiça só faz sentido servindo-se de ponderação de excessos, uma virtude ética que se direciona a um propósito teleológico. A justiça corretiva aristotélica fora chamado por Tomás de Aquino de comutativa, mas cujo sentido não foi alterado. O mesmo ocorreu com a justiça distributiva, onde o mérito também pode ser encontrado como fator de distribuição justa na sociedade.

virtudes por excelência, não sendo a atividade fiscal fruto, pois, da oneração segundo a capacidade financeira, mas que se apoia em fundamentos genéricos.

Em que pese ser significativa a contribuição Aristotélica na fixação de elementos distributivos, a adoção do critério de merecimento, enquanto valor moral, não contribui para uma tributação tendente a reduzir a desigualdade social, mas que consolida tão somente um sistema que privilegia a virtude do ser humano como elemento contributivo.

#### **1.4 Justiça distributiva e sua aplicação**

Tão logo o conceito de justiça distributiva começou a ser abordado pelos grandes teóricos, vários foram os questionamentos quanto à sua aplicação. Antes da análise dos critérios adotados pelas chamadas teorias de justiça contemporâneas, referidos argumentos merecem algumas considerações.

A diversidade de ideias, pensamentos e sentimentos constrói uma sociedade pela qual cada indivíduo tem em si um conjunto cognitivo de reações com as quais se identifica, mas que certamente não coincidirá com a vontade de outro cidadão, que, por natureza, está sujeito ao seu próprio modo de viver.

A busca pelo desejo coletivo, inevitavelmente construído a partir de um conjunto de ações individuais, porém, é que determinará o senso de justiça de uma sociedade. Mas se a totalidade de ações individuais sempre nos levará à percepção de que inexiste um núcleo harmonioso de vontades, como definir o que é justo ou injusto? E ao defini-lo, como distribuir justamente suas vantagens e prejuízos?

Os pressupostos que associam o caráter distributivo da justiça às avaliações pessoais permitem ponderar os aspectos negativos relacionados ao cumprimento de determinada conduta aos seus fundamentos positivos, sendo da própria natureza humana, por meio de prejuízos ou favorecimentos, avaliar se a ação imputada foi justamente equilibrada, o que não constitui tarefa de fácil resolução.

Ao mesmo tempo em que as relações interpessoais são mobilizadas por uma identidade de interesses cooperativos, a existência de conflitos também subjaz às vantagens pretendidas por cada sujeito. Isso porque a mútua participação social requer a compreensão do indivíduo quanto à sua mobilização perante o coletivo, o que nem sempre ocorre, dada a preferência individual de cada sujeito em participar em grau maior ou menor na busca desse propósito.

Delimitar os princípios de justiça aplicáveis à organização social pressupõe, portanto, construir um conjunto harmonioso de condutas a serem distribuídas adequadamente conforme os benefícios e ônus a serem suportados individualmente.

Embora uma sociedade seja um empreendimento cooperativo visando vantagens mútuas, ela é tipicamente marcada por um conflito, bem como por uma identidade de interesses. Há uma identidade de interesses porque a cooperação social possibilita que todos tenham uma vida melhor da que teria qualquer um dos membros se cada um dependesse de seus próprios esforços. Há um conflito de interesses porque as pessoas não são indiferentes no que se refere a como os benefícios maiores produzidos pela colaboração mútua são distribuídos, pois para perseguir seus fins cada um prefere uma participação maior a uma menor. Exige-se um conjunto de princípios para escolher entre várias formas de ordenação social que determinam essa divisão de vantagens e para selar um acordo sobre as partes distributivas adequadas (RAWLS, 1997, p. 5).

Tratando-se de um processo complexo, a definição do que é justo e injusto não constitui ponto de fácil assimilação, não sendo raras as tentativas de criação de parâmetros para sua aplicação também do ponto de vista distributivo.

Estando a justiça distributiva inserida no contexto de como deve ser partilhado vantagens e desvantagens, a busca por critérios que assegurem sua efetiva aplicação ocorre com maior frequência em relação aos bens em geral, onde se pode vislumbrar diversas categorias que, sob este enfoque, caracterizam-se como distributivos ou sendo insuscetíveis de distribuição.

[...] os bens podem dividir-se em três classes, sob o enfoque da justiça distributiva: a) os que podem ser distribuídos (renda, riqueza, oportunidades educacionais, laborais e serviços públicos); b) os que são distribuídos sob influência dos primeiros (não são, portanto, diretamente distribuídos), tais como o conhecimento e o auto-respeito); c) os que não dependem da distribuição de outros bens, como as capacidades e habilidades físicas e mentais de cada pessoa (VITA apud VECCHIO, 2002, p. 11)

A ascensão do capitalismo, todavia, atribuiu ao mercado o caráter de agente promotor da distribuição de bens sociais, sendo ele o principal responsável pela destinação de recursos e oportunidades à cada membro da sociedade. Entre as consequências do neoliberalismo, o crescimento de bens e serviços sujeitos à prática mercantil, a utilização de recursos das mais diversas fontes arrecadoras – inclusive públicas – e a concentração de renda são os principais fatores de injustiça distributiva. A alegação de que só terá o indivíduo direito àquilo que produziu, presente em discursos dessa natureza, não é pura e naturalmente adotada, uma vez que sendo o controle exercido pelo mercado, os poderes econômicos e políticos que lhe são implícitos, elimina qualquer tentativa de igualdade entre sujeitos.

A solução para o conflito entre o que é arrecadado e o que deve ser distribuído há muito tempo é objeto de debate, não sendo incomum utilização da mesma lógica de ideias pouco contempladas no cenário científico atual. Segue daí a importância em definir limites quanto aos elementos aplicados na tomada de decisões justas.

Os parâmetros de avaliação de justiça variam conforme o tempo, não se podendo afirmar que o que hoje se considera plenamente justo já obteve tal reconhecimento em outro momento da história. Da mesma forma, também não há razão para acreditar que os mecanismos e órgãos asseguradores da justiça sempre foram os mesmos, já que sequer o Estado foi unanimemente reconhecido como instituição garantidora do bem-estar social.

Para avaliar os parâmetros de justiça, em que pese o avanço teórico acerca das suas concepções, conforme apresentado alhures, mostra-se imprescindível, pois, apresentar os elementos extraídos das teorias contemporâneas de justiça, cuja retomada das lições filosóficas pretéritas, aliada às suas novas acepções, permite avaliarmos a concretização de justiça no cenário atual.

### **1.5 Algumas teorias contemporâneas da justiça pela ótica distributiva**

As relações sociais estão naturalmente sujeitas à maior capacidade de serem compreendidas na atualidade. Os recursos atualmente disponíveis e os parâmetros científicos já decorridos até os dias atuais, corroboram inegavelmente para uma melhor análise de como tais relações ocorrem no seio da sociedade. Tal conclusão também se dá em relação aos critérios aplicáveis ao senso de justiça, podendo considerar que, modernamente, a discussão sobre o tema ganha outra dimensão.

Denominadas de teorias da justiça, as reflexões que procuram estabelecer o que se torna justo e injusto numa sociedade cada vez mais coletiva vêm ganhando força a cada dia. Referidas teorias, diferente das já mencionadas anteriormente, possuem como propósito final apontar unicamente os critérios para uma tomada de decisão eficaz do ponto de vista da justiça, afastando-se de discussões cujo alcance necessite de argumentos alheios ao que efetivamente se propõem. Entre elas, inúmeras propostas têm sido formuladas, cada uma se situando, porém, em perspectiva diversa, seja de natureza consequencialista ou de origem essencialista.

Serão expostas a seguir as principais correntes nesse sentido, procurando abordar, enquanto principal objeto de estudo, o seu caráter distributivo como fundamento de legitimação social, sem o qual não é possível falar em justiça.

### 1.5.1 O utilitarismo e sua procura ao maior grau de felicidade

Enquanto escola de pensamento, essa trajetória foi iniciada por Jeremy Bentham, um dos expoentes da categoria utilitarista. Embora não tenha sido o primeiro a propô-la, foi ele quem extraiu “as devidas consequências, para o campo prático, da virada moderna, tipicamente cartesiana, da especulação metafísica” (ARAÚJO, 2006).

Segundo Bentham (1984), adotamos diariamente o princípio da utilidade para julgar o comportamento humano, sendo que a resposta sempre será encontrada a partir do seu fim e na medida e grau de felicidade dele resultante. Tudo que se relacione com a felicidade, seja prazer, vantagem, benefício ou bem-estar, pode ser reduzido ao nível de felicidade, igualmente justificando a adoção de determinada conduta.

O método utilitarista de avaliação de condutas pressupõe que em toda ação humana subsistirá ao menos dois sentimentos. A dor ou o prazer farão parte da determinação de qualquer conduta individual, que sempre estará ligada à busca do prazer ou, no mínimo, à fuga da dor. Sem essas sensações, a tomada de iniciativa de ações não faria qualquer sentido.

Os dois senhores de que falamos nos governam em tudo o que fazemos, em tudo o que dizemos, em tudo o que pensamos, sendo que qualquer tentativa que façamos para sacudir este senhorio outra coisa não faz senão demonstrá-lo e confirmá-lo. Através das suas palavras, o homem pode pretender abjurar tal domínio, porém na realidade permanecerá sujeito a ele em todos os momentos da sua vida (BENTHAM, 1984, p. 9).

A maximização do prazer, segundo a corrente utilitarista, será sempre determinante na tomada de decisões, de tal modo que a busca por esse sentimento deve orientar o alcance das determinações de justiça.

Os interesses da comunidade corresponderão, assim, à soma dos interesses individuais, que, por sua vez, serão apreciados segundo o que cada um pressupõe sobre a felicidade. O conjunto de prazeres dos membros que a integram constitui, pois, a vontade que representará todos os sujeitos que a compõem.

Para justificar sua proposta, Bentham se utiliza de um método – comum à época – de sistematização de conteúdos que provoque ao leitor perceber como a sincronização de suas ideias é capaz de atingir completa satisfatoriedade. Além de propor a lógica utilitarista como forma de aferir se a vontade coletiva está sendo respeitada, Bentham (1984) chega, por essa razão, a definir métodos de medir a soma de um prazer ou de uma dor. As circunstâncias

“intensidade”, “duração”, “certeza/incerteza” e “proximidade no tempo ou sua longinquidade” possibilitam uma avaliação do nível do prazer e da dor. Também enuncia a “fecundidade” e a “pureza” como instrumentos eficazes para apreciar a tendência de qualquer ato humano.

Para a lógica utilitarista de que o prazer deve ser maximizado e, portanto, objeto de determinação de condutas, até mesmo as ações governamentais devem reproduzir esse método, sendo uma boa legislação aquela que adota uma medida que comporte maior grau de satisfação para um maior número de pessoas. A tarefa do legislador, por exemplo, deve ser a de propiciar prazeres e evitar dores, sendo esses seus únicos instrumentos de proposições legislativas.

Assim como é possível medir a soma de um prazer ou de uma dor através de circunstâncias, é igualmente possível saber sua extensão, vale dizer, o número de pessoas afetadas. Para tanto, com os elementos “valor de cada prazer”, “valor de cada dor”, “valor do prazer após o primeiro prazer”, “valor da dor após a primeira dor” e a “soma de todos os valores e dores” é possível alcançar os reais interesses da coletividade.

Sendo relevante ao utilitarismo apenas decisões cujo objetivo seja de garantir o crescimento do maior número de bem-estar social, para esta corrente de pensamento, a justiça distributiva em si não é considerada um fim imediato, sendo relevante apenas o efeito provocado por tal distribuição. É nesse sentido que a adoção de elementos que consagram a eficiência de certas medidas são cotidianamente avaliadas como positivas, dispensando-se a realidade social em detrimento do alcance de maior número de destinatários. Mas não se trata, na verdade, de negar a existência da distribuição, que poderá ocorrer, mesmo sendo ela desigual.

Se a distribuição acompanhar os níveis de maior utilidade, a felicidade total, então, estará atrelada aos privilégios de renda. Dessa forma, desde que “a quantidade total de bem-estar seja a mesma, o utilitarismo é indiferente a uma distribuição igualitária ou a uma distribuição profundamente não-igualitária” (PARIJS, 1997, p. 46). Utilidade e igualdade, na perspectiva da justiça distributiva, são, portanto, incompatíveis.

Por mais sistematizada e organizada que pareça ser a lógica utilitarista, não demorou muito para que ela viesse a ser objeto de inúmeras críticas. Dentre os questionamentos, estão a suposição de que a ordenação de pessoas para que elas se comportem apenas de modo a promover os interesses gerais da coletividade seria exagerado, o fato de tornar os homens interessados tão somente nas consequências das suas ações, bem como que, antes da sua ação, não há tempo para calcular os efeitos dos seus atos, além de que deixaria de lado as minorias, não merecendo amparo qualquer comportamento dessa natureza.

Somado aos argumentos de ordem racional, identificar critérios fundados na igualdade, de forma a não mais restringir o comportamento humano no núcleo de ações avaliados apenas como eficientes e eficazes, também tornou-se objeto de análise<sup>9</sup>.

Importante refletir, porém, que o modelo utilitarista foi inicialmente descrito no âmbito da economia política, sendo necessário distinguir a lógica utilitária enquanto teoria política como método explicativo de comportamento humano.

É que a explicação do comportamento individual com base apenas na busca de maximização da utilidade não tomaria esse princípio interessante para a opção de escolha entre uma organização econômica ou outra, entre uma política econômica ou outra. Na verdade, o interesse do utilitarismo implica que ele possa servir de critério para orientar o comportamento humano, e não considerá-lo como determinado (VECCHIO, 2002, p. 16).

Na perspectiva tributária, a ótica utilitarista é, ao mesmo tempo, adotada quanto à sua arrecadação e rechaçada no que toca ao seu caráter distributivo. Isso porque, ao ser criado, o tributo possibilita que os valores arrecadados sejam utilizados na manutenção de inúmeros serviços públicos, que, por sua vez, serão desfrutados pelo maior número de pessoas, maximizando o bem-estar da maioria. Por outro lado, não se pode afirmar que eventual distribuição da carga tributária pela ótica utilitária seja considerada justa. Na medida em que esse teoria mostra-se comprometida apenas em apresentar resultados, sendo irrelevante qualquer critério de igualdade na distribuição proporcional dos recursos disponíveis, ela é capaz de promover uma série de injustiças.

Pagar os tributos sempre foi causa de descontentamento para os cidadãos, porém a tristeza de um único indivíduo acarreta na felicidade do grupo. Averiguando bem a situação compreenderemos que os impostos foram criados para propiciar uma determinada ordem, e tal ordem carrega consigo uma concepção de relações sociais e de poder. Visa-se, assim, uma organização e uma melhor qualidade nos serviços públicos; pagamos para dispor dos serviços de saúde, da segurança, da limpeza, da educação, todos esses direitos foram pagos e devem ser da melhor forma usufruídos. Então, podemos entender que a felicidade que os impostos oferecem para o público em geral segue os ensinamentos utilitários, pois realça a figura do prazer desfrutado pelo grupo maior (DINIZ; CARVALHO, 2014, p. 6)

---

9 Reforçando a proposta de Bentham, John Stuart Mill também propõe o princípio da maior felicidade enquanto fundamento da moralidade. Segundo Mill (2005), não seria possível qualquer suposição no sentido de que os termos prazer e dor sejam defendidos restritivamente, sendo certo que estes dois conceitos devem ser levados em consideração conjuntamente, não um a contradistinguir o outro. Refutando todas as críticas direcionadas ao utilitarismo, Mill considera impossível toda e qualquer tentativa de fundamentar a moral em valores absolutos, sempre estando os indivíduos em processo de evolução constante e sujeitos à lógica da potencialização de felicidade, que, sendo o fim da ação humana, também se transforma no padrão da moralidade.

Pode-se afirmar, então, que a arrecadação de tributos propriamente dita se fundamenta, politicamente, em critérios utilitários. Arrecada-se valores supondo ser essa medida necessária para a prestação de serviços públicos, que, por sua vez, são suportáveis por atender aos anseios sociais da maior parte da população. Ocorre que a tributação não se presta apenas a arrecadar valores, cumprindo também o papel de promover a justiça social pela regular distribuição de vantagens, não sendo possível considerar a maximização de bem-estar no cumprimento dessa função.

Mostra-se, portanto, incompatível a adoção de elementos utilitários no âmbito da atividade fiscal do Estado. Mesmo sendo eles utilizados na implementação de tributos, cuja finalidade é atribuída não raramente à garantia do bem-estar coletivo, não haverá justiça se a distribuição das vantagens e prejuízos fiscais opte pela maximização da felicidade, haja vista a despreocupação dessa teoria com seus meios de execução, que está interessada apenas em resultados potenciais.

Confrontando com os fundamentos utilizados pelo princípio da utilidade como determinantes de comportamentos individuais, fundamentos de ordem consequencialista ganharam força na definição de parâmetros definidores de ações humanas.

### **1.5.2 Justiça como equidade: a contribuição de John Rawls e Sen**

Perguntas a respeito de quem representaria o maior número, o que, afinal, seria felicidade e do que fazer com o menor número, eram frequentemente feitas sobre a ótica essencialista, que já não mais busca uma investigação a respeito de como as pessoas agem, mas como deveriam elas agir. A justificativa encontrada era a de que é perfeitamente possível agir mal e produzir felicidade ou agir bem e produzir tristeza, algo impensável para o utilitarismo.

O conhecimento e a ação humana formam a base do essencialismo. O primeiro identifica as possibilidades, limites e aplicação, enquanto o segundo define a moralidade e, sobretudo, como alcançá-la.

Todos os talentos do espírito, segundo Kant (2007), são desejáveis, mas isso não significa que sua utilização se transformará em comportamentos satisfatórios, podendo ser prejudicial se a vontade utilizada para o emprego da ação não for igualmente boa.

Discernimento, argúcia de espírito, capacidade de julgar e como quer que possam chamar-se os demais talentos do espírito, ou ainda coragem, decisão, constância de propósito, como qualidades do temperamento, são sem dúvida a muitos respeito

coisas boas e desejáveis; mas também podem tornar-se extremamente más e prejudiciais se a vontade, que haja de fazer uso destes dons naturais e cuja constituição particular por isso se chama caráter, não for boa. O mesmo acontece com os dons da fortuna. Poder, riqueza, honra, mesmo a saúde, e todo o bem-estar e contentamento com a sua sorte, sob o nome de felicidade, dão ânimo que muitas vezes por isso mesmo desanda em soberba, se não existir também a boa vontade que corrija a sua influência sobre a alma e juntamente todo o princípio de agir e lhe dê utilidade geral; isto sem mencionar o fato de que um espectador razoável e imparcial em face da prosperidade ininterrupta dum pessoa a quem não adorna nenhum traço dum pura e boa vontade, nunca poderá sentir satisfação, e assim a boa vontade parece constituir a condição indispensável do próprio facto de sermos dignos da felicidade (KANT, 2007, p. 22)

Ao contrário do que propõe as teorias utilitaristas, não é o fim que deve orientar o comportamento humano. A conduta será considerada boa se a vontade de praticá-la nasceu espontaneamente, podendo ela até produzir resultados altamente felizes – qualitativamente ou quantitativamente –, mas se o modo de alcançá-los não for adequado, a ação não se tornará uma conduta moralmente válida.

Em pequenas linhas já se viu que não é possível definir justiça em um conceito unívoco, que tem variado conforme a corrente adotada. Por outro lado, é possível afirmar que, qualquer que seja a tese defendida, o núcleo central da discussão consiste no equilíbrio entre os interesses de cada indivíduo, que também se modificam segundo o modo de vida.

Sem igualdade concreta, a busca por justiça torna-se ainda mais difícil, impossível até mesmo de ser exaustivamente alcançado pelo direito positivado, que jamais dará conta de definir os parâmetros de justiça nas diversas situações cotidianas.

Dentre as teorias contratualistas, ganha destaque a teoria de John Rawls, que propõe um método racional de escolha de sujeitos que se encontrem completamente desinteressados de interesses particulares. A imparcialidade dos sujeitos seria timbrada por um suposto “véu da ignorância”, isto é, que se caracteriza pelo desconhecimento prévio das suas posições sociais.

Esse fato delimita o conceito de “justiça como equidade”. Está claro, portanto, que eu quero afirmar que uma concepção da justiça é mais razoável do que outra, ou mais justificável no que diz respeito à “justiça como equidade”, quando pessoas racionais na situação inicial escolhem seus princípios para o papel da justiça preferindo-os aos de outra concepção (RAWLS, 1997, p. 19)

A base institucional da sociedade, tal como propôs Rawls, deveria, ainda, supor um lógica de atenuação de desvios sociais, tendo na equidade o critério justificador para a adoção de medidas mais favoráveis aos menos favorecidos, tudo isso como forma de minimizar as diferenças socialmente existentes.

Adotando essa lógica, a teoria da justiça proposta por Rawls confronta diretamente à lógica consequencialista do princípio da utilidade, na medida em que considera a moralidade instrumento indispensável para fundamentar os fatos sociais. A obrigação moral, em outros termos, corresponde a um acordo estabelecido pelos indivíduos entre si.

Rawls (1977, p. 64) considera que a igualdade só pode ser alcançada se, primeiramente, cada indivíduo obtenha “um direito igual ao mais abrangente sistema de liberdades básicas iguais que seja compatível com um sistema semelhante de liberdades para as outras”. O princípio da liberdade antecede a ideia de igualdade, não sendo possível promover verdadeiro equilíbrio entre sujeitos sem que antes lhe seja concedida liberdade de ação.

Essa liberdade, transformada em elemento de justiça, corrobora com a diminuição das desigualdades, que segundo Rawls (1977, p. 64), “devem ser ordenadas de tal modo que sejam ao mesmo tempo (a) consideradas como vantajosas para todos dentro dos limites do razoável, e (b) vinculadas a posições e cargos acessíveis a todos”.

Em linhas gerais, os princípios de justiça serão garantidos pelo próprio homem mediante ações imparciais, o que, por sua vez, só será alcançada junto com sua própria liberdade.

Toda essa lógica foi pensada no sentido de estruturar uma sociedade bem organizada, cuja concepção de justiça modifique, em primeiro lugar, o homem, que passará a adotar as condições políticas de cidadania como fator natural de melhoria de vida. Essa visão, de natureza construtivista, consolidaria a concepção pela qual não só os indivíduos consentiriam com os princípios de justiça, mas que as instituições sociais também os satisfizessem naturalmente.

Nos dois princípios utilizados por Rawls o da liberdade considera-se sujeito à todos os membros da coletividade, impossível de ser flexionado ou ajustado conforme interesses individuais ou coletivos, enquanto a distribuição de vantagens só será justa se, ainda que desigual, for vantajosa a todos, sobretudo aos que mais necessitam de seu acesso. A liberdade, vale dizer, é sempre igual, sendo a distribuição de oportunidades, todavia, tratada desigualmente como forma de contemplar todos os indivíduos independente da condição a que está sujeito.

Para garantir a justiça distributiva, as atividades políticas e jurídicas de cada sociedade devem se organizar institucionalmente segundo os princípios de justiça, contemplando, minimamente, uma justa constituição, a garantia de oportunidades formais e materialmente iguais, além da garantia de um mínimo social (RAWLS, 1997, p. 303). Para

cumprir esse desiderato, as atividades governamentais haveriam de ser partilhadas em setores específicos, sendo eles responsáveis pela alocação, estabilização, transferência e distribuição dos recursos públicos.

Nos setores cuja alocação, estabilização e transferências constituam suas prioridades, o poder público avaliaria, respectivamente, a eficiência econômica, os níveis de emprego e desemprego, além da garantia do mínimo social. Em todas essas situações, o governo adotaria medidas de modo a preservar a ordem social sempre que constatar a necessidade de sua intervenção.

Já em relação ao setor da distribuição, duas vertentes devem ser analisadas, sendo necessário distinguir as ações governamentais que objetivam corrigir desvios sociais das medidas impositivas de natureza fiscal. Na primeira vertente, o poder público, avaliando a realidade social, adota objetivos visando atenuar os desníveis de renda, inibindo a concentração do poder e da riqueza e aumentando a qualidade de vida das classes sociais menos favorecidas. Não se está a determinar o pagamento de tributos em níveis maiores ou menores – o que ocorre na segunda vertente – mas a diminuir o desequilíbrio social por meio de medidas compensatórias via correção de distorções. A arrecadação de recursos por meio de tributos, essencial ao funcionamento da atividade pública, por outro lado, deverá ser progressivamente imposta segundo a capacidade econômica do contribuinte, de modo que aquele que tenha mais renda contribua em níveis superiores àquele com pequena fonte de recursos, sendo esta justamente a segunda vertente.

Ao mesmo tempo em que se garantiria a manutenção do princípio da igual liberdade por meio da primeira vertente do setor distributivo, a distribuição de vantagens, da forma como propõe Rawls, também restaria assegurada pela aplicação progressiva da carga tributária.

Do ponto de vista da tributação, atividade inserida no setor público distributivo, os princípios adotados no utilitarismo, portanto, não influenciam na tomada de decisões políticas, eis que “o setor da distribuição, considerado em suas duas partes, visa estruturar as instituições básicas pelos princípios de justiça” e não tomá-la como regra de tributação exaustiva (VECCHIO, 2002, p. 26). O principal ponto dessa teoria está em entender que o regular desenvolvimento das capacidades humanas seria primordial e antecedente à própria tomada de decisões políticas. Por outro lado, é perfeitamente possível que uma obrigação tributária respeite os princípios de justiça da igualdade e da liberdade, podendo, inclusive, não atuar no mesmo sentido.

O princípio da diferença leva, logicamente, à imposição de uma tributação com progressividade, o que tem efeito restritivo sobre a liberdade de ficarem mais ricos os que já detêm maior riqueza. A acumulação maior possível e constante do capital corresponde ao exercício da liberdade, ao passo que a distribuição, necessária para que a sociedade seja efetivamente um empreendimento cooperativo para vantagem de todos (como diz Rawls), visa à satisfação do princípio da igualdade (DELACAMPAGNE apud VECCHIO, 2002, p. 36).

O modelo proposto por Rawls supõe, portanto, um liberalismo igualitário onde a ordenação da sociedade depende da promoção de direitos básicos dos indivíduos pelas instituições sociais. Assim, antes de aplicar regras formalmente iguais, as faculdades morais dos cidadãos deveriam estar completamente desenvolvidas, sendo ele capaz de determinar seu próprio senso de justiça (VITA, 2000, p. 212). É nesse nível de desenvolvimento de capacidades que a liberdade pode ser considerada efetivamente igual, sendo certo que a garantia material de igualdade só se consolidará pela aceitação moral do princípio da diferença quanto às oportunidades e vantagens a serem distribuídas.

