

Universidade de Brasília – UnB
Faculdade de Direito
Programa de Pós-Graduação em Direito

TESE

JUSTIÇA E EQUIDADE NAS ESTRUTURAS ENDÓGENA E EXÓGENA DA
MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

Doutorando: Cleucio Santos Nunes

Orientador: Prof. Dr. Valcir Gassen

Linha de Pesquisa: Transformações na
Ordem Social e Econômica e Regulação

Brasília, agosto de 2016

CLEUCIO SANTOS NUNES

TESE

**JUSTIÇA E EQUIDADE NAS ESTRUTURAS ENDÓGENA E EXÓGENA DA
MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA**

Tese de doutorado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília – UnB, como requisito final para obtenção do título de Doutor.

Orientador: Prof. Dr. Valcir Gassen

Brasília, agosto de 2016

Universidade de Brasília – UnB
Faculdade de Direito
Programa de Pós-Graduação em Direito

TERMO DE APROVAÇÃO

Tese de autoria do Doutorando Cleucio Santos Nunes, intitulada “Justiça e equidade nas estruturas endógena e exógena da matriz tributária brasileira”. A tese foi defendida e aprovada como requisito final de conclusão do curso de Doutorado em Direito do Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* da Universidade de Brasília. Banca examinadora:

Professor Doutor Valcir Gassen
Orientador – Universidade de Brasília

Professora Doutora Claudia Rosane Roesler
Membro Examinadora – Universidade de Brasília

Professora Doutora Maria Paula Dallari Bucci
Membro Examinadora – Universidade de São Paulo

Professor Doutor Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy
Membro Examinador – Centro Universitário IESB

Professor Doutor José Maurício Conti
Membro Examinador – Universidade de São Paulo

Professor Doutor Juliano Zaiden Benvindo
Coordenador do Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* da Universidade de Brasília

Brasília, agosto de 2016

Esta tese é dedicada a Margaret Nunes, minha mulher, pelo incentivo constante, pelos conselhos sempre oportunos, por sua entrega verdadeira em quem acredita e pela paciência de esperar tudo dar certo.

AGRADECIMENTOS

Esta tese é o resultado de um projeto de pesquisa teórica, basicamente fundado em livros, artigos de doutrina e indicadores publicados por entidades como IPEA e IBGE. Por trás desse projeto e da própria tese, algumas pessoas foram fundamentais para o aprofundamento do argumento ou à pesquisa das fontes referenciais, razão pela qual devoto muita gratidão.

Primeiramente ao Professor Valcir Gassen, que permitiu meu ingresso no Grupo de Pesquisa “Estado, Constituição e Justiça” no final de 2011. Em meio aos ardorosos debates sobre o conceito de matriz tributária, o senso comum entre os juristas e, sobretudo, a função social da tributação, tive as primeiras ideias sobre um projeto de pesquisa que unisse os conceitos de justiça e equidade tributárias. No ano seguinte, fui admitido como aluno ouvinte em sua disciplina Direito Tributário II. A partir dos seminários e da bibliografia proposta, descobri outras abordagens às noções originais de justiça na tributação e pude desenvolver algumas ideias por final incorporadas ao projeto de pesquisa que submeti ao processo seletivo do Programa de Pós-graduação da Unb. Em seguida, tive a honra de ser aceito como seu orientando. É desnecessário dizer o quanto as conversas com ele, ou uma simples passagem dentre tantos assuntos sobre os quais dialogamos, tiveram papel importante nos argumentos e conclusões da tese. Por todos e tantos outros motivos serei sempre grato ao Professor Valcir Gassen. Eventuais equívocos ou abordagens mal explicadas devem ser atribuídas exclusivamente a este doutorando, que se responsabiliza de forma unilateral por toda a argumentação contida no texto.

Em segundo lugar, agradeço imensamente à Banca de Qualificação desta tese, ocorrida em 15.10.2015 e composta pelos eminentes professores e professoras: Valcir Gassen, Maria Paula Dallari Bucci, Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy e Claudia Rosane Roesler. A banca foi fundamental para alinhar os argumentos ainda fluidos da tese em um prumo adequado. Igualmente, na hipótese de haver imprecisões ou erros argumentativos isso se deve ao doutorando.

Agradeço também aos colegas do Grupo de Pesquisa “Estado, Constituição e Justiça”, que, direta ou indiretamente, me ajudaram na pesquisa de algumas fontes e na construção da linha de argumentos. Devo também agradecer aos meus alunos de graduação que me ajudaram na solidificação de alguns fundamentos da tese, mesmo sem saber. Suas indagações e críticas quando eram estimulados por mim a debater os temas da justiça e equidade na tributação foram fontes para novos argumentos. Um agradecimento aos Professores Marco Aurélio Greco, Paulo Modesto e Álvaro de Vita por algumas sugestões e estímulo ao enfrentamento de determinados temas. Agradeço também aos Professores Cláudio Ladeira, Juliano Zaiden Benvindo, Cristiano Paixão, José Otavio Guimarães, Alexandre Bernardino Costa, todos da UnB, que, com suas aulas, conduziram-me ao encontro com algumas ideias aproveitadas na tese e ampliaram o rol da pesquisa. Sou grato igualmente às competentes funcionárias da coordenação da Pós-graduação, especialmente à Euzilene e à Kely.

Um agradecimento mais do que especial ao Caetano Nunes, meu filho, pela competente revisão gramatical de excertos da tese, revisão de alguns cálculos, layout das tabelas e auxílio nas traduções do inglês para o português de alguns textos. Por fim, agradeço, de coração, à Margaret Nunes, minha mulher, com quem debati diversos temas, dos mais amplos aos mais específicos sobre a tese. Ela, com sua peculiar inteligência, clareza argumentativa, coerência, persuasão e sensibilidade, convenceu-me de que, às vezes, alguns de meus propósitos eram pouco realistas.



“Retirantes” (1958)
Cândido Portinari

RESUMO

A tese propõe um realinhamento dos conceitos de equidade e de justiça no sistema tributário nacional. Para tanto, sugere a utilização do conceito de “matriz tributária”, por meio do qual seja possível relacionar as opções políticas, econômicas e sociais que compõem materialmente as normas de direito tributário do país, sem necessariamente romper com o conhecido significado de sistema tributário nacional. O fundamento material para a proposta de realinhamento dos mencionados conceitos de equidade e justiça, reside em indicadores oficiais, demonstrando que dois problemas contribuem para alguma ideia de injustiça no sistema de tributação no Brasil. O primeiro é a forte carga tributária sobre os contribuintes pobres e a fraca pressão dos tributos na renda dos contribuintes ricos, revelando nítida inversão das expectativas sobre um sistema de tributação justo. O segundo problema é a baixa efetividade das finalidades do estado democrático de direito, especialmente quando as políticas públicas indispensáveis para a promoção de uma sociedade igualitária não são eficientemente realizadas em razão da insuficiência de recursos fiscais. Os conceitos de equidade e de justiça na tributação constituem as referências axiológicas que induzem a identificação de ambos os problemas e, exatamente por isso, abrem espaço para a crítica do sistema de tributação atual. Diante dos problemas expostos, a tese argumenta que a utilização da equidade e da justiça sem um método coerente, que alinhe seus conceitos amplamente difundidos com os dois problemas selecionados, contribui, ainda que despropositadamente, às dificuldades de entendimento e de identificação sobre os pontos em que o sistema de tributação se revela injusto. Assim, fixado o conceito de “matriz tributária”, esta é dividida em dois planos, denominados de estruturas “endógena” e “exógena”, nos quais, em razão de uma estratégia argumentativa, são alojados os conceitos de equidade e de justiça como valores pretendidos pela tributação. A equidade é inserida como o valor da estrutura endógena porque, nesta, estão presentes o princípio da capacidade contributiva e demais regras jurídicas que procuram estabelecer justiça tributária nos casos concretos. A equidade, neste caso, pode estar na relação entre os contribuintes e o sistema legal tributário, ou na comparação da carga tributária entre ricos e pobres. O conceito de justiça, por sua vez, é acomodado no âmbito da estrutura exógena, porquanto esta significa o suporte financeiro decorrente da exigência dos tributos e, simultaneamente, visa contribuir com um dos fins do estado democrático de direito, consistente na construção de uma sociedade livre, justa e solidária. A tese também argumenta que a ideia de justiça, por ser mais ampla e abstrata, no campo da tributação se vincula ao conceito de justiça social, que visa o combate da desigualdade e a possibilidade de oportunidades básicas para todos. Assim, a matriz tributária será iníqua, quando o princípio da capacidade contributiva não é realizado satisfatoriamente, por força de opções políticas juridicamente representadas por leis incapazes de reverter o quadro em que ricos pagam proporcionalmente menos tributos do que pobres. Por outro lado, considera-se injusta a matriz tributária, na medida em que se observam vergonhosas estatísticas de desigualdade social, apesar do suporte financeiro gerado com a arrecadação tributária.

Palavras-chaves: Equidade. Justiça. Tributação. Desigualdade. Democracia.

ABSTRACT

This thesis proposes a realignment of the concepts of equity and fairness in the national tax system. Therefore, it suggests using the concept of "tax matrix", through which to connect the political, economic and social choices that materially make up the rules of tax law of the country, without necessarily breaking with the name meaning of national tax system. The material foundation for the realignment proposal of the mentioned concepts of equity and fairness, lies in official indicators, showing that two problems contribute to certain injustice idea in the taxation system in Brazil. The first is the heavy tax burden on the poor taxpayers and the low pressure of taxes on the income of wealthy taxpayers, revealing sharp reversal of expectations about a fair tax system. The second problem is the low effectiveness of the purposes of the democratic rule of law, especially when the necessary public policies to promote an egalitarian society are not effectively carried out due to the lack of fiscal resources. The concepts of equity and fairness in taxation are the axiological references that induce the identification of both problems because they, make room for criticism of the current taxation system. Faced with the exposed problems, the thesis argues that the use of equity and fairness without a coherent approach, which connect its widely disseminated concepts with the two selected issues, contributes, albeit unintentionally to, the difficulties of understanding and identification of the points in which the taxation system is revealed unfair. So, set the concept of "tax matrix", it is divided into two planes, called "endogenous" and "exogenous" structures, in which, due to an argumentative strategy, the concepts of equity and fairness as values are housed intended by taxation. Equity is inserted as the value of the endogenous structure because in it are present the principle of contributive capacity and other legal rules that pretend to establish tax justice in a particular case. Equity is, in that case, the relationship between taxpayers and the tax legal system, or comparison the tax burden between rich and poor. The concept of justice, in turn, is accommodated within the exogenous structure, because it means financial support due to the requirement of taxes and simultaneously aims to contribute to one of the purposes of the democratic rule of law, consistent in the formation of a free, just and solidary society. The thesis also argues that the idea of justice, for being broader and more abstract, in the field of taxation is linked to the concept of social justice, aimed at combating inequality and the possibility of basic opportunities for all. Thus, the tax matrix is unfair when the principle of contributive capacity is not performed satisfactorily, by virtue of policy options legally represented by laws unable to reverse the situation in which the rich pay proportionately less taxes than the poor. On the other hand, the tax matrix is considered unfair, in observing embarrassing statistics of inequality, despite the financial support generated by tax revenue.

Keywords: Equity. Fairness. Taxation. Inequality. Democracy.

RESUMEN

La tesis propone un reajuste de los conceptos de justicia y equidad en el sistema tributario nacional. Por lo tanto, se sugiere utilizar el concepto de "matriz de imposición", a través del cual se relacionan las decisiones políticas, económicas y sociales que componen materialmente las normas de la legislación fiscal del país, sin romper necesariamente con el significado del nombre de sistema tributario nacional. La base material para la propuesta de reajuste mencionado los conceptos de equidad y justicia, se encuentra en los indicadores oficiales, que muestran que dos problemas contribuyen a una idea injusticia del sistema de impuestos en Brasil. La primera es la pesada carga fiscal sobre los contribuyentes pobres y la baja presión de los impuestos sobre la renta de los contribuyentes ricos, revelando drástico cambio de expectativas acerca de un sistema tributario justo. El segundo problema es la baja eficacia de los efectos del estado de derecho democrático, especialmente cuando las políticas públicas necesarias para promover una sociedad igualitaria no se lleven realmente a cabo debido a la falta de recursos fiscales. Los conceptos de equidad y justicia en la tributación son las referencias axiológicas que inducen la identificación de los problemas y exactamente por qué, hacen espacio para la crítica del actual sistema de imposición. Frente a los problemas expuestos, la tesis sostiene que el uso de la equidad y la justicia sin un enfoque coherente, que alinea sus conceptos ampliamente difundidos con los dos temas seleccionados contribuye, aunque de forma involuntaria, las dificultades de comprensión e identificación de los puntos del sistema tributario se revela injusto. Por lo tanto, establecido el concepto de "matriz de imposición", este se divide en dos planos, denominada "endógena" y estructuras "exógenos", en la que, debido a una estrategia argumentativa, los conceptos de equidad y la justicia como valores están alojados. La equidad se inserta como el valor de la estructura endógena porque este está presente el principio de capacidad de pago y otras normas legales buscan establecer la justicia fiscal en un caso particular, si la relación entre los contribuyentes y el sistema legal de impuestos, o la comparación la carga fiscal entre ricos y pobres. El concepto de justicia, a su vez, está alojado dentro de la estructura exógena, porque esto significa apoyo financiero debido a la exigencia de los impuestos y al mismo tiempo tiene como objetivo contribuir a uno de los propósitos del Estado democrático de derecho, consistente en la construcción de una sociedad libre, justa y solidaria. La tesis también sostiene que la idea de la justicia, que es más amplio y más abstracto, en el ámbito de los impuestos está vinculado al concepto de justicia social, destinado a luchar contra la desigualdad y la posibilidad de oportunidades básicas para todos. Por lo tanto, el matriz de imposición es injusto, cuando el principio de capacidad de pago no se realiza satisfactoriamente, en virtud de las opciones de política representada legalmente por las leyes que no pueden revertir la situación en la que los ricos paguen proporcionalmente menos que los impuestos pobres. Por otro lado, se considera matriz de imposición injusto, en el que las estadísticas observadas embarazosos de la desigualdad, a pesar del apoyo financiero generado por los ingresos fiscales.

Palabras clave: Equidad. Justicia. Imposición. La desigualdad. Democracia.

SUMÁRIO

AGRADECIMENTOS

RESUMO

ABSTRACT

RESUMEN

INTRODUÇÃO

PARTE I

1.	Sistema tributário e matriz tributária brasileira	26
1.1	Noções de sistema tributário	28
1.2	Matriz tributária	34
1.3	Conceito de capacidade contributiva	42
1.3.1	Capacidade contributiva até a primeira metade do século XX	51
1.3.2	Capacidade contributiva após a segunda metade do século XX	53
1.3.3	Capacidade contributiva no Brasil	55
1.4	Conceitos de equidade e iniquidade tributárias	59
1.5	Tributos diretos e indiretos	70
1.6	Progressividade, regressividade e proporcionalidade tributárias	83
1.6.1	Controvérsias sobre proporcionalidade e progressividade	89
1.6.2	Teorias do benefício e do sacrifício comum	92
1.6.3	Teorias da equidade horizontal e vertical	98

PARTE II

2.	Estrutura atual da matriz tributária brasileira e suas origens	102
2.1	Indicadores tributários históricos	103
2.2	Indicadores tributários contemporâneos	105
2.3	Indicadores comparados	120
2.4	A ênfase da tributação sobre o consumo	122
2.4.1	O modelo vigente de tributação sobre o consumo	126
2.4.2	Efeitos jurídicos da tributação sobre o consumo	130

2.4.3	Efeitos econômicos e sociais dos tributos sobre o consumo	133
2.5	Tributação sobre renda e patrimônio (propriedade e herança)	137
2.5.1	Conceito de renda	139
2.5.2	Efeitos jurídicos e econômicos da tributação da renda	142
2.5.3	Princípios e regras jurídicas da tributação da renda	147
2.5.4	Tributação sobre a propriedade e efeitos	149
2.6	Iniquidade da matriz tributária brasileira	154
2.6.1	Relações entre tributação do consumo e da renda	157
2.6.2	O problema da regressividade	160
2.6.2.1	Regressividade da tributação em razão da renda	162
2.6.2.2	Regressividade da tributação em razão do consumo	167
2.6.2.3	Regressividade da tributação e os levantamentos da POF/IBGE	170
2.7	Síntese da tributação no Brasil até a primeira metade do séc. XX	176
2.8	Os antecedentes da reforma tributária de 1965	180
2.9	O contexto da reforma tributária de 1965	182
2.10	Tributação na Constituição Federal de 1988	189

PARTE III

3.	Por uma matriz tributária justa	193
3.1	Tributação para financiar a burocracia do Estado	195
3.1.1	Liberdade e propriedade enquanto direitos têm seus custos	203
3.1.2	Liberdade é uma visão de justiça no estado fiscal	207
3.1.3	Os custos da garantia de liberdade para todos	209
3.1.4	Não existem melhores custos entre direitos negativos e positivos	211
3.1.5	A garantia dos direitos sociais e o seu custo tributário	213
3.1.6	Alguns fatores determinantes à instalação do estado social no Brasil	217
3.1.7	Intervencionismo estatal de Vargas e o estado social	222
3.1.8	Do estado social ao estado democrático de direito	223
3.2	Promoção da equidade e da justiça tributárias	231
3.2.1	Estado democrático de direito e igualdade democrática	232
3.2.2	Estruturas endógena e exógena da matriz tributária	237
3.2.3	Diferença entre valor, princípio e regra	247

3.2.3.1	Distinção entre princípios e regras jurídicas	248
3.2.3.2	Distinção entre valores e princípios	251
3.2.4	Equidade e justiça como valores	261
3.2.5	A opção pela justiça social e a liberdade	264
3.2.6	Noções contemporâneas de justiça social	268
3.3	Capacidade contributiva como critério de equidade tributária	273
3.3.1	Capacidade contributiva como princípio jurídico	274
3.3.2	Instrumentos de efetivação da capacidade contributiva	278
3.3.3	O mito da equidade por meio da progressividade	288
3.3.3.1	Impossibilidade da cota equitativa de cada contribuinte	289
3.3.3.2	Equidade tributária entre capacidades contributivas diferentes	292
3.3.4	O problema das presunções e a iniquidade da matriz tributária	298
3.3.4.1	O problema das deduções do IRPF e as alíquotas fictícia e real	302
3.3.4.2	Iniquidade do regime das deduções e presunções no IRPF	303
3.3.4.3	Isenções, benefícios tributários e o problema da iniquidade	306
3.3.5	Capacidade contributiva: justiça ou equidade?	308
3.4	Identificação da justiça tributária	314
3.4.1	A escolha da justiça social como valor fundante da matriz tributária	316
3.4.2	Sociedade livre, justa e solidária	320
3.4.3	Solidariedade e tributação	325
3.4.4	Princípios da dignidade da pessoa humana e do mínimo existencial	335
3.4.5	Estado democrático de direito simbólico e a função da matriz tributária	349
3.4.6	Desigualdade social ou o fracasso da matriz tributária justa	355
3.4.7	Proposta de fundamentos para a matriz tributária justa	362
	CONCLUSÃO	375
	BIBLIOGRAFIA	385

Introdução

Existe uma percepção nítida e ampla de que no Brasil o sistema de tributação é injusto. Isso se deve em grande parte ao discurso recorrente e hegemônico sobre a carga tributária brasileira, especialmente quando essa medição recai sobre o PIB. Desde meados dos anos noventa do século passado, a carga tributária brasileira ultrapassou um terço de toda a produção econômica brasileira estando atualmente na casa dos 35%, segundo dados oficiais da Receita Federal do Brasil. Além disso, costuma-se alegar que no país o estado não restitui a carga tributária com serviços públicos de qualidade. As classes média e alta pagam muitos tributos, mas não têm de volta serviços públicos na proporção do que pagam em exigências fiscais. Assim como para se apurar a renda líquida das pessoas físicas ou jurídicas deve-se descontar as despesas que concorreram para a disponibilidade econômica da renda, também a riqueza líquida nacional representada pelo PIB seria influenciada pela carga tributária. Caso fosse descontada essa carga de tributação, o PIB líquido seria tanto maior quanto menor fosse a carga de tributos. Quanto a devolução dos serviços, se o estado garantisse ótimos serviços públicos a tributação seria mais justa, na medida em que as classes média e alta seriam beneficiadas com tais serviços. Mas será que o conceito de justiça na tributação condiz com essas lógicas?

Quando aprofundamos essa dúvida, outros dados podem ser pesquisados para formação de algumas conclusões. Primeiramente, há que se perguntar: no Brasil, o peso dos tributos sobre as rendas pessoais é o mesmo entre ricos e pobres ou uns são mais onerados do que outros? Qual seria a referência para se investigar o que é mais tributado: a renda, a propriedade ou os bens e serviços consumidos pelos contribuintes? Para essa análise, qual critério deverá ser utilizado: a relação dos contribuintes com o sistema legal tributário ou finalidades sociais que as receitas tributárias poderão propiciar?

A presente pesquisa visa entender estas indagações e apresentar conclusões que possam, senão auxiliar respostas adequadas, ao menos pretende servir para ampliar o debate sobre um tema tão seminal às relações econômicas e sociais, que é a justiça tributária.

O trabalho parte de uma hipótese sugerida nos primeiros parágrafos desta introdução, qual seja: o sistema de tributação brasileiro é justo? Esta hipótese não é uma abstração e corresponde a um problema real, vivido pela sociedade brasileira em sua histórica relação com o pagamento de tributos. Nos últimos tempos, especialmente após

a Constituição de 1988, a situação tem se agravado, o que desperta as inquietações motivadoras da pesquisa que ora trago a exame. Refiro-me a levantamentos realizados por pesquisas vinculadas a órgãos como IPEA, IBGE e FIPE, as quais indicam que no Brasil, pessoas que ganham até dois salários mínimos comprometem 53,9% de sua renda com pagamento de tributos, enquanto aquelas que ganham mais de trinta salários mínimos são oneradas em apenas 29% de sua renda com pagamentos de impostos em geral. Acrescente-se que as classes média e alta são as mais beneficiadas com a infraestrutura de atuações estatais difusas e com os melhores serviços públicos prestados.

Quanto a infraestrutura, é nas regiões habitadas pelas mencionadas classes onde se concentram o atendimento pleno de saneamento básico, abastecimento de água potável, coleta domiciliar de lixo, ruas e avenidas asfaltadas, áreas de lazer, proximidade das habitações aos centros de trabalho e comercial, atendimento de transporte coletivo etc. Com relação aos serviços públicos, também são as classes média e alta que o estado atende melhor, como é o caso da segurança pública. A maioria dos postos da polícia militar, delegacias e rondas policiais ocorrem nas regiões habitadas pela população economicamente mais favorecida, sob a alegação de que a criminalidade visa essas regiões para a prática de crimes contra o patrimônio. Em relação à educação, o ensino público de referência, que é o de nível superior, é praticamente todo utilizado pelas camadas mais ricas da sociedade, que podem oferecer ensino básico de qualidade aos seus filhos e parentes, o que favorece o desempenho dos estudantes nos processos seletivos para as universidades públicas. Serviços como emissão de passaportes e auxílios de consulados em países estrangeiros são uma realidade geralmente não desfrutada pelos mais pobres. Em contrapartida, a falta de infraestrutura estatal e os piores serviços públicos atingem exatamente os que mais necessitam das intervenções do estado, que é a população de baixa renda. Talvez seja desnecessário lembrar que geralmente toda a infraestrutura pública que serve as classes média e alta e que nem sempre é objetivamente percebida por seus beneficiários, porque faz parte da rotina, é o que falta às populações mais carentes, para quem a rotina é a exclusão da presença dos bens sociais. Se para os mais ricos existem às vezes falhas de infraestrutura ou em alguns serviços, como uma ou duas ruas esburacadas nas temporadas de chuva, dificuldade no atendimento de aeroportos, má conservação de um ou outro parque de lazer, ruas mal sinalizadas etc., imagine-se viver por longos anos sem água potável, saneamento básico, coleta de lixo, desprezo ou violência policial como reação às demandas da população carente e com a precariedade da rede pública de saúde. A propósito deste último serviço, lembro que as

classes média e alta, geralmente contrata planos ou o serviço privado de saúde que pode ser descontado do imposto de renda. Os mais pobres, além de não contarem com essa possibilidade de abatimento nos seus rendimentos (por que não possuem renda suficiente para contratar planos de saúde) têm que se sujeitar a toda sorte de deficiência nesse tipo de serviço quando executado pelo estado.

Se a dúvida original era saber se a ideia de justiça tributária está fundada na relação da carga tributária total em razão do PIB ou sobre quem recebe as piores atuações do estado, quando esse questionamento é desdobrado em investigação mais profunda, logo se verifica que o conceito de justiça na tributação necessita ser melhor compreendido. Se os mais pobres pagam mais tributos do que os mais ricos, talvez a pergunta inicial devesse ser readaptada para o seguinte: quem paga mais tributos no Brasil e se os resultados dessa verificação são justos? Isso leva a outro conceito correlato com o de justiça que é a equidade, responsável por entender como se realiza justiça perante situações concretas. Se justiça é um conceito abstrato e paradoxalmente essa característica leva a argumentações subjetivas sobre o que é ou não justo, a equidade teria por fim reduzir a margem de subjetividade sobre o que se considera justo, apoiando-se em critérios mais bem definidos a partir do caso concreto, a fim de se chegar ao resultado de dar a cada um o que lhe cabe.

Mas os problemas relacionados à justiça na tributação não podem ser reduzidos somente à carga de tributos sobre a renda das pessoas. Note-se que no estado democrático de direito, objetiva-se o desenvolvimento econômico e social com participação da sociedade nas deliberações políticas sobre os rumos que a nação deve seguir, mas também se visa incluir os que estão fora do cerco de prosperidade econômica no bem-estar que essa prosperidade pode propiciar. As receitas geradas com a tributação são fortes aliadas na viabilização de políticas públicas geradoras dos meios para que todos, no estado democrático de direito, possam tomar boas decisões sobre sua vida individual e a respeito dos interesses coletivos. Isso passa pela garantia de direitos básicos, especialmente saúde e educação, sem os quais as condições para a realização de boas escolhas é muito mais difícil e, às vezes, impossível.

Em relação à carga tributária sobre o PIB, as estatísticas mundiais e os dados censitários revelam que o Brasil amarga indicadores sociais desonrosos quando comparados com índices de países economicamente similares. No ano de 2013, quando se tem como referência o IDH dos trinta países que tributam cerca de 30% do PIB, o Brasil ficou em último lugar, com o IDH de 0,744. Tratando-se de indicadores internos,

como por exemplo, educação e saúde, o último censo revelou disparidades que necessitam de políticas públicas emergenciais

Por exemplo, no Nordeste, a média de analfabetismo na população com idade igual ou superior a 15 anos é de 28%. Entre os idosos (acima de 60 anos) o percentual médio se eleva para 60% e entre jovens de 15 a 24 anos de idade, o número de analfabetos da Região Nordeste ultrapassa meio milhão de pessoas. Quando o critério de pesquisa é a raça, os dados censitários são ainda mais cruéis. As pessoas brancas possuem rendimento médio mensal de R\$ 1.538,00, valor próximo da renda média entre amarelos, que é de R\$ 1.574,00. Os rendimentos médios mensais apurados para negros, pardos e indígenas foram: pretos, R\$ 834,00; pardos, R\$ 845,00; indígena, R\$ 735,00. Nota-se que tais cifras ficam muito próximas da metade dos valores pagos a brancos e a amarelos, denotando má distribuição de renda e iniquidade entre esses grupos étnicos. Também se observa que há uma relação intrínseca entre analfabetismo e condições sanitárias inadequadas nos domicílios brasileiros. De acordo com o Censo 2010, o percentual de crianças de 0 a 5 anos, em 2000, que viviam em lar com saneamento inadequado e com pais ou responsáveis analfabetos em todo o Brasil era de 10,3%. Em 2010 esse índice caiu para 4,6%. No geral é expressiva a melhoria, mas existem disparidades que necessitam de política pública acelerada, na medida em que as classes média e alta são atendidas plenamente em saneamento básico. Além desses dados, o censo indica que as regiões Norte e Nordeste são as mais afetadas com a ausência de saneamento básico, o que acirra a desigualdade regional.

Não há dúvidas de que os recursos fiscais oferecem as principais condições materiais para o desenvolvimento de políticas públicas corretivas das disparidades econômicas e sociais. Isso obriga se relacionar o tema da tributação com o da justiça social, responsável pelos fundamentos políticos à promoção de políticas públicas inclusivas e distributivas da riqueza nacional, tendo por base a ideia de igualdade.

Estabelecidas as premissas do problema, o objetivo central desta pesquisa jurídica é defender uma tese de realinhamento dos conceitos de justiça e de equidade na tributação, fixando como alicerce os problemas da inversão lógica da carga tributária sobre a renda, em que os pobres são mais onerados com o pagamento de tributos do que os ricos. Além disso, deve ser reafirmado que o destino dos recursos fiscais gerados com a tributação terá que ser priorizado na efetivação dos objetivos do estado democrático de direito.

Se por um lado o senso comum da população e da imprensa “formadora de opinião” é que o sistema tributário brasileiro é injusto porque a carga tributária é alta (mais de 30% do PIB), entre alguns economistas e juristas a suspeita é que a injustiça e iniquidade do sistema tributário podem residir na elevada carga tributária sobre os mais pobres, máxime porque esta camada da população é induzida naturalmente a pagar tributos sobre o que consome e o país tributa de forma acentuada o consumo de bens e serviços.

Esta tese argumenta que o senso comum, inclusive entre economistas e juristas, necessita ser revisto em suas bases epistêmicas sobre os conceitos de equidade e de justiça. A suposta injustiça (abstrata) do sistema tributário tendo por critério a relação da carga tributária entre ricos e pobres é um problema a ser analisado na perspectiva da equidade. O outro lado do problema, isto é, a baixa efetividade dos fins do estado democrático de direito com políticas públicas inclusivas, este sim, é uma questão de não realização dos fins da justiça tributária, exatamente quando, a despeito da carga tributária total, o país mantém índices graves de subdesenvolvimento.

Assim, a tese realinha os conceitos de equidade e de justiça na tributação, de modo que a equidade será vista como justiça voltada a situações concretas, como, por exemplo, a relação do contribuinte com a sua renda tributável e a carga fiscal entre ricos e pobres. A justiça tributária estará afeta aos fins abstratos da tributação tanto quanto abstrato é o conceito de justiça. Assim, o regime de tributação será justo na medida em que se dedica a realizar seus fins, que no caso do Brasil correspondem aos objetivos da república, constantes do artigo 3º, sintetizados nos propósitos de construção de uma sociedade livre, justa e solidária.

Para tornar a abordagem mais consistente, alguns acordos semânticos deverão ser propostos. Primeiramente, será necessário definir se a conhecida locução “sistema tributário nacional”, como referência básica para as análises de carga tributária, justiça e equidade na tributação é suficiente para gerar as conclusões esperadas. Os fundamentos da pesquisa indicam que o entendimento difundido sobre sistema tributário se atém à ideia de conjunto de normas iniciado na Constituição e complementado por outras regras jurídicas, abstratas ou específicas, que darão efetividade às expectativas das normas constitucionais. Esse conceito não é suficiente para uma investigação teórica que se emancipa da rigidez positivista a que se deixou entregar a doutrina tradicional do direito tributário – com algumas exceções ressaltadas na tese. O sistema tributário não pode se reduzir a um conjunto jurídico normativo, porquanto o direito tributário reflete

diversas outras áreas de relações, tais como econômicas, políticas e sociais. Eventual pretensão de fechar o sistema de tributação à sua linguagem própria e à sua estrutura normativa técnico-jurídica soa como um equívoco. Por outro lado, propor um novo conceito ao sistema tributário na altura dos acontecimentos pode significar uma falta de prudência ou uma pregação no deserto.

Daí por que, enveredo para uma outra abordagem sobre o que a tributação significa e quais são as suas bases fático-materiais. Toda a tese se assenta no conceito teórico de “matriz tributária” proposto por Valcir Gassen. Sinteticamente, a matriz tributária aglutina outros sistemas influentes na tributação, tais como as forças políticas que levam a determinadas escolhas sobre o que e como se deve tributar; as condições econômicas, que não deixam de estar imbricadas com as mencionadas opções políticas; os indicadores sociais que podem dar os rumos para onde se deseja chegar com um sistema de tributação e, por fim; o respeito às normas institucionais que conformam o sistema jurídico. Assim, o conceito de matriz tributária, ao mesmo tempo em que se deixa entrelaçar com outros sistemas epistêmicos, também não rompe com o entendimento tradicional de sistema tributário como instância normativa, que abriga as normas e conceitos jurídicos tributários.

Conforme intui, se justiça e equidade tributárias são expressões com significados diferentes, uma questão relevante desponta, consistente em se definir quando uma e outra expressão deve ser adequadamente empregada. Para isso, a tese apresenta argumentos teóricos que indicam a necessidade de se repartir a matriz tributária em dois segmentos, de sorte que em cada um deles ingressarão os conceitos de justiça e de equidade como valores a orientar interpretações sobre normas tributárias que compõem o conjunto da matriz.

Proponho, portanto, que a matriz tributária seja dividida nas estruturas endógena e exógena, cada qual contendo valores e normas que auxiliam no emprego das expressões equidade e justiça tributária de forma metodológica e a mais precisa possível aos seus respectivos significados.

A estrutura endógena é o apanhado de normas jurídicas que se voltam a organizar a matriz tributária por dentro, isto é, o funcionamento coerentemente organizado do sistema de tributação depende da presença de normas jurídico-tributárias e do tráfego constante de interpretações dessas normas por todos que se deparem com a necessidade de sua incidência. As normas jurídicas que se inserem no interior da matriz tributária (estrutura endógena) não se lançam ao acaso, sem propósitos ou bases que lhe

deem fundamentos. Na tese, justifico que valores, princípios e regras jurídicas são conceitos diferentes, uma vez que possuem funções distintas no ordenamento jurídico como um todo. Tanto a estrutura endógena quanto a exógena são compostas por aqueles institutos, mas cada uma das estruturas terá valores, princípios e regras que guardam pertinência com suas finalidades verificáveis. Em resumo, valores podem ser normas que não necessitam figurar no plano deontológico do direito. Os valores, além de altamente abstratos, emanam imperativos éticos e morais derivados das conquistas civilizatórias que contornam a história humana. Os princípios, por sua vez, são normas jurídicas operantes no nível deontológico do sistema jurídico e, conquanto sejam também abstratos, procuram unir os valores às regras jurídicas de conteúdo específicos. Dessas explicações, por ora superficiais, é possível perceber que as regras jurídicas, situadas necessariamente no terreno deontológico do direito, caracterizam-se por sua disposição a estabelecer condutas lastreadas em fatos hipotéticos, não podendo obviamente se divorciar dos princípios e valores defendidos pela Constituição.

Assim, no âmbito da estrutura endógena, o valor que orienta todo o conjunto normativo é exatamente a equidade. A capacidade contributiva será o princípio que unirá a equidade às regras tributárias de conteúdo específico. A estrutura endógena da matriz tributária, portanto, é um conjunto normativo composto pela equidade como valor, a capacidade contributiva enquanto princípio e as diversas regras que definem as hipóteses de incidência tributária e as técnicas de efetivação da capacidade contributiva e da equidade.

A equidade deve figurar no plano da estrutura endógena da tributação, pois nessa estrutura, a pretensão do direito tributário é organizar o sistema e enxergar as relações concretas que envolvem os contribuintes entre si e o poder público tributante. Ocorre que ao longo dos tempos a visão tradicional de sistema tributário deixou para trás preocupações com a ideia de equidade tributária, em razão da crença – talvez ingênua – de que sociedade e estado são apenas inimigos quando o assunto for tributação. Daí por que são inúmeras as regras tributárias que disciplinam o sistema de tributação pretendendo força e eficiência arrecadatórias e, do outro lado, um sem número de argumentos dos contribuintes a se contraporem às normas baixadas. O pano de fundo desse embate são as ideias de legalidade, segurança jurídica, limitações constitucionais ao poder de tributar, enfim, a defesa do positivismo jurídico-formal contra as estripulias legais dos governos. Esse fetiche em torno da legalidade formal esconde o debate prudencial e sereno sobre a justiça do sistema em perspectivas sociais e econômicas mais

abrangentes. Vê-se no debate jurídico da atualidade lançada para escanteio questões relevantes como a sobrecarga tributária em cima dos mais pobres e a baixa pressão fiscal sobre os contribuintes mais ricos. Nos tribunais, as discussões tributárias se resumem às interpretações de conceitos legais formalizados ou se tal ou qual garantia constitucional do contribuinte (em geral os grandes contribuintes) foi ou não observada. Ressalto que esse tipo de discussão é necessário, e longe desta tese transmitir o entendimento de que o sistema legal-formal deva ser violado em prol de uma contraditória ideia de justiça tributária, que não leve seriamente em consideração o sistema legal a que está submetida. O ponto controvertido é que as discussões sobre equidade da tributação não encontram força para vir à tona, quando as preocupações doutrinárias se contentam com os problemas normativos-formais que qualquer sistema positivo de direito está sujeito. A proposta de se enxergar que a matriz tributária possui uma estrutura endógena orientada pela equidade, como a busca da justiça no caso concreto, e a capacidade contributiva enquanto princípio jurídico, serve exatamente para expor, no plano da teoria, um problema tão ou mais crucial para a segurança do sistema normativo de tributação, que é a necessidade do tratamento verticalmente desigual a ser dado aos contribuintes.

Um dos problemas que a tese visa demonstrar é que o tratamento verticalmente desigual na matriz tributária brasileira da atualidade inverte o conceito de equidade, de modo que os pobres são mais tributados do que os ricos e, o que é pior, a responsabilidade por essa inversão, conforme a pesquisa demonstrará, deve ser atribuída ao próprio sistema de tributação.

Com relação à estrutura exógena, ao contrário da endógena, sua função é servir de suporte financeiro ao poder público para o cumprimento dos objetivos da república e do estado democrático de direito. Assim, a estrutura exógena congrega a função de ser suporte financeiro das políticas públicas e, simultaneamente, finalidade principal da matriz tributária, que é alcançar justiça por meio dos sinuosos caminhos que conduzem a ideia de estado social e estado democrático de direito. O valor que instrui a estrutura exógena é a justiça abstrata e os princípios serão os da dignidade da pessoa humana combinado com o princípio da proteção ao mínimo existencial. Para a afirmação da justiça abstrata como valor, deve-se primeiramente ter em conta que tal não se confunde com a equidade, porquanto esta almeja justiça nas relações individuais e concretas. Outro ponto é definir que teoria de justiça está em voga quando se tem por finalidade cumprir os objetivos da república no estado democrático de direito. Defendo o argumento de que a justiça em questão é a justiça social, uma vez que o artigo 3º da

Constituição Federal articula pretensões que se alinham com o conceito deste tipo de justiça, que visa distribuir a riqueza nacional a ponto de garantir oportunidades básicas a todos. Os princípios da dignidade da pessoa humana e proteção ao mínimo existencial deverão ser efetivados, na medida em que a matriz tributária deverá assegurar a todos quatro direitos básicos que elegi como necessários, sem prejuízo de outros constitucionalmente previstos. Trata-se dos direitos à vida e saúde dignos, educação de qualidade, segurança alimentar e moradia digna. Quando as forças do mercado produtivo não garantem a todos esses direitos é função da matriz tributária propiciar os recursos financeiros para o seu alcance. O exame da estrutura exógena da matriz tributária traz argumentos teóricos que comprovam essa função relevante destinada à matriz.

A tese se fundamenta no método indutivo, tendo os problemas propostos e os conceitos explicitados como premissas às conclusões que serão igualmente propostas. Ainda sobre a metodologia, os dados estatísticos foram obtidos por meio de documentação indireta de fontes primárias, como os documentos publicados pelo IPEA e IBGE, e fontes secundárias, consistentes nas referências doutrinárias nacionais e estrangeiras.

A pesquisa está dividida em três partes. A Parte I realiza a distinção conceitual e teórica sobre sistema tributário e matriz tributária, além de propor acordos semânticos indispensáveis para toda a linha argumentativa, quais sejam, os conceitos de justiça e de equidade, de capacidade contributiva, de tributação direta e indireta, de proporcionalidade, de progressividade e de regressividade tributárias. Estabelece também noções sobre conceitos auxiliares, como é o caso das teorias do benefício e do sacrifício comum, equidade horizontal e vertical entre outros. Propostos os conceitos, a Parte II se destina a expor os problemas da matriz tributária de antes e do presente. O texto trará dados obtidos da Receita Federal do Brasil e do IBGE, que relatam o comportamento da matriz tributária brasileira e porque é possível se concluir que a situação atual é injusta, especialmente com as camadas mais pobres da população. Os dados estão divididos entre indicadores históricos, que fazem uma síntese que vai do início da república até basicamente a Constituição Federal de 1988 para, na sequência, expor os indicadores contemporâneos. Neste último caso, a análise é mais minuciosa e se reporta aos últimos vinte e cinco anos. Os números indicarão que a matriz tributária brasileira enfatiza a incidência dos tributos sobre o consumo de bens e serviços, atenuando a tributação sobre renda e propriedade. Os indicadores também comparam em termos macros a matriz tributária brasileira com índices de outros países. O resultado é surpreendente, pois se

nota que países mais desenvolvidos tributam intensamente a renda e o patrimônio ao contrário do que ocorre no Brasil. A relação entre os países também deflagra que aqui se tributa mais o consumo do que a média dos países desenvolvidos.

Ainda com relação à Parte II, os dados dão conta também que a população pobre compromete mais de sua renda com o pagamento de tributos do que os ricos. Esse estranho estado de coisas gera o que se chama de efeitos regressivos da tributação pois, conforme a renda diminui, aumenta o peso da carga tributária. O mesmo efeito ocorre quando se analisa a tributação sobre a renda no Brasil. Proporcionalmente, os que ganham menos são mais onerados com o imposto de renda do que os ricos, porque, em geral, estes últimos possuem mais despesas para descontar da base de cálculo do mencionado imposto.

A parte II é finalizada com uma síntese da histórica da matriz tributária brasileira, enfatizando que a reforma tributária de 1965, em que se verifica uma nítida opção política de se tributar o consumo de bens e serviços como medida econômica para combater o déficit público, favoreceu o estado de coisas atual de regressividade da matriz tributária. Da ditadura militar até os dias de hoje não existiu uma política tributária comprometida com a justiça fiscal, vazada na distribuição equitativa da riqueza nacional e no combate à elevada concentração de renda.

Os fundamentos teóricos da tese estão concentrados na Parte III. Primeiramente, é feita abordagem sobre as linhas históricas de verificação da função da tributação no estado moderno, tanto no estado fiscal liberal e abstencionista, quanto nos estados social e democrático de direito. Em seguida é proposto o realinhamento dos conceitos de equidade e de justiça na tributação, os argumentos epistemológicos sobre as estruturas endógena e exógena da matriz tributária e a definição de seus respectivos valores, princípios e regras. Sobre este ponto, serão expostos argumentos que demonstram que a equidade na tributação não consegue ser efetivada como costumeiramente se almeja, de modo que se trata de um mito que se construiu em torno da plena equidade na tributação, quando no máximo o que se consegue é otimizá-la. Ainda sobre o ponto justiça e equidade na tributação, a tese defende que o conceito de justiça tributária não reside na relação entre contribuintes e estado, nem nas opções políticas que definem as hipóteses de incidência tributária, tão pouco nas relações comparativas entre contribuintes ricos e pobres, muito menos nos percentuais de carga tributária sobre o PIB. Nesta tese o conceito de justiça tributária assume uma responsabilidade politicamente forte e juridicamente abrangente, na medida em que propõe que a tributação justa é a que consegue efetivar os

fins do estado democrático de direito, condensados nos objetivos da república. Enquanto as deficiências fiscais forem pretexto para a não efetivação das finalidades do estado democrático de direito, tem-se o não cumprimento dos fins justos da tributação e, portanto, uma matriz tributária injusta.

Por força de todos os argumentos expostos, em uma possível – embora urgente e necessária – reforma tributária, três fundamentos deverão ser observados, conforme a tese propõe:

- a) A ampliação do mínimo existencial, de modo que produtos considerados básicos a uma vida digna sejam desonerados de tributos sobre o consumo, mediante o instrumento da seletividade e outros meios eficazes de garantir a maior pessoalidade possível na incidência dos tributos sobre o consumo. A pessoalidade visaria evitar que consumidores de renda elevada possam se beneficiar do sistema de isenções.
- b) Redução racional da carga tributária sobre o consumo de bens e serviços considerados como não supérfluos ou luxuosos e aumento progressivo da tributação sobre renda e patrimônio, a fim de adequar a matriz tributária brasileira aos padrões internacionais.
- c) Previsão de regra constitucional que impeça o contingenciamento de recursos orçamentários à garantia dos direitos sociais, de efetivação da justiça social. Assim como o artigo 166, § 3º, “b” e artigo 9º, § 2º da LC nº 101, de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal, preveem a impossibilidade de contingenciamento orçamentário para o serviço da dívida (pagamento de juros da dívida pública), dispositivos de igual teor deverão garantir a alocação de recursos orçamentários aos objetivos fundamentais da república.

É importante esclarecer que os argumentos sobre justiça e equidade na tributação desenvolvidos nesta tese dão ênfase às relações tributárias das pessoas físicas. Discussões sobre justiça fiscal envolvendo pessoas jurídicas estariam aderentes a outro tipo de abordagem, especialmente a análise de como os tributos repercutem no lucro das empresas e nas dificuldades de competição em função da carga tributária. Esse não foi o objetivo do trabalho.

A pesquisa também se deparou com um dado significativo: a riqueza da doutrina nacional sobre temas seminais da tributação, como os conceitos de capacidade contributiva, progressividade, tributação direta e indireta. Quanto ao delicado tema da equidade na tributação e sua relação com a ideia de justiça, não é farta a literatura a respeito, mas as obras pesquisadas e consultadas são de qualidade incomparável. De uma forma despretensiosa esta tese é também um pretexto para homenagear a doutrina

tributária nacional, ainda que, em alguns pontos, as conclusões a que se chegou contrarie os textos pesquisados. Também foram analisadas obras estrangeiras de referência pertinentes ao contexto da tese, as quais foram igualmente fundamentais para as conclusões teóricas.

Ressalto que esta tese tem um objeto delimitado metodologicamente, isto é, a discussão central sobre os conceitos de equidade e justiça na tributação. É certo, no entanto, que a abordagem desenvolvida sobre esses conceitos, especialmente o de justiça tributária, não deve se esquivar de uma questão que promiscuamente se relaciona com as finalidades da tributação nos termos propostos nesta tese. Refiro-me à gestão dos recursos fiscais. De um modo intuitivo e imprudente para a ciência, como é todo raciocínio fundado unicamente na intuição, poderia se afirmar que os problemas da tributação no Brasil não residem na relação entre propósitos constitucionais não realizados e dificuldades orçamentárias fiscais, mas na gestão dos recursos financeiros. Esta tese não investiga esse problema especificamente. Esta é uma pesquisa jurídica e que procura empreender argumentos para realinhar os conceitos de equidade e de justiça no âmbito da matriz tributária. De forma alguma se trata de uma investigação especulativa ou até pretensiosamente empírica sobre gestão de recursos públicos, o que poderia escapar do escopo de uma tese jurídica.

Isso não significa que algumas preocupações extrajurídicas não possam vir à tona quando o assunto em voga é a escassez de recursos orçamentários fiscais. No tempo em que esta introdução é redigida o cenário fiscal brasileiro, segundo dados governamentais é, no mínimo, preocupante. Para o ano corrente de 2016 aponta-se um déficit nas contas públicas de aproximadamente R\$ 170 bilhões. Isso significa que o orçamento fiscal não está conseguindo fazer frente à gama de despesas do Governo Federal, principal responsável pela descentralização de recursos financeiros para execução de políticas públicas, inclusive as de apelo social. De alguma forma – ou talvez diretamente – esta tese apresenta argumentos jurídicos destinados a obstar qualquer pretensão de se utilizar o déficit público como empecilho à manutenção de programas sociais que almejam a efetivação do estado democrático de direito, seus valores e princípios externados em toda a argumentação.

Esta tese não tem também a intenção de propor argumentos de ruptura com o sistema de produção capitalista, nem se opõe ao mercado produtivo competitivo ou ao sistema financeiro. Não se trata, nessa mesma linha, de uma proposição sectária, em que pobres e ricos devem figurar em lados antagônicos, cada um fechado nos seus interesses.

Uma pesquisa acadêmica deve enxergar os problemas que dão ensejo às suas hipóteses como uma oportunidade de aprofundar ideias e não se perder nos desvãos das ideologias políticas. Tanto assim que toda argumentação sugere em suas entrelinhas ser salutar para o estado democrático de direito que o mercado produza em proporções suficientes às demandas sociais. Os argumentos desta tese convivem bem com o fato de que alguns podem ser muito ricos e a riqueza em si não é um problema. A crítica lançada com a tese se refere à alta concentração de renda em poder de poucos e o peso desproporcional dos tributos sobre a renda dos mais pobres. Nesse sentido, a riqueza deverá ser obtida em razão do mercado competitivo e não com o auxílio indireto da tributação favorecida a quem tem mais posses. A ideia de igualdade que o trabalho concentra se identifica com o princípio de diferença proposto por John Rawls, conforme a tese explicitará. Assim, a prosperidade econômica de uns é muito bem-vinda, mas somente será justa se for acompanhada de medidas compensatórias que proporcionem o bem-estar de todos. Daí por que, quanto maior for a riqueza, melhores serão as condições de a matriz tributária exigir formas de tributação que visem tornar a sociedade economicamente mais igualitária, mediante a garantia de bens sociais básicos.

O trabalho a seguir não pretende – e ainda que pretendesse jamais conseguiria – oferecer as melhores conclusões ou saídas para o alarmante problema da injustiça vazado na forma de regressividade da matriz tributária. Igualmente, não visa sacramentar como se deve enxergar o significado de justiça na tributação, como se o que será proposto no corpo do trabalho fosse a única palavra sobre justiça tributária. É bem provável que esta tese seja uma simples contribuição para se entender mais claramente onde se identificam equidade e justiça nesse emaranhado complexo das relações tributárias no Brasil. De quebra, talvez, evidencie os problemas da regressividade da tributação no país e a baixa efetividade dos postulados do estado democrático de direito, permitida silenciosamente pela matriz tributária. Diferentemente da política, a academia nunca se conformou e nem se conforma com esse estado de coisas, de modo que esta tese, antes de tudo, é uma forma de denúncia a respeito de quem efetivamente é vítima da injustiça tributária no país. No fundo, acredito que sempre se soube quem eram os prejudicados, ainda que o discurso burguês, hegemônico e bem articulado, tente sempre convencer do contrário.

PARTE I

1 Sistema tributário e matriz tributária brasileira

A arrecadação de tributos provavelmente é a maior aliada das políticas públicas que visam a promoção da igualdade e da justiça social. Se é certo que em sociedades que sofrem com o flagelo da desigualdade social e econômica, as políticas públicas constituem o conjunto de ações desenvolvidas pelo poder público como uma força rompedora de ciclos históricos de injustiças coletivas, o regime de tributação, por sua vez, figura como a “mão invisível”, a sustentar a ação social do estado.

Mas não é só isso. Um simples retrospecto na história ocidental demonstrará que a tributação sustentou e até hoje sustenta a burocracia do estado fiscal moderno desde os tempos do liberalismo clássico. No estado social e no estado democrático de direito, essa função instrumental da tributação adquire mais força, na medida em que nestas duas últimas modalidades estatais as intervenções públicas atuam em maior escala, exigindo, obviamente, um esforço fiscal mais elevado da sociedade.

De modo geral, conforme acentuado na introdução, esta pesquisa se debruça sobre o tema da justiça tributária e sua preocupação central é desvendar a finalidade precípua do sistema de tributação, que pode estar oculta nas entrelinhas dos objetivos da república. A descoberta dessa finalidade será a tarefa dos argumentos que serão desenvolvidos na última parte da pesquisa. O que é possível antecipar nesta fase é que a tributação há de ser o suporte financeiro da ideia de justiça social ou de justiça distributiva no estado democrático de direito. Além disso, no contexto do que se considera um regime tributário justo não se pode deixar de lado a relação entre o estado e os contribuintes, que ao fim e ao cabo, serão obrigados a alocar recursos da economia privada para o setor público. Essa relação terá que ser orientada por um sistema legal equilibrado, de modo que os contribuintes não sejam vítimas (por pior que essa palavra possa significar no momento) da opressão tributária do estado e nem privilegiados por um regime tributário desigual. A flacidez da relação entre o fisco e o contribuinte poderá trazer resultados desastrosos em vários sentidos, sendo que dois se destacam por ora. O primeiro é a perda de arrecadação ou arrecadação insuficiente, podendo comprometer o funcionamento adequado da burocracia de estado ou a efetivação das políticas públicas. O segundo efeito é a sensação de injustiça entre os diversos grupos de contribuintes, uns, com maior poder econômico que se sentem exigidos demais; outros, menos favorecidos

pelo mercado, mas que nem sempre percebem objetivamente como os tributos ajudam a tornar mais baixo seu já precário poder econômico. Essa tensão entre o poder de tributar e os direitos individuais dos contribuintes abre margem para procurar saber se o que está por trás de tudo é a ideia ampla e vulgar de justiça ou outra forma de se abordar o tema, como, por exemplo a equidade.

A tributação em uma sociedade organizada e que vela pela justiça como um valor, terá que ser regulada pelo direito em razão dos diversos riscos de controvérsias que poderá gerar, especialmente quando o que está em questão é a ideia de propriedade (conceito permeado de complexidades históricas e que nesta tese será rediscutido no final da Parte III).

Se o direito se encarrega de disciplinar o sistema de tributação, a própria noção do que significa esse sistema e os seus elementos integrantes ganham inegável relevo em qualquer abordagem que tenha por finalidade questionar as finalidades desse sistema de tributação. Saber se deve prevalecer um conceito hegemônico de sistema de tributação ou até dos elementos que o integram é um objetivo indispensável nesta tese.

A presente seção visa preparar o leitor a um percurso de argumentos sobre o sistema de tributação do Brasil e se este atende aos objetivos da república, especialmente no tocante aos ideais de justiça, liberdade e solidariedade. O emprego vulgar de determinados conceitos, se por um lado é bom por democratizar o debate, retirando do jurista uma certa exclusividade e protagonismo das discussões sobre justiça tributária, por outro, gera dificuldades de consensos que fragilizam as expectativas vislumbradas pelo discurso comum sobre esses conceitos. Daí a preocupação inicial de começar a pesquisa propondo um acordo semântico ou conceitual sobre determinados termos que serão recorrentes em todo trabalho. Alguns são amplamente conhecidos, como é o caso da capacidade contributiva e da equidade; outros, pertencem à linguagem da tributação, por exemplo, progressividade, regressividade e proporcionalidade tributárias. No mesmo grupo estão os tributos diretos e indiretos; outro é mais específico ainda e demanda um esforço do meio acadêmico de difusão da sua carga semântica, que é o conceito de “matriz tributária”, proposto por Valcir Gassen, e que constitui elemento teórico seminal para a compreensão do presente trabalho.

As subseções a seguir, portanto, possuem essa função, por assim dizer propedêutica e, exatamente em razão dessa finalidade, busca oferecer uma visão mais aprofundada de cada termo, o que somente é possível pela dialética dos argumentos e pelo resgate de suas origens ou historicidade. A análise superficial dos institutos oferece

o risco de comprometer as explicações necessárias que serão exigidas nas etapas posteriores, além de possibilitar alguma falha de coerência do conjunto argumentativo. Antes de parecer um exagero de explicações, as subseções a seguir tratam de uma estratégia metodológica de preservação da argumentação profunda e coerente sobre vocábulos que não podem ser largados de forma displicente.

1.1 Noções de sistema tributário

O sistema tributário brasileiro atual possui estrutura piramidal se adotarmos como referência a escala de hierarquia das normas e o número de leis e outros atos normativos de sua composição. A ideia de que o sistema se estrutura na forma de pirâmide não é nenhuma novidade, pois a figura em questão normalmente é designada para demonstrar a relação hierárquica entre as diversas normas que compõe o sistema. Consoante lembra Roque Carrazza, na pirâmide, “as normas ordenam-se segundo uma relação sintática, pela qual as inferiores recebem *respaldo de validade* daquelas que as encimam, até o patamar máximo, que é o constitucional”.¹

A imagem piramidal do sistema tributário para explicar que as normas tributárias buscam suporte de validade umas em relação às outras anteriores é inspirada na Teoria Pura do Direito, de Kelsen, embora tenha sido popularizada por Norberto Bobbio.² Kelsen considera que a “ordem jurídica [sistema jurídico] não é um sistema de normas jurídicas ordenadas no mesmo plano, situadas umas ao lado das outras, mas é uma construção escalonada de diferentes camadas ou níveis de normas”.³ É verdade que para Kelsen o escalonamento das normas jurídicas busca suporte de validade em norma anterior de hierarquia superior, na medida em que esta (a norma anterior) determina a produção da norma posterior. Esse escalonamento permite se chegar à norma fundamental hipotética, que é “o fundamento de validade último que constitui a unidade desta inter-relação criadora”.⁴

¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

² “Normalmente representa-se a estrutura hierárquica de um ordenamento através de uma *pirâmide*, donde se falar também de construção em pirâmide do ordenamento jurídico”. Cf. BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 10ª ed. Brasília: editora Universidade de Brasília, 1999, p. 51.

³ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 1987, p. 240.

⁴ *Ibid.*, loc. cit.

O ordenamento ou sistema jurídico integra uma estrutura normativa composta por normas que fazem parte do sistema assim como por outras normas que não precisam compô-lo. Tercio Sampaio Ferraz esclarece que um ordenamento contém um repertório e também uma estrutura.⁵ O repertório é integrado de elementos normativos ou não normativos, mas que guardam relações entre si. A mencionada hierarquia das normas significa que uma norma tem mais força do que outra, de modo que a desobediência da norma inferior perante a norma superior poderá acarretar a invalidade daquela. A hierarquia entre as normas, portanto, não é uma norma jurídica e também não é um elemento não normativo, razão pela qual a hierarquia entre as normas não faz parte do repertório de normas (sistema jurídico) mas de sua estrutura.⁶

Outro elemento muito importante quando se trata de examinar o ordenamento jurídico é sua unicidade. Como adverte Norberto Bobbio: “não poderíamos falar de ordenamento jurídico se não tivéssemos considerado algo de unitário”.⁷ A ideia de unidade do ordenamento está relacionada à dinâmica da hierarquia das normas. Na medida em que uma norma de quilate inferior busca sua validade em outra de competência mais elevada, chega-se a um último patamar que constitui a norma fundamental (Kelsen). Essa norma reúne coerentemente todos os elementos axiológicos e normativos que dão margem ao escalonamento das normas. Sem uma norma fundamental capaz de concentrar coerentemente o conteúdo normativo do qual as demais normas partem para suas específicas funções, o ordenamento jurídico não seria tido como tal, mas, talvez, um amontoado de normas.⁸

É importante ressaltar que um sistema normativo é uma criação humana que resulta da organização política da sociedade e, como tal, poderá ser alterado conforme as vicissitudes históricas. Considere-se também que um sistema normativo não necessita compor-se de uma constituição escrita figurando no topo das normas. Os sistemas jurídicos poderão manter tradições e costumes que dão ensejo à sua Constituição não escrita, mas nem por isso menos vinculante às instituições e à própria sociedade.

A tradição brasileira é de constituições escritas desde o período colonial, datando a primeira Constituição do Brasil de 1824, denominada de Constituição Imperial

⁵ FERRAZ JR., Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação**. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1994, p. 175.

⁶ *Ibid.*, loc. cit.

⁷ BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. 10ª ed. Brasília: editora Universidade de Brasília, 1999, p. 48.

⁸ *Ibid.*, p. 49.

pela óbvia razão de ter sido outorgada no período do império de D. Pedro I. Embora o Brasil tenha se tornado independente de Portugal dois anos antes da outorga da Constituição Imperial, essa Carta foi redigida por um Conselho nomeado pelo Imperador e manteve a mesma estrutura jurídica existente.⁹ Dessa época até 1988 o país sempre se organizou por meio de Constituições escritas.

Observe-se que a Constituição Federal vigente reserva à tributação e ao orçamento público um sistema complexo de normas que inicia no Título VI, composto de capítulos, sendo que cada capítulo se subdivide em diversas seções. O primeiro capítulo é destinado ao “sistema tributário nacional” e o outro às “finanças públicas”. A partir da Constituição se junta uma quantidade importante de leis complementares em matéria tributária e um número extenso de lei ordinárias, sem falar nos decretos, resoluções do senado, instruções normativas, portarias, decisões administrativas entre outras. Quando se agrega a esse cipoal de normas tributárias a competência dos estados e dos municípios, a base da pirâmide forma extremidades muito separadas uma da outra e ambas também distantes em relação ao topo da figura geométrica.

A principal virtude de um sistema tributário iniciado na Constituição Federal é assegurar a unidade necessária que permita o escalonamento das normas tributárias em níveis hierárquicos, de modo a dar segurança jurídica às decisões de se exigirem tributos, geralmente motivadas por necessidades fiscais ou arrecadatórias. No caso do Brasil, o sistema constitucional tributário engendra um conjunto de normas que, ao mesmo tempo em que autoriza o exercício do poder de tributar nos artigos 145, 153 a 156 e ainda, nos artigos 195, 239 e 240, também estabelece os freios necessários à efetivação daquele poder. Na Constituição Federal vigente tais freios estão concentrados no artigo 150, que elenca as chamadas Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar.

Humberto Ávila ressalta a importância das citadas limitações que determinam os “limites contedísticos”, fixados na Constituição Federal, dirigidos aos poderes legislativo e executivo.¹⁰ Para o primeiro, as limitações teriam a função de contornar o que pode ser objeto de obrigação tributária e, para o poder executivo, o papel das limitações é o de definir o que pode ser fiscalizado, isto é, as limitações contornariam a ideia de eficiência tributária oferecendo regras a respeito da arrecadação dos tributos. Ávila insinua, adiante, que o sistema tributário nacional não se resumiria ao conjunto

⁹ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005, p. 80.

¹⁰ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 17.

normativo de limitações ao exercício do poder de tributar. Depois de resenhar a doutrina brasileira comentadora do sistema tributário, alerta para a questão de que “o Sistema Tributário Nacional, que regula pormenorizadamente a matéria tributária, mantém relação com a Constituição toda [...]”.¹¹ Essa relação – prossegue mais adiante o autor – poderá ocorrer de forma “quantitativa” e “qualitativa”. No primeiro caso (a forma quantitativa), trata-se da verificação de que existem outras normas tributárias que vão buscar sentido no capítulo do sistema tributário nacional. Quanto à forma qualitativa, as próprias normas do sistema tributário nacional somente adquirem significado normativo quando relacionadas por um meio horizontal com os conteúdos materiais dos princípios e direitos fundamentais.¹²

Nesta tese, que tem por finalidade comprovar que o sentido de justiça tributária se radica nas consequências que o sistema gera e não somente no cumprimento imediato e restrito de suas normas formais, ganha importância a abertura do sistema tributário para relações com outras normas do ordenamento jurídico. Refiro-me especialmente aos princípios constitucionais que visam efetivar o estado democrático de direito, tendo como elemento integrante as noções de justiça social, distributiva, igualitária ou econômica, expressões que são sinônimas e integram também os objetivos da república (Constituição Federal, arts. 1º e 3º), conforme será explicado na Parte III, subseção 3.2.6. Um conceito adequado de sistema tributário – que não se reduz à ideia de ordenamento hierárquico de normas – será problematizado mais adiante e receberá a denominação de “matriz tributária”.

Por ora, utilizei a metáfora da pirâmide para literalmente ilustrar o sistema tributário brasileiro, pois a visão corriqueira que se tem desse sistema é sua complexidade, basicamente formada pela quantidade de normas jurídicas que o compõe. A impressão popular não é apenas intuitiva. A julgar somente pelo número de tributos federais, sendo que para cada um tem-se, normalmente, um decreto ou uma instrução normativa regulamentadora, chega-se facilmente a uma centena de normas tributárias. Possuindo a União, aproximadamente, sessenta e cinco tributos entre impostos e contribuições, multiplicando-se estes por pelo menos um decreto e uma instrução normativa (geralmente este número é maior), não é difícil ultrapassar um cento de normas tributárias.¹³ Em

¹¹ ÁVILA, 2008, p. 21.

¹² Ibid., p. 23.

¹³ MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. Tributação no Brasil: uma cesta de tributos emaranhados em um cipóal de normas tributárias. **Revista CEJ**. Brasília, n. 53, p. 100-107, abr./jun. 2011.

levantamento realizado no ano de 2011, Sérgio Ricardo Ferreira Mota informa que a legislação tributária brasileira soma mais de dez mil normas quando se somam às estatísticas o exercício da competência tributária dos estados, Distrito Federal e municípios:

Até o momento [2011] foram instituídos no Brasil nove impostos federais, três impostos estaduais, seis impostos distritais, três impostos municipais, várias taxas pelos mais de 5.000 municípios brasileiros, 26 Estados, Distrito Federal e União; 13 contribuições sociais gerais; 18 contribuições sociais para a seguridade social; oito contribuições sociais para o custeio do regime previdenciário de servidores federais, estaduais municipais e do distrito federal; 11 contribuições de intervenção no domínio econômico, seis contribuições interesse das categorias profissionais e econômicas; várias contribuições para o custeio dos serviços de iluminação pública por parte dos 5.565 municípios brasileiros e do distrito federal; empréstimos compulsórios e contribuições de melhoria.¹⁴

É evidente que um sistema tributário no qual se incluem mais de dez mil normas tributárias credencia-se como complexo, para dizer o mínimo. Essa complexidade e o emaranhado de normas é explicável em função da estrutura da federação brasileira que, além dos estados e do Distrito Federal, inclui os municípios na estrutura federada, resultando, portanto, no número de normas que compõem o sistema. Seguramente, de todos os sistemas normativos previstos a partir do texto constitucional, o sistema tributário é o que conta com o maior número de normas infraconstitucionais.

Essa complexidade não é uma característica que se constata de um instante para outro, é resultado de um trajeto histórico de muitas normas que foram se sucedendo ou se acumulando. Trata-se de um processo histórico no país iniciado desde os tempos da colonização e, na era republicana, adquiriu maior organicidade sistêmica e que pesa na interpretação das normas tributárias.

A presente tese tem por objeto identificar se o sistema tributário vigente é capaz de realizar equidade fiscal, no sentido de exigir de todos, proporcionalmente, o adequado esforço de contribuição, a fim de que o sistema alcance seus fins desejáveis, que é tributar proporcionalmente as pessoas conforme suas capacidades contributivas e também realizar justiça social por meio da tributação. É evidente que a complexidade normativa, especialmente com relação à quantidade de normas tributárias, torna um tema intrincado qualquer abordagem sobre a equidade ou justiça do respectivo sistema. Sabe-se que a simplicidade tornaria o sistema menos custoso para todos, aos contribuintes e até à

¹⁴ MOTA, 2011, p. 107

própria administração tributária. Mas esse tipo de complexidade será uma questão lateral. A hipótese da tese é identificar se o sistema é equitativo e justo a partir de conceitos de justiça e de equidade previamente determinados. Se for possível efetivar tais conceitos apesar das dificuldades do sistema tributário, sua complexidade não seria exatamente um problema e nem uma prioridade a ser combatida.

Para iniciar essa jornada de argumentos sobre uma teoria de justiça e da equidade tributárias, convém ter-se visão de diversos conceitos relevantes para a compreensão adequada dos argumentos centrais da tese. Alguns conceitos pertencem ao jargão do direito tributário, mas o seu uso corrente não permite a análise reflexiva de todas as suas implicações teóricas e no plano da aplicabilidade das normas tributárias. É o caso do princípio da capacidade contributiva, considerado essencial ao entendimento de equidade na tributação. Por trás dessa locução (capacidade contributiva) existem elementos teóricos que, quando comparados com a legislação tributária brasileira e com as limitações fáticas da tributação, podem demonstrar as finalidades efetivas do princípio, que são diferentes do que vulgarmente se alega fazer parte dele. Normalmente, associa-se o princípio à ideia de justiça tributária, à distribuição de renda e à justiça social. Nesta tese será demonstrado que não é bem assim: o princípio da capacidade contributiva se destina a realizar valores constitucionais e serve de elo entre estes e as regras jurídicas tributárias que guardam sentido com seu conceito. Na mesma linha, as definições de tributos diretos, indiretos, carga e equidade tributárias são importantes para a compreensão da abordagem a ser desenvolvida nas demais partes da pesquisa, até se chegar na distinção precisa entre equidade e justiça na tributação. De todos esses conceitos, um deles não é difundido como deveria, razão pela qual não é utilizado popularmente nos meios tributários. Trata-se do conceito de “matriz tributária”, expressões importantíssimas para o desenvolvimento da tese. É a matriz tributária a base de toda a tributação e de suas finalidades, conforme será visto na Parte III. Existe uma relação conceitual próxima entre matriz tributária e sistema tributário nacional. Esta subseção se encarregou de tecer os elementos teóricos principais que identificam o sistema tributário nacional. Na próxima subseção serão dadas as noções de matriz tributária e a comparação entre uma locução e a outra (sistema tributário nacional) será necessária e prudente.

1.2 Matriz tributária

Antes de argumentar se o sistema de tributação brasileiro é ou não iníquo, justo ou injusto, convém realizar-se um acordo semântico que tem a ver com o que está por trás do sistema tributário e que não se conformaria com a afirmação de que o sistema de tributação é composto somente de normas jurídicas. Outros elementos, inclusive de áreas distintas da teoria do direito podem ajudar a compor o sistema tributário, sem que este perca sua essência normativa. Essa abordagem é importante não para simplesmente se opor a conceitos tradicionais das relações jurídicas, mas para ampliar a investigação sobre o que se enxerga nitidamente no sistema e o que este pode ocultar quando se opta por determinado significado às expressões utilizadas. A realidade que se esconde atrás de institutos do direito pode ser riquíssima e vibrante, capaz de portar uma força transformadora que os intérpretes e operadores do sistema às vezes combatem. A resistência oferecida pelos aplicadores do sistema jurídico formal a essas forças transformadoras leva a uma postura de suposta superioridade da forma sobre a materialidade dos acontecimentos. Marcus Faro de Castro realiza importante resenha sobre os fatores que levaram o direito a uma postura metafísica de seus conceitos a partir do século XVIII na Europa.¹⁵ Exemplo disso é o conceito de propriedade. A ordem burguesa soube cooptar como uma janela de oportunidade as fragmentações do conceito de propriedade advindas desde o direito romano e as enquadrando em suas formas jurídicas que, daquela época até pouco tempo, ditavam como se deveria interpretar o conceito de propriedade. Sem embargo da força que as formulações jurídicas exerceram e exercem até hoje sobre os fatos sociais, os quais, sobretudo, dão substância e finalidade ao direito, Faro denuncia a existência de uma constante tensão, até certo ponto ideológica, entre os teóricos que defendiam e os que refutavam a prevalência das formas sobre os fins sociais do direito.¹⁶

¹⁵ CASTRO, Marcus Faro de. **Formas jurídicas e mudança social**: interações entre o direito, a filosofia, a política e a econômica. São Paulo: Saraiva, 2012, *passim*.