Analisando os estudos elaborados por John Rawls acerca da acepção política da justiça, Amartya Sen (1999) argumenta que a distribuição focada nos bens primários, como propôs Rawls, não é satisfatório. Uma vez adotado esse parâmetro, não seriam raras as dificuldades de certas pessoas em transformar os bens primários que lhe foram distribuídos em bem-estar social, já que essa conversão se daria de forma diferente para cada indivíduo, nem sempre cumprindo seu fim imediato. O equívoco da teoria de John Rawls foi não prever que as variações entre meios e fins ocorrem também entre indivíduos, sobretudo em função da diversidade humana imanente às características físicas e sociais. Como alternativa à proposta rawlsiana, Sen propõe a análise da capacidade como critério a ser observado pelo caráter distributivo da justiça social. Em outras palavras, só tem liberdade quem possui capacidade de exercê-la, afinal, “os bens primários são meios para as liberdades, ao passo que as capacidades de realização são expressões das próprias liberdades” (SEN, 1993, p. 323).

### **1.5.3 As teorias proprietaristas: Hayek e Nozick**

Diferente das teorias que procuram identificar na solidariedade os elementos de uma sociedade justa, as teorias proprietaristas acreditam que os direitos de propriedade formam o eixo central na definição da justiça social. Sob o manto do neoliberalismo, que denuncia suposta intervenção abusiva do Estado, correntes teóricas se propuseram considerar uma sociedade justa tendo como fundamento os direitos de propriedade, sendo estes essenciais na retomada do crescimento político, econômico e fiscal.

A abordagem de justiça que começa pela liberdade é uma ampla escola. Na verdade, algumas das mais calorosas disputas políticas de nossa época ocorrem entre dois campos rivais dentro dela – o do *laissez-faire* e o da equanimidade. Liderando o campo da *laissez-faire* estão os libertários do livre mercado que acreditam que a justiça consiste em respeitar e preservar as escolhas feitas por adultos conscientes. No campo da equanimidade estão teóricos de tendência mais igualitária. Eles argumentam que mercados sem restrições não são justos nem livres (SANDEL, 2017, p. 29).

Assim como na teoria de Rawls, as teorias proprietaristas também consideram a liberdade enquanto categoria de análise, não possuindo, porém, natureza similar. Ao evidenciar que uma sociedade justa começa pela garantia dos direitos de propriedade, adotam os defensores dessa corrente uma abordagem individual da liberdade, não a associando a um critério de igualdade, como propõe Rawls.

A liberdade individual, segundo os neoliberais, tenderia pela redução das funções do Estado, sendo suas atividades substituídas pelas ações do próprio mercado, que, ao estimular a concorrência e a livre iniciativa, produziria maior riqueza e menos despesas estatais.

Não obstante o distanciamento das atividades estatais no cenário econômico justificasse a adoção de atividades mercantis a serem exercidas primordialmente pelo capital, não se pode afirmar que todas correntes de origem neoliberal julgam ser absolutamente desnecessária a intervenção do Estado em relações dessa natureza.

Ao contrapor o regime da livre concorrência privada à distribuição dos seus resultados, Hayek (1990) considera que a liberdade no exercício da atividade econômica resultaria no aperfeiçoamento da atividade competitiva, dando substrato a um modelo economicamente mais eficaz, mas que só alcançaria a justiça social por meio de um planejamento econômico centralizado pelo Estado onde os recursos advindos do desempenho das atividades espontaneamente exercidas pelo capital deveriam ser distribuídos. O regime de concorrência, vale dizer, afasta a atuação interventiva estatal, não podendo, porém, considerá-la pura por natureza, na medida em que a distribuição dos seus recursos estaria afetada pela intervenção da autoridade pública.

Como o próprio nome nos revela, o planejamento proposto por Hayek deve ter base exclusivamente econômica, não sendo viável que referido método se afaste do próprio regime de concorrência, sendo este o principal motivo da sua existência.

Para esse autor, a diferença mais radical entre uma sociedade liberal e uma “totalmente planificada” está em que, nesta última, um grupo dirigente, através de

seu controle sobre a economia (a política prevalecendo sobre a economia), afetará a vida das pessoas. Há não apenas a transferência de um controle ou poder ao Estado, mas a criação de um poder para um grupo (VECCHIO, 2002, p. 49)

Evidentemente que a dissociação pretendida entre os modelos econômico e político não prospera nos dias atuais, mostrando sinais, inclusive, até de maior aproximação com o passar do tempo. A política e os setores da economia mostram-se de tal forma atreladas que a compreensão de que um vai suprir as falhas do outro torna-se de difícil assimilação, sendo o setor público (designado como o do planejamento econômico) cada dia mais influente sobre o mercado econômico e vice-versa.

A concentração do poder econômico depositado no regime capitalista não contribui para a redução das desigualdades sociais. O pressuposto utilizado por Hayek (1990) de que é preferível a desigualdade motivada por circunstâncias impessoais à questões intencionais reproduz uma lógica pela qual o desenvolvimento da sociedade só poderia ser explicado pela ótica capitalista e socialista, sendo mais satisfatório admitir a possibilidade de riqueza de qualquer indivíduo do que sua submissão à regras que não satisfazem sua aspiração de riqueza enquanto indivíduo. Nessa perspectiva, teria o cidadão maior liberdade no regime de economia de mercado, ainda que fosse ela restrita, do que em qualquer modelo de cunho social. A liberdade, portanto, segundo a concepção de Hayek, pressupõe conformação de desigualdade, não restando outra alternativa aos indivíduos não participantes do regime econômico senão aceitar sua condição de inferior e submeter-se às regras impostas pelos detentores do poder.

Sendo o Estado chamado a intervir em questões distributivas, seria insuficiente basear-se na promoção de maior igualdade, uma vez sendo ele sustentado por critérios tidos como vagos e insuficientes, como o bem-estar social e o bem comum. Haveria de se ter um critério específico e determinado a ser obtido pelo planejamento econômico, certamente levando o Estado a apontar como parâmetro distributivo o mérito, as contribuições e as próprias ocupações de cada cidadão, afetando sobremaneira nas escolhas funcionais de cada indivíduo e conseqüentemente em sua própria liberdade de espírito.

A proposta de Hayek (1990), pois, não apresenta qualquer alternativa para mudança. Sendo ele defensor da conformação da desigualdade, sob a justificativa de que um plano socialista planejado seria infrutífero, Hayek só confirma o notório quadro social da desigualdade, não apresentando propostas inovadoras, apenas sugerindo a livre iniciativa econômica com a possibilidade interventiva do Estado em questões distributivas, pelo qual também deveriam ser levados em consideração critérios puramente econômicos.

Essa tendência, aliás, está sempre representada em argumentos dessa natureza.

Já que as sociedades até hoje existentes são de fato sociedades desiguais, as doutrinas não igualitárias representam habitualmente a tendência de conservar o estado de coisas existentes: são doutrinas conservadoras. As doutrinas igualitárias, ao contrário, representam habitualmente a tendência a modificar o estado de fato: são doutrinas reformadoras. Quando, além do mais, a valorização das desigualdades chega ao ponto de desejar e promover o restabelecimento de desigualdades agora canceladas, o não-igualitarismo se torna reacionário; ao contrário, o igualitarismo torna-se revolucionário quando projeta o salto qualitativo de uma sociedade de desiguais, tal como até agora existiu, para uma futura sociedade de iguais (BOBBIO, 1996, p. 40)

Também de origem proprietarista, Nozick (1991) analisa os parâmetros de justiça não como consequência da comparação ao modelo socialista de igualdade, mas analisando o Estado de Bem-Estar Social, responsável, segundo ele, pelo agravamento das crises econômicas e distribuição de recursos à sociedade.

A distribuição de vantagens resultaria da dinâmica dos próprios indivíduos, sendo habitual que cada cidadão distribua seus recursos constantemente por meio de trocas (NOZICK, 1991). Conceber um órgão para distribuir os recursos captados pela ordem econômica e social a partir de parâmetros previamente definidos, por tal razão, não se traduz num processo justo em uma sociedade que julga ser livre.

A manutenção da ordem social, como propõe os fundamentos subtraídos da liberalidade individual, restaria garantida pela simples observância dos direitos de propriedade, não fazendo sentido pensar em distribuir algo que foi adquirido legitimamente. Arrecadação e distribuição devem ser tratadas igualmente, sendo a tentativa de vislumbrar um resultado final diverso do que fora produzido considerada uma afronta, além das garantias legais a que fazem os jus os proprietários, à sua própria liberdade de se relacionar em busca de novos recursos, tendência natural e contínua da sociedade.

O caráter distributivo da teoria da titularidade adota como parâmetro de justiça a aquisição e transferência da propriedade, analisando-se, em primeiro plano, se referidos critérios foram cumpridos, para, somente após, verificar qual será o critério distributivo a ser adotado, dada a sua existência apenas em circunstâncias injustas. Isto é, sendo justa a aquisição e transferência da propriedade não há que se falar em distribuição; do contrário, sendo ela injusta, deverá ser a propriedade justamente distribuída.

Se a injustiça há de ser verificada por situações pretéritas – notadamente a aquisição e transferência da propriedade –, então sua análise compreende fatores históricos,

insuscetíveis de constatação imediata, mas sempre dependentes de reparação (princípio da reparação).

Para alcançar esse propósito, o Estado não necessitaria de um extenso planejamento, devendo ser mínima sua intervenção, salvo em reparos de curto prazo. Segundo Nozick (1991, p. 247), “uma regra empírica aproximada para reparar as injustiças poderia ser a seguinte: organize-se a sociedade de modo a maximizar a posição de todos os grupos que nela terminam como os menos aquinhoados”.

Na visão dos teóricos que se apropriam da propriedade para encontrar fundamentos da justiça distributiva, a liberdade individual afasta qualquer compromisso coletivo tendente a minimizar seus ganhos. A tributação progressiva aos maios ricos, segundos eles, é um claro exemplo de afronta ao princípio da liberdade, circunstância que sequer pode ser justificada do ponto de vista ético. A não aceitação do princípio da diferença, mesmo reconhecendo a existência de desigualdades impostas pelo mercado, impede que seja analisada a justa distribuição das vantagens e prejuízos sociais com maior detalhe. O mesmo raciocínio segue no campo da tributação, onde tais defensores muitas vezes se colocam inclusive contra a sua existência.

## **1.6 Justiça distributiva e tributação**

Refletir sobre justiça nunca foi tarefa fácil. Conforme analisado, seu conceito foi evoluindo ao longo do tempo, mas com seu avanço vieram também novos questionamentos. Uma sociedade justa seria aquela capaz de distribuir todos os seus bens e recursos da maneira correta, o que evidencia que a capacidade de ordenação social passa justamente pela discussão envolvendo a justiça distributiva, pela qual sua inexistência torna impossível questionarmos as ações políticas tomadas cotidianamente.

Para saber se uma sociedade é justa, basta perguntar como ela distribui as coisas que valoriza – renda e riqueza, deveres e direitos, poderes e oportunidades, cargos e honrarias. Uma sociedade justa distribui esses bens da maneira correta; ela dá a cada indivíduo o que lhe é devido (SANDEL, 2017, p. 28).

A tentativa de definir a justiça distributiva remete a três grandes grupos de pensamento: “a que leva em consideração o bem-estar, a que aborda a questão pela perspectiva da liberdade e a que se baseia no conceito de virtude. Cada uma dessas ideias sugere uma forma diferente de pensar a justiça” (SANDEL, 2017, p. 28).

A justiça como virtude, ao longo da história, tentou associar aos valores humanos da vida boa ao bom desempenho da ordenação social. Ao fazê-lo, se apoiou em ideais morais e religiosos que frequentemente ultrapassavam o viés ideológico, não tendo sucesso, pois, quanto à fixação de parâmetros razoáveis distributivos. Adotá-lo como ferramenta fiscal seria utilizar os bons valores do homem – que por si só são insuscetíveis de fixação – como elemento de valoração de tributos, revelando a ineficácia de determinação de variáveis concretas e impondo um sistema cuja distribuição de vantagens e prejuízos não satisfaça critérios socioeconômicos.

Por outro lado, a maximização do bem-estar, enquanto corrente de pensamento político, partiu do pressuposto de como seria possível a promoção da prosperidade, da melhoria do padrão de vida dos indivíduos e do impulsionamento da economia. Em que pese atender desejáveis anseios sociais, os utilitaristas apenas se importavam com os fins a serem alcançados politicamente, sendo irrelevante a forma como obter resultados positivos para o alcance de tais desígnios. Evidentemente, não se pode conceber a potencialização da felicidade da maioria como instrumento eficaz de justiça distributiva, sendo natural a ocorrência de desigualdades qualquer que seja seu campo de utilização. Dentro do próprio sistema fiscal, por exemplo, seria possível, adotando-se o princípio da utilidade, a instituição de uma elevada tributação a um detentor de altas riquezas e patrimônio, repartindo-se todo o produto da sua arrecadação a várias pessoas cujas condições sejam inferiores ao que arcou com o seu custo. As pessoas a que se destinaram os recursos ficariam altamente felizes e aquele que, unicamente, pagou alta carga tributária, completamente insatisfeito. Sem adentrar nos vários acontecimentos que sucederiam a partir dessa distribuição (desestímulo à expansão de negócios e à geração de riquezas nacional, evasão fiscal, exploração de mercados estrangeiros, etc), a justiça distributiva se mostra interessada em apenas encontrar uma proporcionalidade entre as vantagens e prejuízos ou, no caso da tributação, entre a renda e riqueza, não sendo esse radical mecanismo de distribuição justamente igualitário. Além disso, “o efetivo aumento da utilidade vai depender da aptidão das pessoas transformarem em um ganho de bem estar aquilo que lhes couber pela redistribuição”, nem sempre se mostrando efetivamente justo (VECCHIO, 2002, p. 210).

Os efeitos decorrentes da ótica utilitária evidencia, pois, não ser razoável a fixação de elementos com base na maximização de prazeres, justamente por não serem eles reconhecidos dentro da própria estrutura teórica que os criou.

Por fim, a perspectiva da liberdade pode ser encarada em dupla perspectiva: a que se apoia no direito de propriedade como fundamento da justiça distributiva e a que encontra na equidade o verdadeiro sentido para a justa distribuição.

A abordagem de justiça que começa pela liberdade é uma ampla escola. Na verdade, algumas das mais calorosas disputas políticas de nossa época ocorrem entre dois campos rivais dentro dela – o do *laissez-faire* e o da equanimidade. Liderando o campo da *laissez-faire* estão os libertários do livre mercado que acreditam que a justiça consiste em respeitar e preservar as escolhas feitas por adultos conscientes. No campo da equanimidade estão teóricos de tendência mais igualitária. Eles argumentam que mercados sem restrições não são justos nem livres (SANDEL, 2017, p. 29).

A primeira, fruto da mínima intervenção do Estado, considera ilegítima a atuação estatal nas atividades privadas, sendo atentatória à liberdade humana qualquer tentativa governamental de participar das relações entre particulares. O mesmo ocorre na tributação, para quem sequer há a obrigação de o Estado instituir mecanismos dessa natureza.

A teoria libertária dos direitos exclui qualquer lei que force algumas pessoas a ajudar outras, incluindo impostos para redistribuição de riqueza. Embora seja desejável que o mais abastado ajude o menos afortunado – subsidiando suas despesas de saúde, moradia e educação –, esse auxílio deve ser facultativo para cada indivíduo, e não uma obrigação ditada pelo governo. De acordo com o ponto de vista libertário, taxas para redistribuição são uma forma de coerção e até mesmo de roubo. O Estado não tem mais direito de forçar o contribuinte abastado a apoiar os programas sociais para o pobre do que um ladrão benevolente de roubar o dinheiro do rico para distribuí-lo entre os desfavorecidos (SANDEL, 2017, p. 80).

Em sua outra perspectiva, a liberdade já possui um caráter mais solidário. Ao admitir as desigualdades, essa teoria reconhece a possibilidade de alguns grupos sociais possuírem mais vantagens que outros, desde que a situação dos menos favorecidos venha a melhorar. Esse princípio, denominado princípio da diferença, exige uma justa distribuição, o que também é aplicável aos tributos, onde não se está a exigir que sejam eliminados qualquer tipo de tratamento tributário diferenciado aos grupos detentores de maiores riquezas, mas que os benefícios concedidos favoreçam também os grupos com menor potencial econômico. O que não se pode admitir, porém, é a adoção de benefícios desprovidos de qualquer melhoria aos menos afortunados, como eventuais incentivos fiscais ou redução da carga tributária meramente para estimular a produção ou eventuais talentos.

Pagar mais aos executivos ou cortar os impostos cobrados aos mais ricos apenas para aumentar o Produto Interno Bruto não seria suficiente. Mas, se os incentivos gerarem um crescimento econômico que permita àqueles que se encontram na base da pirâmide uma vida melhor do que a que teriam com uma distribuição mais

equilibrada, então eles são permitidos pelo princípio da diferença. É importante notar que permitir diferenças salariais a título de incentivo não é o mesmo que dizer que os bem-sucedidos têm mais direitos morais aos frutos de seu trabalho. Se Rawls estiver certo, as desigualdades de renda só serão justas na medida em que incentivarem esforços que, no cômputo geral, ajudem os menos privilegiados, e não porque os altos executivos ou os astros do esporte mereçam ganhar mais do que os operários de fábricas (SANDEL, 2017, p. 196).

Considerando as abordagens teóricas sobre a justiça, considera-se que a justiça tributária distributiva pode ser alcançada pelas pela adoção do princípio da liberdade equitativa, sendo fundamental a fixação desses elementos distributivos no âmbito do sistema de contribuição fiscal brasileiro. Mas para compreendermos se a tributação no Brasil adota referidos critérios, é preciso analisar como o sistema tributário nacional encontra-se estruturado, o que será feito adiante.

## 2

### **Princípios Constitucionais e Estrutura Tributária no Brasil**

Neste capítulo será apresentado como o sistema tributário nacional encontra-se estruturado na ordem jurídica brasileira, sendo indicados os tributos que a compõem, os princípios que a norteiam, além dos regras de incidência e aspectos materiais que lhe dão subsistência. Após ter analisado o panorama da tributação interna, é exposto que o sistema vigente é altamente regressivo, incidindo com maior força sobre estratos sociais mais pobres, na medida em que os bens e serviços são tributados em maior escala quando comparado à renda, bem como pela adoção de inúmeros privilégios aplicáveis apenas aos mais aquinhoados, consolidando um sistema que não distribui justamente seus recursos e vantagens entre todos os membros da sociedade.

#### **2.1 Sistema tributário brasileiro: composição e estrutura**

O sistema tributário brasileiro passou por diversas transformações ao longo da história, cada uma delas representando aspectos peculiares com o momento vivido à sua época. Não raras vezes, dada a importância da análise histórica de como ocorreu a evolução do sistema tributário, nos deparamos com medidas que marcaram a trajetória da tributação no país. Muitas delas, se novamente implantadas, serão de difícil aceitação social ou até poderão servir de justificativa para afastar sua adoção. Outras, porém, justificarão sua retomada pela ineficácia da medida que o sucedeu.

Em que pese a versatilidade das mudanças legislativas da ordem jurídico-tributária interna<sup>10</sup>, a atual Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 1988, contempla uma série de dispositivos que tratam do sistema tributário nacional, tendo reservado um capítulo inteiro para dispor sobre a organização das regras dessa natureza.

Os artigos 145 a 162 compõem o Capítulo 1, denominado “Do sistema Tributário Nacional”, do Título VI que disciplina “Da Tributação e do Orçamento”. Tais dispositivos, ao serem enunciados pelo texto constitucional, constituem substrato para análise de condutas ou

---

10 Segundo estudo realizado pela Instituição Brasileira de Planejamento e Tributação (IBPT), 46 normas tributárias são instituídas por dia útil no Brasil, sendo uma média de 06 atos normativos por horas e um total de 13 reformas desde a promulgação da Constituição Federal, em 1988. <http://www.abcont.org/index.php/imprensa/noticias/179-estudo-do-ibpt-revela-que-sao-editadas-46-normas-tributarias-por-dia-util-no-brasil>

atos normativo que os afronte, ocupando a base hierárquica do conjunto de normas brasileiras e, portanto, devendo os demais atos normativos obediência aos seus comandos. Por essa razão, e considerando a rigidez na alteração do texto constitucional, assumem essas regras acentuada importância no cenário nacional, devendo o legislador estabelecer cuidadosamente o conjunto de regras que impactarão perante toda a sociedade.

Não se pode afirmar, porém, que no âmbito da Constituição apenas os artigos que compõem referido capítulo servem de análise do sistema tributário do país. Na própria Constituição, outros dispositivos concentram, implicitamente, conteúdos de natureza significativamente relevantes para a apreciação do cenário fiscal, como os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil de reduzir as desigualdades sociais e regionais e a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, que igualmente constituem parâmetros constitucionais de aplicação quando da análise do sistema fiscal interno.

Entre as normas que disciplinam o sistema tributário nacional, a Constituição expressamente estabelece a competência de tributar de cada ente federativo, ordenando os limites a serem respeitados pela União, Estados e Municípios. Entre esses dispositivos, a norma constitucional elenca duas espécies de normas, ora de caráter permissivo, ora de natureza proibitiva. As normas cujo conteúdo se refere à competência delegada aos entes políticos para tributar sobre assuntos de sua natureza, consideram-se permissivas, autorizando que cada órgão governamental exerça sua função tal como determinado. O exercício da tarefa de tributar não é considerado irrestritamente, devendo a União, Estados, Municípios e Distrito Federal obedecerem aos limites constitucionalmente estabelecidos, as chamadas normas de natureza proibitiva. Nelas, o constituinte estabeleceu até onde pode ir o poder de tributar estatal, evitando a prática de condutas que afrontem os direitos individuais dos contribuintes.

O estabelecimento de limites à competência tributária, porém, não foi medida adotada em toda a história brasileira, podendo ser considerada recente a imposição de freios ao poder soberano de arrecadar valores advindos de pagamentos de tributos. Em certos períodos, esse poder chegou até mesmo a ser exercido de forma praticamente absoluta, sendo função dos coletores de tributos apenas expropriar de valores dos indivíduos, quer queiram eles ou não.

Além de poder do Estado, a atividade tributária, antes disso, constitui dever de zelar pelos direitos fundamentais a que estão sujeitos todos os indivíduos, não podendo, ainda que sob o argumento de soberania estatal, comprometer as garantias para a manutenção humana. A limitação ao poder de tributar tem a função de preservar os direitos individuais dos cidadãos em detrimento do exercício imoderado dessa tarefa pelo Estado, que, em muitos

momentos, se preocupou simplesmente em garantir a arrecadação fiscal em grandes vultos, seja em termos quantitativos ou qualitativos.

Quando determinou a competência dos entes tributantes, a CRFB/88 também fixou também as espécies tributárias, estabelecendo serem cinco os tributos existentes no Brasil. São eles: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsórios.

Numa primeira análise, verificando a quantidade de espécies tributárias, poder-se-ia até supor se tratar de um número razoável de obrigações fiscais, o que não prospera mediante uma concreta verificação sobre cada um deles. É que cada espécie de tributo dá ensejo ao desdobramento de outras contribuições. Os impostos, responsáveis pelo maior volume da arrecadação fiscal brasileira, são divididos em treze outras espécies tributárias, sendo sete de competência da União (Imposto de Importação, Imposto de Exportação, Imposto sobre Produtos Industrializados, Imposto sobre Operações Financeiras, Imposto de Renda, Imposto Territorial Rural e Imposto sobre Grandes Fortunas), três dos Estados (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, Imposto sobre Transferência *Causa Mortis* ou Doação e Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores) e outras três dos Municípios (Imposto Predial Territorial Urbano, Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis e Imposto sobre Serviços). Já as taxas, considerando que seu fato gerador consiste apenas na prestação de um serviço público específico e divisível, são frequentemente instituídas pelos órgãos que estatais, sequer sendo possível discriminá-las quantitativamente. O mesmo ocorre com as contribuições especiais, cuja instituição nunca se dá por meio de única oneração, subsistindo variadas espécies, com as Contribuições Sociais, as Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), Contribuições de Interesse de Categoria Profissional, Contribuição para Custeio da Iluminação Pública (COSIP), entre outras.

Em que pese serem diversos os desdobramentos constitucionais da ordem tributária brasileira, considera-se delimitado o papel de cada ente federado pela Constituição, sendo tarefa de cada um deles não apenas exercê-lo com absoluto cumprimento dos dispositivos constitucionais, onde seus limites encontram-se estabelecidos e suas funções expressamente determinadas, sendo fundamental, também, seu desenvolvimento com vistas à justiça distributiva, responsável pela atenuação da desigualdade social. Para alcançar esse propósito, os princípios tributários mostram-se fundamentais na compreensão do alcance das normas tributárias, que não raramente tendem apenas a apresentar soluções objetivas para situações cotidianas.

## **2.2 Princípios constitucionais da tributação**

Como fundamentos legítimos das limitações constitucionais do Estado, os princípios tributários correspondem importante força ao cumprimento de tal garantia, na medida em que vedam a atuação estatal abusiva. Além dos princípios expressamente previstos no capítulo destinado à ordem tributária, o próprio ordenamento situa outros princípios igualmente aplicáveis à relação jurídico-tributária, explícita ou implicitamente. Para além dos conteúdos normativos e exegéticos da norma positivada, a análise do sistema tributário brasileiro deve ser feita ainda segundo os valores teleológicos e axiológicos que deles advém, de nada adiantando a aplicação da lei se o motivo que o inspirou não sirva de parâmetro legítimo de harmonização do sistema com os desafios sociais.

Os princípios tributários prestigiam os direitos fundamentais, núcleo essencial da Constituição da República, orientando o aplicador do direito a considerar o exame dessas garantias antes da sua tomada de decisão. Por essa razão, referidos princípios sempre expressam correspondência a um direito fundamental, mas ora se referem à aplicação da própria lei, tutelando a garantia fundamental do devido processo legal, e ora aos valores humanos em si. Entre estes últimos, encontram-se os princípios da isonomia, da capacidade contributiva e da vedação ao confisco, que nos auxiliarão na busca dos objetivos deste estudo.

### **2.2.1 Princípio da igualdade**

A igualdade de direitos talvez seja o anseio mais antigo da sociedade, quase sempre marcada por um profundo quadro de desequilíbrio social. A visão da igualdade em bases formais, impulsionada por doutrinas de ordem socialistas, foi a que primeiro reforçou a busca de equiparação entre sujeitos. A partir de novas transformações sociais, que culminaram na elevação do patrimônio de apenas parcela da sociedade, todavia, o critério formal passou a ser insuficiente para o cumprimento de tal garantia, revelando ser necessário diminuir as diferenças sociais entre indivíduos. Qualquer que seja a ideia defendida, ambas correntes se mobilizaram em identificar critérios equânimes que permitissem enfrentar os problemas da desigualdade.

A tentativa de equiparação de sujeitos, porém, nem sempre consistiu numa busca constante. A redução dos desníveis sociais na relação tributária, a exemplo disso, só foi testada quando evidenciaram expressivos abusos estatais em proveito do cumprimento dos

privilégios fiscais dos detentores do poder, que, para assegurá-los, arrecadava valores dos mais humildes.

Países compromissados com a justiça social procuram na técnica da igualdade material reduzir o quadro de riqueza e pobreza paralelas, não se tratando

[...] apenas de reconhecer a existência de desigualdades, mas usa-se o Direito Tributário como instrumento da política social, atenuadora das grandes diferenças econômicas ocorrentes entre pessoas, grupos e regiões. O princípio da igualdade adquire, nessa fase, caráter positivo – dever de distinguir – para conceder tratamento menos gravoso àqueles que detêm menor capacidade econômica ou para distribuir rendas mais generosas às regiões mais pobres ou menos desenvolvidas, no federalismo cooperativo (BALEEIRO, 2010, p. 10).

No âmbito normativo, o princípio da igualdade (ou da isonomia) em matéria tributária surge em 1789 com a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão<sup>11</sup>, quando, sem se referir expressamente à natureza jurídica da contribuição comum enquanto tributo, introduziu-se a necessidade de cooperação recíproca entre todos os indivíduos inspirada no princípio da justiça tributária que preconizava “que os súditos deveriam contribuir de forma proporcional às suas capacidades” (CARNEIRO, 2010, p. 36).

O princípio da igualdade “tem íntima relação com o princípio republicano, pois em uma verdadeira república não pode haver distinções entre pessoas, ricos e pobres” (CARRAZA, 2012, p. 58). Qualquer que seja o cenário vislumbrado, ao indivíduo é garantido o tratamento igualitário, afastando-se, assim, perseguições e favoritismos.

A concepção de igualdade “é norma voltada quer para o aplicador da lei quer para o próprio legislador. Deveras, não só perante a norma posta se nivelam os indivíduos, mas, a própria edição dela assujeita-se ao dever de dispensar tratamento equânime às pessoas” (MELLO, 2012, p. 9).

Já no âmbito fiscal, referido princípio foi objeto de intensas discussões, onde para a imposição de tributos de modo igualitário seria necessário constatar a renda ou disponibilidade financeira de sujeitos, nem sempre de fácil aceitação social.

No Brasil, o artigo 150, inciso II<sup>12</sup> da Constituição da República, prestigiando o princípio da igualdade, declarou ser vedado instituir tratamento desigual entre contribuintes

---

11 Segundo o artigo 13 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, “para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades”.

12 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;

que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou função por eles exercida, seja qual for a denominação jurídica que receba os rendimentos, títulos ou direitos. Em que pese já ter contemplado a isonomia como direito fundamental em seu artigo 5º<sup>13</sup>, o texto constitucional previu expressamente a impossibilidade da tributação desigual, enfatizando que aqueles que se encontrarem nas mesmas condições não poderão ser tributados distintamente.

Não se pode perder de vista, porém, que considerando o nível de desigualdade social que assola o país, excepcionalmente, medidas devem ser tomadas a fim de atenuar tais distorções, sendo premente a adoção de tratamento diferenciado a partir de instrumentos fiscais, como as desonerações fiscais, isenções e demais benefícios dessa natureza, tudo para promover o equilíbrio econômico e social do país. Do mesmo modo, sempre que a tributação tenha caráter extrafiscal, isto é, que não vise apenas a arrecadação de valores, é possível a distinção entre contribuintes quando o parâmetro para sua utilização não comprometa outros direitos fundamentais dos envolvidos. A extrafiscalidade, aliás, consiste no instrumento adequado para fins regulatórios da economia, de modo a induzir comportamentos adequados e rechaçar os prejudiciais ao funcionamento regular da ordem socioeconômica, sendo, portanto, primordial para resguardar a igualdade.

[...] a concepção de tributo avançou no sentido de este ser um instrumento do Estado, que não pode permanecer indiferente à realização dos objetivos colocados aos Poderes Públicos, e que exigem destes uma postura ativa. Dessa forma, os fins sociais, econômicos ou políticos são também objetivos que devem ser buscados pela tributação, ainda que esta atue de forma complementar e não principal para sua realização. Assim, fala-se em “política tributária conjuntural”, que seria a capacidade do Direito Tributário de se adaptar às políticas conjunturais econômicas, transformando-se, desse modo, em um dos mais importantes instrumentos de intervenção do Estado na economia (LEÃO, 2015, p. 36)

Os benefícios e incentivos fiscais, cuja existência subjaz a ideia de igualdade, além de serem fundamentais ao fortalecimento econômico, servem também para a promoção do desenvolvimento social. Vale lembrar, que, segundo a concepção de libertária igualitária de justiça, a adoção dessas medidas pode até mesmo ser direcionada aos detentores de maior riqueza, desde que melhoradas as condições dos menos favorecidos.

Em relação aos fins imediatos da relação tributária, portanto, seria suficiente a adoção de medidas fiscais de arrecadação, mas insuficiente, por outro lado, para a

---

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

manutenção da ordem social e econômica, ambiente em que se desenvolvem os fins mediatos da tributação.

### 2.2.2 Princípio da capacidade contributiva

A ideia de capacidade contributiva baseia-se no mote central de que cada um deve contribuir na medida da sua disponibilidade e sem colocar em risco sua subsistência, consagrando ideia similar ao princípio da igualdade, mas que com este não se confunde.

A capacidade contributiva decorre do princípio da igualdade. Esse princípio, contudo, não se resume à capacidade contributiva, que não é o critério exclusivo de justiça fiscal em um ordenamento jurídico. A capacidade contributiva deve ser efetivo elemento dos tributos fiscais, a embasar e justificar a arrecadação tributária, quando busca os sinais de riqueza do contribuinte de forma a distribuir com justiça a carga tributária na sociedade (CARAVELLI, 2015, p. 98).

Referido princípio, expressamente disciplinado na CRFB, enuncia em seu artigo 145, §1<sup>o</sup><sup>14</sup>, que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte [...]”, revelando que uma vez possível identificar o grau de riqueza do contribuinte, deve este arcar na medida da sua disponibilidade. Por outro lado, se o mesmo tributo, com a mesma base de cálculo e alíquota, atinja contribuinte que não tenha condições de arcar com seu pagamento, este ou não será exigido ou o será em níveis inferiores àquele que contribuiu em maior proporção.

[...] o princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Realmente, é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menor riqueza. Noutras palavras, deve contribuir mais para a manutenção da coisa pública. As pessoas, pois, devem pagar impostos na proporção dos seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza (CARRAZA, 2012, p. 96).

Além de contemplar preceito inspirado no critério de isonomia, o princípio da capacidade contributiva também se aproxima de outro importante direito fundamental: a dignidade humana. Na medida em que a tributação não deva comprometer a subsistência mínima da vida humana, a existência digna do contribuinte também estará tutelada, afastando-

---

14 § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

se a cobrança de exações fiscais confiscatórias em detrimento do regular controle das ações humanas pelo próprio indivíduo.

É inconstitucional a tributação exercida sobre determinada manifestação de capacidade econômica de um contribuinte que o atinja naqueles recursos que destinaria às suas necessidades básicas, imprescindíveis à garantia de sua sobrevivência. Os recursos destinados a atender estas finalidades, se somente para isso são suficientes, não revelam capacidade econômica mínima, não permitindo que dela sejam extraídos quaisquer valores destinados a compor a arrecadação do Estado, pois estar-se-ia atingindo alguém se capacidade contributiva alguma – violando, pois, o princípio constitucional (CONTI, 1997, p. 53).

A observância irrestrita da capacidade contributiva “revela a moral tributária do Estado e tem como principal consequência a realização da justiça fiscal, mediante a oneração daqueles que manifestem maior aptidão econômica” (GRUPENMACHER, 2011, p. 85).

A tributação segundo a capacidade econômica do contribuinte, se aplicada efetivamente, corrobora tendência equalizadora de medidas fiscais, onde os critérios de justiça influem não só em sua aplicação normativa, mas possível de diminuir o desequilíbrio social provocado pela forte onda de desigualdade.

### **2.2.3 Princípio do Não-Confisco**

Outro princípio trazido expressamente pela CRFB/88 foi o princípio do não-confisco, que estabeleceu, no artigo 150, inciso IV<sup>15</sup>, a vedação à utilização de tributos com efeitos confiscatórios.

O legislador constituinte tentou estabelecer de forma ordenada a sistemática de princípios e regras aplicáveis ao direito tributário, não sendo diferente quando dispôs acerca do princípio ora analisado. Isso porque, referido princípio apoia-se na mesma ideia pela qual o princípio da capacidade contributiva fora instituído. Havendo desrespeito ao postulado da capacidade contributiva, o contribuinte suportaria uma carga tributária prejudicial à sua subsistência, possuindo efeitos confiscatórios, isto é, que lhe subtrairia o indispensável à manutenção da sua vida. Do contrário, sendo excessiva a tributação, o patrimônio do contribuinte estaria sendo invadido severamente.

---

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

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

A pretexto de cobrar tributos para cobertura de despesas públicas, é vedado, pois, ao Estado se expropriar de bens e valores dos contribuintes a níveis excessivos. Mas além das funções destinadas à manutenção de recursos disponíveis para a consecução de atividades públicas, cumpre à tributação, com fundamento na extrafiscalidade, afastar comportamentos considerados prejudiciais à sociedade. Nesses casos, para alcançar o resultado pretendido, admite-se que sejam minimizados os rigores do não-confisco, não ofendendo a Constituição tributos instituídos ou majorados com o fim de compelir ou afastar determinadas atitudes.

Assim, considerando a natureza da atividade tributada e o estímulo a ser alcançado, o fisco pode instituir ou majorar a alíquota de determinado tributo, desde que não inviabilize a atividade desempenhada pelo agente econômico.

Em se tratando de tributos extrafiscais desestimuladores de condutas, entende-se possível a flexibilização do conteúdo do princípio de forma a viabilizar a eficácia da norma. O agravamento da carga tributária deve ser suficiente e adequado para atingir o bem jurídico que a norma protege, nesse caso, utilizando-se de critérios de proporcionalidade a fim de não ultrapassar o estritamente necessário para a possibilidade de produção de resultados (CARAVELLI, 2015, p. 96).

A despeito de o princípio da vedação ao confisco tutelar o contribuinte, que não poderá ser surpreendido com uma tributação excessiva, além de induzir comportamentos socialmente satisfatórios, indiretamente, também pode se considerar que referido princípio assegura a instituição de normas tributárias que não ultrapassem as finalidades que lhe serviram de alicerce, mostrando-se salutar o equilíbrio entre as contribuições de cada contribuinte e o fim que motivou sua criação.

Tal limitação à atividade estatal reforça ainda o direito à propriedade ao exigir do legislador uma postura harmônica e moderada entre a tributação e a manutenção dos bens essenciais à subsistência humana (CARRAZA, 2012). Importante problema recai justamente quando o próprio Estado institui elevada carga tributária sobre o preço de serviços e mercadorias de consumo essenciais, que, embutidos no próprio bem, podem, para uns, com escassa fonte de renda, ter efeito confiscatório, enquanto para outros sequer afetar minimamente seu patrimônio.

Para a análise do tributo como sendo confiscatório ou não, embora resolvido casuisticamente, há de se ponderar a desproporção entre o valor a ser pago a título tributário e a finalidade a qual sua contribuição está sendo exigida. Não raras vezes, parâmetros como razoabilidade, proporcionalidade e economicidade são utilizados para demonstrar a existência de efeitos dessa natureza.

O princípio do não-confisco, assim como o da igualdade e o da capacidade contributiva, possui base teleológica vinculada ao princípio da dignidade humana, corolário do Estado Democrático de Direito. Todas as regras de incidência tributária, portanto, devem guardar compatibilidade com os preceitos basilares da dignidade humana, considerando ilegítima toda iniciativa estatal que afronte os direitos humanos dos contribuintes.

### **2.3 O Fisco e o contribuinte: competências e limites de atuação**

Quase toda relação jurídica pressupõe a existência de um vínculo subjetivo que caracteriza uma relação interpessoal a ser intermediada pela lei. No âmbito fiscal não é diferente, sendo a obrigação tributária caracterizada por dois sujeitos, cada um exercendo e respeitando os deveres e limites impostos em lei.

No polo ativo da obrigação tributária encontra-se, representando o Estado, o Fisco, responsável por exigir o cumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias, isto é, tanto o pagamento de tributo como a observância das demais disposições legais compulsórias. No polo passivo, por sua vez, encontra-se o contribuinte, responsável por cumprir com a obrigação tributária imposta por meio de lei e exigida pela Fazenda Pública. O sujeito passivo tem o dever de prestar ao sujeito ativo a obrigação que lhe foi imposta, seja pelo pagamento de tributos ou pela prestação de uma atividade indiretamente ligada à sua atividade fiscal.

A relação tributária, como qualquer outra relação jurídica, surge da ocorrência de um fato previsto em uma norma capaz de produzir esse efeito. [...] A lei descreve um fato e atribui a este o efeito de criar uma relação entre alguém e o Estado. Ocorrido o fato, [...] nasce a relação tributária, que compreende o dever de alguém (sujeito passivo da obrigação tributária) e o direito do Estado (sujeito ativo da obrigação tributária) (MACHADO, 2009, p. 121).

Em que pese a alegação de parcela da sociedade de que a relação tributária é marcada, de um lado, pelo contribuinte, com apenas deveres a prestar e, de outro, o Estado, detentor de todos os direitos, não se pode afirmar que deveres e direitos são exclusivos de uma única parte dessa relação. A ambas as partes são destinadas, reciprocamente, o cumprimento de suas devidas obrigações com a observância de uma série de limites, muitos deles, inclusive, previstos expressamente no ordenamento constitucional brasileiro.

A fim de garantir a manutenção dos direitos da parte mais vulnerável na relação tributária, o contribuinte, a CRFB previu limites a serem observados pelo Estado no âmbito da

sua competência. Ao mesmo tempo em que a CRFB, portanto, dispõe sobre a competência de cada ente tributante, estabelece também limites ao seu exercício, ponderando-se o que lhe é inerente à sua atuação às limitações a que estão sujeitos.

As limitações constitucionais ao poder de tributar encontram-se enunciadas nos artigos 150 a 152 da CRFB. Malgrado o legislador constituinte tenha trazido expressamente limites a serem observados pelos entes políticos, tais artigos não são taxativos, havendo, no seio constitucional, tantos outros limites ao poder de tributar, que ora se encontram previstos em outros artigos da Constituição e ora sequer constam do texto constitucional, mas que dele resulta implicitamente tal conclusão (CARRAZA, 2012).

A imposição de limites ao poder estatal de tributar, a exemplo do que ocorre com os princípios e imunidades previstos no texto constitucional, evidencia a natureza não absoluta das funções fiscais do Estado, que está proibido de atuar irrestritamente, colocando os direitos fundamentais dos contribuintes em xeque, que estão em constante tutela.

#### **2.4 Aspectos materiais da incidência dos tributos: renda, propriedade e consumo**

A cada nação soberana compete tributar aquilo que lhe reputar mais conveniente, seja porque considera razoável que determinada atividade mereça tratamento específico ou porque simplesmente acredita que assim o fazendo poderá arrecadar grandes valores. Além da natureza política a que está submetida, a determinação de fatos e circunstâncias a serem tributados decorre da difícil valoração de critérios no momento da sua escolha.

Costuma-se apontar para três diferentes aspectos materiais sujeitos à tributação: a renda, a propriedade e o consumo. No Brasil, todos esses aspectos encontram-se contemplados no ordenamento jurídico interno, sendo possível afirmar que a matriz tributária nacional abriga espécies tributárias incidentes sobre essas diferentes bases deflagradoras.

Entes Federativos / Fatos Geradores	União (artigos 153 e 154 CF)	Estados (art. 155 CF)	Municípios (art. 156)
Renda	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Renda (IR)</li> <li>- Contr. Previdenciária</li> <li>- Contr. ao Seguro de Acidente do Trabalho</li> <li>- Contr. ao Salário Educação</li> <li>- Contr. ao Sistema S</li> </ul>		

Patrimônio	- Imposto Propriedade territorial Rural (ITR) - Grandes Fortunas - Contribuição de Melhoria	- Imposto Transmissão Causa Mortis e Doações de Quaisquer Natureza (ITCMD) - Imposto Propriedade Veículos Automotores (IPVA) - Contribuição de Melhoria	- Imposto de Propriedade predial e territorial Urbano (IPTU) - Imposto de Transmissão de bens Imóveis (ITBI) - Contribuição de Melhoria
Atividade Econômica	- Imposto Produtos Industrializados (IPI) - Imposto de Operações Financeiras (IOF) - Imposto de Importação (II) - Imposto Exportação (IE) - Contr. Social da Seguridade Social (COFINS) - Programa de Integração Social (PIS) - Contr. Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) - Contr. de Intervenção do Domínio Econômico (CIDE)	- Imposto Circulação Mercadorias e Serviços (ICMS)	- Imposto de Serviços de Quaisquer Natureza (ISS)

Tabela 1 - Incidência tributária e competência dos entes federativos  
Fonte: Receita Federal do Brasil

Observa-se que a política pública tributária brasileira encontra-se centralizada na União, com mais de 2/3 de toda a arrecadação, cabendo aos Estados administrarem receitas de 25,59% e aos Municípios apenas 4,58% do total. Isto é, o Sistema Tributário, enquanto observado como política pública de distribuição de justiça (sob a ótica política) e renda (sob a ótica econômica), se tratado de forma centralizada acaba por dificultar a adoção de políticas públicas adaptáveis às realidades dos Estados e Municípios.

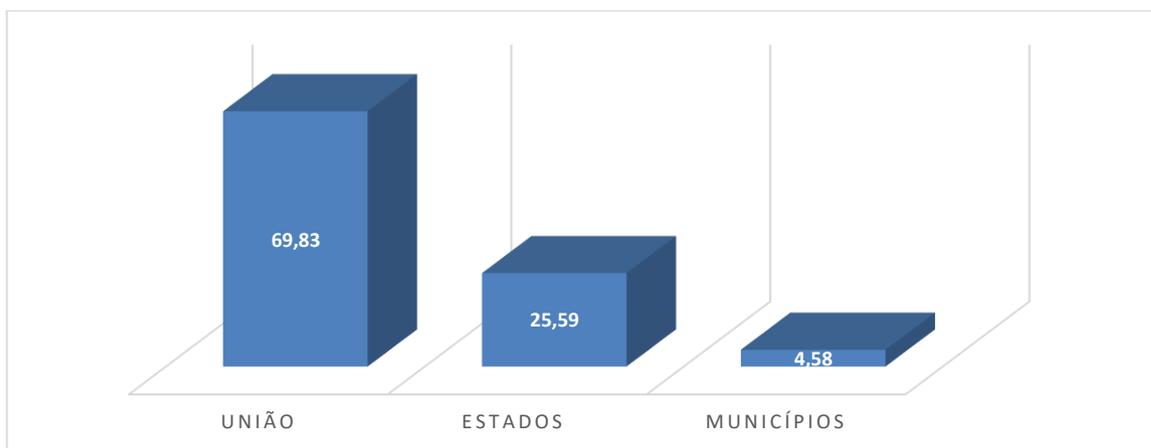


Gráfico 1: Distribuição dos Tributos entre os entes Federados – Brasil, 2009.  
Fonte: Escola de Governo

A renda, quando considerada fato imponente deflagrador da relação tributária, é auferida tanto pela disponibilidade financeira e econômica do contribuinte quanto pela

aquisição de proventos de qualquer natureza. Na primeira ocasião, tributa-se o produto do capital e do trabalho, sendo qualquer ganho sujeito ao ônus fiscal. Pela aquisição de proventos, por sua vez, qualquer acréscimo patrimonial, se já não objeto de tributação, pode ensejar enquadramento jurídico a ser satisfeito pela via fiscal (CARRAZA, 2012). Para não considerar produto da arrecadação tributária apenas parte da renda dos contribuintes, o legislador optou pela inclusão de termos genéricos quanto à identificação do fato gerador dos tributos incidente sobre a renda ao enunciar a tributação de proventos advindos de qualquer natureza. Ao fazê-lo, evidenciou que a expropriação dos valores nesses casos contemplará unicamente a arrecadação de valores, não sendo da sua natureza assegurar o cumprimento de uma finalidade contraprestacional específica ou tampouco utilizá-lo como medida extrafiscal, prestigiando o regular desempenho da ordem socioeconômica (MACHADO, 2009).

Entre os impostos incidentes sobre a renda destacam-se o Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF), Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF). Outro importante tributo cobrado sobre a renda é a Contribuição Social sobre os Lucros Líquidos (CSLL) das pessoas jurídicas de direito.

Outro aspecto material da matriz tributária brasileira é a propriedade, cuja adoção, no Brasil, satisfaz tanto a alienação, transferência ou qualquer outro negócio jurídico que a envolva quanto o simples fato de tê-la consigo, ocasião em que é irrelevante o fato de o contribuinte se encontrar com a propriedade, domínio útil ou com uma simples posse, todas elas tendentes à imposição de um ônus fiscal. Entre os fatos geradores que se constituem pela simples propriedade ou por sua transmissão, podem ser destacados o Imposto Territorial Rural (ITR), Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), Imposto Predial Territorial Urbano (IPTU), Imposto sobre Transferência *Causa Mortis* ou Doação (ITCMD) e Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI).

O consumo também configura importante fonte de arrecadação de recursos públicos, seja em nível federal, estadual ou municipal. Nestas situações, dada a sua repercussão na cadeia de consumo, que vai desde a produção até a comercialização do bem ou serviço, envolvendo, portanto, diversos agentes econômicos, o encargo tributário é sempre suportado pelo contribuinte, consumidor final do produto. O valor atribuído ao bem ou serviço é adicionado pelo custo tributário das operações que o antecederam, de modo que quando da sua disposição no mercado seu preço tributário já se encontra embutido. Por essa razão, “a produção, a circulação e o consumo, a rigor, não se prestam para uma individualização capaz de permitir que se estabeleça a distinção clara entre os impostos que incidem sobre cada um desses momentos da atividade produtiva” (MACHADO, 2007, p.

269). De toda sorte, entre os tributos incidentes sobre o consumo, encontram-se, por exemplo, o Imposto de Produtos Industrializado (IPI), Imposto de Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e Imposto sobre Serviços (ISS), entre tantas outras espécies tributárias.

Entre as bases de tributação, não é possível, porém, afirmar que a quantidade de tributos a que está sujeito cada aspecto material é proporcional ao nível de arrecadação fiscal. Estudos divulgados anualmente pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB)<sup>16</sup> apontam que, dentre as bases de incidência tributária, os bens e serviços, componentes do consumo, constituem a principal fonte de renda estatal. No ano de 2015, a tributação de bens e serviços quase alcançou a metade de todo o valor tributário arrecadado, correspondendo a 49,68%, seguido pela folha de salários, com quase metade do auferido pelo consumo, apenas 25,83% (Tabela 02).

Cód.	Tipo de Base	R\$ milhões			% PIB			% da Arrecadação		
		2014	2015	Variação	2014	2015	Var (p.p. do PIB)	2014	2015	Var (p.p. da Arrec.)
0000	Total:	1.843.860,49	1.928.182,85	84.322,36	32,42%	32,66%	0,24	100,00%	100,00%	0,00
1000	Renda	332.888,43	352.305,41	19.416,99	5,85%	5,97%	0,11	18,05%	18,27%	0,22
2000	Folha de Salários	478.505,13	498.034,80	19.529,66	8,41%	8,44%	0,02	25,95%	25,83%	-0,12
3000	Propriedade	76.840,90	85.696,87	8.855,97	1,35%	1,45%	0,10	4,17%	4,44%	0,28
4000	Bens e Serviços	925.635,63	957.923,77	32.288,14	16,28%	16,22%	-0,05	50,20%	49,68%	-0,52
5000	Transações Financeiras	29.819,44	34.686,30	4.866,86	0,52%	0,59%	0,06	1,62%	1,80%	0,18
9000	Outros	170,96	-464,30	-635,25	0,00%	-0,01%	-0,01	0,01%	-0,02%	-0,03

Tabela 02 – Análise da arrecadação tributária global por base de incidência:  
Fonte: SRFB

O Gráfico 02 mostra a arrecadação segundo a renda, salários, propriedade, consumo de bens e serviços e sobre transações financeiras no ano de 2015. Observa-se que as maiores incidências sobre o consumo de bens e serviços e sobre o trabalho (salários).

<sup>16</sup> Os dados divulgados pela SRFB são divulgados no ano seguinte ao demonstrado, não havendo, até o momento da conclusão deste estudo, a divulgação dos dados referentes ao ano de 2016.

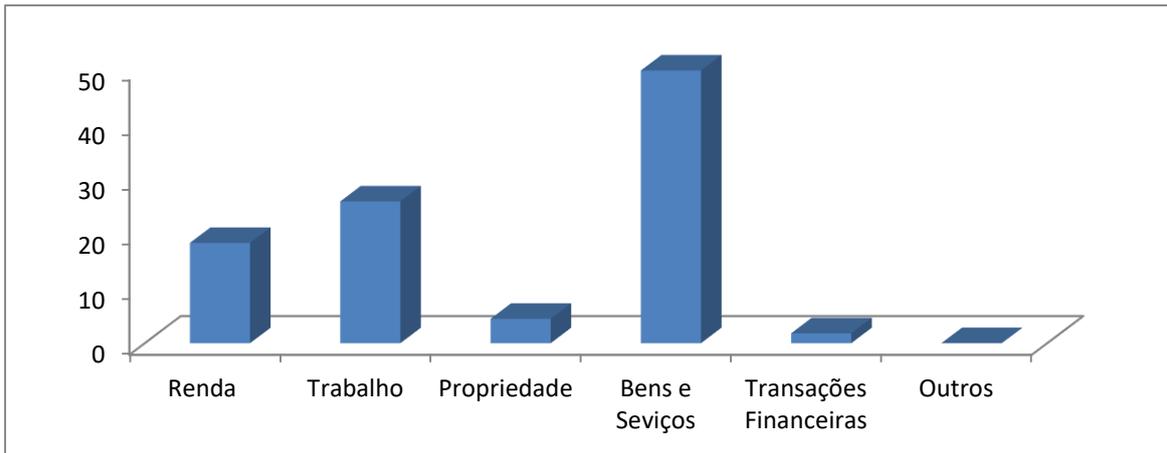


Gráfico 02: Arrecadação Tributária segundo base de incidência - Brasil, 2015.  
Fonte: Dados da Tabela 01 - SRFB, 2017.

Desde 1995, quando os dados começaram a ser divulgados pela SRFB, a tributação sobre o consumo manteve-se isoladamente em relação às demais fontes tributárias, sempre representando os maiores percentuais de arrecadação e assumindo papel de destaque na composição de recursos públicos.

Se comparado aos demais países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), o Brasil está entre os países que mais se tributa bens e serviços, ficando atrás apenas da Hungria (Gráfico 03).