¹⁶ Faro demonstra que o mercado financeiro – surgido no século XVII com a criação do Banco da Inglaterra – deixou-se levar pelas cártulas (formas) que aparelhavam o sistema financeiro, outorgando-lhe um regime fiduciário de garantias essencial para sua expansão. Apesar de no campo das finanças e até das artes e da cultura ter existido uma aproximação maior entre as formas construídas para lhe dar respaldo e a dinâmica dos fatos, no segmento do direito, os conceitos e formas tenderam à abstração metafísica e assim se impuseram nos séculos seguintes. “Porém, os juristas burgueses não olharam para nada disso [refere-se à tensão entre formas e alterações sociais nos segmentos financeiro e das artes]. Tipicamente, fixaram-se no direito romanístico e suas formalizações realizadas pelos jusnaturalistas. Além disso, puseram no centro do sistema do direito civil de base jusnaturalista o ‘direito de propriedade’, que se havia fragmentariamente

Um conceito construído na doutrina – e às vezes incorporado à legislação – pode adquirir uma forma peremptória e indiscutível de verdade que os fatos sociais não conseguem romper sua cápsula protetora. Demonstrando a constante tensão entre formas jurídicas e fatos, vale o alvitre de Jhering, ainda em 1865, que, conforme escreve Faro, “rejeitando a validade intrínseca de conceitos jurídicos, escreveu ele ainda: ‘a vida não é o conceito, mas sim os conceitos é que existem a partir da vida’”.¹⁷

O direito não deveria ser um instrumento de acomodação, manutenção ou de pequenos ajustes sobre a realidade com que não nos conformamos. O direito terá um papel radical (no sentido de ir à raiz dos problemas) na medida em que é usado para transformar carências humanas, sociais e até filosóficas em satisfações ou busca constante de bem-estar. Daí por que, a locução “sistema tributário” pode ser insuficiente para retratar uma realidade mais distante do significado conhecido do conceito de sistema, usado tradicionalmente pelo direito. Isso porque, pode-se enveredar para verificações que guardam materialidade e concretude com aspectos econômicos, sociais e filosóficos que podem dar suporte ao próprio sistema e coincidir com uma visão crítica de sua postura inerte aos acontecimentos sociais, que clamam por transformações. Faz-se necessária a escolha de outras palavras ou expressões que consigam refletir mais adequadamente o sistema de tributação com suas virtudes, defeitos e complexidades. Assim, a locução “sistema tributário” poderá permanecer com seu significado amplo e tradicionalmente conhecido, enquanto uma nova expressão ficaria encarregada de, unindo o conceito de sistema tributário com sua materialidade fatural, revelar fatores reais que permitirão criticar a iniquidade do sistema de tributação e examinar se ele próprio contém instrumentos de eliminação de injustiças geradas. É evidente que para isso é necessário constatar-se as bases da injustiça desse sistema de tributação a partir de uma linha argumentativa escolhida. Encarrego-me de demonstrar tais injustiças por meio de estatísticas a serem descritas na Parte II e os argumentos sobre equidade e justiça na tributação serão objetos da última parte.

esboçado na *jurisprudencia* romana, mas que, nos séculos XVII e XVIII, foi reformado, tornando-se consolidado e dotado de um fundamento metafísico esmeradamente elaborado. E nisso estava afirmado o ‘elemento platônico’ do direito burguês [grifos do autor]”. CASTRO, 2012, p. 128

¹⁷ A citação é extraída do livro de Rudolf Von Jhering intitulado, “O espírito do direito romano nas diversas fases de sua evolução”, de 1865. Cf. CASTRO, 2012, p. 156. Faro lembra ainda que, no mesmo sentido, mas em outra obra, intitulada como “A finalidade do direito”, Jhering chega a enunciar no prefácio o seguinte: “A ideia fundamental da presente obra é o entendimento de que a finalidade é a criadora de todo o direito; que não existe regra jurídica que não deva sua origem a uma finalidade, i.e., a um motivo prático”. Cf. CASTRO, 2012, p. 156-157.

No momento, pode-se considerar, em conformidade com a teoria do direito, que o sistema tributário é a estrutura normativa da tributação, tal qual explicado na subseção 1.1 desta Primeira Parte. Assim, o sistema tributário espelha a noção que se pode ter a respeito de ordenamento jurídico: um conjunto de normas hierarquicamente organizado, representado na forma de pirâmide em que no topo encontra-se a Constituição Federal e desta decorrem outras normas que buscarão seu sentido jurídico no texto constitucional. A ausência desse sentido ou a contrariedade das demais normas aos comandos emitidos pela Constituição, por meio de processos interpretativos do seu sentido jurídico, pode levar as normas inferiores à Constituição à sua neutralidade normativa, de modo a perder sua força reguladora dos objetos e finalidades que visava disciplinar. A teoria do direito, especialmente a do direito constitucional, foi dotada desse tipo de instrumentalidade, visando, evidentemente, a harmonia de todo o sistema.

O ponto que pretendo desenvolver nesta quadra, conforme sugerido no início desta subseção, é se a locução “sistema tributário” deverá compreender somente o significado de refletir a ideia de ordenamento jurídico piramidal ou se é possível, em razão de certas verificações empíricas históricas e de reflexões acerca de uma meta de justiça para o próprio sistema, admitir que tal locução guarde outros significados, sem anular, necessariamente, a noção de sistema largamente difundida.

A estrutura de sistema tributário normativo-formal, tal qual conhecemos na atualidade, inicia no Brasil basicamente com a Constituição Federal de 1946 e se fortalece com a reforma tributária de 1965, período em que o direito tributário adquire autonomia didática em relação ao direito financeiro e produz uma norma geral – chamada de Código Tributário Nacional – a disciplinar seus conceitos básicos. Não se ignora, porém, que antes desse período havia normas constitucionais dispendo sobre tributos. Mas em razão de sua pulverização, falta de sistematização e imprecisão de conceitos, não seria adequado afirmar que nessa época existisse um sistema tributário formal com as características vigentes.

A história da tributação no mundo e especialmente no Brasil demonstra que a atividade de se exigirem tributos passou por três períodos distintos, muito bem sintetizados por Cristiano Kincheski, quais sejam, a fase absolutista, notadamente patrimonialista, em que o tributo serve para sustentar o Príncipe; a ruptura entre o público e o privado, caracterizado por um “pacto tributário”, que define juridicamente a propriedade privada, devendo uma parte desta ser destinada ao pagamento de tributos; e

um terceiro período, em que o tributo passa a ser instrumento de promoção de satisfações coletivas e de distribuição de renda.¹⁸

Esta última fase é explicável porque desde o século XIX, com a Revolução Industrial, houve nos países capitalistas o agravamento do desequilíbrio social com as diferenças econômicas entre pobres e ricos, o que, como se sabe, recrudescer no século posterior. Isso exigiu dos sistemas de tributação uma nova compostura, especialmente a função da realização da justiça social, de modo que o tributo passa a ser utilizado como instrumento para a realização das necessidades públicas assumidas pelo estado e “mecanismo de cerceamento das riquezas individuais e de nivelamento das situações econômicas”.¹⁹

Assim, um dado significativo que marca mais propriamente o século XX no tocante à tributação, foi a função dos sistemas tributários de arrecadar receitas para promoção de bens sociais coletivos. No Brasil – embora não devesse ter ficado imune a essa movimentação histórica – o despertar para essa esperada função da tributação surge somente em 1988 com a Constituição vigente. Até a reforma de 1965 e mesmo depois dela, conforme procurarei demonstrar, o sistema de tributação tendeu mais a tentar resolver os problemas econômicos do país, tais como o déficit público e a inflação elevada, do que exatamente realizar justiça social pela arrecadação fiscal ou tornar equitativo o sistema de tributação entre ricos e pobres.

A previsão de expectativas para o sistema tributário de cumprimento de resultados econômicos, e mais recentemente, de objetivos de justiça social, apontam para o que se cunhou de extrafiscalidade.²⁰ Além disso, o “estado democrático de direito” detém certas exigências que no capitalismo não tem outra forma de serem atendidas senão pela tributação e alguns outros meios de geração de receita pública.²¹ Isso porque, o

¹⁸ KINCHESCKI, Cristiano. A formação histórica da matriz-tributária brasileira. In: GASSEN, Valcir (org.). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira**: diálogos sobre estado, Constituição e direito tributário. Brasília: Editora Consulex, 2012, p. 129.

¹⁹ *Ibid.*, p.129.

²⁰ Alfredo Augusto Becker esclarece que a ideia de “revolução social” pela tributação remonta à segunda metade do século XIX. Em sua opinião, toda “reforma social” ocorre fundamentada em duas tarefas, uma de “destruição” e outra de “reconstrução”. Exemplifica como método da primeira o “comunismo soviético”. A ideia de revolução pela “reconstrução” ocorreria mediante o direito positivo. Os tributos, na medida em que são obra do direito positivo fazem parte desse instrumental de reconstrução pelo direito. Quanto à extrafiscalidade, argumenta que, contemporaneamente, os tributos unirão as duas finalidades, tanto de arrecadação (que é sua função tradicional) quanto a de intervenção estatal no meio social e na economia privada, o que constitui, em linhas gerais o conceito de extrafiscalidade. Cf. BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 596-597.

²¹ José Afonso da Silva discorre sobre as três características históricas de desenvolvimento do estado, quais sejam, o “estado de direito”, o “estado social de direito” e o “estado democrático de direito”. O primeiro de inclinação liberal defende a efetivação das instituições e do poder por meio da ideia de legalidade abstrata.

“estado democrático de direito” tem por meta a efetivação da justiça social e sua aplicação prática impõe custos elevados, especialmente em localidades em que as desigualdades sociais amargam índices alarmantes. Nas palavras de José Afonso da Silva, “a tarefa fundamental do Estado Democrático de Direito consiste em superar as desigualdades sociais e regionais e instaurar um regime democrático que realize a justiça social”.²² Realmente, ao pretender cumprir a meta da justiça social com participação da população por meio da democracia representativa, o estado democrático de direito se inscreveu na vanguarda das formulações político-filosóficas de protagonismo do papel do estado na redução das desigualdades sociais. A noção de estado democrático de direito parece querer juntar em um só argumento de fundo, os postulados de legalidade estrita do liberalismo, a igualdade abstrata diante da lei, também de alicerce liberal, e a promoção do bem-estar social pregada pelos socialistas. Esse papel de união de doutrinas filosóficas teve a virtude de evitar, conforme lembra Luís Roberto Barroso, “a dualidade cunhada pelo liberalismo, contrapondo Estado e sociedade”.²³ Em seguida insiste o autor na ideia de que a formação do estado pressupõe a sociedade e aquele segue o destino para aonde apontam os valores defendidos por essa mesma sociedade, de modo que, “já não há uma linha divisória romântica e irreal separando culpas e virtudes”.²⁴

É certo, entretanto, que a justiça social pretendida pelo estado democrático de direito é executada diretamente pelas políticas públicas, mas por trás de tais políticas

O cumprimento da lei é o que basta à sua formação ideal. Temas como desigualdade material ou participação das minorias no processo decisório não fazem parte do roteiro legalista pregado pelo liberalismo. A ideia de legalidade serve tão somente a manter segurança e estabilidade ao mercado. O “estado social”, por sua vez, teria sido concebido para responder às lacunas deixadas pelo estado liberal legalista, de modo a ofertar à sociedade determinados bens que constituiriam o bem-estar possível. Educação, previdência e saúde públicas são os estandartes da política de *welfare state*. A principal crítica ao estado social foi pouca preocupação com a participação popular sobre as escolhas do que viria atender à política de *welfare state*. Por tais motivos, a noção de “estado democrático de direito” tornou-se mais completa no rumo à efetivação de direitos sociais, dentro da legalidade e com participação popular. Daí por que, pontua o constitucionalista: “A democracia que o Estado Democrático de Direito realiza há de ser um processo de convivência social numa sociedade livre, justa e solidária (art. 3º, I), em que o poder emana do povo, e deve ser exercido em proveito do povo, diretamente ou por representantes eleitos (art. 1º, parágrafo único); participativa, porque envolve a participação crescente do povo no processo decisório e na formação dos atos de governo; pluralista, porque respeita a pluralidade de ideias, culturas e etnias e pressupõe assim o diálogo entre opiniões e pensamentos divergentes e a possibilidade de convivência de formas de organização e interesse diferentes da sociedade”. E arremata: “há de ser um processo de libertação da pessoa humana das formas de opressão que não depende apenas do reconhecimento formal de certos direitos individuais, políticos e sociais, mas especialmente da vigência de condições econômicas suscetíveis de favorecer o seu pleno exercício”. Cf. SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 25ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 119-120.

²² Ibid., p. 122.

²³ BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 70.

²⁴ Ibid. loc. cit.

subsiste um regime de arrecadação de receitas fiscais disciplinado pelo sistema tributário. Não obstante, o significado de “sistema tributário” habitualmente difundido, não ultrapassa a barreira conceitual de que é formado de normas que procuram explica-lo por meio da hierarquia e da validade de suas próprias normas, em uma espécie de metalinguagem jurídica.²⁵

Valcir Gassen critica essa visão restrita do conceito de sistema tributário e reverbera que tal locução, de acordo com o plano semântico tradicional, “não oferece uma resposta suficiente para pensar o fenômeno tributário em um Estado Democrático de

²⁵ Nesse sentido: “Se é certo mencionarmos a Constituição brasileira, como sistema de proposições normativas, integrante de outro sistema de amplitude global que é o ordenamento jurídico vigente, podemos, é claro, analisar os subconjuntos que nele existem. O que nos interessa agora é a subclasse, o subconjunto ou o subsistema constitucional tributário, formado pelo quadro orgânico das normas que versem matéria tributária, em nível constitucional. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 153; embora discorrendo sobre os princípios tributários, mas seguindo a mesma ideia de sistema, leciona Roque Carrazza: “Como se viu, são os princípios que conferem ao ordenamento jurídico estrutura e coesão. Estes princípios, de seu turno, entremostam-se hierarquizados no mundo do direito. De fato, alguns deles, mais abrangentes, fulcram todo o sistema jurídico – são os princípios jurídicos constitucionais –, irradiando efeitos sobre outros, de conotação mais restrita. Estes, de sua parte, acabam condicionando novos princípios mais particularizados, e, deste modo, escalonada e sucessivamente, até as normas específicas, numa vasta cadeia, cujo enredo só o jurista tem condições de entender”. CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 60; com algumas diferenças sutis, mas sem fugir da ideia de sistema tributário como conjunto normativo, Hugo Machado, sustenta, “o poder constituinte originário definiu os princípios básicos do sistema tributário, um dos quais consiste em que os tributos são somente os que nele estão previstos”. MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 72; no mesmo sentido, embora aludindo à suposta autonomia do direito tributário, Luciano Amaro considera “que o ordenamento jurídico é um todo *uno*, não se pode reconhecer vida própria e independente a nenhum de seus setores”; AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 8; trilhando a mesma senda, “assim, por sistema tributário nacional entende-se, singelamente, o conjunto de normas constitucionais e infraconstitucionais que disciplinam a atividade tributante. Resulta, essencialmente, da conjugação de *três planos normativos distintos*: o texto constitucional, a lei complementar, veiculadora de normas gerais em matéria tributária (o Código Tributário Nacional), e a lei ordinária, instrumento de instituição de tributos por excelência” (grifo da autora). COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 51; Shoueri, por sua vez, atrela o sistema tributário à discriminação das competências tributárias, mas mantém a tradição de entender o sistema tributário como conjunto normativo inaugurado pela Constituição Federal, “o estudo do sistema tributário brasileiro revela que o constituinte optou por conferir a cada uma das pessoas jurídicas de direito público um campo próprio para instituir seus tributos”. SHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 239. Humberto Ávila faz percuciente investigação sobre os desdobramentos de um sistema normativo, em especial o sistema tributário, e relaciona o tema a diversos aspectos teóricos que vão desde os princípios à hierarquia das normas, tendo como centro gravitacional de toda a controvérsia, as limitações constitucionais ao poder de tributar. Mas, igualmente às demais abordagens, considera o sistema tributário como um esquema lógico-normativo. Uma passagem da obra deixa evidente o ponto referente à hierarquia das normas: “o decisivo para este trabalho, porém, é registrar que a relação hierárquica é normalmente associada à ideia e prevalência e termina por indicar qual norma ‘vale mais’. A noção de hierarquia envolve uma *relação linear* entre duas normas separadas semanticamente, de tal sorte que uma delas se *sobrepõe* a outra. E, no caso de conflito, a norma inferior incompatível com a norma superior perde, *ipso facto*, a validade por meio de um *raciocínio de exclusão*” (grifo do autor). Cf. ÁVILA, 2008, p. 26.

direito”.²⁶ Daí por que propõe um novo acordo semântico para expressar as vicissitudes e carências sociais, econômicas e políticas dependentes de respostas do sistema de tributação. Para o autor a locução “matriz tributária” expressa com mais propriedade os elementos de natureza social, econômica e política que formam o sistema de arrecadação. A escolha dessa expressão não despreza, evidentemente, a noção tradicional de um sistema normativo com a finalidade de regular as relações entre o poder público e o contribuinte no exercício do poder de tributar do qual o estado está investido. Integrariam, entretanto, a “matriz tributária” as escolhas políticas dos nichos econômicos sobre os quais os tributos recairão, tais como patrimônio, renda e consumo; os conceitos e regras dogmáticas que contornam a obrigação tributária; as opções políticas de atendimento aos direitos fundamentais, balizados, obviamente, pelo potencial de arrecadação tributário; as espécies de tributos e a própria máquina administrativa.²⁷

Evidentemente, todos esses elementos combinados refletem as necessidades de arrecadação da república. Por outro lado – mas na mesma temática – a distribuição da pressão fiscal sobre os cidadãos é ponto controvertido desta tese, vazada na hipótese científica de que, conforme a carga de tributos é distribuída para o atendimento de todas as demandas públicas de atuações estatais, tal distribuição poderá pressionar mais intensamente determinados segmentos da população. Essa propensão por tributar mais eficientemente alguns setores populacionais não chega a impressionar de forma negativa, argumentos teóricos serão apresentados para embasar a aplicação de princípios, normas ou regras jurídicas que procurem um sentido de justiça à matriz tributária. A locução matriz-tributária desponta, pois, como conceito a instrumentalizar os objetivos da república proclamados no artigo 3º da Constituição, na expectativa de revelar alguns efeitos extrafiscais dos tributos que possam se unir à realização do estado democrático de direito por meio da tributação.

A locução “matriz tributária”, pois, é um canal de comunicação entre os diversos elementos empíricos e abstratos (neste último caso, especialmente, as normas e conceitos tributários), com a finalidade de apresentar argumentos que embasem um pacto que pretenda a efetivação da equidade e da justiça tributária, capaz de mobilizar todos, poder público, sociedade e academia em prol desse ajuste.

²⁶ GASSEN, Valcir. Matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a tributação no Brasil. In: _____. **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e direito tributário**. Brasília: Consulex, 2012, p. 32.

²⁷ *Ibid.*, p. 32-33.

No dizer de Cristiano Kinchescki, a “matriz tributária” cumpre um perfil de natureza estruturante do sistema tributário, razão pela qual não se confunde com ele, mas serve de fonte e de motivação material desse sistema.²⁸ Por isso, não poderá o sistema se dirigir a produção de efeitos diversos de suas causas materiais. Igualmente, não poderá o sistema tributário ser composto por normas que não pretendam atender aos objetivos da república e nem realizar o estado democrático de direito, ainda que, neste último caso, a receita fiscal tenha que estar atrelada aos limites da produtividade econômica. O ponto controvertido é conciliar esses limites com as demandas que formam o estado democrático de direito, sabendo-se que tais demandas podem se situar em nível superior aos mencionados limites. Trata-se de compreender que a matriz tributária é a locução que insere o sistema de arrecadação tributário em uma arena dialética em que vários fatores contrapostos devem ser ponderados. Assim como não se deseja um sistema arrecadatório neutro e indiferente às demandas sociais, não se pode defender que o sistema de arrecadação inviabilize a atividade econômica. Daí por que, debater a matriz tributária não é uma via plana, reta e pavimentada, mas um caminho acidentado que se abre sinuosamente e com diversos atalhos, talvez nestes se descubram as saídas possíveis à pretensão de uma matriz tributária equitativa.

Daqui em diante, evitarei, de propósito, referir-me ao sistema tributário por meio desta locução. No seu lugar utilizarei “matriz-tributária” com toda sua densidade teórica resumida nesta subseção, sem prejuízo de alguns complementos de sua noção que serão explorados na abordagem da Parte III, subseção 3.2.2, especialmente sua divisão em estruturas endógena e exógena.

Embora se notabilize por um rol de escolhas políticas sobre quais fatos serão ou não tributados, além de regras que podem gerar acertos ou distorções, de modo que certas camadas da população serão mais oneradas do que outras, a matriz tributária é uma designação do direito. Por essa razão, a matriz tributária não pode ser alijada do sistema normativo e nem do plano do dever-ser (deontológico), em que pese permitir várias interações com outros sistemas, como a economia, a política, as finanças públicas, a sociologia e a filosofia. Exatamente porque a matriz tributária faz parte do universo do direito, alguns conceitos jurídicos tributários lhe pertencem, dando substância ao seu discernimento, razão pela qual não se trata de um conceito desprovido de materialidade jurídica e de realização de finalidades.

²⁸ KINCHESCKI, 2012, p.144.

Esses conceitos são comumente utilizados na linguagem do direito tributário para a compreensão das normas jurídicas que integram sua dogmática, embora não devam ser reduzidos a esse único sentido. Os conceitos que conformam a matriz tributária devem se relacionar com temas mais profundos, tais como os valores e princípios constitucionais. A justiça e a equidade são valores jurídicos de elevada significação e há alguns séculos têm sido experimentados nas várias sociedades modernas, visando a paz e o entendimento entre as pessoas, apesar de nem sempre ter um fim exitoso. Os valores em questão, no entanto, não são intuições ou práticas realizadas fortuitamente. O direito exerce uma função importante ao descrever institutos que darão força para os valores e princípios constitucionais se consolidarem. Tais institutos carregam uma bagagem histórica que aos poucos conformará convenções em torno do seu objeto, o que poderá sugerir alguma significação aos seus respectivos conteúdos. Nas subseções a seguir serão examinados alguns desses institutos jurídicos que mais influenciam no sistema de linguagem que canaliza as ideias de justiça e de equidade na tributação. O domínio dos conceitos referentes a esses institutos é extremamente relevante ao desenvolvimento desta pesquisa e compreensão adequada de suas conclusões. Por isso não evitarei discorrer sobre teorias que visam explicar tais conceitos, ainda que, em alguns casos, se contraponham. Não se trata de uma supervalorização aos conceitos jurídicos e nem um arbitramento de definições ao sabor de convicções pessoais. Minha intenção é fazer as opções conceituais que se encaixem com os objetivos da tese, que é discutir e dar um alinhamento terminológico coerente aos vocábulos equidade e justiça na tributação.

1.3 Conceito de capacidade contributiva

Nesta subseção pretendo fixar um conceito de capacidade contributiva e estabelecer relações entre vocábulos afins, sem deixar de distinguir o conteúdo de cada um deles.

Devo pontuar, de início, que existem controvérsias sobre o que a capacidade contributiva significa, especialmente sua utilidade para o direito tributário. Fernando Aurélio Zilveti chega a elencar autores nacionais e estrangeiros contrários e favoráveis à inserção da capacidade contributiva como um instituto do direito ou princípio

jurídico.²⁹ Em geral, os autores que refutam a admissão da capacidade contributiva no rol dos conceitos tributários, entendem que a locução é vazia de conteúdo jurídico e depende de elementos de outros sistemas e conceitos para encontrar algum sentido e aplicação no mundo do direito. Dentre os autores nacionais, é celebre o ataque de Alfredo Augusto Becker à capacidade contributiva, quando desfere a crítica de que, em si mesma, a expressão somente indica a possibilidade de alguém suportar o ônus tributário. E complementa:³⁰

Dizer que as despesas públicas devem ser partilhadas entre os contribuintes conforme as respectivas possibilidades de suportar o peso do tributo, é incorrer numa tautologia: as palavras “capacidade contributiva”, sem alguma outra especificação, não constituem um conceito científico. Elas nem oferecem um metro [sic] para determinar a prestação do contribuinte e para adequá-la às prestações dos demais; nem dizem se existe e qual seja o limite dos tributos. Esta expressão, por si mesma, é recipiente vazio que pode ser preenchido pelos mais diversos conteúdos; trata-se de locução ambígua que se presta às mais variadas interpretações.

As críticas de Becker se justificam em razão do alinhamento de sua Teoria Geral do Direito Tributário à argumentação positivista do direito, que rompe asperamente com o direito natural e guarda severas críticas à juridicidade dos princípios. Aliás, Becker desenvolve dois longos tópicos em sua teoria para alfinetar a Constituição de 1946, que no artigo 202 inseriu o princípio da capacidade contributiva como norma e também para atacar a transposição da capacidade contributiva, nascida como regra de direito natural, para o campo da normatividade.³¹ Funda sua objeção nas obras de financistas de escol, dentre os quais Emilio Giardina, Emilio Betti, Giannini, Victor Uckmar, Giuliani Fonrouge e muitos outros, embora o primeiro desta lista não tenha necessariamente refutado a capacidade contributiva como instituto útil ao direito tributário, conforme será demonstrado na subseção 3.3.1, da Parte III.³²

Em geral, as críticas ao princípio da capacidade contributiva se explicam por não conseguir romper a fronteira entre a tributação e a ciência das finanças. A justiça distributiva, de embriogenia política; e a teoria do benefício, de forte influência financista,

²⁹ ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 136-142.

³⁰ BECKER, 1998, p. 481.

³¹ “As modernas Constituições canonizaram o princípio da capacidade contributiva e, diante da constitucionalização do equívoco, os juristas dividiram-se em duas correntes doutrinárias frontalmente opostas, no tocante à *natureza* desta regra constitucional. A primeira corrente doutrinária considera tal regra de natureza apenas *programática*; a segunda entende que trata-se de genuína regra *jurídica*”. (grifos do autor). Cf. BECKER, 1998, p. 487.

³² *Ibid.*, p. 481-500.

ofuscam o sentido jurídico da capacidade contributiva, exatamente no ponto em que sua explicação analítica não se subsidia de institutos normativos, mas de elementos empíricos captados de outros sistemas do conhecimento. Isso explica a resistência por parte de alguns juristas à admissão da capacidade contributiva ao rol dos princípios jurídicos.

Na atualidade, o argumento de que a capacidade contributiva é um conceito vazio para o direito e seus conteúdos seriam devidamente encontrados na economia ou na ciência das finanças está em desuso, como considera Zilveti:

Essa [refere-se à argumentação contrária ao princípio da capacidade contributiva], não é a opinião dominante da doutrina do direito tributário e da ciência das finanças. Ao contrário, o princípio da capacidade contributiva vem sendo desenvolvido através dos anos, como um corolário do princípio da igualdade. O princípio está presente em boa parte das constituições escritas dos países modernos. É, ainda, estudado como instrumento imprescindível para o legislador fiscal no Estado Social de Direito. Serve, também, para conter o poder de tributar do Estado, cumprindo o pressuposto do Estado de Direito.³³

O princípio da capacidade contributiva está radicado na teoria da capacidade de pagar, a qual, conforme será visto na subseção 1.6.2 desta Parte I, serviu de resposta às dificuldades encontradas com a aplicação da teoria do benefício. O aumento das complexidades da vida social, especialmente atrelado ao crescimento populacional nos grandes centros, foi impulsionado pelo avanço da indústria, que motivou demandas sociais como, por exemplo, atendimento à saúde, acesso à educação e seguros sociais. O avanço das demandas sociais provocou, evidentemente, a elevação da despesa pública, exigindo maior esforço fiscal da sociedade. O princípio do benefício, de forte base liberal, não seria mais capaz de justificar o pagamento de tributos fundado na lógica linear de que o contribuinte teria que financiar o estado na medida do que dele demandasse.

A teoria do sacrifício, que leva ao entendimento de que todos deverão arcar com o financiamento do estado independentemente dos benefícios obtidos com sua atuação, no fundo, considera o fato de que o poder econômico dos indivíduos não é igual nas sociedades capitalistas e isso se refletirá nas exigências de custeio das despesas públicas. Se a capacidade econômica das pessoas não é a mesma, as demandas por atividades públicas para cada cidadão também podem variar em número, frequência e intensidade. Também por essa peculiaridade, a teoria do benefício não seria mais

³³ ZILVETI, 2010, p. 139.

suficiente para apresentar fundamentos sobre como os tributos deveriam ser exigidos da sociedade.

Assim, o princípio jurídico da capacidade contributiva, visto e chamado na teoria econômica de forma mais abrangente, como “capacidade de pagar”, procura desenvolver explicações a justificar o dever de todos em financiar a despesa pública, sem que cada contribuinte espere de volta algum benefício específico.³⁴ No Brasil, a espécie tributária “imposto” cumpre a função de buscar a efetivação da capacidade de pagar (economia) ou a capacidade contributiva (direito), na medida em que será exigido independentemente de qualquer contraprestação específica em face do contribuinte que realizar o seu respectivo fato gerador, conforme definido no artigo 16 do Código Tributário Nacional – CTN. Nessa linha de entendimento, não é diferente o sentido do artigo 145, § 1º da Constituição Federal ao prever que: “sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte...”

Não pretendo me aprofundar nas interpretações jurídicas da cláusula constitucional ora mencionada, mas tão somente alertar para determinadas discussões que auxiliam na hermenêutica da norma. Por exemplo, sua parte inicial prescreve: “sempre que possível os impostos terão caráter pessoal...” Isso permite que se sustente que essa frase rege todo o dispositivo. Portanto, a gradação dos impostos “segundo a capacidade econômica do contribuinte” nem sempre seria possível.³⁵ Outros, aliás a maioria dos autores, entendem que o período “sempre que possível”, aplica-se apenas aos “impostos pessoais”, pois existem impostos considerados “reais”, em relação aos quais o princípio

³⁴ Na literatura econômica atribui-se a Adam Smith a racionalização da expressão “ability to pay”. Isso significa que essa capacidade de pagar seria verificada sobre a renda dos indivíduos nas seguintes variações: a) a renda da terra, b) a renda decorrente do capital, c) a renda derivada do trabalho. Cf. ZILVETI, 2004, p. 143.

³⁵ Nesse sentido: “Observando-se a colocação das palavras na frase inicial do § 4º (sic) do art. 145 de nossa Constituição e a relação lógica das frases entre si deste parágrafo, chegar-se-á à conclusão de que a palavra ‘e’, na frase ‘*Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte*’, é uma *conjunção coordenativa aditiva*, agindo, pois, de forma a unir duas *orações coordenadas do mesmo valor sintático*, não existindo uma oração principal nem uma subordinada. O que a conjunção ‘e’ está a unir, no caso em foco, são *dois elementos iguais*. Assim, a expressão *sempre que possível* abrange tanto ‘*os impostos terão caráter pessoal*’, como ‘*serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte*’ [...] Não se pode, à custa de uma melhor interpretação jurídica, sacrificar a gramática, pois qualquer método de interpretação passa, primeiro, pela correta leitura gramatical do texto”. (grifos do autor). Cf., OLIVERIA JUNIOR, Dario da Silva. **Análise jurídica dos princípios tributários da legalidade, anterioridade e capacidade contributiva**. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2000, p. 53.

da capacidade contributiva não seria aplicado, daí por que, “sempre que possível os impostos terão caráter pessoal...”.³⁶

Outra controvérsia é se o princípio se aplica ou não a todas as espécies tributárias. Micaela Dutra, por exemplo, entende que o princípio abrange naturalmente os impostos, mas se aplicaria também às taxas, contribuições de melhoria e contribuições parafiscais.³⁷ Na mesma linha de entendimento, Fernando Zilveti também entende que o princípio em questão se aplica às demais espécies tributárias e não apenas aos impostos, podendo ser utilizado, inclusive, no caso de empréstimos compulsórios.³⁸ Regina Helena Costa, por sua vez, refuta a aplicação do princípio para as demais espécies, restringido a capacidade contributiva aos impostos.³⁹ Hugo de Brito Machado defende a aplicação para todas as espécies, com incidência restrita para as taxas.⁴⁰ Neste último caso, o legislador poderá isentar os contribuintes do pagamento de taxas em razão de sua situação econômica, caso em que enxerga alguma influência do princípio.⁴¹

De um modo geral, não há como negar que o princípio da capacidade contributiva exerce forte influência no regime jurídico de qualquer tributo. Aliás, o artigo 145, § 1º da Constituição Federal, quando assevera que os impostos serão “graduados segundo a capacidade econômica dos contribuintes”, concede ao instituto abrangência tal que exclui qualquer possibilidade de que os impostos incidam sobre outro fato que não tenha natureza econômica.⁴² Nesse sentido, embora tenha sido um crítico ferrenho da capacidade contributiva como norma jurídica, Becker via alguma utilidade na adoção do princípio porque se dirigia ao legislador ordinário, estabelecendo a ele determinadas contenções, dentre as quais, a de que somente poderia tributar fatos de conteúdo

³⁶ Micaela Dutra elenca os seguintes autores como defensores do argumento de que a frase “sempre que possível” se aplica somente para o tipo de imposto “pessoal” e não à gradação econômica, que deverá ocorrer sempre para os impostos, com alguma restrição no caso dos impostos indiretos. São eles: José Marcos Domingues de Oliveira, Regina Helena Costa, Fernando Aurélio Zilveti, Alcides Jorge Costa, Ricardo Lobo Torres, Ives Gandra da Silva Martins, Hugo de Brito Machado, José Maurício Conti. Cf. DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 89.

³⁷ *Ibid.*, p. 120-137.

³⁸ ZILVETI, 2004, p. 266-25.

³⁹ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 56-64.

⁴⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. São Paulo: RT, 1989, p. 44.

⁴¹ *Ibid.*, p. 40.

⁴² “A aplicação do princípio [refere-se à capacidade contributiva] deve ser direcionada na contenção do poder de tributar, principalmente em Estados sociais, fazendo com que o imposto incida sobre fenômenos de conteúdo econômico e não de cunho abstrato ou fictício”. Cf. ZILVETI, 2004, p. 140.

econômico.⁴³ Caso não existisse a norma da capacidade contributiva, indicando que os tributos deveriam incidir sobre esse tipo de capacidade do contribuinte, as exações poderiam recair sobre qualquer outro fato.⁴⁴

Na Constituição vigente, a previsão de que os impostos serão graduados de acordo com a capacidade contributiva de cada contribuinte afasta qualquer dúvida de que o constituinte brasileiro não abraçou o princípio da capacidade contributiva. Nesse sentido, a locução “capacidade econômica” dever ser interpretada como sinônimo de capacidade contributiva, exatamente porque a constituição visa deixar claro que os impostos somente podem incidir sobre fatos econômicos e segundo a capacidade de pagar, o que pressupõe a fixação de um mínimo existencial.

Fixado o entendimento de que a capacidade contributiva é um instituto do direito, antes de se chegar à formulação de um conceito para o princípio, é necessário explicar se é relevante distinguir duas locuções que estão interligadas, quais sejam, “capacidade econômica” e “capacidade contributiva”. Em geral, os termos são tomados como equivalentes.⁴⁵ Aliomar Baleeiro, em obra atualizada por Misabel Derzi, conceitua capacidade contributiva utilizando a locução capacidade econômica, não estabelecendo, pois, qualquer distinção de significado para os institutos.⁴⁶ É possível, entretanto, estabelecer algumas diferenças entre os vocábulos a fim de se precisar o conceito de capacidade contributiva. José Maurício Conti faz também interessante resenha sobre as opiniões de diversos autores a respeito do tema.⁴⁷ Para Ives Gandra da Silva Martins, a locução “capacidade contributiva” está vinculada à relação do contribuinte com o poder público quando exige daquele o pagamento de tributos, ao passo que a “capacidade econômica” diz respeito à “exteriorização da potencialidade econômica de alguém, independente de sua vinculação ao referido poder [referindo-se, obviamente, ao poder de tributar]”.⁴⁸

⁴³ “Somente o legislador ordinário está juridicamente obrigado por esta regra constitucional [capacidade contributiva] e sua obrigação consiste no seguinte: ele deverá escolher para a composição da hipótese da regra jurídica criadora do tributo, exclusivamente *atos que sejam signos presuntivos de renda ou de capital*”. (grifos do autor). Cf. BECKER, 1998, p. 498.

⁴⁴ *Ibid.*, loc. cit.

⁴⁵ CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996, p. 33.

⁴⁶ “A capacidade econômica de contribuir para as despesas do Estado é aquela que se define após a dedução dos gastos necessários à aquisição, produção e manutenção da renda e do patrimônio, assim como do mínimo indispensável a uma existência digna para o contribuinte e sua família”. BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualizado por Misabel de Abreu Machado Derzi. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 867.

⁴⁷ CONTI, op. cit., p. 33-37.

⁴⁸ MARTINS, 1989 apud CONTI, 1996, p. 34.

De acordo com esse entendimento, percebe-se claramente que o termo “capacidade contributiva”, possui conotação jurídica, razão pela qual procura estabelecer relação “obrigacional” (jurídica, portanto) entre o indivíduo e o estado. A “capacidade econômica”, por sua vez, tem natureza sociológica ou econômica, pois se presta tão somente para descrever uma situação fatural, qualificada pela presença de renda ou de riqueza do particular. Para ilustrar, Ives Gandra dá o didático exemplo de alguém que, em visita a um país estrangeiro possui capacidade econômica na medida em que, potencialmente, teria condições de pagar imposto de renda ao país pelo qual transita, mas não terá capacidade contributiva se não auferiu renda no mencionado país, não nascendo para ele, portanto, vínculo jurídico a determinar o mencionado tipo de capacidade.⁴⁹ Na mesma linha de entendimento e citando exemplo muito semelhante se posiciona Kiyoshi Harada.⁵⁰

Na doutrina estrangeira, Francesco Moschetti inverte a posição tradicional para propor que “a capacidade econômica seja uma condição necessária, mas não suficiente, da capacidade contributiva”.⁵¹ Para o autor italiano, a capacidade contributiva deveria ser qualificada para obtenção de fins sociais. Esclarece, portanto, que a capacidade contributiva é a capacidade econômica qualificada por um dever de solidariedade de todos em custear as despesas públicas, razão pela qual a capacidade econômica é uma precondição à capacidade contributiva. Assim, por exemplo, se uma determinada região do país é isenta de tributos para propiciar seu desenvolvimento econômico, segue-se que tal região não possui capacidade contributiva para arcar com os ônus da tributação, pois o dever de solidariedade apenas será verificado nas regiões em que a isenção não for necessária.⁵²

Hugo de Brito Machado, após apresentar opiniões da doutrina estrangeira, especialmente a dos italianos Francesco Moschetti e Frederico Maffezzoni, conclui que as diferenças encontradas entre as locuções não são relevantes para o direito brasileiro,

⁴⁹ MARTINS, apud, CONTI, 1996, p. 34.

⁵⁰ HARADA, 1991 apud CONTI, 1996, p. 34.

⁵¹ “Possiamo anzi invertire la posizione tradizionale: se la capacità economica costituisce la condizione necessaria, ma non sufficiente, della capacità contributiva (è cioè capacità contributiva solo in quanto sia qualificata a fini social) [...]”. “Podemos de fato reverter a posição tradicional: se a capacidade econômica é uma condição necessária, mas não suficiente da capacidade contributiva (é que a capacidade contributiva deve ser qualificada para um fim social)”. (tradução livre) Cf., MOSCHETTI, Francesco. **Il principio della capacità contributiva**. Padova: CEDAM, 1973, p. 240.

⁵² Ibid., p. 240.

pois a Constituição Federal se reporta textualmente à “capacidade econômica” e não à “capacidade contributiva”.⁵³

Fernando Zilveti entende que as locuções são sinônimas e acrescenta que a Constituição brasileira se inspirou na Constituição da Espanha, país em que a doutrina não faz distinção entre os termos.⁵⁴ Igualmente, Micaela Dominguez Dutra sustenta que não existem diferenças conceituais entre capacidade econômica e contributiva, de modo que quando a Constituição brasileira se refere no § 1º do artigo 145, que os impostos serão graduados segundo a “capacidade econômica” dos contribuintes, não exclui a noção jurídica de capacidade contributiva.⁵⁵ Aliás, complementa a autora, o constituinte se preocupou nitidamente com a situação do sujeito passivo da obrigação tributária com relação à sua possibilidade de arcar ou não com o ônus tributário.⁵⁶ O emprego da locução “capacidade econômica” no texto da Constituição, não passou despercebido por Carlos Araújo Leonetti, que esclarece ser o instituto mais conhecido como “capacidade contributiva”.⁵⁷

Além dos vocábulos em questão, consta também a designação da “capacidade financeira”, levantada por Agostinho Toffoli Tavoraro.⁵⁸ Esse tipo de capacidade estaria relacionado à solvência imediata do contribuinte, que poderia possuir ambas as capacidades, mas não ter liquidez, como é o caso do proprietário de imóvel luxuoso, sem renda para o pagamento do IPTU.

Todas as distinções conceituais apresentadas são relevantes para especificar o conceito de capacidade contributiva. Realmente, atribuir uma qualificação à capacidade econômica não parece ser fruto do acaso, mas a necessidade de aproximar uma locução nascida da ciência econômica para o campo do direito.⁵⁹ A “capacidade

⁵³ MACHADO, 1989, p. 48.

⁵⁴ “Vale lembrar, por oportuno, que o dispositivo constitucional teve inspiração, quase literal, na Constituição espanhola, que usa o termo ‘capacidade econômica’. Não obstante, na Espanha não se encontra quem faça uma distinção entre capacidade econômica e contributiva. Utilizam, indistintamente, os dois termos, o que deixa clara a sinonímia deduzida por Ferreira Filho, também defendida por outros comentadores da Constituição. Cabe concluir, portanto, que capacidade econômica do contribuinte é o mesmo que capacidade contributiva, envolvendo tanto as condições pessoais do contribuinte quanto a riqueza que possui, a fim de opor a obrigação de respeito a esse princípio”. Cf. ZILVETI, 2004, p. 251.

⁵⁵ DUTRA, 2010, p. 30.

⁵⁶ Ibid., loc. cit.

⁵⁷ LEONETTI, Carlos Araújo. **O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil**. Barueri: Manole, 2003, p. 53.

⁵⁸ TAVOLARO, Agostinho Toffoli. Capacidade Contributiva. In: **Cadernos de Pesquisas Tributárias nº 14**. São Paulo: Editora Resenha Tributária: Coedição do Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1989, p. 196-197.

⁵⁹ “Embora as expressões capacidade econômica e capacidade contributiva sejam utilizadas como sinônimas, é correta a distinção de Carrera Raya, segundo a qual a primeira designa a disponibilidade de riqueza, ou seja, de meios econômicos no plano fático, enquanto a última se refere à capacidade econômica

econômica” é a expressão empírica da teoria da “capacidade de pagar”, teoria que foi desenvolvida na seara da economia conforme será explicado na subseção 1.6.2, desta Parte I. Daí por que seu conceito pode ser acolhido de forma abrangente, independentemente de uma análise jurídica a priori. A “capacidade contributiva” é uma lapidação da locução anterior e visa examinar aspectos da capacidade econômica que levem a uma tributação equitativa. Assim, embora a capacidade econômica seja um pressuposto à capacidade contributiva, nem todos que a possuem serão economicamente reconhecidos pelo direito como contribuintes, não possuindo capacidade contributiva, portanto. O fato de alguém não poder ser contribuinte, não exclui sua condição precedente de ter capacidade econômica, na medida em que é um agente ativo na economia, isto é, poderá possuir alguma fonte de renda.

Por conseguinte, a capacidade contributiva conduz ao entendimento de que alguém para contribuir necessita possuir um mínimo indispensável para revelar essa aptidão. A capacidade contributiva, pois, advém depois de identificado o que a doutrina chama de “mínimo vital”. De fato, em uma economia de mercado em que se tem por princípio a livre iniciativa e a valorização do trabalho, tais fatores deverão propiciar às pessoas uma vida digna e não poderão os tributos servir de instrumento a excluir essa possibilidade. Note-se que o tributo é um instituto do direito e este tem por valor consensual permitir o autodesenvolvimento do indivíduo. Permitir que os tributos interfiram no mínimo vital a ponto de reduzi-lo não condiz com a noção jurídica de tributo, por incompatibilidade com o direito.

Voltando-se ao ponto de uma possível conceituação do instituto e depois de definidas as diferenças entre os termos afins, é possível estabelecer uma noção conceitual de capacidade contributiva. Por capacidade contributiva pode-se entender a aptidão do indivíduo em contribuir para o custeio das despesas públicas, mediante vínculo criado por lei, devendo-se buscar a máxima distribuição equitativa da carga tributária entre os contribuintes, respeitado o mínimo existencial, independentemente de qualquer benefício entregue pelo estado de forma específica e direta ao contribuinte.

eleita pelo legislador como fato gerador do tributo”. Cf. RIBEIRO, Ricardo Lodi. O Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos, nas Taxas e nas Contribuições Parafiscais. In: **Revista da Faculdade de Direito da UERJ n° 18**. Rio de Janeiro: UERJ, dez 2010, p. 1-25.

⁵⁹ Ibid., p. 7.

1.3.1 Capacidade contributiva até a primeira metade do século XX

O princípio da capacidade contributiva tem uma história muito rica e que está aderente aos fins desta tese que investiga fundamentos teóricos de uma tributação justa, daí a necessidade de algumas considerações sobre as origens do instituto. Modernamente, pode-se sustentar que a capacidade contributiva se origina da economia e da teoria do sacrifício comum. Essa teoria, como lembra Richard Musgrave – que cunhou o instituto como a “capacidade de pagar”, adveio das lições de John Stuart Mill sobre justiça enquanto equidade.⁶⁰ Ricardo Lodi Ribeiro informa que o princípio tem sua gênese na ideia de justiça comutativa e derivou do princípio “custo-benefício”, desenvolvido por Adam Smith.⁶¹

Fernando Zilveti, por sua vez, também confirma a origem comum do princípio à noção de justiça fiscal, mas alerta que a capacidade contributiva era conhecida pelos egípcios desde a Idade Antiga e os indícios dessa afirmação teriam sido encontrados nos escritos de Heródoto. Mas sugere que o princípio somente se desenvolveu a ponto de influenciar nas teorias da tributação a partir de Adam Smith com a teoria do benefício e com Montesquieu. Este último defendia a tese de que cada cidadão deveria contribuir com parte de sua riqueza para o custeio das despesas do Estado.⁶²

José Maurício Conti dá notícia de que na Grécia Antiga também teria sido cogitada a ideia de capacidade contributiva na época de Sólon, em Atenas, em que se previu um imposto direto que discriminava quatro categorias de contribuintes, conforme suas respectivas fortunas. Em Roma, igualmente, era cobrado “o soberbo”, que tinha por base a fortuna de cada contribuinte. Conti também informa que na Idade Média, São Tomás de Aquino também distinguiu os tributos em “justos” e “injustos”, condenando a segunda modalidade, porquanto todos deveriam contribuir *secundum facultatem* ou *secundum proportionis*.⁶³

Contudo, a capacidade contributiva somente foi inserida nos textos constitucionais e, portanto, assumiu seu caráter normativo com a Constituição francesa de 1791, que se seguiu à Revolução de 1789.⁶⁴ O artigo 13 daquela Carta declarou “a

⁶⁰ MUSGRAVE, Richard. **Teoria das finanças públicas**: um estudo da economia governamental. Tradução de Auriphebo Berrance Simões. São Paulo: Atlas, v. 1, 1976, p. 123-124.

⁶¹ RIBEIRO, 2010, p. 1-25

⁶² ZILVETI, 2004, p. 142-144.

⁶³ CONTI, 1996, p. 37.

⁶⁴ “Outra referência à capacidade contributiva que podemos encontrar ao longo da história está na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 3 de novembro de 1789. Estabelecia o documento,

regra da distribuição do encargo das despesas públicas que deveria ser feita de modo igual entre os cidadãos, respeitando suas faculdades”.⁶⁵ A partir a Constituição burguesa outros textos constitucionais passaram a incorporar o instituto às suas normas e, mesmo os países que não declararam expressamente a capacidade contributiva admitiam que o princípio era um corolário do princípio da igualdade.

Fernando Zilveti informa que a Inglaterra reconheceu a capacidade contributiva como regra ao instituir o pagamento do imposto de renda, em 1803. Em seguida, na Prússia, embora esse país tenha objetado alguma relação entre renda e capacidade contributiva, o princípio influenciou numa reforma fiscal ocorrida naquele período no país. Por exemplo, no século XIX, a Prússia reconheceu isenção de imposto de renda para pessoas com idade superior a sessenta anos, por não mais possuírem capacidade contributiva. Também no século XIX retomou-se as discussões sobre a tributação pessoal, o que está atrelado à ideia de gradação dos tributos. Ainda no século XIX, na Alemanha, reconheceu-se que, antes da incidência da tributação sobre a renda, seria necessário garantir-se a todos os contribuintes um nível de ganhos que permitisse às pessoas se alimentar, vestir e cuidar da saúde. Nascia, assim, o embrião do que mais adiante passaria a ser conhecido como mínimo existencial ou vital. O século XIX também marcou o sentido teleológico da capacidade contributiva, pois prevalecia o entendimento de que todos teriam que arcar com o ônus de sustentar a burocracia estatal na proporção de sua renda. A procura de se saber qual seria a cota ideal de cada um para financiar as despesas do estado conduziu também à conclusão, baseada no princípio da isonomia, de que a cobrança dos tributos poderia ser progressiva conforme o aumento da renda de cada contribuinte.⁶⁶

Mas a progressividade, no final do século XIX, não era um instrumento isolado de efetivação da capacidade contributiva. Sua aplicação era somente recomendada, prevalecendo a ideia de igual repartição do ônus fiscal, o que se traduzia na igualdade na tributação: “a progressão era apenas uma proporção aritmeticamente utilizada para atingir distintas expressões de riqueza, num equilibrado sistema tributário”.

67

em seu artigo 13, que ‘para manutenção do poder público e para o custeio da administração é absolutamente necessário uma contribuição de todos; esta contribuição deve ser igualmente repartida entre todos os cidadãos do Estado na proporção do seu patrimônio’”. Cf. CONTI, 1996, p. 37-38.

⁶⁵ ZILVETI, 2004, p. 144.

⁶⁶ Ibid., p. 145-146.

⁶⁷ Ibid., p. 145.

A aproximação da capacidade contributiva a uma ideia de justiça e distribuição da renda ocorre somente no Século XX com o avanço do estado social, que alçou o instituto à condição de princípio tributário constitucional.⁶⁸ A história narra que nas décadas de 1920 e 1930, nos EUA e na Europa, as alíquotas do imposto de renda atingiram os maiores percentuais possíveis, praticamente caracterizando um confisco. Fernando Zilveti esclarece que os conceitos de renda, despesa, lucro e ganho de capital constituíram uma resposta à forte pressão tributária sobre a renda no começo do século XX.⁶⁹ Nessa época retornou-se à teoria do benefício, sob o argumento de que a prosperidade individual dependia da proteção concedida pelo estado por meio de suas atuações, razão pela qual as classes mais poderosas economicamente deveriam pagar mais tributos.

1.3.2 Capacidade contributiva após a segunda metade do século XX

As demandas do estado social intensificadas no período posterior à II Guerra Mundial necessitavam de receitas fiscais capazes de cobrir custos que, antes desse período, estavam mais centralizados na proteção dos direitos individuais da liberdade e da propriedade, de típica característica liberal.

O enfraquecimento do liberalismo dando margem à intervenção do estado para suprir as necessidades sociais, concedeu outra abordagem à capacidade contributiva, que passa a cumprir objetivos extrafiscais. A tributação que outrora se limitava a uma base meramente financeira passa a considerar “a capacidade de contribuição de cada um, o que demonstra que o princípio da capacidade contributiva se torna um critério a ser usado com o fim de tornar a tributação mais justa”.⁷⁰ Ricardo Lodi lembra que a busca da finalidade extrafiscal, de axiologia econômica, influenciou o Código Tributário Alemão de 1919, a ponto de gerar a “interpretação econômica do fato gerador”, metodologia defendida por estudiosos como Enno Becker e Albert Hensel.⁷¹ Não obstante, a partir de

⁶⁸ ZILVETI, 2004, p. 147.

⁶⁹ *Ibid.*, p. 149.

⁷⁰ DUTRA, 2010, p. 67.

⁷¹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A evolução do princípio da capacidade contributiva e sua configuração no panorama constitucional atual. In: QUARESMA, Regina; OLIVEIRA, Maria Lucia de Paula. **Direito constitucional brasileiro: perspectivas e controvérsias contemporâneas**. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 467.

1955, o direito tributário alemão volta a se inclinar para o método formalista sistemático.

72

Segundo Lodi, essa visão – inspirada nos ideais do estado social – levou à cobrança de tributos independentemente de considerações quanto à forma dos institutos tributários, prevalecendo as causas finalísticas dos tributos, resumidas na pretensão de prover as necessidades sociais a qualquer custo. Essa teoria vingou até os anos cinquenta do século passado.⁷³

A chamada “Escola de Pavia” também contribuiu para o fortalecimento da tese de que os fins sociais da tributação justificavam a negligência proposital das formas do direito tributário. De acordo ainda com Lodi, os juristas italianos defendiam que “a causa jurídica do imposto se traduziria no fornecimento de serviços e bens capazes de dar satisfação às necessidades públicas”.⁷⁴ Dino Jarach refutava Griziotti e sustentava que a causa da tributação seria a capacidade contributiva e não exatamente as finalidades sociais que podem ser alcançadas com os tributos. Assim, a capacidade de as pessoas contribuírem determinaria o montante de despesas públicas e não o contrário. Griziotti posteriormente reviu seu pensamento e passou a seguir Jarach, embora insistisse no argumento de que a capacidade contributiva poderia ser a causa da tributação, mas de aplicação específica. A causa geral da cobrança dos tributos teria que ser as necessidades estatais.⁷⁵ Conforme Micaela Dutra, “o radicalismo da escola de Pavia levou ao afastamento da legalidade”.⁷⁶ Esse afastamento não passou despercebido por Ricardo Lodi Ribeiro, que ressalta a objeção de Ezio Vanoni, para quem, por meio da atividade hermenêutica defendida por tal Escola, a cobrança de qualquer tributo seria viável.⁷⁷

Essa forma de interpretar os fins da tributação (Escola de Pavia) foi duramente criticada por outros notáveis, como A. D. Giannini, que entendia ser a lei a causa jurídica dos tributos, constituindo a capacidade contributiva mera causa pré-jurídica.⁷⁸ De acordo com Ricardo Lodi Ribeiro, eram adeptos da tese de Giannini, Blumenstein, na Suíça e Giuliani Forouge, na Argentina. No Brasil, destacaram-se Rubens Gomes de Sousa e Alfredo Augusto Becker. A teoria de que a capacidade contributiva seria a causa do tributo era defendida também pelos juristas: Ottmar Buhler,

⁷² DUTRA, op. cit., p. 68

⁷³ RIBEIRO, 2006, p. 467.

⁷⁴ Ibid., p. 467.

⁷⁵ Ibid., p. 467-468.

⁷⁶ DUTRA, op. cit., p. 69.

⁷⁷ RIBEIRO, op. cit., p. 468.

⁷⁸ DUTRA, op. cit., p. 69.

na Alemanha; Louis Trotabas, na França e Aliomar Baleeiro, no Brasil.⁷⁹ Não obstante as discussões teóricas e até certo ponto ideológicas sobre as causas e os fins da tributação, no Brasil tais correntes não chegaram a ser aplicadas com a mesma radicalidade que ocorreu na Europa. Ricardo Lodi Ribeiro esclarece o seguinte:

Entretanto, a aceitação das doutrinas causalistas, baseadas na jurisprudência dos interesses, no Brasil, nunca foi integral. Embora a teoria da consideração econômica do fato gerador tenha tido em Amílcar de Araújo Falcão um seguidor, e a tese causalista da capacidade contributiva tenha encontrado apoio em Aliomar Baleeiro, tais ideias nunca penetraram em nosso país com a radicalidade verificada nos ordenamentos de seus precursores.⁸⁰

Carlos Palao Taboada faz um balanço da história da capacidade contributiva, aludindo a três fases distintas: a) a primeira – e muito antiga, embora não tenha sido conhecida exatamente como “capacidade contributiva”, se relacionava com a noção de justiça, de modo que “os impostos devem guardar alguma relação com a riqueza dos indivíduos”; b) em um segundo momento, o princípio é concebido “como uma ideia necessária para dotar de conteúdo o princípio de igualdade”; c) por fim, a capacidade contributiva passa a ser um “um princípio dotado de um conteúdo autônomo...” E complementa, referindo à capacidade contributiva como um princípio, “que não necessita de nenhuma concreção material; um princípio que tem, em si mesmo, um conteúdo determinado”.⁸¹

1.3.3 Capacidade contributiva no Brasil

No Brasil, havia algumas preocupações desde o início do século XX com a capacidade contributiva, mas relacionadas ao mínimo vital, consistente na isenção de uma parte mínima dos ganhos individuais, necessária à subsistência.⁸² Entretanto, é curioso o fato de que desde a Constituição do Império previa o artigo 179, XV, que “ninguém será exempto [isento] de contribuir para as despesas [...] do Estado em proporção de seus haveres”.

⁷⁹ RIBEIRO, 2006, p. 469.

⁸⁰ Ibid., 2006, loc. cit.

⁸¹ TABOADA, Carlos Palao. Isonomia e capacidade contributiva. In: **Revista de direito tributário n° 4**. São Paulo: RT, 1980, p. 126-127.

⁸² ZILVETI, 2004, p. 152.

Regina Helena Costa lembra que as Constituições de 1891, 1934 e 1937 foram silentes sobre o tema, a despeito de sua discussão efervescente na Europa, conforme relatado.⁸³ Nesse período, o país vivia sob a forte influência política liberal, o que pode explicar o silêncio das Constituições sobre o assunto.

A capacidade contributiva somente reaparece no direito brasileiro com o fim do Estado Novo e a retomada da democracia, em 1946. O artigo 202 da Constituição, prescreveu norma alusiva à capacidade contributiva, com a seguinte redação: “os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”.

Não se pode afirmar que no período do Império o princípio da capacidade contributiva pretendia realizar justiça tributária no país, especialmente em função da falta de racionalidade na definição dos fatos geradores tributários e da tributação escorchantes desde o período colonial.⁸⁴ A norma possuía conotação retórica, visando consagrar o entendimento de que todos os que possuíssem renda e patrimônio teriam que despende parte de seus ganhos com o pagamento das despesas do estado. As previsões de utilização da capacidade contributiva como norma orientadora da tributação poderia até visar promover justiça tributária entre os contribuintes com maior renda, mas não a distribuição da renda entre a aristocracia e a plebe. Observe-se também, conforme será analisado na subseção 2.7, da Parte II, que até o final da primeira metade do século XX, o Brasil era um país de renda baixa, tendo sua matriz arrecadatória centralizada no comércio exterior e não na renda ou no consumo.⁸⁵

Conforme será também demonstrado nas subseções 2.7, 3.1.6 e 3.1.7, das Partes II e III, respectivamente, o estado social no Brasil é construído depois da ascensão de Getúlio Vargas, em 1930. Até esse período a república se resumia a um estado liberal, com uma nítida divisão em matéria de competências tributárias entre o governo central e as unidades federadas. Essa divisão, evidentemente, dificultava a adoção de políticas nacionais visando a redução das desigualdades sociais e econômicas muito pronunciadas desde o final da escravidão. No início do século XX, a prioridade não era a construção de uma argumentação política em que o sistema de tributação visasse alcançar equidade da

⁸³ COSTA, 2012, p. 21.

⁸⁴ OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiros. In: **tributação e equidade no Brasil**: um registro da reflexão do IPEA no biênio 2008-2009. Brasília: IPEA, 2010, p. 158.

⁸⁵ Ibid., p. 155-156.

carga fiscal na relação entre ricos e pobres, nem a efetivação do estado democrático de direito pela tributação.

A guinada da tributação brasileira para a possível promoção de igualdade e justiça social por meio da capacidade contributiva, torna-se perceptível somente com os debates da constituinte de 1946. De acordo com Maurício Conti:

Referido artigo [trata-se do artigo 202 da Constituição de 1946] surgiu para nortear o sistema tributário dentro de princípios de justiça social, segundo depreende-se do Relatório da Subcomissão de Discriminação de Rendas da Comissão de Constituição. Houve intenso debate entre os constituintes, tendo sido o texto final aprovado em plenário por 126 votos contra 86.⁸⁶

Regina Helena Costa narra que a inclusão do artigo 202 da Constituição de 1946 não foi aplaudida pela doutrina da época. Houve alguns como Themístocles Brandão Cavalcanti que consideraram o princípio como uma subordinação dos interesses fazendários aos interesses da justiça social, na medida em que a norma constitucional recomendava a individualização dos impostos. Outros, como Alcino Pinto Falcão, consideraram a regra como um “idiotismo”.⁸⁷ Regina Helena Costa ressalta também que o instituto da capacidade contributiva adquiriu força entre os estudiosos do direito tributário no Brasil com a célebre obra de Aliomar Baleeiro, “Limitações constitucionais ao poder de tributar”, de 1951, reeditada várias vezes, inclusive depois de sua morte, com a preciosa atualização de Misabel Derzi.⁸⁸

A reforma tributária de 1965, com a edição da EC nº 18, não contemplou o princípio provavelmente em função das reformas liberais do governo militar em sua fase inicial.⁸⁹ Depois da Constituição de 1946, o princípio da capacidade contributiva somente voltou a constar do texto constitucional com a Carta de 1988, no artigo 145, § 1º, mas essa omissão legislativa não significou uma ruptura com o princípio. Tanto assim que alguns autores entendiam que a capacidade contributiva estaria subentendida no § 35 do artigo 150 da Constituição 1967, emendada em 1969, que prescrevia: “a especificação

⁸⁶ CONTI, 1996, p. 39.

⁸⁷ FALCÃO, apud, COSTA, 2012, p. 21.

⁸⁸ COSTA, 2012, p. 21.

⁸⁹ Sobre as reformas do Governo Castelo Branco, explica Roberto Campos em seu livro de memórias o seguinte: “O saneamento das finanças públicas era tido como condição necessária, ainda que não suficiente, para a estabilização dos preços. E, transcendia do aspecto meramente fiscal. Cogitava-se de um tríptico: reforma fiscal (aumento de receitas e corte de gastos), verdade tarifária (atualização das tarifas e outros preços públicos) e reestruturação da dívida pública, interna e externa”. Cf., CAMPOS, Roberto. **A lanterna na popa**: memórias. 2ª ed. São Paulo: Topbooks, 1994, p. 641. Vê-se, sem dúvida, o forte viés liberal das reformas o que resultou, do ponto de vista fiscal, na EC 18, de 1965, que, obviamente, eliminou do texto constitucional a previsão do princípio da capacidade contributiva.

dos direitos e garantias expressas nesta Constituição não exclui outros direitos e garantias decorrentes do regime e dos princípios que ela adota”. Alberto Xavier, por exemplo, adere às doutrinas de Amílcar de Araújo Falcão, de Aliomar Baleeiro e de Paulo de Barros Carvalho, e defende que a capacidade contributiva não é um princípio autônomo, decorrendo simplesmente do princípio da igualdade, razão pela qual não necessitaria figurar expressamente no texto da Constituição.⁹⁰ Misabel Derzi, atualizando a obra de Aliomar Baleeiro, expõe que a capacidade contributiva esteve como princípio “implícito” no texto da Constituição de 1967/69, pensamento compartilhado pelo próprio Baleeiro na 3ª edição de seu livro “Limitações constitucionais ao poder de tributar”.⁹¹ Paulo de Barros Carvalho, em 1974, advertia para o seguinte:

[...] Em princípio, pode o legislador prever como hipótese qualquer fato lícito. E dissemos ‘em princípio’ justamente porque a tarefa de eleição dos supostos tributários está visceralmente jungida à existência ou não de princípios retores da atividade impositiva do Estado, no mais das vezes alçados a nível constitucional. É o que acontece no Brasil, onde toda a elaboração legislativa tributária deve ser condicionada ao princípio da igualdade. Se é correto dizer-se que já não existe em nossa Lei Suprema o antigo dispositivo que impõe limites à pretensão tributária, consoante a capacidade contributiva do sujeito passivo, não menos verdade é afirmar que o cânone da igualdade só é viável, em termos de tributação, na exata medida em que se considera a capacidade de contribuir de quem vai arcar com o gravame fiscal.⁹²

Não era diferente o pensamento de Geraldo Ataliba, que considerava um engano admitir que com a EC nº 18, de 1965, teria revogado o princípio da capacidade contributiva constante do artigo 202 da Constituição de 1946. Para o jurista: “onde houver a afirmação do princípio da igualdade é necessário que a tributação seja progressiva e que atente para a capacidade contributiva das pessoas”.⁹³ Nessa linha de entendimento, Marco Aurélio Greco dá notícia de que a doutrina, no período de 1965 a 1988 reconhecia a existência da capacidade contributiva, ainda que sua norma não estivesse explícita no texto da Constituição de 1967, alterada pela EC nº 1, de 1969.⁹⁴

Maurício Conti ressalta outra importante passagem histórica da capacidade contributiva no período da constituinte e que resultou na redação atual do § 1º do artigo

⁹⁰ XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: RT, 1978, p. 74.

⁹¹ BALEEIRO, 2010, p. 865.

⁹² CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. São Paulo: Edições Lael, 1974, p. 81-82.

⁹³ ATALIBA, Geraldo. **Hermenêutica e sistema constitucional tributário**. In: Revista Jurídica Lemi – Parte Especial, nº 156. São Paulo: Editora Lemi, nov. 1980, p. 33.

⁹⁴ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 318.

145 da Constituição. No anteprojeto Afonso Arinos, a redação do artigo 149, que continha o princípio, era mais abrangente do que o texto final, resultante da Assembleia Nacional Constituinte. Isso porque a capacidade contributiva seria aplicável para todos os tributos, uma vez que a proposta não se restringia aos impostos. Além disso, a polêmica passagem “sempre que possível”, não gerava qualquer dúvida de que se aplicava aos “tributos” de caráter pessoal, de modo a recomendar um esforço ao legislador de primar pela cobrança de “tributos” pessoais.⁹⁵ O texto do anteprojeto era o seguinte: “art. 149. Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados pela capacidade econômica do contribuinte segundo critérios fixados em lei complementar”. Como se conhece, a redação final do art. 145, § 1º se refere somente à espécie tributária “imposto”.

Desse histórico é importante pontuar que o princípio da capacidade contributiva tem inegável vocação para a realização da ideia de justiça na tributação, por meio de outro princípio seminal para o direito e à justiça, que é a equidade. A pretensão histórica da capacidade contributiva foi afirmar o entendimento de que todos deverão arcar com as despesas do estado. A questão que atravessa os anos é determinar qual a quota “justa” de cada contribuinte. Nesta tese, na Parte III, serão apresentados fundamentos que terão a finalidade de distinguir conceitos importantes sobre a relação da capacidade contributiva com a ideia de justiça. Seria a capacidade contributiva instrumento à realização de justiça na tributação ou fundamento à equidade tributária? Se for considerada justiça, a que teoria de justiça a capacidade contributiva se vincula? Essas questões fazem parte da essência desta pesquisa que, para estabelecer fundamentos de um conceito de justiça tributária, terá que optar por uma teoria de justiça que guarde sintonia com questões relevantes sobre isonomia, equidade e a própria capacidade contributiva.

1.4 Conceitos de equidade e iniquidade tributárias

Nas subseções 1.6 e seguintes estabelecerei alguns desdobramentos do conceito de progressividade. A justificativa dessa estratégia é esclarecer o que se compreende por progressividade no direito atual, especialmente no Brasil, e sua relação com os fins desta tese. Demonstrarei que a progressividade é um instrumento útil no direito tributário para medir as diferenças de capacidade contributiva entre os

⁹⁵ CONTI, 1996, p. 39.

contribuintes. A aferição da capacidade contributiva no direito tributário contemporâneo é uma “necessidade” da matriz tributária. Isto porque, visa-se na atualidade a busca da chamada justiça tributária, ou seja, viabilizar o custeio das despesas públicas de modo que todos possam contribuir de acordo com a sua capacidade contributiva. O fundamento para que a procura da justiça tributária não seja uma simples opção ideológica, mas uma necessidade ínsita ao sistema de tributação, reside na equidade, que dirige a argumentação sobre a justiça para um plano mais específico e menos abstrato em relação ao patamar em que se encontram as normas legisladas. Entendo que propor a efetivação de uma matriz tributária justa não depende exclusivamente da previsão dessa possibilidade no ordenamento jurídico formal, mas uma afirmação do sistema de tributação.

Nesta subseção examinarei a compreensão teórica da equidade e como esta poderá servir a um regime tributário justo.

Elza Boiteaux explica que Aristóteles analisou o tema da equidade e o dividiu em segmentos.⁹⁶ O primeiro deles dizia respeito à “anomia”, que significava o descasamento entre a lei (direito legislado pela autoridade) e os costumes. O pensador grego citou o exemplo de Antígona, de Sófocles, que contrariando as ordens de Creonte realizara o enterro do corpo do irmão morto, que fora considerado traidor e condenado a ter seu cadáver insepulto. A decisão de Antígona ilustra a insubordinação do costume – no caso a cultura ocidental de enterrar os mortos – contra a lei arbitrária, a qual reflete a vontade da autoridade e não o desenrolar da história, que pode levar à mudança dos costumes.

A outra questão sobre equidade é como solucionar um conflito com a devida “prudência”. Para Aristóteles, somente o “homem culto” teria essa habilidade. Elza Boiteaux esclarece que o Filósofo de Estagira considerava “culto” “aquele que busca a precisão através de demonstrações rigorosas, mas não se preocupa com a erudição”. O “erudito”, prossegue a autora, é o indivíduo que tem um conhecimento meramente superficial ou ornamental, razão pela qual não se preocupa com o conteúdo do saber, mas com a fama e o poder.⁹⁷ O julgador prudente é a pessoa capaz de separar suas ambições pessoais do conhecimento aplicado e poder decidir com suas experiências e cultura acumuladas, livre de interesses e de influências externas tentadoras.

⁹⁶ BOITEAUX, Elza Antonia Pereira Cunha. Variações sobre o conceito de equidade. In: ADEODATO, João Maurício; BITTAR, Eduardo C. B. (orgs.). **Filosofia e teoria geral do direito**: estudos em homenagem a Tércio Sampaio Ferraz Junior por seu septuagésimo aniversário. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 329.

⁹⁷ *Ibid.*, 2011, p. 330.

A terceira questão analisada por Aristóteles a respeito da equidade é saber se o “equitativo” seria a mesma coisa que o “justo”. Na *Ética a Nicômaco*, Aristóteles argumenta que a equidade é superior a lei e ao direito legislado porque visa reduzir o plano abstrato em que se encontra a lei dita pelo estado. Boiteaux complementa o raciocínio aristotélico esclarecendo que a “equidade é o *procedimento* empregado para corrigir a generalidade da lei, bem como as *lacunas* decorrentes da omissão do legislador. É um procedimento que se aplica em decorrência do erro ou falha da *justiça legal*: por esta razão é superior a ela” (grifos da autora).⁹⁸

Uma quarta e última questão suscitada por Aristóteles sobre a equidade é o que significa ser “equitativo”. Segundo sua filosofia, “ser equitativo” é deixar-se conduzir pela equidade e não exatamente pela lei escrita, dando força à aquela, sendo, portanto, um árbitro das questões conflitantes e não exatamente um juiz, que aplica a lei ao invés de ver a justiça.⁹⁹

Para finalizar a análise aristotélica, Boiteaux conclui que a “equidade é uma forma de julgamento com natureza corretiva; não só por ajustar a lei ao caso concreto, mas também por corrigir a ordem jurídica na falta de norma aplicável.”¹⁰⁰

As questões precedentes sobre a equidade empregam ao vocábulo uma característica pessoalizada, isto é, a equidade dependeria de alguém revestido dos atributos necessários à sua caracterização. É evidente que nos dias atuais e nas sociedades de massa, o conceito de equidade não poderá ficar dependente da intervenção dessa pessoa e suas qualidades equitativas intrínsecas.

Deixando de lado as questões centrais precedentes sobre as quais se apoia a equidade, o pensamento de Aristóteles funda-se no argumento de que a equidade provém da justiça, mas difere desta por ser mais específica e superior, na medida em que a justiça é abstrata, exatamente por decorrer da lei editada pela autoridade. Assim, se expressa o estagirita:¹⁰¹

O que faz surgir o problema é que o equitativo é justo, porém não o legalmente justo, e sim uma correção da justiça legal. A razão disto é que toda lei é universal, mas a respeito de certas coisas não é possível fazer uma afirmação universal que seja correta. Nos casos, pois, em que é necessário falar de modo universal, mas não é possível fazê-lo corretamente, a lei considera o caso mais usual, se bem que não ignore a possibilidade de erro. E nem por isso tal modo de proceder deixa de

⁹⁸ BOITEAUX, 2011, p. 332.

⁹⁹ *Ibid.*, loc. cit.

¹⁰⁰ *Ibid.*, loc. cit.

¹⁰¹ ARISTÓTELES. *Ética à Nicômaco*. Tradução de Leonel Vallandro e Gerd Bornheim da versão inglesa de W. D. Ross. São Paulo: Nova Cultural, [s.d.], 1987, p. 96.

ser correto, pois o erro não está na lei, nem no legislador, mas na natureza da própria coisa, já que os assuntos práticos são dessa espécie por natureza.

Por conseguinte, a equidade, de acordo com Aristóteles, serve para “corrigir” o excesso de simplicidade do legislador em razão da universalidade das disposições legais. Em outras palavras, a equidade se destina a “dizer o que o próprio legislador teria dito se estivesse presente, e que teria incluído na lei se tivesse conhecimento do caso”.¹⁰²

Em virtude desse caráter específico assumido pela equidade, o equitativo é “superior” à abrangência e abstração das disposições legais. Aristóteles finaliza suas reflexões sobre equidade aduzindo o seguinte: “essa é a natureza do equitativo: uma correção da lei quando ela é deficiente em razão da sua universalidade”.¹⁰³

José de Oliveira Ascensão reforça o conceito de equidade advindo desde Aristóteles.¹⁰⁴ Alude inclusive à metáfora da “régua lésbica” (régua maleável) falada por Aristóteles na *Ética a Nicômaco*. Escreve o autor o seguinte:

A decisão dos casos pela equidade foi há muito comparada à utilização da régua lésbica. Esta, ao contrário das régua vulgares, que são rígidas, era maleável, permitindo a adaptação às faces irregulares dos objetos a medir. Também a norma é uma régua rígida, que abstrai das circunstâncias por ela não consideradas relevantes. Já a equidade é uma régua maleável. Ela está em condições de tomar em conta circunstâncias do caso que a regra despreza, como a força ou a fraqueza das partes, as incidências sobre o seu estado de fortuna, etc., para chegar a uma solução que se adapta melhor ao caso concreto – mesmo que se afaste da solução normal, estabelecida por lei.¹⁰⁵

Depreende-se da doutrina de José Ascensão, fundamentada em Aristóteles, que a equidade é um instrumento de adequação da legalidade formal e abstrata a uma ideia concreta de igualdade e de justiça.

No curso da história do direito, a autoridade judicial foi perdendo o poder de criar normas equitativas, ainda que inspiradas em princípios de justiça exigidos para a solução do caso concreto. Isso se deveu, especialmente, em razão do positivismo jurídico. Como é de amplo conhecimento, a escola de Montesquieu da separação dos poderes,

¹⁰² ARISTÓTELES, [s.d.], 1987, p. 96.

¹⁰³ Ibid., loc. cit.

¹⁰⁴ ASCENSÃO, José de Oliveira. **O direito**: introdução e teoria geral. 13ª ed. Coimbra: Almedina, 2005, p. 245-253.

¹⁰⁵ Ibid., 2005, p. 246.

forçou a figura do juiz a se tornar um executor da norma abstrata. De acordo com Norberto Bobbio:

[...] com base nos princípios do positivismo jurídico que foram acolhidos pelo ordenamento jurídico dos Estados modernos, o juiz não pode com uma sentença própria ab-rogar a lei, assim como não o pode o costume. O poder judiciário, portanto, não é uma fonte principal (ou fonte de qualificação) do direito.¹⁰⁶

Segundo ainda o jusfilósofo italiano, apesar dessa limitação (a vinculação do juiz ao comando da lei) não se exclui dos sistemas jurídicos modernos a possibilidade de o juiz ser considerado uma fonte subordinada ou delegada do direito e isso ocorre quando o magistrado pronuncia um “juízo de equidade.”¹⁰⁷

De acordo com Bobbio, um “juízo de equidade” se caracteriza pelo fato de o juiz não ficar adstrito à aplicação da lei abstrata ou até a um costume específico, podendo decidir o caso concreto conforme sua consciência ou de acordo com o seu sentimento de justiça. Nas palavras do autor:

Ao prolatar o juízo de equidade, o juiz se configura como fonte de direito, mas não como fonte principal, mas apenas como fonte subordinada, porque ele pode emitir um tal juízo somente se e na medida em que é autorizado pela lei e, de qualquer maneira, nunca em contraste com as disposições da lei.¹⁰⁸

Nota-se que a equidade, no direito positivo moderno, não significa um salvo-conduto ao judiciário para legislar no caso concreto, mas tão somente buscar a melhor solução ao conflito quando o caráter abstrato da lei não for capaz de regular a situação concreta.

Bobbio comenta também que a doutrina divide o tema da equidade em três tipos: equidade “substitutiva”, “integrativa” e “interpretativa”. No primeiro caso, o juiz supriria a falta de uma regra específica mediante uma norma decorrente de seu juízo próprio. Na “equidade integrativa”, a norma legislativa existe, porém, é muito abstrata, razão pela qual o juiz poderia completar as partes que lhe faltam. A “equidade interpretativa” é mais complexa, pois o juiz definiria o conteúdo de uma norma legislativa

¹⁰⁶ BOBBIO, Norberto. **O positivismo jurídico**: lições de filosofia do direito. Tradução de Márcio Pugliese, Edson Bini, Carlos E. Rodrigues. São Paulo: Ícone, 1995, p. 171. Em outro de seus clássicos jurídicos, Bobbio aborda o tema com as seguintes palavras: “chamam-se ‘juízos de equidade’ aqueles em que o juiz está autorizado a resolver uma controvérsia sem recorrer a uma norma legal preestabelecida. O juízo de equidade pode ser definido como autorização, ao juiz, de produzir direito fora de cada limite material imposto pelas normas superiores”. Cf. BOBBIO, 1999, p. 56.

¹⁰⁷ Ibid., loc. cit.

¹⁰⁸ Ibid., p. 172.

existente e completa por meio de critérios equitativos. O positivismo jurídico tem resistência a este tipo de equidade, por entender que isso “pode se tornar um expediente para prolatar uma sentença que derroque a lei”.¹⁰⁹

Tercio Sampaio Ferraz Jr., também com fundamento em Aristóteles, explica que a equidade atualiza a ideia de igualdade que, por sua vez, é o princípio específico da justiça.¹¹⁰ A justiça universal, enquanto virtude, decorre da lei que, por sua vez, é abstrata e necessita ser acabada, o que se dá por meio da igualdade. Mas a igualdade também é abstrata, levando-se à indagação de qual poderia ser o critério apto a dar concretude a ambas. Nas palavras do autor:

Na verdade, a igualdade e a desigualdade, na teoria aristotélica, são fixadas de uma perspectiva que não pode lograr-se a partir dela mesma (G. Radbruch, *Rechtsphilosophie* 1952, p. 46). A igualdade não é um dado da experiência, pois a percepção das coisas e dos homens, ao contrário, nos dá conta de sua profunda desigualdade. Inversamente, a igualdade não passa de uma abstração a partir de uma *desigualdade* dada.¹¹¹

A lei abstrata é capaz de prever as situações que podem ser consideradas justas também em um sentido abstrato. Cabe ao juiz e, portanto, à jurisprudência, atualizar as normas abstratas às situações concretas e isso é possível por meio da equidade. Daí a observação de Tércio Ferraz de que: “o juiz, nesse sentido, não é o que tem a posse da justiça, mas o que a faz atuar, ligando-a a uma pessoa”.¹¹² Por essa razão, ainda na compreensão aristotélica, a justiça não é estática, mas um ato e essa sua atualidade faz com que a tradição jurídica ocidental recomende que se decidam os casos concretos *secundum boni et aequi* (conforme o bom e o equitativo).

Assim, se a justiça e o seu princípio diretor, que é a igualdade, são abstratos, a equidade é o instrumento a dar a ambos a solução concreta, realizando, pois, a atualidade plena do justo. Lembra Tercio Ferraz: “A equidade é, nesse sentido, o preceito básico do direito justo, pois só por meio dela, que é o justo na concretude, a justiça se revela em sua atualidade plena”.¹¹³ O caráter abstrato da lei não se deve, entretanto, a uma vontade deliberada do legislador, mas à própria natureza das coisas.¹¹⁴

¹⁰⁹ BOBBIO, 1995, p. 173.

¹¹⁰ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. **Estudos de filosofia do direito**: reflexões sobre o poder, a liberdade, a justiça e o direito. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 223.

¹¹¹ *Ibid.*, p. 224.

¹¹² *Ibid.*, p. 223.

¹¹³ *Ibid.*, p. 224.

¹¹⁴ *Ibid.*, p. 225.

A distinção entre justiça e equidade não passou despercebida por Gustav Radbruch, embora tenha mantido a visão positivista entre direito e justiça.¹¹⁵ A “justiça”, discorre o autor, “não é o princípio completo, mas o princípio específico do direito, que nos dá a pauta para sua determinação conceptual: o direito é a realidade cujo sentido é servir à justiça”.¹¹⁶ A equidade, por sua vez, concorreria com a justiça. Radbruch lembra que Aristóteles teria consagrado que: “justiça e equidade não são valores distintos, mas caminhos diferentes para alcançar o valor uno do direito”. Assim, prossegue o jurista alemão:

Enquanto a justiça vê o caso singular do ponto de vista da norma geral; a equidade busca no caso singular a sua própria lei que, por fim mas também, precisa se deixar converter em uma lei geral – pois, tal qual a justiça, a equidade é, em última instância, de natureza generalizada.¹¹⁷

O direito aplicaria justiça a partir de princípios fundamentais universais e a equidade partiria de um conhecimento indutivo do direito justo, segundo a “natureza das coisas”. Assim, a equidade seria a justiça do caso singular.¹¹⁸

Na atualidade, a equidade possui uma relação delicada com o ordenamento jurídico, podendo se revelar muito mais como uma forma de integração do direito diante da ausência de norma jurídica específica, do que uma prática intuitiva de justiça. Aliás, em razão das variações do conceito de equidade e sua tendência à subjetividade, é prudente que o direito exerça influência sobre a equidade e vice-versa. Com efeito, modernamente, conforme Tercio Sampaio Ferraz Jr, “o juízo por equidade, na falta de norma positiva, é o recurso a uma espécie de intuição, no concreto, das exigências da justiça enquanto igualdade proporcional”. Mas adverte o professor:¹¹⁹

O intérprete deve, porém, sempre buscar uma racionalização desta intuição, mediante uma análise das considerações práticas dos efeitos presumíveis das soluções encontradas, o que exige juízos empíricos e de valor, os quais aparecem fundidos na expressão *juízo por equidade*.

Isso leva à conclusão de que a equidade aristotélica não pode ser compreendida, no estágio das sociedades contemporâneas, como um retrocesso ao direito

¹¹⁵ RADBRUCH, Gustav. **Filosofia do direito**. Tradução de Marlene Holzhausen. São Paulo: Martins Fontes, 2004, p. 51.

¹¹⁶ Ibid., loc. cit.

¹¹⁷ Ibid., loc. cit.

¹¹⁸ Ibid., p. 51-52.

¹¹⁹ FERRAZ JR., 1994, p. 304.

não legislado. É necessário encontrar uma noção para equidade em que o seu conceito se aproxime da ideia de justiça e possa ser absorvido pelo direito.

Por essa razão, Norberto Bobbio levanta importante questão sobre a equidade a ser considerada como fonte do direito. O jurista italiano recorre ao debate teórico entre Calamandrei e Carnelutti sobre o tema. O eixo da discussão girou em torno da teoria do processo, mas as conclusões do debate são úteis à devida inserção da equidade em um sentido adequado que procuro nesta tese. A questão posta consistia em saber se a sentença proferida com base na equidade seria “declaratória” de uma norma legislativa pré-existente ou “constitutiva” de um direito, independentemente, neste último caso, de uma determinada norma legislativa. Para o primeiro jurista, a sentença equitativa seria declaratória de uma norma equitativa já existente. A fonte do direito não seria o juiz, mas a norma equitativa na qual se baseou para decidir. Carnelutti refutava essa tese, sustentando que, se assim prevalecesse, a equidade seria também fonte do direito legislado, pois, no processo de elaboração das normas, não haveria diferenças substanciais nesse ponto entre o juiz que profere a sentença fundada na equidade e o legislador que produz a norma em abstrato, caso este pudesse se valer de juízos equitativos. Realmente a questão é tormentosa. Bobbio esclarece o seguinte:

Considerar a equidade como fonte de direito nasce de se atribuir à locução ‘fonte do direito’ não mais o significado técnico-jurídico de fatos ou atos aos quais o ordenamento jurídico atribui a competência ou a capacidade de produzir normas jurídicas (fonte em sentido formal), mas um significado que podemos chamar de filosófico por indicar o *fundamento*, os princípios, portanto, que determinam o *valor* (no sentido em que este termo se contrapõe à validade) da norma” (grifos do autor).¹²⁰

Aprofundando esse ponto, qual seja, a equidade também pode servir de fundamento de justiça a ser aproveitado pela lei, Vicente Ráo explica que no direito romano a equidade equivalia ao direito natural e era distinguida em *aequitas naturalis* e *aequitas civilis*, de modo que a primeira inspiraria a criação das normas e, na segunda, a equidade apenas participaria do direito por estar incorporada a ele.¹²¹ Adverte que, modernamente, a equidade não é mais considerada como direito, mas um atributo jurídico, quer quando utilizada pelo legislador ao elaborar a norma, quer quando aplicada

¹²⁰ BOBBIO, 1995, p. 174-175.

¹²¹ RÁO, Vicente. **O direito e a vida dos direitos**. 5ª ed. São Paulo: RT, 1999, p. 88.

pelo juiz na solução de controvérsias.¹²² Acrescenta que existem três regras principais para a equidade:

1. Por igual modo devem ser tratadas as coisas iguais e desigualmente as desiguais;
2. Todos os elementos que concorrem para constituir a relação *sub judicie*, coisa, ou pessoa, ou que, no tocante a estas tenham importância, ou sobre elas exerçam influência, devem ser devidamente consideradas;
3. Entre várias soluções possíveis deve-se preferir a mais suave e humana, por ser a que melhor atende ao sentido de piedade, e de benevolência da justiça: *jus bonum et aequum*.¹²³

As três regras citadas conduzem ao entendimento de que a equidade prefere sua aplicação ao caso concreto, seguindo, portanto, a tradição aristotélica, mas terá também como princípio básico o respeito às diferenças individuais, evitando-se que somente a igualdade horizontal e abstrata se incorpore à elaboração das normas. Além disso, o princípio da equidade inclina-se à aplicação benigna e humana do direito.¹²⁴

A doutrina de Ráo argumenta que a equidade poderá influenciar na elaboração das leis de três maneiras.¹²⁵ Primeiramente, a equidade é usada para criar exceções a outras normas de caráter geral. O professor dá vários exemplos dessa possibilidade sendo o mais evidente, a cláusula *rebus sic standibus*. Neste caso, a fim de lograr justiça no caso concreto, determinada regra abstrata terá que ser revista, caso ocorram algumas circunstâncias que exijam o reequilíbrio do contrato a fim de se evitar injustiças. A outra forma são os casos em que o legislador se limita a elaborar princípios ou conceitos amplos, atribuído ao juiz poderes discricionários para aplicação equitativa desse tipo de norma. São exemplo a apreciação das circunstâncias atenuantes em matéria penal e a atuação com boa fé, no âmbito civil. Na terceira maneira, a norma explicitamente prevê a aplicação da equidade nos casos em que a lei for omissa. Assim, mesmo quando não houver lei específica, o juiz não poderá se eximir de decidir o caso.

Vê-se que na segunda e terceira maneiras, a atuação do juiz é um requisito para a aplicação da equidade. Embora a lei faça previsão direta ou indireta à possibilidade

¹²² RÁO, 1999, 88.

¹²³ Ibid., p. 89.

¹²⁴ “Conforme Vicente Ráo, a equidade deve atender às seguintes funções: a) A adaptação da lei a todos os casos que devem incidir em sua disposição, mesmo aos não previstos expressamente, devendo estes últimos ser tratados em pé de rigorosa igualdade com os contemplados por modo expreso; b) A aplicação da lei a todos esses casos, levando-se em conta todos os elementos de fato, pessoais e reais, que definem e caracterizam os casos concretos; c) O suprimento de erros, lacunas, ou omissões da lei, para os fins acima; d) A realização dessas funções com benignidade e humanidade”. Cf. RÁO, 1999, p. 92.

¹²⁵ Não obstante, a doutrina de Ráo também demonstra que a equidade se aplica para a solução de controvérsias pelo juiz, diante do caso concreto, em que a lei abstrata não é suficiente para resolvê-lo. Cf. RÁO, p. 92-93.

de decisões equitativas e justas no caso concreto, cabe à autoridade judicial efetivá-la. Aliás, de uma forma geral e desde Aristóteles, a visão da doutrina a respeito da equidade é a justiça a ser realizada no caso concreto, visando-se reduzir o caráter abstrato da lei formal. Mas, um conceito de equidade que leve unicamente em consideração a atividade do juiz para dar sentido à igualdade vertical, ou seja, a busca da justiça em que diferenças pessoais são devidamente sopesadas, não é suficiente para os fins desta tese, pois pretendo encontrar uma definição ao instituto que não se restrinja à atuação do juiz.

No âmbito da tributação, a equidade como fundamento da igualdade e da justiça estará mais bem alojada na lei do que exatamente na atuação da autoridade administrativa ou judicial. Seria aberta uma margem de discricionariedade muito grande a essas autoridades de poder arbitrar, ainda que perante o caso concreto, qual tributação seria mais justa, respeitadas as diferenças pessoais. A tributação ficaria à mercê da autoridade “cultá”, para usar a expressão cunhada por Aristóteles, com inegáveis riscos ao próprio conceito de igualdade. Note-se que em matéria fiscal, a aplicação justa da tributação depende de parâmetros de renda (auferida, consumida ou acumulada), que poderão ser predefinidos na legislação. É diferente do direito penal ou do direito civil, em que a solução justa do conflito depende em grande parte da análise de circunstâncias ou de fatos. Assim, a equidade na tributação é fundamento que orientará o legislador para, no momento de elaboração da lei, verificar se suas regras auxiliam ou garantem a efetividade da isonomia em seu sentido vertical. Isso significa, ainda que de forma paradoxal, que a equidade na tributação possui algo de abstrato na medida em que se incorpora à lei (abstrata). Daí o alvitre de Radbruch: “tal qual a justiça, a equidade é, em última instância, de natureza generalizada”.¹²⁶

Feitas essas considerações, adotarei o conceito de equidade proposto por Vicente Ráo, uma vez que inclui a equidade como elemento precedente à lei e que a ela se incorpora. Nas palavras do autor:

Designa-se por equidade uma particular aplicação do princípio da igualdade às funções do legislador e do juiz, a fim de que, na elaboração das normas jurídicas e em suas adaptações aos casos concretos, todos os casos iguais, explícitos ou implícitos, sem exclusão, sejam tratados igualmente e com humanidade, ou benignidade, corrigindo-se, para este fim, a rigidez das fórmulas jurídicas, ou seus erros, ou omissões.¹²⁷

¹²⁶ RADBRUCH, 2004, p. 51.

¹²⁷ RÁO, 1999, p. 95.

Ricardo Lobo Torres argumenta que “a equidade desempenha singular papel na fase de elaboração das normas de direito tributário, que devem observar a maior discriminação possível entre as situações individuais”.¹²⁸ Assim, diferentemente do que ocorre com outros segmentos jurídicos, tal qual o direito penal e o direito civil, em que a equidade é examinada como possibilidade de realização da justiça no caso concreto, nos “direitos especiais”, a equidade é um princípio orientador da produção legislativa. Aludindo à doutrina de Erik Wolf, Ricardo Lobo Torres lembra que aquele autor reconhece que a equidade natural “não é um modelo para a elaboração da lei, mas um conceito de sabedoria judicial, de atuação administrativa ou de compromisso social, sob a forma da justiça do caso concreto”.¹²⁹ Entretanto, isso não exclui – prossegue Torres com a análise do jurista alemão – que, “nos direitos especiais, aquela ideia [refere-se à equidade] atua na fase de criação legislativa, mitigando a tendência niveladora e centralizadora da vida jurídica”.¹³⁰

Quando se alega que o sistema tributário brasileiro é iníquo é importante que se tenha em mente as consequências jurídicas dessa afirmação, especialmente porque significa que a matriz tributária não estaria levando em consideração a equidade como fundamento ou princípio orientador de criação da lei tributária. Essa alegação vem associada geralmente à ideia de regressividade do sistema tributário, uma vez que tributos que poderiam se valer das técnicas de progressividade deixam de adotar esse instrumento impositivo. É o que ocorre com a tributação sobre o consumo de bens. Se a maior parte da receita tributária advém da tributação sobre o consumo e se nesses tributos, a progressividade, que teria o condão de tributar os cidadãos conforme suas diferentes capacidades contributivas, não é utilizada, pode-se concluir, a priori, que o modelo tributário brasileiro é iníquo, injusto. Note-se que a tributação sobre renda e patrimônio também deverá cumprir sua função de diminuir as desigualdades entre os contribuintes, primando pela progressividade. Se isso não ocorrer, segue-se que a matriz tributária é também por este motivo iníqua. Ricardo Lobo Torres alerta para a “injustiça sistêmica” em matéria tributária, que dá margem à desigualdade: “a igualdade estará comprometida se o sistema tributário não for justo em sua totalidade, com equilíbrio entre impostos diretos e indiretos, entre princípios e valores”.¹³¹

¹²⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, v. II, p. 165.

¹²⁹ *Ibid.*, loc. cit.

¹³⁰ *Ibid.*, loc. cit.

¹³¹ TORRES, op. cit., p. 165.

Na parte III enfrentarei com mais detalhes este ponto, se a matriz tributária brasileira é iníqua por não efetivar a equidade como valor orientador da tributação, resultando em uma matriz tributária injusta. Naquela parte da pesquisa serão apresentados argumentos a demonstrar que a equidade não é alcançável como normalmente se supõe, especialmente em razão das presunções no direito tributário, que facilitam a exigência e eficiência arrecadatórias. É verdade que em alguns casos a equidade na tributação é impossível, quando aplicado seu conceito de realização da justiça no caso concreto.

1.5 Tributos diretos e indiretos

A designação de que os tributos serão diretos ou indiretos faz parte da classificação dos tributos, sendo a mais comum, a que separa os tributos em cinco espécies, quais sejam, impostos, taxas (em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização de serviços públicos específicos e divisíveis), contribuição de melhoria, contribuições especiais e empréstimo compulsório. A propósito, apesar de essa classificação ser comum, não existe consenso. Há os que argumentam existir somente três espécies, impostos, taxas e contribuição de melhoria, posição defendida por Roque Antonio Carrazza, para quem “os *empréstimos compulsórios* são *tributos restituíveis*; as *contribuições parafiscais*, tributos arrecadados por pessoa diversa daquela que os instituiu” (grifo do autor).¹³² Para Hugo de Brito Machado, por exemplo, os empréstimos compulsórios não constituem espécie de tributo, porquanto, de acordo com o artigo 5º do CTN, que se refere às três espécies (imposto, taxa e contribuição de melhoria), “o que importa para a natureza jurídica do tributo e de cada uma de suas espécies é o que está na relação entre o Tesouro e o contribuinte”.¹³³ Conclui que a obrigação de o poder público restituir o valor exigido a título de empréstimo desnatura o tributo, exatamente porque tal relação se dá entre o Tesouro e os destinatários do gasto público, o que escapa da relação jurídica tributária. Assim, o empréstimo compulsório seria uma cobrança autônoma. Luciano Amaro, por sua vez, junta a contribuição de melhoria ao rol das taxas e do pedágio, esclarecendo que o estado poderá atuar em favor do contribuinte por várias formas, inclusive valorizando sua “propriedade por decorrência de uma obra pública”.¹³⁴

¹³² CARRAZZA, 2012, p. 730.

¹³³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 64.

¹³⁴ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 83.

Existem outras formas de se classificarem os tributos como aponta Hugo de Brito Machado, ressaltando três critérios que considera os principais, quais sejam, “quanto a espécie”, “quanto à competência impositiva” e “quanto a vinculação com a atividade estatal”.¹³⁵ Luciano Amaro, igualmente, alude a outras formas de se classificarem os tributos, além do critério da espécie ora mencionado, os tributos podem ser: “federais, estaduais e municipais”; “fiscal e parafiscal”; “de finalidade arrecadatória (ou fiscal) ou de finalidade regulatória (ou extrafiscal)”; “reais ou pessoais”; “fixos e variáveis (ou proporcional)”; “seletivos e não seletivos”; “monofásicos e plurifásicos”; “cumulativos e não cumulativos”; “diretos e indiretos”; “regressivos e progressivos”.¹³⁶ Para os fins desta pesquisa e com base nessa ampla classificação, os tipos de tributos que mais interessam e, por conseguinte, serão explorados, são as quatro últimas classificações, isto é, os tributos poderão se apresentar como, *diretos*, *indiretos*, *regressivos* e *progressivos*. Por razões didáticas e de sistematização, estas duas últimas serão examinadas nas subseções a seguir.

De todas as classificações a que enseja o maior número de controvérsias é seguramente a classificação de que os tributos podem ser “diretos” ou “indiretos”. As contestações, em regra, refutam o argumento da repercussão econômica dos tributos por entender que tal fundamentação não possui respaldo jurídico. Como foi exposto, o conceito de matriz tributária inclui outros sistemas do conhecimento, não sendo a tributação um estudo a ser feito unicamente com os fundamentos da teoria do direito. Para Valcir Gassen, caso se admita por critério de distinção das espécies tributárias a repercussão econômica, os tributos poderão ser diretos ou indiretos. Em suas palavras:

Tributo direto ocorre quando o contribuinte, o sujeito passivo da obrigação tributária, não pode, ou não tem como transferir o ônus do pagamento a um terceiro, ou seja, o tributo é devido, tanto de direito quanto de fato, pela mesma pessoa. Tributo indireto, por sua vez, ocorre quando o sujeito passivo, que deve de “direito”, pode repassar a um terceiro, que passa a dever de “fato”, o encargo do pagamento do tributo. O primeiro é visto como o contribuinte de direito, o segundo como contribuinte de fato. Um recolhe o tributo e repassa o encargo financeiro ao outro.¹³⁷

Para esta pesquisa, a relevância de considerar os tributos como diretos ou indiretos, reside no fato de que os indicadores estatísticos apontam que a carga tributária

¹³⁵ MACHADO, 2011, p. 67.

¹³⁶ AMARO, 2009, p. 88-92.

¹³⁷ GASSEN, Valcir. **Tributação na origem e destino**: tributos sobre o consumo e processos de integração econômica. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 60.

bruta do Brasil recai mais intensamente sobre os tributos tidos por indiretos, quais sejam, os tributos que incidem sobre o consumo de bens e serviços, o que será explorado nas subseções 2.4, 2.4.1, 2.4.2 e 2.4.3, da Parte II. Os tributos diretos, por sua vez, geram no total menos receita ao Poder Público, razão pela qual exercem pressão menor sobre os contribuintes. Os tributos incidentes sobre o consumo são sabidamente exações que, em geral, não levam em conta a capacidade econômica das pessoas, uma vez que sua tributação se vale de alíquotas proporcionais, isto é, um percentual incidente sobre uma base de cálculo (normalmente o valor da mercadoria ou do serviço). Assim, tanto maior os recebimentos do consumidor, menor será o impacto da tributação sobre sua renda com os bens consumidos. Por outro lado, quanto menor for a renda do adquirente dos bens ou serviços, maior será a parte de seus ganhos comprometida com o pagamento de tributos. Essa relação entre rendas mais elevadas e mais baixas com a aquisição de bens de consumo, é explicada pelo conceito marginal de renda. Em resumo, a partir de um certo ponto, a renda passa a ter menor utilidade para a pessoa, se for levado em conta as necessidades básicas de sobrevivência. Assim, R\$ 100,00 reais para quem ganha trinta salários tem menor utilidade do que para alguém que receba um salário mínimo. O argumento da iniquidade da carga tributária sobre os diversos perfis de renda ingressa na verificação da utilidade marginal da renda.

Por aí se vê que a classificação dos tributos como direto ou indireto diz muito com a repercussão econômica dos tributos sobre seus respectivos fatos geradores e bases de cálculo. Esse tipo de consideração reúne muita controvérsia no ramo do direito pois a doutrina tradicional costuma refutar o critério da “repercussão econômica” como um elemento de distinção juridicamente suficiente para diferenciar os tributos.

Nos anos cinquenta, Aliomar Baleeiro ensinava que a distinção dos tributos entre diretos e indiretos remontava aos fisiocratas e mesmo antes destes, economistas e financistas clássicos teriam percebido a repercussão fiscal existente nessa classificação.¹³⁸ André Mendes Moreira esclarece que: “os fisiocratas entendiam que a classe agricultora era a verdadeira produtora de riquezas, gravitando a classe urbana (por eles intitulada de classe ‘estéril’) e a dos proprietários de terras em torno da única classe produtiva (a dos agricultores)”.¹³⁹ Desse período em diante, as legislações de diversos países passaram a assimilar o fato de que em alguns tributos o ônus financeiro referente

¹³⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 16ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 279.

¹³⁹ MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2012, p. 6.

ao seu valor poderá ser transferido para outrem e em outras situações essa possibilidade não é verificável. No primeiro caso figurariam os tributos indiretos e neste último os tributos diretos.¹⁴⁰ Mas logo se percebeu, esclarece Baleeiro, que a repercussão econômica seria um critério muito “versátil”, pois os preços dependem das “leis de formação de preços e de outras condições”.¹⁴¹ Assim, um imposto que poderia ser considerado indireto por sua vocação de incidir sobre o consumo de bens, poderia deixar de sê-lo para se transformar em tributo direto, e vice-versa, caso as circunstâncias de mercado assim determinassem.¹⁴² Apesar dessas críticas, a distinção sobreviveu, desenvolvendo o critério “do lançamento”, de modo que nos tributos diretos, o contribuinte é identificado por registros de que o fisco dispõe. Na atualidade seria o caso do IPTU e do IPVA, que respondem pela modalidade do lançamento “de ofício” ou “direto”. Tratando-se de tributos indiretos, o fisco não dispõe desses dados previamente, o que daria ensejo ao lançamento por homologação. Outro critério concebido para identificar os tributos diretos e indiretos seria no tipo de fato gerador tributário. O fato gerador dos tributos diretos seria, em geral, a propriedade e a renda, isto é, “o que o contribuinte tem”; os tributos indiretos, por sua vez, teriam fato gerador relacionado a algo “que o contribuinte faz”, como vender um bem ou prestar um serviço. Assim, nos tributos indiretos, o fato gerador estaria vinculado à ideia de “um fazer”.

Alfredo Augusto Becker, apesar de reconhecer como muito antiga a divisão dos tributos em diretos e indiretos, considerou impraticável e desprovida de fundamentos científicos essa classificação por entender que o critério da repercussão econômica não pertenceria à ciência jurídica.¹⁴³ Becker entendia que a repercussão econômica é uma obviedade uma vez que todo tributo repercute economicamente, razão pela qual não faria sentido distinguir os tributos em diretos e indiretos sob o argumento de que, nesta última espécie, o ônus financeiro seria trasladado para terceiros e no outro caso seria suportado pelo contribuinte, que praticara o fato gerador. Mencionou diversos autores, especialmente estrangeiros, dentre os quais Edwin Seligman, que em sua “Teoria da Repercussão e da Incidência do Imposto”, teria demonstrado que a repercussão econômica do tributo é uma questão de preço, pois o custo dos tributos nem sempre será

¹⁴⁰ BALEEIRO, 2006, p. 279.

¹⁴¹ Ibid., p. 279-280.

¹⁴² Ibid., p. 280.

¹⁴³ BECKER, 1998, p. 536 - 538.

suportado pelo comprador da mercadoria. Portanto, tal questão não se resolveria abstratamente a ponto de ensejar uma classificação para os tributos.¹⁴⁴

A crítica de Becker foi contundente e apresentou vários argumentos, chegando a ponto de propor a extinção de tal diferenciação entre os tributos. De todos os pontos apresentados merece transcrição o seguinte:

Simplicidade da ignorância: tributo indireto repercute. É inacreditável que ainda hoje proferem-se acórdãos e promulgam-se leis baseadas na ‘obviedade científica’ desta teoria que [refere-se à teoria da repercussão econômica], já no século passado, a ciência condenou e que a doutrina, há cinquenta anos, vem demonstrando total erronia. Além disso, nos últimos trinta anos, a doutrina demonstrou que a classificação dos tributos em diretos e indiretos, sob qualquer critério, não tem fundamento científico nem praticável e deve ser abolida no triplice plano: técnico, administrativo e jurídico.¹⁴⁵

Na mesma linha de entendimento, porém admitindo a possibilidade de ocorrer repercussão jurídica nos tributos, posiciona-se a doutrina de Hugo de Brito Machado, para quem “a natureza jurídica do tributo é o que importa [e não sua repercussão econômica]”. “Em outras palavras [prosegue o professor], temos de verificar se existe critério jurídico para identificar os tributos que, por sua natureza, comportam a transferência do respectivo encargo financeiro”.¹⁴⁶ Assim, o encargo financeiro em si seria insuficiente para distinguir os tributos. Será necessário se fazer presente algum critério legal que permita se deduzir que determinado tributo poderá ser transferido economicamente a terceiros. A contrário senso, se tal previsão legal não ocorrer não haverá a dita repercussão. Por esse motivo, considera que para ocorrer a repercussão jurídica o fato gerador do tributo deverá pressupor a presença de pelo menos duas pessoas unidas a tal fato e a norma tributária deve autorizar o contribuinte a transferir o encargo fiscal a outra pessoa. Acrescenta que a repercussão jurídica “é um direito do contribuinte” e “depende da existência de norma que assegure determinado preço, e além deste o valor do encargo tributário, que será suportado pelo comprador do bem ou usuário do serviço”.

147

¹⁴⁴ “O problema da repercussão – mostra Seligman – é, antes de tudo, uma questão de *preço*. A solução é descobrir *se* e em que *medida*, a percepção de um tributo provoca modificações nas rendas e nas despesas dos indivíduos. Noutros termos, é determinar qual das duas partes, por ocasião de cada relação econômica, suportará o ônus econômico do tributo”. Cf. BECKER, 1998, p. 546.

¹⁴⁵ *Ibid.*, p. 540.

¹⁴⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**: artigos 139 a 218. São Paulo: Atlas, 2005, vol. III, p. 395.

¹⁴⁷ *Ibid.*, p. 398.

A repercussão econômica é diferente pois independe de previsão legal podendo ocorrer ou não conforme contingências de mercado. Em uma economia concorrencial os preços são fixados pelo mercado, de modo que o tributo passa a fazer parte desse contexto econômico e factual. Assim, o vendedor de produtos ou prestador de serviços não possui autonomia plena sobre os preços que pratica e, para vender, poderá praticar preços em que não consiga ser compensado financeiramente dos tributos incidentes nessas transações. Nesse caso, o ônus financeiro tributário não foi repassado a terceiro, sendo suportado pelo próprio comerciante dos bens ou serviços. Isso significa que a margem de lucro do comerciante provavelmente será afetada, quando não for ressarcido de todas as despesas que compõem o custo da mercadoria ou do serviço, incluindo-se nesse cômputo os tributos.

Uma observação de Sacha Calmon Navarro Coelho reforça as críticas à teoria da repercussão econômica e ressalta que no direito brasileiro, o artigo 166 do CTN não alude exatamente à repercussão econômica dos tributos, mas à repercussão jurídica, quando o contribuinte quiser pedir a restituição de tributo pago indevidamente.¹⁴⁸ Por esse motivo, quando o contribuinte de direito (comerciante) pretender a restituição de tributos indiretos pagos indevidamente, terá que comprovar que sofreu a repercussão financeira do tributo ou está devidamente autorizado pelo terceiro (consumidor) a pedir a devolução. Tal regra somente se aplica aos tributos em que a lei obrigue seja destacado o tributo em documento fiscal.¹⁴⁹ Considerando que, nessas hipóteses, a lei cria regras para a restituição, a repercussão seria jurídica, exatamente porque prevista em lei. Isso não significa que determinados tributos em que não haja a obrigação de se destacar o imposto em documentos fiscais não repercutam economicamente. Sacha Calmon dá os exemplos do IPTU em que o proprietário pode transferir ao inquilino o valor do imposto em cláusula contratual. Embora tal imposto seja concebido para não ser transferido a terceiros, isso pode ocorrer por força de relação contratual. Igual raciocínio se aplica ao IR e a todo e qualquer tributo pago pelas empresas. Independentemente do dever de se destacar o valor desses tributos em documentos fiscais (nota fiscal), o IR faz parte do custo das mercadorias e dos serviços e, portanto, repercute economicamente, mas não para os fins

¹⁴⁸ CTN, art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.

¹⁴⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 724-728.

do artigo 166 do CTN. Portanto, não há que se falar em repercussão jurídica nos casos que não se encaixem nas hipóteses do mencionado artigo do CTN.¹⁵⁰

A despeito das incertezas sobre a conveniência de se tratar os tributos como diretos ou indiretos com base na repercussão econômica, no caso do direito brasileiro, toda a refrega acadêmica parece fazer sentido em função do artigo 166 do CTN. Este dispositivo prevê limitações à postulação da repetição de indébito, evidenciando que pode ser possível o repasse do valor dos tributos a terceiros, pela natureza do fato gerador. O dispositivo tem endereço certo, isto é, destina-se basicamente aos tributos incidentes sobre o consumo. Embora seja possível transferir em alguns casos o IPTU ou o IR para terceiros, tais práticas não deveriam ser comuns. Transferir o valor do IPTU nas despesas de aluguel ao inquilino não seria recomendável do ponto de vista tributário. Tanto assim que o artigo 123 do CTN estabelece que cláusula contratual nesse sentido não terá validade perante a fazenda pública para desobrigar o proprietário do pagamento do imposto, na hipótese de inadimplência do tributo, por parte do inquilino. Dito de outro modo, o fisco não tem relação tributária com o locatário ainda que haja um contrato obrigando este a assumir o ônus do IPTU. O exemplo do médico que cobra um valor de consulta menor caso o paciente abra mão do recibo ou nota fiscal, hipótese em que não estaria obrigado a lançar tal receita em sua declaração de rendimentos, não é aconselhável, pois pode ser caracterizada como conduta ilícita.

Portanto, os argumentos contrários à repercussão econômica dos tributos têm por motivação as dificuldades que o legislador impôs contra os “contribuintes de direito” para pedir a restituição do indébito tributário. A doutrina reconhece que, de fato, não teria o legislador alternativa nesse caso. Na hipótese de ter sido transferido o valor do tributo para terceiro pelo “contribuinte de direito” (comerciante), não poderia este pedir a devolução do indébito perante o fisco, exatamente porque foi ressarcido do valor do tributo com o pagamento do preço do bem consumido. É importante lembrar que de acordo com a legislação brasileira sobre tributos incidentes no consumo, o valor dos tributos deve ser embutido no preço das mercadorias e destacado na nota fiscal para efeito de controle tributário do fisco ou para as operações de não-cumulatividade. Assim, para postular a devolução do imposto recolhido, somente estará legitimado o contribuinte de direito (comerciante) se comprovar, realmente, que assumiu o encargo do tributo por

¹⁵⁰ COELHO, 2010, p. 727.

algum motivo estabelecido pelas condições de mercado ou se estiver autorizado por quem efetivamente recebeu o ônus tributário por transferência (o consumidor).

As dificuldades de interpretação do artigo 166 do CTN convergem para duas ordens de ideias: a) prova de que o contribuinte de direito suportou o encargo financeiro do tributo; b) legitimidade para pedir a restituição. José Morschbacher menciona alguns meios de se provar o encargo financeiro de tributos para fins de cumprimento da regra do artigo 166 do CTN, como é o caso do tabelamento de preços e a prática de preços conhecidos do mercado.¹⁵¹ Por meio do tabelamento de preços seria possível comprovar que o comerciante não teve margem de alteração de lucro, de modo que o tributo incidiu igualmente sobre a mesma base para todos os fornecedores. Eventual pedido de restituição do indébito pelo contribuinte de direito se fundaria no argumento de que os preços praticados são os conhecidos pelo Governo.

Saliente-se que, na atualidade, é raro ocorrer tabelamento de preços e nas economias de mercado não se tolera o seu alinhamento ou monopólios comerciais. Isso dificulta a comprovação dos requisitos do artigo 166 do CTN, tornando praticamente inviável a restituição na forma do artigo de lei mencionado. No STJ é predominante a jurisprudência em favor da comprovação do não-repasse do encargo financeiro dos tributos ao contribuinte de fato. Diante da dificuldade desse tipo de prova, somado a inviabilidade da autorização do contribuinte de fato, a maioria das causas de restituição fundadas no artigo 166 do CTN tem sido favorável à Fazenda.¹⁵²

André Mendes Moreira realiza ampla resenha da doutrina a favor e contra à classificação dos tributos em diretos e indiretos.¹⁵³ Figuram entre os contrários à diferenciação Alfredo Augusto Becker, Geraldo Ataliba, Eduardo Domingos Bottallo e José Eduardo Soares de Melo, Tarcísio Neviani, Gilberto de Ulhôa Canto, Hugo de Brito

¹⁵¹ MORSHBACHER, José. **A restituição dos impostos indiretos**. Porto Alegre: Editora Síntese, 1977, p. 107-115.

¹⁵² “Recurso especial. Tributário. ICMS. Majoração de alíquota de 17% para 18%. Pedido de devolução de valores recolhidos indevidamente. Imposto indireto. Repercussão. Art. 166 do CTN. Recurso provido. 1. É exigida, nas hipóteses em que se pretende a compensação ou restituição de tributos indiretos, como no caso do ICMS, a comprovação da ausência de repasse do encargo financeiro, nos termos do disposto no art. 166 do CTN e na Súmula 546/STF. Precedentes. 2. No caso dos autos, a empresa ajuizou ação ordinária objetivando a declaração de ilegalidade da majoração da alíquota de ICMS (de 17% para 18%), bem como a repetição de indébito dos respectivos valores. Desse modo, é plenamente aplicável a norma inserta no art. 166 do CTN, que exige, para fins de restituição do indébito, a comprovação pelo contribuinte de direito que não repassou ao contribuinte de fato o encargo financeiro do tributo. 3. Recurso especial provido”. (STJ. REsp. nº 832.340/SP, Rel. Min. Denise Arruda, DJ: 10.12.2007). No mesmo sentido os seguintes precedentes do STJ: REsp. 874.531/SP; AgRg no REsp 807584/RJ; REsp 759893/PR; REsp 874531/SP; EDcl no AgRg no Ag 853712/SP;; REsp 784264/SP; AgRg no Ag 910440/SP; REsp 997244/SP; REsp 968083/SP.

¹⁵³ MOREIRA, 2012, p. 43-48.

Machado e Sacha Calmon Navarro Coelho.¹⁵⁴ No grupo dos que se posicionam favoráveis à divisão de tributos diretos e indiretos, constam: o próprio André Moreira, Aliomar Baleeiro, José Morschbacher, Zelmo Denari, Leon Frejda Szklarowsky, Vittorio Cassone e Ruy Barbosa Nogueira.¹⁵⁵ Além dos autores citados, Valcir Gassen faz parte dos que endossam a existência de tributos diretos e indiretos, ressaltando que o direito brasileiro admite essa classificação exatamente em função do que prevê o artigo 166 do CTN.¹⁵⁶

Além desse apanhado, André Mendes Moreira se posiciona favoravelmente à distinção entre tributos diretos e indiretos, ressaltando, no entanto, que o critério para tal classificação não reside no aspecto econômico, que não tem relevância para o direito. Para o autor, na linha do que considera ser o entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre o assunto, “tributo indireto é aquele que, *por natureza*, tem seu ônus trasladado para o contribuinte de fato”. O vocábulo *natureza*, neste caso, refere-se à natureza jurídica da relação e não à econômica.¹⁵⁷

Geraldo Ataliba entende que essa divisão dos tributos entre diretos e indiretos é irrelevante para o direito brasileiro, embora seja pertinente em outros países, ainda que fundada no critério da repercussão econômica. Exatamente em função dessa característica, lembra o autor que tal classificação será útil “para interpretar certas normas de imunidade ou isenção, pela consideração substancial sobre a carga tributária, em relação à pessoa que a suportará”.¹⁵⁸

¹⁵⁴ BECKER, 1998; ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 126; BOTALLO, Eduardo Domingos; MELO, José Eduardo Soares. **Comentários às súmulas tributárias do STF e do STJ**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 87; NEVIANI, Tarcísio. Repetição do indébito. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Caderno de pesquisas tributárias nº 8**: repetição de indébito. São Paulo: Coedição do Centro de Estudos de Extensão Universitária e Editora Resenha tributária, 1983, p. 308 [312-337]; CANTO, Gilberto de Ulhôa. Repetição do indébito. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Caderno de pesquisas tributárias nº 8**: repetição de indébito. São Paulo: Coedição do Centro de Estudos de Extensão Universitária e Editora Resenha tributária, 1983, p. 8-9; MACHADO, 2005, p. 394-430; MACHADO, Hugo de Brito. Imposto indireto, repetição do indébito e imunidade subjetiva. **Revista dialética de direito tributário** nº 2. São Paulo: Dialética, nov. /1995, p. 32-35; COELHO, 2010, p. 724-728.

¹⁵⁵ MOREIRA, 2012, p. 5-56; BALEEIRO, 2006, p. 279-281; MORSHBACHER, 1977, p. 107-115; DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 85-88; SZKLAROWSKY, Leon Frejda. Repetição do indébito. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Caderno de pesquisas tributárias nº 8**: repetição de indébito. São Paulo: Resenha tributária, 1983, p. 22; CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 22ª ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 56; NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 163.

¹⁵⁶ GASSEN, 2013, p. 60.

¹⁵⁷ MOREIRA, 2012, p. 37.

¹⁵⁸ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5ª ed. 5ª tir. São Paulo: Malheiros, 1996. p. 126.

O ponto suscitado por Ataliba é de suma importância à presente abordagem. Primeiramente, é importante ressaltar que ao longo dos anos várias teorias foram se desenvolvendo sobre a classificação dos tributos em diretos e indiretos na perspectiva econômico-financeira e jurídica das quais destaco a “teoria da capacidade contributiva”.¹⁵⁹

Por essa teoria, entende-se que os tributos podem atingir manifestações imediatas da capacidade econômica dos contribuintes, tais como o patrimônio e a renda. Trata-se da vocação natural dos tributos, especialmente os impostos, de incidir sobre os chamados signos presuntivos de riqueza, revelados pelo que se tem e pela capacidade de se acumular renda. A tributação sobre o patrimônio e a renda podem ser enquadradas como ideais, pois tenderiam a ser mais justas, onerando os cidadãos com manifesta capacidade econômica. Diversos instrumentos jurídicos poderão ser adotados para graduar as diferentes capacidades econômicas. Contemporaneamente são utilizados com mais frequência a progressividade e a seletividade como critérios diferenciadores de capacidade contributiva. Esses instrumentos serão examinados na Parte III, na subseção 3.3.2. Por ora, basta lembrar que de um modo geral a capacidade contributiva visa realizar equidade tributária, capitando mais tributos dos contribuintes de maior renda e menos tributos dos demais.

A tributação sobre o patrimônio e a renda não traz, porém, a garantia de que os tributos incidentes sobre tais fatos sejam sempre do tipo direto. Conforme exemplificado, é possível que o ônus fiscal seja repassado para terceiros no IPTU e o inquilino ou no IR nas consultas médicas.¹⁶⁰ Mas esses casos são exceções à classificação geral. Quando não for possível se transferir o valor da tributação para terceiros, o tributo tem sido considerado como direto. Os tributos indiretos, ao contrário, afetam as relações de consumo de bens e serviços porque no sistema brasileiro, o ônus de tais tributos deve ser embutido no preço das mercadorias e serviços consumidos. Consideram-se esses casos como de tributação indireta, pois a manifestação de capacidade econômica do cidadão tributado (o consumidor) não é imediatamente detectada.¹⁶¹ É diferente do que ocorre com a tributação do patrimônio e da renda, em que a capacidade contributiva pode ser avaliada por meio de critérios estabelecidos previamente pela lei, embora tais critérios

¹⁵⁹ Teorias econômico-financeiras: “fisiocrata da repercussão econômica”, “da contabilidade nacional” e “da capacidade contributiva ou do critério financeiro”; teorias jurídicas: “do rol nominativo”, “do lançamento”, “da natureza do fato tributável”. Cf. MOREIRA, 2012, p. 11-25.

¹⁶⁰ MOREIRA, 2012, p. 15.

¹⁶¹ *Ibid.*, p. 15-16.

não permitam uma tributação equitativa ideal, por valer-se de algumas presunções. Na tributação sobre o consumo, a capacidade contributiva é forçosamente revelada de forma presuntiva, razão pela qual, a verdadeira capacidade contributiva de cada contribuinte dependeria de comprovações mais detalhadas, em geral impraticáveis no momento do consumo. A denominação de tributação “indireta”, deve-se ao fato de que os padrões de consumo podem não guardar relação “direta” com a capacidade econômica do consumidor.

Nos anos quarenta do século XX, Benvenuto Grizziotti explicava que os tributos poderão ser diretos ou indiretos conforme a capacidade contributiva do pagador de tributos.¹⁶² No primeiro caso, as manifestações de capacidade contributiva seriam imediatas, objetivas, dando como exemplo a propriedade e a renda. A relação da capacidade contributiva com a renda, esclarecia o financista italiano, reside na constatação de que, para apurar-se a renda líquida o pressuposto seria que o patrimônio do contribuinte não fosse afetado, razão pela qual a renda passaria a servir de base tributável para auxiliar no financiamento do estado. Quanto a propriedade, Grizziotti entendia que a posse dos bens era sinal objetivo de riqueza, consistente na manifestação imediata de bem-estar ou de poder econômico, em síntese, uma manifestação direta de capacidade contributiva. Tratando-se de tributos indiretos, a capacidade contributiva estaria relacionada à riqueza consumida. Para tanto dava o exemplo de dois contribuintes com a mesma renda de 2.000 libras. Um consome toda sua renda com a aquisição de bens, enquanto o outro, que vive nas mesmas condições familiares e sociais, gasta somente 1.600 libras. De acordo com Grizziotti, o primeiro deverá ser tributado mais intensamente do que o segundo, por manifestar maior capacidade econômica.¹⁶³

Para o tratadista, a tributação sobre o consumo exerce uma função importante nas finanças públicas, pois os tributos, nesse caso, são dotados de grande elasticidade financeira, porquanto seguem de perto a elevação do consumo, o qual acompanha o aumento da riqueza e da população. Além disso, como sugeriu o exemplo dos dois contribuintes, uma das vantagens da tributação sobre o consumo é revelar as diferentes capacidades contributivas por meio dos padrões de bens consumidos. Os consumidores de bens ou de serviços supérfluos poderão ser tributados mais severamente

¹⁶² GRIZIOTTI, Benvenuto. **Princípios de ciencia de las finanzas**. Tradução de Dino Jarach. 2ª ed. Buenos Aires: Depalma, 1959, p. 162.

¹⁶³ Ibid. loc. cit.

do que os adquirentes de bens indispensáveis à sobrevivência.¹⁶⁴ Na Espanha, no mesmo sentido, Ferreiro Lapatza explicou que “os impostos indiretos têm por objeto precisamente manifestações indiretas da capacidade econômica, como são a circulação ou consumo de riquezas” (tradução livre).¹⁶⁵

No Brasil, Ruy Barbosa Nogueira foi um dos poucos autores a atrelar a classificação dos tributos diretos e indiretos à capacidade contributiva. De acordo com o professor da USP:

O imposto direto tem a virtude de poder graduar diretamente a soma devida por um contribuinte, de conformidade com sua capacidade contributiva. Exemplo típico de imposto direto é o imposto sobre a renda pessoal.

O imposto indireto, diferentemente, liga o ônus tributário a um evento jurídico ou material e não dispõe de um parâmetro direto para apurar a capacidade econômica do contribuinte. Somente de modo teórico e genérico poderá graduar a tributação por meio do sistema *ad valorem* e em razão de índices de capacidade econômica” (grifo do autor).¹⁶⁶

Não há dúvida de que a defesa da divisão dos tributos em direto e indireto é feita com base em sua repercussão econômica, isto é, de poder revelar de forma objetiva ou presumida a capacidade das pessoas de pagar tributos. Não se trata de uma diferenciação que reverencie aspectos jurídicos, tais como o fato gerador, base de cálculo e outros elementos normativos do tributo. Nesse sentido procede a análise de André Moreira:

A nosso sentir, a teoria em análise [refere-se à teoria da capacidade contributiva] peca por não se pautar em regras jurídicas, mas sim em premissas econômicas. Analisa-se apenas a forma de apreensão da riqueza tributável (mediata ou imediata) e nenhum outro elemento que possa trazer juridicidade ao critério. A referência pura e simples à capacidade contributiva, apesar de indicar o critério extrajurídico que pautou a atuação do legislador, nada diz sobre a origem da obrigação tributária, tampouco sobre o seu objeto e a sua natureza. Apenas versa sobre um escopo do legislador, exógeno à norma tributária.¹⁶⁷

O conceito de matriz tributária, explicado na subseção 1.2, desta Parte I, não deixa dúvidas de que o regime de tributação não se atém apenas às cercanias do direito. A matriz tributária tem a virtude de relacionar sistemas que são formadores do

¹⁶⁴ GRIZIOTTI, 1959, p. 174.

¹⁶⁵ “Los impuestos gravan, tienen por objeto precisamente manifestaciones indirectas de la capacidad económica, como son la circulación o consumo de la riqueza”. LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Curso de derecho financiero español**. 24ª ed. Madrid: Marcial Pons, 2004, v. I, p. 200.

¹⁶⁶ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 163.

¹⁶⁷ MOREIRA, 2012, p. 17.

sistema tributário e não os isolar. Nota-se que os autores que refutam a tese da divisão dos tributos em diretos e indiretos o fazem por entender que a repercussão econômica não pertence às características normativas do tributo. Por outro lado, mas não em desabono deste entendimento, chegam a aceitar a referência aos tributos como diretos e indiretos, mas tão somente para conciliar tais conceitos à regra do artigo 166 do CTN, que versa sobre a legitimidade de se postular a restituição de tributo pago indevidamente quando o seu encargo financeiro tiver sido transferido a terceiros.

Entendo ser possível considerar os tributos como diretos ou indiretos seguindo-se o conceito tradicionalmente encontrado na doutrina, resumido nas palavras de Valcir Gassen, citado acima. Mas é importante frisar que, colocando-se de lado toda a celeuma acadêmica em torno da legitimidade jurídica a que alude o artigo 166 do CTN, resta saber se tal divisão acarreta alguma utilidade, senão à teoria em geral, ao menos à presente investigação.

Creio que a resposta seja positiva. Realmente, os tributos poderão ser diretos ou indiretos e, no caso deste trabalho, a utilidade da distinção é encontrada como forma de entender melhor a função dos tributos no âmbito da capacidade contributiva dos cidadãos. Sem prejuízo dessas afirmações, é importante dizer, em consonância com a doutrina majoritária, para dividir os tributos em diretos e indiretos com base no aspecto econômico, é bom não se esquecer de uma obviedade: todo tributo implica em encargo financeiro suportado por quem paga. Assim, mesmo em se tratando de IR ou de IPTU, por exemplo, tais tributos podem ser transferidos para terceiros. No caso do IR, até nas relações consumeristas não há como negar que o IR integra indiretamente os custos dos bens ou serviços postos no comércio. Quanto ao IPTU é praxe no mercado imobiliário integrar nas despesas da locação o valor do imposto e, portanto, passa ser ônus do locatário. Essas observações, a meu ver, não desnaturam a constatação de que os tributos poderão se apresentar como reveladores diretos ou indiretos de capacidade contributiva. Para conciliar as perplexidades divisadas na doutrina jurídica, proponho uma solução nada surpreendente, mas que funciona: os tributos serão indiretos conforme seu encargo financeiro tenha sido transferido para terceiros, independentemente de uma classificação apriorística que considere o tributo como direto. Para efeitos estatísticos, especialmente quando se tratar da repercussão dos tributos sobre a renda das pessoas físicas, a separação dos tributos em diretos e indiretos é importante, pois os tributos embutidos nos preços das mercadorias e serviços consumíveis, necessariamente são repassados ao consumidor. Outros tributos, como os incidentes sobre a renda e patrimônio de pessoas físicas, são

suportados “diretamente” pelos próprios contribuintes, razão pela qual podem ser considerados tributos diretos sem maiores implicações.

1.6 Progressividade, regressividade e proporcionalidade tributárias

Convém lembrar que esta tese visa, entre outros fins, investigar o que tenho chamado de justiça e equidade da matriz tributária e a efetivação possível do estado democrático de direito por meio da tributação. A justiça da matriz tributária pressupõe regras de tributação que imponham ônus econômicos aos contribuintes de modo a não permitir que uns sejam prejudicados e outros beneficiados pelos efeitos dessas regras. A locução matriz tributária foi devidamente conceituada, dispensado no momento novas considerações.

Para se chegar a alguma conclusão se a matriz tributária é justa ou injusta, equitativa ou iníqua, com base em evidências noticiadas na imprensa ou mediante a análise de dados, determinados conceitos próprios da linguagem do regime tributário devem ser ajustados em uma espécie de pacto entre o pesquisador e os interessados na pesquisa.¹⁶⁸ É o que estou realizando nessas subseções.

É comum a alegação de que o “sistema tributário” brasileiro (para este trabalho seria a matriz tributária brasileira) é injusto ou iníquo por se mostrar altamente regressivo, quando o ideal seria um sistema tributário mais progressivo. Essa constatação decorre da percepção de que a maior parte da Carga Tributária Bruta do país advém de

¹⁶⁸ Nesse sentido: “Estudo analisa impostos sobre renda a partir de dados da Receita e mostra como a estrutura beneficia os muito ricos. ‘O sistema tributário brasileiro beneficia os mais ricos - e isso ajuda a perpetuar a desigualdade no país’. A afirmação é do economista Rodrigo Octávio Orair, coautor de um estudo do Centro Internacional de Políticas para o Crescimento Inclusivo (IPC-IG) da ONU (Organização das Nações Unidas) publicado em fevereiro. Com base em dados da declaração de imposto de renda disponibilizados pela Receita Federal a partir de 2015, o estudo “Tributação e distribuição da renda no Brasil” chegou a um nível de detalhamento sem precedentes sobre a desigualdade no país. O estudo defende que um dos principais motivos pelos quais a renda é concentrada é a baixa progressividade dos impostos no país. Os autores calculam que a alíquota efetiva média paga pelos 0,05% mais ricos chega a apenas 7%, enquanto a média nos estratos intermediários dos declarantes do imposto de renda chega a 12%. Uma estrutura tributária é dita progressiva quando aqueles que recebem mais renda arcam com mais impostos. Quanto mais progressivo o sistema tributário, maior, relativamente, a cobrança sobre os mais ricos. Quanto mais regressivo, maior a carga sobre os mais pobres. Segundo o estudo, as principais limitações à progressividade dos impostos no Brasil estão ligadas à forma como são tributadas as rendas do capital. Enquanto a taxa das rendas do trabalho ocorre de forma progressiva, de acordo com tabela de alíquotas crescentes para faixas de renda mais altas, algumas mudanças introduzidas em 1995 reduziram o nível de tributos sobre as rendas do capital”. Cf. FABIO, André Cabette. Como o sistema tributário brasileiro colabora para a desigualdade. In: **Nexo jornal**. Disponível em: <<https://www.nexojornal.com.br/expresso>>. Acesso em 13 jun. 2016.

tributos incidentes sobre o consumo e não sobre a renda e o patrimônio. Os tributos que gravam o consumo de bens e serviços são sabidamente do tipo indireto, em que o fornecedor dos bens consumíveis embute o valor dos tributos no preço das mercadorias, transferindo o encargo tributário ao consumidor, independentemente de sua capacidade econômica de arcar com o peso da tributação. Tratando-se de tributos indiretos, a técnica tributária empregada é a proporcionalidade das alíquotas.

No caso de tributos diretos, como por exemplo, o imposto sobre a renda e propriedade, pode-se adotar a progressividade das alíquotas, ainda que na prática exista alguma controvérsia sobre sua efetividade. Isso porque, no caso do IRPF, existem atualmente quatro alíquotas acima da faixa de isenção: 7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%. A partir de R\$ 1.903,98 de recebimentos, o contribuinte já será tributado com a menor alíquota e acima de R\$ 4.664,68, a tributação será à razão da última alíquota. A progressividade do IRPF é criticável, na medida em que existem apenas quatro alíquotas progressivas e um teto de renda para aplicação da última alíquota considerado baixo quando comparado com as diferenças de renda do país. Com relação aos impostos sobre a propriedade, note-se que, apesar de a EC 29, de 2000 ter garantido o direito de os municípios aplicarem alíquotas progressivas ao imposto com base no valor venal do imóvel, isso não é frequente entre as edilidades brasileiras.

Por aí se vê a importância desses vocábulos para as análises que serão feitas a seguir, obrigando-me a estabelecer algumas noções do que significam “progressividade”, “regressividade” e “proporcionalidade” em matéria tributária.¹⁶⁹

Diz-se que o tributo é “progressivo” quando suas alíquotas se elevam conforme também aumenta a base de cálculo; será “regressivo”, nos casos em que o efeito da progressividade é o contrário, ou seja, as alíquotas crescem diante da diminuição da base de cálculo; o tributo “proporcional” caracteriza-se por alíquota que se mantém constante, variando tão somente a base de cálculo.¹⁷⁰

Os conceitos em questão não são simples como aparentam e, verdade seja dita, as controvérsias sobre tais institutos residem menos no conceito em si, mas na sua aplicação, que leva a efeitos econômicos controversos.

¹⁶⁹ Edwin Seligman faz um amplo exame da história da tributação e da progressividade, informando que desde a antiguidade clássica alguma noção de progressividade era conhecida. O relato histórico passa por diversas cidades da antiguidade até a tributação sobre renda e herança nos Estados Unidos da América. Cf. SELIGMAN, Edwin R. A. **Progressive taxation in theory and practice**. 2ª ed. American Economic Association, 1908, p. 11-124.

¹⁷⁰ SHOUERI, Luís Eduardo. 2ª ed. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 365.

De todos os institutos em questão, a proporcionalidade talvez seja o que comporte exame mais singelo. Observa-se que com a proporcionalidade a intenção é tributar os contribuintes independentemente de qualquer preocupação com eventuais desigualdades econômicas. Se a alíquota do tributo se mantém estável e o montante de tributo a ser pago variar conforme a base de cálculo, segue-se que não são importantes as diferenças de renda ou de capacidade econômica do sujeito pagador de tributos. Conforme explica Misabel Derzi, ao atualizar obra de Aliomar Baleeiro, “a proporcionalidade é o princípio neutro, que não objetiva atenuar as grandes disparidades econômicas advindas dos fatos”.¹⁷¹ Lembra a autora que isso é assim por força das raízes históricas da proporcionalidade, que se desenvolveram a partir do liberalismo britânico. A atualizadora menciona a doutrina de Klaus Tipke, em que a proporcionalidade se consagrou com a “regra de Edimburgo: *leave them as you find them*”. Essa regra, que recebeu o nome de “teoria da equivalência”, parte da ideia de que o estado deve se comportar de forma neutra em face do indivíduo. Essa neutralidade implica, evidentemente, na situação econômica de cada contribuinte, não devendo o poder público altera-la por meio da tributação.¹⁷²

No Brasil, estão sujeitos à tributação proporcional os impostos sobre o consumo e outros nichos, nisso se inclui o ICMS, IPI, ISS, II, IE e contribuições especiais, tais como PIS/COFINS, INSS (patronal), CSLL, Salário Educação, contribuições ao sistema “S” entre outras. No caso dos tributos diretos sobre patrimônio, apesar de se admitirem alíquotas progressivas, na prática, são pouquíssimos os entes federados que adotam para o IPTU, ITCD e ITBI.

Em um exemplo simples, na maioria dos estados, a alíquota de ICMS sobre a circulação de mercadorias dentro do território estadual é de 17% (dezessete por cento). O montante de tributo a ser pago varia conforme o valor da base de cálculo, isto é, quanto maior for o preço da mercadoria adquirida, tanto maior será o ICMS recolhido. Isso se repete para os demais impostos indiretos mencionados.

Com relação à progressividade, geralmente está associada ao princípio da capacidade contributiva e à ideia de justiça tributária. José Maurício Conti, ao conceituar a progressividade, esclarece que o “percentual do imposto cresce à medida que cresce a capacidade contributiva”.¹⁷³ Por essa razão, prossegue o esclarecimento, ocorrerá um aumento “mais que proporcional do imposto com o aumento da capacidade contributiva”.

¹⁷¹ BALEEIRO, 2010, p. 869.

¹⁷² Ibid., loc. cit.

¹⁷³ CONTI, 1996, p. 75.

¹⁷⁴ Sacha Calmon Navarro Coelho pontua que “a progressividade é o instrumento técnico e também princípio, na dicção constitucional, que conduz à elevação das alíquotas à medida que cresce o montante tributável, indicativo da capacidade econômica do contribuinte”. ¹⁷⁵ Luciano Amaro faz a relação lógica existente entre a progressividade e a regressividade, alegando que, neste último caso, a onerosidade relativa do tributo “cresce na razão inversa do crescimento da renda do contribuinte”. ¹⁷⁶ Na progressividade, contrariamente, essa onerosidade relativa “aumenta na razão direta do crescimento da renda” e exemplifica de forma esclarecedora.

Suponha-se que o indivíduo “A” pague (como contribuinte de direito ou de fato) 10 de imposto ao adquirir o produto X, e tenha uma renda de 1.000; o imposto representa 1% de sua renda. Se esta subisse para 2.000, aquele imposto passaria a significar 0,5% da renda, e, se a renda caísse para 500, o tributo corresponderia a 2%. Assim, esse imposto é regressivo, pois, quanto menor a renda, maior é o ônus *relativo*. (grifo do autor) ¹⁷⁷

Na mesma senda, Hugo de Brito Machado praticamente reitera o conceito de progressividade apresentado pelos demais autores, acrescenta, no entanto, o curioso dado de que o imposto de renda brasileiro possuía alíquotas que variavam de 3% a 55% antes de a Constituição Federal de 1988 declara-lo como necessariamente progressivo. ¹⁷⁸ Na atualidade, essa variação é de 7,5% a 27,5%, sendo que entre a alíquota mais baixa e a mais alta existem somente outras duas.

Dino Jarach, diferentemente da maioria da doutrina, explica que a progressividade pode ser aplicada não apenas nos tributos diretos e pessoais, como é o caso do imposto de renda. ¹⁷⁹ Para o financista portenho, apesar das dificuldades práticas, não seria impossível utilizar a progressividade sobre a tributação incidente no consumo ou gastos. ¹⁸⁰ O autor não considera adequado, em princípio, a adoção de alíquotas progressivas sobre impostos reais, como são, no caso brasileiro, o IPTU e o ITR, embora admita a progressividade extrafiscal para atingir a função social da propriedade. ¹⁸¹

¹⁷⁴ CONTI, 1996, p. 75.

¹⁷⁵ COELHO, 2010, p. 300.

¹⁷⁶ AMARO, 2009, p. 90-91.

¹⁷⁷ Ibid., loc. cit.

¹⁷⁸ MACHADO, 2011, p. 323.

¹⁷⁹ JARACH, Dino. **Finanzas públicas y derecho tributario**. Argentina: Editorial Cangallo, 1993, p. 295.

¹⁸⁰ Ibid., loc. cit.

¹⁸¹ Sabe-se que no Brasil o STF chegou a decidir conforme a doutrina do jurista argentino em matéria de progressividade fiscal do IPTU. No RE 153.771-0/MG, Rel. Min. Moreira Alves, entendeu a Suprema Corte não ser cabível a adoção de alíquotas progressivas ao IPTU quando a elevação das alíquotas ocorresse em razão da base de cálculo, o que atualmente se denomina de “progressividade fiscal”. O colegiado fixou o entendimento de que a progressividade do mencionado impostos somente poderia ocorrer em função do

Ainda de acordo com Jarach existem quatro técnicas para aplicação da progressividade, sendo as três primeiras as mais utilizadas, razão pela qual serão resumidas a seguir.¹⁸²

A primeira é a “progressão por categoria de classes”, por meio da qual os contribuintes são divididos em classes econômicas de modo que os mais ricos são mais onerados do que os mais pobres. A vantagem desse método é que os contribuintes com a mesma capacidade contributiva representada pelo total de suas respectivas riquezas são tributados pelas mesmas alíquotas. A crítica que se faz a este método é que os contribuintes que possuem montantes um pouco acima da mudança de alíquota são mais onerados, sendo muito tênue a diferença econômica entre os contribuintes que se encontram próximos das faixas limítrofes de mudança de alíquotas. Além disso, a divisão por categorias estimula a sonegação fiscal, pois os contribuintes ao se sentirem ameaçados de mudar de faixa de tributação são levados a ocultar rendas e patrimônios a fim de permanecerem na mesma zona tributável.

A segunda técnica, chama-se de “progressão por graus ou escalas”. Trata-se da forma mais utilizada de progressividade e muitas vezes serve para explicar o seu conceito. Por meio desse método, as bases de cálculos são divididas em montantes progressivos aplicando-se alíquotas mais elevadas conforme as bases de cálculo se elevam, reservando-se as alíquotas mais altas para as bases de maior valor. Segundo Jarach, tal técnica possui a desvantagem de igualar contribuintes com capacidades econômicas distintas quando os montantes de base de cálculo forem os mesmos. Considerando que o critério para a aplicação das alíquotas progressivas é a base de cálculo e não a capacidade econômica do contribuinte – o que exigiria outras verificações pessoais – o método contém falha que tende a tornar a tributação injusta neste ponto. Contém a vantagem de não gerar o efeito da técnica anterior em que a mudança de alíquotas entre contribuintes que se encontram próximos da faixa limítrofe do aumento

decorso do tempo, nos casos em que o proprietário não atende à função social da propriedade, o que se chama de “progressividade extrafiscal”. Mesmo nesses casos, a efetivação do princípio dependeria de regulamentação por lei federal o que, à época do julgado (janeiro de 1997) não havia ocorrido. Posteriormente, em 2000, foi editada a EC 29, que alterou a redação do § 1º do artigo 156 da Constituição Federal para prever a possibilidade de alíquotas progressivas em razão do valor do imóvel, afastando a tese que havia prevalecido no STF de que a progressividade não seria aplicável sobre tributos reais, cabendo somente nos tributos pessoais, como é o caso do imposto de renda. No julgamento do RE 423.768/SP, Rel. Min. Marco Aurélio, prevaleceu o entendimento de que, com a EC 29/2000, passou a ser possível a progressividade fiscal do IPTU, desancando de vez a tese da proscrição da progressividade sobre tributos reais.

¹⁸² JARACH, 1993, p. 296-298.

de alíquotas gera certas distorções. Além disso, a técnica em questão permite ao legislador aplicar diversas alíquotas progressivas para uma base tributável mais ampla.

Um terceiro método consiste na “progressão por dedução da base de cálculo”. Conforme o título sugere, a técnica autoriza o contribuinte a deduzir da base de cálculo determinado valor de modo que a alíquota incide sobre o que restar depois dessa operação. Trata-se do que se conhece no Brasil como “redução de base cálculo” utilizada como incentivo fiscal. Assim, são aplicadas as alíquotas menores sobre as bases de cálculo em que se permitem as deduções maiores. A crítica a esse método é que nas maiores faixas de bases de cálculo, em que as deduções são menores, as alíquotas são tão elevadas a ponto de quase não haver diferença entre a alíquota real (isto é, com a base de cálculo reduzida) e a alíquota legal (qual seja, a base de cálculo sem a redução).

Em resumo, a progressividade é um princípio de tributação que, em conjunto com o postulado da capacidade contributiva pretende tornar justa a tributação, observando-se as diferenças econômicas por meio da base de cálculo do tributo. Para tanto, utilizam-se técnicas em que o contribuinte é tributado por mais de uma alíquota sobre o mesmo fato tributado, a fim de resultar no pagamento de mais tributo pelos contribuintes em que as bases de cálculo forem progressivamente maiores.

A regressividade, conforme intuía acima, ocorre, de acordo com o conceito de Jarach, quando as alíquotas dos tributos diminuem na medida em que cresce a base de cálculo. Essa noção de regressividade é verificada na relação entre a base de cálculo do tributo e sua respectiva alíquota definida em percentuais. A regressividade também pode se manifestar, conforme sugere Eugenio Lagemann, na relação entre a renda dos indivíduos e o montante de tributo pago que repercute sobre sua renda. Assim, a tributação apresentará um comportamento regressivo, quando o percentual de comprometimento da renda com o pagamento de tributos aumentar, conforme a renda diminuir e vice-versa.¹⁸³ No Brasil, tem-se visto que a regressividade é um efeito da baixa ou até da falta de progressividade de alguns tributos em que esta última técnica seria desejável. Dito de outro modo, a tributação da renda, na medida em que não for capaz de assegurar maior isonomia vertical entre os contribuintes do imposto gera efeito regressivo. Igualmente, a ênfase da arrecadação sobre o consumo de bens e serviços gera regressividade, isto porque os tributos incidentes sobre este nicho econômico são

¹⁸³ LAGEMANN, Eugenio. Tributação: seu universo, condicionantes, objetivos, funções e princípios. In: GASSEN, Valcir. **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira**: diálogos sobre Estado, Constituição e direito tributário. Brasília: Editora Consulex, 2012, p. 51-70.

marcadamente proporcionais. A opção pela proporcionalidade leva à regressividade da tributação na medida em que a progressividade se mostra mais justa e, portanto, deveria ser adotada no lugar daquela.

Até o momento o exame da progressividade se ateve aos seus aspectos meramente fiscais, isto é, as alíquotas se elevam conforme cresce a base de cálculo do tributo. Existe outra modalidade de progressividade que não será explorada nesta tese por não fazer parte de sua hipótese. Trata-se da progressividade extrafiscal, radicada evidentemente no conceito de extrafiscalidade e presente nos artigos 153, § 4, I e 156, § 1º da Constituição Federal, que versam sobre a progressividade extrafiscal do ITR e do IPTU, respectivamente.¹⁸⁴ A extrafiscalidade, no dizer de Marcus de Freitas Gouvêa, “impõe a tributação para que o Estado obtenha efeitos não arrecadatários, mas econômicos, políticos e sociais, na busca dos fins que lhe são impostos pela Constituição”.¹⁸⁵

De acordo com os dispositivos citados, as alíquotas do ITR poderão ser progressivas com o fim de desestimular a manutenção de propriedades rurais improdutivas. No caso do IPTU, a fim de assegurar a função social da propriedade urbana, poderão ser impostas alíquotas progressivas em razão do tempo em que a propriedade se mantiver alheia ao atingimento daquela finalidade desejada.