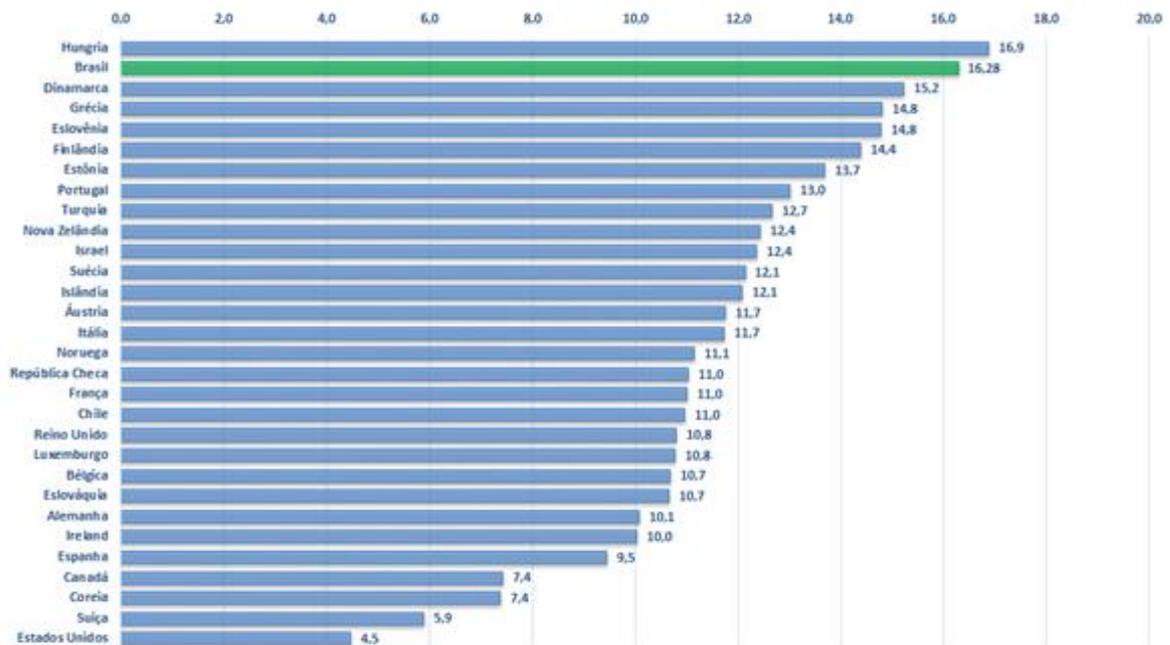


Gráfico 03 – Dados da carga tributária incidentes sobre bens e serviços nos Países da OCDE  
Fonte: OCDE

Por outro lado, se a base de incidência comparada consistir na renda, o Brasil ocupa a última posição, tributando-se em menor escala referida atividade com percentual de apenas 5,85%, sendo 33,20% o percentual arrecadado pela Dinamarca, que ocupa o primeiro lugar nesse perfil entre os países da OCDE (Gráfico 04).

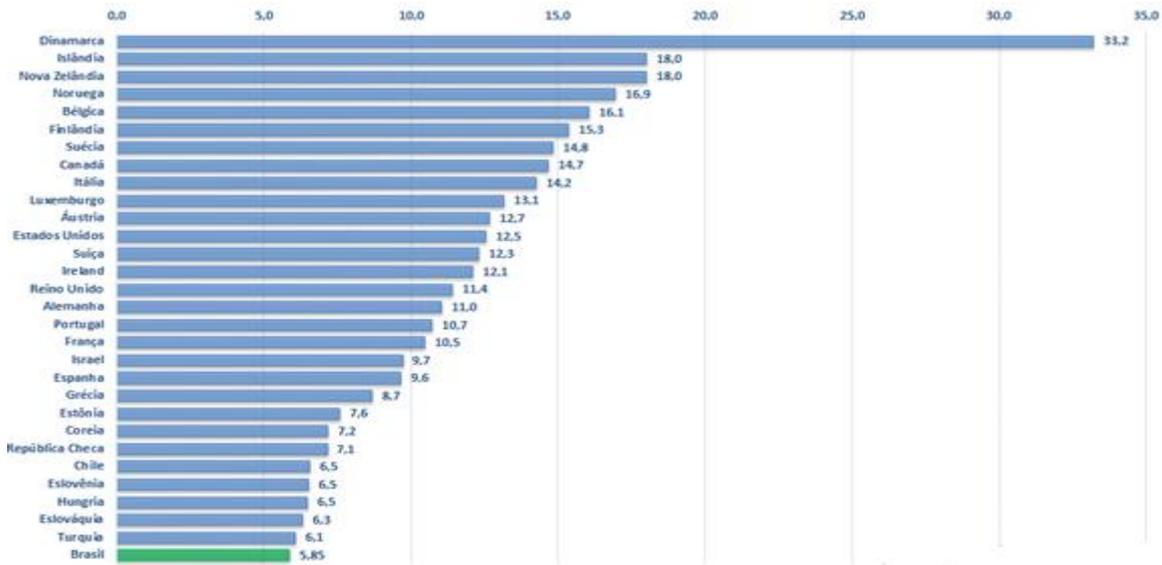


Gráfico 04 – Dados da carga tributária incidentes sobre a renda nos Países da OCDE  
Fonte: OCDE

Em relação à propriedade, para se ter noção do quantitativo arrecadado por meio de tributos que a utilizam como fato gerador, basta analisar o Imposto Territorial Rural (ITR), de competência federal. Ainda que a extensão geográfica do Brasil se mostre potencialmente eficaz ao recolhimento de contribuições fiscais, este imposto assume percentual irrisório do valor global auferido a título de tributos.

A participação do Imposto Territorial Rural (ITR) tem incidência insignificante. Os dados disponibilizados pela Receita Federal desde 1995 a 2012 mostram que sua colaboração está na faixa de 0,04% da arrecadação total. A explicação deste caso tem relação com as alíquotas iniciarem em 0,03%, podendo chegar a 20%, a depender da área total do imóvel rural e seu respectivo grau de utilização. Não passa despercebido que o Brasil é um país extenso, conformado por vastas áreas rurais. O incremento da arrecadação deste imposto oportunizaria maior progressividade tributária (AVILA *et al.*, 2015).

Considerando a arrecadação tributária segundo a fonte que lhe serve de substrato, portanto, verifica-se que renda, propriedade e consumo estão sujeitos a diferentes níveis na composição de recursos públicos, ora ocupando altos índices de expropriação fiscal ora satisfazendo pequeno percentual de destinação de capital ao erário. Esse desequilíbrio, marcado pela inconstância de parâmetros entre os distintos fatos tributáveis, é fruto de uma

política fiscal cujos desígnios estatais sucedem a indicação de fato tributável, evidenciando uma tendência de se onerar em maior escala as práticas regulares sociais, como o consumo, que, invariavelmente, todos os indivíduos estão sujeitos.

A opção de política fiscal adotada pelo Brasil de contemplar o consumo como principal elemento de tributação, todavia, corrobora a culminação de uma tributação cuja incidência é maior sobre a parcela mais pobre da sociedade.

## **2.5 Tributos diretos e indiretos: da progressividade à regressividade fiscal**

O sistema tributário brasileiro é composto por diversas espécies de tributos, expressando cada um deles finalidades e formas de arrecadação diversas. Os impostos, taxas, contribuições sociais, empréstimos compulsórios e contribuições de melhoria, integrantes da designação genérica tributo, são instituídos a partir de critérios previamente estabelecidos e que não se coincidem entre si. Todos eles, em outras palavras, são criados com finalidade específica, devidamente representada por meio dos parâmetros definidos em lei, afinal, de nada justificaria a diferenciação entre várias espécies tributárias se não para definir o fim a que cada um se destina.

Em que pese propostas como a instituição de um tributo único venham ganhando força em outras nações soberanas, no Brasil, ainda persiste a diversidade de espécies tributárias, que, de um modo geral, até aparentam razoável número, apenas cinco, mas que se subdividem num expressivo número de contribuições fiscais, conforme já demonstrado.

Para compreender como cada tributo possui peculiaridades que as diferenciam das demais, diversas classificações evidenciam a natureza a que cada espécie está vinculada. Dentre elas, dá-se destaque à classificação tributária quanto à forma de percepção. Segundo essa classificação, o sistema tributário brasileiro é composto por tributos diretos, que recaem diretamente sobre a renda e propriedade dos contribuintes, e por meio de tributos denominados indiretos, notadamente quando a sua incidência não se caracteriza pela análise direta do patrimônio daqueles que arcam com seus custos. Nos tributos que se dizem diretos, o fato gerador do tributo incide diretamente no próprio contribuinte, de tal modo que sendo este responsável pela prática da sua causa de incidência é ele também responsável pelo recolhimento do tributo. Os tributos indiretos, por sua vez, se distinguem dos diretos, pois o contribuinte que motivou a hipótese de incidência transfere o encargo do seu recolhimento a um terceiro, um contribuinte de fato. O primeiro, portanto, designado como contribuinte de direito, embora tenha preenchido os requisitos legais para a incidência tributária, satisfazendo

todos os parâmetros para seu enquadramento fiscal, não é responsável pelo seu pagamento. Esta etapa do ciclo tributário é transferido a um terceiro, o contribuinte de fato.

O imposto direto é aquele que não repercute, uma vez que a carga econômica é suportada pelo contribuinte, ou seja, por aquele que deu ensejo ao fato imponible (exemplos: IR, IPTU, IPVA, ITBI, ITCMD, etc.).

Por outro lado, o imposto indireto é aquele cujo ônus tributário repercute em terceira pessoa, não sendo assumido pelo realizador do fato gerador. Vale dizer que no âmbito do imposto indireto, transfere-se o ônus para o contribuinte de fato, não se operando o contribuinte de direito (exemplos: ICMS e IPI) (MELO, 2008, p. 62).

Considerando os aspectos materiais sujeitos à tributação, a renda e a propriedade costumam ser qualificados como diretos, enquanto os incidentes sobre o consumo estão mais próximos da percepção indireta. A própria natureza desses aspectos deixa claro que enquanto a renda e a propriedade, componentes de seu capital, são controlados e geridos pelos próprios contribuintes, o consumo se estabelece por meio de uma série de atos sequenciais, que vão desde a sua fabricação ao seu consumo final, sendo seu pagamento satisfeito pelo último a participar da cadeia produtiva, o consumidor.

Quando a tributação é indireta, caso dos tributos incidentes sobre o consumo, o “valor do imposto é embutido no preço da mercadoria e do serviço e, assim, o contribuinte *de jure* transfere o respectivo encargo ao contribuinte *de facto* – o adquirente da mercadoria ou serviço” (COSTA, 2009, p. 368). Por essa razão, os tributos indiretos não são capazes de avaliar a capacidade financeira do adquirente, apropriando-se indistintamente do mesmo valor tributário em relação aos contribuintes.

São duas as razões de sua subsistência, sendo uma por critério de eficiência administrativa e outra por impedir sua sonegação.

A primeira [vantagem] está relacionada com o critério de eficiência. [...] Ao Estado caberá, apenas, controlar um determinado número de pessoas jurídicas, o que eliminará a necessidade de controle sobre todo o universo de consumidores, ao contrário do que se passa, por exemplo, na tributação sobre a renda. [...] A segunda vantagem está relacionada com o fato de que se um determinado contribuinte sonegar o imposto incidente sobre os seus ganhos, será inexoravelmente tributado quando consumir bens ou serviços (FALCÃO, 2003, p. 74).

Aos tributos diretos, a legislação brasileira previu, como instrumento de controle à capacidade contributiva, a técnica da progressividade, por meio da qual é possível o controle de alíquotas dos tributos segundo o grau de riqueza do contribuinte. Se ele auferir maior renda, progressivamente se aumenta o valor tributário a ser recolhido. Essa mesma técnica, porém,

não se aplica aos tributos indiretos, onde os valores a serem pagos a título fiscal encontram-se embutidos na mercadoria adquirida pelo consumidor final.

Os tributos diretos, portanto, se aproximam mais da progressividade em relação aos de natureza indireta, que, por sua vez, se qualificam como regressivos. Isso acontece na medida em que a capacidade contributiva é objeto de análise nos tributos diretos, enquanto nos indiretos não há qualquer indicativo acerca das condições financeiras dos sujeitos, que contribuem sempre com os mesmos valores. Isto ocorre, por exemplo, na aquisição de mercadorias e na prestação de serviços, onde qualquer cidadão, independente da sua condição econômica, está sujeito ao pagamento de um valor que não se modifica pelas suas circunstâncias pessoais. A aquisição de uma mesma mercadoria por um contribuinte com maior poder aquisitivo, e que, portanto, possui maior capacidade contributiva, é indiferente em relação ao de menor capacidade financeira, que deveriam contribuir em menor escala.

Ocorre que a receita fiscal do Brasil, onde é somada toda a arrecadação tributária, é composta por mais da metade pela incidência em produtos de consumo (53%), sendo a renda, por outro lado, tributada em menor escala (25%), provocando a regressividade do sistema e penalizando os mais pobres<sup>17</sup>.

## **2.6 A (in)justiça distributiva do sistema tributário nacional**

A desigualdade no Brasil é tema recorrente em debates nacionais e internacionais. Em que pese ser de aparente constatação, inúmeros estudos nos auxiliam a entender como essa situação vem se intensificando a cada dia. Basta observar que a distribuição de renda no país assume flagrante assimetria, privilegiando um pequeno grupo de indivíduos cujas prerrogativas e vantagens são substancialmente desproporcionais aos ônus atribuídos à grande maioria da população.

Não seriam necessários grandes esforços para se ter uma noção de como a distribuição de renda, no Brasil, mostra-se tão heterogênea. Não obstante, para analisar como o quadro social brasileiro é fruto de profundas injustiças, alguns dados de natureza empírica evidenciam com maior clareza a realidade nacional.

Em trabalho realizado pela *World Wealth and Income Database (WID.WORLD)*<sup>18</sup>, Morgan (2017), orientado por Thomas Piketty, inaugurou uma nova metodologia de análise

---

17 Dados apurados pela Oxfam Brasil, com base em cálculo de informações da Receita Federal do Brasil – Secretaria do Tesouro Nacional, CONFAZ e IBGE.

18 Banco de Dados de Riqueza e Renda Mundial.

de dados sociais, comparando as informações declaradas à Receita Federal para fins de imposto de renda<sup>19</sup> às estatísticas extraídas do IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística) através do PNAD (Pesquisa Nacional de Amostra por Domicílios)<sup>20</sup> para calcular o PIB (Produto Interno Bruto). A fim de obter resultados mais precisos na indicação dos níveis da desigualdade brasileira, considerando o fato de que o PNAD analisa apenas as rendas dos assalariados, excluindo demais ganhos, Morgan registrou que entre o período do ano de 2000 ao ano de 2015, o grupo do 1% mais rico do Brasil, equivalente a 1,4 milhão de indivíduos, possuía a renda média de US\$ 541 mil ao ano, sendo responsáveis pela participação da renda doméstica em níveis superiores a 50% de tudo que é auferido pelos brasileiros. O gráfico 5 evidencia a participação na renda brasileira segundo diferentes estratos sociais.

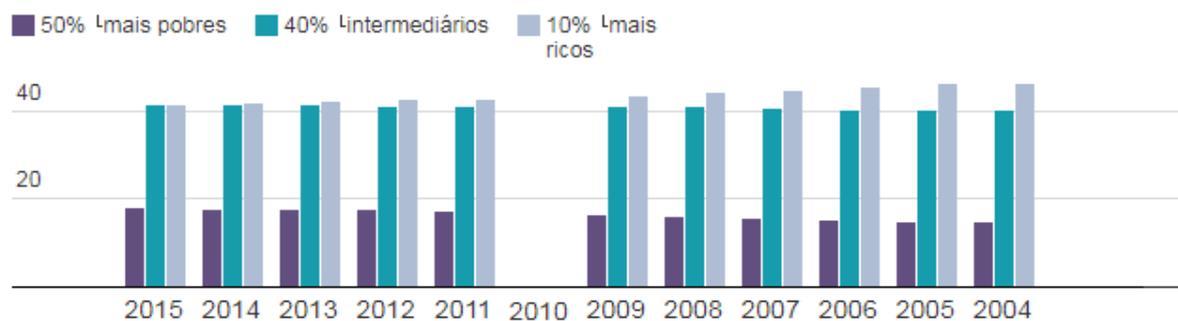


Gráfico 5 – Participação na renda nacional no Brasil  
Fonte: Banco de Dados de Riqueza e Renda Mundial

A concentração de renda no Brasil é superior, aliás, a diversas nações, inclusive em relação a grandes potências econômicas, como Estados Unidos, China e França, em que os 10% dos mais ricos participam em níveis bem inferiores aos apresentados no Brasil<sup>21</sup>.

Esse mesmo estudo chama atenção para outras características da distribuição de renda nacional, como a área profissional, gênero e raça. Segundo tal levantamento, os profissionais da engenharia, juízes, empresários, executivos e médicos estão mais próximos de alcançar o topo dos brasileiros mais ricos, sendo, por outro lado, extremamente difícil que

19 A Receita Federal do Brasil só começou a divulgar os rendimentos declarados pelos contribuintes no ano de 2015 de forma agregada.

20 A Pesquisa Nacional de Amostra por Domicílios (PNAD) consiste no levantamento realizado anualmente pelo IBGE, desde 1976, para coletar dados socioeconômicos por meio de critérios diversos, como população, educação, trabalho, rendimento e habitação.

21 No ano de 2014, para se ter uma ideia, os 10% mais ricos do Brasil participaram em 54,90% da renda nacional, enquanto os mesmos 10% da população mais rica dos Estados Unidos, China e França apresentaram, respectivamente, 47%, 41,30% e 32,6%.

um professor chegue próximo a esse patamar. Quanto ao gênero, os homens também se encontram nos estratos sociais mais elevados, sendo ainda mais favorecido se ele for branco.

[Esses dados] evidenciam que a concentração de renda e patrimônio, a partir dos dados tributários, é mais dramática do que a revelada apenas com base nas pesquisas domiciliares (PNAD e POF). Isso sugere que as modificações ocorridas na distribuição de renda no país, a partir do ano 2000, com base no Coeficiente de Gini, não alteraram questões estruturais da concentração da renda e do patrimônio, limitando seus efeitos apenas sobre as rendas daqueles que vivem dos rendimentos do trabalho (INESC, 2016, p. 42).

As diferenças sociais não param, todavia, em questões envolvendo profissão, raça ou gênero. A análise dos rendimentos médios mensais pelas famílias de cada região do país evidencia uma nova forma de desigualdade: a desigualdade regional. Isso porque, segundo dados colhidos pelo IBGE, os percentuais auferidos por famílias residentes nas regiões Sudeste, Sul e Centro-oeste mostram-se significativamente superior aos apresentados nas regiões Norte e Nordeste do Brasil (Tabela 03).

Grandes Regiões, Unidades da Federação e Regiões Metropolitanas	Rendimento médio mensal familiar per capita dos arranjos familiares com rendimento				Relação entre os rendimentos médios (B/A)
	Em reais (R\$)		Salário mínimo		
	20% mais pobres (1º quinto) (A)	20% mais ricos (5º quinto) (B)	20% mais pobres (1º quinto) (A)	20% mais ricos (5º quinto) (B)	
Brasil	204	3 215	0,30	4,74	15,8
Norte	144	2 184	0,21	3,22	15,2
Nordeste	120	2 087	0,18	3,08	17,4
Sudeste	287	3 720	0,42	5,49	13,0
Sul	323	3 460	0,48	5,10	10,7
Centro-Oeste	279	3 957	0,41	5,84	14,2

Tabela 03 – Distribuição percentual dos rendimentos familiares, por rendimento familiar per capita, segundo as Grandes Regiões

Fonte: IBGE, Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios

Mesmo quando os rendimentos de todos os estratos sociais foram elevados a partir do crescimento da economia e da adoção de políticas públicas inclusivas, registrados entre os anos de 2004 a 2008, a desigualdade social, ainda que em níveis inferiores, continuou a persistir. Se a análise tiver como referência o ano de 1988, data em que a Constituição da

República<sup>22</sup> vigente foi promulgada, a parcela da população brasileira considerada abaixo da linha da pobreza<sup>23</sup> diminuiu de 37% para 10% e ainda assim a concentração de renda no topo da pirâmide social manteve-se estável (SOUZA, 2016).

A injusta distribuição de renda evidencia por si só a desigualdade social que assola o Brasil, sendo que esse quadro resulta de uma série de outros reflexos e consequências, todos eles contribuindo para a acentuação dos desníveis já existentes. Dada a multiplicidade de ações de estímulo ao desenvolvimento social, a redução da desigualdade brasileira poderia ser minimizada pela adoção de políticas diversas, tais como mudanças no sistema tributário.

Embora difícil apontar para um único motivo da concentração de renda e desigualdade social no Brasil, a carga tributária pode ser considerado um dos elementos que contribui para essa situação. Isso porque o sistema tributário brasileiro encontra-se estruturado de forma a permitir que os ônus da tributação sejam suportados, em termos proporcionais, pelos trabalhadores, especialmente aqueles na base da pirâmide social, comprometendo a justiça fiscal que lhe é esperada.

Segundo estudo realizado pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), a tributação brasileira não se mostra compatível com a justiça distributiva. Os ônus suportados pelos contribuintes são proporcionalmente maiores em relação aos mais pobres, contribuindo para a regressividade do sistema. Utilizando-se o salário mínimo como referência, famílias cuja renda seja de até dois salários mínimos arcam, em média, com 48,8% com pagamento de tributos, enquanto aquelas que auferem acima de trinta salários mínimos mensais contribuem com apenas 26,3% de sua renda a título de contribuições tributárias. Os cidadãos mais pobres comprometem 197 dias de trabalho para pagamento dos tributos que lhe são devidos, sendo que os detentores de maior capacidade econômica trabalham proporcionalmente 106 dias para a mesma finalidade (Tabela 04).

---

22 Entre os objetivos nacionais definidos expressamente pela Constituição Brasileira está a erradicação da pobreza e redução das desigualdades sociais e regionais (artigo 3º, inciso III).

23 A definição do grupo que se encontra inserido abaixo da linha da pobreza é realizada por meio de critérios adotados pela Organização Mundial da Saúde (OMS) e Organização das Nações Unidas para Alimentação e Agricultura (FAO) com base numa estimativa de valor de uma cesta de alimentos cujos componentes nutritivos sejam suficientes para suprir uma pessoa. Atualmente, segundo o Banco Mundial, 16 milhões de brasileiros vivem nessa faixa.

Renda Mensal Familiar	Carga Tributária Bruta – 2004	Carga Tributária Bruta - 2008	Dias Destinados ao Pagamento de Tributos
até 2 SM	48,8	53,9	197
2 a 3	38,0	41,9	153
3 a 5	33,9	37,4	137
5 a 6	32,0	35,3	129
6 a 8	31,7	35,0	128
8 a 10	31,7	35,0	128
10 a 15	30,5	33,7	123
15 a 20	28,4	31,3	115
20 a 30	28,7	31,7	116
mais de 30 SM	26,3	29,0	106
<b>CTB, segundo CFP/DIMAC</b>	<b>32,8</b>	<b>36,2</b>	<b>132</b>

Tabela 04 – Distribuição da carga tributária brasileira segundo a faixa de salário-mínimo  
Fonte: IPEA

No caso brasileiro, como ainda há um resistente elemento de regressividade da tributação, por mais que se elevem os tributos que recaiam diretamente sobre a renda, propriedade e capital, ainda subsiste elevada carga tributária que incide indiferentemente entre os ricos e pobres nos chamados tributos indiretos, que se deslocam com força predominante sobre os bens de consumo. Se um mesmo produto é adquirido por diferentes pessoas, ainda que elas possuam níveis salariais distintos, o valor suportado a título de pagamento do tributo, por se encontrar embutido na própria mercadoria, não se modifica, perpetuando um ciclo pelo qual o ônus suportado pelo mais pobre é proporcionalmente superior àquele com maior disponibilidade financeira.

Os impostos que se materializam pelo consumo “possuem a característica de obter a mesma alíquota para todos os segmentos sociais, dessa forma, a oneração de grupos médios e de baixa renda é superior em termos relativos” (AVILA *et al*, 2015, p. 9). Isso faz com que os mais pobres paguem, em média, “44% mais imposto, em proporção à sua renda, que os ricos. Embora os 10% mais pobres não paguem Imposto de Renda, consomem bens com altas cargas de impostos indiretos” (POCHMANN, 2011, p. 1).

Além disso, ao possuir efeitos cumulativos, alguns impostos e contribuições incidentes sobre o consumo transferem seus preços aos próprios produtos e serviços, afetando ainda mais o consumidor, diminuindo o consumo e consequentemente criando entraves ao crescimento econômico e ao desenvolvimento social.

Aliado à regressividade fiscal, inúmeros fatores também contribuem para o crescimento da desigualdade. Se não bastasse o pagamento proporcionalmente elevado aos mais pobres, não é incomum a utilização de mecanismos elisivos como forma de diminuição

da carga tributária incidente. Embora não se trate de medida ilegal<sup>24</sup>, a contratação de escritórios de advocacia e contabilidade especializados tornou-se alternativa comum aos detentores do poder, mas que em razão dos seus altos custos seu cesso torna-se restrito apenas a esse público. A burocracia fiscal tornou-se, pois, tendência combatida apenas pelos mais ricos, que contratam agentes especializados para decifrar legislações e encontrar alternativas de pagamento de tributo em alíquotas inferiores. Exemplo disso se dá pela criação de organizações privadas de modo a ser aplicada a incidência tributária própria de pessoa jurídica, mesmo sendo o serviço prestado por pessoa física, afinal, os percentuais aplicáveis pela prestação de serviço individualizada, de até 27,5%, é superior aos suportados por agentes empresariais, de 9% a 15%.

A isenção de impostos sobre lucros e dividendos de sócios de empresas é outra medida que merece ser analisada<sup>25</sup>. Esse arranjo legislativo contribui para que os brasileiros mais ricos, detentores de verdadeiras fortunas, sejam dispensados do pagamento de qualquer imposto, ficando livre das suas obrigações fiscais. Segundo levantamento da própria Receita Federal, em 2015, o valor deixado de arrecadar por conta dessa isenção foi de R\$ 258,62 bilhões<sup>26</sup>. Os brasileiros cujos rendimentos mensais superem 80 salários mínimos são beneficiados, em média, com 66% do seu montante em isenções, enquanto que a isenção dos que recebem de 3 a 20 salários mínimos chega a apenas 17%.

A incidência irrisória de tributos sobre a herança é também incoerente com a justiça fiscal, sendo de, no máximo, 8%. Conforme já mencionado, dada a possibilidade de se aferir o valor real do bem tributado, a incidência de impostos sobre a renda ou a propriedade permite ao legislador contemplar regras consoantes com os princípios de justiça, sendo a capacidade contributiva elemento essencial para a sua consagração. Por tal razão, mostra-se salutar que tributos que recaíam sobre tais aspectos materiais sejam dimensionados proporcionalmente ao seu grau de riqueza, contribuindo na medida da sua disponibilidade.

A propriedade, servindo de fato gerador tributário, também é pouco onerado, sendo muitas vezes até dispensado. Em que pese a significativa extensão geográfica nacional,

---

24 Ilegalmente, a sonegação fiscal também apresenta números assustadores, chegando a aproximadamente R\$ 275 bilhões apenas no 2016, conforme dados do SINPROFAZ (Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda).

25 A isenção mencionada foi criada pela Lei Federal nº 9.249 de 1995, que prevê em seu artigo 10: “Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior”.

26 Levantamento feito pelo Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros no relatório de Grandes Números IRPF – Ano-calendário 2015, Exercício 2017.

o Imposto Territorial Rural (ITR), que haveria de incidir, no mínimo, em 35% do território nacional<sup>27</sup>, satisfaz apenas 0,06% da receita tributária global, conforme levantamento do IESC (Instituto de Estudos Socioeconômicos). Algumas propriedades móveis sequer são tributadas, como helicópteros, iates, lanchas e jatos.

Vários são os fatores de injustiça tributária. Isso tudo sem considerar as diversas medidas não implantadas, como o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), que apesar de ter sido instituído pela Constituição Federal, ainda em 1988, até hoje não foi regulamentado, impedindo sua cobrança até os dias atuais.

A carga tributária brasileira é marcada, portanto, por diversas injustiças econômicas, a exemplo da adoção hegemônica de tributos indiretos na carga tributária nacional. A ausência das condições pessoais do contribuinte no cálculo do montante a ser pago a título de tributação afasta a equidade enquanto fenômeno a ser alcançado. Do mesmo modo, a adoção de medidas que se encontrem em desarmonia com a justiça fiscal corroboram apenas para a elevação da desigualdade social.

---

27 IBGE - Senso Agropecuário 2006.

### 3

## **Reforma Tributária e Justiça Distributiva**

No presente capítulo discute-se a necessidade de uma nova reforma tributária, verificando em que medida as reformas adotadas ao longo da história brasileira e os projetos de alteração da Constituição em trâmite no Congresso Nacional no período recente são capazes de cumprir a justiça distributiva de maneira eficiente. Merece registro, porém, que a tentativa de analisar os parâmetros de justiça distributiva na história das reformas pretéritas decorre muito mais dos aspectos políticos e socioeconômicos do que propriamente da efetiva distribuição de bens e vantagens entre toda a população. Isso porque, conforme apresentado, pode ser considerada recente a preocupação em garantir a concretização da justiça distributiva no Brasil, tendência verificada mais fortemente após a Constituição de 1988. Por outro lado, os aspectos históricos assumem importante – senão fundamental – papel na análise de como os acontecimentos passados justificam a adoção dos parâmetros adotados nas reformas tributárias atuais, cujas medidas foram apenas aprimoradas, mas que estão ligadas aos mesmos anseios. Considerando que a Constituição de 1988 inspirou o pensamento democrático brasileiro, optou-se por analisar, separadamente, as reformas tributárias anteriores e posteriores à Carta Constitucional. Quanto à análise das reformas tributárias que ganham força no cenário atual, não foi objeto de verificação o modo pelo qual referidas propostas podem impactar no cenário econômico ou nas finanças públicas – que não consistem no objeto da presente pesquisa –, mas tão somente se a natureza das proposições elaboradas se conformam com a ideia de justiça distributiva. Considerando que eventual reforma tributária se dará diretamente pela via constitucional ou indiretamente, por sua própria interpretação, discute-se a possibilidade de refletir sobre a mudança da estrutura tributária ainda no âmbito da ordem constitucional vigente, que se caracteriza por um sólido sistema de proteção social.

### **3.1 Por que reformar o sistema tributário brasileiro?**

A desigualdade de renda, provocada pela má distribuição de recursos públicos, aliado aos níveis de pobreza registrados em estatísticas oficiais, evidenciam que a distribuição de bens no Brasil merece atenção. Os recursos arrecadados pelo Estado e sua consequente aplicação são fundamentais para cumprir tal propósito, só havendo justiça quando houver

regular compatibilidade entre os valores objeto de recolhimento e a devida distribuição de vantagens e prejuízos à toda população.

Sendo várias as fontes estatais de arrecadação, a dificuldade em promover políticas públicas distributivas esbarra muitas vezes na complexidade do próprio sistema. Ao lado da multiplicidade de condutas exigidas legalmente, o jogo de interesses das forças de capital não raras vezes impõe um ciclo produtivo direcionado ao acúmulo de riqueza, enfraquecendo as políticas de redução da desigualdade.

Sujeitando-se como agente econômico, ao responder os estímulos do processo de acumulação privada, e como agente político, legitimando as condutas de todas as classes sociais, o Estado possui o dever de adaptar, racionalmente, tudo do que dispõe para suprir a pluralidade das demandas sociais. A determinação dos instrumentos postos à disposição do Estado, fruto do acúmulo de forças atuantes no sistema, nem sempre mostra-se comprometido em manter políticas sociais e redistribuição dos recursos.

A onda do neoliberalismo iniciada a partir dos anos setenta, aliada ao incremento da globalização, impuseram uma nova arquitetura para o Estado. Em consequência, os sistemas tributários não se mostram alheios às metamorfoses do meio econômico, político e social nos quais foram elaborados (FALCÃO, 2003, p. 67).

No sistema tributário, esse jogo de interesses pode ser facilmente dissimulado pelo extenso número de possibilidades de fazer fluir o processo de acumulação de capital a partir do suposto respaldo às políticas econômicas. O argumento de que o avanço econômico encontra-se vinculado à forma de utilização de recursos provenientes da arrecadação fiscal é frequentemente utilizado pelos governos para se eximir do cumprimento das medidas sociais a que estão obrigados.

Não se pode negar que os tributos podem resultar no crescimento interno da economia, permitindo a ampliação de investimentos nacionais e gerando uma expectativa de crescimento maior. A maior dificuldade está na sua utilização como instrumento de defesa social ao contribuir para a redução dos níveis de desigualdades. Adotando-se critérios de equidade, a premissa de utilização tributária nas demandas sociais poderia cumprir a natureza distributiva do Estado, uma das suas funções perante a coletividade. A conformação desses dois pilares, passando pelo fortalecimento da economia à distribuição equânime dos recursos que lhe são provenientes, passa não só pela mudança das ações tomadas pelo governo, mas pela própria reestruturação do sistema tributário, fonte de profundas distorções e desequilíbrios.

Além da finalidade arrecadatória da tributação, existem ainda as finalidades política, econômica e social. Os fins políticos referem-se à relação governante-governado ou à cidadão-contribuinte, que dizem respeito à noção de legitimidade tributária. A finalidade econômica vislumbra a tributação como política pública para a alocação de recursos, com a clara finalidade de estabilização da economia. Já a finalidade social [...] relaciona-se com a função redistributiva da tributação (VIOL, 2011, p. 11)

A criação de um novo modelo de tributação só será alcançado mediante a compreensão do atual quadro fiscal e, sobretudo, se vislumbrada enquanto mecanismo de controle social, não meramente de crescimento econômico. A dissociação desses conceitos mostra-se salutar para enxergar uma mudança de sentido dos rumos fiscais, concentrando o espírito das políticas dessa natureza num ambiente onde o indivíduo constitua agente principal. Isso porque, não obstante o propósito da criação de tributos como instrumento de promoção social, ainda permanece a necessidade de aprimorar o senso coletivo pelo qual os próprios indivíduos, além de exercerem diretamente o papel contributivo, sejam também destinatários das políticas fiscais, uma vez que “a tributação traz, em si própria, a finalidade distributiva por definir, na origem, quem deve sustentar o financiamento do Estado, e em quanto deve colaborar” (VIOL, 2011, p. 11).

A mudança do sistema tributário pode ocorrer ou pela alteração da sua estrutura ou pela modificação da forma de aplicação dos recursos arrecadados. A compatibilização da incidência de tributos segundo o perfil socioeconômico da população, atendendo os anseios de mudança estrutural do sistema, é instrumento efetivo na promoção do desenvolvimento social. O mesmo não pode ser dito em relação a alocação de recursos públicos, onde mesmo que se produza acentuada arrecadação, uma série de injustiças podem ser produzidas. Numa análise comparada, observando-se a estrutura de incidência tributária no Brasil e de demais países que compõem a OCDE, algumas evidências também podem ser tomadas quando associada a forma de tributação interna às taxas de crescimento (Tabela 05).

Incidência	Brasil	Países		
		Renda alta	Renda média-alta	Renda média-baixa
Tributação sobre lucro e receita – pessoa jurídica	3,38	2,80	2,75	2,98
Tributação sobre lucro e receita – pessoa física	3,91	7,66	1,84	2,02
Contribuições sociais	9,21	9,15	5,09	2,83
Tributação sobre propriedade	2,10	1,90	0,83	0,51
Tributação sobre bens e serviços	15,71	10,60	12,46	9,39
Outros	1,30	4,58	0,02	0,24
<b>Total sobre o PIB</b>	<b>35,61</b>	<b>36,69</b>	<b>22,99</b>	<b>17,97</b>

Tabela 05 – Incidência Tributária em comparação internacional OCDE  
Fonte: OCDE e Banco Mundial

Conforme se verifica da Tabela 05, o Brasil apresenta níveis semelhantes de arrecadação tributária comparada ao PIB interno em relação aos países de renda alta. Mas embora apresentem estruturas similares, no Brasil, a tributação sobre o consumo mostra-se superior aos demais e isso se deve justamente pela má alocação de recursos públicos, mostrando que uma reforma por essa via dificilmente alcançará resultados efetivos.

Em países como o Brasil, de economia em crescimento, a perpetuação de uma elevada carga tributária “conspira contra a eficiência alocativa da economia, em especial quando os recursos gerados pelas receitas tributárias poderiam ser aplicados em investimentos produtivos, gerando desenvolvimento” (GIAMBIAGI *apud* RABELLO *et al*, 2015, p. 33).

Os índices nacionais de desigualdade social e distribuição de renda, que caracteriza uma das sociedades mais desiguais do mundo, seriam necessários por si só para se pensar numa reestruturação sistêmica capaz de atenuar as diferenças de classe existentes e de distribuir a riqueza nacional com equidade.

Se faz necessário definir instrumentos adequados à capacidade institucional do Estado para a implementação de seus objetivos fundamentais. A utilização adequada da tributação revela-se como um problema central de ordem econômica, política e jurídica, isto é, o pleno conhecimento das espécies e das formas arrecadatórias disponíveis, bem como a criação de critérios finalísticos para sua utilização adequada do produto da arrecadação se constitui no desafio central para a obtenção de avanços importantes e significativos de ordem econômica, política e jurídica, na consecução dos objetivos de desenvolvimento social e distribuição justa de renda (FERNANDES; GASSEN, 2016, p. 358)

O tema reforma, todavia, não é fonte uníssona de consensos e aceitações, estando submetido a discussões políticas, econômicas, sociais e até mesmo territoriais. A tentativa de reformulação do sistema tributário gera conflitos de longo prazo.

Uma reforma tributária, além de promover maior equilíbrio distributivo entre as diferentes classes sociais, produziria “efeitos indutivos no comportamento dos contribuintes, estimulando-os a praticar condutas sintonizadas com os objetivos sociais, políticos e econômicos estampados na Constituição” (FERNANDES; GASSEN, 2016, p. 373).

Uma efetiva reforma tributária, portanto, consiste num importante instrumento de erradicação de desigualdades, sendo que a implementação de medidas de caráter distributivo contribuiria para a retomada do desenvolvimento social. Esse desejo, que já faz parte do senso público brasileiro, tem sido discutida há anos e por inúmeras formas. Não só não a alcançamos como sequer temos esperança de que uma efetiva reforma sistêmica virá ao longo

dos próximos anos, sobretudo porque seria pouco provável que o enfrentamento desse desafio se dê justamente em meio a uma crise econômica e política do Estado brasileiro.

### **3.2 Reforma tributária e Constitucionalismo**

Para discutir a relação entre tributação e justiça distributiva, o constitucionalismo, enquanto categoria para fazer a mediação, revela-se fundamental quando o assunto é reforma fiscal. Na medida em que eventual modificação da estrutura tributária passa ou pela mudança da Constituição ou pelo simples respeito aos valores constitucionais quando a via eleita é a edição de uma norma infraconstitucional, qualquer tentativa de mudança de rumo da tributação deve estar consoante com as garantias que emanam da norma suprema. Não obstante a retomada da justiça distributiva percorra os caminhos constitucionais, é no seio da própria norma suprema que podemos compreender os principais desafios de eventual mudança.

A Constituição Federal de 1988, ao adotar a República Federativa, condicionou sua estrutura política num sistema de representação popular fundado na igualdade de todos os indivíduos perante a lei. Os que detém o poder representam a vontade do povo e por eles são constituídos, devendo o governo promover o bem-estar de todos os indivíduos.

Assim, não se compadece com a noção de República, o favorecimento de apenas alguns setores da sociedade. Ao contrário, como o Poder procede de todo o povo – já que, como pregoa Black, o governo republicano se baseia na igualdade política dos homens –, os agentes governamentais devem, *semper et ad semper*, zelar pelos interesses da coletividade e, não, de pessoas ou classes dominantes (COELHO, 2015, p. 45).

Entre as tarefas desempenhadas pelos Poderes da República, o respeito à coletividade merece especial atenção no exercício do Legislativo, mormente porque as funções do Judiciário e Executivo se vinculam ao estrito cumprimento da lei, fruto da atividade legiferante do legislador. Mostra-se salutar que a edição de normas vise em primeiro lugar o bem público, afastando-se qualquer proveito individual, medida que afrontaria os princípios gerais das instituições que representam todo o povo.

A discricionariedade legislativa, porém, embora seja inerente ao próprio exercício dessa função, pode suceder numa série de prejuízos quando preordenada de fundamentos privados, devendo ser esse escopo afastado por desvio de finalidade institucional, que, uma vez adotada, não se mostra capaz de alcançar o bem público. E na tributação não é diferente,

de nada justificando que os contribuintes paguem tributos senão para alcançar o bem-estar coletivo.

O que for para o bem público, e é o que exigem os princípios em que se apoia o governo representativo, compete à legislatura ao decidir, sob a responsabilidade dos seus membros para com os eleitores. [...] Constitucionalmente, pois, um tributo não pode ter outro escopo que o de instrumentar o Estado a alcançar o bem comum. A nosso ver, qualquer exação que não persiga esta finalidade é inconstitucional (COELHO, 2015, p. 46).

A forma como a Constituição determina seu regime de governo desempenha importante papel na persecução de finalidades mais coerentes com o bem-comum, mas a representação política sofre também pela influência de diversas forças do poder, não raramente influenciando a propositura de ações não condizentes com a satisfação da vontade coletiva. Sendo os Poderes Executivo e Legislativo eleitos pelo povo, todavia, a busca pelo atendimentos dos anseios da maioria é sempre o primeiro desígnio político, que, por confrontar posições minoritárias, expõe frequentemente a fragilidade da adoção de medidas tuteladas pelos direitos humanos, não sendo incomum que nos confrontos aos direitos da minoria o Judiciário também seja acionado a compor o debate.

De nada vale fazer uma Constituição, se ela não for obedecida. Não adianta haver lei para tudo, se não for respeitada. Daí a importância do Poder Judiciário. Este merece especial cuidado dos Constituintes, porque é a chave de todas as instituições. Elas só funcionam com o virtual ou atual controle do Judiciário (ATALIBA apud COELHO, 2015, p. 47)

Só há democracia, portanto, se as instituições políticas forem capazes de proteger os direitos humanos num modelo de mútua cooperação, evitando-se que eventual desajuste de um Poder da República sobre o bem-estar da coletividade possa ser reestabelecido imediatamente por outro Poder.

O fortalecimento das instituições políticas no Brasil é especialmente importante no âmbito da tributação, seja porque sua capacidade de atingir direitos coletivos é naturalmente manifestada ou porque seu emprego insatisfatório tende a gerar negativas consequências ao desenvolvimento social.

Estando sempre resguardado o papel do Judiciário, eventual reforma tributária dependerá diretamente do Executivo e do Legislativo, seja para propô-la, aprová-la ou simplesmente discutir os instrumentos fiscais a disposição estatal. Em qualquer caso, os valores supremos constitucionais devem ser respeitados, sendo certo que qualquer

modificação na estrutura tributária nacional só se mostra legítima se preservados os fundamentos precípuos da Constituição.

Como a Constituição Federal vigente adota um conjunto de princípios democráticos nunca experimentados no país, não seria possível que as reformas tributárias adotadas ao longo da sua égide tenham sido motivadas pelas mesmas circunstâncias pelas quais as reformas anteriores fundamentaram a necessidade de mudança. Para analisar esses motivos, é preciso investigar em que se basearam as principais reformas tributárias adotadas antes da Constituição de 1988 e também na sua vigência, analisando os motivos que serviram de justificativa para a reformulação fiscal.

### **3.3 Propostas de Reforma do Sistema Tributário *ex ante* e *ex post* Constituição de 1988**

A análise das reformas tributárias pode ser feita por diversas maneiras. A proposição de mudanças legislativas pode decorrer de fatores políticos, econômicos ou até mesmo resultantes de situações históricas excepcionais que marcaram um determinado contexto histórico. Outra importante análise da reforma tributária pode ocorrer pela apreciação dos motivos que serviram de justificativa para a adoção das medidas tomadas, devendo tais alegações, entretanto, se harmonizar com os preceitos da Constituição vigente à época da sua proposição.

Nesse sentido, considerando que a Constituição Federal de 1988 se notabilizou entre as cartas constitucionais brasileiras como a responsável por promover um significativo avanço no sistema democrático de proteção de direitos fundamentais humanos, civis e sociais, a apreciação das reformas tributárias anteriores e posteriores à sua vigência mostra-se importante instrumento de avaliação se o fortalecimento das garantias constitucionais é capaz de garantir a propositura de uma reformulação fiscal de caráter distributivo.

#### **3.3.1 Reformas tributárias anteriores à Constituição Federal de 1988**

Ao longo da história, vários foram os tributos criados no Brasil, sendo que as espécies tributárias atualmente vigentes nem sempre fizeram parte da história brasileira. O mesmo pode se afirmar em relação às garantias do contribuinte, que apenas foram asseguradas com o advento da ordem constitucional contemporânea.

No Brasil, desde sua formação, tivemos as Constituições de 1824, 1891, 1934, 1937, 1946, 1964 e 1988, tendo cada uma delas apresentado diversas bases de tributação que representava um dado período da história brasileira.

A primeira Constituição brasileira foi outorgada ainda no Brasil Império no ano de 1824 por Dom Pedro I. Àquela época, a República do Brasil tinha forte investimento no setor agrícola, tendo herdado do Império grande parte da organização tributária interna (MENDES, 2015). O favorecimento aos investimentos externos nesse setor assegurou vasta quantidade de receitas públicas advindas do exterior, tendo o imposto de importação, nesse momento da história brasileiro, relevante papel na arrecadação de receitas. Referido texto constitucional, porém, tratava da tributação em um único artigo<sup>28</sup>, que enunciava o pagamento de tributos proporcionalmente aos haveres de cada contribuinte. Desde essa época – mas não precisamente com esse nome – se falava em capacidade contributiva, porém, não era o que realmente acontecia, considerando que “o clero e a burguesia ascendente eram brindados com generosos benefícios e privilégios fiscais, sendo que, de outro lado, as classes menos favorecidas não eram agraciadas com tais privilégios” (MENDES, 2015, p. 35).

Mesmo sendo até os dias atuais a Constituição mais duradoura da história do país, a Constituição de 1824 em nenhum momento dos seus 65 anos de vigência esteve sujeita a uma reforma tributária. Não coincidentemente, também em nenhum momento pôde se verificar a prestação de uma justiça distributiva, muito pelo contrário, a idealização de um tributo exigível conforme a capacidade de cada contribuinte não passou de uma mera ineficácia normativa, onde os menos favorecidos eram os que mais contribuía para a manutenção do luxo real.

Em que pese sob a égide de referido sistema constitucional ter prosperado a desigualdade, a Constituição de 1891 reproduziu, sem nenhuma modificação substancial, a composição do sistema tributário adotado à época do Império, apenas tendo conferido maior autonomia financeira aos Estados e Municípios. A consolidação de um plano de separação das fontes de receitas fiscais da União, Estados e Municípios vinha da adoção do regime de federação em transição ao regime monárquico anteriormente estabelecido. Foram criados impostos de competência distinta entre cada ente federativo.

---

28 Art. 179. A inviolabilidade dos Direitos Civis, e Politicos dos Cidadãos Brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Imperio, pela maneira seguinte.

XV. Ninguém será exempto de contribuir pera as despesas do Estado em proporção dos seus haveres (redação original)

Ao governo central couberam privativamente o imposto de importação, os direitos de entrada, saída e estadia de navios, taxas de selo e taxas de correios e telégrafos federais; aos estados, foi concedida a competência exclusiva para decretar impostos sobre a exportação, sobre imóveis rurais e urbanos, sobre a transmissão de propriedades e sobre indústrias e profissões, além de taxas de selo e contribuições concernentes a seus correios e telégrafos. Quanto aos municípios, ficaram os estados encarregados de fixar os impostos municipais de forma a assegurar-lhes a autonomia. Além disto, tanto a União como os estados tinham poder para criar outras receitas tributárias (VARSAÑO, 1996, p. 2).

Além dos tradicionais tributos incidentes sobre o comércio exterior, renda e propriedade, a base tributária no país passou também, na vigência da Constituição de 1891, a ser composta por impostos que recaíam sobre outros fatos geradores. As reformas tributárias propostas nesse período tendiam a encontrar soluções potencialmente econômicas devido à frustrada redução na arrecadação do imposto de importação, dando início, porém, a uma longa trajetória de criação de tributos que visavam apenas o enriquecimento público. Esse texto constitucional ficou marcado, dentre outros fatores, por ter instituído pela primeira vez um tributo incidente sobre uma relação de consumo, o fumo, mas que anos mais tarde acabaria motivando a criação de um imposto geral incidente sobre as relações dessa natureza.

A criação de novos tributos registrada nesse período pode ser também considerada fruto da adoção do regime federativo pela Constituição de 1891, em que Estados e Municípios, pela primeira vez, ganharam autonomia financeira. A necessidade de crescimento do volume de receitas desses entes, agora autônomos, motivou a criação de novas fontes fiscais, que dado o insucesso das medidas adotadas originariamente no texto constitucional, tiveram de ser adotadas por meio de inúmeras reformas tributárias<sup>29</sup>. A consequência foi uma só: o crescimento exponencial da carga tributária sem a devida preocupação com a capacidade econômica do contribuinte em satisfazê-la.

Como o debate envolvendo a capacidade financeira dos Estados e Municípios se estendeu ainda durante muitos anos, a Constituição de 1934 também manteve seu foco principal a tentativa de distribuir fontes de receitas a cada ente federado. A autonomia dos Estados e Municípios foi fortalecida, passando ambos a ter competência privativa para estabelecer novos parâmetros de cobrança e arrecadação na medida dos seus interesses e disponibilidade (VARSAÑO, 1996).

A repartição de receitas tributárias também foi outra importante inovação do texto constitucional de 1934. Em que pese as situações expressamente previstas fossem restritas,

---

29 São exemplos de tributos criados durante a vigência da Constituição de 1891: Imposto de Renda Geral, Imposto de Fluxo Interno de Produtos, Imposto de Consumo, Imposto de Venda Mercantis e Imposto de Venda e Consignações.

valores arrecadados por um ente federativo poderiam ser transferidos a ente diverso por força constitucional.

Tanto a União como os estados mantiveram a competência para criar outros impostos, além dos que lhes eram atribuídos privativamente, mas tais impostos seriam arrecadados pelos estados que entregariam 30% da arrecadação à União e 20% ao município de onde originasse a arrecadação. Também o imposto de indústrias e profissões, cobrado pelos estados, teria sua arrecadação repartida entre estados e municípios, cabendo a cada um metade da mesma (VARSANO, 1996, p. 4).

Como a Constituição de 1934 proibiu expressamente a cobrança pelos Estados de imposto de exportação nas operações interestaduais, sua arrecadação, antes exponencial, foi em larga medida se reduzindo e dando abertura a outras fontes de receitas, entre elas o imposto de vendas e consignações, que passou a representar o principal recurso público. O principal reflexo dessa mudança foi o de que, já no final da década de 30 e início da década de 40, o imposto de importação deixou de ser o tributo de maior importância aos cofres públicos, sendo as relações de consumo ocorridas dentro do território nacional uma das principais fontes de arrecadação fiscal. Essa importante modificação marcaria, a partir de então, uma trajetória que até hoje está representada no cenário nacional: a hegemonia dos tributos de consumo.

Em virtude da Segunda Guerra Mundial, sua participação no total da receita federal reduziu-se bruscamente em 1942. A partir daí, ele deixou de ser uma fonte importante de receita para o governo federal, posto que, tendo tomado a forma de imposto específico desde 1934, não teve, em presença da inflação, seu valor reajustado. A pouca importância relativa da receita por ele gerada certamente facilitou a decisão de utilizá-lo principalmente como instrumento de política econômica a partir da década de 50 (VARSANO, 1996, p. 4).

Emergindo-se no espírito do Estado de Bem-Estar Social, por meio do qual o poder público passou a ter inúmeros direitos sociais a cumprir, a Constituição de 1934 ganhava fôlego para instituir novas espécies tributárias. Para além dos tributos, evidenciou-se a deflagração de obrigações fiscais de outra natureza, como “a taxa especial de benefício (nos moldes do que hoje conhecemos pela contribuição de melhorias), de taxas de saúde e de educação” (MENDES, 2015, p. 39).

Na área tributária, foram insignificantes as modificações introduzidas pela Constituição de 1937, que apenas três anos depois da Constituição antecedente, inaugurou um novo sistema constitucional brasileiro marcado por ideias autoritárias e ditatoriais.

A Constituição de 1946 também promoveu pequenas alterações no rol de tributos existentes, principalmente quantos aos de competência federal e estadual, que permaneceram inalterados. O constituinte, com a intenção de aumentar os recursos dos municípios, instituiu, todavia, dois novos impostos, um de selos municipais e o outro sobre indústrias e profissões, ambos de natureza municipal. Além disso, numa tentativa de estabelecer fontes alternativas de recebimento de recursos, criou novas regras de repartição de receitas fiscais, destinando aos entes políticos recursos provenientes do imposto de renda, de natureza federal, além do excesso de arrecadação estadual aos municípios.

Um importante dado que se extrai do sistema de contribuições tributárias adotado na Constituição de 1946 é a de que nos 20 anos seguintes à sua criação, os impostos domésticos sobre produtos chegaram a representar 65% de todas as receitas arrecadadas no país, sendo 45% do imposto de consumo da União, 90% do imposto de vendas e consignações dos Estados e 45% dos impostos municipais de indústrias e profissões (VARSAÑO, 1996, p. 6). Chama ainda mais atenção o fato de que importantes setores do consumo eram imunes ao pagamento de tributo, impressionando por tamanha dependência da arrecadação fiscal decorrente dos produtos e serviços afetos a esse gênero. Segundo seu artigo 15, parágrafo 1º, eram isentos do “imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica”.