Em síntese, considera-se progressividade extrafiscal a adoção de alíquotas progressivas sobre determinado tributo, tendo o Poder Público por objetivo não exatamente realizar justiça tributária ou distribuir a carga tributária por meio da capacidade contributiva, como se pretende com a progressividade fiscal. A intensão no tipo de progressividade em análise é modificar comportamentos socialmente indesejáveis.

1.6.1 Controvérsias sobre proporcionalidade e progressividade

A partir das explicações da subseção anterior percebe-se desde logo que a proporcionalidade não realiza o princípio da capacidade contributiva em seu sentido de justiça ou de equidade tributária. Mas, conforme explicado na subseção 1.3, o conceito

¹⁸⁴ BUFFON, Marciano. **O princípio da progressividade tributária na Constituição Federal de 1988**. São Paulo: Memória Jurídica Editora, 2003, p. 85-89.

¹⁸⁵ GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A extrafiscalidade no direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 46.

de capacidade contributiva resulta do liame jurídico entre o estado e os contribuintes. A pessoa que, de acordo com a definição legal, auferir determinada renda possui para o direito capacidade contributiva. Assim, a adoção da proporcionalidade não conflitaria com o princípio da capacidade contributiva desde que este seja considerado de uma forma objetiva como a aptidão de pagar tributos e fique desatrelado da ideia de justiça ou equidade tributária.

Esta visão sobre a capacidade contributiva não é uniforme, de modo que muitos autores vinculam a capacidade contributiva à noção de justiça, equidade ou igualdade vertical. Para quem defende este argumento, realmente, a proporcionalidade é incompatível com a capacidade contributiva. Nesse sentido, Roque Carrazza comenta que a proporcionalidade “atrata com o princípio da capacidade contributiva, porque faz com que pessoas economicamente fracas e pessoas economicamente fortes paguem impostos com as mesmas alíquotas”.¹⁸⁶ É evidente que em valores reais (absolutos) pagará mais tributos o contribuinte que adquirir um bem ou serviço de valor mais elevado, isso porque a definição da alíquota em percentuais produzirá valores diferentes que variarão conforme o preço dos bens ou serviços. Mas isso não significa que tal tributação seja justa, se nem todos os contribuintes sujeitos a tal regime tributário possuem a mesma capacidade econômica.

Embora esteja atrelada à noção de igualdade em sentido amplo, a proporcionalidade, não se coaduna com refinamentos que podem ser desdobrados da ideia de isonomia. Note-se que em matéria tributária a isonomia poderá ser horizontal ou vertical. A proporcionalidade se assenta na primeira variação da isonomia porque, nesse caso, a tributação leva em consideração contribuintes com capacidades econômicas idênticas. Assim, por exemplo, caso fosse possível conceber a incidência de imposto de renda sobre os ganhos de dois ou mais contribuintes que recebessem o mesmo salário, não tivessem dependentes e nem despesas dedutíveis no decorrer do ano base, talvez fosse possível alegar que o imposto, nessa situação, não violaria a isonomia e, portanto, teria sido justo com os contribuintes do exemplo. Nesse caso, uma única alíquota proporcional igualaria os contribuintes com as mesmas capacidades econômicas. Sabe-se que isso é improvável, pois em uma mesma empresa, na administração pública ou em atividade liberais, a situação econômica dos trabalhadores pode variar bastante. Se as situações econômicas são dispares entre as pessoas, o tributo que incidir sobre a renda que

¹⁸⁶ CARRAZZA, 2012, p. 100.

determina essas diversas situações, para ser equitativo, não deverá ser calculado sob uma única alíquota.

A proporcionalidade, na medida em que não é capaz de promover justiça tributária porque envolve somente a faceta da equidade horizontal, abre margem à concepção de progressividade, uma vez que, por meio desta técnica é possível se tributar os contribuintes conforme suas respectivas capacidades econômicas variarem para mais ou para menos. No entanto, não há consenso de que a proporcionalidade seja avessa à capacidade contributiva. Leonardo Freitas e Lucas Bevilacqua, citando doutrinas nacionais e estrangeiras, argumentam que a progressividade não demanda necessariamente a capacidade contributiva, meta visada principalmente pela proporcionalidade.¹⁸⁷

Na mesma linha de entendimento, Fernando Aurélio Zilveti lembra que uma coisa deve ser esclarecida: “que progressividade e capacidade contributiva não têm nenhuma relação entre si”.¹⁸⁸ Para o autor, a tributação deve iniciar depois de satisfeitas certas necessidades básicas (como alimentação, vestuário, moradia, saúde, educação e cultura) com a renda obtida pelos esforços próprios. Garantido esse mínimo existencial a tributação sobre renda deve ser proporcional (com alíquota fixa). A progressão das alíquotas sobre a renda tributável teria somente efeitos monetários ou arrecadatórios e não de redistribuição da renda.¹⁸⁹ Isso porque um contribuinte com uma renda de 100 pagará 10, caso a alíquota definida para o tributo seja 10%. Mantendo-se essa alíquota, outro contribuinte, que ganhe 10, recolherá 1 de tributo. Na hipótese de alíquotas progressivas, o contribuinte com 100 poderá pagar 25% dessa base, o que não implicaria necessariamente na certeza de que teria capacidade contributiva mais de vinte vezes superior ao contribuinte que ganhe um.

Não é diferente o argumento de Luís Eduardo Shoueri que critica a correlação entre capacidade contributiva e progressividade, acreditando que a aferição correta da capacidade contributiva dependeria da análise da renda dos contribuintes durante o período de toda sua vida econômica.¹⁹⁰ As disparidades de renda poderão ser temporárias. Shoueri dá os exemplos de um servidor público, um profissional liberal e um jogador de futebol. O primeiro teria uma renda com poucas variações ao longo da vida

¹⁸⁷ FREITAS, Leonardo Buissa; BEVILACQUA, Lucas. Progressividade na tributação sobre a renda com vistas à justiça fiscal e social. In: **interesse público**. Belo Horizonte: Fórum, 2015, p. 87-106.

¹⁸⁸ ZILVETI, 2004, p. 186.

¹⁸⁹ Ibid., p. 186-187.

¹⁹⁰ SHOUERI, 2012, p. 372.

laboral. O segundo, no início da carreira poderá ter pouca capacidade contributiva, mas essa situação poderá se reverter com o passar do tempo. O terceiro, ainda que inicie sua vida profissional com uma renda elevada, isso poderá demorar pouco tempo comparando-se com os outros dois profissionais do exemplo. Se todos tiverem o mesmo tempo de vida, somente o funcionário público poderia ter uma renda estável, os demais poderiam ser tributados de forma prejudicial em algum momento de suas vidas.

As críticas de que a progressividade não atende ao primado da capacidade contributiva são relevantes, mas não têm o condão de romper com a estreita relação do instituto em questão (progressividade) e o princípio (capacidade contributiva). Por outro lado, a proporcionalidade não induz atendimento à capacidade contributiva, quando este princípio for associado à ideia de justiça ou de equidade na tributação. De uma forma objetiva, capacidade contributiva é o vínculo jurídico (criado pelo direito) que permite se presumir que alguém reúna condições econômicas de pagar tributos. Nesse sentido a proporcionalidade não se incompatibiliza com a capacidade contributiva, podendo servir de instrumento de sua efetivação.

Sem prejuízo desse entendimento, as condições econômicas dos contribuintes poderão variar. Considerado o princípio da capacidade contributiva como expressão da equidade tributária, não seria justo do ponto de vista do compartilhamento dos ônus de sustentar a burocracia estatal, permitir que se paguem impostos proporcionalmente à renda porque, nesse caso, cada cidadão pagaria com a mesma alíquota, mudando somente a base de cálculo. Para o devido entendimento dessa ponderação é necessário se imiscuir em duas teorias que servem de substrato à tributação e à noção de capacidade contributiva. Trata-se das teorias do “benefício” e do “sacrifício”.

1.6.2 Teorias do benefício e do sacrifício comum

As controvérsias sobre a progressividade e a capacidade contributiva têm em seu âmago uma questão central, que se resume na seguinte indagação: como distribuir de forma equitativa a carga tributária? Essa indagação pressupõe que a carga tributária, isto é, o montante de tributos exigido de uma determinada sociedade, em tese, expressa as diversas necessidades que motivam o poder de tributar dos estados. Eugenio Lagemann, baseado na doutrina de Manfred Rose, explica que são quatro os objetivos que levam à tributação: a) otimizar a oferta de bens públicos; b) otimizar a produção e

consumo de bens privados; c) otimizar a distribuição do consumo, da renda e do patrimônio; d) otimizar a segurança de um nível de bem-estar.¹⁹¹ Todas as finalidades da tributação são importantes, mas para esta pesquisa as que dizem mais de perto com seus objetivos são as duas últimas. Nesta subseção, no entanto, será comentada somente a finalidade de “otimização do consumo, da renda e do patrimônio”.

Caso se admita que os objetivos da tributação são inevitáveis e que cabe aos destinatários dessas atividades o dever de propiciar os meios financeiros para que os mencionados objetivos sejam consumados, chega-se à conclusão de que todas as controvérsias sobre progressividade, proporcionalidade e capacidade contributiva tem origem em um ponto comum: a distribuição justa da carga tributária.

Duas teorias econômicas podem ser utilizadas para tentar servir de fundamento a uma argumentação sobre a justa distribuição da carga tributária, quais sejam, a do “benefício” e a da “capacidade contributiva”, também considerada como “sacrifício comum”.

A abordagem do benefício, também chamada – na linguagem de Ferreiro Lapatza – de teoria do “consumo” ou da “equivalência”, se explica por uma relação entre o contribuinte e o governo, na qual os tributos são devidos de acordo com os benefícios entregues pelo estado, semelhantemente ao que ocorre nas relações de mercado, em que o preço pago corresponde ao bem adquirido.¹⁹² Historicamente, a teoria do benefício pode ter demonstrado a virtude de, conforme lembra Musgrave, “vincular a escolha de serviços públicos às preferências dos membros individuais da comunidade”.¹⁹³

A ideia de se pagar tributos mediante a escolha de determinados serviços ofertados pelo estado guarda relação próxima com o ideário econômico liberal ou individualista. Isso porque, em geral, a decisão de pagar determinado preço por um produto depende da utilidade que este pode oferecer ao adquirente. De acordo com a teoria do benefício, o argumento mercadológico seria transposto para a relação entre o poder público e o contribuinte, cabendo a este a definição e a escolha do momento em que estaria disposto a receber serviços públicos e arcar com os custos desses serviços, por via de consequência.¹⁹⁴

¹⁹¹ LAGEMANN, 2012, p. 58.

¹⁹² LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Direito tributário**: teoria geral do tributo. Barueri: Manole em coedição com Marcial Pons, 2007, p. 16.

¹⁹³ MUSGRAVE, 1976, p. 91.

¹⁹⁴ Eugenio Lagemann explica que o “princípio do benefício” consiste na regra em que “cada indivíduo pagará de acordo com o montante de benefícios que recebe”. Tal princípio tem raízes “na concepção individualista de Estado”, por meio da qual os cidadãos somente seriam obrigados a contribuir por meio de

A tese do benefício foi largamente aceita pelos teóricos do século XVII como um resultado natural do contratualismo hobbesiano, embora anteriormente a essa fase tivesse sido aventado pelos jusnaturalistas, dentre os quais Hugo Grotius e Samuel Pufendorf e por filósofos como John Locke, David Hume e J.J. Rousseau, nesse período, a ideia do benefício não esteve atrelada à prestação de serviços, fossem eles difusos ou específicos.¹⁹⁵ Entendiam os teóricos contratualista e fisiocratas que cabia ao estado garantir proteção aos indivíduos e a contrapartida dessa função era o pagamento de tributos. Conforme esclarece Musgrave: “correspondentemente, os tributos eram considerados como preço a ser pago pela proteção ou como uma taxa de afiliação à sociedade organizada”.¹⁹⁶

De fato, a maioria dos autores clássicos entendia que o princípio do benefício estava atrelado à ideia de proteção que pode ser oferecida pelo estado, razão pela qual a forma mais justa de distribuir o ônus de sua manutenção seria a tributação proporcional. Assim, consideravam que a necessidade de proteção era proporcional à renda ou à riqueza ou aos gastos das pessoas. Rousseau, informa Musgrave, “afirmava que eram os ricos os que mais se beneficiavam com a proteção”.¹⁹⁷ Sismondi, continua exemplificando Musgrave, afirmava que os ricos deveriam “comprar” a aquiescência dos pobres. John Stuart Mill, em que pese refutar a tese do benefício por entender que esta levaria à regressividade da tributação, compreendia que os pobres necessitavam mais de proteção do que os ricos.¹⁹⁸

Discorre ainda Musgrave que coube à Adam Smith a percepção de que os custos da proteção devem ser arcados por todos na proporção de suas respectivas capacidades, isto é, em proporção à receita que cada um desfruta uma vez protegido pelo estado. Smith conseguiu robustecer a tese do benefício com o argumento de que a renda e a riqueza são propiciadas mediante um sistema de proteção disposto a todos. Por conseguinte, a medida justa da distribuição dos ônus para os custos dessa proteção deveria ser proporcional à utilidade usufruída das rendas, que somente são obtidas em razão dessa proteção. O ponto controverso residia nos casos em que a renda auferida não fosse suficiente para a manutenção das necessidades básicas do indivíduo. Nesses casos, Smith

tributos na medida em que recebessem uma contraprestação do Estado por meio de atividades especificamente em seu interesse. Cf. LAGEMANN, 2012, p. 51-70.

¹⁹⁵ MUSGRAVE, 1976, p. 91.

¹⁹⁶ Ibid., p. 92.

¹⁹⁷ Ibid., p. 94.

¹⁹⁸ Ibid., p. 96.

entendia que a renda deveria ser poupada da tributação apesar de todos se beneficiarem da proteção do estado. O custo da proteção dirigida aos mais pobres deveria ser transmitido aos mais ricos por meio de uma tributação mais elevada.¹⁹⁹

No século XIX o princípio do benefício passou a se confrontar com as discussões em torno do montante da despesa pública. Isso porque, se os tributos devem ser pagos conforme o benefício, os serviços públicos deveriam se limitar ao mínimo possível e a quem deles usufruísse.

Não tardou para se perceber que a teoria do benefício estava estreitamente atrelada às necessidades públicas (bens sociais) que podem ser oferecidos pelo estado, os quais poderão se distinguir entre atividades divisíveis e indivisíveis. De acordo com Ferreiro Lapatza, “uma necessidade pública ou coletiva é aquela que, em um momento histórico determinado, se reputa que deve ser satisfeita pela sociedade considerada como um todo, pela sociedade organizada como grupo político”.²⁰⁰ Esse conceito remete à ideia de que, nas democracias representativas, as necessidades públicas decorrem de escolhas políticas feitas por representantes políticos. Isso, a toda evidencia, diferencia o princípio do benefício de sua raiz mercadológica em que as escolhas dos benefícios dependem de processos individuais, diferentemente das opções políticas, que partem do pressuposto da diversidade de interesses. Por outro lado, nas sociedades modernas as necessidades públicas são muitas e complexas, de modo que, enquanto algumas delas podem ser individualizadas, como é o caso do transporte público, a comunicação por telefone, a utilização de energia elétrica e a coleta domiciliar de lixo, outras não podem ser repartidas em unidades específicas de interesses. É o caso do direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, da segurança pública, dos serviços de consulados e de embaixadas, do exercício do poder de polícia ou até o desempenho das funções típicas de estado, resumidas nas funções dos poderes executivo, legislativo e judiciário.

No primeiro caso, o princípio do benefício não desafia a teoria em razão de sua lógica simples, o usuário dos serviços é instado a pagar um valor equivalente à fração de serviço de que usufrui. A dificuldade reside em tentar acomodar a tese do benefício em se tratando de atividades indivisíveis, das quais não se consegue extrair um valor por unidades utilizadas pelos cidadãos. Essa dificuldade, não considerada anteriormente pela tese do benefício, abriu margem para outra teoria disposta a explicar o compartilhamento justo da despesa pública, o que, visto sob o prisma da tributação,

¹⁹⁹ MUSGRAVE, 1976, p. 96.

²⁰⁰ LAPATZA, 2007, p. 17.

significa a distribuição justa da carga tributária. Cada indivíduo, pois, passaria a ser obrigado a pagar os custos com as atividades indivisíveis de acordo com a sua capacidade econômica.²⁰¹

Assim, iniciou-se a argumentação sobre a “capacidade contributiva”, ou a “capacidade de pagar”, como o princípio é conhecido na economia.²⁰² Musgrave esclarece que a noção da capacidade de pagar está entrelaçada com o fundamento de que a tributação deve ser justa e isso não decorreu necessariamente de uma evolução da teoria do benefício.²⁰³ Informa que mesmo antes do desenvolvimento desta última tese, um ensaio de Guicciardini, publicado no século XVI, apontava para a necessidade da “faculdade de pagar” tributos, outro nome dado à capacidade de pagar.²⁰⁴ No final século seguinte, John Stuart Mill pontificou que a tributação deve se unir à ideia de bem-estar e a distribuição da carga tributária para sustentar as despesas com essa atividade deveria se fundar na equidade. Esta, por sua vez, seria definida como a necessidade de que os contribuintes deverão suportar um “sacrifício igual” para o pagamento de tributos.²⁰⁵

Musgrave explica que a locução “sacrifício igual” sugere o axioma de que todos são iguais perante a lei, levando ao entendimento de que em todos os assuntos governamentais a igualdade é o princípio básico, o que não seria diferente em assuntos de tributação. Aludindo ao pensamento de Mill, Musgrave assevera que igualdade tributária quer dizer “igualdade de sacrifícios”. Assim, o princípio da “capacidade de pagar” assumiu características subjetivas no exato ponto em que seria necessário definir a justa distribuição das quotas tributárias de modo que todos possam contribuir para o bem comum, incorrendo em igual sacrifício.²⁰⁶ A tese do igual sacrifício ultrapassou o argumento do financiamento do bem-estar a ponto de se entrelaçar com o problema da distribuição da renda. Além disso, do ponto de vista histórico, a capacidade de pagar esteve sempre atrelada à propriedade. Com o desenvolvimento da indústria no século XIX, o foco da capacidade contributiva passou a ser a renda e, contemporaneamente, são muitas as indagações sobre o conceito de renda, especialmente sobre o que constitui o mínimo existencial, se este, por exemplo, inclui ou não o lazer. A capacidade de pagar

²⁰¹ LAPATZA, 2007, p. 17-18.

²⁰² “A justa distribuição da carga tributária pode ser realizada mediante a aplicação de dois princípios: o princípio do benefício (ou da equivalência) e o princípio da capacidade contributiva (MUSGRAVE & MUSGRAVE, 1980, p. 178-189 e HALLER, 1981, p. 132-4)”. Cf. LAGEMANN, 2012, p. 60.

²⁰³ MUSGRAVE, 1976, p. 123-153.

²⁰⁴ Ibid., p. 124.

²⁰⁵ Ibid., loc. cit.

²⁰⁶ MUSGRAVE, op. cit., p. 125.

seria medida mais propriamente a partir dos ganhos da pessoa ou pelo que consome. Igualmente, caso se admita que a renda decorre do acréscimo patrimonial, fica sempre a indagação do que pode ou não ser deduzido como despesa para se obter o verdadeiro valor do acréscimo patrimonial. Questões relacionadas à distribuição de lucros das sociedades mercantis, inclusive distribuição de dividendos no exterior são outra preocupação das doutrinas modernas sobre a renda e, conseqüentemente, a distribuição equitativa do ônus tributário.

Independentemente de sua linha evolutiva e das questões complexas sobre a renda – eixo para o qual se dirigiu o princípio da capacidade contributiva – vê-se que, no fundo, subsiste uma interseção indissociável entre a capacidade de pagar e a teoria do benefício. Trata-se da relação entre a renda e o benefício obtido com as atividades públicas ou a vantagem advinda com a proteção oferecida pelo estado. Ferreiro Lapatza explica o seguinte:

De fato, diante da impossibilidade de determinar a vantagem que cada indivíduo recebe da satisfação, pelo Estado, das necessidades indivisíveis (para, de acordo com a vantagem recebida, fixar o tributo a pagar), os teóricos da equivalência [teoria do benefício] passaram a defender a tese de que seria preciso supor que, em situações normais, cada indivíduo obtém, da satisfação pelo Estado das necessidades públicas indivisíveis, uma vantagem ou utilidade proporcional à renda que recebe ou à riqueza que possui. Diz-se que o rico, por exemplo, utiliza mais os serviços de proteção à propriedade do que aquele que nada possui. Assim, também por meio desta forma de entender a teoria do consumo, defende-se a ideia de que cada qual deve pagar os impostos segundo sua capacidade econômica.²⁰⁷

Essa percepção teórica levou à aceitação da capacidade de pagar como solução ao difícil problema da justa distribuição da carga tributária. A diferença entre o princípio do benefício e o da capacidade de pagar reside na característica inerente ao último princípio, de que os contribuintes são instados a pagar os tributos em razão de suas capacidades econômicas, independentemente da utilidade ou do benefício que obtenham dos bens ou serviços públicos oferecidos.

²⁰⁷ LAPATZA, 2007, p. 18.

1.6.3 Teorias da equidade horizontal e vertical

A igualdade na tributação – berço do princípio da capacidade de pagar, conforme foi visto – é desdobrada em duas modalidades de equidade, as quais são fundamentais à compreensão da capacidade contributiva e, por conseguinte, ao entendimento adequado da progressividade. Trata-se das noções de “equidade horizontal” e “equidade vertical”. De acordo com Miguel Delgado Gutierrez, “a equidade horizontal requer que contribuintes em idênticas situações sejam tributados identicamente”.²⁰⁸ E acrescenta:

O princípio da equidade horizontal refere-se ao tratamento relativo dos indivíduos. Pessoas com rendas iguais devem ser tratadas igualmente, independentemente de suas fontes de renda. Em suma, os impostos devem ser iguais para pessoas que ocupam posições iguais na escala de renda.²⁰⁹

José Maurício Conti explica que a equidade horizontal está atrelada à capacidade contributiva, sendo obtida por meio de impostos proporcionais, isto é, os que são calculados mediante alíquotas constantes para as diversas bases de cálculo possíveis.²¹⁰ Presume-se que as pessoas com a mesma capacidade de contribuição sofrem o mesmo sacrifício ou são obrigadas a renunciar a mesma utilidade marginal de renda (acréscimo de renda) quando são tributadas com o mesmo montante de impostos. Dessa forma, conclui José Maurício Conti:

Assim, as pessoas com a mesma renda, ao pagarem os mesmos impostos, sofrem o mesmo sacrifício (ou abrem mão da mesma utilidade). É suficiente que se instituam impostos proporcionais à capacidade econômica de cada contribuinte para que se tenha a equidade horizontal.²¹¹

A equidade vertical, quando aplicada ao direito tributário, é mais complexa e se aproxima apropriadamente de um ideal de tributação justa. Segundo Miguel Gutierrez, a equidade vertical “requer que um maior ônus fiscal recaia sobre pessoas que estejam mais habilitadas a suporta-lo”.²¹² Assim, prossegue o autor:

²⁰⁸ GUTIERREZ, Miguel Delgado. **O imposto de renda e os princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade**. São Paulo. Originalmente apresentada como tese de doutorado, Universidade de São Paulo, 2009, p. 54.

²⁰⁹ *Ibid.*, loc. cit.

²¹⁰ CONTI, 1996, p. 73.

²¹¹ *Ibid.*, p. 74.

²¹² GUTIERREZ, 2009, p. 54-55.

O ônus tributário deve ser diferente para pessoas em distintas situações, de sorte que um ônus proporcionalmente maior recaia sobre os que estão melhor capacitados a arcar com ele. Em suma, os impostos devem ser desiguais para pessoas com rendas diferentes.²¹³

José Maurício Conti esclarece que a equidade vertical poderá se apresentar de três maneiras e, de acordo com cada uma delas, os resultados da tributação poderão ser diferentes do ponto de vista da distribuição da carga fiscal.²¹⁴ Exatamente em razão dessa peculiaridade, a equidade vertical se presta mais adequadamente aos fins de uma tributação equitativa.

Na modalidade vertical, a equidade poderá ser “proporcional”, “menos que proporcional” e “mais que proporcional”. Na primeira modalidade, eventual aumento de tributação sobre a renda do contribuinte permanece constante na relação entre o tributo e a capacidade contributiva. Isto porque, o montante de tributo se eleva na mesma medida em que a renda aumenta (divisão proporcional da carga tributária). Quando se tratar de equidade menos que proporcional, conforme a renda diminui, aumenta a quantidade de tributo paga pelo contribuinte (divisão regressiva da carga tributária). No caso da equidade mais que proporcional, a quantidade de tributo aumenta mediante o aumento da renda (divisão progressiva da carga tributária).²¹⁵

A escolha de uma ou de outra modalidade de equidade vertical é uma decisão política que se reflete no ordenamento jurídico. Liam Murphy e Thomas Nagel abordam o tema com uma diferença sutil. Explicam que a equidade vertical se diferencia da equidade horizontal, em razão dos destinatários das “exigências da justiça”. A equidade vertical, concentra “as exigências da justiça quanto ao tratamento tributário de pessoas com níveis diversos de renda (ou de consumo, ou de qualquer que seja a base tributária)”.²¹⁶ Na equidade horizontal, as mencionadas exigências da justiça se destinam a pessoas com renda iguais. No direito tributário brasileiro essa ideia de justiça visando observar as diferenças de renda individuais consta do próprio texto constitucional. Conforme o artigo 153, § 2º, I da Constituição Federal, o Brasil escolheu para o imposto sobre a renda o sistema de “equidade mais que proporcional”, que fundamenta a técnica da progressividade. Outros tributos diretos poderão também conter alíquotas progressivas revelando-se, pois, equitativos na forma mencionada, como é o caso do IPTU e do ITR.

²¹³ GUTIERREZ, 2009, p. 55.

²¹⁴ CONTI, 1996, p. 74.

²¹⁵ Ibid., loc. cit.

²¹⁶ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 18.

Hercules Boucher informa que o sistema brasileiro do imposto de renda é denominado de “progressão por partes” ou “por seções”.²¹⁷ Isso significa que a lei define os montantes de renda por faixas (seções) para as quais correspondem as alíquotas progressivas.

É importante ressaltar que a escolha entre proporcionalidade e progressividade não é desprovida de respaldo nas relações econômicas que dão suporte à tributação. Note-se que por trás de todas essas considerações pesa o pressuposto de que os tributos são exigidos para atender às finalidades públicas e o montante de tributo arrecadado deve guardar relação com essas prioridades. A escolha de um modelo progressivo de tributação, embora se aproxime de um conceito de justiça idealmente desejado, não poderá se divorciar das exigências de equilíbrio das contas públicas, pois, caso contrário, as consequências poderão ser o desbalanceamento da economia pública no presente e a difícil solução desse problema no futuro. Não é o momento de se apresentarem alternativas ou soluções sobre este intrincado tema e nem é a minha pretensão nesta tese apresentar respostas de natureza econômica sobre este ponto. Sabe-se que qualquer discussão em torno da distribuição equitativa dos ônus tributários passa necessariamente por questionamentos, senão de ordem ideológica sobre liberalismo, socialismo ou social democracia, ao menos remete a investigações no campo da gestão do gasto público e do tamanho do estado. Como preconiza Lagemann: “também nos anos recentes aumentaram as medidas de explicitação dos custos de financiamento dos bens e serviços públicos por meio do sistema tributário...”²¹⁸

A presente pesquisa pertence à seara do direito e se preocupará em demonstrar argumentos jurídicos que possam levar ao consenso de uma matriz tributária justa ou pretensamente equitativa. No momento, quis somente demonstrar que as equidades horizontal e vertical servem de substrato teórico aos institutos tributários ora em análise, quais sejam, a proporcionalidade, a regressividade e a progressividade.

Fixados esses conceitos básicos, entendo ser possível iniciar a demonstração da matriz tributária atual com fundamento em estatísticas e se iniciar a caminhada rumo à conclusão de como devem ser empregados os vocábulos justiça e equidade na tributação, o que será objeto de análise da Parte III. Antes, entretanto, será necessária a exposição de indicadores da matriz tributária brasileira que revelam diversos pontos discutíveis, especialmente a respeito da ênfase da tributação sobre o consumo e os

²¹⁷ BOUCHER, Hercules. **Conceitos e categorias de direito tributário**: imposto de renda. 2ª ed. Rio de Janeiro: Livraria Freitas Bastos S.A, 1955, p. 254.

²¹⁸ LAGEMANN, 2012, p. 59.

efeitos econômicos e jurídicos relativos à regressividade. Estes e outros elementos importantes que conformam a matriz tributária atual serão desenvolvidos na próxima parte.

PARTE II

2 Estrutura atual da matriz tributária brasileira e suas origens

Na primeira parte da tese distingui dois conceitos relevantes ao desenvolvimento desta pesquisa, quais sejam, o que se deve entender por “sistema tributário” nacional e “matriz tributária” brasileira. Alguns institutos largamente mencionados, tanto para comentar quanto para criticar a matriz tributária foram igualmente analisados e conceituados. Foi o caso da capacidade contributiva, equidade, progressividade, proporcionalidade etc., ainda que esses conceitos tenham que reaparecer na Parte III da tese para serem aplicados nas pretensões de justiça e equidade tributárias.

Nesta segunda parte necessito expor o problema que motiva a construção da tese, eis que diversos indicadores oficiais e trabalhos de pesquisa de referência, alegam que o modelo de tributação brasileiro é injusto, iníquo e ineficiente. Conforme esclarecido, a tese se dedica ao exame dos vocábulos justiça e equidade na matriz tributária. Em que pese sua importância na linguagem da tributação, o termo “eficiência”, de origem predominantemente econômica, não será analisado detalhadamente por se desviar dos sentidos jurídicos que as expressões justiça e equidade abrangem.

Esta pesquisa científica, além de estudar a estrutura e finalidade da matriz tributária, tem igualmente por escopo definir melhor os conceitos de justiça e equidade na tributação, pois sua imprecisão contribui para a sensação coletiva de tolerância com o problema e para uma suposta impossibilidade ou imensa dificuldade de solução. Afinal, se a matriz tributária é injusta ou iníqua, a vagueza de significado dessas expressões pode levar tanto quem lida profissionalmente com tributação, quanto os contribuintes, a não separarem de forma adequada onde se situa a injustiça e a iniquidade do sistema. Sem prejuízo dos conceitos demarcados na Parte I, esta tese fará também um esforço de argumentação para explicar o local em que cada um desses termos melhor se encaixa na matriz de tributação.

Para se chegar a essa conclusão é fundamental que se aborde, na sequência dos pactos terminológicos, o problema que provoca a concepção de uma tese jurídica voltada analiticamente a enfrentar a temática da justiça e da equidade na tributação. Daí por que dedicarei mais do que a primeira metade desta Parte II com a demonstração de indicadores que revelam as entranhas e os contornos da carga tributária do país. Serão analisados os eixos fiscais da matriz tributária, que são os tributos sobre consumo, renda

e patrimônio e algumas implicações econômicas e jurídicas das escolhas tributárias no Brasil. Na sequência, exporei o problema central da tese, conhecido ampla e vulgarmente como “iniquidade” da matriz tributária brasileira. Trata-se da relação da tributação da renda em relação ao consumo e como essa relação impacta nas rendas das famílias mais pobres e nas mais ricas. As estatísticas e estudos especializados apontam para uma sobrecarga desproporcional de tributos sobre as pessoas com menores rendimentos do que nas mais abastadas. Finalizada essa descrição de números, dados e estatísticas percorrerei um breve esboço na história da tributação do Brasil.

Sobre este último ponto, o foco principal e que renderá o maior número de argumentos será o período dos anos sessenta em que o país passou por uma reforma tributária sistêmica, que concedeu os alicerces da matriz tributária atual. Nessa parte referente às origens da matriz tributária, não farei um exame acurado dos fatos históricos, pois esta tese não se dedica aos meandros da história da tributação no Brasil, por mais que esse assunto seja sedutor. Os relatos históricos selecionados prestam-se mais a demonstrar o desenvolvimento da matriz tributária brasileira em seus contextos econômico e político nos períodos mais relevantes. Isso indica que não entrarei nos detalhes de cada passagem histórica por razões metodológicas, mas é importante que se fixe o entendimento de que uma matriz tributária reflete momentos econômicos e políticos porque passaram e passam os países, razão pela qual a matriz tributária não é uma abstração.

2.1 Indicadores tributários históricos

Neste subitem adotarei uma metodologia de abordagem menos descritiva de fatos históricos, porém mais estatística dos indicadores que compõem a matriz tributária a partir de determinado momento da história do país. Essa retrospectiva tem sua utilidade porque serve de comparação do comportamento da matriz tributária no passado e no presente, permitindo algumas conclusões sobre o tipo de estado da atualidade e de outrora, e se a matriz tributária recebeu influência dos movimentos políticos anteriores.

Adotarei como referência temporal para essa parte histórica, os dados gerais da matriz tributária brasileira no século XX. De 1990 até 2014 considerarei como a fase contemporânea da matriz tributária, ainda que este corte temporal seja apenas uma estratégia didática que adoto nesta pesquisa. É importante considerar, entretanto, que o

balanço de vinte e cinco anos permite dar uma visão mais abrangente do comportamento dos indicadores da carga tributária brasileira, com vistas a enxergar se houve variações profundas na matriz tributária em um quarto de século. Além disso, a partir de 1990, a economia passa a receber, na carga tributária, os efeitos práticos dos compromissos sociais assumidos pelo país com a Constituição de 1988. Consigne-se também que recuar até 1990 facilita a análise por meio de quinquênios. Isso é o bastante para se considerar o marco do que chamo de fase contemporânea da matriz tributária brasileira. Na etapa histórica, utilizarei como referência estatística os indicadores levantados pelo IBGE.²¹⁹ Na fase contemporânea, o referencial serão os dados da Receita Federal do Brasil – RFB, citados oportunamente.

De um modo geral, de 1901 até 1945 (último ano do Estado Novo), a carga tributária brasileira estava centralizada na arrecadação dos tributos sobre as importações. O montante anual de tributação sobre o comércio exterior em 1901 foi de 162.094 (contos de réis: 1:000\$000) e em 1945, registrou-se 1.026.039 (milhares de cruzeiros: Cr\$ 1.000). Nos mesmos anos, o imposto sobre indústria somou os seguintes montantes: 1901: 31.566 (contos de réis: 1:000\$000); 1945: 2.832.166 (milhares de cruzeiros: Cr\$ 1.000). Nota-se no ano de 1945 que a arrecadação do imposto sobre bens industrializados foi maior do que o imposto de importação. Realmente, a partir de 1942 a arrecadação tributária sobre produção industrial (consumo de bens) inicia uma curva de crescimento presente até os dias de hoje.

No tocante à tributação sobre a renda, observe-se que sua arrecadação iniciou em 1924, registrando nesse ano 23.765 (contos de réis: 1:000\$000) e em 1945, o montante arrecadado foi de 2.349.784 (milhares de cruzeiros: Cr\$ 1.000). A tributação sobre operações financeiras, em 1901 somou 19.340 (contos de réis: 1:000\$000) e 865.602 (milhares de cruzeiros: Cr\$ 1.000), em 1945.

Em 1946 a arrecadação de tributos sobre atividade industrial praticamente dobra em relação ao ano anterior, registrando 4.008.862 (milhares de cruzeiros: Cr\$ 1.000), enquanto a cobrança de tributos sobre o comércio exterior, cresceu pouco mais de 1%, ficando em 1.404.033 (milhares de cruzeiros: Cr\$ 1.000). A cobrança de imposto de renda se manteve na média, resultando em 2.751.221 (milhares de cruzeiros: Cr\$ 1.000).

Essas estatísticas comprovam o dado histórico de que a matriz tributária brasileira se modificou com avanço da industrialização, passando a tributar mais o

²¹⁹ IBGE. **Estatísticas do século XX**. Rio de Janeiro, 2006. CD-ROM.

consumo do que a renda, se forem juntados todos os tributos que incidem sobre aquela atividade. Exemplo disso são os montantes arrecadados de 1946 em diante. Em 1966, a arrecadação de impostos sobre a importação atingiu 415.769.251 (milhares de cruzeiros: Cr\$ 1.000) e o imposto de renda alcançou o montante de 1.339.405.025 (milhares de cruzeiros: Cr\$ 1.000). A arrecadação sobre a indústria registrou novamente quase o dobro da arrecadação de imposto de renda 2.214.958.669 (milhares de cruzeiros: Cr\$ 1.000).

Nos anos setenta e início dos oitenta, a tributação sobre a renda atingiu um vertiginoso crescimento, iniciado em 1972 e que culminou, em 1985 com o seguinte montante arrecadado: 58.177.010.000 (milhares de cruzeiros: Cr\$ 1.000). A Tributação sobre a indústria e importação, por sua vez, somaram, respectivamente: 23.973.867.000 e 5.199.433.000 (milhares de cruzeiros: Cr\$ 1.000). Em 1989, com os cortes de zeros da moeda e alteração para Cruzados Novos, o imposto de renda arrecadou 48.177.177 para 25.756.549 (IPI) e 4.976.921 (importação), cálculo feito em milhares de cruzados novos (NCz\$ 1.000).

As estatísticas apresentadas servem tão somente para demonstrar a elevação da arrecadação sobre renda e indústria em valores macros. Na atualidade, a relação da tributação entre consumo, renda e propriedade possui metodologia diferente, porquanto no rol de cada grupo de tributação ingressam diversos impostos e contribuições, especialmente depois da EC 18, de 1965, que redesenhou a competência tributária, de modo que muitos tributos, antes da alçada dos Estados, passaram para a União. Igual raciocínio deve ser empregado para a Constituição de 1988, uma vez que ampliou o número de contribuições sociais, algumas delas pesando sobre a tributação do consumo. Em síntese, nesta subseção a intenção foi demonstrar que a arrecadação tributária cresceu como um todo, mas a tributação sobre o consumo, proporcionalmente, aumentou mais, se forem juntados todos os tributos indiretos sobre essa atividade econômica.

2.2 Indicadores tributários contemporâneos

Conforme esclarecido, será considerado como matriz tributária contemporânea o período dos últimos vinte e cinco anos e a metodologia e indicadores serão os publicados nos relatórios da Receita Federal do Brasil – RFB. Primeiramente, é

importante esclarecer os conceitos de Arrecadação Tributária Bruta (ATB) e Carga Tributária Bruta (CTB). De acordo com a publicação:

Arrecadação Tributária Bruta (ATB): representa o total de tributos e contribuições arrecadados nas três esferas da administração pública (União, Estados e Municípios), sendo também indicado como percentagem do Produto Interno Bruto do País.

Carga Tributária Bruta (CTB): difere da ATB, por deduzir do total de tributos e contribuições arrecadados as restituições, retificações de pagamento e incentivos fiscais, relativos à receita administrada pela Secretaria da Receita Federal. Além disso, trabalha-se com o conceito líquido das Contribuições para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço, compensando os valores arrecadados com os saques efetuados pelos beneficiários.²²⁰

A partir de 1996 a Receita Federal alterou a terminologia a fim de contornar eventuais controvérsias sobre a natureza tributária das contribuições sociais, econômicas e para o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço – FGTS, as quais integravam o cálculo da Arrecadação Tributária Bruta (ATB). Assim, a ATB passou a ser chamada de Carga Fiscal Bruta (CFB), adequando-se a terminologia à linguagem orçamentária. A denominação Carga Tributária Bruta (CTB) foi alterada para Carga Fiscal Líquida (CFL), ajustando-se à distinção financeira entre valores “brutos” e “líquidos”. Posteriormente, o órgão alterou outra vez a terminologia e passou a considerar que a Carga Tributária Bruta (CTB), “é definida como a razão entre a arrecadação de tributos e o PIB nominal a preços de mercado, ambos considerados em termos nominais”.²²¹ Para uniformizar a terminologia, adotarei em todo o período esta última nomenclatura e seu respectivo conceito, por entender que são de mais fácil assimilação e amplamente conhecidos. Assim, Carga Tributária Bruta significará a soma de todos os tributos arrecadados por todas as unidades federadas, independentemente da espécie tributária, nela se incluindo contribuições sociais e econômicas e as destinadas ao Sistema S. Neste último caso, apesar de tais contribuições serem repassadas às entidades que compõem o mencionado sistema, a cobrança tem caráter compulsório e natureza tributária, razão pela qual deve ingressar no cômputo da Carga Tributária Bruta. Também para simplificar a leitura, utilizarei a sigla CTB para Carga Tributária Bruta.

²²⁰ Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil>>. Acesso em: 15 fev. 2016.

²²¹ Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2007/view>>. Acesso em 15 fev. 2016.

As duas décadas e meia serão divididas em quinquênios para facilitar a análise e serão demonstrados dados gerais, isto é, a CTB do conjunto de cada cinco anos, em moeda nacional, observando-se as substituições de moeda que ocorreram no período.²²² Será também demonstrado o percentual de participação de cada tributo no Produto Interno Bruto - PIB do respectivo ano e na CTB. Ponto muito importante na análise são os valores relativos à arrecadação de tributos diretos e indiretos, em razão de suas respectivas repercussões nos debates sobre equidade e iniquidade da matriz tributária, capacidade contributiva e justiça tributária. Adotarei o critério definido pela RFB, o qual está aderente ao conceito de tributação direta e indireta assumido nesta tese. São considerados “tributos diretos” aqueles em que o seu ônus econômico não é transferido para terceiros, repercutindo unicamente sobre o contribuinte; nos tributos indiretos, ao contrário, sua repercussão econômica é transferida pelo contribuinte de direito até ser suportada pelo contribuinte de fato. Este tipo de tributação está presente nas relações de consumo de bens e serviços. Não foram considerados nas tabelas referentes a tributos diretos e indiretos, os cálculos dos valores de IPMF (até 1994) e de CPMF (a partir de 1997), em razão da dificuldade em se fazer essa discriminação, levando-se em consideração que tais contribuições incidiam sobre movimentações bancárias de pessoas físicas ou jurídicas, e neste último caso, com ou sem finalidade lucrativa.

A partir de 2002, as Contribuições Sociais para o Salário Educação e para o Sistema S passaram a ter seus valores e percentuais individualizados nos levantamentos da RFB. Antes, tais contribuições eram consideradas como “demais contribuições”, o que

²²² A Medida Provisória nº 168, de 15.03.1990 (D.O.U. de 16.03.90), convertida na Lei nº 8.024, de 12.04.1990 (D.O.U. de 13.04.90), restabeleceu a denominação CRUZEIRO para a moeda, correspondendo um cruzeiro a um cruzado novo. Ficou mantido o centavo. A mudança de padrão foi regulamentada pela Resolução nº 1.689, de 18.03.1990, do Conselho Monetário Nacional. Exemplo: NCz\$ 1.500,00 (um mil e quinhentos cruzados novos) passou a expressar-se Cr\$ 1.500,00 (um mil e quinhentos cruzeiros). A Medida Provisória nº 336, de 28.07.1993 (D.O.U. de 29.07.93), convertida na Lei nº 8.697, de 27.08.1993 (D.O.U. de 28.08.93), instituiu o CRUZEIRO REAL, a partir de 01.08.1993, em substituição ao Cruzeiro, equivalendo um cruzeiro real a um mil cruzeiros, com a manutenção do centavo. A Resolução nº 2.010, de 28.07.1993, do Conselho Monetário Nacional, disciplinou a mudança na unidade do sistema monetário. Exemplo: Cr\$ 1.700.500,00 (um milhão, setecentos mil e quinhentos cruzeiros) passou a expressar-se CR\$ 1.700,50 (um mil e setecentos cruzeiros reais e cinquenta centavos). A Medida Provisória nº 542, de 30.06.1994 (D.O.U. de 30.06.94), instituiu o REAL como unidade do sistema monetário, a partir de 01.07.1994, com a equivalência de CR\$ 2.750,00 (dois mil, setecentos e cinquenta cruzeiros reais), igual à paridade entre a URV e o Cruzeiro Real fixada para o dia 30.06.94. Foi mantido o centavo. Como medida preparatória à implantação do Real, foi criada a URV - Unidade Real de Valor - prevista na Medida Provisória nº 434, publicada no D.O.U. de 28.02.94, reeditada com os números 457 (D.O.U. de 30.03.94) e 482 (D.O.U. de 29.04.94) e convertida na Lei nº 8.880, de 27.05.1994 (D.O.U. de 28.05.94). Exemplo: CR\$ 11.000.000,00 (onze milhões de cruzeiros reais) passou a expressar-se R\$ 4.000,00 (quatro mil reais). Disponível em: < <http://financeone.com.br/moedas/historico-de-moedas-brasileiras/>>. Acesso em 18 fev. 2016.

impediu sua inserção nos quadros dos quinquênios anteriores. Classifiquei ambas as contribuições no rol dos tributos indiretos. Também do ano de 2002 em diante, passa a compor o cálculo dos tributos indiretos a CIDE – Combustíveis, tributo instituído pela Lei 10.336, de 2001. No caso do salário-educação e sistema S, tais exações são exigidas das empresas, representando custos permanentes da produção e do consumo de bens e de serviços, razões que levam à sua classificação como tributo indireto. Quanto a CIDE – Combustíveis – assim como o ICMS – compõe os custos dos combustíveis e derivados do petróleo e do álcool, tendo seus valores repassados para os consumidores finais. Por esse motivo foi igualmente considerada tributo indireto. Assim, os quadros e tabelas abaixo discriminam os principais tributos que influenciam de forma relevante na carga tributária de tributos diretos e indiretos, independentemente da unidade federada titular de sua receita.

QUADRO DE TRIBUTOS

TRIBUTOS DIRETOS	TRIBUTOS INDIRETOS
IR	ICMS
IOF (P. FÍSICA)	IPI
ITR	ISS
INSS	COM. EXTERIOR
CSLL	IOF (P. JURÍDICA)
IPTU	COFINS
ITBI	PIS/PASEP
ITCD	SALÁRIO EDUCAÇÃO
IPVA	SISTEMA S
	CIDE - COMBUSTÍVEIS

Para o período de 1990 a 1995, a RFB distinguiu o Imposto sobre Operações Financeiras – IOF em diretos e indiretos, utilizando uma metodologia presumida de cálculo, com base em sua incidência sobre operações com pessoas físicas e jurídicas. Assim, considera que 60% da receita do mencionado imposto ingressam no campo da tributação direta e os 40% restantes pertencem ao campo dos tributos indiretos. A partir de 1996, não fica claro se a RFB alterou o critério, uma vez que deixou de informar em tabela própria os montantes de tributos diretos e indiretos. Para manter a trajetória histórica dos dados, considerarei a divisão das mencionadas proporções nas demais tabelas.

As tabelas referentes aos cinco quinquênios foram elaboradas pelo autor com base nas informações da Receita Federal do Brasil.²²³ Também com base nos estudos e estatísticas desse órgão desenvolvi comentários sobre os pontos mais salientes dos cenários econômico e fiscal de cada quinquênio.

TABELA 1
CARGA TRIBUTÁRIA BRUTA EM RELAÇÃO AO PIB

ANO	TOTAL ARRECADADO	CARGA TRIBUTÁRIA (% DO PIB)	TRIBUTOS DIRETOS (% DO PIB)	TRIBUTOS INDIRETOS (% DO PIB)
1990	Cr\$ 8.917.385	29,75	11,98	15,03
1991	Cr\$ 37.692.986	24,00	8,90	12,21
1992	Cr\$ 431.877.948	25,39	9,88	12,55
1993	CR\$ 9.722.489	25,17	10,76	12,20
1994	R\$ 102.977	28,96	10,49	13,63
1995	R\$ 187.948	28,56	11,73	13,75

Fonte: RFB

Valores em milhões de moeda corrente

Legenda das moedas: Cr\$ = Cruzeiro; CR\$ = Cruzeiro Real; R\$ = Real

Tabela elaborada pelo autor

A tabela 1 demonstra o total de tributos arrecadados em todo o país, incluindo estados e municípios, em valores correntes à época. Nota-se que em 1991 houve um crescimento de mais de 400% do total de tributos arrecadados em relação ao ano anterior e superior a 1000% no ano posterior. Isso se deve à inflação do período, que em 1990 registrou um percentual acumulado de 1.476,56% e em 1991 ficou na marca de 480,2% e no ano seguinte atingiu a marca de 1.158%. A diferença de valores no ano de 1993 se deve à substituição da moeda Cruzeiro pelo Cruzeiro Real, com o corte de três zeros e inflação acumulada de 2.780,6%. Em julho de 1994 entra em vigor o Plano Real. Os preços, que desde fevereiro daquele ano estavam fixados em Unidade Real de Valor – URV são convertidos para real, mantendo-se a paridade e isso explica a diferença de valores entre 1994 e o ano anterior. Apesar da implantação do real, no ano de 1994 a inflação registrou o percentual acumulado de 1.093,8%. A partir de 1995 a moeda se estabiliza e a inflação inicia seu processo de queda, registrando a marca de 14,7% nesse ano.

A tabela traz também o percentual da carga tributária em relação ao PIB, isto é, do total da riqueza produzida no país, no quinquênio, a média de valores

²²³ Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil>>. Acesso em: 18 fev. 2016.

arrecadados em tributos foi de 26,97%. A relação da carga tributária com o PIB é um dos cálculos mais frequentes para medir o impacto da tributação sobre a produção de um país.

Em seguida, a Tabela demonstra os percentuais de tributos indiretos e diretos também em relação ao PIB, evidenciando que os tributos indiretos, na média para o período, somaram 24% a mais do que os tributos diretos. É importante registrar que os valores indicados acima são aproximados, uma vez que nos anos de 1991 e 1994 não há registros do montante arrecadado de IPTU, ISS e ITBI.

Os cálculos acima revelam que já no último quartel de século, os tributos indiretos correspondiam à maior parte dos tributos recolhidos no Brasil.

TABELA 2
PARTICIPAÇÃO RELATIVA DOS TRIBUTOS SOBRE A CTB

TRIBUTOS DIRETOS	1990	1991	1992	1993	1994	Em % 1995
IR	15,56	14,52	15,20	15,37	12,82	15,11
INSS	18,10	19,33	18,66	20,71	18,10	18,70
IOF (60%)	2,86	1,55	1,50	1,92	1,40	1,03
CSSL	1,91	1,20	2,89	3,06	3,16	2,99
IPVA	0,64	0,34	0,55	0,52	0,71	1,31
IPTU	0,80			0,84		1,35
ITBI	0,36		0,04	0,20		0,44
ITR		0,01	0,03	0,01	0,05	0,09
ITCD		0,02	0,08	0,07	0,10	0,09
TOTAIS	40,23	36,97	38,95	42,70	36,34	41,11

TRIBUTOS INDIRETOS	1990	1991	1991	1993	1994	Em % 1995
ICMS	28,46	28,64	27,22	24,25	24,98	25,11
IPI	8,57	9,30	9,41	9,69	7,38	7,15
C. EXTER	1,40	1,83	1,61	1,77	1,75	2,60
COFINS	5,42	5,62	3,99	5,31	8,37	7,81
PIS/PASEP	4,04	4,46	4,29	4,52	3,66	3,14
IOF (PJ 40%)	4,76	2,58	2,51	3,21	2,33	1,71
ISS	0,75		1,91	1,65		1,65
TOTAIS	53,40	52,43	50,94	50,40	48,47	49,17

A Tabela 2 tem a finalidade de demonstrar em percentuais a carga de tributos diretos e indiretos sobre o montante total de tributos arrecadados em todo o território nacional, a chamada de Carga Tributária Bruta (CTB). Com relação aos tributos

IPTU, ITBI e ISS, todos de competência dos municípios, nos anos de 1991 e 1994 não se tem registro dos valores arrecadados, razão pela qual o quadro está em branco. Isso, no entanto, não inverte o resultado final, uma vez que os valores históricos para os tributos em questão não são expressivos.

Observa-se na Tabela 2 que o comportamento dos tributos confirma com muito mais ênfase do que os resultados obtidos com a Tabela 1 (relação da CTB contra o PIB), que a arrecadação de tributos indiretos é relevantemente superior à arrecadação dos tributos diretos. No quinquênio, o montante de tributos indiretos arrecadados ficou em média 29,33% acima do montante de tributos diretos arrecadados. Dito de outro modo, aproximadamente um terço da CTB corresponde somente à diferença a maior de valores arrecadados de tributos indiretos sobre os diretos.

É importante registrar que o ICMS, de competência dos estados, isoladamente, corresponde, em média, a 26,44% do total de tributos indiretos arrecadados no país. Isso comprova ser o ICMS o tributo de maior onerosidade sobre o consumo de bens, inclusive energia elétrica e serviços específicos (transporte interestadual, intermunicipal e comunicação).

Pode-se notar uma pequena diferença na soma dos totais da Tabela 2, de modo que o resultado final não atinge cem por cento. A explicação para isso é que foram considerados somente os valores percentuais dos tributos diretos e indiretos constantes do Quadro de Tributos acima. Mencionado quadro não relaciona tributos como taxas e outras contribuições, sem impacto relevante no conceito de tributos diretos ou indiretos. Portanto, para não se desvirtuar do foco da presente pesquisa, os valores e percentuais informados em ambas as tabelas se referem aos tributos considerados pelos levantamentos da RFB como diretos e indiretos, o que corresponde ao conceito adotado nesta tese para esses tipos de tributos.

Após 1995, a inflação se estabilizou e os montantes arrecadados passaram a manter trajetória muito aproximada. Para simplificar a análise, nos quinquênios seguintes será apresentada a tabela com os montantes de carga tributária em relação ao PIB ano a ano. Quanto a participação relativa dos tributos diretos e indiretos sobre a CTB, serão apresentados quadros resumidos com os percentuais anuais, sem a subdiscriminação de tributo por tributo.

TABELA 3
CARGA TRIBUTÁRIA BRUTA EM RELAÇÃO AO PIB

ANO	TOTAL ARRECADADO (MILHÕES R\$)	CARGA TRIBUTÁRIA (% DO PIB)	TRIBUTOS DIRETOS (% DO PIB)	TRIBUTOS INDIRETOS (% DO PIB)
1996	219.363,03	29,15	12,44	13,74
1997	240.987,13	27,81	11,29	14,53
1998	269.048,30	29,84	12,45	12,67
1999	306.258	31,87	12,69	14,48
2000	361.571	33,18	14,17	15,13
2001	406.865	34,36	13,02	15,83

Fonte: RFB
Tabela elaborada pelo autor

TABELA 4
PARTICIPAÇÃO RELATIVA DOS TRIBUTOS NA CTB

ANO	TRIBUTOS DIRETOS	TRIBUTOS INDIRETOS
1996	47,51	52,49
1997	43,73	56,27
1998	41,75	42,45
1999	39,79	44,44
2000	38,10	45,66
2001	37,89	46,08

Fonte: RFB
Em % anuais
Tabela elaborada pelo autor

As tabelas 3 e 4 demonstram a tendência de aumento da carga tributária geral em relação ao quinquênio anterior, embora no período de 1996 a 2001 tenha havido oscilações. Tomando-se como exemplo o ano de 1997, nota-se que a arrecadação caiu 0,25% em relação ao ano anterior, queda que se repetiu em 1999 e 2000, referente aos exercícios anteriores. A queda se explica pelo fato de o PIB de 1997 ter crescido em 3,68% para um crescimento da arrecadação de 2,73% em relação ao ano anterior. Essa diferença de crescimento da economia não acompanhada pela arrecadação fiscal fez a carga tributária total medida sobre o PIB descender. Ainda no ano de 1997 ocorreu um incremento significativo de receita tributária com a entrada em vigor da CPMF, aprovada

pela Emenda Constitucional nº 12, de 1996 e foi responsável por uma arrecadação de R\$ 6,9 bilhões, segundo dados da RFB.²²⁴

Em 1998, em virtude das crises econômicas no sudeste asiático e na Rússia, a economia brasileira foi sensivelmente afetada, registrando um crescimento do PIB de apenas 0,15% em relação a 1997. Apesar disso, a arrecadação fiscal teve um crescimento nominal de 7,02% sobre o ano anterior e crescimento real de 3,04% (descontando-se a inflação).

No ano de 1999 o aumento real da CTB foi de 2,20% em relação a 1998 contra uma variação positiva do PIB de 0,82% sobre o ano anterior. Cabe registrar que pela segunda vez na história da arrecadação dos tributos no Brasil, a carga tributária ultrapassou a marca de 30% do PIB. A primeira vez foi em 1990, com o Plano Collor, mas sob um contexto econômico muito diferente, especialmente em razão da inflação descontrolada (cerca 1.500% a.a.) e retração econômica verificada naquele exercício e nos anos seguintes.

É importante frisar que a carga tributária pode indicar os níveis de atuação do poder público, isto é, quanto maior a carga presume-se tanto maior deve ser a intervenção estatal. Dito de outro modo, considerando uma carga tributária de 30%, um terço do PIB é retido pelo estado para suas atuações que deverão se destinar ao atendimento do interesse público. É evidente que este comentário é realizado em tese e não visa aprofundar o debate sobre o nível de satisfação da população com os serviços públicos, o que demandaria outro tipo de análise empírica e que escapa, em parte, dos fins desta pesquisa.

Em 2000 a CTB mantém-se na marca dos 30% do PIB com um crescimento real de 9,26% em face de um aumento real do PIB de 4,46%. O dado interessante diz respeito à indústria que no ano anterior, por exemplo, apresentou retração, tendo sido o setor agropecuário o responsável pelos números positivos da economia. No ano 2000, o crescimento do PIB recebeu forte influência da indústria, que cresceu 5,01%, contra 3,85% para o setor de serviços e 3,02% no segmento agropecuário.

Em 2001, manteve-se a tendência de carga tributária em 30% do PIB com aumento real de receitas de 5,88% e crescimento real do PIB de 1,51%, resultado do aquecimento da economia nacional, motivado por macro fatores conhecidos desde 1994, quais sejam, controle da inflação e estímulo às exportações. Com a estabilização da

²²⁴ Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos>>. Acesso em 16 fev. 2016.

moeda provocada pelo controle da inflação, a economia real pode entrar em uma rota de crescimento estável, principalmente nos setores da agropecuária e indústria, fortalecendo-se, neste último caso, o mercado consumidor doméstico.

A Tabela 4 aponta a tendência de aumento da participação dos tributos indiretos sobre a CTB. No quinquênio em questão, a arrecadação de tributos indiretos ficou, em média, 15,12% acima da arrecadação de tributos diretos. Em relação ao quinquênio anterior essa diferença foi de 29%. Na média, a participação relativa dos tributos indiretos sobre a CTB entre os dois quinquênios registrou uma diferença de 6,06% a mais para o quinquênio de 1990 a 1995. Essa diferença a maior em favor do quinquênio anterior é explicada em grande parte pela Lei Complementar nº 87, de 1996 (Lei Kandir). Do início do segundo quinquênio em diante houve algumas desonerações de ICMS que certamente afetaram os resultados do período 1996-2001. Tais desonerações recaíram especialmente sobre a exportação de produtos semielaborados e aproveitamentos de créditos sobre bens de capital e energia elétrica.

TABELA 5
CARGA TRIBUTÁRIA BRUTA EM RELAÇÃO AO PIB

ANO	TOTAL ARRECADADO (MILHÕES DE REAIS)	CARGA TRIBUTÁRIA (% DO PIB)	TRIBUTOS DIRETOS (% DO PIB)	TRIBUTOS INDIRETOS (% DO PIB)
2002	473,84	35,86	14,32	16,52
2003	542.753	34,88	13,98	15,95
2004	634.390	35,91	13,99	16,77
2005	724.113	37,37	15,03	17,11
2006	795.011,09	34,23	13,59	15,61
2007	903.638,93	34,79	14,21	15,47

Fonte: RFB
Tabela elaborada pelo autor

TABELA 6
PARTICIPAÇÃO RELATIVA DOS TRIBUTOS NA CTB

ANO	TRIBUTOS DIRETOS	TRIBUTOS INDIRETOS
2002	39,95	46,13
2003	40,03	45,69
2004	39,00	46,36
2005	40,24	45,39
2006	39,75	45,59
2007	40,82	44,40

Fonte: RFB; em % anuais; tabela elaborada pelo autor

De um modo geral, a Tabela 5 demonstra que no quinquênio 2002 a 2007 a carga tributária manteve a tendência de ficar acima dos 30% em relação ao PIB, revelando, inclusive, expressivo crescimento da tributação sobre consumo e serviços. Em média, a pressão fiscal sobre o consumo (tributos indiretos) subiu 14,4% em relação ao quinquênio anterior. Sem prejuízo de outras análises, como o crescimento da economia no período, o aumento dos esforços governamentais na arrecadação fiscal e a unificação das Receitas Federal e Previdenciária, a inclusão das Contribuições ao Salário-Educação, do Sistema S e da CIDE-Combustíveis influenciou numericamente na elevação da carga fiscal da tributação indireta.

No tocante à Tabela 6, que relaciona os percentuais de tributos diretos e indiretos na arrecadação tributária total, diferentemente do que ocorreu com os indicadores relacionados ao PIB (Tabela 5), o percentual médio total no quinquênio 2002 a 2007 foi de 45,59% para os tributos indiretos e 47,89% em relação ao quinquênio anterior, revelando uma ligeira queda entre os períodos.

TABELA 7
CARGA TRIBUTÁRIA BRUTA EM RELAÇÃO AO PIB

ANO	TOTAL ARRECADADO (MILHÕES DE REAIS)	CARGA TRIBUTÁRIA (% DO PIB)	TRIBUTOS DIRETOS (% DO PIB)	TRIBUTOS INDIRETOS (% DO PIB)
2008	1.034.397,27	35,80%	15,50	16,49
2009	1.055.407,07	33,58%	14,79	14,88
2010	1.233.491,32	33,56%	14,42	15,29
2011	1.462.951,95	35,31%	15,28	15,89
2012	1.574.592,92	35,85%	15,35	16,19
2013	1.741.658,31	35,95%*	15,37	16,20

Fonte: RFB; Tabela elaborada pelo autor; * Em função da correção dos valores do PIB pelo IBGE, o percentual da CTB foi alterado para 33,74%

TABELA 8
PARTICIPAÇÃO RELATIVA DOS TRIBUTOS NA CTB

ANO	TRIBUTOS DIRETOS	TRIBUTOS INDIRETOS
2008	43,31	46,04
2009	44,05	44,36
2010	42,98	45,51
2011	43,29	44,99
2012	42,79	45,09
2013	42,76	45,07

Fonte: RFB; Em % anuais; Tabela elaborada pelo autor

As tabelas 7 e 8 revelam que a carga tributária brasileira se manteve acima dos 30 pontos percentuais em relação ao PIB, tendência iniciada em 1999. Em 2008, houve um aumento real de arrecadação na ordem de 8,5%, apesar de, naquele ano, de acordo com a RFB, ter havido um alívio na pressão fiscal quanto aos tributos federais, especialmente em função da não prorrogação da CPMF. Não obstante a extinção da CPMF, as receitas federais mantiveram o equilíbrio em função do aumento da CSLL e do IOF. A explicação para o crescimento da arrecadação foi o aquecimento da economia nacional, especialmente em função do aumento da renda e do consumo de bens e serviços.

225

Em 2009, a CTB ficou em 33,58% resultando em ligeira queda de 0,83 pontos percentuais em relação ao ano anterior, que marcou 34,41%. Os segmentos tributários que apresentaram maior variação para menos em relação ao ano anterior foram tributos sobre: “transações financeiras”, “renda” e “bens e serviços”. Essa queda veio em função da diminuição do PIB motivada pela crise econômica iniciada no último trimestre de 2008, com as incertezas do mercado estadunidense de hipotecas, o que influenciou na diminuição da oferta de crédito no Brasil, em razão da alta dos juros. A retração da economia brasileira – o que reflete na arrecadação – só não foi maior em função do setor de serviços, menos sujeito a tomada de crédito pelos consumidores. Como se sabe, a política tributária foi utilizada para tentar frear os efeitos da crise, diminuindo-se a alíquota do IPI sobre a indústria automobilística, eletrodomésticos e construção civil. Tais desonerações também contribuíram para a diminuição da carga fiscal naquele ano.

Ao contrário de 2009, o ano seguinte apresentou sensível aumento de arrecadação, na ordem de 0,42%, para um crescimento real do PIB e da CTB, de 7,5% e 8,9%, respectivamente. O crescimento da economia se deveu, provavelmente, às medidas anticíclicas tomadas no ano anterior, especialmente as desonerações fiscais em setores com elevados índices de empregabilidade, como a indústria automobilística, de eletrodomésticos e construção civil. A expansão dos empregos leva a uma melhor arrecadação de IRRF, contribuições sobre a folha de pagamentos e consumo. De acordo com a RFB, o consumo das famílias aumentou 7,5% em 2010.

No ano de 2011, a variação positiva da CTB em relação a 2010 foi de 1,78% e essa elevação decorreu dos crescimentos reais do PIB e da CTB na marca dos

²²⁵ Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2008>>. Acesso em: 18 fev. 2016.

2,7% e 8,15%, respectivamente. O aumento do PIB naquele ano se deveu basicamente ao agronegócio, que cresceu 3,9%, seguido do setor de serviços, 2,7% e a indústria, 1,6%. O baixo crescimento da indústria refletiu os efeitos negativos da crise internacional, especialmente na Europa.

Os anos de 2012 e 2013 mantiveram a tendência de crescimento da arrecadação, embora em patamares módicos, registrando aumentos de 0,54% e 0,09%, respectivamente, com crescimento do PIB.

Para o ano de 2014, farei uma análise mais detalhada, com o fito de demonstrar com dados recentes, os percentuais de tributos diretos e indiretos, tributo por tributo.

TABELA 9

CARGA TRIBUTÁRIA POR TRIBUTOS – PIB/CTB

2014	TRIBUTOS DIRETOS (% DO PIB)	TRIBUTOS DIRETOS (% DA CTB)
IR	5,79	17,29
IOF (P.F)	0,32	0,97
ITR	0,02	0,05
INSS	5,79	17,29
CSLL	1,13	3,37
IPTU	0,51	1,51
ITBI	0,20	0,60
ITCD	0,09	0,25
IPVA	0,59	1,76
TOTAL	14,44	43,09

Fonte: RFB
Tabela elaborada pelo autor

A Tabela 9 relaciona os percentuais de carga tributária de cada um dos tributos diretos com o PIB e a CTB. Observa-se, quanto ao total de arrecadação (CTB), o IR (o cálculo inclui todas as modalidades do imposto, IRPF, IRPJ, IRRF), empata em pontos percentuais com a tributação incidente sobre a mão de obra (INSS). Isso demonstra que a tributação sobre mão de obra influencia relevantemente na CTB e causa efeitos no nível de salários.

É importante considerar que, apesar dessa carga tributária sobre a mão de obra, os índices de desemprego no país até 2015 eram considerados baixos perante a

média mundial. Isso se deveu, provavelmente, às medidas anticíclicas adotadas pelo Brasil para debelar internamente os efeitos da crise financeira mundial.

Praticamente, o país restringiu o aumento de tributos sobre os setores produtivos e, ao contrário, desonerou segmentos de alto índice de atratividade de mão de obra, ou seja, a indústria automobilística e de eletrodomésticos, bem como o setor da construção civil. Se por um lado tal política econômica conseguiu manter índices aceitáveis de empregabilidade, por outro, impactou nas contas públicas, resultando obviamente em perdas de arrecadação.

Com relação à carga tributária do ano anterior, em 2014 ocorreu ligeira variação negativa de 0,27%. A variação é explicada em função do aumento do PIB de 0,1% contra uma queda de arrecadação de 0,8% sobre a CTB. É importante destacar que no relatório da carga tributária de 2014, publicado em 2015, é feita correção nos valores do PIB com base em novos dados divulgados pelo IBGE. Na primeira publicação a CTB teria ficado em 35,95% e foi corrigida para 33,74%. A diferença de 0,27% leva em conta essas correções.

Do ponto de vista econômico, o ano de 2014 inicia uma trajetória de decréscimo da economia no setor do comércio e de serviços, com redução de 1,8%, segundo dados da RFB. Apesar disso, o Governo Federal manteve sua política de desonerações fiscais que em 2013 atingiu o montante de R\$ 76 bilhões e R\$ 103 bilhões, no ano seguinte, resultando uma diferença de R\$ 28 bilhões em desonerações de 2013 para 2014.

Ao contrário da União, os estados e os municípios aumentaram sua arrecadação nos três anos anteriores. No caso dos estados, a participação da arrecadação desses entes federados na CTB foi a seguinte: 25,11%, em 2012; 25,22%, em 2013; 25,35%, em 2014. Nos municípios, os valores foram de: 5,78%, em 2012; 5,82%, em 2013; 6,19%, em 2014.

Quanto à União, nota-se a tendência de queda de arrecadação motivada pelos fatores referidos: 69,11%, em 2012; 68,96%, em 2013; 68,47%, em 2014. Apesar desse crescimento conjunto da arrecadação nos níveis estadual e municipal, a arrecadação isolada de ICMS caiu em 2014, com redução real de -2,8%, -3,8% e -11,6%, nos setores de indústria, comércio varejista e comunicação, respectivamente.

TABELA 10**CARGA TRIBUTÁRIA POR TRIBUTOS – CTB**

2014	TRIBUTOS INDIRETOS (% DO PIB)	TRIBUTOS INDIRETOS (% DA CTB)
ICMS	6,96	20,80
IPI	0,89	2,66
ISS	1,00	3,00
COM. EXT	0,67	1,99
COFINS	3,53	10,54
PIS/PASEP	0,93	2,78
IOF (P.J)	0,22	0,64
SAL. EDU	0,33	1,00
SIST. S	0,31	0,91
CIDE	0,00	0,00
TOTAL	14,84	44,32

Fonte: RFB
Tabela elaborada pelo autor

A tabela 10 mostra a repercussão dos tributos considerados indiretos sobre o PIB e a CTB. Pode-se perceber o peso do ICMS sobre ambos os indicadores, confirmando ser este tributo o que mais gera receita em valores absolutos. A alíquota média de ICMS para circulação de mercadorias é 17%, para os serviços de transporte 25% e para os serviços de comunicação 30%. O imposto estadual é seguido pela COFINS, contribuição que, apesar de ter se tornado em 2003 não-cumulativa para a maior parte de sua incidência, manteve-se no topo da arrecadação das contribuições sociais.

Apesar de o ICMS constituir o tributo com capacidade de transferir do setor privado a maior parte da receita tributária, nos últimos dez anos não foi o tributo que mais aumentou em pontos percentuais. De acordo com a RFB, os impostos no segmento propriedade foram os que apresentaram a maior elevação. De 2005 a 2014, excluindo-se os anos de 2010 e 2011 em que a variação deu negativa, os demais anos resultaram um aumento acumulado de 1% da arrecadação de tributos sobre a propriedade.

A tributação sobre bens e serviços, em que pese algumas oscilações no início e no final da década, apresentou uma evolução positiva, com um aumento acumulado de 2,58%. Os tributos sobre a folha de salários, por sua vez, apresentaram viés de alta a partir de 2007, com um acumulado de 0,79%.

O nicho tributário com maior percentual de decréscimo foi a tributação sobre a renda, que na década caiu 3,66% com queda acelerada depois de 2012, apresentando resultado positivo em relação ao ano anterior e em 2007, 2008 e 2013.

Em resumo, as tabelas mostradas acima comprovam que a matriz tributária brasileira, realmente, está apoiada sobre a tributação do consumo, de modo que os tributos sobre propriedade e renda representam a menor parcela da arrecadação total, a despeito do aumento da tributação sobre propriedade na última década.

Na próxima subseção serão feitas algumas comparações entre a carga tributária nacional e a de outros países.

2.3 Indicadores comparados

As comparações entre as cargas tributárias dos países não podem ser aproveitadas sem que se ponderem alguns fatores críticos, especialmente o fato de que nem todos os países possuem a mesma quantidade de tributos. As bases de cálculo e alíquotas variam, os segmentos específicos de incidência também podem não ser os mesmos. Da mesma forma, a carga tributária de um país deve expressar suas demandas internas de intervenção estatal. Portanto, haverá países com níveis de desigualdade econômica muito variados e a ação do estado por meio de políticas públicas para corrigi-las poderá ser diferente.

Por tais motivos, as comparações em questão deverão ser criticadas em perspectiva abstrata, apenas para confirmar que não é adequado tomar como o melhor parâmetro as matrizes tributárias de outros países. Há que se levar em consideração o nível de intervenção estatal na promoção de políticas públicas e o comparativo tributo por tributo sobre os três nichos básicos da tributação, renda, propriedade e consumo. Vale observar também que as comparações serão feitas entre os países que compõem a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, organização da qual o Brasil e outros países em desenvolvimento não fazem parte. Por fim, as fontes dos dados constam da própria página da OCDE na rede mundial de computadores e do Relatório da Carga Tributária do Brasil – 2014, fornecida pela RFB.²²⁶

Em 2013, por exemplo, a CTB brasileira registrou 33,7% em relação ao PIB, ficando 1,3 pontos percentuais abaixo da média dos países da OCDE. A maior carga tributária foi a da Dinamarca, com 48,6% e a menor ficou com o Chile, em 20,2%. Sabe-se que países como Dinamarca (48,6%), Finlândia (44%), Suécia (42,8%) e Noruega

²²⁶ Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014/view>>. Acesso em: 23 fev. 2016.

(40,8%) apresentam IDH elevado, o que pode possuir alguma relação com a carga tributária, que nesses países figura acima da média da OCDE.

Comparando-se a carga tributária entre os segmentos tributáveis, isto é, renda (incluindo lucro e ganho de capital), folha de salários (incluindo previdência), propriedade e consumo (bens e serviços), tem-se que o Brasil aparece no topo de todos os países da OCDE na tributação sobre o consumo, com uma carga tributária de 17,9% em relação ao PIB. A média da OCDE, no ano de 2013, foi de 11,5%. No tocante à tributação sobre a renda e propriedade, observa-se uma inversão de indicadores entre a média da OCDE e o Brasil. Enquanto os países da OCDE tributaram a propriedade em média 1,9%, o país tributou 1,3%, aparecendo como décimo quinto no ranking de um total de vinte e cinco países. Reino Unido, França, Canadá e Estados Unidos, ultrapassam o Brasil em quase três pontos percentuais na tributação sobre a renda e a propriedade. A diferença entre o Brasil e o Reino Unido, país que aparece no topo da tributação sobre a propriedade, é de 2,8 pontos percentuais.

Quanto ao imposto de renda, dos vinte e cinco países do grupo, o Brasil fica na frente somente da Turquia, com o índice de 6,1% contra 5,9% do país euroasiático. Em relação à tributação sobre a renda, a diferença entre o Brasil e a Dinamarca (30,7%), país que mais tributou a renda em 2013, é de 24,6 pontos percentuais de carga tributária sobre o PIB. A média dos países da OCDE registrou o percentual de 11,7% de tributação da renda em face do PIB.

Com relação à folha de salários, a média da OCDE em 2013 foi de 9,6% enquanto o Brasil marcou 8,5% de carga tributária, o que permite concluir que somente com relação a tributação sobre a folha e previdência o país figura próximo à média dos países economicamente influentes.

Na América Latina, os estudos mostram que o país é o que possui a maior carga tributária em relação ao PIB, registrando em 2013, 33,7% para uma média de 21,6%. O país que apresentou a menor carga tributária na latino América foi a Venezuela, com 14,2%. O Brasil foi seguido por Argentina (31,2%), Bolívia (27,6%) e Uruguai (27,1%).

Como foi possível observar, ainda que se coloquem de lado a necessária ponderação de que a carga tributária dos países pode variar em função de fatores internos, não há como deixar de concluir que a matriz tributária brasileira está significativamente alicerçada sobre o consumo (17,9%, o índice brasileiro da carga tributária sobre o consumo, para uma média de 11,5% de tributação sobre o consumo nos países da OCDE,

em relação ao PIB). Nota-se que diz muito a respeito o Brasil figurar como o país que mais tributa o consumo, dentre os vinte e cinco países pesquisados. Há que se lembrar que a tributação sobre o consumo reúne um grupo de tributos de altos percentuais, como é o caso do ICMS, em média 17% sobre a maioria dos produtos. Sem falar nos setores de prestação de serviços e de consumo de energia elétrica, que também participam de forma relevante na carga tributária.

Finalmente, a tributação sobre o consumo reúne os chamados tributos indiretos, em que o encargo financeiro do tributo é repassado aos consumidores. Assim, tanto maior a tributação sobre o consumo, maior será o comprometimento da renda com o pagamento de tributos. Essa lógica tem repercussões diferentes quando relacionada com os perfis de renda da população, que no Brasil é conhecida por grandes disparidades. Este ponto será examinado nos subitens a seguir.

2.4 A ênfase da tributação sobre o consumo

Caso se parta do pressuposto de que a tributação incide sobre três tipos de rendas, a renda auferida, a renda acumulada e a renda consumida, os tributos que gravam o consumo seriam também gravames sobre a renda. Aliás, Alberto Deodato é categórico em afirmar que: “incontestavelmente, o imposto de consumo é um imposto sobre a renda”.²²⁷ Mas alerta, enquanto o imposto sobre a renda é um tributo teórico, o do consumo é um “imposto prático”.²²⁸

O alerta de Deodato foi feito em 1971, época em que o consumo era onerado por meio do IPI e do antigo ICM. Praticamente, tratava-se de uma tributação única sobre mercadorias. Na atualidade, o comércio de bens e serviços é tributado por várias espécies tributárias, sendo que, nesta tese, serão considerados como incidentes sobre o consumo os seguintes tributos: ICMS, IPI, ISS, II, IE (e taxas alfandegárias), IOF (pessoa jurídica), COFINS, PIS/PASEP, Contribuição – Salário Educação, Contribuição – Sistema S e CIDE – Combustíveis. O critério utilizado foi o conceito de tributo indireto, explicável pela transferência do encargo financeiro do tributo ao consumidor de bens e serviços. Nos tributos elencados, o contribuinte de direito (a indústria, o vendedor ou prestador de serviços) embute no custo das mercadorias ou dos serviços, os valores dos

²²⁷ DEODATO, Alberto. **Manual de ciência das finanças**. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 1971, p. 184.

²²⁸ *Ibid.*, loc. cit.

mencionados tributos como custos, os quais serão financeiramente suportados pelos consumidores dos bens.

Comparando-se o quadro atual de tributos sobre o consumo com o conjunto passado, logo se percebe que hoje a onerosidade sobre esse segmento é muito maior. Além disso, são inegáveis as facilidades e vantagens do Estado em tributar o consumo. Primeiramente, a tributação sobre o comércio de bens e serviços não leva em consideração a capacidade contributiva dos sujeitos passivos da obrigação tributária. Para facilitar a explicação desta alegação específica, serão considerados sujeitos passivos tanto os contribuintes de direito quanto os de fato. No caso do contribuinte de direito, considerando que o encargo financeiro dos tributos será transferido como custo das mercadorias e serviços, é irrelevante perquirir se tal contribuinte possui ou não capacidade contributiva para o recolhimento dos tributos incidentes. Tratando-se do contribuinte de fato, de acordo com a técnica de tributação indireta, cabe a este suportar os ônus dos tributos embutidos nas mercadorias. Em síntese, no capitalismo atual é difícil supor um modelo de tributação que prescindia do consumo, embora não seja impossível se pensar em uma matriz tributária que permita certo equilíbrio das incidências tributárias entre consumo, patrimônio e renda.²²⁹

A técnica de se embutir o valor dos tributos sobre bens e serviços, por si, oferece indiscutível facilidade de arrecadação para o fisco, simplesmente porque, caso a inclusão dos tributos incidentes não seja realizada pelo contribuinte de direito, este é quem suportará os ônus financeiros dos tributos. Por outro lado, o consumidor final (contribuinte de fato), ao adquirir os produtos com tributos embutidos, não possui meios

²²⁹ Zygmunt Bauman, depois de fazer referência a Habermas e seu livro traduzido para o português com o título, “A crise de legitimação do capitalismo tardio” (1980), critica o pensador alemão, por ter defendido que o papel do estado no capitalismo moderno seria a “remercadorização” do capital e do trabalho. Em síntese, o papel do estado na “remercadorização” seria o de dotar o trabalho de condições adequadas para ser absorvido pelo mercado, em um tempo em que os custos dessa qualificação extrapolariam as condições econômicas do próprio mercado. Bauman refuta essa hipótese por entender que já na época em que Habermas fazia essa análise, o capitalismo iniciava sua mudança de eixo, deixando de enfatizar uma sociedade “sólida de produtores” para uma sociedade “líquida de consumidores”. Assim, qualificar a mão de obra deixava de ser relevante em um sistema de produção em que o importante é a geração de renda para o consumo. Cf. BAUMAN, Zygmunt. **Capitalismo parasitário**. Tradução de Eliana Aguiar. Rio de Janeiro: Zahar, 2010, p. 28-30. Crítica semelhante é feita por Tim Jackson, embora apresente soluções à dependência do mundo contemporâneo globalizado à economia de consumo. O autor sugere que as soluções para o problema dependeriam, basicamente, de uma mudança comportamental da própria sociedade em exigir de si mesma o consumo consciente (isto é, do que efetivamente for necessário para a vida das pessoas) e de produtos sustentáveis. Enquanto essa mudança de postura não for uma realidade, vale ainda a crítica do próprio Jackson: “uma econômica baseada na expansão perpétua de consumo materialista guiada pela dívida é ecologicamente insustentável, socialmente problemática e economicamente instável”. Cf. JACKSON, Tim. **Prosperidade sem crescimento: vida boa em um planeta finito**. Tradução de José Eduardo Mendonça. São Paulo: Planeta Sustentável; ed. Abril, 2013, p. 198.

de se escusar do encargo tributário transferido pelo vendedor das mercadorias. Essas facilidades de arrecadação, evidentemente, não constituem uma barreira intransponível para a sonegação fiscal na medida em que o contribuinte de direito, a fim de aumentar seu capital de giro ou simplesmente para ampliar sua competitividade, poderá deixar de pagar um ou outro tributo incidente sobre o consumo. Isso, no entanto, não é capaz de desabonar a afirmação de que os tributos sobre o consumo de bens e serviços são de fácil arrecadação.

Quanto às vantagens, note-se que os tributos sobre o consumo alocam muita receita em prol do estado, na medida em que, no país, cada uma das fases da produção e do comércio de bens e serviços é tributada pela maioria dos tributos que incidem sobre consumo. Apesar do instrumento da não cumulatividade, que alivia o peso da tributação em cascata, o fato é que cada etapa da produção e do comércio é onerada com impostos e contribuições sobre os valores dos bens e serviços comercializados. Comparando-se a tributação do consumo com a de tributos diretos como renda e patrimônio, percebe-se facilmente que nestes casos os tributos incidem em uma única fase, o que reduz o seu potencial de arrecadação.

Não é por acaso que a tributação sobre o consumo nos últimos anos tem respondido por mais de quarenta por cento da Carga Tributária Bruta e cerca de quinze por cento do PIB. É bem verdade que, no conjunto, a tributação indireta (incidente sobre o consumo) praticamente empata com os montantes gerais da tributação direta. Quando são desmembrados os percentuais, observa-se que tributos como ICMS e COFINS, isoladamente, corresponderam em 2014 a 31,34% da Carga Tributária Bruta e 10,49%, sobre o PIB para um total de 14,84% de tributos indiretos arrecadados também em relação ao PIB, conforme demonstrado na subseção 2.2. No caso dos tributos diretos, no mesmo ano de 2014, o IR e INSS somaram 34,58% da Carga Tributária Bruta. Ressalte-se, no entanto, que ambos os tributos foram classificados como diretos em razão das dificuldades práticas de se estabelecer quanto dos encargos de IRPJ e de Contribuição do empregador são repassados para o custo de mercadorias e serviços. É evidente que tais tributos repercutem nesses custos e, portanto, o percentual de 34,58% não influi totalmente sobre a classificação dos tributos diretos. Boa parte desse percentual poderia ser alocado para o segmento dos tributos indiretos. Portanto, a matriz tributária brasileira está amplamente radicada na tributação sobre o consumo.

Além disso, a tributação sobre o consumo de bens, está sujeita ao lançamento por homologação, remetendo, portanto, os custos de conformidade com a

apuração do crédito tributário ao próprio contribuinte, o que também implica em facilidades operacionais de arrecadação do tributo.

Somente por esses fatores, logo se observa que a tributação incidente sobre o consumo é cômoda e vantajosa ao estado, o que ajuda a explicar a dependência do país a essa modalidade de incidência tributária.

Nesta subseção e seus consectários não visio esmiuçar os detalhes de cada tributo incidente sobre o consumo. Meu objetivo principal no momento é examinar a matriz tributária por dentro, comparando os efeitos da tributação do consumo com outros setores, especialmente a renda e a propriedade. Trata-se de se fazer as seguintes indagações: O que mais impacta do ponto de vista específico sobre a renda dos contribuintes, os tributos sobre a renda consumida ou sobre a renda auferida? Na mesma linha de investigação, a tributação sobre o patrimônio, quando comparada com a tributação sobre o consumo, é capaz de equilibrar a divisão do sacrifício comum entre ricos e pobres de sustentar o setor público ou a burocracia estatal? Outra questão é: a tributação sobre o consumo leva em consideração a capacidade contributiva dos consumidores por meio das técnicas adequadas à efetivação desse princípio geral de tributação? Por fim, os efeitos econômicos e sociais da tributação sobre o consumo são fatores que merecem devida ponderação na medida em que podem atingir toda a sociedade? Essas e outras questões tentarei responder direta ou indiretamente nesta tese.

Assim, a maior ou menor oneração do consumo de bens e serviços produz reflexos em setores como meio ambiente ou pode influenciar na inflação, no endividamento, na poupança e nas opções dos consumidores.

Examinar o comportamento da tributação sobre o consumo e suas relações com os demais nichos tributários inicia uma trilha que serve de orientação para se responder a hipótese central da tese: diminuir a tributação sobre o consumo e aumentar a carga tributária sobre tributos diretos torna equitativa a matriz tributária brasileira? A resposta a essa hipótese é o que considero como análise da matriz tributária por dentro ou a procura da justiça endógena da matriz tributária. Por outro lado, a matriz tributária está inteiramente associada à realização do estado democrático de direito. Assim, a tese investiga também se o juízo acerca de uma matriz tributária equitativa (justa no caso concreto) prescinde ou não desse objetivo mais amplo, a justiça com base em suas finalidades. Daí porque, qualquer renúncia de receita (como a proposta de diminuição da carga tributária sobre o consumo) somente fará sentido, se propuser compensações dessa perda financeira pela majoração da carga fiscal de outros tributos (no caso os tributos

diretos). Os efeitos econômicos dessa proposta dependem de análises cuidadosas, pois qual seria o percentual de aumento da carga tributária de tributos diretos capaz de compensar a renúncia fiscal dos tributos indiretos? Daí por que o conceito de equidade da matriz tributária não se atém aos seus aspectos intrínsecos, mas também aos extrínsecos, dos quais se destaca a realização do estado democrático de direito. Dito de outro modo, a matriz tributária não será justa caso gere como efeito retração da economia com aumentos desproporcionais da carga sobre tributos diretos, ainda que a pretexto de reduzir a pressão fiscal sobre o consumo. Também será injusta a matriz tributária se as perdas com arrecadação sobre consumo levarem à ampliação das dificuldades de realização do estado democrático de direito. As tensões dialéticas desses elementos serão analisadas na Parte III. Por ora, foram simplesmente trazidos à luz para revelar a ligação que o tema da tributação sobre o consumo tem com a hipótese central do trabalho, isto é, um conceito de equidade e de justiça para a matriz tributária brasileira.

2.4.1 O modelo vigente de tributação sobre o consumo

O atual modelo de tributação sobre o consumo de bens e serviços, em termos gerais, não discrepa do histórico dos tributos no Brasil. Será demonstrado na subseção 2.7 que desde a Primeira República a base da arrecadação fiscal brasileira era os impostos que gravavam a importação. De acordo com Fabrício Augusto de Oliveira, entre 1900 e 1930, os tributos indiretos (incidentes sobre o consumo-importação) representavam a maior parcela arrecadatória em termos percentuais em relação ao PIB.²³⁰ Por exemplo, no quinquênio 1900 – 1905, a Carga Tributária Bruta não chegava a 13% do PIB e o percentual de tributação indireta sobre o PIB foi 11,35% para 1,24% de tributos diretos. No último quinquênio da Velha República (1926 a 1930), embora a tributação indireta tenha registrado uma perda sensível, a relação com a arrecadação de tributos diretos foi de 7,68% (tributos indiretos) e 1,21% (tributos diretos) em relação ao PIB.

A gritante diferença entre a tributação direta e indireta nesse período pode ser explicada em função das tensões e resistências políticas em se tributar a renda em países latino-americanos.²³¹ No Brasil não foi diferente, a despeito de algumas tentativas desde o final do século XIX, a renda somente passou a ser tributada no país a partir de

²³⁰ OLIVEIRA, 2010, p. 163.

²³¹ DEODATO, 1971, p. 185.

1923.²³² Apesar de alguma oscilação nesses primeiros anos do século XX, o dado relevante é que houve um crescimento importante da Carga Tributária Bruta em relação ao PIB, puxada principalmente pela tributação sobre o consumo, seguida pela tendência de alta dos tributos diretos. Por exemplo, em 1945, a Carga Tributária Bruta sobre o PIB alcançou 12,71%. Desse valor, 8,90% corresponderam a tributos indiretos e 3,81% a tributos diretos.²³³ Curiosamente, na primeira metade do século XX, nota-se um crescimento proporcionalmente maior da arrecadação de tributos diretos sobre os indiretos (de 1,21% para 3,81%, em média). Esse crescimento, no entanto, não é capaz de indicar melhora na distribuição da carga tributária entre as famílias mais abastadas e as mais carentes.

Essas tendências de aumento da carga tributária se confirmaram ao longo do século XX e início do século presente. Conforme foi exposto na subseção 2.2, em 2014, a Carga Tributária Bruta registrou 34,74% sobre o PIB. Os tributos diretos e indiretos, apresentaram, respectivamente, 14,44% e 14,84% em relação ao PIB. Nota-se que houve em pouco mais de um século, vertiginoso crescimento de carga tributária bruta (mais que dobrou) e os tributos diretos e indiretos tiveram um aumento percentual também expressivo.

Isso se explica, evidentemente, pelo fato de o Brasil ter passado de um país tipicamente liberal abstencionista da Primeira República para um estado interventor, a partir da assunção de Getúlio Vargas ao poder, em 1930. A trajetória de construção de um estado social no Brasil será explicada nas subseções 3.1.6 e 3.1.7 da Parte III e isso tem importância na análise atual dos números da pressão fiscal sobre o PIB.

No momento, os principais tributos que oneram o consumo são impostos de competência dos três entes federados e contribuições especiais exigidas pela União para o custeio da seguridade social. Sobre o consumo, a União arrecada: IPI, II, IE (apesar de que, na atualidade, a União tem isentado de impostos e contribuições as exportações, como medida de estímulo à economia, remanescendo somente as taxas alfandegárias), IOF (pessoa jurídica), COFINS, PIS/PASEP, Contribuição – Salário Educação,

²³² “Não obstante as tentativas levadas a cabo por Augusto Montenegro, L. Bulhões e Mário Brant, apenas em 1923 se logrou criar um imposto federal sobre a renda. Apesar de estar previsto na Lei 4.625, de 31 de dezembro de 1922, que dispunha sobre o orçamento para o exercício seguinte, o imposto somente foi instituído em 31 de dezembro de 1923, pela Lei 4.783, igualmente orçamentária”. Cf. LEONETTI, 2003, p. 16.

²³³ OLIVEIRA, 2010, p. 174.

Contribuição – Sistema S e CIDE – Combustíveis. Os Estados se encarregam do ICMS e aos Municípios compete o ISS.

A opção por se tributar o consumo possui raízes em sua forte vocação à fiscalidade, uma vez que tende a somar mais recursos financeiros do que visar finalidades extrafiscais.²³⁴ Note-se que, enquanto a tributação sobre a renda e propriedade alcança um número limitado de incidências, a exigência de tributos sobre o consumo atinge uma diversidade incalculável de bens consumíveis, o que torna tal nicho econômico muito atraente para transferência de recursos do setor privado ao setor público.

Os dados demonstrados na subseção 2.2 deflagram essa realidade. Do total da arrecadação tributária no país, aproximadamente 45% se referem aos tributos indiretos e, portanto, incidentes sobre o consumo. O modelo brasileiro de tributação sobre o consumo de bens e serviços é fiscalista por excelência, pois, de um modo geral, não concilia a pretensão arrecadatória com finalidades extrafiscais. Com exceção do IPI, que o artigo 153, § 3º, I prescreve que deverá ser seletivo em razão da essencialidade do produto, os demais tributos incidentes sobre o consumo não necessitam seguir essa diretriz.

De acordo com dados de estudo realizado pelo IPEA, o peso da carga tributária sobre os produtos que compõem a cesta básica, em média, é de 14,1%, incluindo nesse cálculo somente ICMS e PIS/COFINS.²³⁵ Foram pesquisadas as regiões metropolitanas de Belém, Belo Horizonte, Curitiba, Distrito Federal, Fortaleza, Goiânia, Porto Alegre, Recife, Rio de Janeiro, Salvador e São Paulo. O destaque fica para Fortaleza que registrou um percentual de 18,2%, seguido por Brasília, com 17,1%. São Paulo, Recife e Porto Alegre, que praticam alíquotas menores de ICMS sobre a cesta básica ficaram com 11% de valor médio de tributação.²³⁶

Essa informação é uma pequena amostra de como atua o modelo de tributação sobre o consumo no Brasil. São pouco efetivas as políticas incentivadoras da capacidade contributiva em se tratando de tributação do consumo. A média de alíquotas de ICMS sobre produtos da cesta básica não poderia ficar apenas quatro pontos percentuais abaixo da maior alíquota sobre o mesmo grupo de produtos.

²³⁴ DEODATO, 1971, p. 184.

²³⁵ MAGALHÃES, Luís Carlos Garcia de. *et al.* **Tributação, distribuição de renda e pobreza: uma análise dos impactos da carga tributária sobre alimentação nas grandes regiões urbanas brasileiras.** Brasília: IPEA, 2001, p. 11.

²³⁶ *Ibid.*, loc. cit.

É certo que em virtude de algumas dificuldades práticas ou simplesmente em função das pretensões arrecadatórias, não se prioriza as diferenças individuais de renda entre os consumidores. Também é verdade que no ato da compra de um bem consumível é impraticável ao fisco desenvolver um sistema de informações cruzadas, entre o tipo de mercadoria adquirida e o seu respectivo valor, com a declaração de rendimentos do consumidor. O ideal seria que a partir dessas informações as alíquotas dos produtos consumidos pudessem observar algum critério de progressividade, tributando-se com as alíquotas mais elevadas os consumidores de maior renda. A adoção desse sistema de tributação para o consumo provavelmente implicaria em dificuldades operacionais e eventuais controvérsias, inibindo o consumo de bens e serviços, o que acarretaria consequências econômicas negativas.

Por outro lado, a adoção de tributação seletiva sobre o consumo é perfeitamente factível, uma vez que é possível se diminuir a carga fiscal de determinados bens de consumo essenciais à vida humana, como é o caso da cesta básica. Uma tributação média de 14,1% sobre a cesta básica dá margem a alguma crítica quando se observa que a alíquota média de ICMS sobre mercadorias é de 17% na maioria dos Estados.

Embora do ponto de vista social e político a diminuição da carga fiscal sobre a cesta básica possa contar com alguma simpatia inicial, a capacidade contributiva permanece sendo o desafio de uma matriz tributária equitativa. A redução da carga tributária sobre a cesta básica não poderá ser praticada de forma linear, isto é, partindo de um parâmetro de equidade horizontal. Caso isso prevaleça não beneficiará somente as classes mais pobres, mas também as camadas mais ricas da sociedade. Admitindo uma redução de dez pontos percentuais sobre a média da tributação do consumo, e tendo por parâmetro o percentual de 14% levantado pelo IPEA nas regiões metropolitanas, a tributação média sobre a cesta básica cairia para 4%. Essa redução, se por um lado implicaria em aumentar a renda disponível dos mais pobres (habituais consumidores dos itens da cesta básica), traria o mesmo resultado às famílias mais ricas, caso a diminuição dos itens seja linear. Assim, a seletividade deverá levar em consideração os perfis de consumo das classes econômicas.²³⁷

²³⁷ Os itens da cesta básica considerados nos levantamentos do IPEA são: maionese, salsicha, leite em pó integral, alho, manteiga, biscoitos, massa de tomate, limão, peixe, repolho, laranja, cebola, mandioca, carne de porco, fígado, feijão, pão francês, sal refinado, macarrão, linguiça, farinha de trigo, margarina, mortadela, iogurte, presunto, queijos, açúcar, café, óleos e azeites, arroz, farinha de mandioca, frango, carne bovina, leite de vaca pasteurizado, ovos, batata, banana, couve, tomate. Cf. MAGALHÃES, et. al. 2001, p. 13.

Por exemplo, a redução da alíquota de ICMS e de PIS/COFINS sobre queijos não deve ser a mesma para todos os tipos de queijos, mas somente aos laticínios comumente utilizados pelas classes mais pobres. Igualmente, eventual diminuição de carga fiscal de tributos indiretos sobre o peixe, não poderá atingir pescados normalmente consumidos pelas classes mais abastadas. Essa lógica teria que se repetir em cada tipo de produto em que é possível se distinguir os que são mais utilizados entre ricos e pobres. Dessa forma, a seletividade passa a fazer sentido na procura de uma matriz tributária equitativa. Trata-se da aplicação da teoria da equidade vertical examinada na subseção 1.6.3 da Parte I, que subsidia o princípio da capacidade contributiva.

2.4.2 Efeitos jurídicos da tributação sobre o consumo

Como referido, os tributos sobre o consumo classificam-se no direito tributário como “indiretos”. Isso significa que os encargos fiscais sobre o consumo são embutidos no custo das mercadorias e serviços consumidos, resultando no trespasse da carga tributária aos consumidores finais. Note-se também que na tributação indireta a capacidade contributiva do consumidor não é levada em consideração para diferenciar os percentuais de alíquota sobre a pleora de produtos e serviços tributados. Na tributação indireta, portanto, tributa-se um fato econômico, não importando a identidade ou outras circunstâncias pessoais do sujeito passivo, tal como sua renda.

Saliente-se que para o tipo de análise que se pretende fazer, o conceito de sujeição passiva não poderá seguir o tecnicismo da legislação tributária. O CTN, ao conceituar sujeito passivo, estabelece que contribuinte é quem tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador (art. 121, I). Seguindo-se esse conceito à risca, o consumidor dos produtos – destinatário final da carga tributária – jamais poderia ser contribuinte. É que no sistema legal brasileiro, tratando-se de IPI e de ICMS, o fato gerador dos tributos que gravam o consumo de bens e serviços é a saída da mercadoria ou prestação dos serviços, ambos documentados com a emissão da nota fiscal. As contribuições têm por fato impositivo a receita auferida com as vendas e prestações de serviços. Quanto ao IOF e impostos incidentes no comércio exterior, embora os fatos geradores sejam, para o primeiro, as operações financeiras, e para os segundos, a

importação e taxas alfandegárias da exportação, o encargo de tais tributos afeta também o consumo, pois tais exações são custos repassados no preço das mercadorias.

Assim, tratando-se da tributação sobre o consumo, os efeitos jurídicos terão que abstrair a literalidade do conceito de contribuinte para incluir a figura do consumidor, chamado normalmente pela literatura jurídica de “contribuinte de fato”. Embora na tributação indireta os tributos incidentes sobre o consumo sejam formalmente pagos por quem vende a mercadoria ou presta o serviço, os ônus fiscais são repassados ao contribuinte de fato, que terá de suportar o encargo tributário incorporado ao custo dos produtos ou dos serviços adquiridos. Portanto, nesta tese, quando se tratar de contribuinte de tributos incidentes no consumo o conceito abrangerá o contribuinte de fato, ou melhor, levará em consideração somente o contribuinte de fato (consumidor), pois o vendedor (contribuinte de direito), não tem atuação relevante na análise do impacto da tributação do consumo sobre a sua receita.

A neutralidade do estado quando tributa o consumo de bens está fincada em uma noção simples de capacidade contributiva. Conforme detalhado na subseção 1.3 da Parte I existe uma diferença conceitual entre capacidade econômica e capacidade contributiva. O termo “capacidade contributiva” possui conotação jurídica, razão pela qual procura estabelecer relação “obrigacional” (jurídica, portanto) entre o indivíduo e o estado. A “capacidade econômica”, por sua vez, tem natureza sociológica ou econômica, pois se presta tão somente para descrever uma situação fatural, qualificada pela presença de renda ou de riqueza do particular. Assim, nem todo aquele que possui alguma renda teria capacidade contributiva para arcar com o custo da tributação. Sob o aspecto jurídico, é papel do direito enxergar a capacidade contributiva visando vincular ao pagamento de tributos quem pode arcar com o seu ônus de forma equitativa. No Brasil, a tributação sobre o consumo leva em consideração o fato de se consumir bens ou serviços e não quem consome. Nesse sentido, o consumo revela capacidade econômica para alguém ser tributado, mas não capacidade contributiva, pois essa teria que se pautar por critérios de equidade, ignorados pela tributação sobre o consumo.

Uma proposta de tributação equitativa para o consumo, fundada na capacidade contributiva, não é medida simples. Tradicionalmente, o consumo recebe a incidência de tributos indiretos exatamente porque nessa modalidade de tributação o foco não é o contribuinte (seja ele “de fato” ou “de direito”), mas o fato tributável, o que afasta a noção de capacidade contributiva e sua lógica decorrência da teoria da equidade vertical (v. subseção 1.6.3, da Parte I). Na tributação sobre o consumo, normalmente se entende

que a capacidade contributiva é presumível, devendo os tributos variarem conforme o preço da mercadoria ou do serviço adquirido. Daí por que o direito tributário se contenta com a adoção de alíquotas proporcionais para tributar o consumo. Tomando-se como exemplo o ICMS, cuja alíquota para a maior parte dos produtos é 17%, quanto maior o valor do bem adquirido, maior será o valor arrecadado do imposto. Assim, tanto maior for o valor do bem consumido, maior será o valor proporcionalmente arrecadado em razão do preço da mercadoria.

Esse critério de tributação seria equitativo se as rendas auferidas pelos consumidores não discrepassem em montantes muito distintos. Se por um lado é mais fácil e cômodo ao estado tributar o consumo por meio de alíquotas proporcionais, por outro, gera efeitos que podem ser considerados iníquos economicamente. Nesta tese, em síntese, adotei o fundamento aristotélico da “justiça no caso individual” para propor um conceito de equidade (v. subseção 1.4 da Parte I). Assim, uma tributação equitativa sobre o consumo de bens e de serviços não poderá se fundar, unicamente, em um critério *ad valorem*, isto é, no preço dos bens consumíveis (base de cálculo) à razão de uma alíquota percentual para os produtos consumidos, independentemente da capacidade contributiva dos contribuintes. Isso não realiza a justiça no fato concreto e, portanto, não se trata de uma tributação equitativa.

O instrumento de aferição da equidade tributária no consumo, no entanto, não poderá ser a renda auferida dos consumidores em virtude das dificuldades pragmáticas em se detectar a renda pessoal no ato da compra de um bem ou serviço, especialmente no varejo. É certo que de acordo com determinados padrões de consumo, especialmente de bens com alto valor agregado, como veículos de luxo, embarcações, aeronaves e joias, ou outros mais prescindíveis, como viagens, é provável se conseguir aferir a capacidade contributiva dos consumidores em razão da renda. No comércio de varejo ou no informal essa possibilidade se reduz ou praticamente não existe.

Para efetivar a seletividade, os estados costumam conceder benefícios fiscais tais como isenções ou reduções de base de cálculo, visando objetivos de incentivar a produção econômica ou a diminuição de preços de produtos economicamente elásticos, ou da cesta básica. Tomando-se como exemplo o Distrito Federal, as alíquotas de ICMS adotadas por essa unidade federada são: 25%, 21%, 17% e 12%, dependendo da mercadoria ou do serviço. No caso de diversos gêneros alimentícios, é praticada redução

de base de cálculo de 70,59%.²³⁸ Apesar de medidas desse tipo significarem um avanço em relação às reduções de alíquota comentadas acima, a redução recaindo linearmente sobre determinados gêneros alimentícios beneficia tanto as classes mais pobres quanto as mais abastadas, não sendo capaz de tornar equitativa a tributação, se não existir algum critério que permita individualizar as capacidades contributivas dos consumidores.

A redução de 70,59% sobre a base de cálculo de gêneros alimentícios que compõem a cesta básica repercute de forma diferente conforme a renda dos consumidores. Para as famílias pobres, o comprometimento da renda com tributos sobre o consumo, ainda que beneficiados por reduções de base de cálculo, é proporcionalmente maior do que nas famílias mais ricas. Para efetividade de uma matriz tributária equitativa, é necessário que a tributação sobre o consumo, além de adotar a seletividade como critério de justiça, afete os contribuintes consumidores em outros setores tributáveis, a fim de se buscar um ponto de equilíbrio.²³⁹

2.4.3 *Efeitos econômicos e sociais dos tributos sobre o consumo*

Na teoria é possível se distinguir os tributos indiretos incidentes sobre o consumo de duas maneiras: a) incidentes sobre consumos específicos; b) incidentes sobre

²³⁸ De acordo com o Convênio ICMS 128/94, são beneficiados com a redução de alíquota em 70,59% na saída dos respectivos estabelecimentos dentro do DF, os seguintes produtos: a) açúcar cristal; b) alho; c) arroz; d) aves vivas; e) café torrado e moído; f) charque; g) creme vegetal; h) extrato de tomate; i) farinha de mandioca; j) farinha de trigo, inclusive a pré-misturada; k) feijão; l) gado bovino, bufalino, caprino, ovino e suíno, bem como as carnes resultantes do abate, simplesmente resfriadas ou congeladas; m) halvarina; n) leite pasteurizado tipo “c”; o) macarrão espaguete comum; p) margarina vegetal; q) óleo de soja; r) rapadura; s) sal refinado; t) sardinha em lata; u) trigo. (NR). O pão francês, conforme o mencionado Convênio é favorecido com a redução de 41,17% de sua base de cálculo.

²³⁹ Conforme o Convênio ICMS 78/03, a redução de base cálculo sobre gêneros farmacêuticos é de 90% para os seguintes itens: I - Soros e vacinas, exceto para uso veterinário (Código NBM/SH 3002); II - Medicamentos, exceto para uso veterinário (Códigos NBM/SH 3003 e 3004); III - Algodão, atadura, esparadrapo, haste flexível ou não, com uma ou ambas extremidades de algodão, gases, pensos, sinapismos, e outros, impregnados ou recobertos de substâncias farmacêuticas ou acondicionados para venda a retalho para usos medicinais, cirúrgicos ou dentários (Código NBM/SH 3005); IV - Mamadeiras de borracha vulcanizada, vidro e plástico (Códigos NBM/SH 4014.90.90, 7013.3 e 39.24.10.00); V - Chupetas e bicos para mamadeiras e chupetas (Código NBM/SH 4014.90.90); VI - Absorventes higiênicos, de uso interno ou externo (Códigos NBM/SH 5601.10.00 e 4818.40); VII - Preservativos (Código NBM/SH 4014.10.00); VIII - Seringas (Código NBM/SH 9018.31); IX - Agulhas para seringas (Código NBM/SH 9018.32.1); X - Pastas dentífricas (Código NBM/SH 3306.10.00); XI - Escovas dentífricas (Código NBM/SH 9603.21.00); XII - Provitaminas e vitaminas (Código NBM/SH 2936); XIII - Contraceptivos (dispositivos intra-uterinos - DIU) (Código NBM/SH 9018.90.9); XIV - Fio dental / fita dental (Código NBM/SH 3306.20.00); XV - Preparação para higiene bucal e dentária (Código NBM/SH 3306.90.00); XVI - Fraldas descartáveis ou não (Códigos NBM/SH 4818.40.10, 5601.10.00, 6111 e 6209); XVII - Preparações químicas contraceptivas à base de hormônios ou de espermicidas (Código NBM/SH 3006.60).

vendas.²⁴⁰ Os do primeiro tipo guardam sintonia com as finalidades extrafiscais da tributação, de modo que determinados produtos poderão ser tributados em razão de sua essencialidade ou visando-se outros efeitos econômicos e sociais. Por exemplo, a fim de se incentivar a proteção ao meio ambiente um equipamento fabricado com material reciclável poderá ser tributado por alíquotas menores do que o seu similar, manufaturado com produtos originais (não reciclados). Os fins, nesse caso, são de natureza protetiva do meio ambiente. Na mesma linha, veículos movidos por motores *flex* ou elétricos poderão receber tributação menor do que os motores acionados por combustíveis fósseis. Para ampliar a capacidade de receita, produtos elásticos na economia poderão ser tributados para angariar recursos para setores afins, como é o caso da CIDE-Combustíveis brasileira. Portanto, na tributação sobre o consumo de bens específicos a finalidade extrafiscal é o que prepondera.

Diferente é o caso da tributação sobre as vendas em que o objetivo é fazer com que os tributos incidam sobre os gastos, independentemente de quem seja o consumidor. Neste caso, a capacidade contributiva é medida em função dos gastos realizados, incidindo os tributos de forma indireta, porque o encargo tributário é repassado ao consumidor. A diferença entre uma modalidade e outra reside exatamente nas finalidades de uma e de outra forma de exação indireta. Na tributação sobre o consumo específico, a finalidade é tributar o tipo de bem consumido, ao passo que na tributação sobre as vendas o fim constitui atingir a capacidade contributiva objetiva, representada pelas aquisições de produtos e serviços consumíveis.

A partir dessas características é possível concluir que o Brasil onera o consumo com as duas modalidades. O IPI se inclina a cumprir as finalidades da tributação sobre consumo de bens específicos, auxiliado pelo ICMS, na medida em que se adota alguma seletividade, instituto que terá sua aplicação analisada também na subseção 3.3.2 da Parte III. O IOF, ISS, Impostos sobre o comércio exterior e as contribuições, fariam parte do rol dos tributos sobre as vendas, pois repercutem no consumo de bens na medida em que são trespassados para o preço dos produtos, mas não tendem a cumprir objetivos extrafiscais que visem alterar hábitos específicos de consumo.

Essa identificação de finalidades fiscais e extrafiscais para os tributos sobre o consumo desperta controvérsias a respeito dos seus efeitos sociais. Alberto Deodato, citando doutrinas estrangeiras, argumenta que, ao mesmo tempo que tributar o

²⁴⁰ **Enciclopédia prática de economia.** São Paulo: Editora Nova Cultural, 1988, p. 234-235.

consumo de bens considerados nocivos à saúde humana é um objetivo socialmente desejável, por outro lado, pode comprometer o orçamento de famílias mais pobres, quando o vício do álcool ou do cigarro, por exemplo, corroer fortemente a renda familiar mediante o consumo de tais produtos com muito tributo embutido.²⁴¹ O vício poderia sobrepujar o objetivo de inibir o consumo dessas mercadorias. Mas pondera que a fome pode vencer o vício e entre deixar de tributar severamente tais produtos temendo-se o aumento do empobrecimento de famílias vitimadas pelo vício dos seus genitores, deve-se apostar no controle do consumo desses bens por meio da tributação.²⁴²

Por outro lado, as pretensões extrafiscais da tributação sobre o consumo de bens supérfluos ou sofisticados pode inibir o aumento da alocação de recursos para setores econômicos com pouca utilidade social. Realmente, a elevação da tributação sobre bens supérfluos pode diminuir o consumo de bens desse setor. Ao mesmo tempo, a “sobretaxação” de tais produtos, permite uma transferência maior de recursos do setor privado para o público, com esperados ganhos sociais. Nesse sentido vale o alvitre de Deodato: “em parte, o imposto de consumo, leve para os gêneros de primeira necessidade, pesado para os supérfluos, procura certo equilíbrio no consumo dos pobres e dos ricos”.

243

Do ponto de vista extrafiscal, social e econômico, a tributação sobre o consumo traz virtudes sociais inegáveis, na medida em que é um desincentivo à determinadas práticas individuais com efeitos coletivos indesejáveis, normalmente considerados como externalidades negativas do consumo.

Quanto ao aspecto fiscal é possível elencar-se vantagens e desvantagens com a tributação sobre o consumo. Para Deodato, os pontos positivos são: a) a comodidade da arrecadação; b) a elasticidade dos bens tributáveis; c) o alcance de objetivos morais (neste caso a vantagem é extrafiscal); d) é instrumento anti-inflacionário. Os aspectos negativos consistem no seguinte: a) falta de universalidade na tributação; b) ausência de uniformidade; c) repercussão econômica sobre o consumidor; d) percepção dispendiosa (altos custos administrativos de arrecadação).

Mencionei na subseção 2.4 que, realmente, a arrecadação dos tributos sobre o consumo é cômoda porquanto o encargo tributário é embutido no preço das

²⁴¹ DEODATO, 1971, p. 186.

²⁴² “Certos artigos nocivos à saúde, à moral, ao desenvolvimento social, poderão ser sobretaxados, tornando-os mais difíceis de aquisição”. Cf. DEODATO, 1971, p. 186.

²⁴³ Ibid. loc. cit.

mercadorias e serviços consumidos, atenuando a percepção real do peso dos tributos aderentes ao consumo e o valor real dos bens consumidos. É diferente dos tributos diretos (incidentes sobre renda e propriedade) em que o valor dos tributos é percebido nitidamente com o pagamento destacados dos tributos pelos contribuintes. Trata-se do que é alcunhado por Valcir Gassen de “tributos anestésiantes”, em contraponto aos “tributos irritantes”.²⁴⁴ A elasticidade, por sua vez, abriga a vantagem de alcançar um número inestimável de incidências com resultados arrecadatários eficientes. Note-se que um aumento na alíquota da COFINS ou do PIS, por exemplo, gera um grande efeito arrecadatário em razão da multiplicidade das receitas obtidas pelas empresas atuantes no setor de consumo de bens e serviços. As vantagens morais, de objetivos extrafiscais, foram explicadas com a distinção dos conceitos de tributação sobre o consumo específico de bens e de vendas. Em relação aos efeitos anti-inflacionários, os tributos sobre o consumo ajudam a frear a chamada inflação de demanda, caracterizada pela explosão consumerista em períodos de aumento da renda.

A respeito dos pontos negativos, as ausências de universalidade e de uniformidade da tributação decorrem das dificuldades de se identificar a totalidade dos consumos individuais, especialmente os que são consumidos no mercado informal ou familiar. Quanto a repercussão econômica sobre o consumidor, observa-se que é tênue a influência dos tributos do consumo sobre o fabricante ou comerciante, na medida em que o sistema tributário naturalmente permite que se incluam tais valores como custos dos bens consumíveis. Em que pese alguma repercussão sobre o capital de giro ou no lucro das empresas comerciantes, boa parte da repercussão econômica dos produtos e serviços comercializados é suportada pelos consumidores, o que resulta também em abalos sistemáticos em toda economia. O sistema de arrecadação dos tributos sobre o consumo acarreta elevados custos de conformidade em razão das complexidades para o lançamento de tais tributos. Esses custos são absorvidos pelos contribuintes de direito e repassados no custo dos bens consumíveis. Além disso, a fiscalização desse nicho tributário envolve uma máquina fiscal cara, o que, na outra ponta, exige o aumento de arrecadação fiscal,

²⁴⁴ “Importa também lembrar que, nos sistemas tributários, existem dois tipos de tributos: os “irritantes” e os “anestésiantes”. Os primeiros têm como bases de incidência a renda e o patrimônio, e “irritam” o contribuinte, visto que este percebe o quanto está sendo onerado quando do pagamento do tributo (por exemplo, o imposto de renda e o imposto sobre a propriedade territorial urbana). No segundo caso, dos “anestésiantes”, o ônus tributário é repercutido ao consumidor final (contribuinte de fato), que acaba não percebendo o valor do tributo incluso no preço do bem ou serviço”. Cf. GASSEN, 2012, apresentação.

gerando um círculo vicioso: quanto mais consumo, mais tributos e maior deve ser a capacidade do estado de fiscalizar o seu recolhimento.

Percebe-se que a tributação sobre o consumo é controvertida, pois coloca em lados antagônicos questões finalísticas da tributação, tais como a eficiência da arrecadação e a capacidade contributiva, especialmente das camadas mais carentes da população. Se por um lado advogar a isenção de gêneros consumíveis tidos como necessários à vida humana seria uma medida compreensível, por outro lado, gera efeitos econômicos que exigem certa dose de reflexão e ponderações. Isso porque, tal isenção poderia levar ao comprometimento das contas públicas, uma vez que o consumo de gêneros necessários é notoriamente superior ao de bens e serviços luxuosos ou supérfluos. Além disso, tal isenção refletiria sobre todas as classes econômicas, uma vez que o favor fiscal recairia sobre a venda dos produtos e não sobre consumidores específicos.

2.5 Tributação sobre renda e patrimônio (propriedade e herança)

A advertência feita para análise da tributação sobre o consumo deve se repetir à presente subseção, qual seja, não posso me deter às minúcias de tais impostos. Nesta tese o que se visa é verificar se a matriz tributária brasileira pode ser considerada justa ou equitativa e, para tanto, os aspectos normativos de tais tributos não são relevantes quanto o são os seus efeitos jurídicos e econômicos. Por essa razão, nesta fase, apenas apresentarei informações específicas sobre tais tributos voltadas ao objetivo central da investigação.

Tenho que esclarecer também que a tese é jurídica, embora guarde pontos de interseção com outras áreas do conhecimento, especialmente com a economia e a ciência política. A análise da tributação sobre a renda e propriedade, portanto, será jurídica, o que significa a busca de um sentido de justiça para a tributação sobre ambas as bases. Para se chegar a alguma conclusão se a matriz tributária é ou não justa, é necessário definir o que se espera dessa expressão: “justiça”. Na subseção 1.4 da Parte I, apresentei argumentos teóricos sobre o conceito de equidade – modalidade de justiça que visa se aproximar das situações que demandam a aplicação de justiça da forma mais individualizada possível – respeitando as diferenças entre as pessoas, fim último da justiça. Nesta tese investigo se uma argumentação sobre equidade e justiça se concilia com as vicissitudes reais da matriz tributária. Isso passa, obviamente, pelo conhecimento

de como os tributos influenciam na realidade econômica das pessoas obrigadas a pagar tributos, quer sobre a renda, propriedade ou consumo.

Nesta subseção não me aprofundarei como também não quis me aprofundar nos subitens anteriores, sobre a hipótese de que a matriz tributária seja ou não equitativa em função desses tributos. Apesar disso, deixei pistas e insinuações de que a ênfase da tributação sobre o consumo talvez exija alguma crítica em função dos efeitos que gera sobre a renda individual ou familiar dos mais pobres. Não será diferente com esta exposição inicial sobre a tributação da renda e do patrimônio. Quero tão somente mostrar o quadro atual desses tributos no Brasil e seus efeitos jurídicos e econômicos. Na Parte III, subseções 3.3.4, 3.3.4.1 a 3.3.4.3 apontarei como as opções jurídicas de tributação sobre renda e propriedade geram, ainda que imperceptivelmente no cotidiano, efeitos jurídicos e econômicos que merecem reflexões em torno de uma teoria de justiça para a tributação.

Feitas essas considerações introdutórias, é importante relembrar que classifiquei os tributos sobre renda e propriedade como pertencentes à classe dos “tributos diretos”. No Brasil, os principais tributos que integram esse grupo são: IR (IRPF, IRPJ, IRRF), IOF (pessoa física), ITR, INSS, CSLL, IPTU, ITBI, ITCD e IPVA.

Algumas observações se destacam antes de qualquer abordagem sobre os efeitos jurídicos e econômicos desses tributos com vistas à sua conciliação com o conceito de equidade tributária, embora reflexões mais profundas venham a ser feitas na subseção 3.3.5, da Parte III. O IRPJ e as Contribuições INSS e CSLL estão classificadas como tributos diretos, mas refletem sutilmente sobre o conceito de tributação indireta. É que tais tributos são exigidos das pessoas jurídicas, geralmente empresas atuantes no setor produtivo de bens e serviços. Assim, as despesas com tais tributos, em tese, poderão fazer parte dos custos dos bens consumidos. A medição desse impacto demandaria uma pesquisa de natureza microeconômica com o objetivo de investigar metodologias de composição de custo e o isolamento de todos os tributos pagos pelas unidades produtivas. Como o objetivo desta tese é responder à hipótese se a matriz tributária é ou não justa ou equitativa, foi necessário utilizar um critério prático de classificação dos tributos de acordo com seus respectivos fatos geradores, e sua incidência direta sobre o consumo, renda ou propriedade. Por conseguinte, o IRPJ e a CSLL são devidos em função de ganhos que se incorporam ao patrimônio das pessoas jurídicas, ainda que parte desses ganhos possa ser distribuída posteriormente aos seus proprietários na forma de dividendos. A exigência de tais tributos não se deve diretamente à sua atuação no mercado mediante a

venda de produtos ou prestação de serviços. Note-se que a empresa poderia não auferir renda ou lucro no período legal de apuração e nem por isso estaria exonerada do pagamento dos tributos indiretos sobre o consumo (IPI, ICMS, PIS/COFINS etc.). Raciocínio semelhante se aplica às contribuições à seguridade social. No caso da contribuição patronal, incidente sobre as remunerações pagas aos empregados da empresa, trata-se de custo que não tem relação direta com o consumo, uma vez que a base de cálculo da contribuição é o montante da despesa com mão de obra e não o preço dos bens consumíveis. Dito de outro modo, caso a empresa não vendesse um produto sequer, não estaria eximida de pagar tais contribuições se mantivesse empregados.

Os demais tributos da classe dos diretos adequam-se ao conceito sem restrições. Todos têm seus respectivos custos suportados pelo contribuinte sem autorização legal de destaque do seu repasse aos consumidores ou terceiros, razão pela qual não possuem relação direta com o consumo de bens e de serviços, ainda que, quando for o caso, o patrimônio tributado seja da pessoa jurídica empresária.

2.5.1 *Conceito de renda*

Embora assumindo certos riscos decorrentes das simplificações é possível considerar que todo tributo incide sobre a renda, seja ela auferida, acumulada ou consumida. Neste subitem dedicarei anotações sobre as duas primeiras modalidades, conhecidas como tributação sobre “renda” e “patrimônio”. Não é por acaso que Carlos Araújo Leonetti informa, sem omitir se tratar da opinião de alguns autores, que a renda é tributada desde os primórdios da humanidade.²⁴⁵ A verificação explícita dessa forma de tributação, no entanto, data do século XV, na Inglaterra, em 1404, apesar de seus registros históricos terem sido extraviados por ordem do Parlamento.²⁴⁶

Depois de diversas variações conceituais daquele século até o século XX, chegou-se a um conceito moderno de renda, fundado nas teorias dos economistas Robert Haig e Henry Simons, o que deu origem ao binômio Haig-Simons para se definir renda. Por esse critério, renda significa: “o valor monetário do aumento líquido do poder de consumo de um indivíduo durante um determinado período. É igual ao montante efetivamente consumido durante o período somado aos acréscimos patrimoniais

²⁴⁵ LEONETTI, 2003, p. 1-2.

²⁴⁶ *Ibid.*, loc. cit.

líquidos”.²⁴⁷ Desdobrando esse entendimento, a renda resultaria da soma de todas as fontes capazes de aumentar o poder de consumo de determinada pessoa, independentemente de como esse consumo tenha ocorrido ou se de fato ocorreu. Mas a simples soma das fontes não resultará em acréscimos patrimoniais “líquidos”, caso não se deduzam dessas somas as despesas que concorram para a obtenção da renda, isto é, ao aumento do potencial de consumo. Assim, para o critério Haig-Simons, “todas as eventuais diminuições do potencial de consumo do indivíduo devem ser excluídas de sua renda, como, por exemplo, as despesas que este teve para auferi-las”.²⁴⁸ Apesar de sua popularidade, o conceito de renda Haig-Simons não está totalmente imune de críticas, mormente por considerar como renda qualquer recebimento, independente da origem da fonte, inclusive se esta é lícita ou não. Em síntese, o aumento do potencial líquido de consumo é o que define renda pelo mencionado critério.

Do ponto de vista da economia, pois, renda é o resultado líquido do poder de consumo das pessoas, obviamente decorrendo de fontes pagadoras, não importando a origem. Em termos jurídicos, a questão tormentosa é saber se renda deve se vincular à sua raiz conceitual econômica ou o direito poderá conceituar renda com base em outros critérios. Alfredo Augusto Becker foi um crítico contumaz da sobrepujança dos fatos (não qualificados pelo direito) sobre os fatos jurídicos. Para efeitos de tributação, o jurista gaúcho sustentava que o fato tributável, quando eleito pela regra jurídica tributária perde suas características originais e passa a ser jurídico.²⁴⁹ O argumento de Becker, embora no plano formal seja aceitável, não rompe com o inescusável, isto é, os fatos sociais (no caso econômico) dão origem às normas jurídicas. Essa parece ser a razão de a Constituição Federal, no artigo 153, III atribuir competência à União para tributar a “renda e proventos de qualquer natureza”, sem fazer referência explícita ao que juridicamente deve ser considerado renda. Becker de certa forma tem razão, a Constituição Federal, embora posterior à publicação de sua obra, outorgou ao legislador complementar no artigo 146, III, “a”, a tarefa de definir o fato gerador dos impostos discriminados na Carta e o imposto de renda é um deles. Se a Constituição não concedeu à renda e aos proventos conceitos diversos, o legislador não poderá definir como renda

²⁴⁷ SIMONS, apud LEONETTI, 2003, p. 22.

²⁴⁸ LEONETTI, 2003, p. 22.

²⁴⁹ “Ora, as estruturas jurídicas têm por finalidade – não complicar – mas justamente simplificar os fatos sociais e, coercitivamente, disciplina-los e conduzi-los; isto só é possível mediante a dominação e a deformação do fato social pelo *instrumento* de ação social: a regra jurídica” (grifo do autor). Cf. BECKER, 1998, p. 97.

qualquer fato econômico, mas somente uma situação que se alinhe a alguma teoria econômica sobre o conceito de renda.

Nesse sentido, Hugo de Brito Machado contesta a tese de que renda poderá ser definida livremente pelo legislador. Lembra que Rubens Gomes de Sousa, a despeito de ter sido um dos maiores financistas de seu tempo – e eu acrescento: da atualidade também – teria considerado a possibilidade de o legislador definir como renda qualquer fato. Mas não há como o legislador não ser orientado pela economia ou teoria das finanças se a Constituição Federal se referiu à renda ou proventos de qualquer natureza, delimitando, portanto, os limites semânticos dessa hipótese de tributação. Nas palavras de Hugo Machado:

Como qualquer intérprete de normas jurídicas, o legislador, que é um interprete da Constituição, goza de relativa liberdade ao interpretar qualquer de seus dispositivos. Assim, ao interpretar seu art. 153, inciso III, pode o legislador complementar escolher entre as diversas definições de renda fornecidas pelos economistas e financistas, procurando alcançar a capacidade contributiva e tendo em vista considerações de ordem prática. Não pode, todavia, formular, arbitrariamente, uma definição de *renda*, ou de *proventos de qualquer natureza*.²⁵⁰

O CTN foi recepcionado como a lei complementar querida pelo inciso III do artigo 146 da Constituição, e o seu artigo 43 conceitua renda da seguinte maneira: a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, decorrendo esta do trabalho, do capital ou da combinação de ambos; ou de proventos de qualquer natureza, considerados como acréscimos patrimoniais que não se confundem com os resultantes do trabalho e do capital.²⁵¹ Gisele Lemke entende que o CTN adotou a teoria da renda produto ou teoria das fontes, excluindo de seu conceito a teoria da “renda-acréscimo patrimonial”.²⁵² Assim, não ingressam no conceito de renda os acréscimos patrimoniais gratuitos ou as mais-valias. Apesar de algumas sutilezas, o conceito de renda adotado pela legislação brasileira corresponde à raiz econômica do binômio Haig-Simons. A alusão a “acréscimos patrimoniais” conduz à conclusão de que renda é o aumento da capacidade de consumo. E se pode decorrer do trabalho, do capital, ou da combinação de ambos, bem

²⁵⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2007, p. 438-439.

²⁵¹ CTN, art. 43: O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

²⁵² LEMKE, Gisele. **Imposto de renda**: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica. São Paulo: Dialética, 1998, p. 63.

como de proventos de qualquer natureza, todas as fontes pagadoras são consideradas como renda. Embora o conceito se refira também à aquisição da disponibilidade jurídica da renda e dos proventos de qualquer natureza, a doutrina, conforme aduz Carlos Araújo Leonetti, tem entendido que o conceito jurídico de renda somente se consuma com sua disponibilidade econômica.²⁵³

Portanto, não há como dissociar o conceito de renda da tributação sobre o consumo e também sobre o patrimônio, pois todas essas aquisições derivam da disponibilidade econômica decorrente da renda. A maior ou menor capacidade de consumo ou de aquisição de patrimônio dependerá da intensidade da tributação sobre a renda e isso é uma escolha do sistema jurídico.

2.5.2 Efeitos jurídicos e econômicos da tributação da renda

A partir do conceito de renda é possível intuir facilmente que o imposto de renda poderá ser exigido de pessoas físicas e jurídicas, uma vez que tanto uma quanto outra poderá aumentar sua capacidade líquida de consumo. Nesta tese, porém, o foco reside nos efeitos jurídicos e econômicos da tributação incidente sobre a renda das pessoas naturais. Isso porque, no caso das pessoas jurídicas, os efeitos da tributação sobre a renda são indiretos ou reflexos, influenciando na capacidade de investimento das empresas ou de distribuição dos dividendos aos acionistas. No ponto, a tese visa examinar, na perspectiva da equidade, os efeitos do modelo atual de tributação sobre a renda relacionados à diminuição da capacidade de consumo e da própria renda entre as famílias pobres e ricas.

O imposto de renda é o tributo que mais simboliza a ideia de justiça tributária vista do alto de um plano ideal. Isso porque, tal espécie tributária grava a produção econômica humana e, no caso da pessoa física, não tem como ser repassado para terceiros, constituindo o tributo direto por excelência. O consumo e o patrimônio decorrem da capacidade do homem de obter renda com seu esforço físico ou intelectual, com base no capital investido, ou a partir do patrimônio adquirido ou herdado. A renda, com efeito, é o ponto de partida de qualquer ideia de tributação.

²⁵³ Vê-se, neste rápido giro pela doutrina, que, de modo geral, prevalece o entendimento de que o importante na caracterização da ocorrência do fato gerador do imposto é a aquisição da disponibilidade econômica, ficando a da disponibilidade jurídica em segundo plano”. Cf. LEONETTI, 2003, p. 64.

Exatamente por onerar o indivíduo, o imposto sobre a renda produz efeitos jurídicos que se entrelaçam com efeitos econômicos. O imposto sobre a renda possui finalidade fiscal, mas colateralmente também exerce influência na distribuição da renda coletiva. Conforme os efeitos econômicos da tributação venham a acirrar as diferenças econômicas, a distribuição da renda coletiva será tanto mais injusta, quanto menor for a capacidade do imposto de renda de reduzir a distância entre ricos e pobres. Assim, os efeitos econômicos do imposto praticamente se confundem com a ideia de justiça tributária, caso se tenha por parâmetro um nível de distribuição de renda que permita a todos as mesmas oportunidades mínimas e uma vida digna de bem-estar.

Partindo-se de um raciocínio lógico muito simples, tanto maior for a tributação sobre a renda menor será a capacidade de consumo e de acumulação patrimonial dos indivíduos. Isso leva a determinadas reações individuais e coletivas. Argumenta-se que quanto mais é tributada a renda, maior é o desestímulo à produção econômica.²⁵⁴ Se os mais hábeis na produção econômica sabem que serão menos onerados na geração de renda, tendem a produzir mais e isso poderá carrear mais desenvolvimento econômico. É necessário verificar até que ponto essa afirmação não seria meramente retórica. Quando se comparam os percentuais de tributação sobre a renda entre o Brasil e outros países economicamente ativos, percebem-se diferenças que podem colocar em dúvida o mencionado argumento. Utilizando como referência os países da OCDE, no ano de 2013, o índice médio de tributação da renda nos vinte e cinco países integrantes do órgão foi de 11,7% em relação ao PIB de cada localidade, enquanto no Brasil, o imposto de renda atingiu 6,1% do PIB.

Comparando-se com o chamado G20, o crescimento econômico dos países integrantes nos últimos três anos registrou os seguintes índices: 2015: (sem referência); 2014: 3,3%; 2013: 3,1%. Sobre a economia brasileira tem-se os seguintes dados: 2015: -3,8%; 2014: 0,1%; 2013: 3,0%.²⁵⁵ Os países do G20, como se sabe, são países considerados desenvolvidos ou em desenvolvimento, respondendo pela maior parcela do PIB mundial. Assim, não tem como se alegar que não sejam países com elevados índices de produção e, em geral, a tributação da renda, lucros e dividendos desses países é superior à carga tributária brasileira sobre os mesmos nichos. Quando se comparam

²⁵⁴ “É preciso se observar que se avoluma o número dos que combatem essa progressividade exagerada, sob a alegação de que desencoraja a iniciativa privada, que é a grande base do progresso capitalista”. Cf. DEODATO, 1971, p. 193.

²⁵⁵ Disponível em: < <http://stats.oecd.org/index.aspx?queryid=33940> >. Acesso em: 9 mar. 2016.

estatísticas tributárias de alguns desses países, logo se verifica que não se confirma a premissa de tanto maior a tributação sobre a renda, menor será a produção econômica.

Por exemplo, o Brasil tem sido considerado a sétima maior economia do planeta. No comparativo dos dados nacionais com as seis primeiras potências econômicas tem-se os seguintes indicadores:²⁵⁶

Quadro comparativo do crescimento do PIB

<i>PAÍS</i>	Em percentuais		
	<i>2013</i>	<i>2014</i>	<i>2015</i>
<i>EUA</i>	1,5	2,4	2,4
<i>China</i>	7,7	7,3	6,9
<i>Índia</i>	6,3	7,0	7,3
<i>Japão</i>	1,4	0,0	0,5
<i>Alemanha</i>	0,3	1,6	1,7
<i>Rússia</i>	1,3	0,6	..
<i>Brasil</i>	3,0	0,1	- 3,8

Observa-se que, de todos os países, o único que teve crescimento negativo foi o Brasil e, de acordo com as estatísticas mundiais, é um país com baixos níveis de tributação de renda. Em 2014, EUA e Alemanha registraram 12,1% e 11,4%, respectivamente, de carga tributária sobre renda, lucros e ganhos de capital em relação ao PIB. O Brasil, por sua vez, tributou tais nichos econômicos em 6,1%, também em relação ao PIB.²⁵⁷ Na comparação desses dois países integrantes da OCDE e que compõem o rol das sete maiores economias, a renda foi tributada em aproximadamente mais da metade do que no Brasil e o crescimento econômico manteve-se positivo nos dois países. No Brasil, ao contrário, além de, na média, o crescimento ter sido inferior aos dos dois países no triênio, no ano de 2015 a economia decresceu. É possível concluir que não existe necessariamente relação lógica entre tributação da renda e retração econômica. A desaceleração da produção, além de outros fatores econômicos, pode estar associada a uma tributação injusta, em que a maior parte da população tem seus ganhos comprometidos com o pagamento de tributos indiretos. Em contrapartida, a minoria mais

²⁵⁶ Disponível em: < <http://stats.oecd.org/index.aspx?queryid=33940> >. Acesso em: 9 mar. 2016.

²⁵⁷ Disponível em: < <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014/view> >. Acesso em: 9 mar. 2016.

abastada – e que concentra a maior parte da renda nacional – é proporcionalmente menos onerada com tributos diretos. Com menor potencial de consumo em virtude do peso desproporcional da tributação sobre a renda na maior parcela da população, são esperados queda do consumo de bens e de serviços, ou maior endividamento das famílias mais carentes, o que pode levar à retração econômica.

Por outro lado, a menor tributação da renda pode acarretar aumento de ganhos individuais, os quais poderão ser conduzidos à acumulação de patrimônio e não necessariamente na produção econômica. Note-se, conforme lembra Deodato, nos últimos tempos (e sua obra data de 1971) o capitalismo mundial está alicerçado no fluxo de capitais e no investimento em títulos públicos ou privados negociados no mercado financeiro. Foi-se o tempo em que a produção era o principal foco dos investidores.²⁵⁸ Evidentemente, o acúmulo patrimonial decorrente dos rendimentos do capital individualiza a riqueza e diminui a alocação de recursos privados que poderia ser dirigida ao setor produtivo.

Esse comentário se aplica para os casos de investimentos em títulos mobiliários públicos ou privados negociados no mercado financeiro com finalidade meramente rentista. É obviamente desejável a aquisição de patrimônio mobiliário produtivo - como é o caso da negociação de ações e debentures de companhias – que permite a captação de recursos financeiros ao setor produtivo sem o pagamento de juros.

Vê-se, portanto, que a tributação sobre a renda está no centro das discussões de uma matriz tributária equitativa em função dos efeitos econômicos que dela se desdobram, os quais se confundem com os efeitos jurídicos, desde que se adote a finalidade de realização de uma matriz tributária justa.

Ainda sobre a simbiose jurídica e econômica do imposto de renda, saliente-se que de todos os tributos é a espécie que mais se alinha à noção de capacidade contributiva, na medida em que visa onerar pessoalmente os indivíduos sobre seus ganhos, ao invés de gravar os sinais exteriores de capacidade contributiva como são o consumo e o patrimônio.

A capacidade contributiva conduz ao esclarecimento de que a renda pressupõe um mínimo existencial que estaria infenso à tributação, por constituir o meio necessário para que as pessoas possam viver dignamente. Trata-se de uma quantidade

²⁵⁸ DEODATO, 1971, p. 195.

mínima de recursos para o consumo obrigatório de bens, sem os quais a existência de uma pessoa pode se esvaír.²⁵⁹

Mary Elbe Queiroz defende que o mínimo existencial “não se configura como acréscimo ou riqueza nova”. Em seguida complementa: “ele é, exatamente, a mínima quantia imprescindível à manutenção da vida, e a quantidade ínfima para que o indivíduo e sua família possam atender às suas necessidades vitais e viver com dignidade”.²⁶⁰

A capacidade contributiva no imposto de renda, portanto, despontaria como o vínculo jurídico verificado a partir de um valor mínimo previsto na legislação, em relação ao qual o imposto não poderia incidir.²⁶¹ Essa noção de mínimo existencial se associa ao conceito de renda, uma vez que, se renda decorre da aquisição econômica de acréscimo patrimonial, somente ocorrerá acréscimo se os ganhos superarem esse mínimo.

A difícil questão que se observa é saber quanto é o valor econômico do mínimo vital. Note-se, conforme lembra Mary Elbe Queiroz, o mínimo vital exige a possibilidade de viver uma vida digna e a dignidade em questão depende de referências encontradas no meio em que se vive.²⁶²

No Brasil, o artigo 1º, III da Constituição Federal estabelece como um dos fundamentos do estado democrático de direito, “a dignidade da pessoa humana”. Essa enunciação é de extrema importância para esta tese, pois, se a dignidade da pessoa humana for aviltada não se realiza um dos fundamentos da república. A noção de dignidade implicaria na possibilidade de todos possuírem oportunidades básicas com o que ganham. Defendo que tais oportunidades se estruturariam nos seguintes eixos: a) o direito à vida e saúde com dignidade; b) à segurança alimentar; c) à educação de qualidade; d) à intimidade de um lar (direito à moradia). A pessoa desprovida desses direitos em razão do que ganha não vive uma vida digna, razão pela qual não poderá ser tributada sobre seus ganhos, pois se corre o risco de tributar o mínimo existencial, o qual é pressuposto para o conceito de renda.

²⁵⁹ MACHADO, 2007, p. 445.

²⁶⁰ QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. Barueri: Manole, 2004, p. 58.

²⁶¹ Hugo de Brito Machado chega a defender que o mínimo vital estaria imune a qualquer tributação. Cf. MACHADO, op. cit., p. 445.

²⁶² Ibid., p. 447.

Essa questão é complexa e será mais bem examinada na Parte III, no ponto em que, o aumento da margem de isenção do imposto de renda para a ampliação do mínimo vital a fim de se permitir a aquisição ou fruição dos direitos mencionados, em contrapartida, diminui o número de contribuintes do imposto, o que pode causar impactos nas contas públicas. A questão essencial é encontrar um argumento de justiça que dê sentido à equidade da matriz tributária. Daí a seguinte indagação: uma matriz tributária poderá ser injusta com os mais pobres por se temer perdas de arrecadação?

2.5.3 Princípios e regras jurídicas da tributação da renda

Como qualquer outro tributo, o imposto de renda está sujeito às limitações constitucionais ao poder de tributar agrupadas em sua maior parte no artigo 150 da Constituição Federal. Essas limitações são conhecidas como princípios tributários, tal a sua abrangência normativa e importância axiológica. Igualmente, por se tratar de um tributo, o imposto sobre renda deve cumprir os requisitos constitucionais que caracterizam as cobranças tributárias e conceito de tributo definido pelo CTN. Assim, sobre o imposto subsiste uma larga legislação estabelecendo diversas regras ao tributo, que vão desde a incidência até ao cumprimento de obrigações acessórias, passando pela apuração do crédito, identificação dos contribuintes, isenções etc.

O conceito de princípios jurídicos e seus desdobramentos serão explanados na subseção 3.2.3.1 da Parte III, que distinguirá princípios de regras jurídicas. Por ora, pretendo apenas ressaltar os princípios que orientam as regras sobre o imposto de renda no Brasil, porque têm relação com o tema da justiça e da equidade na tributação. A respeito das regras jurídicas, saliente-se que estas são vazadas por meio de leis como um produto das escolhas políticas realizadas pelo legislador no âmbito das tensões de interesses que moldam o sistema democrático.

Conforme esclareci, não tratarei de análises minuciosas das regras do imposto de renda, pois esta tese não versa exatamente sobre este ou aquele tributo, mas a respeito dos efeitos dos tributos na matriz tributária. O foco neste momento é reafirmar que os princípios do imposto de renda devem ser efetivados e o principal instrumento normativo dessa efetivação é a regra jurídica, construída principalmente a partir de leis ordinárias ou complementares em matéria tributária. Quanto aos princípios, além da capacidade contributiva – princípio geral de tributação analisado na subseção 1.3 e 3.3.1,

das Partes I e III, respectivamente, outros dois princípios específicos do imposto de renda merecem destaque, são eles: a generalidade e a universalidade. Nas palavras de Aliomar Baleeiro, seriam eles “simples especializações dos princípios mais amplos da capacidade econômica, pessoalidade, unicidade e da proibição do confisco”.²⁶³

Distingui os conceitos de capacidade econômica e de capacidade contributiva na subseção 1.3, da Parte I, embora seja aceitável considerar esta como especialização daquela, os termos não se confundem. A capacidade contributiva é um vínculo jurídico entre o contribuinte e o estado, pressupondo que aquele reúna condições de arcar com a tributação sem violação de sua dignidade, razão pela qual o mínimo existencial terá sempre que ser preservado pela tributação sobre a renda. A invasão da tributação sobre uma faixa econômica que corresponda ao mínimo existencial será um confisco na medida em que o tributo perde sua base estruturante, de incidir sobre a capacidade contributiva equitativamente considerada.

Supondo-se que o imposto de renda respeite a capacidade contributiva, para atingir sua finalidade equitativa, o princípio da progressividade terá atuação indispensável, de modo a graduar a exigência do tributo conforme as diversas capacidades contributivas dos sujeitos passivos desse imposto. Na subseção 1.6 da Parte I expliquei em linhas gerais que a progressividade é um instrumento de efetivação da capacidade contributiva, consistente na elevação de alíquotas conforme o aumento da base de cálculo, que no caso do imposto de renda serão as faixas de renda dos contribuintes do imposto, definidas pela lei (regra jurídica).

Os princípios da universalidade e da generalidade do imposto de renda, complementam a ideia de pessoalidade intrínseca ao mencionado imposto e perseguida pelo princípio da capacidade contributiva. Por “universalidade”, entende-se “um imperativo de justiça, princípio por força do qual nenhuma forma de renda, advinda do trabalho, do capital ou da combinação de ambos, pode estar fora do campo de incidência do tributo”.²⁶⁴ A universalidade, prevista no artigo 153, § 2º, I, da Constituição Federal, faz ecoar um dos principais valores em se tributar a renda, exatamente, a inclusão de todos os ganhos do indivíduo como fontes que compõem sua capacidade contributiva. Tais ganhos, uma vez somados – e deduzidos a grosso modo as despesas para formação da renda líquida – é o que permite o aumento da capacidade de consumo dos indivíduos, formando-se assim o conceito econômico de renda abraçado pelo direito.

²⁶³ BALEEIRO, 2000, p. 292.

²⁶⁴ Ibid. loc. cit.

Quanto a generalidade, a doutrina a conceitua como a incidência do imposto sobre todas as pessoas que auferirem renda, respeitada, evidentemente, a capacidade contributiva a qual terá que levar em conta o mínimo vital. A generalidade, pois, visa conferir ao imposto a aplicação de outro princípio geral da tributação que é a isonomia. Em um primeiro momento, o tipo de isonomia verificado no conceito geral de universalidade é a isonomia formal, isto é, a que se alicerça na noção de igualdade horizontal em que todos são iguais à lei. Considerando, entretanto, que o imposto de renda é um tributo pessoal, somente por meio da progressividade é possível aferir-se a capacidade contributiva de cada pessoa de forma equitativa. Conclui-se que o imposto de renda guarda em seu núcleo a primazia da progressividade e da capacidade contributiva, que orientam a aplicação dos outros dois princípios, caso contrário a tributação da renda poderá tornar-se objetiva e iníqua.