Nessa altura, o imposto de importação já havia se transformado em um tributo de natureza extrafiscal, não mais de caráter meramente arrecadatório, passando a ser regido por normas de proteção doméstica reguladoras da entrada de mercadorias no país, não passando sequer a ser objeto de discussão em eventual reforma. A grande preocupação já era outra: aumentar a sobrecarga destinada a manutenção dos custos e despesas da estrutura da Administração Pública através do aumento sucessivo de impostos.

Mesmo representando fonte expressiva na arrecadação de receitas nacionais, os valores pagos a título de tributos sobre o consumo se mostraram insuficientes para liquidar todas as despesas dos entes federativos, sendo necessária a consolidação de uma reforma tributária, que veio a ocorrer ainda na década de 60. Além de reorganizar as finanças públicas e equacionar as receitas fiscais com os gastos públicos, também era objetivo da reforma a reestruturação dos órgãos de fiscalização fazendária, o que, segundo se estimava, elevaria os valores arrecadados.

Entre o período do Plano de Metas e o golpe civil-militar, houve tentativas de alterar a estrutura tributária brasileira, como o anteprojeto de Código Tributário Nacional. Entretanto, as forças políticas existentes não permitiam profundas alterações. Tais mudanças não foram legitimadas, pois desagradavam às forças políticas e econômicas que sustentavam o pacto de poder. A inadequação do sistema tributário levaria à redução forçada da atuação do Estado. Neste sentido, a questão tributária no governo Goulart estava inserida nas Reformas de Base. A reforma tributária constituía-se em atualizar o sistema tributário brasileiro que estava praticamente inalterado desde 1946. A pretensão da reforma era ampliar os impostos progressivos. (ÁVILA; CONCEIÇÃO, 2018, p. 1).

O governo de João Goulart promoveu o aumento progressivo da alíquota do Imposto de Renda, que passou vigorar com o percentual máximo alcançando os 65%, o maior da história, podendo esse fato ser apontado como “um dos fatores de instabilidade do governo Goulart, que encontrava crescente resistência dos grupos econômicos que se beneficiavam com alianças com o capital estrangeiro” (ÁVILA; CONCEIÇÃO, 2018, p. 1).

Como era esperado, as reformas propostas por João Goulart não prosperam, sendo rapidamente derrubada pelos governos que o sucederam.

Os governos militares subsequentes rechaçaram essas propostas ao implementarem a redução da escassa progressividade tributária. Uma das medidas desses governos foi a diminuição da alíquota máxima do IR concernente às pessoas físicas. Tais mudanças objetivavam incentivar a acumulação, garantir incentivos fiscais e financeiros para setores estratégicos e um novo modelo de federalismo fiscal. (ÁVILA; CONCEIÇÃO, 2018, p. 1)

No ano de 1966, depois de longos anos de reclamação, algumas delas registradas com apenas um ano da sua promulgação, o sistema tributário nacional foi, enfim, reformado, em grande parte, é verdade, para atender as demandas dos setores empresariais que sustentavam o regime de arrecadação fiscal, sobressaindo como a única medida capaz de “suprir parcela importante das necessidades dos recursos do setor público [...] e, ao mesmo tempo, de transformar o instrumento tributário numa poderosa ferramenta do processo de acumulação” (OLIVEIRA, 1981, p. 37). Entre as mudanças, destacam-se as seguintes: os órgãos fazendários foram estruturados com auxílio direto de uma comissão mista formada pelo próprio Ministério da Fazenda; o imposto de renda foi modificado para arrecadar maiores quantias; além de o imposto de consumo ter ganhado mais uma individualidade, dando origem a uma nova modalidade tributária, o imposto sobre produtos industrializados (IPI).

Assim, o objetivo fundamental do sistema tributário foi elevar o nível de esforço fiscal da sociedade de modo que não só se alcançasse o equilíbrio orçamentário como se dispusesse de recursos que pudessem ser dispensados, através de incentivos fiscais à acumulação de capital, para impulsionar o processo de crescimento econômico. Ao privilegiar o estímulo ao crescimento acelerado e à acumulação

privada - e, portanto, os detentores da riqueza - a reforma praticamente desprezou o objetivo de equidade (VARSANO, 1996, p. 9).

Mas a reforma de 1966 veio, dessa vez, em forma de uma legislação geral aplicável a todo sistema tributário. A lei número 5.172, promulgada em 25 de outubro de daquele ano, instituiu o Código Tributário Nacional (CTN), que até hoje encontra-se vigente. A concretização desse instrumento teve, em termos gerais, dois grandes reflexos: “mostrar o aprimoramento e a maior organicidade imprimida no sistema tributário, além da insofismável tendência à centralização do instrumento em mãos do Governo Central” (OLIVEIRA, 1981, p. 46). Em primeiro lugar, mostrou-se inegável a organização dos tributos em um único sistema, tendo o CTN cumprido com rigor a prometida ordenação sistêmica das figuras tributárias, eliminando a proliferação de tributos criados formalmente pelos governos como forma de fortalecer sua arrecadação. Mas no que diz respeito à determinação de competências políticas, saiu fortalecida a União, que passou a ter vigorosos instrumentos de controle da administração fiscal interna, além de lhe de ser concebido dez dos quatorze impostos existentes. Ao mesmo tempo em que o governo federal controlava a política tributária de incentivos fiscais era ele também o responsável pela definição dos objetivos do imposto estadual de consumo e mercadorias, limitando a autonomia financeira dos Estados em detrimento do suposto comando de gastos públicos.

Concedida em abundância, as isenções fiscais pouco a pouco evidenciavam ser ineficiente sua utilização enquanto instrumento de política econômica. Sua concessão já não mais seguiria o ritmo do crescimento econômico, deixando de ser utilizadas com tamanha frequência na medida em que a arrecadação pública se aproximava novamente do déficit.

A expansão da capacidade tributária do Estado, cuja necessidade foi rapidamente imposta pelo alargamento das funções exercidas pelo governo, elevou também o número de objetivos atrelados aos impostos, impossibilitando o efetivo cumprimento de todas elas.

É inegável que, tecnicamente, a Reforma apresentou um avanço e que as inovações introduzidas, além de imprimirem maior racionalidade ao sistema, permitiriam aumentar sua captação de recursos. [...] Reside, entretanto, na *utilização do instrumento*, e nas modificações efetuadas posteriormente, seus pontos questionáveis. A multiplicidade de objetivos, que passaram a ser perseguidos com os impostos, na ânsia de acelerar a acumulação ou mesmo de sustentá-la, tendera a conduzir, inevitavelmente, a conflitos que terminaram por anular alguns objetivos, especialmente os de cunho social (OLIVEIRA, 1981, p. 79).

Mesmo com todos seus desacertos, a reforma de 1966 foi capaz de, por pouco tempo, conferir estabilidade às finanças públicas, que só mostraria toda sua fragilidade com a crise econômica vivenciada no país no final da década de 70 (REZENDE, 1998).

Reconhecida a ineficácia do sistema tributário vigente, inúmeras novidades legislativas foram aprovadas na década de 80. As principais mudanças apontavam apenas para a manutenção dos níveis de arrecadação, todas elas de natureza provisória, emergencial e que não se importavam com uma política fiscal de longo prazo ou de sequer atenuar os efeitos da regressividade do sistema, que já naquela época predominava pela tributação excessiva ao consumo.

Pela breve análise dos fatos históricos, é possível afirmar que praticamente todas reformas tributárias anteriores à Constituição Federal estiveram sempre relacionadas a quatro fatores. Todas elas previam, direta ou indiretamente: a) *aumento de receita*; b) *estabilização da economia*; c) *equilíbrio orçamentário*; ou d) *reestruturação da capacidade financeira dos entes federados*. Seja para propor a alteração do sistema tributário ou rechaçar os motivos de alguma reforma obstativa ao aumento da acumulação de capital, a discussão acerca de um desses pilares estava sempre presente, sendo raro identificar, ao longo dos acontecimentos que antecederam o texto constitucional vigente, qualquer indicativo de justiça distributiva no âmbito fiscal, que dado o considerável aumento de tributos ficou marcado como o período em que o “fisco brasileiro perdeu toda espiritualidade”, visando “tão somente obter dinheiro, seja como for, de quem puder ser, pelas formas que se afigurem mais fáceis e produtivas” (ULHÔA CANTO apud VARSANO, 1996, p. 8).

A única distribuição vislumbrada nesse período se dava no âmbito do próprio Federalismo Brasileiro, pelo qual os entes políticos, reforma a reforma, disputavam entre si pela maior quantidade de valores frutos da arrecadação fiscal. Deixava-se de lado qualquer pensamento que fosse para garantir a justa distribuição de vantagens e prejuízos aos contribuintes, sendo estes meros coadjuvantes na antiga sistemática tributária.

A proposta de reforma ao sistema contributivo fiscal que atacou à acumulação da riqueza, ainda no governo de João Goulart, foi imediatamente afastada, sendo responsável por uma acentuada diminuição sobre os tributos sobre a renda e um conseqüente aumento da tributação sobre o consumo, que prevalece até os dias atuais.

Assim sendo, pode-se dizer que as medidas fiscais anteriores à Constituição de 1988, abstraindo-se de cumprir a função distributiva da qual recai naturalmente a tributação, era conduzida de modo a dar ensejo ao maior recolhimento tributário sob a justificativa de

aumento das demandas estatais, evidenciando a utilização de critérios políticos fundados na potencialização do bem-estar, de tendência utilitarista.

### **3.3.2 A Reforma Tributária *ex post* Constituição de 1988**

A esperança depositada na Constituição Federal de 1988, a mais democrática da história brasileira, evidenciou, num primeiro momento, um certo alívio da população, que pela primeira vez viu um ordenamento jurídico ser consagrado por amplos valores fundamentais. De fato, em 1988, o sistema tributário brasileiro assistiu profunda reforma com o advento da Constituição da República. A elaboração do plano de tributação a partir do novo texto constitucional, ao contrário das demais, teve origem no senso de mudança do cenário nacional. Tal inspiração, se não serviu para atenuar os desvios sociais existentes, incentivou a consolidação de uma proposta técnica, cujo centro de discussão mobilizou diversos atores políticos. Embora conduzido por políticos, permitia-se a participação de qualquer cidadão, algo também nunca registrado em propostas dessa natureza.

Não obstante parecesse pertinente a discussão acerca de um amplo projeto, não demorou para que alguns questionamentos viessem à tona. Entre eles, os mais comuns eram o de que: o fisco não teria divulgado os reais números do desequilíbrio das contas públicas, onde a arrecadação tributária compõe a maior fonte de renda nacional; que durante o período da elaboração do plano constitucional, o anseio pela distribuição de renda entre Estados e Municípios e a busca pela autonomia fiscal desses entes acabou se tornando o ponto central da proposta, a ponto de restringir discussões de outra natureza; que o menosprezo à recuperação dos déficits já existentes e os reais níveis de recursos fiscais para fazer frente às despesas públicas, segundo os especialistas, em pouco tempo impactariam as contas estatais, aumentando a escassez de receitas; e de que a descentralização dos recursos disponíveis aos Estados e Municípios não fora objeto de debate no plano de reestruturação constitucional, em muitos pontos, inclusive, deixando de prover os meios para a descentralização (VARSANO, 1999, p. 15).

Por essas razões, tão logo fora aprovado o projeto que viria a alterar o conjunto das regras tributárias reivindicações por novas mudanças já eram reclamadas, deixando o texto constitucional, antes mesmo de ser promulgado, a mensagem de que a inauguração de um novo sistema estava longe de solucionar os problemas fiscais e de distribuição de renda no país. Apenas para se ter uma ideia, pouco tempo após a promulgação do texto constitucional, supondo a retomada do crescimento econômico, o governo federal aprovou no ano de 1989 a

criação de um novo tributo incidente sobre o lucro líquido das empresas, a CSLL, e no ano seguinte aumentou as alíquotas da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF).

O aumento do papel assistencialista do Estado e a transferências de recursos para os estados e municípios geraram uma pressão sobre as despesas e reduziram as receitas disponíveis da União. Tal fato levou o governo a optar por um sistema de maior arrecadação com menor custo. [...] Entretanto, também com a Constituição de 1988, os estados e os municípios assumiram responsabilidades maiores e mais abrangentes, o que tem determinado uma necessidade crescente de aumento de receitas (RABELLO et al, 2015, p. 34).

Não foram poucas as proposições legislativas apresentadas ao Congresso Nacional após o advento da Constituição Federal de 1988. Aliado aos inúmeros projetos apresentados pelos próprios parlamentares, o Poder Executivo também se encarregou de encaminhar propostas com a mesma natureza. Exemplo disso é que em 1995, já sucedida a fase de insucessos econômicos a partir do advento do plano Real, o então Presidente Fernando Henrique Cardoso encaminhou a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) de número 175, que anos depois fora rejeitada. A mesma trajetória foi seguida no Governo Lula, que mesmo sendo um período marcado por um significativo avanço social e econômico do país, foi responsável pelo infrutífero esforço na aprovação dos projetos encaminhados pelo presidente petista, as PEC's 41/2003 e a 233/2008.

Todas as reformas tributárias que tentaram promover uma modificação sistêmica na estrutura tributária vigente a partir do texto constitucional de 1988 não prosperaram. Embora tenham sido apresentados inúmeros projetos, nenhum ganhou força suficiente para aprovação, sendo a tributação nesse período marcada por mudanças pontuais da legislação, e não por uma mudança sistêmica profunda e de amplos reflexos sociais e econômicos.

Merece registro, porém, que entre todas as propostas já apresentadas, a PEC 233/2008 enviado ao Congresso Nacional pelo presidente Lula foi a que teve maior força. Por meio do referido projeto, buscava-se a simplificação do sistema tributário nacional, a flexibilização da desoneração tributária como estratégia de justiça fiscal, além da eliminação das distorções fiscais que desfavorecem a competitividade econômica do setor privado. Para isso, foi proposto pelo governo as seguintes modificações: a transferência da competência estadual de instituir o ICMS (Imposto Sobre Circulação de Competências e Serviços) para o governo federal, sendo este ente federativo responsável pelo repartição das receitas tributárias a cada Estado; a aglutinação do CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) pelo IRPJ (Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas), que, por possuírem base de cálculo idênticas,

oneram excessivamente as empresas; a desoneração da folha de pagamento dos trabalhadores, substituindo a contribuição social do salário-educação por uma contribuição federal; e, por fim, a unificação de um conjunto de tributos indiretos incidentes sobre o processo de produção e comercialização de bens e serviços.

Para a União, a Reforma Tributária eliminará os obstáculos para uma produção mais eficiente e menos custosa, reduzirá a carga fiscal que incide sobre produtores e consumidores, estimulará a formalização e permitirá o desenvolvimento mais equilibrado de Estados e Municípios. Já para os Estados, a reforma traria um aumento da arrecadação, por conta da redução da sonegação e do fim da guerra fiscal e a adoção de mecanismos eficazes de desenvolvimento das regiões menos desenvolvidas do País, através do aprimoramento da política de desenvolvimento regional (MAGALHÃES, 2009, p. 1)

Mas ainda que essas mudanças aparentassem modificar substancialmente a estrutura tributária do país, a PEC 233 não teve força suficiente sequer para ser apreciada, sendo paralisada em menos de um ano de tramitação na Câmara dos Deputados<sup>30</sup> e anexada, junto com outras 15 propostas, à PEC 31/2007.

Somadas às modificações apresentadas pela PEC 233/2008, outras propostas também sugerem a alteração da legislação tributária, quase todas reunidas atualmente na PEC 31/2007, que apresenta um panorama firmado em quatro eixos distintos, a saber: a) redistribuição de competências dos entes públicos; b) partilha de recursos tributários; c) administração tributária; e d) solidariedade fiscal. Os três primeiros se tratavam de temas recorrentes, de modo que em quase toda proposta formulada, mesmo antes da atual Constituição, estavam presentes esses assuntos. O quarto eixo – solidariedade tributária –, porém, foi, enfim, acrescentado aos debates em torno da reforma tributária, merecendo especial análise.

Segundo o relator da proposta, Deputado Luiz Carlos Hauly, nas audiências públicas e comissões onde tramitou a PEC 31, ficou constatado que o sistema tributário nacional é “altamente complexo, composto por tributos em demasia, com concentração excessiva sobre o consumo, e que exige um alto custo administrativo tanto por parte do contribuinte, quanto da Administração Tributária”, sendo a reforma “capaz de construir um sistema mais justo, apto a aumentar a capacidade competitiva de nossas empresas. Simples em

---

30 Segundo consulta realizada no sítio eletrônico da Câmara dos Deputados, em janeiro de 2018, a PEC 233/2008 encontra-se sem movimentação há mais nove anos, sendo seu último registro feito em 11/03/2009, oportunidade em que a Comissão de Seguridade Social e Família da casa legislativa respectiva aprovou o requerimento para realização de audiência pública visando discutir o impacto da Proposta Tributária sobre o orçamento da Seguridade Social.

sua estrutura, mas pronto para arrecadar os recursos necessários”<sup>31</sup>. Mas basta analisar todo o seu discurso para compreender que a solidariedade tributária, cuja primeira compreensão nos levaria a supor se tratar de uma garantia de respeito a todos os contribuintes, constitui-se numa tentativa de fortalecer a competitividade do mercado econômico e dos próprios entes federados, podendo, reflexamente, levar algum benefício aos contribuintes consumidores, mas não sendo essa a preocupação que motivara a mudança. Isso porque, os argumentos expostos por meio do discurso em nenhum momento chama a atenção para a proteção do próprio contribuinte, ao contrário, ao enunciar as principais mudanças, sua motivação é sempre fundada em argumentos de ordem concorrencial econômica, o que fica ainda mais evidente quando da sua conclusão, em que chega a se referir a um sistema tributário “laboricida”, que “mata” as empresas e impede o crescimento econômico. Senão veja-se:

“No âmbito do ICMS, o principal imposto dos Estados e do Distrito Federal, a existência de 27 legislações é um verdadeiro tormento para os contribuintes, o que só aumenta o chamado “custo Brasil”. Além disso, a prática de atração de investimentos por meio da concessão de benefícios fiscais indevidos, a conhecida “guerra fiscal”, embora eficaz até determinada época, tornou-se predatória e trouxe uma série de consequências danosas para a economia nacional, para as finanças dos Estados e para os contribuintes, tais como a deterioração das relações entre os entes federados, o deslocamento improdutivo de mercadorias no território nacional, a erosão na base de tributação do ICMS e a insegurança jurídica.

Destacam-se ainda a existência de diversos tributos cumulativos, que permite a incidência de tributo sobre tributo, assim como falhas na apuração dos não-cumulativos, como o PIS, a Cofins, o IPI e o ICMS, em especial pela dificuldade na utilização de créditos relativos às operações com bens e serviços empregados, usados ou consumidos na atividade econômica, bem como na apropriação dos créditos relativos a bens e direitos do ativo imobilizado e intangível.

Na tributação da renda, as diferenças entre o imposto aplicado às pessoas físicas e às jurídicas, com significativas vantagens para as últimas, têm gerado o fenômeno da “pejotização”, onde pessoas físicas se organizam como pessoas jurídicas com o objetivo de, além de diminuir sua carga tributária, burlar a legislação previdenciária e trabalhista.

Diante desse quadro, é seguro dizer que o sistema tributário brasileiro é “laboricida”, isto é, “mata” empresas e empregos, impedindo o crescimento econômico, estabelecendo a concorrência predatória, entupindo o Poder Judiciário com ações tributárias infundáveis, e ainda estimulando a corrupção, a sonegação, a elisão, o subemprego e o déficit da Previdência”.

Com a reunião de inúmeras propostas de reforma tributária, a procura do modelo mais satisfatório exigiu a análise indiscriminada de todas elas, contemplando, ao final, as seguintes alterações: extinção de inúmeros tributos (IPI, IOF, CSLL, PIS, Pasep, Cofins, Salário-Educação, Cide-Combustíveis, todos federais; além do ICMS estadual; e ISS municipal); criação de outros dois tributos (Imposto sobre Operações com Bens e Serviços e

---

31 Discurso do relator da proposta disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=347421>

do Imposto Seletivo); realocação dos produtos de arrecadação do ITCMD e do IPVA; distribuição de competência quanto à disposição legislativa de cada ente federado.

De toda forma, analisando-se a PEC 31/2007, que reuniu todas as propostas de reforma tributária, não é possível identificar a adoção de medidas de natureza distributiva. Assim como as reformas anteriores à vigência constitucional, referido projeto segue privilegiando o aumento da competitividade privada e de crescimento da sua própria arrecadação tributária como fundamentos de crescimento econômico, tendo em comum os mesmos objetivos das reformas pretéritas, que não se preocuparam em minimizar os impactos sociais decorrentes da elevada carga de tributos direcionada aos estratos sociais com menor capacidade financeira.

A reforma proposta, na verdade, tenta promover um ajuste fiscal capaz de equilibrar as finanças públicas e, ao mesmo tempo, fortalecer a competitividade econômica, sendo que, do ponto de vista distributivo, não há qualquer sinal aparente que permita afirmar que a consolidação dessas regras contribua para modificar o cenário de desigualdade social no Brasil. A proposta foca na distribuição de recursos entre os entes federativos em si, e não a partir de uma redução da carga fiscal incidente sobre os estratos sociais mais pobres, permanecendo inalterado o volume da arrecadação sobre a base tributária que recai sobre esse grupo social.

Seria necessária uma análise mais profunda para investigar os motivos pelos quais sequer são propostas reformas que procurem transferir o ônus da tributação sobre bens e serviços para os incidentes sobre a renda, medidas justificadas em ordenamentos jurídicos como o brasileiro, onde além da renda já ser tributada em menor escala, não fora instituído o imposto previsto constitucionalmente sobre grandes fortunas que teria potencial de elevar os volumes fiscais arrecadados.

As alterações do sistema, por meio da PEC 31/2007, por reunir as principais propostas, embora venha sendo considerada atualmente como a reforma tributária de maior força, há fortes indícios de que permaneça um eterno projeto. Caminhando a passos lentos, parece pouco provável sua aprovação nos próximos anos, afinal, se encontra paralisada desde o ano de 2015, quando fora apresentada o requerimento de inclusão na pauta do plenário da Câmara dos Deputados.

De modo geral, os motivos da fragilidade na aprovação das reformas tributárias, segundo o Instituto de Estudos Socioeconômicos (INESC), pode ser sintetizado em duas frentes, uma de caráter distributivo, sempre refletindo nos estratos sociais com maior força

política, e outra de distribuição de competência institucionais, onde predomina a “guerra fiscal” no cenário tributário nacional.

A hipótese provável para o não avanço na realização de uma reforma tributária é o fato de que ela enfrenta um conflito distributivo de duas ordens: o primeiro refere-se à distribuição da carga tributária entre os membros da sociedade e, o segundo, à falta de coordenação entre os entes federados, notadamente os estados brasileiros, que detêm a atribuição constitucional da arrecadação do principal imposto do país, que é o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (INESC, 2016, p. 7)

Com a tendência de não aprovação desses projetos, a adoção de medidas paliativas tornou-se cada vez mais comuns entre os Chefes do Executivo, que, encarregados de controlar o dinamismo das relações econômicas, promoviam o ajuste das contas públicas conforme a oscilação dos indicadores financeiros. No governo de Dilma Rousseff, optou-se pela mudança pontual no sistema dos impostos, procurando evitar a proposição de ampla reforma fizeram os governos de Fernando Henrique Cardoso e Luiz Inácio Lula da Silva, que levaram ao Legislativo propostas de reforma tributária que não acabaram se concretizando. Entre as alterações promovidas pelo governo de Dilma Rousseff foram adotadas a desoneração da folha de pagamento para alguns setores do comércio e indústria, a uniformização de alíquotas do ICMS devido na importação, a isenção do imposto sobre produtos industrializados (IPI) sobre veículos automotores e eletrodomésticos da linha branca e, por fim, a redução da carga tributária incidente sobre a energia elétrica.

Esses paliativos não resolverão a sofisticada tributação desigual brasileira, nem tampouco sua carga exorbitante. É necessário incentivar uma reforma que englobe mecanismos de retroalimentação das técnicas tributárias em prol da redução da desigualdade social e regional, como o incentivo à progressividade da tributação sobre o patrimônio e a renda (FERNANDES; GASSEN, 2016, p. 374).

A prova da importância das políticas fiscais para o Estado é a de que nenhum governo deixou de promover, ainda que sucintamente, alterações na sua sistemática de arrecadação tributária. No atual governo, o presidente em exercício Michel Temer encaminhou em maio de 2015 um projeto cujo retorno da Contribuição Provisória sobre a Movimentação Financeira (CPMF) seria medida necessária para repor as perdas no orçamento público registradas durante os meses anteriores, tendo essa proposta fracassado em pouco tempo.

Foram muitos os movimentos de reforma tributária, mas, desde a estabilização da economia na última década do século passado, nenhum Governo (FHC, Lula, Dilma e Temer) conseguiu aprovar qualquer reforma no sistema tributário. Foram desenvolvidas, no máximo, alterações paliativas que não enfrentaram os problemas da justiça fiscal de forma séria e direta. Dilma Rousseff, diferentemente de Lula e FHC, cujas reformas efetivamente não saíram do papel, optou por tentar uma reforma fatiada (FERNANDES; GASSEN, 2016, p. 373)

Em tempo de estabilidade ou de crise, qualquer que seja o período em que esteja enfrentando a economia, a aprovação de uma reforma tributária consiste numa difícil tarefa a ser alcançada. De 1994 a 2014, período marcado pela estabilização da economia, o percentual da carga tributária em relação ao PIB (Produto Interno Bruto) avançou de 28,61% a 35,42%, diferença equivalente a mais de um trilhão de reais e que ainda assim não teve força suficiente para promover qualquer mudança de caráter significativo (AMARAL, 2015).

A reforma tributária via texto constitucional de 1988 e suas posteriores reformas, a despeito das inovadoras propostas e planos de discussão, se notabilizou por tentar controlar o déficit público por meio de uma arrecadação tributária superior aos níveis anteriormente recolhidos, além de reordenar os planos de execução de repasses de recursos aos estados e municípios. Na sua vigência, continuou-se tentando alcançar esses propósitos, mas as diversas tentativas de aprovar uma reforma tributária evidenciou que a procura de um sistema tributário ideal passa por uma série de argumentos já conhecidos. As mesmas finalidades almejadas pelas reformas tributárias pretéritas à Constituição (aumento de receita; estabilização da economia; equilíbrio orçamentário; e reestruturação da capacidade financeira dos entes federados) continuaram sendo perseguidas, mas um novo propósito foi identificado: a simplificação do sistema fiscal brasileiro. Por outro lado, não se identificou nenhuma tentativa de mudança tributária que atribua a necessidade de diminuir o volume arrecadado das bases de tributação mais influentes sobre os menos favorecidos como medida necessária à justiça social.