Apesar da previsão constitucional de tais princípios, o importante é verificar se as regras jurídicas (leis) que dispõem sobre a matéria são capazes de efetivar a aplicação desses princípios na tributação. O objeto desta tese no ponto referente ao imposto de renda é examinar se os efeitos que as regras geram podem resultar na comprovação de que a matriz tributária é ou não equitativa, exatamente porque os princípios às vezes são distorcidos pelas regras.

2.5.4 Tributação sobre a propriedade e efeitos

Nesta subseção será abordada a relação da propriedade com a tributação não importando suas formas de aquisição, seja pela usucapião, pela transferência a título oneroso ou gratuito, ou ainda por herança. Neste último caso, todas as referências feitas sobre a propriedade imobiliária ou mobiliária se estendem a essa forma de aquisição, pois não estará em evidência neste tópico a transmissão de bens pela morte, mas o ônus tributário sobre a propriedade, pressupondo, pois, a transferência de domínio. É evidente que o instituto da herança é controvertido em si, especialmente quando o que está em discussão é a acumulação de patrimônio sem lastro na produção direta do herdeiro ou do sucessor adquirente. A transmissão aos herdeiros de bens de alto valor, tais como propriedades imobiliárias, obras de arte valiosas, artigos luxuosos ou títulos, ações e outros valores mobiliários dão ao aquinhado um acervo que o distingue economicamente de quem não tem a mesma sorte. No campo das disparidades abissais de renda presentes

no Brasil, esse ponto exige reflexões no âmbito da matriz tributária, porquanto a tributação sobre a herança teria que gerar efeitos jurídico-tributários capazes de tornar mais justa a diferença entre quem tem o que herdar e quem não possui essa fonte de aumento patrimonial.

A partir de um ponto de vista histórico, a tributação sobre a propriedade se restringe a onerar a terra, especialmente a propriedade rural, em um período da história em que a divisão entre zona rural e urbana não era prevista em lei. Mas já no século XIX, no Brasil, a coroa portuguesa teria autorizado a tributação da décima parte dos imóveis edificados, o que pode ser considerado o primeiro IPTU brasileiro.²⁶⁵

Naturalmente, a incidência de impostos sobre os imóveis rurais existe há séculos e no direito positivo atual seu fato gerador praticamente se confunde com o do IPTU, distinguindo-se pela área em que o imóvel estiver localizado. Se o imóvel for rural a competência para tributar será da União por meio do ITR; se urbano, caberá ao Município ou ao Distrito Federal instituir o IPTU. Sobre a propriedade de veículos automotores cabe o IPVA. Esses tributos são considerados “diretos”, uma vez que seu fato gerador é periódico, ocorrendo em um lapso temporal de um exercício financeiro, e sendo suportado pelo proprietário. Eventualmente, nos casos de contrato de locação, o valor do IPTU ou do ITR é repassado ao locatário ou arrendatário, o que pode tornar a tributação indireta, mas de uma forma excepcional e muito residual.

Assim como em relação aos tributos sobre o consumo e renda, o objetivo central desta subseção não é analisar o regime jurídico de cada tributo, mas preparar a argumentação referente à hipótese de que a tributação sobre patrimônio tem impactos na matriz tributária, que podem revelar sua iniquidade.

A tributação sobre o patrimônio não possui a mesma potencialidade de geração de receita fiscal que tem as demais modalidades tributárias. Os tributos que gravam o patrimônio incidem sobre a renda acumulada, de modo que a pretensão fiscal, nesse caso, não poderá recolher parcela significativa dos bens tributados, sob pena de demonstrar efeitos confiscatórios. Além disso, a propriedade, inclusive a imobiliária, poderá passar por alterações que podem aumentar ou diminuir o seu valor e esses fatores devem ser considerados.

Comparando-se a tributação sobre consumo, renda e folha de salários, na série histórica, a propriedade é o nicho econômico que sofre a menor carga tributária em

²⁶⁵ BALEEIRO, 2000, p. 243.

relação ao total de arrecadação. Segundo dados da Receita Federal do Brasil, em 2014, a propriedade foi responsável por 4,17%, enquanto renda, consumo e folha de salários gravaram, respectivamente, 18,02%, 51,02% e 25,18% da Carga Tributária Bruta. A diferença de impacto da tributação sobre a propriedade na carga tributária é explicada, em grande parte, pelo objeto da tributação em questão. A propriedade, por maior que seja o valor de sua base de cálculo, gera receitas tributárias de periodicidade longa (geralmente um ano), e a tributação é monofásica, isto é, alcança uma incidência por período. Não seria adequado dividir o fato gerador da propriedade em frações curtas de tempo como, por exemplo, o mês, em função dos custos de arrecadação do tributo nessa hipótese. Além disso, não faria muito sentido porque a propriedade é um estado jurídico e supõe certa perenidade para verificações na alteração desse estado. Daí por que, como ensina a doutrina, o fato gerador dos tributos sobre a propriedade é do tipo “continuado”, diferente do “periódico” e do “instantâneo”.²⁶⁶ Isso não significa que em termos relativos, a propriedade seja tributada equitativamente no Brasil.

Meu propósito com a presente abordagem é também delinear melhor a tributação da propriedade por meio de algumas peculiaridades que evocam sua função social, econômica e política. Conforme acentua Alberto Deodato, “o imposto territorial perdeu, hoje [sua obra data de 1971], a sua importância como fornecedor do tesouro”. Realmente, pelos dados estatísticos, passados quarenta e cinco anos dessa observação, os tributos sobre a propriedade representam quase nada da arrecadação fiscal, em que pese refletirem um dos aspectos da renda, isto é, a capacidade de acumulação do patrimônio. Ao longo dos anos, o legislador preferiu dosar a capacidade contributiva por meio da

²⁶⁶ Entende-se por continuado o fato gerador em que determinada situação prevista em lei se mantém durante certo período de tempo. O termo final de um período renova a ocorrência dessa situação sem que necessariamente tenha ocorrido um fato diferente no plano da realidade. Trata-se de uma definição do sistema jurídico escolher um lapso de tempo para que o fato jurídico tributário se repita. Assim, a lei poderá marcar o dia 1º de janeiro como o momento de ocorrência do fato gerador do IPTU, do ITR ou do IPVA. A pessoa que for proprietária dos respectivos bens nessa data terá praticado o fato gerador dos mencionados impostos, nascendo contra ela a obrigação de pagar tais tributos. No caso do fato gerador periódico, durante certo período de tempo os fatos geradores definidos pela lei como suficientes para gerar a obrigação se repetem, mas por conveniência da arrecadação fiscal, é definido um período (normalmente um ano) em que serão apurados todos os fatos geradores que ocorreram e, ao término desse período, a lei tem como consumado o fato gerador da obrigação tributária. Exemplo desse tipo de fato gerador é o imposto de renda. Quanto aos fatos geradores instantâneos, o fato definido na lei ocorre e se consuma de tal forma que a lei considera-o como suficiente para nascer a obrigação tributária, como ocorre com o IRRF, o ICMS, o ISS. Nesses impostos, cada retenção do imposto sobre a renda paga ou cada circulação de mercadoria ou prestação de serviço realizadas, gera uma nova obrigação tributária. Admitindo tal classificação sem reservas, conferir: AMARO, 2009, p. 267-271; com observações, confronte-se: SHOUERI, 2012, p. 465-467. Divergindo sobre o assunto, por entender que todo fato jurídico tributário é sempre “instantâneo”, conferir: CARVALHO, 2013, p. 269-273.

tributação pessoal sobre a renda, relegando para um plano menos importante a exação sobre a propriedade.

Os tributos sobre a terra, tanto a situada nos espaços rurais quanto urbanos, assumiram a vocação de atender às finalidades extrafiscais, tais como a função social da propriedade, especialmente depois da Constituição Federal de 1988.²⁶⁷ Evidente que isso é louvável e, ao lado da usucapião como principal forma de aquisição da propriedade improdutiva, vê-se que a Constituição brasileira abraçou o conceito de propriedade propagada desde a Revolução Francesa, em que a propriedade resulta do trabalho do homem sobre a terra. No espaço urbano o direito a habitação foi elevado à condição de direito social, direito fundamental, portanto, contido no artigo 6º da Constituição da República.

Há que se reconhecer que o domínio sobre a propriedade mudou desde os séculos XVIII e XIX, deixando de ser o meio de produção do pequeno agricultor, passando a ser explorada por grandes e complexas corporações. No Brasil não é diferente, a propriedade agrícola é praticamente dominada pelo chamado “agronegócio”, despertando talvez mais interesse em se tributar o resultado da produção agrícola do que o chão.²⁶⁸ Tanto assim que a pequena gleba rural está imune ao ITR, desde que o proprietário a explore, não possuindo outro imóvel, conforme prevê o artigo 153, § 4º, II da Constituição Federal.

Tratando-se da comparação da tributação da propriedade territorial urbana – e em certa medida a rural também – com a tributação sobre a renda, observa-se que ambos poderão decrescer com o passar do tempo. Em geral, a capacidade de uma pessoa de gerar renda é limitada no tempo. A longevidade diminui a capacidade de trabalho, que é uma das principais fontes de renda. O imóvel rural, igualmente, é depreciado com o decurso do tempo devendo esse fator ser levado em consideração na base de cálculo do imposto, sob pena de gerar situação desigual com os imóveis novos. O mesmo se diga sobre a localização, uma tributação única de IPTU ou de ITR sem levar em consideração

²⁶⁷ O artigo 182, § 4º, II faculta ao Poder Público municipal a adoção de alíquotas progressivas no tempo para assegurar a função da propriedade territorial urbana, nos casos em que o proprietário mantiver imóvel não utilizado ou subutilizado em regiões definidas no plano diretor da cidade como insuscetíveis dessa situação. No caso do ITR, o artigo 153, § 4º, I, também da Constituição, estabelece que o imposto terá alíquotas progressivas de forma a desestimular propriedades improdutivas.

²⁶⁸ “Teoricamente, pode haver cinco espécies de impostos sobre o solo: impostos sobre a renda econômica, imposto uniforme baseado sobre a qualidade do solo, imposto sobre o produto bruto, imposto sobre os proventos agrícolas, imposto sobre a propriedade ou valor venal do solo”. Cf. DEODATO, 1971, p. 234. Conforme se observa, o Brasil tributa tanto a propriedade a partir do seu valor venal, como é o caso do ITR, a renda obtida com a locação ou arrendamento da propriedade, pelo IR, e o resultado da produção por meio de contribuições à seguridade social.

a localização do imóvel, poderá gerar a situações iníquas. Por esse motivo, a diferenciação das alíquotas dos impostos pela seletividade conforme a localização do imóvel, no caso do IPTU, e pela progressividade, tratando-se de ITR, são altamente recomendáveis. Isso não significa que o IPTU não possa adotar alíquotas progressivas em razão da base de cálculo (progressividade fiscal). Conforme se sabe, com o advento da EC 29, de 2000, o artigo 156 da Constituição foi alterado para prever progressividade de alíquotas ao IPTU em função da base de cálculo.

A tributação sobre a propriedade rural, em tese, terá que levar em conta os investimentos realizados na terra. Alberto Deodato argumenta que existem quatro elementos a serem considerados: a) o capital investido permanentemente na terra, isto é, a renda inerente ao imóvel, consistente na sua boa localização e fertilidade; b) o capital anualmente investido na terra, verificado por meio do que periodicamente se produz na propriedade; c) as despesas com mão de obra para a produção agrícola; d) o trabalho do proprietário da terra que pode ser braçal ou intelectual, neste caso de gestão da propriedade produtiva.²⁶⁹

Importante frisar também que tanto a propriedade rural quanto a urbana estão sujeitas a influências externas que poderão atuar na valorização individual da propriedade, devendo esse fator também ser levado em consideração na tributação imobiliária. Trata-se da verificação da mais-valia obtida por influências externas aos investimentos realizados pelo proprietário. Uma ou um conjunto de obras públicas, por exemplo, poderá resultar em valorização dos imóveis afetados por essas melhorias, ensejando, portanto, a tributação por meio de contribuição de melhoria, de modo a atenuar os efeitos fiscais assimilados pela economia de todos os demais contribuintes, que não tiveram seus bens diretamente valorizados pela obra pública.

Igualmente, os ganhos de capital com a propriedade devem ser alvos da tributação sobre a renda, na medida em que o particular passa a retirar da propriedade imobiliária outro tipo de proveito que não seria apenas o direito à habitação, podendo o imóvel configurar um típico investimento.

²⁶⁹ DEODATO, 1971, p. 235-236.

2.6 Iniquidade da matriz tributária brasileira

Na subseção 2.2 pretendi expor a estrutura da matriz tributária vigente como ela é, independentemente de um juízo valorativo sobre o que se espera de um arranjo tributário, especialmente a argumentação jurídica sobre uma matriz justa e se isso é possível. Além disso, na Parte I, resgatei conceitos jurídicos que se entrelaçam com estatísticas amplamente divulgadas a respeito de como os tributos afetam a vida econômica das pessoas e, conseqüentemente, a economia do país. Trouxe também à baila dados que se encontram nos registros públicos dos impactos da carga tributária sobre o PIB e o montante global de arrecadação histórico e atual. Essas informações são relevantes para se compreender, afinal, como os tributos pesam no sistema econômico e sua repercussão não pode passar despercebida das leituras sobre tributação no país. Neste trabalho os dados adquirem pujança especial, porquanto, com base neles, é possível unir-se outras estatísticas relacionadas, e a partir delas se chegar a algum juízo mais específico em torno da hipótese de que a matriz tributária brasileira é injusta.

Para isso é fundamental relacionar os tributos com informações sobre sua influência na renda e patrimônio das pessoas e os reflexos naturais causados no consumo. Logicamente, quanto mais o consumo de bens é tributado, menor será a capacidade das pessoas de destinarem recursos para essa finalidade. Por outro lado, a diminuição da tributação sobre o consumo (ou até sua desoneração como pregam alguns) pode acarretar efeitos econômicos e sociais incontrolláveis, tais como inflação de demanda e desequilíbrio ambiental. A menor alocação de recursos no consumo tenderia a forjar a poupança privada, mas isso é uma variável que depende de diversos fatores, especialmente a diminuição dos estímulos ao consumo, maior atratividade da remuneração da poupança e presença de uma cultura de poupadores. O excesso de poupança, por sua vez, exclui recursos do setor produtivo, podendo gerar efeitos econômicos indesejáveis, especialmente desemprego e baixa produtividade, o que atrasa o giro da economia e afeta seus indicadores internacionais de crescimento. Como se sabe, as economias com viés de crescimento baixo não são atrativas numa época em que os fundamentos econômicos residem mais no capital volátil ou especulativo do que exatamente na produção.

O acúmulo de renda, por outro lado, pode levar à aquisição de propriedade. Se por um determinado viés adquirir bens de capital é útil à economia, por outro, dirige a

renda acumulada para um setor tradicionalmente pouco tributado em função de características intrínsecas. A propriedade é de tributação monofásica, isto é, o tributo incide apenas uma vez em um espaço de tempo razoável (geralmente um ano), enquanto os tributos sobre o consumo são plurifásicos, incidindo toda vez que a mercadoria circular até chegar ao consumidor final. Tudo parece recomendar uma situação de equilíbrio, em que os efeitos da tributação não ultrapassem a barreira que impede os tributos de se tornarem um óbice ao crescimento econômico e à realização do estado democrático de direito. É sobre essa barreira que esta subseção e as seguintes irão se dedicar. O meu argumento é que crescimento econômico deve se dar com força e oportunidade para todos. Daí por que a matriz tributária necessita ser estudada, para se saber se quem paga mais tributos no Brasil são os que têm mais capacidade contributiva ou não. Se a hipótese que se confirmar for a de que, quem tem menos capacidade contributiva é quem paga mais tributos proporcionalmente, o crescimento econômico restará comprometido. O ponto é saber em qual nível esse comprometimento se dará. Acredito que isso contribuirá com o acirramento da divisão de classes no Brasil e o distanciamento do maior acúmulo de renda em poder de uma pequena parcela da população em relação à maioria dos brasileiros. Não pode existir crescimento econômico sem oportunidades para todos de se colocarem nos devidos postos de trabalho que permitem melhor geração de renda.²⁷⁰

Nesse sentido, crescimento econômico de uma forma inclusiva, se junta com a afirmação de desenvolvimento do pretendido estado democrático de direito. A expressão “democrático” utilizada para qualificar o “estado de direito” não é empregada à toa, mas para exigir medidas, formuladas inclusive no plano do direito, que se mostrem capazes de viabilizar a inclusão de todos no sistema produtivo em patamares dignos. Antes das políticas públicas – que ocorrem em uma etapa posterior – a tributação é instrumento eficaz nas democracias para acelerar a promoção da igualdade de oportunidades quando esta for ausente ou o que se espera dela se mostre insuficiente. É com a tributação que se pode lograr melhor distribuição de renda, seja melhorando a carga

²⁷⁰ Apenas para ilustrar esse contexto, Zygmunt Bauman faz um levantamento de dados pragmáticos sobre concentração de renda em termos mundiais. De acordo com o autor: “Assim como destacou Zolo, John Galbraith, no prefácio do *human Development Report* do Programa de Desenvolvimento Humano das Nações Unidas, em 1998, documentou que 20% da população mundial açambarcavam 86% de todos os bens produzidos no mundo, ao passo que os 20% mais pobres consumiam apenas 1,3%. Hoje, por outro lado, após quase quinze anos, esses números vão de mal a pior: os 20% mais ricos da população mundial consomem 90% dos bens produzidos, enquanto os 20% mais pobres consomem 1%. Estimou-se também que as vinte pessoas mais ricas do mundo têm recursos iguais aos do bilhão de pessoas mais pobres”. Cf. BAUMAN, Zygmunt. **A riqueza de poucos beneficia todos nós?** Tradução de Renato Aguiar. Rio de Janeiro: Zahar, 2015, p. 17.

de tributos entre as faixas diferentes de renda, com o fim de torna-la mais justa, seja arrecadando recursos para programas de transferência de renda.

Nos subitens a seguir trarei dados estatísticos que apontam para um horizonte em que não se encontra delineado, de uma forma ideal, a distribuição equitativa da carga tributária entre os brasileiros. Na Parte III, associados à presente temática, serão expostos dados a respeito da desigualdade social, o que renderá motivos para se propor uma finalidade justa à exigência dos tributos que é a realização do estado democrático de direito inclusivo. Essas constatações podem levar à inferência de que a matriz tributária brasileira é injusta. Quanto à equidade, é evidente que para se alegar que a matriz tributária é iniqua há que se convencionar um conceito de equidade que conduza a essa conclusão. Por outro lado, se a matriz tributária pode ser equitativa, exatamente porque tributa as pessoas de acordo com suas capacidades contributivas e pretende o desenvolvimento econômico inclusivo com promoção do estado democrático de direito, segue-se que será necessário construir uma argumentação jurídica que sirva de fundamento a esse encontro de finalidades da tributação.

Nas próximas subseções serão apresentados indicadores que serão associados a argumentos que comprovarão a iniquidade da matriz tributária brasileira, desde que se empregue o conceito de equidade proposto na Parte I, em que a equidade implica na busca da justiça no caso concreto, fundada na teoria da igualdade vertical (v. subseções 1.4 e 1.6.3). Como será confirmado, as relações da carga tributária sobre consumo, renda e propriedade entre os contribuintes brasileiros abre espaços para questionamentos se a matriz tributária nacional cumpre o princípio da capacidade contributiva. A relação entre contribuintes pobres e ricos no Brasil parece inverter até a lógica esperada em qualquer modelo de tributação, isto é, os detentores de maior capacidade contributiva deveriam ser impactados pela tributação, senão proporcionalmente mais do que os pobres, ao menos em uma mediatrix próxima da pressão fiscal sofrida pelos menos favorecidos. Essa inversão das expectativas de aplicação do princípio da capacidade contributiva é o que se chama de regressividade da tributação, conforme explanado na Parte I, subseção 1.6. Essa perturbadora e inquietante relação de desigualdade material que se revela na forma de regressividade da matriz tributária brasileira não pode em nenhuma hipótese passar despercebida. As páginas a seguir são como uma espécie de denúncia contra esse estado de coisas.

2.6.1 Relações entre tributação do consumo e da renda

Em estudo relativamente recente, o Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas – IPEA demonstrou que a carga tributária brasileira pesa mais fortemente sobre os tributos incidentes no consumo do que sobre a renda.²⁷¹ Aliás, na subseção 2.2 demonstrei com números coletados dos registros da Receita Federal do Brasil que, realmente, a afirmação do IPEA procede. Isso porque, não incide somente um tributo único sobre o consumo, mas um conjunto de exações que foram classificadas nesta tese como “tributos indiretos”, uma vez que o encargo tributário, neste caso, é transferido para terceiro, em última escala o consumidor de bens e serviços. Os tributos que não recaem sobre o consumo e, portanto, oneram a renda e a propriedade, foram considerados como “tributos diretos”, uma vez que o encargo tributário é suportado unicamente pelo contribuinte, que adquire a renda ou é proprietário (v. subseção 2.2).

Nos últimos anos, por exemplo, adotando-se o PIB como parâmetro, a tributação indireta (incidente no consumo) registrou valores que se situam um pouco acima dos tributos considerados diretos. A mesma tendência se verifica quando contabilizados os valores percentuais de tributação indireta e direta sobre a Carga Tributária Bruta, conforme os quadros abaixo:

Carga tributária em relação ao PIB

ANO	Em %	
	TRIBUTOS INDIRETOS	TRIBUTOS DIRETOS
2012	16,19	15,35
2013	16,20	15,37
2014	14,84	14,44

Carga Tributária Bruta

ANO	Em %	
	TRIBUTOS INDIRETOS	TRIBUTOS DIRETOS
2012	45,09	42,79
2013	45,07	42,76
2014	44,32	43,09

²⁷¹ Brasil. Presidência da República. Observatório da equidade. **Indicadores da equidade do sistema tributário nacional**. Brasília: Presidência da República. Observatório da equidade, 2009.

Analisando-se os valores totais de tributação direta e indireta sobre o PIB e a CTB, nota-se que existe um certo equilíbrio. É que essa classificação leva em consideração os tributos agrupados, o que facilita a contabilidade dos números totais. Nesta tese utilizei o critério da RFB sobre tributação direta e indireta. Assim, foram considerados como tributos diretos: IR (IRPF, IRPJ, IRRF), IOF (P. FÍSICA), ITR, INSS, CSLL, IPTU, ITBI, ITCD, IPVA. O grupo dos tributos indiretos foi constituído por: ICMS, IPI, ISS, Com. Exterior (II, IE, taxas alfandegárias), IOF, COFINS, PIS/PASEP, Sal. Educação, Contribuições Sistema S, CIDE – Combustíveis.

Esse equilíbrio dos números absolutos não pode ser analisado sem se ponderar os níveis de concentração de renda do país. Se as diferenças de renda forem baixas, a média de 45% da CTB de tributos indiretos sobre o consumo contra 42% de tributação sobre renda e propriedade (tributação direta) indicaria uma carga tributária pouco regressiva. Mas na medida em que as diferenças de renda no país podem alcançar entre o menor e o maior nível uma diferença de 54,2 pontos percentuais, a população mais pobre sofre mais fortemente o impacto da carga tributária sobre o consumo, eis que, nesse tipo de tributação, os tributos incidem com os mesmos percentuais de alíquota, independentemente dos níveis de renda dos consumidores.

A respeito do tema distribuição de renda no Brasil, de acordo com a metodologia do IBGE, os níveis de concentração de renda são aferidos por cada quinto da população. Em 2011, o quinto superior (os 20% mais ricos) detinham 57,7% da riqueza nacional e o quinto inferior (os 20% mais pobres) apenas 3,5% dessa riqueza.²⁷²

Quando desmembrados e isolados os tributos incidentes sobre o consumo e comparados com os que incidem diretamente sobre renda e propriedade, as diferenças são alarmantes. Utilizando-se como exemplo o ICMS, imposto que incide diretamente sobre o consumo de mercadorias e determinados serviços, e o comparando com o Imposto de Renda, observam-se as seguintes diferenças de percentuais. De acordo com dados da Receita Federal do Brasil – RFB, no ano de 2014, o ICMS impactou sobre o PIB, 6,96 % enquanto o IR registrou 5,79%. Com relação à CTB, o ICMS arrecadou 20,80% para 17,29% de IR. Nota-se que somente um tributo incidente sobre o consumo arrecadou, tanto em relação ao PIB quanto à CTB mais do que o imposto de renda, principal tributo direto e responsável pela efetivação equitativa da capacidade contributiva.

²⁷² IBGE. **Síntese de indicadores sociais**: uma análise das condições de vida da população brasileira 2012.

Quando somados os percentuais de arrecadação de todos os impostos incidentes sobre renda e propriedade (excluídas, portanto, as contribuições sociais e para a seguridade social), em relação ao PIB, a diferença de arrecadação de tais tributos com o ICMS é de apenas 0,56 pontos percentuais (7,52% - 6,96%). Portanto, a arrecadação de ICMS ficou somente 0,56 pontos percentuais abaixo do total de arrecadação de todos os impostos sobre renda e propriedade das três esferas de governo.²⁷³

Esse dado demonstra que, realmente, o Brasil prioriza a tributação sobre o consumo em relação aos demais nichos tributários, nos quais existe mais facilidade de aplicação de uma tributação justa, pautada pela equidade vertical, quais sejam, o princípio da capacidade contributiva e seu principal instrumento de efetivação que é a progressividade de alíquotas.

Existem algumas formas de se classificar os tributos incidentes sobre o consumo e os que gravam renda e propriedade. No levantamento realizado pelo IPEA, por exemplo, as contribuições à seguridade social foram excluídas do rol dos tributos diretos, razão pela qual os percentuais de tributação direta caíram. Embora os dados daquele levantamento se refiram a 2004-2005, é possível se ter ideia da distribuição da carga tributária entre os tributos sobre consumo, renda e propriedade, excluindo-se as contribuições para a seguridade de um e de outro rol.

	Em %
Bens e serviços	46,1
Renda	20,6
Propriedade	3,8
Previdência	25,6
CPMF	4,0

Percentuais sobre a CTB

Caso se acrescente o percentual referente à “previdência” à carga tributária de tributos sobre propriedade e renda, considerados nesta tese como tributos diretos, o total da carga tributária de tributos diretos sobe para 50% da CTB. Portanto, o peso dos tributos sobre consumo, renda, propriedade, depende do critério de classificação adotado. Nesta pesquisa, considerei que as contribuições à seguridade social não poderiam ficar

²⁷³ Conferir a relação percentual de todos os tributos diretos e indiretos sobre o PIB e CTB na subseção 2.2 desta Parte II

isoladas em uma classificação à parte, por entender que estas pesam como custos diretos das empresas, uma vez que incidem, em geral, sobre a folha de pagamentos e não sobre a receita, faturamento ou o valor da operação de venda, que constituem base de cálculo dos tributos sobre o consumo. A folha de pagamentos é despesa fixa da empresa, sem a qual a receita, o faturamento ou o preço de bens e serviços não têm relevância, pois somente serão obtidos conforme existir mão de obra que dê sustentação aos mencionados ganhos. Assim, a folha de pagamentos está atrelada à renda como uma despesa para sua obtenção, por esse motivo preferi classificar as contribuições à seguridade como tributo direto, ao invés de discriminar os tributos nos segmentos consumo, renda, propriedade e seguridade social.

Saliente-se, no entanto, que os diversos tributos que oneram o consumo foram neste trabalho classificados como “tributos indiretos” e os demais, “tributos diretos”. Não se ignora, também, que as contribuições à seguridade social pesam de alguma forma sobre o custo das mercadorias e serviços como também parte de seu ônus é suportado diretamente pela unidade produtora. As dificuldades para se analisar o peso das contribuições sobre folha de pagamentos nos preços dos bens e serviços são tantas que não justificariam um desvio de rota dirigido a essa análise específica. A divisão entre tributos diretos e indiretos com seus percentuais totais é suficiente para comprovar a hipótese de que a matriz tributária brasileira pesa proporcionalmente mais sobre o consumo de bens do que sobre renda e propriedade. A questão principal nesta tese é examinar se, quando considerados os perfis de renda da população, ricos e pobres estão ou não sendo tributados de forma equitativa. Isso implica em se verificar o peso da tributação do consumo sobre a renda da população conforme seus diferentes níveis de concentração.

2.6.2 O problema da regressividade

Na subseção 1.6 da Parte I expus o conceito de progressividade e sua relação com a regressividade da carga tributária. Se conceitualmente progressividade tributária significa um instrumento de efetivação da capacidade contributiva em que as alíquotas aumentam conforme se eleva a base de cálculo, a regressividade pressupõe o oposto, isto é, tanto menor for a base de cálculo maior será a alíquota. O mesmo efeito poderá ser obtido se as alíquotas diminuïrem conforme a base de cálculo aumenta.

Atrelado aos conceitos de progressividade e regressividade, encontra-se a proporcionalidade, explicável pelo tipo de tributação em que a alíquota se mantém constante, variando para mais ou para menos unicamente a base de cálculo.²⁷⁴

Tratando-se de regressividade da carga tributária, a análise não pode se limitar à aplicação do conceito em tela. A regressividade da carga tributária possui critérios que estão diretamente relacionados com a renda adquirida e acumulada que demanda explicações adicionais.

Antes de se ingressar nessas explicações, é necessário demonstrar o comportamento da carga tributária sobre as faixas de renda da população, a fim de se detectar aspectos que possam fazer sentido com as considerações de que a matriz tributária é ou não regressiva, considerando a carga de tributos diretos e indiretos ou sobre consumo, renda e propriedade.

De acordo com o IPEA, em 2004, quem ganhava até dois salários mínimos consumia 48,8% de sua renda com o recolhimento de tributos, enquanto as famílias com rendimentos superiores a trinta salários mínimos, gastavam 26,3% de sua renda com a mencionada despesa.²⁷⁵ Em 2008 esses índices se agravaram. Conforme dados do IPEA, no ano mencionado, a população com rendimentos de até dois salários mínimos passou a comprometer 53,9% de sua renda com pagamento de tributos, enquanto os que ganham mais de trinta salários comprometeram somente 29%. Assim, em quatro anos de razoável crescimento econômico no país (2004 a 2008), a carga tributária sobre os mais pobres aumentou 5,1 pontos percentual e 2,7 pontos percentuais para os mais ricos.²⁷⁶

Percebe-se facilmente que, no país, as famílias com mais necessidades básicas são as que pagam mais tributos quando o peso da tributação é relacionado com a renda. Inegavelmente, é a renda o critério que mais se aproxima da desejável pessoalidade da tributação. Conforme os levantamentos do IPEA, se a renda aumenta também se eleva a capacidade de aquisição de patrimônio, o que pode levar à melhora da arrecadação tanto sobre a renda quanto do patrimônio.²⁷⁷ Essa elevação, no entanto, não tem sido capaz de compensar a incidência dos tributos sobre o consumo nos orçamentos das famílias mais pobres.²⁷⁸

²⁷⁴ SHOUERI, 2012, p. 365.

²⁷⁵ Brasil. Presidência da República. Observatório da equidade. **Indicadores da equidade do sistema tributário nacional**. Brasília: Presidência da República. Observatório da equidade, 2009, p. 23.

²⁷⁶ Disponível em: <http://ipea.gov.br>. > . Acesso em 14 jun. 2016.

²⁷⁷ IPEA. Indicadores, p. 23.

²⁷⁸ ZOCKUN, Maria Helena (coord.). **Simplificando o Brasil**: propostas de reforma na relação econômica do governo com o setor privado. São Paulo: FIPE, 2007, p. 21.

A incapacidade de o sistema tributário conseguir compensar a arrecadação de tributos sobre renda e patrimônio com as exações incidentes no consumo, deflagra o que se tem chamado de “regressividade do sistema tributário” ou, como nesta tese se tem preferido, “regressividade da matriz tributária”.

Por exemplo, ainda no ano de 2004, as famílias com renda de até dois salários mínimos sofriam a carga de tributos diretos (renda e propriedade) de 3,1% de sua renda e os que ganhavam acima de trinta salários, comprometiam 9,9% de sua renda com o pagamento de tributos. Tratando-se de tributos indiretos (sobre o consumo de bens e serviços), o estudo apontou os seguintes dados: famílias com ganhos de até dois salários mínimos consumiam 45,8% de sua renda com o pagamento de tributos e os com renda superior a trinta salários, comprometiam apenas 16,4% de sua renda com tributação sobre bens consumíveis.

Nota-se, sem pestanejar, que o peso da tributação é muito mais elevado sobre as famílias mais pobres do que nas abastadas, de modo que a diferença entre a tributação direta e indireta nas famílias nos extremos entre ricos e pobres não compensa a força da tributação sobre o consumo. A diferença percentual da carga tributária dos tributos diretos entre os quintos inferior e superior é 6,8 pontos percentuais, enquanto que, no caso da tributação indireta sobre o consumo, a diferença percentual alcança 29,4 pontos percentuais. Assim, embora na tributação direta as famílias mais ricas paguem monetariamente mais tributos, na relação da tributação indireta com os rendimentos das famílias mais pobres, as famílias mais ricas pagam cinco vezes menos tributos.

Considerando que a maior parte dos tributos no Brasil recai sobre consumo, segue-se que a matriz tributária brasileira onera mais as famílias pobres do que as ricas, sugerindo, portanto, distorções do conceito de capacidade contributiva e, conseqüentemente, desviando-se da ideia de uma tributação equitativa.

2.6.2.1 Regressividade da tributação em razão da renda

Para se avançar no exame da regressividade, a distinção entre duas formas de sua verificação é fundamental. Trata-se da regressividade em razão da base de cálculo dos tributos e da renda das pessoas. No fundo, a regressividade é um desdobramento da progressividade e da proporcionalidade. A regressividade associada à renda leva à ideia de uma carga tributária regressiva.

Eugenio Lagemann explica que a alíquota dos tributos pode se comportar de acordo com as três formas conhecidas, isto é, poderão ser proporcionais, progressivas ou regressivas.²⁷⁹ Esse comportamento se define de duas formas: “a) pelo comportamento da alíquota média em relação à base de cálculo; e b) pelo comportamento da alíquota média em relação à alíquota marginal”.²⁸⁰

Quanto a alíquota medida em relação à base de cálculo, a tributação será proporcional quando a alíquota média se mantiver estável apesar da variação da base de cálculo. Será progressiva quando a alíquota média aumentar mediante o aumento da base de cálculo e regressiva quando, ao contrário, a alíquota aumentar conforme a base de cálculo diminuir. Lagemann traz alguns exemplos numéricos que facilitam a compreensão:²⁸¹

COMPORTAMENTO PROPORCIONAL DA ALÍQUOTA

Situação 1: Tributo com base de cálculo de R\$ 100,00, devendo o contribuinte pagar R\$ 40,00 de tributo, a alíquota média [AL] será de 40%. Neste caso, tem-se:

$$\begin{aligned} BC &= R\$ 100 \\ AL &= 40\% \\ R\$ 40/R\$ 100 &= 0,40 \end{aligned}$$

Situação 2: Tributo com base de cálculo de R\$ 200,00, devendo o contribuinte pagar R\$ 80,00 de tributo, a alíquota média [AL] será de 40%. Neste caso, tem-se:

$$\begin{aligned} BC &= R\$ 200 \\ AL &= 40\% \\ R\$ 80/R\$ 200 &= 0,40 \end{aligned}$$

Conclusão: apesar de a base de cálculo ter aumentado de R\$ 100,00 para R\$ 200,00 a alíquota média se manteve em 0,40%, o que caracteriza o comportamento proporcional da alíquota.

²⁷⁹ LAGEMANN, Tributação: seu universo, condicionantes, objetivos, funções e princípios. In: GASSEN, Valcir. **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, constituição e direito tributário**. Brasília: Consulex, 2012, p. 66.

²⁸⁰ Ibid., loc. cit.

²⁸¹ Ibid., p. 66-67.

COMPORTAMENTO PROGRESSIVO DA ALÍQUOTA

Situação 1: Tributo com base de cálculo [BC] de R\$ 100,00, devendo o contribuinte pagar R\$ 40,00 de tributo, a alíquota média [AL] será de 40%. Neste caso, tem-se:

$$\begin{aligned} BC &= \text{R\$ } 100 \\ AL &= 40\% \\ \text{R\$ } 40 / \text{R\$ } 100 &= 0,40 \end{aligned}$$

Situação 2: Tributo com base de cálculo [BC] de R\$ 200,00, devendo o contribuinte pagar R\$ 90,00 de tributo, a alíquota média [AL] será de 45%. Neste caso, tem-se:

$$\begin{aligned} BC &= \text{R\$ } 200 \\ AL &= 45\% \\ \text{R\$ } 90 / \text{R\$ } 200 &= 0,45 \end{aligned}$$

Conclusão: conforme a base de cálculo aumenta de R\$ 100,00 para R\$ 200,00 a alíquota média também se eleva de 0,40% para 0,45%, o que caracteriza o comportamento progressivo da alíquota.

COMPORTAMENTO REGRESSIVO DA ALÍQUOTA

Situação 1: Tributo com base de cálculo [BC] de R\$ 100,00, devendo o contribuinte pagar R\$ 40,00 de tributo, a alíquota média [AL] será de 40%. Neste caso, tem-se:

$$\begin{aligned} BC &= \text{R\$ } 100 \\ AL &= 40\% \\ (\text{R\$ } 40 / \text{R\$ } 100 &= 0,40) \end{aligned}$$

Situação 2: Tributo com base de cálculo [BC] de R\$ 200,00, devendo o contribuinte pagar R\$ 70,00 de tributo, a alíquota média [AL] será de 35%. Neste caso, tem-se:

$$\begin{aligned} BC &= \text{R\$ } 200 \\ AL &= 35\% \\ \text{R\$ } 70 / \text{R\$ } 200 &= 0,35 \end{aligned}$$

Conclusão: conforme a base de cálculo aumenta de R\$ 100,00 para R\$ 200,00 a alíquota média diminui de 0,40% para 0,35%, o que caracteriza o comportamento regressivo da alíquota.

Tratando-se da regressividade da carga tributária, os cálculos são diferentes pois o que será considerado como base de cálculo será a renda auferida pela pessoa. A carga tributária é o resultado da relação entre o tributo pago com a renda adquirida. Assim, a carga tributária será proporcional quando a renda aumentar, mas o percentual de carga tributária se mantém constante. No caso de progressividade, conforme a renda aumenta, o percentual de carga tributária também se eleva e, na regressividade, ao contrário, com o aumento da renda o percentual de carga tributária diminui. Os exemplos a seguir são de Lagemann:

CARGA TRIBUTÁRIA PROPORCIONAL

Situação 1: indivíduo A com renda [R] de R\$ 5.000,00, devendo pagar R\$ 1.000,00 em tributos [T], terá uma carga tributária [CT] de 20%.

R = 5.000
T = 1.000
(1.000/5.000 = 0,20)
CT = 20%

Situação 2: indivíduo B com renda [R] de R\$ 10.000,00, devendo pagar R\$ 2.000,00 em tributos [T], terá também uma carga tributária [CT] de 20%.

R = 10.000
T = 2.000
(2.000/10.000 = 0,20)
CT = 20%

Conclusão: nesse caso, apesar de a renda ter aumentado, a CT se manteve constante em 20%.

CARGA TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA

Situação 1: indivíduo A com renda [R] de R\$ 5.000,00, devendo pagar R\$ 1.000,00 em tributos [T], terá uma carga tributária [CT] de 20%.

R = 5.000
T = 1.000
(1.000/5.000 = 0,20)
CT = 20%

Situação 2: indivíduo B com renda [R] de R\$ 10.000,00, devendo pagar R\$ 2.500,00 em tributos [T], terá uma carga tributária [CT] de 25%.

R = 10.000
T = 2.500
(2.500/10.000 = 0,25)
CT = 25%

Conclusão: nesse caso, conforme a renda aumenta, de R\$ 5.000,00 para R\$ 10.000, a CT também progride de 20% para 25%.

CARGA TRIBUTÁRIA REGRESSIVA

Situação 1: indivíduo A com renda [R] de R\$ 5.000,00, devendo pagar R\$ 1.000,00 em tributos [T], terá uma carga tributária [CT] de 20%.

R = 5.000
T = 1.000
(1.000/5.000 = 0,20)
CT = 20%

Situação 2: indivíduo B com renda [R] de R\$ 10.000,00, devendo pagar R\$ 1.800,00 em tributos [T], terá uma carga tributária [CT] de 18%.

R = 10.000
T = 1.800
(1.800/10.000 = 0,18)
CT = 18%

Conclusão: nesse caso, conforme a renda aumenta de R\$ 5.000,00 para R\$ 10.000,00, a CT regride de 20% para 18%.

Os exemplos servem para ilustrar com mais clareza o problema da regressividade. Como é possível observar nas situações 1 e 2 do modelo de Carga Tributária Regressiva, não são os valores absolutos que devem ser levados em referência para qualquer conclusão a respeito de equidade da tributação. Os indivíduos A e B auferem rendas distintas, B ganha o dobro de A, mas o peso da tributação é mais elevado sobre A, exatamente porque utilizou-se um exemplo em que, na proporção, a Carga Tributária é maior sobre quem tem menor renda. Em valores absolutos, B paga R\$ 1.800,00 de tributo e A somente R\$ 1.000,00, mas a Carga Tributária, que é a razão de quanto que se paga de tributo sobre a renda, gera um resultado inverso ao que se esperava de uma tributação que respeitasse a capacidade contributiva e se mostrasse equitativa. Quem ganha menos pagará mais se o montante de tributos exigido sobre a renda for proporcionalmente superior.

2.6.2.2 Regressividade da tributação em razão do consumo

No subitem anterior procurei demonstrar que a renda é a melhor base para se aquilatar o peso da tributação (carga tributária) e se propor um modelo que possa se revelar mais justo. Na teoria, entretanto, é possível se medir a carga tributária, levando em consideração o consumo de bens e serviços e a pressão dos tributos indiretos sobre o consumo. Disso se conclui se a carga tributária é ou não regressiva.

Na subseção 1.6.2 expliquei que duas teorias orientam a tributação de um modo geral, que são o princípio do “benefício” e o princípio do “sacrifício comum”. Na economia este último é também conhecido como o princípio da “capacidade de pagar”, que, para o direito, convencionou-se chamar de “capacidade contributiva”. Ressalte-se que, nesta tese, a “capacidade contributiva” é conceitualmente diferente de “capacidade econômica”. Está é a aptidão para a agregação de qualquer tipo de renda ao patrimônio, enquanto aquela é um liame jurídico em que o direito define um valor que serve de patamar mínimo para a incidência de tributos. Assim, em tese, qualquer pessoa pode ter capacidade econômica, mas nem todo indivíduo com capacidade econômica tem capacidade contributiva. A recíproca não é verdadeira, porque quem tem capacidade contributiva necessariamente possui capacidade econômica.

De acordo com o princípio do benefício, em síntese, os indivíduos somente serão instados a custear as atuações e serviços públicos conforme a demanda.²⁸² Para cada atuação seria cobrado um valor (tributo); se não houver atividade estatal, a pessoa não estaria obrigada a pagar tributos ao estado. Defendiam esse modelo de tributação – lembra Fernando Gaiger Silveira – Hobbes, Locke e Adam Smith.²⁸³ Esse modelo de tributação caiu em desuso porquanto as vicissitudes sociais se ampliaram e a desigualdade também, de modo que não é factível propor-se um sistema de manutenção financeira do poder público fundado na ideia de benefício, tal qual sucede com o mercado privado.²⁸⁴ As dificuldades do modelo do benefício ensejaram a construção da teoria do “sacrifício comum”, defendendo que todos terão que custear as despesas de manutenção do Estado e de prestação de serviços públicos.²⁸⁵ Evidentemente, essa teoria se inclina para um estilo interventor de participação do poder público na economia, ao passo que, no princípio do “benefício”, o modelo é abstencionista.

O ponto que ressalta para este subitem é dimensionar qual seria a cota de participação de cada indivíduo no financiamento dos afazeres públicos. Mais do que definir um valor o desafio que se tem apresentado à teoria econômica e, mais recentemente, ao direito tributário, é estabelecer um valor justo para essa cota de participação. Conforme o escólio de Fernando Silveira:

Quando se debate a progressividade ou a regressividade da tributação, o que está de fato em jogo é o tratamento dado a questões como a equidade e o bem-estar, critérios centrais na construção dos sistemas tributários. O problema, neste contexto, é definir o que é ser equânime em termos de tributação ou, em outras palavras, definir aquela “justa parte” que deve caber a cada um para que a equidade seja alcançada.²⁸⁶

A busca da equidade tributária sempre esteve por trás das teorias que explicavam um ou outro sistema de financiamento da burocracia pública, seja o princípio do benefício ou do sacrifício comum. Na atualidade, entretanto, o segredo é escolher qual critério levaria a um regime de tributação mais equitativo, sacado do conceito de capacidade contributiva. Daí a pergunta inevitável, qual critério será o mais justo: a progressividade, a proporcionalidade ou a regressividade? Está é, em resumo, a hipótese

²⁸² A abordagem do benefício é também chamada de teoria do “consumo” ou da “equivalência”. Cf. LAPATZA, 2007, p. 16.

²⁸³ SILVEIRA, Fernando Gaiger. Tributação, previdência e assistência sociais: impactos distributivos. **Tributação e equidade no Brasil**: um registro da reflexão do Ipea no biênio 2008-2009. Brasília: IPEA, 2010, p. 77.

²⁸⁴ MUSGRAVE, 1976, p. 92.

²⁸⁵ Ibid., p. 123-153.

²⁸⁶ SILVEIRA, op. cit., p. 76.

desta tese, mas o ponto a ser enfrentado nesta quadra é optar por uma ou outra métrica de identificação da carga tributária sobre os orçamentos familiares e isso implica investigar opiniões se essa métrica seria o consumo de bens ou a renda das pessoas.

De acordo com Fernando Silveira, a teoria entende que tanto o consumo quanto a renda podem ser parâmetros de aferição da capacidade contributiva e essa escolha deve ser ponderada entre os segmentos da tributação direta ou indireta. Optar pela métrica do consumo significa que a capacidade contributiva poderia se realizar mediante os tributos indiretos. Fernando Silveira explica que os defensores da métrica pelo consumo entendem que os gastos refletem mais o padrão de vida das famílias do que a renda.²⁸⁷ Isso porque, os padrões de consumo tendem a ser mais estáveis ao longo do tempo ou do ciclo de uma vida, na medida em que as pessoas aplicam a poupança privada ou se endividam para manter os padrões de consumo, defendendo-se das variações de renda. Conseqüentemente, os gastos seriam mais adequados para aferir a capacidade econômica (ou capacidade contributiva), porque espelhariam melhor o que os economistas chamam de “renda permanente”, que parametriza “as oportunidades de consumo no longo prazo”.²⁸⁸ Assim, a regressividade da tributação residiria nos padrões de consumo em que as alíquotas tributárias dos bens e serviços consumidos seriam tanto maiores quanto menores fossem os gastos com consumo. Uma coisa levaria a outra: por consumir menos em razão do peso dos tributos indiretos ser superior à capacidade de consumo, tem-se que a tributação, neste caso, é regressiva.

A métrica do consumo recebe críticas. A primeira delas é que o consumo é incapaz de proporcionar os benefícios da redistribuição da carga tributária. Se uma das finalidades da tributação, conforme se ressaltou na subseção 1.6.2 é a redistribuição da renda, o que levaria a uma matriz tributária mais justa, de modo que cada um contribuiria conforme sua capacidade contributiva se elevasse, isso não seria possível de se aferir na métrica dos gastos com consumo. Isso porque, a capacidade contributiva mais se aproxima do real quando estiver escorada não nos padrões de bens consumidos, mas na renda auferida.²⁸⁹

Fernando Silveira adverte também para dificuldades práticas em se utilizar o consumo como parâmetro à capacidade contributiva, ressaltando as dificuldades de pesquisa em se chegar ao valor líquido que as famílias destinam para seus gastos ao longo

²⁸⁷ SILVEIRA, 2010, p. 78.

²⁸⁸ Ibid., loc. cit.

²⁸⁹ Ibid., loc. cit.

do tempo, tais como a aquisição de ativos e a diminuição de passivos, aquisição de bens duráveis, manutenção do lar e outros de menor frequência. Igualmente, a grande maioria dos estudos sobre desigualdade, utilizam a renda como medida para estimar a pobreza e a indigência.

Assim, para poder medir o grau de progressividade ou de regressividade da matriz tributária é essencial utilizar-se a renda como base de cálculo. Adotar o consumo de bens com alíquotas proporcionais para tentar obter um resultado tributário equitativo poderá escamotear a regressividade da tributação, exatamente porque as diferenças de renda não pesaram no cálculo direto da tributação sobre o consumo. Quanto menor for a renda da pessoa e maior o consumo, mais fortemente pesarão os tributos sobre as duas bases (consumo e renda). Mas quanto maior for a renda da pessoa, caso consuma a mesma quantidade média de bens e serviços que o consumidor de menor renda consumiu, menor será o peso da tributação sobre sua renda, exatamente porque terá mais renda disponível depois dos custos com a tributação do que o consumidor de menor renda. Acrescente-se, adotando a renda como critério da capacidade de contribuir, as escolhas individuais das pessoas não interferem diretamente na relação da carga tributária sobre a renda.

2.6.2.3 Regressividade da tributação e os levantamentos da POF/IBGE

Fixado o entendimento de que a progressividade ou regressividade da carga tributária é explicada mais adequadamente com base na renda do que no consumo de bens, é possível desdobrar esse assunto em outros pontos. A análise a seguir trata do grau de regressividade da tributação sobre a renda das famílias, utilizando como referências trabalhos de pesquisadores publicados em revistas especializadas e nas Pesquisas de Orçamentos Familiares do Brasil (POF), realizadas pelo IBGE. A POF é realizada de seis em seis anos e serão considerados os levantamentos divulgados em 2008/2009, 2002/2003 e 1995/1996.

Com base na POF 2002/2003, Maria Helena Zockun informa que as pessoas que ganhavam até dois salários mínimos, pagaram 48,8% de sua renda em

tributos e as famílias com renda acima de trinta salários mínimos o índice de comprometimento da renda com tributos caía para 26,3%.²⁹⁰

Comparando-se os valores colhidos na POF anterior (1995/1996), observa-se um aumento significativo da carga tributária sobre a renda das famílias mais pobres. Em 1996, a carga tributária pesou em 28,2% sobre a renda das famílias que recebiam até dois salários mínimos e, conforme informado, 48,8% em 2003. Quando os números são decompostos, fica evidente que a pressão da tributação indireta é a principal responsável pela forte carga tributária sobre as populações mais pobres.

Maria Helena Zockun calculou com base nas POF de 1995/1996 e 2002/2003, o impacto da carga tributária de tributos diretos e indiretos sobre a renda das famílias brasileiras, distribuídas em uma escala de dois salários mínimos até trinta e acima deste montante. Fernando Gaiger Silveira alerta para o fato de que desde a POF 1995/1996, “o grau de progressividade da tributação direta se mostra insuficiente para contrabalançar a regressividade da tributação indireta”.²⁹¹

Isso porque, conforme os índices da época demonstravam, a carga tributária dos tributos indiretos sobre a renda das famílias metropolitanas, no primeiro décimo, era de 25,7%, 14,3% no quarto décimo, 10,5% no sétimo, chegando a 6,5% no último décimo.²⁹² Nota-se, portanto, uma regressão significativa da carga tributária conforme os perfis de renda aumentam gradativamente, resultando em uma diferença de 19,2 pontos percentuais entre as fatias de menor renda e as camadas mais ricas da população. Quando esses índices foram acrescidos dos tributos diretos, toda a carga tributária ficava em 28% no primeiro décimo, 23% no segundo décimo, 20% no terceiro, quarto e quinto décimos, caindo para 14% e 16% em relação à metade mais rica da população.²⁹³

Tratando-se das contribuições à seguridade social, a constatação de que a carga tributária é regressiva sobre a população de baixa renda não ficou diferente dos demais tributos. Fernando Silveira informa que os 10% mais pobres sofrem uma carga tributária de contribuições de 18% de sua renda monetária, reduzindo-se para 9,2% no segundo décimo e 6,8% no quinto décimo. Para os 10% mais ricos da população, as

²⁹⁰ ZOCKUN, 2007, p. 19.

²⁹¹ SILVEIRA, 2010, p. 101.

²⁹² No estudo, foram considerados tributos indiretos: ICMS, IPI, PIS, COFINS e CIDE. Cf. SILVEIRA, 2010, p. 71.

²⁹³ *Ibid.*, p. 101.

contribuições à seguridade pesaram tão somente 3,3% de sua renda, o que manifesta inegável regressividade do sistema tributário de seguridade social.²⁹⁴

Em que pese os cálculos se reportarem há mais de uma década, a trajetória histórica dos números não é capaz de desautorizar a análise. Observe-se que em 1996 o país iniciava um período de razoável estabilidade econômica advinda dois anos antes com o Plano Real, de junho de 1994. Os resultados positivos da economia puderam ser sentidos nos primeiros dez anos de controle da inflação e de modesto crescimento econômico. Evidentemente que, o controle da inflação dirige a economia a uma rota de crescimento e de aumento da renda, pelo simples fato de que a inflação compromete a capacidade econômica de todos e especialmente das parcelas da população com menor renda.

As variáveis econômicas tendem a se ajustar mais celeremente se a estabilização econômica puder ser associada ao estímulo da geração de empregos, facilidade de financiamento dos setores produtivos com juros razoáveis e políticas dinamizadoras dos potenciais econômicos que reúnem mais condições de serem explorados. No caso do Brasil, esse setor é o agroexportador.

O crescimento econômico com a expansão do mercado consumidor interno reflete no aumento da carga tributária em função do incremento do número de consumidores. Na primeira década do Plano Real, o Brasil experimentou essa onda de crescimento do consumo de bens e serviços motivada pela estabilidade econômica. Na década seguinte, o mercado consumidor se agigantou ainda mais com a retirada de boa parte da população da miséria, que pode se inserir na espiral consumerista. É claro que o crescimento do consumo somente é possível com o aumento da renda nacional, mediante maiores níveis de empregabilidade e de políticas de transferência de renda. O quadro abaixo, elaborado por Maria Helena Zockun, demonstra em números essa tendência de aumento da carga tributária a partir da estabilização econômica e os demais fatores correlacionados. O dado mais importante, no entanto, é que o crescimento econômico não trouxe melhoras na distribuição de renda – ao contrário acirrou a concentração da renda na menor parcela da população – e gerou um panorama espantoso de iniquidade da carga tributária sobre o consumo:²⁹⁵

²⁹⁴ SILVEIRA, 2010, p. 104.

²⁹⁵ Ibid., p. 101.

Carga Tributária Direta e Indireta sobre a Renda Total das Famílias - 1996 e 2004

Renda mensal familiar	EM PERCENTUAL DA RENDA FAMILIAR						Acréscimo de Carga Tributária (%)
	Tributação Direta		Tributação Indireta		Carga Tributária Total		
	1996	2004	1996	2004	1996	2004	
Até 2 SM	1,7	3,1	26,5	45,8	28,2	48,8	20,6
2 a 3	2,6	3,5	20,0	34,5	22,6	38,0	15,4
3 a 5	3,1	3,7	16,3	30,2	19,4	33,9	14,5
5 a 6	4,0	4,1	14,0	27,9	18,0	32,0	14,0
6 a 8	4,2	5,2	13,8	26,5	18,0	31,7	15,6
8 a 10	4,1	5,9	12,0	25,7	16,1	31,7	15,6
10 a 15	4,6	6,8	10,5	23,7	15,1	30,5	15,4
20 a 30	5,7	8,6	9,1	20,1	14,8	28,7	13,9
Mais de 30	10,6	9,9	7,3	16,4	17,9	26,3	8,4

Esclareça-se que foram considerados tributos indiretos nas duas POF: IPI, ICMS, PIS, COFINS. O IR, contribuições trabalhistas, IPVA e IPTU, como tributos diretos. Observa-se, claramente, conforme a renda aumenta menor é a carga de tributos indiretos sobre o total de renda familiar. Em contrapartida, quando a renda diminui a carga tributária de tributos indiretos se eleva.

Com relação à tributação direta, nota-se que o aumento da renda leva ao incremento de carga tributária. No entanto, essa elevação fica muito aquém da diferença da carga de tributos indiretos, não conseguindo em oito anos diminuir a pressão da carga tributária do consumo sobre as populações mais carentes. Em 1996, a diferença de carga de tributos indiretos sobre as famílias mais pobres (renda de até 2 SM) em relação à mais ricas (renda acima de 30 SM) era de 19,2 pontos percentuais²⁹⁶; em 2004, essa diferença foi para 29,4 pontos percentuais.²⁹⁷ Tratando-se de tributos diretos, a diferença de carga

²⁹⁶ [Resultado da subtração de: 26,5 (-) 7,3 = 19,2]

²⁹⁷ [Resultado da subtração de: 45,8 (-) 16,4 = 29,4]

tributária entre as famílias de menor e maior renda registrou, em 1996, 8,9 pontos percentuais ²⁹⁸; em 2004, a diferença ficou em 6,8 pontos percentuais. ²⁹⁹

Como se observa, as diferenças em pontos percentuais entre carga tributária direta e indireta não compensa a diferença encontrada em relação à carga de tributos indiretos e, o que é pior, no período de oito anos, a diferença de carga tributária direta entre os extremos de renda, registrou 8,9 e 6,8 pontos percentuais. Isso significa que, em termos proporcionais, no período entre 1996/2004, a carga tributária sobre a renda e patrimônio dos mais pobres aumentou de 1,7% para 3,1%, enquanto a dos mais ricos diminuiu de 10,6% para 9,9%, acirrando mais a distância de um ideal de tributação equitativa entre os brasileiros.

Também no período 1996/2004, constata-se que a carga tributária tanto de tributos diretos quanto indiretos, em geral, aumentou de um período para outro, tendo registrado elevação de 20,6 pontos percentuais para as famílias com rendimentos de até dois salários mínimos e apenas 8,4 pontos percentuais para os que auferem renda superior a trinta salários. Assim, ao contrário do que se poderia esperar de uma matriz tributária, a maior carga de tributos pesa sobre os brasileiros com menor potencial de renda do que os mais ricos.

De 2004 a 2008 a regressividade da matriz tributária sobre a renda do brasileiro se acentuou. O aumento da carga tributária sobre a renda dos que ganharam até dois salários passou de 48,8% para 53,9%, ou seja, uma elevação de 5,1 pontos percentuais. ³⁰⁰ Para os contribuintes com renda superior a trinta salários mínimos, os números foram 26,3% para 29% de um período para outro, com aumento de apenas 2,7 pontos percentuais.

Em estudo relevante, Fernando Silveira aponta para “uma pouco pronunciada progressividade da tributação direta no país”. ³⁰¹ O autor utilizou dados da POF 2002/2003, e concluiu que as famílias situadas no décimo mais pobre da população gastam 3,7% de sua renda com o pagamento de tributos, o décimo mais rico compromete 12,0% de sua renda com os recolhimentos tributários. Apesar de, neste último caso o percentual de comprometimento da renda ser maior, quando relacionados com o valor de renda per capita entre os mais pobres e ricos, as disparidades de renda chamam a atenção.

²⁹⁸ [Resultado da subtração de: 1,7 (-) 10,6 = 8,9]

²⁹⁹ [Resultado da subtração de: 3,1 (-) 9,9 = 6,8]

³⁰⁰Disponível em: <<http://ipea.gov.br>>. Acesso em: 14 jun. 2016.

³⁰¹ SILVEIRA, 2010, p. 99.

De acordo com o estudo, no primeiro décimo (10% mais pobres), a renda per capita era de R\$ 23,80, enquanto no último décimo (10% mais ricos), a mesma renda por indivíduo era de R\$ 2.126,53.

Isso significa que, cada pessoa do décimo mais pobre gasta R\$ 0,88 de sua renda com o recolhimento de tributos, enquanto cada indivíduo mais rico compromete R\$ 255,18 com despesas tributárias. Para a pessoa pertencente ao segmento mais pobre, restam R\$ 22,92 de renda per capita e aos integrantes das camadas mais ricas da população, depois de descontada a carga tributária, a renda líquida fica em R\$ 1.871,35. Assim, a distância entre a menor e a maior renda per capita permanece alta mesmo após a incidência dos tributos. Nos países que recebem o rótulo de “desenvolvidos”, o impacto da tributação direta sobre a renda é da ordem de 30%, podendo chegar até 45%, enquanto no Brasil esse índice é de aproximadamente 10%, segundo Fernando Silveira.³⁰²

Como é sabido, nos países desenvolvidos – e isso talvez justifique o rótulo de desenvolvimento que recebem – possuem índices de desigualdade menores do que o Brasil, o que agrava a situação brasileira, forjando, portanto, a adoção de medidas estruturais para correção desse problema, inclusive no âmbito da tributação.

As demonstrações acima confirmam a suspeita de que o sistema tributário brasileiro (matriz tributária como se cunhou nesta tese) é regressivo, pois permite efeito contrário do que se espera com a afirmação do princípio da capacidade contributiva, isto é, a progressividade da carga tributária, de modo que, conforme a renda familiar se eleve, aumente proporcionalmente a carga tributária sobre a população de maior renda.

Foi possível observar que o principal problema reside na relação entre os blocos de tributação: consumo *versus* renda e propriedade. Se do lado da economia o crescimento do consumo promove melhora dos índices de produtividade, por outro, causa maior diminuição de renda das parcelas mais pobres da população. Se frear o consumo pode não ser uma solução adequada para o problema da regressividade ou da iniquidade da matriz tributária, também não é aceitável que se observe inerte um quadro sistemático e crescente de injustiça com as pessoas que, talvez sem ter a exata consciência do problema, são estimuladas a consumir em prejuízo de sua renda.

³⁰² Os países desenvolvidos citados no estudo são: Alemanha, Austrália, Bélgica, Canadá, Dinamarca, Estados Unidos, Noruega, Países Baixos, Reino Unido e Suécia. Cf. SILVEIRA, 2010, p. 115.

2.7 Síntese da tributação no Brasil até a primeira metade do século XX

Em quinhentos anos de história, a ocupação do território para o plantio de gêneros agrícolas tornou-se base da economia brasileira e marcou os últimos quatro séculos. Sérgio Buarque de Holanda entende que os portugueses não conseguiram formar no Brasil uma “civilização agrícola”, mas simplesmente uma “civilização de raízes rurais”.³⁰³ Isso significa que toda a vida colonial se desenvolveu nas propriedades rústicas e as cidades, que na Europa eram uma realidade inercial, no Brasil-colônia não passavam de uma virtualidade dependente da vida rural. A produção de bens (industriais) de maior valor agregado no Brasil, somente se inicia com o fim do ciclo do café, na primeira metade do século XX. Mesmo antes da era da colonização, o país experimentou atividade econômica marcada pelo extrativismo, em especial o do pau-brasil, que vai aproximadamente de 1501 a 1530.³⁰⁴

O primeiro tributo cobrado no Brasil foi o “quinto do pau-brasil” (1526-1532), que incidia sobre a extração e exportação da mencionada madeira para Portugal e era cobrado em espécie. Tratava-se de tributo que hoje se consideraria de alíquota fixa, pois a quinta parte do que era exportado pertencia à Coroa. Na verdade, observa Ubaldo Balthazar, o “quinto do pau-brasil” era uma adaptação das cobranças tributárias realizadas em Portugal, que foi estendida para o Brasil.³⁰⁵

Em resumo, no período colonial, a tributação marcou-se pela exigência de tributos dos colonos sem sistematização e carente de racionalidade sobre os fatos geradores de obrigação tributária. Além disso, os instrumentos de arrecadação eram arbitrários e caracterizados pela violência da Coroa portuguesa.³⁰⁶

³⁰³ HOLANDA, Sérgio Buarque de. **Raízes do Brasil**. 26ª ed. São Paulo: Cia. das Letras, 1995, p. 73.

³⁰⁴ FURTADO, Milton Braga. **Síntese da economia brasileira**. 5ª ed. São Paulo: Livros Técnicos e Científicos Editora, 1988, p. 9.

³⁰⁵ BALTHAZAR, 2005, p. 36.

³⁰⁶ De todas as medidas tributárias coloniais, a pior foi a “derrama”. De acordo com os relatos históricos, a derrama consistiu na instituição de medida de austeridade fiscal em que Portugal exigia pontualidade no pagamento do quinto do ouro e dos valores que deveriam ser pagos pelos contratadores pela outorga da cobrança dos tributos. De acordo com Ezequiel, Portugal, “tomou algumas medidas que antes ressaltavam em Portugal um despotismo nem tão esclarecido para o período iluminista vivido na Europa”. E prossegue: “suas posturas eram bem rígidas, dividindo opiniões até hoje”. Cf. EZEQUIEL, Márcio. **Receita federal: história da administração tributária no Brasil**. Brasília: Receita Federal do Brasil, 2014, p. 47. Nesse sentido: “A derrama, que, conforme Salvério Mandêa, citado por Amed e Campos Negreiros (2000, p. 101), se deriva do castelhano *garrama*, e esta, do árabe *garama*, representou a sistemática tributária adotada pelo fisco português, desde a época do Marques de Pombal, na colônia. Conforme Amed e Negreiros (2000, p. 158), funcionava da seguinte forma: a Colônia deveria remeter à Metrópole 100 arrobas de ouro como tributo a cada ano. Sempre que a arrecadação não atingisse a cifra, a diferença seria contabilizada para uma cobrança posterior. Quando o valor do débito atingisse um patamar não mais aceito pela Coroa, a cobrança era feita pelo sistema que recebeu o nome de derrama. Essa cobrança era temida, porque vinha

Da era colonial e imperial até o começo da república, já no século XX, o regime de tributação brasileiro se baseava na economia extrativista, primeiramente no ciclo do pau-brasil e, nas fases posteriores, na exploração da cana de açúcar, no ouro, no café. Na primeira república – e de certa forma nos dois Impérios – a matriz tributária brasileira praticamente se resumia às exações sobre as importações. Isso porque, até o começo do século XX o Brasil não possuía uma indústria capaz de atender as demandas de seu mercado consumidor interno. Mas é importante ressaltar como a matriz tributária brasileira, desde sempre, foi marcada pela forte influência das elites econômicas na elaboração de seu modelo. Nos primeiros anos da chamada Velha República vigorou a hegemonia política de São Paulo e de Minas Gerais, que elegiam alternadamente os Presidentes da República, o que conferiu o apelido de política do “café com leite”. Essa preponderância política do Sudeste sobre as demais regiões somente foi rompida com a ascensão de Getúlio Vargas ao poder central com a revolução de 1930 e a conhecida resistência de São Paulo.³⁰⁷ Apesar da perda de força política do Sudeste, o mesmo não se pode dizer do seu poderio econômico.

Do ponto de vista tributário, a Constituição de 1891 pode ser considerada como a Carta que formalizou o federalismo fiscal, na medida em que repartiu a competência tributária entre o poder central e os estados, formando uma espécie de federalismo dualista.

No começo do século XX, o país obtinha recordes de produção de café contra a diminuição da demanda internacional, já que o comércio da planta se tornou muito competitivo, notadamente nas colônias espanholas e francesas da América Central. Para defender a economia nacional sustentada basicamente no plantio do café, os governos da época adotaram incontáveis mecanismos de subsídios agrícolas. O principal deles, conforme Milton Furtado, era a compra do excedente e do café de má qualidade

acompanhada por uma violência singular por parte dos responsáveis pela ação fiscal. Tratava-se, enfim, de uma rígida e severa cobrança de impostos atrasados. Lembra a “talha”, aplicada, no período feudal, de forma arbitrária para equilibrar as finanças do senhor”. Cf. BORDIN, Luís Carlos Vitali; LAGEMANN, Eugenio. **Formação tributária do Brasil:** a trajetória da política e da administração tributárias. Porto Alegre: Fundação de Economia e Estatística Siegfried Emanuel Hauser, 2006, p. 23

³⁰⁷ Diferentemente das demais regiões do país, o crescimento da indústria paulista se deu sem contar com protecionismos alfandegários. Entre 1920 e 1930 as exportações de São Paulo (basicamente o café) ultrapassaram mais de 50% das exportações do país. São Paulo igualmente conseguiu a façanha de não trocar, em um primeiro momento, a lavoura e as importações pela indústria. Em verdade, estas se associaram à industrialização, o que concedeu mais força econômica ao Estado e inegável predominância política, o que permitiu que São Paulo enfrentasse o Governo federal centralizador de Vargas, em 1932. Cf. FAORO, Raymundo. **Os donos do poder:** formação do patronato político brasileiro. 3ª ed. São Paulo: Editora Globo, 2003, p. 798-799.

pelo Governo, a fim de manter os preços elevados para não prejudicar os cafeicultores.

308

Por força dessa política econômica protecionista, o café se manteve como o gênero central da economia brasileira até os anos setenta, quando foi substituído pelos produtos manufaturados.³⁰⁹ Concomitantemente à produção cafeeira, mas sem prejuízo dela, iniciou-se o processo de industrialização do Brasil. Celso Furtado informa que no Nordeste se instalaram as primeiras fábricas voltadas à produção de tecidos, apesar de o aparecimento da indústria no país ter ocorrido de forma simultânea em quase todas as regiões economicamente ativas.³¹⁰

Assim, no início do século XX, a economia nacional baseava-se praticamente na agroindústria, com alguns pequenos polos industriais que se formavam nas proximidades do Rio de Janeiro e de São Paulo.³¹¹ A partir dessa época já é possível estabelecer-se paralelo com a divisão econômica das regiões do país verificada na atualidade.

Até 1930, período anterior à crise da bolsa de Nova Iorque, o estado brasileiro não intervinha na economia, marcada essencialmente pelo liberalismo econômico típico. O máximo que fazia era regular o imposto de importação, considerada a maior fonte de receita fiscal à época, fosse para proteger a incipiente indústria nacional ou para conceder incentivos às companhias estrangeiras que se instalavam no país. Tal medida, no último caso, era adotada como forma de garantir remuneração mínima do capital alienígena. No mais, o Governo atuava timidamente por meio da concessão de créditos por parte do Banco do Brasil e de Caixas Econômicas. Considere-se que, nessa

³⁰⁸ FURTADO, Milton Braga. **Síntese da economia brasileira**. 5ª ed. São Paulo: Livros Técnicos e Científicos Editora, 1988, p. 109.

³⁰⁹ Ibid. p. 112.

³¹⁰ FURTADO, Celso. **Formação econômica do Brasil**. 33ª ed. São Paulo: Cia. Editora Nacional, 2003, p. 247.

³¹¹ De acordo com Celso Furtado, a aceleração da concentração de indústrias no Estado de São Paulo inicia-se durante a I Guerra Mundial, o que foi possível notar pelo aumento do número de empregados na indústria. Após o fim da II Guerra, entre 1948 e 1955, a indústria paulista passou a responder por 45,3% do produto industrial, correspondendo a um aumento de 6,3% no referido período, contra 9,6% da região Nordeste, que decresceu 7,3%. Assim: “O censo de 1920 já indica que 29,1 por cento dos operários industriais estavam concentrados no Estado de São Paulo. Em 1940 essa porcentagem havia subido para 34,9, e em 1950 para 38,6. A participação do Nordeste (incluída a Bahia) se reduz de 27,0 por cento em 1920 para 17,7 em 1940 e 17,0 em 1950. Se se considera, não o número de operários mas a força motriz instalada (motores secundários), a participação do Nordeste diminui, entre 1940 e 1950, de 15,9 para 12,9 por cento”. Cf. FURTADO, 2003, p. 247.

ocasião, a demanda por atuações estatais era praticamente inexistente, o que eliminava a necessidade de captação de recursos vultosos para investimentos públicos.³¹²

O período de 1930 a 1945 foi marcado pela promulgação de duas Constituições Federais. O crescimento industrial acelerou-se para os padrões da época, alterando o perfil da economia do país até então predominantemente de economia primária-exportadora.³¹³ Essa alteração do comportamento econômico e a ascensão de Getúlio Vargas influenciaram na abolição do federalismo dualista, dando lugar a uma forma mais centralizadora de federação, na qual o Governo Central passa a deter mais competências materiais, apesar de ainda possuir menor competência tributária em comparação com os estados, o que foi se invertendo paulatinamente, até a Constituição de 1988.

Apesar de desde a década de trinta estivesse latente o pleito de reforma tributária que voltasse os tributos para incidir mais sobre fatos que despertassem atrativos econômicos e menos sobre fatos de conteúdo meramente jurídico, de acordo com Fabrício de Oliveira, somente nos anos cinquenta a necessidade de reforma tributária emerge com mais intensidade.³¹⁴

A Constituição de 1946 não estabeleceu mudanças profundas no regime tributário, praticamente mantendo os mesmos tributos da Constituição anterior. A novidade é que pela primeira vez cria-se a incidência de um imposto sobre o consumo de “mercadorias”.³¹⁵ Mas o fato gerador “circulação de mercadorias” e a competência dos estados para instituí-lo seria prevista somente com a reforma tributária de 1965. A propósito do imposto sobre o consumo de mercadorias, o § 1º do mencionado artigo 15

³¹² OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **A reforma tributária de 1966 e a acumulação de capital no Brasil**. 2ª ed. Belo Horizonte: Oficina de Livros, 1991, p. 19-20.

³¹³ A análise histórica econômica alerta para o fato de que até na década de 1930, realmente, a economia brasileira e de quase toda a América Latina, era praticamente voltada ao mercado externo, dependendo da exportação de um ou dois produtos e de forma reflexa, isto é, “não só importava as crises das economias de que dependia como também era extremamente vulnerável às flutuações ocorridas nos preços internacionais desses produtos”. Cf. TAVARES, Maria da Conceição. **Da substituição de importações ao capitalismo financeiro**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1981, p. 59.

³¹⁴ De acordo com Fabrício Augusto de Oliveira: “Será, contudo, na década de 50 que a necessidade de se promover uma reforma de profundidade no sistema tributário emergirá com maior intensidade, em virtude da crescente participação que passou a ser exigida do Estado no processo de acumulação, especialmente quanto à criação da infra-estrutura econômica requerida para lhe dar suporte”. Cf. OLIVEIRA, 1991, p. 27.

³¹⁵ De acordo com inciso incluído pela Emenda Constitucional nº 10, de 1964, a competência da tributária da União foi definida da seguinte forma: Art. 15 - Compete à União decretar impostos sobre: I – Importação de mercadorias de procedência estrangeira; II – Consumo de mercadorias; III – produção, comércio, distribuição e consumo, e bem assim importação e exportação de lubrificantes e de combustíveis líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza, estendendo-se esse regime, no que for aplicável, aos minerais do País e à energia elétrica; IV – Renda e proventos de qualquer natureza; V – Transferência de fundos para o exterior; VI – Negócios de sua economia, atos e instrumentos regulados por lei federal; VII – Propriedade territorial rural.

estabeleceu que seria isento (o que no regime tributário atual seria considerada uma imunidade tributária) o consumo dos artigos que a lei classificasse como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica. Note-se que, diferentemente do que existe na atualidade, com a previsão constitucional de tais imunidades, o imposto sobre consumo guardava alguma tendência de não ser tão regressivo. Com relação ao imposto sobre consumo de combustíveis, relacionado no inciso III do artigo 15, a Constituição de 1946 previu que tal cobrança seria única e incidiria sobre cada espécie de produto. Da renda resultante, 65% seriam repartidos com os estados, o Distrito Federal e os municípios, “proporcionalmente à sua superfície, população, consumo e produção, nos termos e para os fins estabelecidos em lei federal”. Outras repartições de receitas com os estados e os municípios foram posteriormente fixadas pela Emenda Constitucional nº 5, de 1961.

No tocante aos estados e municípios a competência tributária de ambos os entes permanece praticamente a mesma. A alteração mais relevante foi a do Imposto sobre Indústria e Profissões, cuja competência foi transferida ao ente municipal, conforme a combinação dos artigos 19 e 29 da Constituição de 1946.

2.8 Os antecedentes da reforma tributária de 1965

A reforma tributária de 1965, veiculada pela Emenda Constitucional nº 18, iniciou no começo dos anos cinquenta tendo como uma de suas principais motivações o elevado déficit público que vinha se acumulando durante anos. De 1945 até os anos sessenta não houve grandes acontecimentos relativos à política econômica que conseguissem diminuir o déficit público. O sistema tributário da Constituição de 1946 pulverizou a competência tributária entre os estados e municípios de modo a acentuar a má distribuição da renda nacional, uma vez que a concentração de indústrias se fixou em São Paulo e essa atividade econômica se tornou a fonte mais forte de geração de receita tributária. Mas as opiniões eram muito divididas sobre um modelo tributário centralizador de receitas na União e a conseqüente redistribuição para estados e municípios.³¹⁶ A industrialização avançava em boa parte com o incremento de capital estrangeiro, mas em contrapartida o governo se comprometia a conceder incentivos fiscais. Além disso, o

³¹⁶ BRUM, Argemiro J. **Desenvolvimento econômico brasileiro**. 18ª ed. Petrópolis: Vozes e Editora Unijuí, 1998, p. 272.

sistema tributário não respondia ao aumento da despesa pública. Conforme Fernando Amed e Plínio Negreiros:

Em 1961, a receita do Governo Federal, estimada em 246,6 bilhões de cruzeiros, foi de 317,5 e os gastos atingiram a 420 bilhões de cruzeiros. Em vista disso, o Conselho Nacional de Economia pregava a necessidade de uma reforma do sistema tributário.³¹⁷

O Conselho Nacional de Economia recomendava uniformidade em relação a certos tributos, a fim de que o sistema tributário pudesse atingir os fins de servir de instrumento de política econômica e de justiça social.³¹⁸ Em 1961, por meio da Emenda à Constituição nº 5, de 21 de novembro, os Municípios passaram a ter maior participação na distribuição da arrecadação de tributos federais e os estados perderam, em favor das municipalidades, a competência de tributar a propriedade rural e a transmissão imobiliária entre vivos.

Antes de tratar especificamente da reforma tributária, convém lembrar o contexto histórico que antecede o golpe de 1964 e, na sequência, os anos de ditadura militar. Isso porque, a política de desenvolvimento excludente praticada pelo regime de exceção que assolou o país de 1964 a 1985, é tema indissociável da conjuntura que leva aos direitos sociais previstos na Constituição de 1988. Os direitos sociais influem relevantemente como base material tanto à exposição do sistema tributário vigente – o que será feito logo em seguida – quanto na análise crítica do sistema tributário, problema central desta tese.

Os anos cinquenta foram marcados pelos famosos “cinquenta anos em cinco”, de Juscelino Kubitschek. O lema do governo JK indicava um esforço de modernização do país por meio da indústria e da transferência da capital federal para o centro-oeste. Desde os governos Dutra, seguido por Vargas, Kubitschek, Jânio e Jango (os dois últimos em menor monta), o Brasil recebeu inúmeros investimentos externos no segmento da indústria de base, estradas e portos e uma enxurrada de veículos e produtos eletrodomésticos, de modo que, em função destes últimos utensílios, concedeu-se à classe média brasileira a alcunha de *american way of life*. Nesse período, aumenta a concentração demográfica urbana com a criação das grandes cidades e inevitável êxodo rural. Essas mudanças de padrões comportamentais atreladas, evidentemente, a ascensão econômica da classe média, não veio acompanhada de transformações socioeconômicas

³¹⁷ AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: Edições SINAESP, 2000, p. 270.

³¹⁸ *Ibid.*, p. 273.

justas. A redução das diferenças de renda entre ricos e pobres – que sempre foi um desafio nacional – não ocorreu, a despeito dos investimentos estrangeiros.

No início dos anos sessenta, no entanto, após a renúncia de Jânio Quadros e a assunção da presidência da república por seu vice, João Goulart, em 1963, um plano político é engendrado e tem a promoção da justiça social como finalidade. Trata-se das chamadas “Reformas de Base”. Em síntese, tais “reformas” incluíam um conjunto de medidas, necessárias na visão do Governo Jango, “para superar o atraso histórico, sair da crise global em que a nação estava mergulhada, integrar as populações marginalizadas na vida nacional e encaminhar o país no rumo do desenvolvimento”.³¹⁹ Boa parte das reformas possuía forte inclinação de esquerda e não era vista com otimismo pelos setores conservadores, especialmente os militares, a igreja e o empresariado. As reformas pretendidas, realmente, eram muito amplas para um só governo, praticamente resumiam os problemas nacionais estruturantes, uma vez que iam da reforma agrária à reforma política, passando, inclusive, pelas reformas fiscal e tributária. Com relação a esta especificamente, Jango almejava simplificar e racionalizar o sistema tributário, eliminando privilégios fiscais e punindo a evasão e sonegação. De todas as metas da reforma tributária a mais inovadora e progressista – a qual tem muito a ver com os propósitos da presente tese – era a adoção dos tributos como instrumento de justiça social, com o fito de orientar os investimentos privados e obter a progressiva democratização do capital.³²⁰

Como se sabe, Jango não conseguiu efetuar tais reformas e foi deposto pelo golpe militar de 31 de março de 1964, tendo sido exilado do país. O restante da história é amplamente conhecido.

2.9 O contexto da reforma tributária de 1965

Tratando pontualmente da reforma tributária de 1965 é importante ressaltar as críticas que se levantavam contra o sistema de arrecadação de então, especialmente quanto as bases da tributação. De acordo com Fernando Amed e Plínio Negreiros, a base da tributação, além de ampla e variada sobre pessoas, bens e valores, fundava-se “em distinções meramente jurídicas, não refletindo uma situação econômica”.

³¹⁹ BRUM, 1998, p. 269.

³²⁰ Ibid. p. 271.

³²¹ Além disso, o regime federativo encontrava-se em situação constante de risco porquanto o sistema de repartição de receitas não decorria de análises econômicas dos encargos materiais dos entes federados. O imposto de exportação era estadual razão pela qual não era “condizente com seu papel de política monetária e cambial”. ³²² O Imposto sobre Vendas e Consignações – IVC era cumulativo, o que prejudicava a produção e o consumo de bens. Em síntese, o mais elevado ponto crítico do sistema era a falta de correspondência dos tributos a uma matriz econômica adequada. Os fatos geradores dos tributos concentravam-se em fatos sem finalidade econômica, razão pela qual não eram alcançadas as metas desejadas do sistema tributário, de racionalidade econômica e de resultados extrafiscais de justiça social.

Além de se mostrar um sistema notadamente escritural e cheio de lacunas, conforme resume Ubaldo Balthazar: “os efeitos econômicos dos atos, fatos ou negócios jurídicos praticados pelos contribuintes não possuíam relevância para qualificar a hipótese de incidência dos tributos”. ³²³

O regime militar pretendeu o milagre econômico por meio do endividamento público, sem inflação. A intervenção do Estado no domínio econômico cresceu, mas com baixa carga tributária, conforme alerta Fabrício Augusto de Oliveira. ³²⁴ A política tributária no regime militar apoiava-se basicamente no sistema financeiro.

Nesse contexto foi promulgada a Emenda à Constituição nº 18, de 1º de dezembro de 1965, que modificou profundamente o sistema tributário nacional, alterando competências, criando tributos e eliminando outros. Além disso, qualificou os tributos sob o ponto de vista econômico, abandonando a definição de fatos geradores meramente jurídicos e procurou também integrar o sistema tributário entre os entes federados. A reforma, embora vasta, reduziu as autonomias locais, mas avançou quanto aos instrumentos de redução das desigualdades regionais por meio de maior repartição das receitas tributárias em poder da União. O sistema tributário esquadrihado pela reforma de 1965 dividiu os impostos nos seguintes grupos: a) impostos sobre o comércio exterior (art. 7º); b) impostos sobre o patrimônio e a renda (arts. 8º a 10); c); impostos

³²¹ AMED; NEGREIROS, 2000, p. 283.

³²² Ibid., loc. cit.

³²³ BALTHAZAR, 2005, p. 133.

³²⁴ Em 1963 a carga tributária em relação ao PIB era de 18%. Em 1966 chegou a 24,1%, mas recuou para 21,5% no ano seguinte. Uma das hipóteses para essa diminuição seria a política de deduções do Imposto de Renda e de isenções fiscais muito comuns no período. Cf. OLIVEIRA, 2010, p. 83.

sobre a produção, e a circulação (arts. 11 a 15); d) impostos especiais (arts. 16 e 17); e) taxas (art. 18); f) contribuições de melhoria (art.19).

A principal inovação no campo da criação de tributos novos foi o ICM não-cumulativo. Aos municípios deu-se o poder de instituir um adicional ao ICM, que não conseguiu ser cobrado.³²⁵ Também sob a égide da EC nº 18, de 1965 foi aprovada a Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, com o fim de regulamentar o sistema tributário nacional instituído pela Emenda. O anteprojeto da lei, assim como o da EC nº 18, foi uma encomenda ao Professor Rubens Gomes de Souza do então Ministro da Fazenda, Oswaldo Aranha, em 1953.³²⁶ Tal tarefa foi concluída naquele ano, porém engavetada até o regime militar, quando foi transformado na EC nº 18, de 1965. A Lei 5.172/1966, posteriormente foi batizada de Código Tributário Nacional pelo Ato Complementar nº 36, de 13 de março de 1967, funciona até hoje como Lei Complementar regulamentadora do sistema tributário nacional previsto na Constituição e estabelece as normas gerais em matéria tributária.

Saliente-se também que o advento da EC nº 18, de 1965 é considerado a norma constitucional que conferiu autonomia à disciplina “direito tributário”, abrindo ensejo à separação didática entre a tributação e o direito financeiro.³²⁷

Um dos pontos vulneráveis da reforma de 1965 foi o chamado “centralismo fiscal” atribuído à União.³²⁸ Essa é uma tese controvertida ao menos em dois sentidos relevantes. O primeiro diz respeito à necessidade de se centralizar a maior fatia da arrecadação em poder da União, uma vez que, em um país com diferenças econômicas regionais muito díspares, radicadas no desenvolvimento histórico desigual entre as regiões, um dos papéis esperados do poder central nos regimes federalistas é repartir a riqueza nacional entre as unidades federadas. A função da União ganha relevo quando se observa o clientelismo indesejado nas pequenas municipalidades, o que pode abrir caminho a favores fiscais aos que estão mais próximos do poder local, normalmente contra o equilíbrio das contas públicas e sempre em detrimento da moralidade e isonomia.

³²⁹ Por outro lado, o centralismo fiscal pode ser criticado como uma expressão do

³²⁵ BALTHAZAR, 2005, p. 140-141.

³²⁶ BALEEIRO, 2000, p. 9.

³²⁷ A classificação adotada pela EC 18/1965 para os impostos foi a seguinte: Impostos sobre Comércio Exterior; Impostos sobre o Patrimônio e a renda; Impostos sobre a Produção, e a Circulação e Impostos Especiais.

³²⁸ AMED; NEGREIROS, 2000, p. 286.

³²⁹ Alberto Deodato, aludindo às lições de Celso Cordeiro Machado, acentua a tendência dos sistemas tributários da atualidade em promoverem regras de centralização da arrecadação fiscal. “E o jovem professor mineiro [refere-se a Celso Cordeiro Machado] acentua que a tendência para o fortalecimento do

federalismo em que os governos locais ficam privados de maior poder financeiro, gerando relação de dependência à União.

Em seu livro de memórias, Roberto Campos defende um modelo fiscal centralizador para o Brasil, tendo como pano de fundo os anos sessenta e a EC 18, de 1965.³³⁰ Nesse sentido, lista uma série de vantagens para o centralismo, tais como: a) eliminação do “manicômio tributário” na medida em que a competência residual de criar impostos novos ficaria a cargo da União e não mais dos Estados; b) economia dos custos de arrecadação, uma vez que a maior parte dos tributos seria cobrada pela União que posteriormente dividiria a receita arrecadada de alguns tributos com os demais entes da federação; c) criação de instrumentos de transferência de renda para diminuição dos desequilíbrios regionais.

A despeito de seu entusiasmo pelo centralismo fiscal, Roberto Campos admite que o modelo brasileiro se desvirtuou depois da edição da EC nº 18, de 1965, especialmente em função dos constantes atrasos nos repasses da União para o Fundo de Participação dos Estados e o repasse das verbas atrasadas não era corrigido pela inflação.³³¹ Conclusão: o modelo significou uma queda de participação dos estados nas receitas do Fundo de 20% para 12% no ano de 1969. Além disso, o imposto único sobre combustíveis, do qual 40% da receita era repassada para os estados e municípios, foi substituído por impostos e contribuições (PIS/PASEP e Fundo de Equalização dos Preços de Combustíveis – FUP) não compartilhados com os demais entes federados.³³²

Como se sabe, o modelo atual de arrecadação permanece centralista, embora tenha sido ampliada a competência dos estados e dos municípios com relação à instituição de impostos, o que pode indicar alguma redução do centralismo fiscal estabelecido pela reforma de 1965. A competência da União também foi estendida, especialmente com a previsão de instituição de contribuições especiais. Aliás, o número

poder central das federações modernas está manifestada desde a nossa Constituição de 46, amplificada a partir da Emenda nº 18. E aponta a nova linha de revigoração do poder central na definição normativa dos fatos geradores dos impostos, nas bases de cálculo, na intromissão do Senado Federal para fiscalização dos textos das alíquotas de impostos estaduais e municipais, monopólio dos empréstimos compulsórios, impressão [sic] da competência concorrente, etc”. Cf. ADEODATO, 1971, p. 165.

³³⁰ CAMPOS, Roberto. **A lanterna na popa**: memórias. 2ª ed. São Paulo: Topbooks, 1994, p. 648.

³³¹ CAMPOS, 1994, p. 648.

³³² A redução do repasses aos Fundos de Participação dos estados e dos municípios era operada por meio de Atos Complementares. O Ato Complementar nº 40/1968 que reduziu de 10% para 5% os percentuais de arrecadação do Imposto sobre a Renda (IR) e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), os quais compunham as receitas dos Fundos de Participação dos Estados (FPE) e dos Municípios (FPM). Cf. BORDIN; LAGEMANN, 2006, p. 66. Isso provavelmente levou os estados a não conseguirem se autofinanciar, conduzindo ao acelerado processo de endividamento público com reflexos prolongados.

de contribuições cobradas pelo Governo Central é muito superior a quantidade exigida no período comentado por Roberto Campos (meados dos anos sessenta). Mas, já naquela época, o economista e diplomata considerava a substituição dos tributos compartilhados pelas contribuições centralizadoras como causa de duas características negativas do sistema tributário brasileiro, quais sejam, a “aleatoriedade” e a “regressividade”.³³³

A Constituição de 1967 praticamente manteve o texto da EC 18, de 1965, mas modificou a sistematização adotada pela mencionada Emenda, que agrupou os tributos conforme seus respectivos perfis econômicos. Por outro lado, as Cartas de 1967 e 1969 permitiram que a União pudesse conceder isenções sobre tributos de competência dos estados e dos municípios.

A Constituição de 1969 também criou o imposto sobre minerais e sua extração. Extinguiu a Direção Geral da Fazenda Nacional e em seu lugar criou a Secretaria da Receita Federal, com a finalidade de melhorar a fiscalização dos tributos federais. A principal novidade da EC nº 1, de 1969, foi a competência da União para instituir contribuições sociais, a fim de atender à intensa intervenção do estado nas áreas social e econômica, seguindo a política do regime militar de desenvolvimento econômico acelerado.

Além de adicionais sobre o Imposto de Renda visando incrementar as receitas da União, a reforma de 1965 extinguiu o Imposto Sobre Vendas e Consignações – IVC, entrando em seu lugar o Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICM, também de competência estadual. Essa alteração veio acompanhada da proibição de os estados estabelecerem adicionais sobre o novo imposto do consumo, tal qual ocorria à época do IVC. Para compensar eventuais perdas arrecadatórias os estados foram autorizados a aumentar a alíquota do ICMS para o teto de 18%. Fabrício Augusto de Oliveira explica que os estados das regiões Norte e Nordeste optaram pela alíquota máxima, ficando o Sudeste e Centro-Oeste com a alíquota de 15% inicialmente, mas em 1968 majorou o percentual para 17%.³³⁴ No começo dos anos setenta, iniciou-se a prática de concessões de benefícios fiscais de ICM pelos estados. Para evitar “guerra fiscal”, foi criado o Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) que passaria a disciplinar por convênios as desonerações no campo do ICM, conforme disciplinado pela Lei Complementar nº 24, de 1975.

³³³ CAMPOS, 1994, p. 649.

³³⁴ OLIVEIRA, 1991, p. 67.

Outro ponto importante da reforma de 1965 foi a extinção do Imposto sobre Consumo criado com a Constituição Federal de 1934 e, desde 1958, assimilara função não-cumulativa, isto é, incidia somente sobre o valor agregado ao bem comercializado. No lugar do mencionado imposto introduziu-se o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Fabrício de Oliveira explica que, com a previsão da adoção de alíquotas seletivas para o IPI dava-se o primeiro passo para se tornar efetiva política tributária mais justa e tendente à redução das desigualdades sociais. Isso porque, a seletividade permitiria tributar-se com alíquotas mais elevadas os bens considerados supérfluos e favorecer os gêneros mais produtivos. Nessa linha, a Constituição de 1969, em seu artigo 21, dotou a União de poderes para alterar as alíquotas do mencionado imposto, de modo a conferir maior agilidade e efetividade nos objetivos da política. Mas lembra também o mesmo autor que tais metas não foram alcançadas. Quando comparadas as alíquotas adotadas à época para determinados produtos e seus respectivos consumidores, logo se observa que os bens presumivelmente adquiríveis por consumidores de maior renda eram tributados com alíquotas de IPI mais baixas do que os produtos mais populares. Nas palavras de Fabrício Augusto de Oliveira:

Assim é que os vinhos sofrem a incidência de uma alíquota de 20%, enquanto para a cerveja a alíquota alcança 35%; o imposto para os charutos finos é de apenas 10%, alcançando para os cigarros até 260%; instrumentos de ótica, produtos de perfumaria e cosméticos são gravados com uma alíquota de apenas 8%, o mesmo que mercadorias como vassouras e dentifrícios; instrumentos de música e aparelhos de som são gravados com alíquotas de 15%, de fotografia e cinematografia apenas 10% e a incidente sobre automóveis de passeio não ultrapassa 20%, a mesma alíquota que incide sobre produtos como sabões e sabonetes.³³⁵

Ainda que as alíquotas do IPI cumprissem seus objetivos seletivos, a elevação da alíquota do ICMS para 18% às regiões Norte e Nordeste e 15% para o Sudeste e Centro-Oeste, aproximadamente o dobro da alíquota praticada para o substituído Imposto sobre Varejo e Consignações – IVC, não permitiria que a tributação sobre o consumo cumprisse finalidades progressivas. Daí por que, conforme a conclusão de Fabrício de Oliveira, “os dois principais tributos indiretos [refere-se ao IPI e ICM] apresentam uma distribuição de carga tributária bastante regressiva, através de uma seletividade que não se inspirou em critérios que visassem reduzir as desigualdades

³³⁵ OLIVEIRA, 1991, p. 80.

sociais...” E arremata: “o que [refere-se a baixa efetividade da seletividade], a bem da verdade, apenas confirma o caráter excludente e concentracionista do modelo”.³³⁶

Outras comparações eram dignas de realce desde os anos sessenta sobre o ponto da regressividade da tributação, especialmente sobre o consumo. Também é de Fabrício de Oliveira os exemplos das alíquotas do ISS sobre serviços de terapia psicológica ou de salão de beleza, em geral tributados a 5%, ao passo que, um alimento beneficiado, era tributado com alíquotas de 18% ou 15%, conforme a região geográfica.³³⁷ Os serviços mencionados são normalmente consumidos pelas camadas mais abastadas da população e são gravadas com menor alíquota, o que pode trazer, igualmente, efeitos regressivos à política tributária. Nem mesmo a tributação direta, à época, era capaz de atenuar a regressividade do sistema tributário, porquanto o imposto sobre a renda, a despeito de alcançar a alíquota de 50% (atualmente a maior alíquota é de 27,5%), permitia tanto para pessoas físicas quanto para pessoas jurídicas um rol tão amplo de deduções, que a alíquota, ainda que chegando ao percentual máximo, acabava por favorecer os contribuintes mais ricos, que poderiam abater uma quantidade maior de despesas. Restava ainda considerar as vantagens tributárias oferecidas às grandes corporações, como para as sociedades anônimas, não ocorrendo o mesmo tratamento às pequenas empresas.³³⁸

Em resumo, pode-se inferir que o sistema tributário anterior ao da Constituição de 1988 foi cada vez mais se afastando da meta de se tornar menos regressivo. Ao longo dos anos sessenta e setenta, sob o pretexto de gerar as condições adequadas para os investimentos privados externos, conforme mencionado, ampliaram-se as políticas de incentivos fiscais, especialmente as isenções ao setor produtivo, o que praticamente anulava os riscos financeiros naturais de qualquer empreendimento. Na mesma linha, o setor financeiro era beneficiado com políticas fiscais favorecidas na área do Imposto de Renda, com deduções da base de cálculo que diminuía a arrecadação. Consequentemente, propiciava-se maior acúmulo de capital em poder dos rentistas e das classes sociais histórica e economicamente mais favorecidas, mediante a menor capacidade de distribuição da renda nacional por meio da tributação.

³³⁶ OLIVEIRA, 1991, p. 81.

³³⁷ *Ibid.*, loc. cit.

³³⁸ “Basta dizer que são tantos os incentivos ao capital, que a carga tributária efetiva tem se situado em torno de 20%, enquanto a taxa legal estabelecida em lei é de 30%. Para pessoas físicas, ela não ultrapassa a 30%, longe, portanto, do teto estabelecido de 50%”. Cf. OLIVEIRA, 1991, p. 82.

2.10 *Tributação na Constituição Federal de 1988*

Para se entender o sistema tributário atual é oportuno sintetizar as características centrais dos anos oitenta no Brasil e no mundo. O início da década dos anos oitenta foi cunhada por uma certa incredulidade com as soluções ideológicas. O comunismo soviético dava sinais fortes de estrangulamento não apenas por força do brutal dirigismo do estado, mas, sobretudo, o modelo econômico fechado não se sustentava. Paralelamente, o neoliberalismo ditado pela Inglaterra dos anos setenta também demonstrava sinais de estafa. A política do *welfare state* que simbolizou o pós-guerra e marcou o chamado keynesianismo não encontrava respostas para explicar a desigualdade, especialmente nos países em desenvolvimento, como era o caso do Brasil. Os Estados Unidos, nos dois governos Reagan, iniciaram o processo de exportação da ideologia de que o indivíduo e o mérito como recompensa do esforço e talentos individuais são os responsáveis pelo sucesso de qualquer modelo econômico, conduzindo ao adágio: “mais indivíduo e menos estado”.

O Brasil não poderia se dar à sofisticação de defender uma ou outra ideologia, embora tenha recebido influências da cultura norte-americana desde os anos cinquenta. Havia outras prioridades tais como debelar a inflação galopante, assegurar liberdades individuais e coletivas, soltar os presos políticos e apurar as mortes nos respectivos cárceres, sem falar no crescimento econômico baixo para uma dívida pública consolidada elevadíssima. A pressão por abertura política era maior do que qualquer opção de comportamento cultural apesar de, nos debates políticos da constituinte, tenha prevalecido a previsão de um rol importante de direitos sociais, contra as forças políticas de direita lideradas pelo chamado “centrão”.

Os anos de 1983 e 1984 foram marcados pela campanha das “diretas já” que postulava eleições diretas para Presidente e Vice-Presidente da república. Para tanto, foi submetido ao Congresso Nacional proposta de Emenda à Constituição, nomeada de “Emenda Dante de Oliveira”, cuja alcunha aludia ao nome do autor da proposta. Em razão de fortes pressões do regime militar, ainda que próximo do ocaso, a emenda foi rejeitada e as eleições presidenciais foram realizadas pelos parlamentares que compunham o Colégio Eleitoral. Como um alento, saiu vitorioso o candidato da oposição, qual seja, o Governador de Minas Gerais, Tancredo Neves, juntamente com o Senador José Sarney para Vice-Presidente. Este último romperá com seu partido de origem o qual apoiava a

ditadura e aliou-se à oposição, encabeçada à época pelo Partido do Movimento Democrático Brasileiro – PMDB.

A doença súbita de Tancredo e sua morte antes da posse oficial fizeram de José Sarney o Presidente da República. Sarney manteve as promessas contidas na chamada “Aliança Democrática” para a construção da “nova república”, que pregava, dentre outras medidas de relevo, a convocação de uma Assembleia Nacional Constituinte e uma “reforma tributária e fiscal” suficiente para corrigir o déficit público, eliminar a inflação e recolocar o país na rota do crescimento econômico.³³⁹

A despeito do aumento do déficit público e do descontrole da inflação, com tantas reformas importantes e difíceis ocorrendo simultaneamente, a mudança do sistema tributário foi estrategicamente deslocada para as discussões na Assembleia Nacional Constituinte. Para o controle da inflação, a opção foram os chamados choques heterodoxos na economia que resultaram nos Planos Cruzado, Bresser e Verão.

Na constituinte, as discussões tributárias tiveram papel destacado. De acordo com Fernando Amed e Plínio Negreiros, os debates partiram do reconhecimento de que a reforma de 1965 e o advento do Código Tributário Nacional trouxeram avanços, mas precisavam de “adequação à nova realidade da economia brasileira e à nova ordem democrática implantada no país”.³⁴⁰

Nas palavras de Bernardo Ribeiro de Moraes, os assuntos mais destacados que constavam da pauta da Constituinte em matéria tributária eram os seguintes: a) descentralização e fortalecimento da autonomia dos estados e dos municípios; b) atenuação dos desequilíbrios regionais do país; c) maior justiça fiscal e proteção ao contribuinte; d) simplificação da tributação e sua adequação às necessidades de modernização do sistema produtivo; e) garantia de um mínimo de uniformidade nacional ao sistema tributário, nos seus princípios básicos, mediante preservação da figura da lei complementar em matéria tributária; f) crescente progressividade do imposto sobre produtos industrializados; g) criação de novos impostos.³⁴¹

Desses pontos, o que mais cumpriu fielmente sua meta na Constituinte foi a redução do centralismo fiscal da União, mediante a ampliação da competência tributária dos estados e dos municípios, especialmente em relação ao Imposto sobre Operações de

³³⁹ AMED; NEGREIROS, 2000, p. 293.

³⁴⁰ Ibid., p. 294.

³⁴¹ MAORAES, Bernardo Ribeiro. **Compêndio de direito tributário**. 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996, v. I, p. 169.

Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e de Comunicações – ICMS, que teve, logo em seguida, suas alíquotas definidas em percentuais mais altos pelas leis locais. Foram restabelecidas regras de repartição de receitas dos impostos federais, de modo que estados e municípios passaram a ter mais participação na arrecadação dos tributos pertencentes à União. Esse novo modelo, evidentemente, gerou como consequência o aumento de receitas federais por meio de contribuições de efeitos cumulativos, para as quais não se previu compartilhamento de receitas com os demais entes federados. Outro efeito do novo sistema tributário foi a preferência por impostos indiretos. Conforme Fernando Amed e Plínio Negreiros, a Constituição de 1988 criou um regime de tributação pouco transparente e, além disso, com 2/3 dos tributos incidindo de forma indireta contra 1/3 de impostos diretos.³⁴² A tributação indireta gera reflexos econômicos regressivos sobre a produção e o consumo nacionais, assunto que foi considerado nas subseções anteriores. Além disso, o modelo de 1988 previu maior divisão da repartição fiscal entre os entes federados, mas, em contrapartida, não ampliou o rol de atribuições de estados e municípios, o que levou a União a lançar mão cada vez mais das contribuições de efeitos cumulativos.³⁴³

Considero que uma matriz tributária que vise assegurar estabilidade para a geração e cobrança de tributos deve conter dois elementos essenciais: a previsão dos tipos de receitas tributárias e as limitações ao poder de tributar. Quanto ao primeiro elemento, refiro-me às espécies de tributos que poderão ser exigidos dos cidadãos.³⁴⁴ Convém que tais previsões se socorram de normas constitucionais, a fim de que os governos e legisladores, especialmente os primeiros, se previnam da tentação de lançar mão de cobranças tributárias exorbitantes e que possam levar a sociedade à estagnação financeira e ao subdesenvolvimento econômico. Tais práticas são comuns em tempos de crise, quando se apresenta o cenário ideal para o abuso da cobrança de tributos, especialmente espécies novas e de normatividade opaca. A previsão das espécies tributárias possíveis no texto da Constituição acorrenta Ulisses (metáfora que utilizo para o governante) ao mastro da nau e pode impedi-lo de se deixar seduzir pelo canto das sereias...³⁴⁵ Em

³⁴² AMED; NEGREIROS, 2000, p. 297.

³⁴³ Ibid., p. 301.

³⁴⁴ Valcir Gassen faz resenha completa sobre o panorama geral da tributação brasileira, inclusive sobre as espécies tributárias. Cf. GASSEN, Valcir. **Direito tributário: pressupostos e classificações dos tributos**. Brasília: Centro de Educação à Distância-AGU, [s.d.].

³⁴⁵ Jon Elster apresenta argumentos dialéticos à ideia das Constituições como “dispositivos de pré-compromissos ou de auto restrições”. Em linhas gerais, certas normas constitucionais são estabelecidas nos momentos de serenidade para impedir que, em circunstâncias futuras, movida por paixões, a sociedade coloque o seu presente e o futuro das gerações seguintes em situação de risco. O aspecto dialético da questão

relação ao outro elemento, é fundamental que se instale um regime de garantias que impeça o abuso do poder de tributar. Esse é um consenso que viabiliza a liberdade de escolha e de ações dos indivíduos com interferência equilibrada do poder público, pois se é lícito e necessário que se exijam tributos a fim de que o Estado atinja os fins colimados de sua instituição, não é menos certo que a convivência social democrática não se coaduna com os sobressaltos do poder, a violência institucional ou a subversão das regras. Daí por que a matriz tributária pressupõe também a confluência de regras que sirvam de freios ao exercício do poder de tributar e parâmetro de quando é possível o cabimento de tributos.

é saber até que ponto as gerações passadas podem governar os interesses das sociedades futuras. Seja como for, algumas normas inevitavelmente são elaboradas como correntes ou amarras com o fim de evitar que a paixão momentânea seduza a maioria a tal ponto que não meça as consequências futuras de sua ação. A referência a Ulisses tem fundamento na *Odisseia*, de Homero. Narra o poema épico que para resistir ao canto das sereias, Ulisses teria ordenado aos marinheiros que o acompanhavam em sua nau para que entupissem seus ouvidos com cera e o amarrassem ao mastro do navio. Ulisses queria ouvir ao canto das sereias sem sucumbir à sua sedução, como ocorrera com outros tantos navegadores. Bradou que, mesmo que ordenasse, ninguém deveria solta-lo do mastro, pois não queria ceder à tentação do canto. Em razão de tais providências conseguiu cruzar o mar e ouvir a bela cantiga. A figura mitológica de Ulisses é uma metáfora para o argumento de que os pré-compromissos constitucionais são auto restrições para os momentos de paixões futuras extremadas. Cf. ELSTER, Jon. **Ulisses liberto**: estudos sobre racionalidade, pré-compromisso e restrições. São Paulo: editora Unesp, 2009, passim.

PARTE III

3. Por uma matriz tributária justa

Nesta Parte III chega-se ao ponto nevrálgico da tese. A Parte I cuidou dos conceitos fundamentais para o desenvolvimento da argumentação que embasa a pesquisa, destacando-se o próprio conceito de matriz tributária, ponto de partida para toda a pesquisa. A Parte II destinou-se a expor o problema da tese, consistente nas discrepâncias da matriz tributária brasileira, especialmente a inversão da carga tributária do ponto de vista da capacidade contributiva, em que as famílias pobres comprometem proporcionalmente mais de suas rendas com pagamento de tributos do que os ricos. Com todos os temas precedentes devidamente articulados, o próximo desafio é propor uma abordagem sobre justiça tributária que sirva de resposta ao problema e, conseqüentemente, resolva a hipótese da tese, que é a proposta de uma matriz tributária justa.

Para tanto, será necessário um alinhamento sobre o vocábulo justiça para efeito deste trabalho e os desdobramentos desta conceituação em perspectiva jurídica. O objetivo central é demonstrar que a matriz tributária é suporte das realizações estatais e visa atingir finalidades que não estão lançadas por acaso, mas que se vinculam com a formação histórica da sociedade brasileira como um processo de desenvolvimento de expectativas que espelham um projeto arrojado de civilização. Daí porque farei considerações sobre os modelos de financiamento do estado fiscal moderno, a fim de demonstrar que, se na atualidade os esforços fiscais da sociedade brasileira estão em torno de 35% do PIB, isso se explica em função de exigências normativas contidas no texto constitucional que procuram atender a demandas históricas do povo brasileiro, reconhecidas, em alguma medida, pela Assembleia Nacional Constituinte de 1988.

A Constituição declara no artigo 1º que o Brasil se constitui em um estado democrático de direito e essa declaração diz muito com os fundamentos e propósitos desta tese, pois a ideia de justiça tributária terá que se vincular coerentemente às noções conceituais que dão o conteúdo dessa modalidade de estado. O Estado Democrático de Direito é ponto de partida e morada de valores e princípios normativos que autorizam uma argumentação teórica voltada à ideia de justiça social (ou distributiva), tendo por suporte financeiro a matriz tributária, com todo seu conjunto normativo e um rol de escolhas políticas que configuram os fatos geradores e demais regras jurídicas tributárias.

Serão desenvolvidos e devidamente fundamentados dois conceitos inéditos nas análises teóricas sobre justiça tributária. Trata-se das estruturas “endógena” e “exógena” da matriz tributária, as quais contêm, conforme suas características peculiares, valores e princípios constitucionais que orientam as regras jurídicas, conferindo efetividade aos postulados axiológicos e abstratos contidos nas mencionadas normas da Constituição.

Evidentemente, ao tratar de valores e princípios, discorrerei a respeito das teorias que fundamentam esses institutos com base nos argumentos dos principais teóricos sobre o tema: Alexy, Habermas e Dworkin. Ao lado desses autores mais familiarizados com os assuntos da filosofia política ou da teoria geral do direito, serão expostas as doutrinas de juristas nacionais, com destaque à influente doutrina de Ricardo Lobo Torres sobre a estrutura dos valores e princípios constitucionais tributários. O foco desta Parte III, conforme foi possível intuir, não é propriamente desenvolver argumentos sobre a teoria dos valores ou dos princípios constitucionais. Os conceitos decorrentes desses institutos servem de apoio à novidade trazida à baila, que são os fundamentos teóricos para as estruturas endógena e exógena da matriz tributária. Sem pretender adiantar a argumentação pois esta deve ocorrer em um nível gradual de abordagens, a matriz tributária se subdivide em estruturas endógena e exógena, a fim de que possa se conciliar com as noções de justiça como equidade e o próprio entendimento sobre justiça em um plano mais abstrato. Realmente, na matéria tributária convém se distinguir os conceitos de equidade e de justiça, uma vez que os valores e princípios que regem uma e outra são diferentes. Não se trata de uma diferenciação arbitrária, mas da identificação dos limites da equidade na tributação e das finalidades da matriz, condensadas na meta de realizar justiça social, efetivada pelas políticas públicas. Os conceitos de estrutura endógena e exógena da matriz auxiliam no trabalho de realinhar as ideias desenvolvidas no senso comum – e às vezes na doutrina – do que vem a ser equidade e justiça tributárias.

No final desta terceira parte serão trazidos indicadores referentes às desigualdades sociais e econômicas no país, o que justifica a construção teórica de uma tese sobre tributação e seu entrelaçamento com o árido tema da justiça social. A existência de vergonhosas disparidades de renda, aliadas, não por acaso, com índices sociais de subdesenvolvimento, deflagram não apenas um problema de injustiça social, como também o argumento de um estado democrático de direito simbólico, conforme será explicado. A frustração das expectativas traçadas pela Constituição com o estado democrático de direito e todo o rol de objetivos fundamentais de construção de uma

sociedade livre, justa e solidária, é o que deve animar a academia a apresentar fundamentos teóricos de reação a esse estado de coisas não conformável. Daí porque um conceito do que significa justiça tributária passa a ser um objetivo inevitável e prioritário. Nesta parte, portanto, demonstrarei que a ideia de equidade na tributação é atributo da estrutura endógena da matriz tributária, enquanto a justiça tributária está alojada nas pretensões da estrutura exógena. O processo de argumentação de conteúdo da equidade e da justiça tributárias, centradas nas percepções das estruturas endógena e exógena da matriz tributária, deve ser construído passo a passo, conforme os subitens a seguir.

3.1 Tributação para financiar a burocracia do Estado

A análise leiga, superficial ou até intuitiva da arrecadação de tributos no estado moderno não deixa dúvidas de que a principal função dos tributos é a de manter a burocracia estatal. A verificação de que os tributos servem à sustentação da máquina burocrática é algo que subsiste antes mesmo do chamado “estado moderno”. Este, por sua vez, foi cunhado por esta locução depois que os países reconheceram o conceito de soberania, por ocasião dos acordos internacionais que resultaram no Tratado de Paz de Westfália, em 1648.³⁴⁶

Para o ponto que se pretende explorar é possível fazer um recorte temporal para investigar a função do tributo no bojo do estado moderno e a estrutura burocrática erguida para o funcionamento dessa modalidade estatal. A máquina burocrática do estado moderno se agiganta na medida em que as atuações e manifestações estatais são efetivadas por meio de atos que se desenvolvem sob a ideia de segurança, garantia ou de oficialidade, dando margem ao que Max Weber chamou de “racionalidade do estado”. Esse “estado racional”, portador da burocracia oficial, obviamente demandará mais despesas de manutenção de sua estrutura. A exigência de oficialidade levará ao que se

³⁴⁶ “Os senhores feudais, por seu lado, já não toleravam as exigências de monarcas aventureiros e de circunstância, que impunham uma tributação indiscriminada e mantinham um estado de guerra constante, que só causavam prejuízo à vida econômica e social. Isso tudo foi despertando a consciência para a busca da unidade, que afinal se concretizaria com a afirmação de um poder soberano, no sentido de supremo, reconhecido como o mais alto de todos dentro de uma precisa delimitação territorial. Os tratados de paz de Westfália tiveram o caráter de documentação da existência de um novo tipo de Estado, com característica básica de unidade territorial dotada de um poder soberano. Era já o *Estado Moderno*, cujas marcas fundamentais, desenvolvidas espontaneamente, foram-se tornando mais nítidas com o passar do tempo e à medida que, claramente apontadas pelos teóricos, tiveram sua definição e preservação convertidas em objetivos do próprio Estado”. Cf. DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do estado**. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 70-71.

considera modernamente como “processualização do poder do estado”, um dos principais fatores à formação de uma estrutura burocrática do exercício do poder no estado moderno.
347

Com o estado racional pode-se considerar que a processualização do poder adquiriu contornos semelhantes ao que atualmente se entende por processos jurídicos, isto é, todo um conjunto normativo de procedimentos e de processos administrativos para se chegar à prática dos atos estatais.³⁴⁸ Consoante o registro de Max Weber, o estado racional é “o único em que pode florescer o capitalismo moderno. Este descansa sobre um funcionalismo especializado e um direito racional”.³⁴⁹

O Estado racional, que se estabeleceu no ocidente já a partir do século XI, permitiu a consolidação do capitalismo como sistema de produção e trouxe com isso a necessidade de o Poder Público criar instrumentos de defesa daquele sistema. Naquele século no oriente, mais exatamente na China, o estado não conseguiu racionalizar-se, apesar da criação de um funcionalismo público especializado. Esse funcionalismo, ao contrário do que ocorreu no ocidente, sustentava-se na figura do *mandarim*, espécie de literato que tendia a resolver questões administrativas de estado com o conhecimento profundo de literatura e poesia.³⁵⁰

No ocidente, por força dos valores pregados pelo cristianismo e da expansão do urbanismo das cidades, a presença do Estado dá-se por meio de processos racionalmente concebidos. O funcionalismo especializado do Estado racional referido por Max Weber buscou a forma de solução dos conflitos no direito romano, no qual o pretor dava as orientações procedimentais ao árbitro, de como o conflito deveria ser resolvido, independentemente do conteúdo justo da decisão. A justiça fundada em valores éticos não era preocupação do direito

³⁴⁷ Não obstante ser possível identificar-se a presença da processualização como forma de se alcançar finalidade específica por parte do Poder Público, no caso dos atos praticados pela Administração, não havia preocupação teórico-jurídica com o que está por trás do ato. Assim, o procedimento utilizado para a realização do ato não necessitava ser algo regulamentado pela lei. Daí por que, até o fim do século XIX, a ênfase da análise do exercício do poder não residia no que precede o ato, isto é, no procedimento. O que ressaltava nessa época era eventual controle do ato pelo Judiciário. O direito administrativo da ocasião contentava-se e estimulava a prática de atos discricionários, razão pela qual o procedimento era livre para o governante. Somente no início do século XX, na Alemanha, a doutrina voltou-se para o exame da preparação do ato. Cf. MEDAUAR, Odete. **A processualidade no direito administrativo**. 2ª ed. São Paulo: RT, 2008, p. 58.

³⁴⁸ WEBER, Max. **Economia e sociedade**. Tradução de Regis Barbosa e Karen Elsabe Barbosa. Brasília: Editora UNB, v. II, 2004, p. 517.

³⁴⁹ *Ibid.*, p. 518.

³⁵⁰ *Ibid.*, p. 517.

romano. A solução do conflito teria que se fundar simplesmente em um direito estatuído e tal solução passava pelo rito de um processo.³⁵¹

Como se observa, nos primórdios do estado racional, a tônica das ações estatais é a solução do conflito intersubjetivo, isto é, a controvérsia privada. Não se vê com nitidez a atuação do estado perante o indivíduo ou voltada às coletividades. Nesse cenário de falta de planejamento não se pode conceber a formação de um estado realizador de políticas públicas, as quais se verticalizam perante a sociedade também por procedimentos.

Note-se que o estado racional já conhece o conceito de democracia fundado pelos gregos da antiguidade, mas não se observa qualquer atuação controlada do estado por meio de procedimentos formais, que possam oferecer os subsídios para o controle dos atos estatais.

Essa atuação baseada em procedimentos formais só foi possível com a formação de uma estrutura burocrática ao estado racional.³⁵² Tal estrutura buscou oferecer respostas às vicissitudes do capitalismo moderno que necessitava de regras claras para se firmar. A burocracia estatal, dividida em funções (legislativa, de execução e de julgamento das leis), confunde-se com a necessidade de se estabelecer procedimentos que possam registrar o desenvolvimento dos fatos que motivam as decisões do estado.

O surgimento da processualização do poder, portanto, pode ser dividida em dois momentos históricos perceptíveis. Primeiramente, desde a composição dos litígios de natureza privada o ocidente conheceu instrumentos de processualização, notadamente com base no direito romano. A partir do momento em que os mecanismos de solução foram assumidos pelo Estado, tem-se a atuação processualizada do poder estatal como método de organização à solução de

³⁵¹ “O direito racional do Estado ocidental moderno, segundo o qual decide o funcionalismo especializado, origina-se em seus aspectos formais, mas não no conteúdo, no direito romano. Este foi, inicialmente, um produto da cidade-estado romana, que nunca viu chegar ao poder a democracia, no sentido da cidade grega, e, junto com ela, sua justiça. Um tribunal grego de heliastas exercia uma justiça de cádi; as partes impressionavam os juízes com efusões emocionais, lágrimas e insultos do adversário. Este procedimento era adotado em Roma, como mostram os discursos de Cícero, também no processo político, mas não no processo civil, no qual o pretor instituíu um *iudex*, dando-lhe instruções estritas referentes aos pressupostos da condenação do réu ou ao indeferimento da queixa”. Cf. WEBER, 2004, p. 518.

³⁵² *Ibid.*, p. 530.

controvérsias.³⁵³ Em outro momento, com a consolidação do capitalismo, verificou-se a necessária elaboração de normas claras que pudessem assegurar a viabilidade do sistema de produção. É evidente que a aplicação dessas regras haveria de passar pela administração burocrática de sua efetividade, o que teria que se dar pela atuação do poder executivo e do judiciário. A estrutura burocrática que se ergueu no estado, aliada às exigências do sistema produtivo, deu margem à formação da processualização do poder sob o enfoque do interesse público e não apenas da solução da controvérsia privada. Por conseguinte, o exercício do poder passou a se estabelecer por intermédio de procedimentos burocráticos que vão desde a elaboração das leis até a sua aplicação.³⁵⁴

Embora o estudo do financiamento da burocracia estatal pertença mais exatamente à ciência das finanças, não se pode deixar de evidenciar em uma tese que tem por fim investigar a equidade e a justiça da matriz tributária, o peso forte exercido pela arrecadação dos tributos no funcionamento da burocracia estatal. Não é por outro motivo que Alberto Deodato argumenta, “a Ciência das Finanças trata, portanto, da vida do grupo público, da atividade do grupo público para prover às necessidades coletivas, não providas pelo grupo privado”.³⁵⁵ A explicação dessa assertiva vem do fato de que os tributos serão exigidos em montante que guarde relação com as despesas geradas por tal burocracia.³⁵⁶

Outro ponto relevante é que o desenvolvimento do estado moderno passou por fases em que tal burocracia exerce uma função abstencionista e em outros momentos, ao contrário, mostrou-se interventora. Conhece-se, portanto, o “estado de direito”, o “estado social” e o “estado democrático de direito”, que tiveram como elemento de identificação central a intervenção ou abstenção do estado na oferta de bens sociais. Tanto o estado social quanto o estado democrático de direito se comprometem a outorgar benefícios à sociedade que demandam custos financeiros. Por tais razões, é importante não se abortar da análise

³⁵³ “Processo é, como já mencionado, é um método de trabalho. São passos necessários para atingir determinada finalidade, praticados por todos aqueles que serão atingidos, ou são responsáveis, por essa finalidade”. Cf. FRANCO, Fernão Borba. **Processo administrativo**. São Paulo: Atlas, 2008, p. 63.

³⁵⁴ “Também historicamente o ‘progresso’ em direção ao Estado burocrático, que sentencia e administra na base de um direito racionalmente estatuído e de regulamentos racionalmente concebidos, encontra-se em conexão muito íntima com o desenvolvimento capitalista moderno”. Cf. WEBER, 2004, p. 530

³⁵⁵ DEODATO, Alberto. **Manual de ciência das finanças**. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 1971, p. 7.

³⁵⁶ Nesse sentido, aludindo a Silvio Santos de Faria, Deodato pontua que as finanças públicas se encarregam de estudar e normatizar a repartição dos encargos públicos, a redistribuição da renda nacional e a compulsoriedade de arrecadação de receitas. Cf. DEODATO, 1971, p. 4.

contextual da matriz tributária, que o sistema de arrecadação está atrelado à estrutura da burocracia estatal, assim como o estão as injunções estatais que marcam o estado social e o estado democrático de direito.³⁵⁷

Continuando sob o aspecto da ciência das finanças, o estado moderno pode ser nominado como “estado financeiro”, notadamente em função do financiamento da burocracia estatal por intermédio de receitas exigidas da sociedade. Conforme o alvitre de Ricardo Lobo Torres, o estado fiscal pode ser distinguido pelas locuções “estado patrimonial”, “estado fiscal” e “estado socialista”.³⁵⁸ Em síntese, a primeira modalidade é marcada pela confusão conceitual da propriedade pública com o domínio dos bens privados. Nessa época da história ocidental, entre os séculos XVI e XVIII, não havia como separar facilmente a riqueza pública do patrimônio privado, de modo que os tributos exerciam uma função supérflua no financiamento das despesas do estado. Posteriormente, ingressa-se na fase do “estado fiscal”, marcado pela distinção entre a coisa pública e a particular, abrindo margens ao sistema de cobrança de tributos. Em seguida advém o “estado social fiscal”, o qual detém a marca da extrafiscalidade. A receita tributária é utilizada para a intervenção no domínio econômico, quer para atender às demandas sociais como saúde, educação, previdência entre outras, quer a se tornar apta aos financiamentos públicos para os empreendimentos privados, com o objetivo de alavancar a economia de determinados setores. Por fim, tem-se os estados socialistas que dominavam os meios de produção e, portanto, dispensavam a exigência de tributos para o seu financiamento.³⁵⁹

³⁵⁷ “O objetivo do tributo sempre foi o de carrear recursos financeiros para o Estado. No mundo moderno, todavia, o tributo é largamente utilizado com o objetivo de interferir na economia privada, estimulando atividades, setores econômicos ou regiões, desestimulando o consumo de certos bens e produzindo, finalmente, os efeitos mais diversos na economia”. Cf. MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 68.

³⁵⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 6ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 6-8.

³⁵⁹ “O Estado Patrimonial, que surge com a necessidade de uma organização estatal para fazer a guerra, agasalha diferentes realidades sociais – políticas, econômicas, religiosas etc. Mas a sua dimensão principal – que lhe marca o próprio nome – consiste em se basear no patrimonialismo financeiro, ou seja, em viver fundamentalmente as rendas patrimoniais ou dominiais do príncipe, só secundariamente se apoiando na receita extrapatrimonial de tributos [...] O que caracteriza o surgimento do Estado Fiscal, como específica figuração do Estado de Direito, é o novo perfil da receita pública, que passou a se fundar nos empréstimos, autorizados e garantidos pelo legislativo, e principalmente nos tributos – ingressos derivados do trabalho e do patrimônio do contribuinte – ao revés de se apoiar nos ingressos originários do patrimônio do príncipe [...] O Estado Social Fiscal corresponde ao aspecto financeiro do Estado Social de Direito, que floresce no Ocidente na segunda metade do sec. XX. Deixa o Estado de ser mero garantidor das liberdades individuais e passa à intervenção moderada na ordem econômica e social [...] O Estado Socialista é o

Saliente-se que, conforme José Cassalta Nabais, o estado moderno não necessitou – e nem necessita – ser financiado unicamente pela receita derivada dos tributos, mas, ao menos na atualidade, esses casos não são comuns. Trata-se, primeiramente, do estado patrimonial da idade média ou dos estados socialistas do século XX. Os outros exemplos são os estados que se mantêm em virtude de riquezas naturais abundantes, tais como petróleo, gás natural, ouro etc., ou os países que obtêm receitas da concessão de jogos, como são os casos de Macau e Mônaco.³⁶⁰

Feita essa ponderação, quanto ao financiamento da burocracia estatal pelos tributos, o ponto deve ser analisado à luz de fundamentos da teoria econômica. Isso porque, a intervenção do estado no mercado necessita da arrecadação de tributos para a manutenção das funções burocráticas estatais, ainda que tal atuação não signifique propriamente a prestação direta de serviços ou políticas públicas, mas, antes disso, a simples proteção ao mercado.

Na teoria econômica a situação de equilíbrio pleno pressuporia que os agentes do mercado solucionassem eventuais diferenças por meio dos instrumentos existentes no próprio mercado privado. Conforme Richard Musgrave, “o mecanismo de preço do mercado assegura uma alocação ótima de recursos, desde que sejam satisfeitas certas condições”.³⁶¹ Evidentemente, em setores específicos esses ajustes são mais facilmente obtidos pois determinadas variáveis como o capital existente e a oferta de bens podem ser equivalentes. Assim, a vontade do consumidor (entendido como o agente de mercado interessado na aquisição de alguns bens) pode ser satisfeita, pois o tipo de bem a ser adquirido depende tão somente de se pagar o preço estipulado. O agente que oferta o bem aceita a proposta do consumidor e vice-versa. Como se disse, em determinados setores econômicos essas trocas são mais facilmente obtidas em razão das características do mercado. Observe-se, como exemplo, o mercado financeiro, a compra de títulos financeiros por agentes consumidores ocorre em um cenário praticamente livre de intervenção estatal, pois as forças inerentes a esse mercado normalmente encontram-se em situação de equilíbrio e os bens negociados não fazem parte de um rol de prioridades vitais, como são os alimentos, a saúde, a habitação.

neopatrimonialista. Vive precipuamente do rendimento das empresas estatais, representando o imposto papel subalterno e desimportante”. Cf. TORRES, 2007, p 7.

³⁶⁰ NABAIS, José Cassalta. **O dever fundamenta de pagar impostos:** contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2012, p. 193.

³⁶¹ MUSGRAVE, 1976, p. 27.

Em certos mercados, as forças que o compõem não conseguem garantir resultados ótimos, exigindo do estado enquanto organização representativa de toda a sociedade, atuações com o objetivo de assegurar certo nível de equilíbrio nas relações econômicas. Musgrave aponta várias situações que podem contribuir para a perda de eficiência econômica, o que gera desajustes no mercado.³⁶² A formação de um monopólio, por exemplo, impede que outros agentes ingressem no setor produtivo, propiciando a exclusão da concorrência como uma das forças mais importantes do livre mercado. A queda da produção econômica por fatores externos, como tabelamentos e inflação alta podem influir no resultado das empresas de modo que a receita não faça frente às despesas, ainda que se tenham realizados os cortes de despesa necessários. Na mesma linha, uma atividade produtiva poderá acarretar custos sociais que não foram dimensionados pelo mercado. É o caso da poluição do ar, do solo ou das águas por agentes privados, também chamadas de “externalidades negativas”. Tais fatores desequilibram o mercado, porquanto todos os que são prejudicados pela poluição não têm instrumentos diretos de ação que impeçam a fábrica de privatizar seus ganhos e socializar as perdas. Na maioria dos casos, o próprio mercado deveria suprir suas falhas por intermédio de instrumentos próprios. Isso significaria que as correções não dependeriam exatamente de recursos oriundos do orçamento público.

Existem casos, todavia, que os instrumentos do mercado falham de modo relevante ou totalmente, gerando margem às “necessidades públicas”.³⁶³ De acordo com Musgrave, “as necessidades sociais são aquelas que devem ser satisfeitas através de serviços que precisam ser consumidos por todos em quantidades iguais”.³⁶⁴ Isso implica, em conclusão preliminar, que todos têm necessidades aos mesmos serviços, mas nem todos têm como pagar por eles. Isso explica a existência de necessidades sociais, pois, se tais serviços pudessem ser pagos individualmente por cada um em processos específicos de escolhas individuais, tais necessidades seriam supridas pelo próprio mercado. Quando esse suprimento de necessidades pelo mercado não é possível, segue-se que tais necessidades deverão ser satisfeitas pelo orçamento público. Pertencem ao conjunto dessas necessidades, bens e serviços que não podem ser custeados individualmente por alguém, eis que se destinam a todos. Nesse sentido, seus custos são elevados e qualquer

³⁶² MUSGRAVE, 1976, p. 27.

³⁶³ Ibid., p. 28.

³⁶⁴ Ibid., p. 29.

pagamento individual que se faça não paga a totalidade dos bens e serviços exigidos.³⁶⁵ Obras públicas de relevante abrangência como de saneamento básico, ruas, estradas, pontes e viadutos beneficiam uma gama indeterminada de pessoas, sendo presumível que os custos para execução de tais intervenções não podem ser suportados por alguém especificamente. Do mesmo modo, a prestação jurisdicional, a produção legislativa e a aplicação das funções executivas de atendimento do interesse público – resumidas na locução “burocracia estatal”, tratada acima – não podem ser supridas pelos meios de troca do mercado, em que o consumidor paga o preço pelo bem adquirido. Tais atuações são de valor financeiro altíssimo e em geral superam o montante de recursos privados acumulados, exatamente porque se destinam ao atendimento de todos. A questão essencial sobre necessidades públicas, entretanto, não parece residir nos custos financeiros para aquisição dessas necessidades, conforme deixa entrever Musgrave.³⁶⁶ O ponto-chave que insere certos bens e serviços no âmbito das necessidades sociais parece pertencer à impossibilidade de alguém se apropriar de tais bens e excluir os demais da fruição de seu benefício em virtude do preço pago pelo bem. Em um exemplo nada factível – mas apenas para aprofundar o argumento – não seria próprio admitir que uma solução de mercado indicasse que alguém especificamente pudesse pagar determinado preço por uma obra pública (por maior que fosse o valor) para se apropriar de tal bem e excluir outros de sua fruição.

Do ponto de vista econômico, as necessidades sociais são explicadas pelas regras de mercado, mas sob o aspecto jurídico tem-se que determinados bens devem ser usufruídos por todos, não havendo espaço para sua apropriação individual. São esses bens que compõem o conjunto de necessidades sociais executadas pela burocracia estatal. Por tais razões, lembra Musgrave, que as necessidades sociais “não podem ser satisfeitas pelo mecanismo de mercado, porque sua fruição não pode sujeitar-se a pagamentos de preço”.³⁶⁷ No campo das necessidades sociais não se pode ignorar que sua fruição não será igual para todos. Uns podem exigir mais do estado do que outros, mas há que se criarem instrumentos por meio dos quais essa questão se torne menos relevante, na medida em que todos contribuirão financeiramente para a satisfação dessas necessidades. A indagação que deve ser feita neste ponto é qual o montante de recursos que deve ser

³⁶⁵ “O fim do grupo público é prover necessidades fundamentais. Essas são satisfeitas sem reciprocidade. Insignificantes são as reciprocidades nos casos em que o Estado, fora sua missão, empreende e satisfaz, em troca, esta ou aquela necessidade individual ou particular do indivíduo”. Cf. ADEODATO, 1971, p. 6.

³⁶⁶ MUSGRAVE, 1976, p. 29.

³⁶⁷ *Ibid.*, p. 30.

arrecadado para o suprimento dessas necessidades e como seus custos serão partilhados. Se tal questão se resolvesse pelas regras de mercado, a resposta seria rápida: o sistema de preços se encarregaria de dimensionar o valor das preferências pessoais. Tratando-se de necessidades coletivas, supridas pela burocracia estatal, o valor de contribuição de cada beneficiário efetivo ou potencial dessa burocracia passa por outras avaliações. Os tributos correspondem, primeiramente, ao montante de valores arrecadados ao atendimento de tais necessidades e a divisão do seu custo entre os integrantes da sociedade é uma das questões mais tormentosas da tributação, seja pelo viés econômico, seja pelo enfoque jurídico.³⁶⁸ Esta tese expõe argumentos críticos sobre a distribuição do ônus tributário em perspectiva jurídica, procurando respostas à seguinte hipótese: a matriz tributária brasileira é equitativa quando se leva em consideração a renda da população em cálculos proporcionais? Como desdobramento dessa primeira hipótese, também será investigado se a matriz tributária é justa quando as receitas fiscais não conseguem efetivar justiça social no estado democrático de direito.

3.1.1 *Liberdade e propriedade enquanto direitos têm seus custos*

No subitem anterior demonstrei que a burocracia do estado moderno é responsável pela exigência de tributos como contrapartida às atuações estatais em diversas ordens. Isso não significa, evidentemente, que os tributos sejam uma criação do estado moderno, uma vez que a origem dos tributos remonta à antiguidade. A ênfase que pretendo calcar neste subitem, quase como uma consequência espontânea do liberalismo, reside nas exigências da burocracia estatal à instituição de um sistema de tributos, estes últimos considerados como instrumentos de garantia dos direitos fundamentais conexos às noções de liberdade e de propriedade. Para manter o funcionamento do estado, a alternativa que se tem mostrado mais factível é um sistema de arrecadação de receitas apto a custear, em síntese, a proteção à liberdade, à propriedade e à segurança dos

³⁶⁸ Richard Musgrave aborda o tema da alocação de recursos públicos para o atendimento das necessidades sociais, dividindo-o em três finalidades alocativas. A primeira é chamada de “divisão de alocação”, que pretende “assegurar ajustamentos na alocação de recursos”; a segunda, “divisão de distribuição” visa “conseguir ajustamentos na distribuição da renda e da riqueza”; a terceira, “divisão de estabilização”, objetiva “garantir a estabilização econômica”. Cf. MUSGRAVE, 1976, p. 25. No tocante à função da tributação, Musgrave é peremptório ao afirmar: “[...] a necessidade de garantir uma distribuição de custo, independente da transferência de um certo recurso, é a função e a *raison d’être* da tributação”. Cf. MUSGRAVE, p. 38.

contratos privados. Nos clássicos da literatura política do Ocidente encontram-se passagens às vezes um pouco cifradas, de reverência ou de limites à liberdade e à propriedade. Realmente, para ficar com os mais conhecidos nomes da filosofia política moderna, desde Hobbes, passando-se por Locke e Rousseau, chegando até Kant, os postulados da liberdade e da propriedade exigiram da filosofia política a construção de argumentos justificativos à sua proteção.

Na obra *Leviatã*, de 1651, Hobbes reverencia no Capítulo XXI, da Parte II, referente ao estado, impressões sobre a liberdade e a necessidade de sua proteção pela autoridade estatal. Nas palavras do jusnaturalista britânico:

Considerando a liberdade, em seu verdadeiro sentido, como liberdade corporal, isto é, como liberdade das cadeias e prisões, seria absurdo que os homens clamassem, como o fazem, por uma liberdade de que tão manifestamente desfrutam. Mas se considerarmos a liberdade como isenção das leis, não é menos absurdo que os homens exijam, como o fazem, aquela liberdade mediante a qual todos os outros homens podem tornar-se senhores de suas vidas. Por absurdo que pareça, é isso o que pedem, ignorando que as leis não têm qualquer poder para protegê-los, se não houver uma espada nas mãos de um homem ou homens encarregados de fazê-las cumprir. Portanto, a liberdade dos súditos está, somente, naquelas coisas permitidas pelo soberano ao regular suas ações, como a liberdade de comprar e vender ou realizar contratos mútuos, de cada um escolher a sua residência, sua alimentação, sua profissão, e instruir seus filhos conforme achar melhor.³⁶⁹

Locke foi um defensor da propriedade e no *Segundo tratado sobre o governo*, de 1689, concedeu ao mencionado instituto uma conotação menos restrita do que a noção de propriedade advinda desde o direito natural tomista. São Tomás de Aquino considerava a propriedade privada não apenas legítima como necessária à vida humana. A preocupação tomista em torno da propriedade visava refutar o entendimento de que a propriedade de bens pudesse impedir a comunhão com Cristo. Deus teria concedido aos homens na Terra um domínio natural sobre as coisas e a maneira pacífica de se consagrar esse domínio seria pela legitimação do direito individual à propriedade. Aquino repelia a crença herética de cristãos primitivos, de que o domínio individual dos bens juntamente com o casamento, impediria o caminho para a salvação. Como dominicano que era, objurgava o voto de pobreza defendido pelos franciscanos, ordem religiosa rival à sua.³⁷⁰

³⁶⁹ HOBBS, Thomas. **Leviatã**: ou matéria, forma e poder de um estado eclesiástico e civil. Tradução de Rosina D'Angina. São Paulo: Martins Claret, 2012, p. 172.

³⁷⁰ Nesse sentido e com bons argumentos interpretativos: Cf. FLEISCHACKER, Samuel. **Uma breve história da justiça distributiva**. Tradução de Álvaro de Vita. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

Locke defendeu que os trabalhadores teriam direito ao fruto do seu trabalho. Assim, a propriedade de bens materiais deixa de ser um privilégio dos mais ricos podendo se estender aos comuns. As razões que levavam Locke a fazer a defesa do direito de propriedade dos menos ricos não residia, porém, no argumento de um possível direito dos trabalhadores, mas na sua convicção política de que a cobrança de tributos pelos reis deveria ser precedida da consulta ao parlamento, uma vez que os frutos do próprio trabalho se situam em um estágio pré-político, não sendo legítimo, com efeito, o tributo restringir esses frutos sem o consentimento do povo.

Da obra *Segundo tratado sobre o governo* colhe-se a seguinte passagem sobre os direitos de liberdade e propriedade:

[...] apesar de a natureza se oferecer a nós em comum, por ser o homem senhor de si próprio e dono de si mesmo, das suas ações e do trabalho que executa, tem ainda em si mesmo os fundamentos da propriedade; e tudo aquilo que aplica ao próprio sustento ou conforto, quando as invenções e as artes aperfeiçoam as conveniências da vida, é totalmente propriedade sua, não pertencendo a mais ninguém.³⁷¹

Rousseau, por sua vez, foi um dos primeiros filósofos políticos a se preocupar com a igualdade entre os homens como um dos fatores que levava à pobreza e à marginalização. Entendia, no entanto, que a liberdade, aliada à igualdade, eram os bens supremos a serem protegidos. De sua obra mais influente, *Do contrato social*, de 1762, é possível transcrever a seguinte passagem a resumir as ideias ora mencionadas: “se se pesquisar em que consiste precisamente o maior bem de todos que deve ser a finalidade de todo sistema de legislação, verificar-se-á que ele se reduz a dois objetos principais a liberdade, e a igualdade”.³⁷²

Kant abordou o tema da liberdade de forma mais singular. Não enfatizou o filósofo prussiano a defesa institucional da liberdade por parte do Estado. Seu pensamento acerca da liberdade partia da argumentação de que tal atributo pertence à moral e reside nas convicções da pessoa e não exatamente na legislação. Em uma de suas obras principais, *Metafísica dos costumes*, de 1797, Kant evidencia essa argumentação em vários momentos, argumentos estes que são retratados nas diversas traduções dessa obra e no livro *Princípios metafísicos da doutrina do direito*, traduzido para o português por Joaosinho Beckenkamp e publicado pela editora Martins Fontes, em 2014. A

³⁷¹ LOCKE, John. **Segundo tratado sobre o governo**. Tradução de Alex Marins São Paulo: Martins Claret, 2002, p. 39.

³⁷² ROUSSEAU, J. J. **Do contrato social**. Tradução de Marcio Pugliesi e Norberto de Paula Lima. São Paulo: Hemus, [1762], 1981, p. 61.

liberdade, de acordo com Kant, reúne complexidades a começar pelo entendimento de que se trata de um conceito *transcendente para a filosofia teórica*. Isso implica saber que, para Kant, a liberdade não oferece “um exemplo adequado em nenhuma experiência possível”, razão pela qual não constitui objeto de um conhecimento teórico possível e, exatamente por esse motivo, não pode ser “um princípio constitutivo da razão especulativa”.³⁷³

Michel Sandel esclarece que, de acordo com Kant, para alguém agir livremente é necessário atuar com autonomia, esta, por sua vez, decorre de uma “lei” que o sujeito impõe a si mesmo e não em virtude da natureza ou de convenções sociais.³⁷⁴ A liberdade é um princípio insondável para Kant, pois, dificilmente a “ação” (ou “o arbítrio” para a filosofia kantiana) é verificável com a autonomia que brota da própria razão prática. Agimos por influência de representações naturais externas ou por força de convenções sociais e isso não significa liberdade para o pensamento de Kant. Somente a ação motivada por imperativos internos da consciência são capazes de isolar as representações externas a ponto de influir no arbítrio, na ação livre do ser racional. Esses argumentos, no entanto, não desnaturam a necessidade de um amplo regime jurídico de defesa da liberdade. A questão essencial neste item é desmistificar a ideia que o liberalismo deixa entender de que a garantia da liberdade exige um comportamento estatal abstencionista. Ao contrário dessa suposição, assegurar a liberdade envolve recursos e custos financeiros ao estado tão significativos quanto as despesas com serviços públicos. No entanto, o ponto curioso é o conceito que se pode atribuir à liberdade. Existe uma fronteira tênue entre direitos negativos e positivos a configurar a suposta separação entre um estado liberal fiscal e o estado social fiscal. Nessa linha, é possível indagar se uma pessoa é livre no sentido do alcance de sua mobilidade social e econômica plenas sem acesso aos serviços de saúde adequados? Há liberdade para todos quando muitos são privados do acesso à educação por razões arbitrárias, tais como pertencer a uma família pobre e que não possa garantir educação privada de qualidade aos seus dependentes? Pode-se cogitar de liberdade se alguém é flagelado pela fome e não possui meios próprios para usufruir ou resgatar sua dignidade? Em princípio, não enxergo a garantia de liberdade sem ações estatais positivas que assegurem também igualdade material para todos. Daí porque a

³⁷³ KANT, Immanuel. **Princípios metafísicos da doutrina do direito**. Tradução de Joãozinho Bechenkamp São Paulo: Martins Fontes, 2014, p. 23.

³⁷⁴ SANDEL, Michael. **Justiça: o que é fazer a coisa certa**. Tradução de Heloisa Matias e Maria Alice Máximo 12ª ed. Rio de Janeiro, 2013, p. 138.

liberdade tem seus custos financeiros e tais não permitem separar o estado liberal abstencionista do estado social interventor.

3.1.2 *Liberdade é uma visão de justiça no estado fiscal*

O estado moderno, visto como estado fiscal, passou pelas fases “patrimonial”, “fiscal”, “social”, “de polícia” e “socialista”, tendo sido marcado pela forte influência dos tributos como instrumento de custeio de sua burocracia.³⁷⁵ Dessas fases do estado fiscal, sobressaem para a presente abordagem as etapas do estado fiscal em sentido estrito, isto é, o estado liberal burguês com a marca do *laissez faire* e o estado social interventor (ou estado providência), calcado na noção de *welfare state*. A primeira modalidade defende o argumento de que a função do estado se resumiria à proteção dos direitos individuais, dos quais pinçarei a liberdade e a propriedade como exemplos. Para o desempenho dessa relevante função, o estado liberal dependeria de uma máquina administrativa que prefiro cunhar como “burocracia estatal”, com a atribuição de intervir – e quando fosse o caso mediante o uso da força – para a proteção desses valores. Como se viu, sem essa atuação relevante do estado dificilmente o capitalismo teria condições de se expandir. O outro modelo de atividade estatal, além de manter o sistema de proteção dos valores e direitos individuais conquistados duramente pelas civilizações precedentes, especialmente depois da Revolução Francesa, de 1789, procuraria, já na primeira metade do século XX, corrigir desajustes verificados na sociedade, os quais, normalmente, teriam sido gerados por falhas do mercado econômico. Assim, determinados bens seriam concedidos à sociedade com o fim de torna-la mais igual, possuindo a saúde, a educação, a previdência pública e o direito a um trabalho digno, o papel de instrumentalizar a efetivação de uma sociedade, solidária, fraterna ou, simplesmente, justa.