Não se pode negar, porém, que a despeito de o sistema tributário atual desencadear profundas desigualdades, a dedicação da Constituição aos direitos humanos possibilita ser reconhecida a ilegitimidade de qualquer medida política fiscal que afronte o núcleo de princípios fundamentais, como o da capacidade contributiva, igualdade e do não-confisco. Nessa perspectiva, o Poder Judiciário, ao reconhecer a inconstitucionalidade de eventuais medidas atentatórias ao conjunto de valores pertencentes ao sistema tributário, e o Poder Executivo, que à sua disposição possui instrumentos fiscais de controle social, mostram-se salutares no combate de injustiças promovidas pela tributação. Essa, na verdade, constitui a grande colaboração da Constituição Federal de 1988 ao sistema tributário

brasileiro, tornando os direitos dos contribuintes, que eram frágeis antes da sua promulgação, num sólido sistema de proteção social.

### **3.4 Os projetos de reforma tributária no Legislativo pela análise dos princípios constitucionais tributários**

A análise dos argumentos teóricos sobre a justiça mostram-se importantes para compreender os dissensos que permeiam a busca pela sociedade organizada, mas são, sobretudo, fundamentais se seus resultados mostrarem-se possíveis de alcançar soluções concretas. Pelo exame do Sistema Tributário Nacional, é possível vislumbrar importantes orientações de alteração legislativa a partir dos princípios constitucionais, neles podendo ser encontrados fundamentos para a consecução da justiça distributiva orientado pelos argumentos teóricos que melhor satisfazem a concepção de uma sociedade justa.

Considerando, portanto, que é possível extrair dos princípios tributários elementos de justiça distributiva, bem como que eventual reforma tributária se dará pela via constitucional, seja alterando-a ou servindo de base, a modificação do Sistema Tributário Brasileiro, no atual contexto, pode se concretizar através dos próprios axiomas principiológicos, não necessitando, assim como em outros momentos da história nacional, de profundas mudanças sistêmicas, sendo a ordem democrática instaurada pela Constituição de 1988 capaz de consolidar a justiça social no campo tributário.

Tendo a Constituição de 1988, no tocante à tributação, instituído expressamente alguns princípios aplicáveis à promoção da justiça fiscal, eventual reforma da estrutura do sistema de contribuições brasileira deve estar em harmonia com referidos valores, refletindo na distribuição dos recursos tributários de forma mais justa. Os princípios tributários, em outras palavras, são importantes instrumentos da atividade legislativa, porquanto orientam e servem de parâmetro para adoção de eventual imposição ou desoneração tributária, neles pressuposto a interpretação e aplicação de técnicas que melhor satisfazem os valores a serem observados pela Constituição.

No Direito e, especialmente, no Direito Tributário, os princípios surgem ainda com mais vigor, já que não são apenas frutos de pesquisa do cientista, mas objeto da atividade do legislador. Do emaranhado de normas editadas pelos mais diversos escalões, extraem-se normas que se prestam para indicar valores do ordenamento, positivados e que servem de vetores para o conhecimento do Direito Tributário (SCHOUERI, 2011, p. 265).

Ainda que essas importantes ferramentas tenham sido criadas pelo próprio legislador – o constituinte –, elas nem sempre são observadas no âmbito da atividade legislativa, merecendo maior atenção quando da edição de novas normas, já que nas propostas anteriores não foi possível vislumbrá-los.

### **3.4.1 Princípio da igualdade**

Embora a Constituição Federal já tenha estabelecido o respeito à igualdade como garantia fundamental logo nos seus primeiros capítulos, ela também achou preponderante repetir esse direito ao enunciar sobre o Sistema Tributário Nacional, evidenciando se tratar de uma norma cujo alcance pode resultar em importantes reflexos no cotidiano dos contribuintes.

Servindo de baliza ao legislador, o princípio da igualdade deve estar em constante observação em qualquer proposta de reforma tributária, devendo ser aplicado em qualquer medida fiscal que venha a alterar a relação jurídico-tributária. Para isso, não basta concebê-lo como mero tratamento isonômico, medida que corrobora tendência horizontal de equivalência de sujeitos, mas também que seja capaz de produzir efeitos verticalizados, isto é, de tratar diferentemente aos que não se encontram na mesma situação.

A acepção vertical refere-se às pessoas que se encontram em situações distintas e que, justamente por isso, devem ser tratadas de maneira diferenciada na medida em que se diferenciam. [...] Tratou da isonomia no seu sentido horizontal, pois exigiu que se dispensasse tratamento igual aos que estão em situação equivalente, mas deixou implícita a necessidade de tratamento desigual aos que se encontrem em situações relevantemente distintas (sentido vertical) (ALEXANDRE, 2015, p. 96)

A correta aplicação do princípio da isonomia tributária deve privilegiar condições específicas capazes de equilibrar as relações sociais, permitindo-se, para esse fim, a aplicação de critérios distintos apenas quando dela resultarem efetiva melhora aos que apresentam condições mais desfavoráveis.

Como forma de compensar os reflexos e impactos provocados em segmentos com baixa renda, a PEC 31/2007 pouco estabeleceu parâmetros de diferenciação com potencial para minimizar tais descompassos. A reestruturação da capacidade financeira do Estado e do fortalecimento concorrencial privado são os principais desafios da reforma, que não explora a potencialidade social de atenuar a concentração de renda e desigualdade criadas pela carga tributária regressiva.

Mesmo que se suponha que a reestruturação da capacidade fiscal do Estado tenha de ser feita anteriormente à promoção de medidas compensatórias, não foi possível identificar que medidas nesse sentido precisem ser tomadas após sua estabilização.

A aplicação da isonomia tributária não está interessada na simples instituição de tratamento diferenciado, mas nos motivos e razões que serviram para motivar a discriminação, sendo esse o único critério capaz de promover a justiça social. A tarefa do legislador seria, então, a de excluir os favorecimentos e privilégios fiscais, substituindo-lhes por tratamentos tributários diferenciados em favor dos grupos sociais mais necessitados, o que não pode ser vislumbrado na PEC 31/2007. Não há nenhuma tentativa de se pensar, por exemplo, numa redução da carga tributária em razão da ocupação ou função exercida ou sobre a contribuição previdência de determinados cargos ou setores. Mesmo sendo direcionada à expansão econômica, também não fora pensado em estabelecer um tratamento diferenciado sobre empresas com menor potencial econômico ou mesmo com base nas atividades que exercem. Para encontrar a esses parâmetros, bastaria que o legislador encontre primeiramente um critério para, em seguida, compará-lo com as demais situações a partir do critério eleito (SCHOUERI, 2011).

### **3.4.2 Princípio da capacidade contributiva**

A capacidade contributiva possibilita uma considerável reformulação na estrutura tributária brasileira, não apenas por inspirar valores de justiça, mas também porque dela seria possível extrair alguns elementos práticos que facilitam sua aplicação pelo legislador.

Ainda que a graduação de tributos segundo a capacidade financeira do contribuinte não seja atividade tão simples, aferir o nível de riqueza de cada indivíduo, quando possível, requer tempo e custo elevados, quase impossível de reproduzir fidedignamente a realidade social. Com esse propósito, a legislação brasileira previu mecanismos próprios de concretização da capacidade contributiva, dentre eles o da seletividade e da progressividade. Nos tributos indiretos, cujos valores encontram-se embutidos nas mercadorias e serviços, é possível o controle das tarifas pelo legislador segundo o grau de essencialidade do produto ou serviço. Essa seletividade sugere o aumento do valor a ser pago em relação aos produtos dispensáveis e a sua diminuição quando estes se mostrarem imprescindíveis à vida humana. A progressividade, por sua vez, permite a variação das alíquotas a serem aplicadas sobre determinado tributo sempre que a variação de disponibilidade financeira entre contribuintes for identificável. Nessa hipótese, o legislador irá

fixar previamente um conjunto de alíquotas aplicáveis a determinado tributo, cada uma delas incidindo sobre diferentes perfis econômicos dos contribuintes (ALEXANDRE, 2015).

Na PEC 31/2007, a seletividade, embora considerada, foi responsável apenas por separar os tributos incidentes sobre o consumo. Caso aprovado, os bens e serviços passariam a ser tributados de duas formas, pelo pagamento de um tributo único, sem qualquer variação de alíquota, e por um imposto gradual destinado exclusivamente a alguns setores, como o de combustíveis, energia elétrica e de automóveis. Grande parte dos bens consumidos pelos estratos sociais mais pobres continuaria, portanto, sendo objeto de tributação independentemente da importância à sua subsistência.

Ao ser estabelecido na seção que versa sobre as limitações ao poder de tributar, a Constituição Federal de 1988 expressamente direcionou o princípio da capacidade contributiva aos legisladores, que passaram a ter a missão de observá-lo quando da admissão de qualquer técnica fiscal. Não obstante os elevados índices da desigualdade e da distribuição da carga tributária brasileira apontados anteriormente, é possível afirmar que referido princípio não foi observado nas reformas tributárias que se sucederam ao longo do tempo e tampouco vem sendo adotado atualmente. Mas ao analisar a memória de cálculo que acompanha a PEC 31<sup>32</sup>, identifica-se que a proposta de modificação da estrutura de tributação da renda e do consumo está longe de influir na capacidade financeira dos consumidores, que continuarão arcando com considerável parte dos recursos fiscais.

#### MEMÓRIA DE CÁLCULO

<u>Novo Imposto de Renda: arrecadação esperada</u>		<u>Imposto sobre Bens e Serviços (IBS): arrecadação esperada</u>	
IR (Exceto IRRF de Estados e Municípios)	296.117,00	IPI	+ 48.048,71
CSLL	+ 59.146,89	ICMS	+ 396.513,09
IR Expandido	= 355.263,89	PIS	+ 42.631,56
IRRF Estados e Municípios	+ 45.784,46	Pasep	+ 9.958,30
<b>IR Total</b>	<b>= 401.048,35</b>	IOF	+ 34.681,05
<u>Imposto Seletivo: arrecadação esperada</u>		Salário-Educação	+ 19.038,91
IPI - Automóveis	+ 4.366,58	Cofins	+ 199.876,00
ICMS - Automóveis	+ 37.462,18	Cide Combustíveis	+ 3.271,18
IPI - Bebidas	+ 2.599,17	ISS	+ 58.083,52
ICMS - Bebidas	+ 13.519,08	Arrecadação tributos extintos	812.102,32
ICMS - Combustíveis	+ 47.935,48	Imposto Seletivo	- 249.489,38
ICMS - Energia Elétrica	+ 32.619,52	<b>Arrecadação IVA</b>	<b>562.612,94</b>
IPI - Tabaco	+ 5.692,18		
ICMS - Tabaco	+ 4.399,70		
ICMS - Telecomunicações	+ 37.032,50		
Cide Combustíveis	+ 3.271,18		
Pis/Pasep + Cofins (*)	+ 60.591,81		
<b>Imposto Seletivo</b>	<b>= 249.489,38</b>		

32 Disponível em [http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop\\_pareceres\\_substitutivos\\_votos.jses?sid=106079B3D34EE225B204CF110A9DB14C.proposicoesWebExterno1?idProposicao=347421](http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_pareceres_substitutivos_votos.jses?sid=106079B3D34EE225B204CF110A9DB14C.proposicoesWebExterno1?idProposicao=347421)

Tabela 06 – Memória de Cálculo PEC 31/2007: arrecadação esperada  
Fonte: Congresso Nacional

Nos moldes propostos pela PEC 31/2007, o novo formato do Imposto de Renda seria responsável por arrecadar, em média, o equivalente a R\$ 401.048, 35, enquanto a nova base de impostos sobre os bens e serviços, formados pelo IBS (aglutinamento de inúmeros tributos sobre o consumo) e pelo Imposto Seletivo (que apenas ganharia a natureza extrafiscal), arrecadaria, respectivamente, R\$ 562.612,95 e R\$ 249.489,38, o dobro da arrecadação esperada sobre a renda.

O mesmo erro – do ponto de vista distributivo e não propriamente da viabilidade econômica – não raramente é apresentado também por outros setores da sociedade civil. O Centro de Cidadania Fiscal (CCIF), entidade independente que estuda o aprimoramento do modelo de gestão fiscal do país, elaborou recentemente uma Nota Técnica<sup>33</sup> propondo um modelo de reforma tributária baseado exclusivamente nos bens e serviços, sob as seguintes justificativas:

O modelo brasileiro de tributação da produção e consumo de bens e serviços, que compreende cinco tributos de caráter geral (PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS), prejudica o país de várias formas:

- a. reduz fortemente a produtividade, na medida em que as empresas se organizam de forma ineficiente para minimizar o custo tributário – que pode variar muito dependendo da forma como a produção está organizada;
- b. onera os investimentos e as exportações;
- c. por ser excessivamente complexo, eleva sobremaneira o custo burocrático de apuração e pagamento dos tributos, além de provocar um elevado grau de litígio;
- d. impede os consumidores de conhecerem o montante de tributos incidentes sobre os bens e serviços que adquirem no mercado.

Teoricamente, ela também propõe a incorporação de alguns tributos incidentes sobre o consumo (PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS) por um único tributo que seria administrado pela União, responsável por repassar sua receita aos demais entes federativos. Também prevendo um sistema de transição diferenciado de forma a não prejudicar o modelo vigente e que fosse melhor aceito, flexibilizando as resistências quando da sua aprovação, sua grande inovação, porém, foi mesmo o de retirar a natureza extrafiscal de tais tributos, que se destinariam apenas a abastecer os cofres públicos.

Mesmo reconhecendo a necessidade de medidas extrafiscais no âmbito da tributação sobre o que consumo, o que somente deveria ocorrer por outros instrumentos, o

---

33 Nota Técnica nº 01. Disponível em: <http://www.ccif.com.br/wp-content/uploads/2017/08/NT-IBS-v1.1.pdf>

CCIF não sugeriu uma redistribuição dos ônus fiscais na sua proposta, deixando essa tarefa nas mãos da política, que, como se viu, jamais se interessou ao assunto.

Pela análise dos fatos históricos acerca das reformas tributárias no Brasil, identificou-se que no momento em que uma proposta atacou diretamente à acumulação da riqueza, onerando-se a renda em escala superior ao consumo, seus efeitos foram justamente inversos. Depois de proposto ainda no governo João Goulart o aumento da tributação sobre a renda, vários movimentos imediatamente se articularam para rechaçar referida proposição, representando seu êxito num momento histórico que, hoje, pode ser visto como determinante para o crescimento exponencial da carga tributária sobre o consumo no Brasil, que tem aumentado consideravelmente depois da sua derrubada.

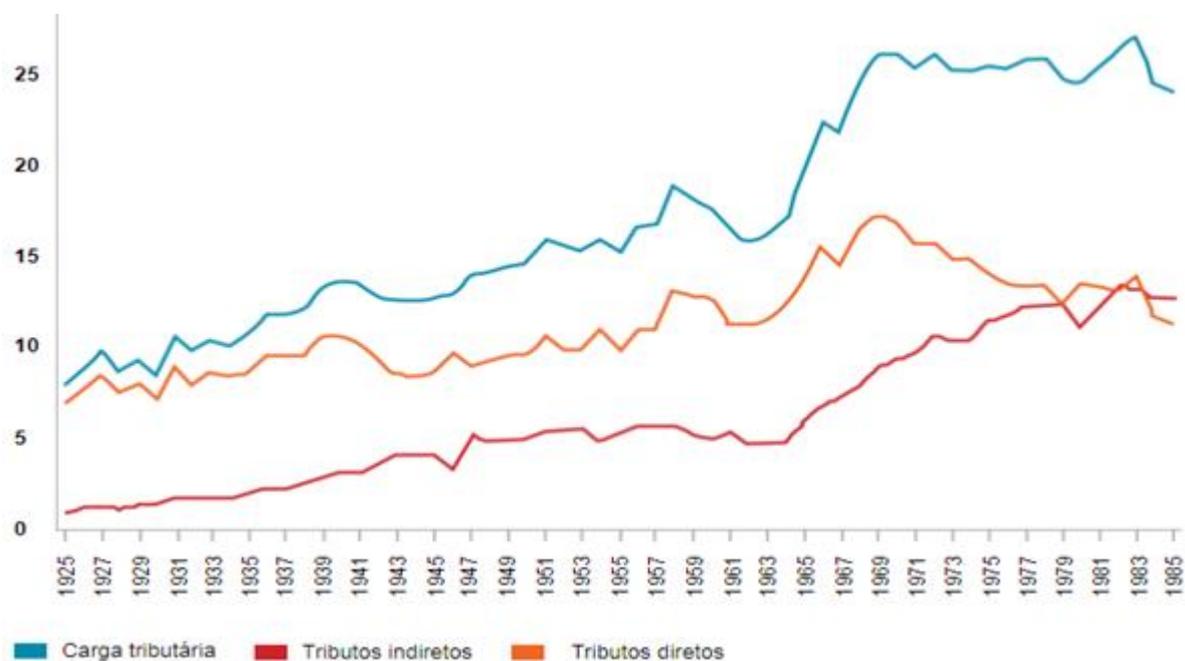


Gráfico 06 – Evolução da carga tributária no Brasil  
Fonte: IBGE

Sendo os bens e serviços tributados em escala consideravelmente superior à renda, a distribuição de vantagens e prejuízos pela sociedade restará prejudicada, já que o custeio da base de tributação preponderante será satisfeita pelos menos favorecidos, que na aquisição de bens e contratação de serviços terá que pagar o valor fiscal independente da sua capacidade financeira. Do contrário, sendo possível identificar a base de cálculo e a alíquota dos tributos sobre a renda, a análise da capacidade financeira oferece uma alternativa à oneração tributária conforme os recursos que, individualmente, o contribuinte dispõe, sugerindo-se essa alternativa ser a que mais se aproxima da justiça social.

A capacidade contributiva, como princípio basilar do sistema tributário brasileiro, deveria estar presente em todos os momentos da tributação, devendo ser objeto de maior destaque, porém, ainda no ato da criação de regras fiscais, de modo que a obrigação tributária já se constitua como fundamento de justiça, não desencadeando desigualdades ao longo da sua existência.

A capacidade contributiva não constitui, apenas, um critério de justiça fiscal capaz de fundamentar tratamento diferenciado de modo que seja considerado como promotor e não como violador da isonomia. Configura verdadeiro princípio a orientar toda a tributação, inspirando o legislador e orientando os aplicadores das normas tributárias (PAULSEN, 2012, p. 73)

Embora seja empregada ainda com timidez no ordenamento brasileiro, a capacidade contributiva merece ser robustecida, permitindo que sua expansão crie regras efetivamente justas, como a fixação de novas alíquotas dos impostos que recaem sobre a renda. O imposto de renda de pessoa física, a título de exemplo, poderia ser graduado segundo faixas de incidências quantitativa e qualitativamente proporcionais, e não apenas composta por quatro alíquotas de grandes e desatualizados valores, como ocorre atualmente<sup>34</sup>. Com base no princípio da capacidade contributiva, também seria possível supor uma constante atualização da base de cálculo do imposto sobre a renda seguindo-se à inflação, fato que contribui para um maior pagamento de IR a cada ano, evitando-se, com isso, a defasagem da tabela em relação aos índices oficiais inflacionários<sup>35</sup>.

Esses instrumentos de imposição da capacidade contributiva poderiam servir de aproximação à justiça distributiva, pois são capazes de identificar determinados graus de riqueza entre diversos contribuintes, promovendo uma tributação em maior escala para aqueles que detém maior disposição de recursos.

### 3.4.3 Princípio do não-confisco

Sendo os princípios tributários responsáveis por nortear as ações do legislador na edição de normas compatíveis com a Constituição, alguns princípios passam a ter função

---

34 Atualmente, é isento de IRPF quem auferir um rendimento mensal de até R\$ 1.903,98; incide a alíquota de 7,5% a quem recebe o valor de R\$ 1.903,99 até 2.826,65; de 15% quem recebe de 2.826,66 até 3.751,05; de 22,5% quem possui a base de cálculo de 3.751,06 até 4.664,68; e de 27,5% quem auferir, mensalmente, valor superior ao de R\$ 4.664,68.

35 Segundo o Sindicato Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal (Sindifisco Nacional), a tabela do Imposto de Renda da Pessoa Física está defasada em 83,12% desde 1996. Fonte: [http://www.sindifisco.org.br/index.php?option=com\\_content&view=article&id=24246:a-defasagem-na-correcao-da-tabela-do-imposto-de-renda-pessoa-fisica-sp-481042883&catid=181&Itemid=384](http://www.sindifisco.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=24246:a-defasagem-na-correcao-da-tabela-do-imposto-de-renda-pessoa-fisica-sp-481042883&catid=181&Itemid=384)

reservada apenas de reafirmar o cumprimento de determinações precípua à ordem democrática. Pode parecer repetitivo – e até mesmo óbvio – que ao vincular a tributação aos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, veda-se ao legislador impor uma tributação capaz de comprometer o sustento do próprio contribuinte, mas ainda assim, confirmando sua importância, o constituinte fez questão de estabelecer o não-confisco como princípio exposto da tributação. A violação à isonomia e ao princípio da capacidade contributiva gera o não-confisco, sendo, portanto, a grande contribuição deste princípio a de ser encarada como resultado, e não como instrumento de estabelecimento de regras, valendo de reflexão e orientação ao legislador, que será sempre lembrado que a consolidação da justiça fiscal constitui sua principal busca.

Relaciona-se [o princípio do não-confisco] com a ideia de proibição do exagero, impondo que se indague não apenas se um contribuinte está sendo mais gravado que o outro (o que seria a igualdade), mas, ao mesmo tempo, se o tributo não ultrapassou o necessário para atingir sua finalidade (SCHOUERI, 2011, p. 323)

Mesmo que a tributação seja responsável por prejudicar o sustento mínimo de vida de parte considerável da população brasileira, a PEC 31/2007, que deveria ter esse como seu maior desafio, não se sensibilizou ao tema. Se a igualdade e a capacidade contributiva não foram observadas, o não-confisco também não o foi, de modo que, uma vez aprovada, o quadro de desconcentração de renda e desigualdade continuará a persistir.

### **3.5 Balanço das propostas de reformas tributárias à luz da Justiça Distributiva**

Qualquer debate envolvendo a reestruturação tributária será sempre alvo de reações. Por envolver ações de natureza patrimonial, sendo necessário expropriar de bens e valores dos indivíduos, sobretudo dos detentores de maiores recursos, o argumento de prejuízo à eficácia econômica não raramente é exposto como circunstância desfavorável às pretensas mudanças na área fiscal. Argumentos dessa ordem são frutos de um pensamento econômico imediato que privilegia apenas a acumulação de riqueza de modo ascendente, inibindo qualquer tentativa de reforma cuja tendência seja a de instituir um sistema mais justo.

As relações de poder, consequência básica da petrificação do sistema tributário nacional, justificam o crescimento da desigualdade social no país, sendo certo que a dependência recíproca da política e dos setores econômicos, cada dia mais atrelados, fragiliza

qualquer tentativa de definir uma política distributiva hegemônica em relação aos interesses corporativos que mobilizam as ações do mercado.

Para justificar a autorregulação do mercado como fundamento de eficiência econômica, o princípio da livre iniciativa, adotado expressamente pela Constituição Federal de 1988, tem sido abordado de maneira isolada, sem considerar, todavia, que, junto a ele, o trabalho, a cidadania e a dignidade humana formam os valores fundamentais que compõem a ordem interna econômica, não podendo tal fundamento transcender os objetivos da República de igualdade e justiça (VECCHIO, 2002).

No campo da tributação, responsável pelo crescimento elevado da desigualdade, mostra-se imperiosa a adoção de técnicas equitativas que permitam minimizar os efeitos sociais que impedem o desenvolvimento nacional. Essas mudanças, porém, não podem ser resultantes de modificações paliativas. Isso porque, conforme demonstrado anteriormente, a carga tributária brasileira desloca-se com força predominante nos estratos sociais menos elevados, resultando em significativas distorções quando da análise da distribuição de bens nacional, onde a oscilação de renda entre as diferentes classes sociais apresenta resultados de absoluta disparidade, longe de serem solucionadas pela adoção de ações pontuais. Mesmo sendo possível que uma política fiscal alcance resultados eficientes quanto ao equilíbrio da carga tributária, essas medidas possuem resultados temporários e não são suficientes para inibir o avanço da desigualdade no Brasil.

Uma reformulação completa do sistema de contribuições fiscais também não deve se permear pela adoção de instrumentos puramente fiscais, cujo resultados apenas elevem a capacidade financeira do Estado, devendo, ainda, ser aliada a mecanismos de potencial melhoria das condições de vida dos indivíduos, pressupondo, em primeiro lugar, que entre os desígnios mais pretendidos pela população está a busca pela justiça e igualdade independente das suas condições sociais.

Ela não deve ser construída unicamente com fins arrecadatórios, [...] mas também com a conjugação das outras finalidades citadas. Dessa forma, somente com uma política fiscal voltada à concretização da redução da desigualdade é que haverá a efetiva harmonia entre os Poderes constituídos com as finalidades tributária, política (legitimidade), econômica (alocação e estabilização) e social (redistributiva). Só a partir de uma política fiscal que insira entre os objetivos arrecadatórios a finalidade de redução da desigualdade social é que será possível atingir um sistema de retroalimentação para o fim de redução da pobreza em maior escala (FERNANDES; GASSEN, 2016, p. 359)

Não se está a negar que em eventual reforma tributária o Estado deva abrir mão da sua capacidade financeira, que depende da sua arrecadação para cumprir seus propósitos de

governo. Distribuição de renda e elevação de receitas não são indissociáveis, são, na verdade, complementares, na medida em que sua efetiva compatibilização provoca efeitos que ultrapassam meras projeções econômicas, permitindo ao Estado, mediante os recursos disponíveis, promover as ações necessárias ao desenvolvimento social.

Para manter investimento público e gastos sociais, é preciso elevar as receitas, mas com ampliação da base de renda e efetiva obediência fiscal. As receitas são necessárias para garantir o crescimento econômico futuro e, sob o aspecto da democratização, demonstra que a distribuição de sacrifícios está sendo equitativa (VECCHIO, 2002, p. 267).

A redução de desigualdades por meio de uma reforma tributária consiste, pois, numa importante ferramenta de concretização dos anseios da população, desde que estejam os valores da justiça distributiva efetivamente consagrados.

a atividade tributária torna-se instrumento hábil para a redução da desigualdade concomitante ao desenvolvimento e à distribuição igualitária da renda: equidade da matriz tributária e justiça fiscal. É com essa visão que se deve pensar a reforma tributária. É preciso que se atente para mecanismos de retroalimentação da redução da desigualdade social, pois, caso contrário, a reforma não será eficaz para implementar equidade e justiça fiscal, que são concretizações tributárias dos objetivos fundamentais da República. (FERNANDES; GASSEN, 2016, p. 373).

Independente das alterações promovidas numa eventual reforma tributária, ela só será efetivamente justa se as mudanças contempladas mantiverem um caráter distributivo. Se desconsiderado o perfil distributivo inerente à tributação, o processo de acumulação prevalecerá sobre qualquer esforço de índole social, não sendo razoável pensar que a hegemonia de critérios meramente eficientes seja harmônico com qualquer medida que busca compartilhar a riqueza nacional equitativamente. Afinal, para ser considerada justa uma sociedade, ela teria que distribuir de forma equilibrada vantagens e prejuízos, bens e recursos.

As profundas desigualdades no Brasil poderiam ser solucionadas por meio de uma reforma tributária que transfira o elevado ônus que recai sobre os tributos indiretos para os de natureza direta, priorizando a renda e demais remunerações do capital enquanto instrumento contributivo. A definição de objetivos a serem alcançados em políticas fiscais, incluindo o desenvolvimento social como principal diretriz tributária, inibiria a tomada de decisões voltadas exclusivamente ao fortalecimento da economia e da obtenção de capital.

Para alcançar esses resultados, não podemos considerar que uma justiça distributiva seja lastreada por um modelo de reciprocidade onde os indivíduos cumpram acordos reciprocamente benéficos, sendo natural, num modelo efetivamente distributivo, que

os mais favorecidos possam perder certos privilégios, ou, ainda que os mantenha, os menos favorecidos possam usufruir de alguma vantagem. A maior dificuldade estaria no esclarecimento quanto à “motivação dos mais favorecidos no sentido de darem apoio aos princípios de justiça e à estrutura básica que com eles se conformam, já que isso pode levá-los a aceitar uma redução de suas vantagens” (VECCHIO, 2002, p. 262). Para a aplicação do princípio da diferença, seria necessário justificar os sacrifícios impostos àqueles que irão contribuir com maior esforço à concretização de um modelo social mais igualitário. Esse compromisso social da parcela mais aquinhoadada, nem sempre, porém, é concebido com naturalidade. Por uma visão negativa da responsabilidade, muitos indivíduos se negam a reconhecer a ajuda consciente como fundamento social, reconhecendo apenas o dever de não prejudicar a liberdade alheia. Para eles, não há nenhuma responsabilidade individual em relação à situação dos desfavorecidos pela sociedade, sendo ilegítimo qualquer subsídio para maximizar as condições de vida desses sujeitos. Por outro lado, há também a concepção segundo a qual o compromisso da sociedade é com sua própria estrutura básica, sendo o reconhecimento coletivo das responsabilidades socialmente impostas fundamentos garantidores da atenuação das injustiças.

Somos coletivamente responsáveis pela pobreza absoluta, pela fome endêmica, pela mortalidade produzida por doenças evitáveis e pelo bloqueio no desenvolvimento de capacidades dos mais destituídos se há um arranjo institucional (distinto daquele existente) sob o qual esses danos e privações seriam pelo menos mitigados, e se nada fazemos para colocar esse arranjo alternativo em prática (VITA, 2000, p. 226.)

Esses dois modelos, que caracterizam as concepções políticas mais cotidianas, é também representado no âmbito da tributação. Isso porque, a garantia de uma maior contribuição fiscal segundo a quantidade de bens e vantagens pode ser visto, por uma visão libertariana, tanto como uma imposição atentatória ao direito de propriedade ou, numa perspectiva mais solidarista, como salutar à promoção do desenvolvimento social. Isto é, a justiça distributiva serve de fundamento para consagrar uma tributação que pode incidir, dependendo da motivação teórica a que se encontre vinculada, em maior ou menor escala àqueles que detém maior patrimônio. É possível até que sob o argumento de necessidade de aumento da arrecadação fiscal para fazer frente aos gastos públicos, sejam adotadas decisões políticas de natureza utilitária, justificando a maximização do bem-estar da população pela utilização dos serviços públicos dispensados pelo Estado.

Não obstante, ainda que a perspectiva solidarista viesse a ser adotada numa eventual reforma tributária, já que não se vislumbra na PEC 31/2007, a justiça distributiva,

segundo o princípio da diferença, só seria efetiva se não admitisse qualquer benesse fiscal, ainda que aplicada aos que se encontram em posição inferior na distribuição de bens, sendo seu dever o de criar incentivos aos mais capazes, desde que sempre beneficiando os menos favorecidos.

O objetivo dos princípios de justiça distributiva não é dar a cada um o que é seu, mas uma sociedade estável, razão pela qual os princípios têm por objetivo a estrutura básica, não o indivíduo. Mas os indivíduos, por sua vez, estariam motivados a ter atitudes que levam à coesão social, à estabilidade da sociedade. O apoio à sociedade seria motivado porque a deslegitimação das desigualdades arbitrárias ocorreria efetivamente (VECCHIO, 2002, p. 263).

Reproduzindo os padrões que motivaram grande parte das reformas tributárias anteriores à Constituição de 1988, a PEC 31/2007, responsável por analisar todas as propostas legislativas apresentadas no Congresso Nacional, justifica sua necessidade a partir reestruturação da capacidade estatal e econômica, deixando a promoção da justiça distributiva para ser realizada por outros instrumentos. Essa proposta, na verdade, evidencia uma busca por um ajuste fiscal, que apenas será alcançado pela reestruturação do sistema tributário, mostrando-se despreocupada quanto à redução da concentração de renda e da desigualdade social, tema fundamental numa reforma que se diga distributiva.

O que se busca na justiça tributária é uma sociedade estável, e não a adesão comportamental do indivíduo segundo um padrão de conduta satisfatório. Para satisfazê-la, portanto, seria necessário buscar alternativas que não representem resultados puramente econômicos, mas capazes de influenciar na capacidade de conformação social da capacidade contributiva segundo a disponibilidade de recursos, o que justifica também a aceitação teórica do princípio da diferença em relação à existência de certos privilégios, desde que tuteladas as aptidões dos menos favorecidos.

Não se pode negar, porém, que a efetiva distribuição de bens no Brasil somente poderá ocorrer de forma justa quando alterada a estrutura básica a que o compartilhamento de riqueza encontra-se situada. A aplicação dos princípios de justiça está, portanto, direcionada à própria estrutura da tributação, que, não sendo justa, impede que sua distribuição também o seja. Para alterar essa estrutura, é necessário não só adotar uma reforma capaz de promover um comportamento social adequado com a justiça distributiva, mas enfrentar um sistema de mercado disposto a produzir riqueza cada vez mais concentrada nas mãos de apenas parcela da população. Isso porque, é justamente em sua estrutura básica que se encontram seus pressupostos de legitimação social, nela correspondendo todos os anseios básicos que

permeiam a sociedade e, sendo hegemônico o projeto neoliberal do Estado, a acumulação máxima de capital tende a se aprimorar também em vias fiscais, que permite uma menor incidência de tributos aos que estão em busca desse propósito.

Supondo, enfim, um possível cenário para uma reforma tributária, as seguintes medidas poderiam auxiliar na distribuição das suas vantagens e prejuízos: a) elevação da carga tributária sobre a renda, patrimônio e operações financeiras, diminuindo-se, conseqüentemente, os incidentes sobre o consumo; b) instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas; c) atualização do impostos sobre a renda segundo a inflação; d) reformulação do sistema tributário coerente com os princípios constitucionais; e) otimização do orçamento fiscal, que deverá atender, prioritariamente, os mais desfavorecidos; f) fortalecimento da administração fazendária, impedindo burlas e sonegações ao fisco.

Como medidas compensatórias, uma política fiscal eficiente permitiria minimizar os reflexos financeiros provocados por medidas dessa natureza, sugerindo-se, como forma de conscientização aos que passarão a suportar a carga tributária em maior escala, as seguintes medidas: a) simplificação do sistema tributário; b) desoneração da folha de pagamento; c) a concessão de reduções e isenções discriminadas e de prazo determinado aos setores mais atingidos por tal majoração; d) instituição de parcelamentos ou de qualquer política de estímulo ao pagamento tributário.

Isto é, a justiça distributiva depende diretamente da concretização de medidas de minimização da desigualdade social, reduzindo-se a carga tributária em relação aos menos favorecidos, mas também da conscientização, aos mais favorecidos, de que devem colaborar para o bem comum, o que pode ocorrer por meio de estímulos compensatórios, já que não se está a negar qualquer tipo de favorecimento, mas apenas que a tributação aos detentores de menor renda e patrimônio sejam tenham minimizadas suas condições sociais desfavoráveis.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente pesquisa procurou investigar em que medida as reformas tributárias propostas no Legislativo brasileiro contemplam elementos com potencial de promover justiça social e reduzir a concentração de renda e desigualdades socioeconômicas no Brasil. O estudo mostrou que a atividade fiscal é responsável por desempenhar um importante papel social, sendo responsável pela situação econômica e financeira de toda população, já que consiste numa valiosa fonte de fruição de direitos sociais, sendo os tributos tratados como instrumentos de viabilização de atividades indispensáveis à vida humana. O tributo deve servir de ato de cidadania, de solidariedade fiscal, ao contribuir para a formação de uma sociedade organizada pelo Estado, estando entre os principais desafios da economia seu crescimento sustentável. Com base nesta premissa, apresentou-se o referencial teórico do estudo e a contextualização histórica de formação do sistema tributário nacional. Feito isso, buscou-se construir relação entre as categorias tributação e justiça distributiva, mediada pelo Constitucionalismo. Desse modo, foi feita a análise das propostas de Reforma no Sistema Tributário nacional tendo-se por referência os princípios constitucionais tributários: igualdade, capacidade contributiva e não-confisco.

Diante dos objetivos propostos, conclui-se que

1. Para considerar justa uma sociedade, é preciso analisar se ela é capaz de distribuir suas vantagens e prejuízos de modo equilibrado, o que não se trata de tarefa simples. A tributação no Brasil não assume esse perfil, sendo primordial para alcançar esse resultado que se coloque de um lado o ônus do pagamento do tributo aos que têm melhor condição de fazê-lo – ainda que para isso sejam-lhes concedidos estímulos diversos –, e, do outro, uma menor incidência tributária aos que possuem escassas condições de contribuir, minimizando os impactos sociais negativos em que se encontram. Segue daí a importância de se pensar novas estratégias de tributação, desconsiderando a arrecadação como elemento único de produção de normas dessa natureza e ponderando outros valores como forma de aproximar tal atividade dos critérios de justiça social.

2. Para compreender o que é justiça distributiva, retomou-se alguns fundamentos filosóficos, identificando três diferentes perspectivas de abordagem: a) a que aborda a justiça como virtude; b) a que considera como fundamento o bem-estar; c) e a que é fruto da liberdade. Conforme analisado, a concretização da justiça distributiva dos tributos se enquadra mais satisfatoriamente na ideia de que a ordenação da sociedade depende da promoção de direitos básicos dos indivíduos pelas instituições sociais, fundando-se em princípios de justiça

que reconheçam a diferença entre sujeitos, mas, ao mesmo tempo, que seja capaz de melhorar a situação dos que mais necessitam. Na tributação, não se trata de exigir que sejam eliminados qualquer tipo de tratamento tributário diferenciado aos mais ricos, mas que eventuais benefícios que lhe sejam concedidos favoreçam também os grupos menos favorecidos. Sendo necessária uma tributação progressiva, o princípio da diferença também auxiliaria quanto ao esclarecimento e aceitação daqueles que passariam a pagar uma quantia mais alta, na medida em que seriam possíveis a utilização de estímulos e benefícios fiscais.

3. No Brasil, a carga tributária não é adequada ao perfil socioeconômico nacional, persistindo um resistente elemento de regressividade. Por mais que se elevem os tributos que recaiam diretamente sobre a renda, propriedade e capital, subsiste elevada carga tributária que incide indiferentemente entre os ricos e pobres nos chamados tributos indiretos, que se deslocam com força predominante sobre os bens de consumo. Por essa razão, não é incomum o desejo de grande parte da população por reformas tributárias que se compatibilizem com o quadro social vivido em determinado país, tornando-se cada dia mais comum a insatisfação quanto ao atual quadro fiscal brasileiro. A modificação na estrutura do sistema de contribuições fiscais, compatibilizando a incidência de tributos ao perfil socioeconômico da população, serve como importante instrumento de desenvolvimento social, diferente da mera alocação de recursos públicos, onde mesmo se produzindo uma acentuada arrecadação, é capaz de produzir uma série de injustiças.

4. Pelo que se observou ao longo do trabalho mesmo com o fortalecimento da democracia a partir do advento da Constituição de 1988, os projetos de reforma tributária apresentados sob a égide da nova ordem continuaram apresentando os mesmos fundamentos das propostas anteriores à nova ordem constitucional, que frequentemente buscaram soluções justificadas pela eficiência econômica, promotoras da estabilidade social, mas que se distanciam, porém, da justiça distributiva, onde a distribuição de recursos e vantagens contribui para a minimização das desigualdades sociais.

5. De uma forma ou de outra, as principais motivações advindas das propostas apresentadas ao longo da história brasileira tiveram o propósito de aumentar a carga tributária, não identificando nenhuma tentativa de mudança do sistema de contribuição fiscal que tenha procurado garantir exclusivamente a redistribuição da carga tributária. Mesmo com o advento da Constituição Federal de 1998, inspirada em fortes pressupostos democráticos, somado ao aumento da arrecadação, a principal procura foi pelo reestabelecimento da competitividade de mercado através da simplificação do sistema fiscal brasileiro.

6. Não é possível avaliar se a eventual aprovação da reforma proposta pela PEC 31/2007 terá a capacidade de alcançar os propósitos a que se destinou, mas a motivação histórica que resulta dessa e das outras reformas tributárias brasileiras mostra que o crescimento da arrecadação fiscal decorrente da sua nova estrutura dificilmente impactará na efetiva distribuição de ônus tributários que sequer teve cogitado um mero deslocamento de recursos por base de tributação. Quando se tributou a renda em nível superior ao consumo, o resultado obtido foi o da sua imediata revogação, momento responsável pelo elevado crescimento da carga fiscal dos bens e serviços, que ainda passa por uma acentuada oneração. É com base nesse cenário que as proposições legislativas de mudança do cenário fiscal desconsideraram os fatores sociais como instrumentos válidos de organização social, podendo ser encontrado elementos que evidenciam que a desigualdade social é fruto, dentre outros fatores, da não aplicação da justiça distributiva, deixando de promover adequado desenvolvimento da sociedade em detrimento de uma lógica de mero crescimento econômico, sem a concomitante análise dos elementos sociais que lhe são peculiares.

7. A liberdade equitativa como parâmetro de justiça poderia servir de fundamento dentro da perspectiva tributária, onde questionamentos são constantemente levantados pelo suposto desequilíbrio entre a arrecadação de receitas e distribuição de recursos. Nas bases da tributação, porém, não estão compreendidos pressupostos fundados na ética, o que tem contribuído para o crescimento das desigualdades sociais. O esforço de uma reflexão acerca dos elementos de justiça à luz da tributação torna-se cada vez mais relevante. A concepção de justiça como equidade pode contribuir para a criação de um sistema de vontades individuais tendentes a modificar a base social em que o indivíduo está inserido, transformando-o em um ser capaz de viver em harmonia com os demais cidadãos. A organização social, uma vez alcançada, modificará, além das relações sociais, suas condições políticas, a exemplo do exercício fiscal. Em que pese seja possível que certas propostas, de fato, auxiliem na difícil missão de atenuar as distorções de renda existentes, apenas com a criação de uma base social institucionalizada cuja liberdade individual seja garantida, é que a igualdade se tornará elemento central de um sistema distributivo do qual a tributação cumprirá o papel que lhe foi reservado.

8. A reforma ideal é aquela que distribui a carga tributária, podendo legitimar as condutas que procuram solucionar os desníveis sociais encontrados no sistema tributário, contribuindo não apenas para a consolidação de um sistema tributário satisfatório, mas com um alcance social em profundidade. No cenário atual, é possível que uma reforma tributária justa possa ocorrer ainda na vigência da própria Constituição Federal, que dispõe de

instrumentos eficazes para a promoção da justiça social, assumindo os princípios tributários constitucionais a principal ferramenta de mudança, cuja distribuição de renda é coerente com os propósitos de ordenação social. A não adoção dos pressupostos que se valem referidos princípios nas reformas tributárias analisadas ao longo deste trabalho, foram fundamentais para a expansão da desigualdade e da má distribuição de renda no Brasil, que mesmo após a CRFB/88 deixou de cumprir o papel ao qual foi destinado.

9. A inauguração de uma nova ordem constitucional, fundada em princípios democráticos, contribuiu para o fortalecimento dos direitos fundamentais dos contribuintes, de forma que eventual omissão legislativa em propor soluções justas à reformulação do sistema tributário nacional, confere maior importância aos demais poderes da República, permitindo ao Judiciário, pela análise dos princípios constitucionais, e ao Executivo, pela implementação de benefícios e imposições políticas como instrumentos tributários, cumprir o papel de assegurar as garantias consagradas constitucionalmente que, não coincidentemente, formam o núcleo central do sistema jurídico brasileiro.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. Direito Tributário Esquemático. São Paulo: Editora Método, 2015.

AMARAL, Gilberto Luiz do et al. Evolução da carga tributária brasileira. IBPT, 2015. Disponível em: <https://www.ibpt.org.br/img/uploads/novelty/estudo/2142/05EvolucaoDaCargaTributariaBrasileira.pdf>. Acesso em: 23 de novembro de 2017.

ARAÚJO, Cícero. Bentham, o Utilitarismo e a Filosofia Política Moderna. Filosofia política moderna. De Hobbes a Marx Boron, Atilio. 2006. Disponível em: [http://bibliotecavirtual.clacso.org.ar/ar/libros/secret/filopolmpt/12\\_araujo.pdf](http://bibliotecavirtual.clacso.org.ar/ar/libros/secret/filopolmpt/12_araujo.pdf). Acesso em 05 de Maio de 2017.

ARISTÓTELES. Ética a Nicômaco. São Paulo: Martin Claret, 2004.

AVILA, Róber Iturriet; CONCEIÇÃO, João Batista Santos. Distribuição de renda, de riqueza e estruturação tributária brasileira, 2015. Disponível em: <http://repositorio.unisinos.br/ihu/v-seminario-observatorios/07-avila-conceicao-distribuicao-renda.pdf>. Acesso em 03 de outubro de 2017.

\_\_\_\_\_. A carga tributária e a desigualdade: breve histórico, Brasília/DF, 2018. Disponível em <https://www.cartacapital.com.br/blogs/brasil-debate/economia-politica-da-tributacao-no-brasil-breve-historico>. Acesso em 16 de março de 2018.

BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. 8ª Ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010.

BENTHAM, Jeremy. Introdução aos princípios da moral e da legislação. Tradução: Luiz João Baraúna. 3. Ed. São Paulo: Abril Cultural, 1984.

BITTAR, Eduardo Carlos Bianca; ALMEIDA, Guilherme Assis de. Curso de Filosofia do Direito. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2010.

BITTAR, Eduardo Carlos Bianca. A justiça em Aristóteles. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2005.

BOBBIO, Norberto. Igualdade e Liberdade. Tradução de Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Ediouro, 1996.

BONAVIDES, Paulo. Teoria do Estado. 3. Ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

CARAVELLI, Flávia Renata Vilela. Extrafiscalidade: (Re)construção conceitual no contexto do Estado Democrático de Direito e aplicações no direito tributário. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2015.

CARNEIRO, Cláudio. Curso de Direito Tributário e Financeiro. 2ª Ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 28ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CHAUÍ, Marilena. Introdução à História da Filosofia: dos pré-socráticos a Aristóteles. 2ª ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2002.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 14ª Ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2015.

CONTI, José Maurício. Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade. São Paulo: Dialética, 1997.

COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2009.

DIAS, Marcílio Coelho. A noção de justiça segundo os sofistas e Aristóteles. Revista Legis Augustus. Rio de Janeiro, 2010. Disponível em: [http://apl.unisuam.edu.br/legisAugustus/pdf/ed1/Artigo\\_8.pdf](http://apl.unisuam.edu.br/legisAugustus/pdf/ed1/Artigo_8.pdf). Acesso em 10 de outubro de 2017.

DINIZ, Francisco Romulo Alves; CARVALHO, Ana Larisse Moura de. Aplicabilidade do utilitarismo e da teoria libertária nas sociedades democráticas. Ceará, 2014. Disponível em: [http://www.faculdade.flucianoifeijao.com.br/site\\_novo/anais/servico/2014/Direito/Aplicabilidade.pdf](http://www.faculdade.flucianoifeijao.com.br/site_novo/anais/servico/2014/Direito/Aplicabilidade.pdf). Acesso em 14 de outubro de 2017.

FALCÃO, Maurin Almeida. A reforma tributária brasileira: um enfoque distorcido? In: Reforma Tributária em Questão. Lauro Morhy (org.). Brasília: Editora UNB, 2003.

FERNANDES, Ricardo Vieira de Carvalho; GASSEN, Valcir. Tributação, desigualdade social e reforma tributária: os três Poderes e os objetivos da República. Revista Jurídica da Presidência. Brasília, 2016. Disponível em <https://revistajuridica.presidencia.gov.br/index.php/saj/article/view/1200>. Acesso em 12 de janeiro de 2018.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Sistema Tributário e Reforma. Eficiência x Direitos e Garantias fundamentais. In: Tributação e Desenvolvimento: Homenagem ao Professor Aires Barreto. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

HAYEK, Friedrich. Direito, legislação e liberdade. Vol. III. Tradução de Henry Masksoud. São Paulo: Visão, 1985.

INESC. Perfil da Desigualdade e da Injustiça Tributária. Brasília, 2016. Disponível em <http://www.inesc.org.br/biblioteca/publicacoes/livros/2016/perfil-da-desigualdade-e-da-injustica-tributaria>. Acesso em 03 de dezembro de 2017.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA, 2009. Disponível em: [http://ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/comunicado/090630\\_comunicadoipea22.pdf](http://ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/comunicado/090630_comunicadoipea22.pdf). Acesso em 29 de maio de 2017.

KANT, Immanuel. Fundamentação da Metafísica dos Costumes. Coleção Textos Filosóficos. Tradução Paulo Quintel. Lisboa: Edições 70, 2007.

LEÃO, Martha Toribio. Controle da extrafiscalidade. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

LEITE, Flamarion Tavares. Manual de Filosofia Geral e Jurídica. 2ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2009.

\_\_\_\_\_, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo: Atlas, 2007.

MAGALHÃES, Michael Pedrosa. PEC 233/2008: Reforma Tributária, federalização do ICMS e sua (in)constitucionalidade. Rio Grande do Norte, 2009. Disponível em: [http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=11124](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11124). Acesso em 12 de dezembro de 2017.

MELO, José Eduardo Soares de. Curso de Direito Tributário. 8ª Ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade. 3ª Ed. Malheiros. São Paulo. 2012.

MENDES, Eduardo Meyer. A tributação ao longo das Constituições Brasileiras: Evolução histórica e reflexos no exercício da cidadania. Revista (RE)pensando o Direito, ano 5, número 9, p. 33-54. Salvador, 2015. Disponível em <http://local.cnecsan.edu.br/revista/index.php/direito/article/view/176/144>

MILL, John Stuart. Utilitarismo. Coleção Filosofia Textos. Tradução: Pedro Galvão. Porto: Porto Editora, 2005.

MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. O mito da propriedade: os impostos e a justiça. Tradução Marcelo Brandão Ciprolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar tributos: contributo para a compreensão constitucional do Estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2012.

NOZYCK, Robert. Anarquia, estado e utopia. Tradução de Ruy Jugmann. Rio de Janeiro: Zahar, 1991.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. A reforma tributária de 1966 e a acumulação de capital no Brasil. São Paulo: Editora Brasil Debates, 1981.

PARIJS, Philippe Van. O que é uma sociedade justa? Tradução de Cíntia Ávila de Carvalho. São Paulo: Ática, 1997.

PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 4ª Ed. Livraria do Advogado: Porto Alegre, 2012.

POCHMANN, Marcio. Tributação e fundo público mundial contra a pobreza, 2011. Disponível em: [http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\\_content&view=article&id=673&Itemid](http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=673&Itemid). Acesso em 20 de maio de 2017.

RABELLO, Gabriel Gouvêa; OLIVEIRA, João Maria de. Tributação sobre empresas no Brasil. Repositório IPEA. Brasília, 2015. Disponível em [http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/5714?locale=pt\\_BR](http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/5714?locale=pt_BR). Acesso em 13 de março de 2018.

RAMOS, Marcelo Maciel. A originalidade da compreensão de lei na Grécia Antiga. Revista Brasileira de Estudos Políticos. 2013. Belo Horizonte, n. 107, pp. 295-329. Disponível em <http://www.pos.direito.ufmg.br/rbep/index.php/rbep/article/view/P.0034-7191.2013v107p295/245>. Acesso em 26 de novembro de 2017.

RAWLS, John. Uma teoria da justiça. Tradução Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

REVENUE STATISTICS IN LATIN AMERICA, 2014. Disponível em: [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/revenue-statistics-2016\\_rev\\_stats-2016-en-fr#.WUH4N-vyvIU#page1](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/revenue-statistics-2016_rev_stats-2016-en-fr#.WUH4N-vyvIU#page1) OCDE. Acesso em 12 de janeiro de 2018.

REZENDE, João. Reforma e Política Tributária: as formulações do atual sistema tributário na Constituinte de 1987/88. Londrina: Editora Jornal de Londrina, 1998.

SANDEL, Michael J. Justiça: o que é fazer a coisa certa. Tradução de Heloísa Matias e Maria Alice Máximo. 23ª Ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2017.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 2011.

SEN, Amartya. O desenvolvimento como expansão de capacidades. Lua Nova, São Paulo, 1999.

SINPROFAZ. Quanto custa o Brasil? Brasília, 2017. Disponível em <http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/sonegacao-no-brasil%e2%80%93uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2016>. Acesso em 13 de fevereiro de 2018.

SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira. A desigualdade vista do topo: a concentração de renda entre os ricos no Brasil, 1926-2013. Universidade de Brasília, Instituto de Ciências Sociais, Brasília, 2016. Disponível em: [http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/22005/1/2016\\_PedroHerculanoGuimar%C3%A3esFerreiradeSouza.pdf](http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/22005/1/2016_PedroHerculanoGuimar%C3%A3esFerreiradeSouza.pdf). Acesso em 22 de dezembro de 2017.

TÔRRES, Heleno Taveira. Incentivos Fiscais na Constituição e o “Crédito-prêmio de IPI”. In: Direito Tributário Atual. São Paulo: Dialética & Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2005.

VARSANO, Ricardo. A evolução do sistema tributário ao longo do século: Anotações e reflexões para futuras reformas: Brasília, Ipea, 1996.

VECCHIO, Humberto Pereira. Justiça distributiva e tributação. Florianópolis: UFSC, 2002.

VIOL, Andréa Lemgruber. A finalidade da tributação e sua difusão na sociedade. Brasília, 2011. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioii/texto02afinalidadedatributacao.pdf>. Acesso em 23 de novembro de 2017.

VITA, Álvaro de. A justiça igualitária e seus críticos. São Paulo: UNESP, 2000.