Esses modelos de estado colocam em um certo patamar de rivalidades algumas teorias de justiça relevantes, tendo como pano de fundo as duas ideologias políticas predominantes no mundo moderno, quais sejam, o liberalismo e o socialismo. No tocante as teorias de justiça, em que pese não ser o foco no momento aprofundar sua abordagem, necessito apenas definir alguns acordos semânticos. Tais acordos servem de alerta para os momentos em que alguns termos são utilizados e sua devida relação com

³⁷⁵ TORRES, 1999, p.6-8.

os comportamentos do estado, que ora são abordados. Com isso é possível relacionar a liberdade como relevante valor moral do liberalismo com o tema da justiça, de igual conteúdo axiológico.

Nesse sentido, no âmbito da teoria política normativa, podem ser escolhidas três linhas de argumentação que distinguem as teorias de justiça para os fins da presente abordagem, quais sejam, o “igualitarismo econômico”, o “libertarismo” e o “utilitarismo”.³⁷⁶ Por “igualitarismo econômico” considera-se a adesão à doutrina do “liberalismo igualitário”, que se explica pela defesa da garantia da estrutura básica da sociedade, em que determinados bens sociais indispensáveis deverão ser garantidos como realização do conceito de uma sociedade justa. A garantia de bens sociais como educação, saúde e previdência revelaria a justiça da estrutura básica de uma sociedade, pois quem não puder pagar pela aquisição desses bens no mercado não ficaria desassistido. Nessa linha de argumentação encontram-se, entre os autores estrangeiros, John Rawls, Michel Sandel, Ronald Dworkin e, no Brasil, por exemplo, Álvaro de Vita. A palavra “libertário”, por sua vez, alude à escola política liberal, fundada não somente na noção de justiça em razão do mérito, mas também na ideia de individualismo. Assim, as pessoas são livres para fazer as escolhas que entenderem mais convenientes a sua vida sem interferência do estado ou mediante mínima intervenção. Defendem esses fundamentos Friedrich Hayek, Robert Nozick e Milton Friedman. Por fim, a expressão “utilitarismo” indica outra corrente teórica que sustenta a realização da justiça como sinônimo de felicidade no plano individual e coletivo. A justiça se satisfaria mediante o maior número possível de pessoas que se sintam felizes, não importando se a minoria não possa desfrutar da mesma satisfação. Atribui-se a criação dessa corrente filosófica a Jeremy Bentham e John Stuart Mill.

Esta última linha de pensamento não guarda relação direta com a presente abordagem a não ser que se atribua ao estado a obrigação de promover os instrumentos de alcance da felicidade coletiva, que pode ser traduzida na noção de bem-estar coletivo. O utilitarismo, visto exclusivamente sob o olhar da filosofia política, serviria tanto ao libertarismo quanto ao liberalismo igualitário, pois parte de argumentação consequentialista, de modo que a soma dos esforços coletivos da sociedade visaria a

³⁷⁶ Álvaro de Vita explica que a Teoria Política Normativa da contemporaneidade reúne diversas abordagens sobre justiça, ao menos no âmbito da tradição anglo-saxã. As mencionadas no texto são as mais proeminentes. Cf. VITA, Álvaro de. **A justiça igualitária e seus críticos**. 2ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 1.

efetivação da felicidade geral. Portanto não importa, a priori, para o utilitarismo, se o alcance da felicidade de todos se daria por meio de um comportamento estatal liberal libertário ou liberal igualitário. Para o utilitarismo prepondera a ideia de que as escolhas do que viria a significar felicidade dependeria do maior número de pessoas que fizesse as respectivas opções.

Tratando-se, portanto, das duas escolas que restam, quais sejam, o “libertarismo” e o “liberalismo igualitário”, verifica-se que tais abordagens estão relacionadas com os comportamentos estatais abstencionista ou intervencionista e tais modos de ser do estado implicam em custos financeiros. A questão central é definir liberdade a partir de um ponto em que, dependendo dessa referência de partida, a defesa dos custos financeiros à garantia de sua efetivação poderá levar a uma ou outra escola filosófica de justiça. Isso implica considerar que ninguém é libertário ou liberal igualitário por convicções subjetivas, mas de acordo com a defesa que faz da ideia de liberdade, a qual leva inevitavelmente à compreensão de justiça. As explicações para essa afirmação serão desdobradas nas subseções a seguir.

3.1.3 Os custos da garantia de liberdade para todos

Nas duas subseções anteriores procurei demonstrar que a liberdade está atrelada à ideia de igualdade de condições básicas do seu exercício para todos e que essa premissa se vincula a alguma teoria de justiça no plano da política. Agora, é necessário argumentar se os direitos fundamentais decorrem do livre exercício de escolhas individuais que prescindem de intervenção estatal. Por exemplo, um jovem que completou o ensino básico na escola privada de qualidade e se candidata a uma vaga em alguma universidade pública brasileira, terá mais probabilidade de conquistar esse bem (a oportunidade da vaga) do que outro jovem (da mesma idade e com o mesmo período de escolaridade), que cursou o ensino básico na escola pública. Sabendo-se que o nível do ensino básico da escola pública, por diversos fatores amplamente conhecidos, não acompanha as exigências de conhecimento e de qualificação para se ingressar nas universidades públicas, desponta do exemplo uma questão relevante sobre direitos e liberdade. É comum que o jovem da escola pública, em função da baixa renda familiar, tenha que ser lançado ao mercado de trabalho na concomitância com os estudos e, naturalmente, seu desempenho escolar será prejudicado e isso agrava suas condições de

competitividade com o estudante da rede privada de quem não foi exigido ter que trabalhar para ajudar em casa. O jovem que cursou o ensino básico na escola privada terá mais liberdade de realizar uma escolha adequada para o desenvolvimento de uma vida futura mais segura do que o jovem do ensino público. Nesse caso, o jovem oriundo do ensino privado é livre para tal escolha enquanto o outro não é. Em uma sociedade em que preponderaria a ideia de estado abstencionista, caberia ao mercado corrigir as falhas de oportunidades, isto é, o ensino privado deveria ser garantido a todos em preços acessíveis de modo que as condições básicas para a oportunidade de uma vaga na universidade pudessem ser as mesmas para qualquer jovem. Existindo falha no mercado em que tais oportunidades não são as mesmas, a função do estado passa a ser a de corrigi-la, dotando o ensino básico das mesmas qualidades constantes do ensino básico da rede privada ou, isso não ocorrendo, oportunizar meios de financiamento do ensino superior privado aos que não possam pagar as mensalidades da universidade privada. Isso demonstra que é falaciosa a ideia de prevalência do estado abstencionista em sociedades em que os indivíduos possuem condições econômicas muito desiguais e o mercado é incapaz de corrigir as falhas que propiciam tais desigualdades. Seguindo o exemplo dado, se competisse ao estado se abster de qualquer intervenção, sob o argumento de que sua função é somente assegurar os direitos negativos, caberia ao Estado somente garantir a liberdade de escolhas entre os jovens. Por conseguinte, o Estado apenas interviria na hipótese de ocorrer algum tipo de perturbação sobre o direito de liberdade dos jovens de se submeterem às provas para ingressar na universidade. No estado social ou no estado democrático de direito, se a liberdade de se fazerem escolhas adequadas não são asseguradas a todos, a intervenção do estado será inevitável caso o mercado apresente falhas que levem parte dos indivíduos a não usufruírem das mesmas oportunidades de escolhas para uma vida segura. De acordo com uma teoria de justiça que leve em consideração a igualdade como valor pleno, os custos para manutenção da burocracia estatal, destinada a garantir a liberdade individual, teria o mesmo peso moral que os custos financeiros das intervenções estatais que pretendem tornar a sociedade mais justa.

3.1.4 Não existem melhores custos entre direitos negativos e positivos

No dizer de Stephen Holmes e Cass Sunstein, os filósofos souberam sempre distinguir entre “liberdade” (como um direito) e o “valor da liberdade”. Assim, “a liberdade terá pouco valor se quem ostensivamente a possui não dispõe de recursos para efetivar seus direitos”.³⁷⁷

As despesas com a manutenção da burocracia estatal, ainda que se façam presentes para proteger a liberdade de escolhas, exigem igualmente custos a fim de que o estado atue na criação das condições básicas para que todos possam usufruir das escolhas livres em igualdade de oportunidades.

Não por outro motivo que ambos os autores sustentam que “governos, ainda que liberais, devem, também, prevenir que a disparidade entre a riqueza e a miséria cresça tão evidentemente que os ódios entre as classes comecem a ameaçar a estabilidade social e o regime da própria propriedade privada”.³⁷⁸ Exemplificam que uma maneira de evitar tais problemas é por meio de educação financiada com recursos públicos, tal política é concebida para prover os meios de desenvolvimento próprio das pessoas. O governo pode também responder à ameaça de tensões entre quem tem onde morar e quem não tem por meio de vários programas contra a pobreza e de treinamento profissional. Além disso, o governo pode financiar um sistema de hipotecas com receitas tributárias e criar barreiras para que os bancos privados não retomem facilmente a propriedade dos mutuários inadimplentes ou os eliminem do programa. Um sistema de hipotecas bem organizado, por sua vez, pode estimular a construção civil e permitir que mais e mais famílias de renda moderada tornem-se proprietárias. Dessa forma, inserem-se na classe média e na espiral de consumo.³⁷⁹

A jurisprudência do direito estadunidense absorveu a distinção entre os direitos a partir da percepção de que alguns direitos se destinam a proteger os indivíduos contra injunções estatais enquanto outros demandam ações prioritárias do poder público. Assim, existiriam outros direitos promovidos pelo estado capazes de proteger o indivíduo

³⁷⁷ “Liberty has little value if those who ostensibly possess it lack the resources to make their rights effective”. (tradução livre) Cf. HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. **The cost of rights: why liberty depends on taxes.** New York: Norton, 2000, p. 20.

³⁷⁸ “Liberal governments must also prevent the disparity between luxury and misery from growing so glaring that class hatreds begin to threaten social stability and the regime of private property itself”. (tradução livre) Cf. HOLMES; SUNSTEIN, 2000, p. 206.

³⁷⁹ “A well-organized mortgage system, in turn, can spur construction and allow more and more moderate-income families to become owner-occupants and thereby to join the politically reliable middle class, widely defined”. (tradução livre) Cf. HOLMES; SUNSTEIN, *ibid.*, loc. cit.

das vulnerabilidades do meio social e do modo como se insere no mercado produtivo. No âmbito da primeira distinção estariam os “direitos negativos” e na outra, logicamente, residiriam os chamados “direitos positivos”.³⁸⁰

Stephen Holmes e Cass Sunstein analisaram a suposta dualidade entre direitos negativos e positivos e revelaram ser inadequada a conclusão de que o estado não seria necessário caso se optasse pela tese de direitos negativos, em que os direitos serviriam para defender o indivíduo da atuação estatal.³⁸¹ Os autores procuram evidenciar que não existem diferenças entre direitos negativos e positivos para fins orçamentários, tanto que, antes da política de New Deal, de Franklin Delano Roosevelt, os direitos de liberdade e propriedade implicavam em custos públicos suportados por todos.³⁸² Como se sabe, o New Deal consistiu em plano de intervenção do estado para socorrer a economia de países europeus dizimados pela II Guerra Mundial. O reconhecimento de liberdades e a proteção à propriedade como direitos fundamentais geram deveres ao estado os quais, para serem efetivados, dependem de recursos públicos. Daí a conclusão de Holmes e Sunstein de que somente existem direitos se e quando implicarem custos orçamentários.³⁸³

Sob o viés da ciência política normativa, há uma forte tendência ideológica nesse tipo de abordagem, uma vez que os direitos negativos estariam relacionados com a visão libertária da ação estatal. Os direitos positivos, ao contrário, estariam vinculados aos argumentos dos liberais igualitários, ou, como se diz entre nós, ficariam melhor alojados no rol dos ideais socialistas.

De acordo com essa análise, não existe diferenças entre direitos positivos e negativos quando o que está em evidência são os custos do estado para efetivar direitos. Rodolfo Tamanaha reforça os argumentos da citada obra de Holmes e Sunstein, de que tal distinção é estéril do ponto de vista dos custos orçamentários para tornar o estado apto a efetivar tanto uma quanto outra gama de direitos.³⁸⁴ Garantir as liberdades individuais arduamente defendidas pelos libertários custa para sociedade assim como são dispendiosas as ações estatais para promover direitos sociais. Manter a máquina estatal com uma estrutura legislativa, de execução e fiscalização da legalidade, ou da solução

³⁸⁰ TAMANAHA, Rodolfo Tsunetaka. Percepção de que os direitos têm custos e a jurisprudência do STF. In: GASSEN, Valcir (org.). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário**, p. 317.

³⁸¹ HOLMES; SUNSTEIN, 2000, p. 14.

³⁸² Ibid., p. 15.

³⁸³ Ibid., loc. cit.

³⁸⁴ TAMANAHA, op. cit., p. 317.

judicial dos conflitos, ou das controvérsias sobre contratos e a interpretação dos direitos formalmente legislados, impõe aos governados o dever de pagar por tais benefícios direta ou indiretamente usufruídos.

Quanto aos ditos direitos positivos, a percepção das despesas com tais medidas é ostensiva, o que talvez ajude explicar certa repulsa à sua manutenção financeira. Enquanto a estrutura estatal garantidora das liberdades é potencialmente desfrutada por todos, os direitos sociais, em sua maioria, destinam-se a proteger os grupos mais vulneráveis. Isso resulta na conclusão apressada de que os custos com tais direitos são mais intensamente suportados pelos segmentos econômicos favorecidos, que seriam instados a financiar o rol de direitos sociais, não se beneficiando diretamente deles. Os direitos positivos, em razão do protagonismo naturalmente assumido no pós-guerra evidenciam mais seus custos do que os direitos negativos. Além dessa percepção, entendo que os direitos positivos são enxergados como custosos por força de suas características intrínsecas. Os direitos negativos, por sua vez, confundem-se com a presença da burocracia estatal e com a própria ideia de direito.

Nesta tese, pretendo investigar se essa percepção se confirma ou se o financiamento dos direitos sociais não seria suportado igualmente por todos na medida em que o sistema de tributação não distingue ricos e pobres sob o prisma de uma argumentação de justiça. Os efeitos jurídicos da matriz tributária, portanto, serão iníquos, quando os mais pobres forem os que mais paguem tributos, exatamente porque comprometem em proporções maiores em relação aos mais ricos, parte de sua renda com tal despesa, o que foi demonstrado na Parte II, na subseção 2.5.2. Por ora, objetivo tratar essa questão de uma forma mais abstrata e menos crítica, apenas para demonstrar que os direitos, quaisquer que sejam, possuem custos e tais despesas serão arcadas pela sociedade. O contratualismo, a democracia, o estado de direito e o estado democrático de direito são instituições que convergem na noção de liberdade e por mais que a frase a seguir pareça um clichê: o preço da liberdade continua sendo os tributos pagos para sua realização.

3.1.5 A garantia dos direitos sociais e o seu custo tributário

Neste subitem pretendo discorrer sobre a “fase social” do estado, a qual ensejará os fundamentos à noção de estado democrático de direito, especialmente no

Brasil. Paulo Bonavides alerta que o “estado social” no Brasil tem por lastro a Constituição de Weimar, estabelecida na República que recebeu o mesmo nome em 1919 após a I Guerra Mundial e durou até 1933, com o surgimento do movimento nazifascista. Também teria influenciado na formação do estado social brasileiro a Carta Política de Bonn, a partir de 1949, com o fim da II Guerra Mundial e que dividiu a Alemanha em dois regimes políticos e econômicos. A Alemanha do lado oriental, de regime socialista fechado, cuja capital era Berlim, e a ala ocidental democrática e capitalista, sendo Bonn sua capital. Ambas as Constituições alemãs, sustenta Bonavides, influíram na previsão de direitos sociais nas Constituições brasileiras de 1934 e 1946, na medida em que prescreveram direitos sociais de posição privilegiada, fazendo do homem o destinatário das normas constitucionais e não propriamente o estado.³⁸⁵ Assim, são reflexos da Constituição de Weimar, por exemplo, o direito de propriedade subordinado ao interesse social ou coletivo, a previsão de uma “ordem econômica” atrelada à “social”, a criação da justiça do trabalho, a instituição do salário mínimo, férias anuais para o trabalhador com remuneração obrigatória, dispensa imotivada do emprego mediante indenização, proteção à maternidade e à infância, assistência às famílias de prole numerosa, proteção do poder público à família e promoção por parte do Estado, à educação e à cultura.³⁸⁶

Evidentemente que a formação do estado social no Brasil e no mundo visou conceder resposta eficiente ao estado liberal de fundo unicamente capitalista. Com a ascensão do capitalismo industrial, a desigualdade econômica e as diferenças sociais se ampliaram em toda parte do mundo economicamente ativo. No caso brasileiro, o liberalismo encontrou condições à sua implantação com a Constituição republicana de 1891. A Carta Imperial de 1824, embora pudesse se arvorar dos postulados liberais, em razão de sua forte inclinação absolutista ao concentrar os poderes Executivo e Moderador na pessoa do Imperador, não pode ser caracterizada como uma Constituição liberal.³⁸⁷ Assim, com exceção dos períodos de 1824 a 1891, em que vigoraram Constituições de caráter absolutista, e de 1891 a 1934, época que prevaleceu uma Carta Política de viés liberal, as demais Constituições brasileiras propugnaram sempre a promoção e defesa de direitos sociais.

³⁸⁵ BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000, 334.

³⁸⁶ *Ibid.*, p. 334-335.

³⁸⁷ Paulo Bonavides confirma o entendimento de que a Constituição Imperial não se caracterizou como uma Carta liberal e esclarece que o Brasil, seguindo a doutrina de Benjamin Constant, foi o único país que se tem notícia que explicitamente afastara o modelo tradicional de tripartição dos poderes (Montesquieu) e previu em sua Constituição do Império a tetrapartição, com os três poderes conhecidos e o poder moderador. Cf. BONAVIDES, 2000, p. 329-330.

Por outro lado, não se pode ignorar que não foram unicamente as influências da Constituição de Weimar e a Lei Fundamental de Bonn que teriam levado à adoção do estado social no Brasil, visando a promoção do bem-estar coletivo, ou seja, a guinada do estado de *laissez faire*, marca do estado fiscal, liberal, burguês e abstencionista, para o estado intervencionista de *welfare state*. Este ponto é relevante para os objetivos desta tese, pois toca nos comandos centrais de sua hipótese. A defesa de um estado liberal, como se faz hoje, (estado mínimo ou abstencionista) à semelhança do Brasil da primeira república (1891 a 1934) reflete no regime tributário que se pretende. Em princípio, no estado liberal fiscal, o custo da burocracia estatal tende a ser menor, na medida em que o estado não se comportará como um promotor de políticas públicas e de outras intervenções estatais, limitando-se – muito sumariamente – à defesa da liberdade e da propriedade. Obviamente, mesmo no estado fiscal liberal alguns serviços mínimos serão prestados pelo estado, mas normalmente sujeitos à remuneração específica por sua utilização individual. No estado social, diferentemente, as despesas de manutenção da burocracia do estado serão, por óbvio, mais elevadas, justamente porque as intervenções estatais são maiores em número e frequência. Trata-se, pois, de um aumento de custeio motivado por atuações mais amplas dos pontos de vista quantitativo e qualitativo. Nesta tese pretendo investigar – conforme foi dito – se a matriz tributária é equitativa por dentro, isto é, se os tributos são exigidos de modo a respeitar as capacidades econômicas dos contribuintes de forma proporcionalmente justa. Isso implica considerar que todos, na medida de suas capacidades econômicas, contribuirão para um “fundo comum” administrado pelo Estado e que será responsável por diversas intervenções, visando a promoção da igualdade material ou a efetivação do estado democrático de direito. Exatamente em função desta última consideração, a pesquisa pretende abordar o tema da destinação da receita tributária na promoção da justiça social, colocando em evidência o princípio da igualdade tributária e as pretensões extrafiscais do estado na efetivação do estado democrático de direito. Tais investigações tem por pano de fundo os objetivos da república, confrontados com um certo viés ideológico sobre os tipos de estado ora em verificação.

Para adequada compreensão desse tema, convém tracejar os eventos históricos mais relevantes do país que o conduziram na trilha de um estado social fiscal em todas as suas Constituições Federais posteriores a 1934. A Constituição de 1988, por sua vez, aperfeiçoou o modelo de estado social vigorante no Brasil desde os anos trinta, proclamando, logo no seu artigo 1º, tratar-se o Brasil de um “estado democrático de

direito”.³⁸⁸ Nas subseções seguintes reconstituirei o caminho que levou o país a defender a promoção de justiça social e de igualdade material até o texto de 1988 e os confrontos ideológicos que o assunto sugere. Penso ser relevante essa reconstrução para demonstrar que a exortação de que o Brasil é um estado democrático de direito é resultado de um processo histórico lento que tem por finalidade a erradicação ou redução das desigualdades sociais e econômicas. É claro que a efetivação dos objetivos republicanos plasmados no artigo 3º e os direitos sociais, boa parte deles previstos na sequência do artigo 193, também da Constituição Federal, é algo a depender da produção econômica – fonte geradora dos tributos – e da boa gestão da coisa pública, esta última como instrumento de eficiência administrativa. Há que se lembrar que esta tese não defende a opressão da tributação sobre o mercado e nem o crescimento da despesa pública inconsequentemente. O argumento central é a equidade e a justiça da matriz tributária, o que implica no debate intercontextualizado do direito, da economia e da política sobre a defesa do estado democrático de direito pretendido pela Constituição. A discussão serve de medida protetiva contra o discurso conservador de que os objetivos da república e os direitos sociais são normas de efetividade baixa e estão a depender de opções ideológicas governamentais. O tema não se reduz à vinculação a determinada ideologia política, se liberal, social democrata, socialista ou qualquer outra. A Constituição da república definiu os destinos para os quais a sociedade brasileira pretende levar suas aspirações, mediante um contrato social bem definido. Tais destinos constam do rol do artigo 3º da Carta republicana. O sistema de tributação, ao lado de políticas públicas racionais e eficientes é a principal força motriz para se alcançarem aquelas metas.

³⁸⁸ Nesse sentido, José Afonso da Silva desfere críticas ao “estado de direito”, anterior à fase do “estado social”, uma vez que, naquele, o postulado da igualdade se restringiu a um aspecto meramente formal e abstrato, de sorte que se contentou com o aforisma de que “todos são iguais perante a lei”, quando se sabe, desde Aristóteles, que todos são iguais na medida de suas desigualdades. Prossegue o Professor: “A tentativa de corrigir isso [refere-se ao *estado de direito*], como vimos, foi a construção do Estado Social de Direito, que, no entanto, não foi capaz de assegurar a justiça social nem a autêntica participação democrática do povo no processo político. Aonde a concepção mais recente do Estado Democrático de Direito, como Estado de legitimidade justa (ou Estado de Justiça material), fundante de uma sociedade democrática, qual seja a que instaure um processo de efetiva *incorporação* de todo o povo nos mecanismos do *controle das decisões*, e de sua *real participação nos rendimentos da produção*” (grifos do autor). Cf. SILVA, 2005, p. 118.

3.1.6 *Alguns fatores determinantes à instalação do estado social no Brasil*

Diferentemente do que ocorria na Europa do final do século XIX, em que parte da intelectualidade se movimentava desferindo críticas ao modelo econômico liberal, no Brasil, o liberalismo adquiria força desde os tempos do fim da escravidão, do declínio da economia cafeeira e da ascensão do industrialismo nacional, centrado no eixo Rio-São Paulo. A população brasileira no final do século XVIII era de aproximadamente 14,5 milhões de habitantes, formada basicamente de mulatos, que constituíam 42% daquele número, seguidos de brancos, com 38%, e negros, na proporção de 20%. O percentual de brancos superior ao de negros se deveu fundamentalmente à imigração maciça de portugueses, espanhóis e italianos desde 1846.³⁸⁹

Em 1872, data do primeiro censo brasileiro, 99,9% dos negros eram analfabetos e 80% dos cidadãos livres e libertos também não sabiam ler e escrever, acrescentando as mulheres, o número subia em mais 6%. Somente 16,5% da população entre seis e quinze anos frequentava a escola. No ensino secundário, havia apenas doze mil estudantes matriculados e o surpreendente número de oito mil em cursos superiores, em sua maioria de origem militar. Fora do círculo da caserna, o ensino de direito era oferecido somente às elites, nas faculdades de Direito de São Paulo e de Olinda, fundadas respectivamente em 1827 e 1828. Dessas duas Casas saíam os intelectuais e políticos do Império e dos primeiros anos da república.

Um abismo de diferenças sociais separava a elite branca letrada de uma grande massa de pobres e analfabetos formada por negros, mestiços e mulatos. Somente a partir da segunda metade do século XVIII, inicia-se a formação da classe média brasileira, constituída basicamente de funcionários públicos, pequenos comerciantes, mineradores, trabalhadores autônomos e industriais. No século XIX a sociedade se torna mais heterogênea e complexa, sobretudo em função das grandes imigrações, da industrialização e da formação dos centros urbanos, o que potencializa as diversidades de interesses econômicos e políticos. Ainda que sob a proteção do regime republicano, o voto era censitário, de modo que somente os cidadãos com renda poderiam participar do processo político decisório e “o povo”, especialmente os mais carentes, estava fora das escolhas e orientações políticas. A educação se voltava às elites e se propunha a manter

³⁸⁹ FAUSTO, Boris. **História do Brasil**. 14ª ed. São Paulo: Edusp, 2013, p. 202.

o sistema como ele era e não para transforma-lo, tanto assim que o país entra no século XX com 80% de sua população de analfabetos.³⁹⁰ Apesar dessa heterogeneidade, o abismo social se intensificou, cujas origens advinham desde o Império e seguiram crescendo até o primeiro triênio do século XX, quando eclode a Revolução de 1930. Dos anos dez aos trinta, alguns episódios são dignos de realce para o contexto histórico do estado social no Brasil.

A mudança da estrutura social brasileira somente foi capaz de romper com seu influente passado colonial nos anos trinta do século XX. Argemiro Brum indica alguns fatores importantes para essa transformação: a) o surgimento no cenário internacional da burguesia e do proletariado; b) a ascensão da classe média; c) o movimento operário e as reivindicações sociais; d) a urbanização; e) a emancipação feminina.³⁹¹ Essas mudanças ocorriam de um modo geral no mundo desenvolvido, especialmente no eixo EUA e Europa. De todos esses fatores, o que mais influenciou no comportamento da sociedade foi o processo de industrialização, responsável pelas tensões mencionadas nas alíneas “a” e “c” deste parágrafo.

A instalação de indústrias nos centros urbanos atraiu grande parte da população camponesa para as cidades, acelerando o processo de urbanização. Com o crescimento das urbes os setores de serviços e comércio também se ampliaram, criando naturalmente novas oportunidades de trabalho. A pujança econômica das cidades trocou a atenção política de lugar, passando a se concentrar sobre os interesses da burguesia industrial em formação, largando para trás a proteção política e econômica assegurada ao setor rural desde a colonização. A família nas cidades alterou o perfil tradicional da família patriarcal do campo. O jovem deixa de se sujeitar às imposições do patriarca e passa a querer decidir seu destino, inclusive sobre com quem pretendesse se casar. O modelo de família patriarcal, numerosa e submetida ao mando de um patriarca entra em declínio, fazendo despontar o modelo de família conjugal menor e mais flexível, capaz de se amoldar melhor às vicissitudes da vida urbana. As mudanças na família trouxeram a emancipação feminina, que na Europa e nos EUA encontrava-se em franca expansão em razão da I Guerra, que obrigou as mulheres a se lançarem ao mercado de trabalho para se sustentarem e às suas famílias, em decorrência da ausência do homem, convocado para lutar. Embora o Brasil não tenha participado diretamente da Guerra, a influência cultural

³⁹⁰ BRUM, 1998, p.167.

³⁹¹ Ibid., p. 176.

européia era intensa no país e certamente a emancipação feminina refletiu no comportamento da mulher brasileira, especialmente nas cidades.

Ao lado dessas transformações sociais, destaca-se a alteração do tipo de mão-de-obra que predominava antes do processo de expansão das cidades. O processo industrial do final do século XIX era caracterizado pelo pequeno artesanato e pequenos ofícios para utensílios domésticos ou rurais. Com o aparecimento da média e da grande indústria surge a classe do operariado, recrutado para trabalhar nas indústrias citadinas. De acordo com Argemiro Brum, o número de operários saltou de 54.164 no ano da proclamação da república (1889) para 450.000 em 1930.³⁹²

Nessa época a situação dos operários, de longe, não se igualava a dos escravos da época colonial, mas viviam à margem da sociedade burguesa, recebendo baixos salários e sem qualquer proteção ou direito. Em 1906 é organizado o primeiro Congresso de Trabalhadores Brasileiros, com o objetivo de organizar a massa de operários em busca de reconhecimento de sua importância nos meios de produção capitalista. Além disso, o encontro visava mobilizar os trabalhadores da indústria para reivindicarem melhores condições de trabalho e salários.

A despeito desses movimentos do operariado, os historiadores afirmam que o marco do início da luta social no Brasil foi o movimento grevista de 1917, em São Paulo, Rio de Janeiro e Porto Alegre.³⁹³

De acordo com Boris Fausto, o movimento operário brasileiro, condensado no sindicalismo operário, era formado por dois grupos básicos localizados no Distrito Federal – à época a cidade do Rio de Janeiro – e em São Paulo.³⁹⁴ No Distrito Federal, o movimento sindical era caracterizado por algo semelhante ao que se passou a chamar nos anos setenta e oitenta como sindicalismo de resultados ou “pelego”. Em São Paulo os sindicatos receberam forte influência de anarquistas, dando margem a uma de suas corruptelas, qual seja, o “anarcosindicalismo”. Tal movimento pretendia o fim do Estado e a implantação do socialismo por meio de uma transformação radical da sociedade, defendendo a expulsão imediata da burguesia do poder. Os “anarcosindicalistas” acreditavam que a convocação de uma greve geral revolucionária levaria à mobilização social coletiva e obrigaria as elites a deixarem o poder nas mãos do proletariado. As conquistas da classe operária, conforme lembra Boris Fausto, aludindo aos ideais dos

³⁹² BRUM, 1998, p. 178.

³⁹³ Ibid., p. 178.

³⁹⁴ FAUSTO, 2013, p. 255.

sindicalistas de São Paulo, “deveriam ser feitas sem o auxílio do Estado e até mesmo contra o Estado”.³⁹⁵ Essa postura demonstra que o movimento anarquista operário se opunha aos direitos dos trabalhadores assegurados em lei. Com propósitos iguais, mas fundado em princípios diferentes, o movimento operário do começo do século XX enfraqueceu-se em razão da luta fratricida de suas facções, paulista e distrital.

Afora as diferenças ideológicas, outros fatores corroboraram para o enfraquecimento do movimento sindical da época. Além da dificuldade de articulação em razão das dimensões territoriais do país, figuravam como fatores relevantes:

O atraso cultural das massas; sua reduzida expressão numérica, na época; a ampla extensão do território do país; a diversidade das regiões; a dispersão dos trabalhadores; o precário sistema de comunicações; a vigilância das autoridades; a existência de várias tendências no interior do movimento operário, disputando a hegemonia.³⁹⁶

Assim, os direitos dos trabalhadores eram assegurados por negociações com o patrão em meio às greves, mas a falta de previsão legal dos direitos gerava sua revogação tão logo a situação se acalmasse.

Os movimentos grevistas que deram início à luta por justiça social no Brasil duraram de 1917 a 1920. Dentre as principais causas para o ocaso do movimento, apontam os historiadores, foram: a forte repressão policial e a expulsão de seus articuladores estrangeiros. Também contribuiu para o fracasso, a concentração das paralisações nas fábricas têxteis que reunia grande número de mulheres e crianças trabalhadoras, grupo mais vulnerável para esse tipo de mobilização. A vulnerabilidade de mulheres e crianças no ambiente de trabalho era exatamente um dos motes para reivindicações de melhoria das condições de trabalho e a conquista de um mínimo de direitos assegurados por lei. Mas era visível que a luta operária resultava de um problema social mais grave e complexo, qual seja a desigualdade.

Embora não fosse justificável, no período da escravidão a desigualdade de direitos era tolerada por segmentos conservadores, inclusive pela igreja católica. O que dizer, abolida a escravatura, da desigualdade abissal entre a classe trabalhadora e a burguesia industrial? Isso para ficar somente com as reivindicações no campo das condições do ambiente de trabalho e da jornada trabalhista. Quando a discussão envolvia

³⁹⁵ FAUSTO, 2013, p. 255.

³⁹⁶ BRUM, 1998, p. 179.

o nível salarial, certamente o tema da desigualdade se intensificava. Em poucas palavras, a luta da classe operária era nutrida “pelo sonho de uma sociedade igualitária”.³⁹⁷

Paralelamente ao movimento operário, ascendia a partir dos anos vinte, discretamente, a classe média urbana, formada basicamente por pequenos industriais, profissionais liberais e prósperos comerciantes. Empunhavam a bandeira do liberalismo e, para tanto, pregavam a prática de eleições limpas e o respeito à ordem, às leis e aos bons costumes, de modo a transformar o Brasil de uma república oligárquica para um país liberal como EUA, tendo em Rui Barbosa sua principal referência. Mas o liberalismo brasileiro não buscava a construção de uma sociedade mais igualitária e justa. Sua pretensão principal no plano político era a consolidação do *laissez faire*, com a menor intervenção estatal possível.

Outros movimentos importantes à história do país ocorreram nas décadas que prepararam a revolução de trinta, embora não tenham sido tão significativos à historiografia do estado social. O tenentismo, movimento de cunho militar com algum apoio civil, procurava reduzir o poder das oligarquias e dar repostas ao liberalismo por meio da redução das desigualdades. Mas pecava fortemente por defender “restrições às eleições diretas, ao sufrágio universal, insinuando a crença em uma via autoritária para a reforma do Estado e da sociedade”.³⁹⁸ A criação do Partido Comunista do Brasil, em 1922, constituiu outro exemplo de movimento político, mas não foi capaz de mobilizar a sociedade de modo eficiente em prol da igualdade. O comunismo no Brasil nasceu da dissidência no interior do movimento operário, máxime em virtude dos baixos resultados das greves gerais e das notícias de ruptura entre anarquistas e comunistas na Europa, tendo triunfado os comunistas com a Revolução Russa de 1917 e que destronou o regime czarista daquele país. Mas o PCB no Brasil, no início de sua criação, passou a maior parte do tempo na clandestinidade e seus integrantes foram vítimas de inúmeras perseguições, de modo que em 1945 seus quadros não passavam de mil integrantes.³⁹⁹

Apesar desses movimentos políticos, o consenso é que os trabalhadores continuavam em sua grande maioria sem direitos e desorganizados, sujeitos a carga de trabalho excessiva e com salários baixos. Esse quadro consistiu em terreno fértil à ação do estado por meio das políticas trabalhistas, que Getúlio Vargas enxergou oportunisticamente como a principal estratégia à obtenção de apoio popular.

³⁹⁷ FAUSTO, 2013, p. 237.

³⁹⁸ Ibid., p. 269.

³⁹⁹ Ibid., p. 261.

3.1.7 *Intervencionismo estatal de Vargas e o estado social*

Getúlio Vargas assumiu o poder em meio à turbulência econômica do *crash* da bolsa de valores de Nova Iorque, que fez ruir as pretensões do liberalismo capitalista do início do século XX, o qual pregava liberdade total ao capital e reduzida participação do estado na economia.

A crise nova-iorquina propiciou, por um lado, a consolidação da doutrina comunista na Rússia e, por outro, a criação de alternativas para salvar o sistema capitalista do principal abalo às suas estruturas da época. Daí as primeiras concepções de que em momentos de crise ou até fora deles, o estado teria participação importante na regulação da economia e na promoção de medidas fundamentais à alavancagem de certos segmentos econômicos. O principal artífice dessa doutrina era o economista britânico John Maynard Keynes, que defendia, em resumo, a garantia do pleno emprego, a contenção da ganância dos capitalistas e o equilíbrio social. Para a eficácia dessas medidas seria fundamental a intervenção do estado na economia.

O keynesianismo inspirou diversas medidas interventivas na Europa e nos EUA, neste último país o exemplo mais marcante foi a política do *new deal*; na Europa, em geral, foram as nacionalizações de empresas, a criação do regime público de seguridade social na França e o surgimento do conceito *welfare state* (bem-estar social) na Inglaterra.⁴⁰⁰

No Brasil viviam-se tempos de fortes incertezas diante da falta de hegemonia de uma doutrina política. Vargas soube aproveitar esse vazio ideológico e se alçou como um grande conciliador dos diversos interesses sobrepostos, especialmente ao apoiar a indústria urbana e, simultaneamente, atender aos reclamos da classe operária pela regulamentação dos direitos dos trabalhadores. Para tanto, ampliou a geração de empregos na indústria por meio de subsídios estatais à sua expansão. Assim, conforme diz Argemiro Brum, visava-se “integrar o proletariado e as massas populares despossuídas à sociedade moderna”.⁴⁰¹ A estratégia era estimular a indústria à criação de uma política salarial que objetivasse o progressivo aumento do poder aquisitivo do trabalhador e a criação de instrumentos que permitissem o ingresso dos trabalhadores ao sistema de previdência social. Semelhante ao que ocorria na Europa, a principal marca de intervenção do estado do primeiro governo Vargas foi a forte política de estatizações,

⁴⁰⁰ BRUM, 1998, p. 192.

⁴⁰¹ Ibid., p. 206.

especialmente a partir dos anos quarenta. Algumas ações do governante gaúcho se destacaram, apesar de todas as contradições do longo período em que se manteve à frente do governo do país, especialmente em razão da falta de eleições.

Dentre outros motivos, Getúlio Vargas entrou para história por força de seu trágico suicídio em 1954, mas durante o período ditatorial o presidente ficou conhecido como “pai dos pobres”. O apelido se deveu à miríade de leis de proteção trabalhista promulgadas em seu governo, o que resultou, em 1944, na Consolidação das Leis Trabalhistas – a CLT, que apesar de diversas alterações, vigora até hoje. Para esse feito, Vargas estimulava a indústria por meio de incentivos fiscais e concessão de crédito público, o que potencializava os ganhos dos capitalistas da época. Assim, por um lado, Vargas atendia às queixas dos trabalhadores com a criação de um regime jurídico trabalhista; por outro, concedia benesses ao empresariado para compensar os custos com a mão-de-obra mais cara, o que também pode render-lhe a alcunha de “mãe dos ricos”.

A estratégia de apoiar a luta do proletariado com a regulamentação dos direitos do trabalhador aliada aos incentivos à indústria permitiu com que Vargas, até certo ponto, desarmasse a luta da esquerda revolucionária, fechando as brechas da influência comunista sobre os setores mais pobres. A era Vargas conseguiu iniciar no país uma trajetória de crescimento econômico com justiça social, voltando a indústria nacional ao mercado interno e praticamente excluindo o apoio direto e ostensivo do estado à atividade econômica agroexportadora do café. Mas para alcançar esse feito, o governo Vargas não se sujeitava às escolhas e opções democráticas, impondo-se por meio da força, o que constituía uma imitação grosseira e infiel – exatamente pela ausência de participação popular – da socialdemocracia, crescente na Europa.

3.1.8 Do estado social ao estado democrático de direito

Da ditadura Vargas até a dos militares o país passou por alguns governos que não vem ao caso detalhar ou sintetizar seus principais feitos. O foco principal desta fase do trabalho é ambientar o leitor no contexto histórico do estado social até o pretendido estado democrático de direito da atualidade.

Assim, o objetivo é destacar quais políticas foram implementadas nesse amplo período da história contemporânea brasileira e qual o quadro herdado pelos governos posteriores ao golpe militar de 1964 até a Constituição Federal de 1988. A

presença do estado social, evidentemente, está jungida ao tema da justiça social, que constituiu seu objeto material. No entanto, a presente tese não visa discorrer sobre a história da justiça social no país, por mais que o assunto seja sedutor. Este alerta é oportuno, pois nem sempre mencionarei fatos históricos que não guardem relação direta com justiça social, por mais relevantes que tenham sido esses acontecimentos. Exatamente por não constituir o trabalho uma tese sobre a historiografia da justiça social no Brasil, não desdobrarei em detalhes fatos ou arquivos específicos marcantes, ainda que tais digam respeito diretamente ao tema. Todo esse esforço e estratégias de abordagem utilizadas têm por objetivo entender porque é relevante a concepção da justiça social como ideal humanista e por qual motivo o sistema tributário é fundamental à sua efetivação.

Os instrumentos de justiça social no Brasil da época centralizavam-se no atendimento de reivindicações mais diretas e explícitas. Note-se que a política trabalhista de Getúlio Vargas é exemplo dessa assertiva. Diferentemente do que ocorreu na Europa desde meados do século XVIII, com as *poor laws*, as discussões sobre justiça social no Brasil não se centralizavam na transferência de renda dos mais ricos aos mais pobres.⁴⁰² Do mesmo modo, a visão de que justiça social é responsabilidade do direito não era compreendida de forma satisfatória. Aliás, diga-se de passagem, nunca foi o foco do direito a assunção de seu papel relevante na efetivação da justiça social. Até hoje são visíveis as hesitações do sistema normativo em elaborar uma base de princípios jurídicos que auxilie o setor produtivo na aplicação de instrumentos de justiça social. A impressão que se tem é que justiça social tem sido um tema de dedicação da ciência política e da economia, com pouca ênfase normativa.

Quanto às políticas sociais desenvolvidas no Brasil no período em questão, é consenso no mundo contemporâneo que a educação, ao lado das políticas públicas de saúde, constitui o principal instrumento de desenvolvimento socioeconômico e, portanto,

⁴⁰² No final do século XVI, especialmente nos países baixos da Europa surgiram as primeiras Leis de Assistência aos mais pobres (*poor laws*). Em 1529 Hamburgo facilitou empregos e empréstimos aos pobres sadios e ajuda aos necessitados. Carlos V tentou em 1531 regulamentar na Holanda a assistência aos pobres como estratégia de disputa de poder com a Igreja. A regulamentação previa a centralização dos recursos e o estabelecimento de condições para obtenção dos recursos pelos necessitados. No ano de 1571 a Suécia aderiu à assistência aos carentes e em 1577 foi a vez do Império Germânico prescrever que as paróquias sustentassem seus fiéis pobres e acomodassem os enfermos. A Inglaterra adotou política protetiva aos mais vulneráveis em 1601, visando, assim como na Holanda, controlar a Igreja no período da reforma protestante. Assim, foram estabelecidas regras para o auxílio aos necessitados e punições aos fraudadores de tais normas. Ainda que motivadas por outros propósitos, o surgimento das *poor laws* iniciaram um movimento lento de transferência de responsabilidades do dever de assistência aos pobres, deixando de ser um gesto religioso para uma preocupação estatal. Cf. FLEISCHACKER, 2006, p. 75.

de justiça social. A reforma do ensino no Brasil iniciou na década de vinte do século passado, mas tomou maior impulso na década seguinte com as reformas dos ensinos superior e secundário, voltada a atender aos anseios da expansão industrial e formação de uma elite intelectualmente preparada. Em 1930 criou-se o Ministério da Educação, seguido do Estatuto das Universidades Brasileiras no ano seguinte. Três anos depois a intelectualidade e elite econômica paulista criaram a Universidade de São Paulo – USP, a partir da fusão dos cursos de Filosofia, Ciência e Letras e, no ano seguinte, a Universidade do Distrito Federal. Dos anos cinquenta e seguintes iniciou-se a interiorização do ensino superior com a criação de universidades nas cidades fora das capitais para atender a uma demanda forte das cidades médias interioranas. Mas o poder público não teve capacidade suficiente para expandir esse projeto e a iniciativa privada assumiu a tarefa de criar faculdades nos centros urbanos do interior.⁴⁰³

De acordo com Argemiro Brum, o ensino secundário, até a década de trinta era praticamente inexistente, servia tão-somente para preparar os jovens aos cursos superiores.⁴⁰⁴ A legislação dividiu o ensino secundarista nos segmentos do clássico e do científico. O primeiro voltado aos cursos de direito, filosofia, letras e artes; o outro se destinava à formação para as faculdades de ciências médicas e exatas. O ensino técnico também foi expandido e dirigido à preparação de jovens para atender à demanda da indústria e do comércio. A Legião Brasileira de Assistência – LBA cuidava do atendimento e educação dos migrantes da zona rural que não conseguiam facilmente encaixar-se no mercado de trabalho.

Nesse período, duas correntes dominavam o ensino no país: os pensadores católicos e os reformadores liberais. Os primeiros defendiam a existência da escola privada subsidiada pelo Estado, o ensino religioso e a divisão curricular para homens e mulheres. Os pensadores liberais externaram sua visão progressista da educação no Manifesto dos Pioneiros da Nova Escola, de 1933, que pregava exatamente o oposto aos católicos, especialmente a unificação curricular para homens e mulheres e a implantação da escola pública para todos.

Tirante o aprimoramento da escola pública e a criação de universidades, até os anos sessenta, não houve grandes acontecimentos relativos à manutenção e expansão da justiça social no país, embora tenham sido os anos cinquenta marcados pelos famosos “cinquenta anos em cinco”, de Juscelino Kubitschek. O lema do governo JK

⁴⁰³ FAUSTO, 2014, p. 289.

⁴⁰⁴ BRUM, 1998, p. 219.

indicava um esforço de modernização do país por meio da indústria e da transferência da capital federal para o centro-oeste.

No início dos anos sessenta, no entanto, após a renúncia de Jânio Quadros e a ascensão de seu vice, João Goulart, em 1963, um plano político é digno de nota com relação ao tema da justiça social. Trata-se das chamadas “Reformas de Base”, referenciadas na subseção 2.7. Em síntese, tais “reformas” incluíam um conjunto de medidas, necessárias na visão do Governo Jango, para se superar o atraso e permitir que o país saísse da crise geral em que se encontrava, especialmente na área social, com a integração das populações marginalizadas.⁴⁰⁵ Conforme explicado naquela subseção, boa parte das reformas possuía forte inclinação de esquerda e não era vista com otimismo pelos setores conservadores, especialmente os militares, a igreja e o empresariado.

Vê-se, pois, que com todas as contradições históricas o país vinha aos poucos construindo um futuro em que se pretendia uma sociedade mais justa, com oportunidades para todos e desenvolvimento econômico. Conforme sugere Argemiro Brum “as reformas [do Governo Jango] não tinham o objetivo de implantar no Brasil uma sociedade socialista”.⁴⁰⁶ Aliás, toda vez que sustentam princípios de justiça social voltados à redistribuição da renda erguem-se vozes para refutar tais intenções, lançando argumentos preconceituosos e simplistas de que se trata do comunismo dirigista ou do socialismo retrógrado.

Como testemunhou a história recente do país, o golpe militar de 1964, com seu projeto megalômano, excludente e centralizador, além de reprimir a liberdade popular, censurar ideias contrárias, perseguir e matar seus opositores que, em geral, lutavam por democracia, impediu os avanços sociais e aprofundou a crise econômica.⁴⁰⁷ Prestou um desserviço à história do Brasil que só não foi maior do que a escravidão porque esta durou mais tempo.

Passo a sintetizar as características centrais do regime no tocante aos reflexos do atraso da política social. O projeto de industrialização do país era imodesto no sentido ruim do termo. Isso porque, revelou-se centralizador e, ao invés de estimular um processo industrial menos sofisticado, voltado à integração do país com políticas que viabilizassem a criação de pequenas e médias empresas e maior distribuição da renda nacional, o regime visou a centralização industrial em determinados centros

⁴⁰⁵ BRUM, 1998, p. 269.

⁴⁰⁶ Ibid., p. 272.

⁴⁰⁷ Ibid., p. 348.

economicamente privilegiados. Um processo industrial que visasse a produção de bens básicos, tais como alimentos, vestuário e eletrodomésticos, talvez expandisse o consumo de produtos compatíveis com a renda da maior parte da população. Ao invés disso, criou-se no Brasil os polos econômicos dominantes e os dominados. Os primeiros, as regiões Sudeste e Sul; os segundos, as demais regiões do país. Paralelamente, predominava a política de achatamento dos salários e potencialização dos lucros privados. Mediante a força, o Governo controlava os sindicatos e não havia espaço para reivindicações de aumentos salariais, o que poderia promover a elevação da renda dos trabalhadores com ampliação do consumo. Ao contrário, de acordo com Argemiro Brum “dados do censo de 1970, divulgados, revelaram que a concentração de renda era ainda maior do que se imaginava”.⁴⁰⁸ Lembra o mesmo autor que o próprio presidente Emílio Médice chegou a reconhecer que, enquanto a economia ia bem o povo ia mal. É claro que o comentário, além de deselegante, é impróprio, pois a economia só vai bem quando gera oportunidades de expectativa de crescimento pessoal para todos. Também recorda Argemiro Brum que o Banco Mundial acusava o Brasil de ter negligenciado com o bem-estar dos pobres em seu processo de crescimento.⁴⁰⁹

Os anos setenta se caracterizaram pelo forte crescimento econômico: o chamado “milagre brasileiro”. O governo militar tinha consciência de que tais resultados econômicos eram excludentes e beneficiavam pequeno percentual da população, a qual se valia da concentração de renda e do conseqüente impedimento dos mais pobres à espiral do macro crescimento econômico. A contradição do milagre era crescimento econômico com inflação alta, controle salarial, gastos públicos descontrolados e financiamento das contas do governo por meio de expansão monetária interna e de empréstimos externos. Nesse sentido, dois dados censitários são bastante reveladores: de 1970 a 1980, os 10% mais ricos aumentaram sua participação na renda nacional 46,7% para 50,9%; ao passo que, os 80% mais pobres, tiveram diminuída sua participação na riqueza nacional de 38,2% para 33,7%. A conclusão inevitável é: no regime militar os ricos ficaram mais ricos e os pobres muito mais pobres.⁴¹⁰

Sabe-se também que uma das formas de distribuir a renda ou de concentra-la é por meio da política salarial. No regime militar, a participação do trabalho (salários) na renda interna caiu de 60% em 1960 para apenas 38% nos anos setenta e oitenta. Nos

⁴⁰⁸ BRUM, 1998, p. 345.

⁴⁰⁹ Ibid., loc. cit.

⁴¹⁰ Ibid., p. 348.

países capitalistas desenvolvidos, esse índice marcava, no mesmo período, entre 65% a 70%. A política econômica do regime militar, exatamente por ser concentradora de renda e de regiões econômicas, bem assim, excludentes das camadas mais pobres da sociedade, agravou os problemas sociais brasileiros de desigualdade. A análise de Argemiro Brum diz muito a respeito:

O processo de marginalização e exclusão social no Brasil ampliou e agravou velhos problemas sociais, como: favelização, criminalidade, prostituição, mendicância, desemprego, subemprego, desnutrição, debilitamento da saúde pública, menores abandonados ou carentes, condições de higiene e habitação precárias, comércio e uso de drogas, desagregação familiar, promiscuidade, baixa ou nenhuma escolaridade e outros.⁴¹¹

Além da concentração econômica nas regiões sudeste e sul, o modelo de desenvolvimento econômico militar privilegiou determinados oligopólios que passaram a dominar o setor produtivo, comercial e financeiro. É evidente que um modelo de desenvolvimento que primou pela centralização do capital em poder de poucos e dirigiu a propriedade, tanto no campo quanto nas cidades para as mãos do senhorio de sempre, não pode ter contribuído para o desenvolvimento econômico com igualdade social. Saliente-se também que o regime militar acirrou as desigualdades regionais históricas, por ter privilegiado a concentração de grandes indústrias nas regiões prósperas em detrimento de outras, e estimulado a entrada de multinacionais no país, mas sem gerar as condições de manutenção da indústria nacional. Exatamente porque o regime propiciou o aumento do lucro empresarial em prejuízo dos ganhos do trabalho assalariado, não pode resultar em algo diferente, senão no aprofundamento das desigualdades econômicas e sociais históricas que marcaram a formação do Brasil.

Os fatos da história recente do país indicam o quadro problemático enfrentado na Constituinte de 1986-87 e a guinada do estado social brasileiro para a ideia de estado democrático de direito, por meio do qual, conforme José Afonso da Silva, não se visa exatamente a transição do estado social para o socialismo. Em suas palavras:

O Estado Democrático de Direito, apenas abre as perspectivas de realização social profunda pela prática dos direitos sociais, que ela inscreve, e pelo exercício dos instrumentos que oferece à cidadania e que possibilita concretizar as exigências de um Estado de justiça social, fundado na dignidade da pessoa humana.⁴¹²

⁴¹¹ BRUM, 1998, p. 355.

⁴¹² SILVA, 2005, p. 120.

Realmente, a Constituição Federal vigente procura conciliar o desenvolvimento econômico nacional com a efetivação de diversos objetivos e direitos sociais. Logo no artigo 3º estão definidos como objetivos da república: a) construir uma sociedade livre, justa e solidária; b) garantir o desenvolvimento nacional; c) erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; d) promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Em outras passagens é fácil constatar a intenção da Carta Política em implementar direitos sociais, como é o caso dos artigos 6º e 7º, sem falar no rol extenso de direitos sociais que fazem parte do Título VIII (artigos 193 e seguintes), que dispõe sobre a “ordem social”. É flagrante, portanto, que o texto constitucional de 1988, procurando atenuar os efeitos de desigualdades sociais históricas, afirma-se como “estado social” – ou mais propriamente para os tempos atuais – pretende realizar o “estado democrático de direito” com oportunidades para todos.

Isso implica, obviamente, em maior esforço fiscal da sociedade. Cassalta Nabais, embora defenda a aplicação da extrafiscalidade como instrumento de mudanças de comportamento social, como é o caso de tributos de viés ambiental, admite que no mundo atual não há como se prescindir de um estado fiscal para socorrer às despesas sociais do estado.⁴¹³ O ponto difícil é calibrar tais pretensões sociais do “estado social fiscal” com o desenvolvimento econômico adequado. Evidentemente, essas pretensões poderão variar conforme as realidades de cada país e isso poderá exigir esforços fiscais diferenciados. Conforme sustenta o professor Cassalta Nabais: “todavia, quando hoje em dia se apela para a ideia de estado fiscal, questionando sua dimensão ou constatando nele uma crise, são preocupações relativas ao seu limite máximo que estão presentes”.⁴¹⁴ Cuida-se de saber, continua o jurista português, “até onde pode ir o ‘despotismo mascarado’ ou o ‘leviatão fiscal’”.⁴¹⁵ Significa dizer, ainda na companhia do autor, o crescimento contínuo das despesas do estado com direitos sociais tem exigido da

⁴¹³ No sentido do texto: “Pois bem, em todos esses casos, que podemos considerar de ‘bens públicos’, por imposição constitucional [refere-se aos diversos direitos sociais assegurados pela Constituição portuguesa], nos deparamos com tarefas estaduais que não-de ser financeiramente suportadas por impostos. Daí que, sem mais desenvolvimentos e investigações, seja fácil concluir que a grande maioria das tarefas do estado dos nossos dias tem de ser coberta por impostos. O que significa, nomeadamente, que a crise do actual estado fiscal, que, nas mais diversas formulações, agita a doutrina, não pode ser debelada através da suplantação do estado fiscal e da instauração de um estado tributário no sentido que vimos de referir”. Cf. NABAIS, 2012, p. 200-201.

⁴¹⁴ Ibid., p. 217.

⁴¹⁵ Ibid., loc. cit.

sociedade em toda parte do mundo desenvolvido mais de 30% do PIB com o pagamento de tributos e, em alguns casos, mais de 50% da mesma base.⁴¹⁶

Não é simples defender um modelo estatal de estado democrático de direito sem ponderar os interesses das forças econômicas responsáveis pela geração de recursos financeiros, destinados às despesas públicas, inclusive as que se referem diretamente ao custo dos objetivos republicanos e aos direitos sociais. Esta tese jurídica não se esquivará desse enfrentamento, embora tenha fixado as premissas de debater as estruturas internas da matriz tributária e o cumprimento de finalidades extrafiscais dos tributos, mormente a efetivação do estado democrático de direito. No fundo, refletir sobre essas premissas e relaciona-las com determinada ideia de justiça expõe os dois lados da tensão. Se a matriz tributária onera desproporcionalmente os mais pobres, por outro lado, beneficia os mais ricos e isso reflete no desenvolvimento econômico por qualquer ângulo que se examine a questão. Uma matriz tributária equitativa e justa visa conciliar os dois segmentos de forma natural, pois a tributação justa sobre os mais pobres deve ser igualmente justa com os mais ricos. Os efeitos positivos da matriz tributária justa podem gerar o desenvolvimento da economia nacional por fundamentos mais consistentes, com disponibilidade de renda para o consumo em valores mais elevados aos mais pobres, uma vez que parte da renda tributada poderá ser estimulada ao consumo. Por outro lado, mas no mesmo viés, não se deve, por meio da tributação e a pretexto de tributar proporcionalmente menos os mais pobres, oprimir ou excluir a capacidade de consumo dos mais favorecidos economicamente. De igual forma, dotar a sociedade de direitos sociais com o fim de se alcançarem os objetivos da república na obstinada construção do estado democrático de direito, exige esforços fiscais relevantes e a tributação é o meio mais rápido e eficiente de dotar a sociedade dos recursos necessários à execução dessa função constitucional. Em suma, a justiça da matriz tributária não se descobre somente nas suas estruturas normativas internas, mas também nos efeitos extrafiscais que é capaz de gerar. Essas questões não muito simples no plano da teoria e da prática serão objeto das reflexões das próximas subseções. No momento, coube-me somente relembrar seus referenciais históricos e explicitar o centro de sua dialética.

⁴¹⁶ Nesse sentido: “É necessário, em primeiro lugar, destacar as importantes diferenças que existem mesmo nos países ricos: os países da Europa Ocidental parecem ter se estabilizado em torno de uma taxa de arrecadação pública da ordem de 45-50% da renda nacional, enquanto os Estados Unidos e o Japão parecem solidamente instalados em valores que giram entre 30% e 35%. Isso mostra que diferentes escolhas são possíveis para um mesmo nível de desenvolvimento”. PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 478.

3.2 Promoção da equidade e da justiça tributárias

A equidade e justiça tributárias são pretensões do estado democrático de direito.⁴¹⁷ Propor um modelo de tributação que considere seriamente a equidade das regras tributárias entre os contribuintes, a promoção da justiça social por meio da matriz tributária, a dignidade da pessoa humana e a proteção do mínimo existencial como valores e princípios democráticos identificados no seio da tributação, exige considerações sobre o sentido político e jurídico do estado democrático de direito.

De um ponto de vista formal, o estado democrático de direito se revela nitidamente como um dos tipos de estado verificados no decorrer do estado moderno. Até se chegar a um conceito de estado democrático de direito, o mundo passou pelas experiências do estado liberal e do estado social. Não se trata de uma linha evolutiva porque não significa um alinhamento histórico entre os países do mundo para uma ou outra forma de estado em determinado momento da história. Basta lembrar que na atualidade nem todos os países inseriram em suas constituições uma orientação de que são governados sob os arranjos institucionais de um estado democrático de direito. Aliás, até essa terminologia não é uniforme. Há países que se declaram como estado de direito democrático (Constituição de Portugal, art. 2º) ou estado social e democrático de direito (Constituição da Espanha, art. 10).

Por considerar que os valores, princípios e regras da tributação se desenvolvem sob a inspiração do conteúdo, história e significado do estado democrático de direito, acredito ser relevante convencionar primeiramente o que esse tipo de Estado significa para em seguida expor como se estrutura a matriz tributária brasileira em seus planos endógeno e exógeno. Ambos os planos reúnem valores e princípios que obviamente guardam coerência com o conceito de estado democrático de direito. Antes de apresentar conceitos às estruturas endógena e exógena da matriz tributária e os valores, princípios e regras jurídicas que formam seus respectivos conteúdos, por imposição metodológica, convém dedicar algumas explicações sobre o próprio estado democrático

⁴¹⁷ Nessa linha: “a democracia pressupõe justiça social, distribuição proporcional dos bens da vida, e uma tributação que seja justa, cujo reflexo dessa imposição resulte na superação das diferenças sociais, sendo que, através dos tributos, o Estado pode atender as necessidades da sociedade, atingido a uniformidade do tecido social e a consolidação da civilização e da cidadania”. Cf. BASTOS, José Umberto Bracciani. Tributação como instrumento de concretização do estado democrático de direito. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Tributação: democracia e liberdade em homenagem à Ministra Denise Arruda Martins**. São Paulo: Editora Noeses, 2014, p. 733.

de direito. Em um certo sentido, a tributação consiste em efetivar o estado democrático de direito, daí sua posição precedente às demais considerações.

3.2.1 *Estado democrático de direito e igualdade democrática*

O estado democrático de direito é um aperfeiçoamento do estado de direito, o que, aliás, também foi esclarecido na subseção 3.1.8 com base nos argumentos da teoria do estado. Sobre o tema, Douglas Yamashita enfatiza que o estado de direito deu origem ao estado democrático de direito embora se reconheçam diferenças de ordem material:

Assim, sendo certo que o *Estado Democrático de Direito* deriva da expressão “Estado de Direito” (Rechtsstaat) cunhada pelo constitucionalismo alemão, o conceito de Estado *Democrático de Direito* consiste numa explicitação de que o Estado de Direito, como verdadeiro princípio constitucional, tem, além de seu aspecto formal, seu aspecto material, para empregar a concepção do consagrado constitucionalista germânico Klaus Stern. (grifo do autor) ⁴¹⁸

Para José Afonso da Silva, a Constituição brasileira, diferente da Carta portuguesa, se alinhou à melhor doutrina ao qualificar o “estado” como “democrático” do que o fizeram os lusitanos, ao adjetivarem o “direito” como “democrático”. ⁴¹⁹ Embora isso seja uma questão meramente formal possui forte simbologia. O Brasil quer que o estado não seja apenas de direito, como se conhece tradicionalmente, o estado que se pauta pela legalidade. Quer-se mais do que essa obviedade no estágio civilizatório em que nos encontramos. A ambição do estado democrático de direito é garantir igualdade de participação nos processos de decisão política e promoção de justiça social, na linha das conquistas do estado social de *welfare state*. Existem diferenças conceituais claras entre os estados “de direito”, “social de direito” e “democrático de direito” e isso é ponto relevante, pois a diferença está exatamente na consideração a respeito da igualdade existente em uma e outra forma de estado. ⁴²⁰ No estado de direito, a igualdade dá-se por

⁴¹⁸ YAMASHITA, Douglas. Princípio da solidariedade em direito tributário. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 54.

⁴¹⁹ SILVA, 2005, p. 119.

⁴²⁰ Paulo Bonavides, no entanto, entende que a Constituição de 1988 é uma Constituição do estado social, o que não é capaz de desconstruir a ideia de Estado Democrático de Direito, que também se funda na outorga de direitos sociais. “A Constituição de 1988 é basicamente em muitas de suas dimensões essenciais uma Constituição do Estado social. Portanto, os problemas constitucionais referentes a relações de poderes e exercício de direitos subjetivos têm que ser examinados e resolvidos à luz dos conceitos derivados daquela

meio de um elemento classicamente formal, ou seja: “todos são iguais perante a lei”. Sabe-se que isso é insuficiente para a construção de uma sociedade justa, simplesmente porque o capitalismo não assegura o desenvolvimento econômico sem desigualdades no campo social exatamente em razão das disparidades econômicas. O estado social de direito europeu, do início do século XX, pretendeu a implantação da igualdade social a qualquer custo e sem a participação plena da sociedade nos processos deliberativos, tanto que desaguou nas formas de dirigismo estatal centralizador e nos colossais déficits públicos diante dos diversos compromissos estatais com a área social.⁴²¹ O estado democrático de direito, de historicidade mais contemporânea, conforme esclarece José Afonso da Silva, é um Estado de “legitimidade justa (ou de justiça material)”, ou seja, uma modalidade de estado “que instaure um processo de efetiva *incorporação* de todo o povo nos mecanismos *do controle das decisões e de sua participação nos rendimentos da produção*” (grifos do autor).⁴²²

Na mesma linha de entendimento e vinculando o estado democrático de direito à ideia de solidariedade, Douglas Yamashita ressalta que a qualificação do estado como “democrático” exclui a conveniência de se interpretar o estado de direito por uma perspectiva unicamente formal, mas de se buscar seu sentido material, “a explicitar em si o *princípio do Estado Social*, verdadeira norma de Direito Constitucional em prol da solidariedade”.⁴²³

Assim, no estado democrático de direito, conforme lembra Marcelo Rohenkohl, “a igualdade e a liberdade assumem caráter de direitos materiais, que devem ser concretizados no plano social”.⁴²⁴ E prossegue o autor: “ao Estado é imposta a obrigação de uma atuação positiva na efetivação de tais valores, na realização do bem-estar social e redução das desigualdades”.⁴²⁵ Por essa razão compete aos governos mobilizar políticas que executem esses desideratos sociais. Isso não significa, entretanto,

modalidade de ordenamento. Uma coisa é a Constituição do Estado liberal, outra a Constituição do Estado social. A primeira é uma Constituição antigoverno e anti-Estado; a segunda uma Constituição de valores refratários ao individualismo no Direito e ao absolutismo no Poder”. Cf., BONAVIDES, 2000, p. 336.

⁴²¹ A afirmação do texto não é irrefutável. Conforme argumenta Piketty, a formulação do estado social de direito teve a virtude de reduzir os alarmantes níveis de concentração de renda entre os períodos das duas grandes Guerras e de uma forma geral durante todo o século XX. Essa redução, segundo o autor, decorreu da política fiscal de tributação dos rendimentos e do capital, implantada na maioria dos países “desenvolvidos” (industrialmente desenvolvidos). Cf. PIKETTY, 2014, p. 364.

⁴²² SILVA, 2005, p. 118.

⁴²³ YAMASHITA, 2005, p. 55.

⁴²⁴ ROHENKOHL, Marcelo Saldanha. **O princípio da capacidade contributiva no estado democrático de direito**: dignidade, igualdade e progressividade na tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 69.

⁴²⁵ *Ibid.*, loc. cit.

que os valores sociais pretendidos no estado democrático de direito devam ser instrumentos de governos. Consoante sugere Eros Roberto Grau, na esteira das lições de Canotilho, a Carta de 1988 é uma Constituição do tipo “diretiva” ou “programática”, pois “determina tarefas, estabelece programas e define fins”. Por esse motivo, “não compreendem tão-somente um estatuto jurídico do político, mas sim um ‘plano global normativo’ do Estado e da sociedade” (grifos do autor).⁴²⁶

Não resta dúvida de que o estado democrático de direito se reserva a uma “tarefa fundamental”, como alude José Afonso da Silva, que consiste em: “superar as desigualdades sociais e regionais e instaurar um regime democrático que realize a justiça social”.⁴²⁷

Se por um lado o estado democrático de direito reclama participação popular nos processos de controle – e isso inclui, evidentemente, a deliberação política de escolha dos representantes desse mesmo povo – por outro viés, as condições para essa deliberação devem ser garantidas a todos em um nível de igualdade em que uns não possam sobrepujar outros em razão de melhores condições de partida (condições básicas de saúde, educação, segurança etc.). Essa é a principal garantia que o estado democrático de direito procura assegurar. Chega a ser um acinte garantir a todos o direito ao voto (para cada a um, um voto) se não são garantidas a todos as mesmas condições básicas de saúde e educação, para ficar com um mínimo de direitos sociais atinentes ao processo deliberativo. É claro que não se propõe com isso uma argumentação de tudo ou nada, isto é: uma vez que não se pode garantir a todos as mesmas condições materiais, logo, nada importa o aforisma “para cada um, um voto”. A questão é de assegurar igualdade material em um mínimo de modo que o processo deliberativo e de controle social não possa ficar prejudicado pela desigualdade de condições materiais mínimas de uns em relação a outros.

No fundo, a exigência de igualdade de condições mínimas entre os eleitores e os eleitos é um tema que não pode ser excluído do âmbito da democracia representativa da modernidade. Haverá sempre um fosso a divorciar a comunhão de interesses entre representados e representantes que nenhuma teoria sobre representação democrática consegue resolver. No ponto, a questão da igualdade de condições básicas adquire prioridade, pois não tem sido possível, na prática, fechar-se o fosso que separa

⁴²⁶ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988**. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 78.

⁴²⁷ SILVA, 2005, p. 122.

representados de seus representantes na comunhão de interesses. Apesar disso, pode ser um pressuposto da democracia representativa no estado democrático de direito, não tolerar desigualdades de condições básicas que impeçam sejam feitas boas escolhas morais tanto de eleitores ao eleger seus representantes, quanto destes ao deliberarem equilibradamente sobre valores seminais de uma sociedade que se pautem pela justiça.

Jeremy Waldron chama atenção para um ponto relevante no processo de deliberação que leva à elaboração das leis no sistema de democracia representativa. Os eleitos para representar a sociedade exigem que sua participação no processo deliberativo seja exercida em igualdade de condições. Isso significa que o representante exige que sua voz seja ouvida e considerada nas decisões públicas da mesma forma que os demais.⁴²⁸

Este ponto pode ser desdobrado em considerações mais profundas. Przeworski demonstra, por exemplo, que o processo democrático pressupõe o direito de participação nas deliberações que se dirigem a todos, independentemente de condições econômicas favoráveis ou não a determinados grupos. O ponto controvertido é que a garantia do direito de participação não presume resultados que possam fornecer igualdade de oportunidades para o exercício de direitos indispensáveis à emancipação de minorias ou de maiorias, oprimidas pela escassez de recursos materiais, e nem aproxima as diferenças entre os grupos mais ou menos favorecidos.⁴²⁹

⁴²⁸ “What becomes of the sharing connoted by ‘participation in this second more radical demand? Sharing refers now to the fact that each individual claims the right to play his part along with the equal part played by all other individuals, in the government of the society. As a right-bearer he demands that his voice be heard and that it count in public decision-making. But the form in which his demand is made – a right to participation – acknowledges on its face that his is not the only voice in the society and that his voice should count for no more in the political process than the voice of any other right-bearer”. “O que ocorre com o compartilhamento na ‘participação nesta segunda acepção mais radical’? Compartilhar refere-se agora ao fato de que cada indivíduo reivindica o direito de desempenhar o seu papel em igualdade de condições com todos os outros indivíduos, no governo de uma sociedade. Como um portador de direitos, ele exige que sua voz seja ouvida e que suas opiniões contem na tomada de decisões públicas. Mas a forma como sua demanda é formulada - o direito de participação – permite se reconhecer de plano que a sua opinião não é a única voz na sociedade e que sua voz deve valer não mais do que a voz de qualquer outro portador de direitos no processo político”. (tradução livre). Cf. WALDRON, Jeremy. **Participation: the right of rights**. In: *Proceedings of the Aristotelian Society, New Series*, vol. 98, 1998, p. 312.

⁴²⁹ “We should not expect democracy to do what no system of political institutions conceivably could. Obviously, this does not imply that inequalities could not be reduced in many democracies in which they are flagrant and intolerable. Moreover, because economic inequalities perfidiously infiltrate themselves back into politics, political equality is feasible only to the extent to which access of money to politics is barred by regulation or by political organization of the poorer segments of the population”. “Não devemos esperar que a democracia fará o que nenhum sistema de instituições políticas conceivelmente poderia fazer”. Obviamente, isso não implica que as desigualdades não possam ser reduzidas em muitas democracias em que aquelas são flagrantes e intoleráveis. Além disso, como as desigualdades econômicas maliciosamente infiltram-se por trás da política, a igualdade política só é possível na medida em que o acesso ao dinheiro [que financia a política] para a política seja barrado por normas ou por meio da organização política dos segmentos mais pobres da população” (tradução livre). Cf. PRZEWORSKI, Adam. **Democracy and the Limits of Self-Government**. New York: Cambridge University Press, 2010, p. 13-14.

É perceptível uma tensão constante na democracia entre a igualdade como garantia formal do direito de participar do processo decisório e a igualdade em seu sentido de justiça distributiva. Isso porque a primeira forma de igualdade assegura a escolha de representantes que, por sua vez, definirão as prioridades sociais, conforme interesses em relação aos quais estão vinculados, mas a distribuição de bens sociais escassos nem sempre é atendida pela maioria dos representantes eleitos.⁴³⁰ Somente é possível considerar que eleitores são efetivamente “iguais” no processo de participação das deliberações, se condições materiais adequadas forem também asseguradas para todos. Realmente, é desigual a participação no processo eleitoral quando determinados grupos possuem acesso à educação formal de qualidade e outros não. O mesmo raciocínio vale para o acesso à melhor participação na renda per capita, o que leva a obtenção de meios de sobrevivência mais adequados para adoção de boas escolhas. A adequação da renda também propicia que se elejam candidatos capazes de decidir sobre valores morais imbuídos de paradigmas que levem à conquista de uma sociedade mais justa.⁴³¹

Fatores externos como financiamento de campanhas políticas e políticas de distribuição de renda podem influenciar nos resultados das eleições. No primeiro caso, a falta de controle sobre as doações para campanhas pode obviamente comprometer os candidatos a doadores de diversas origens. Quanto a transferência de renda, esse tipo de política pode servir como instrumento emergencial a viabilizar igualdade entre eleitores. Tais políticas devem vir acompanhadas de compromissos sociais, sobretudo de oferecimento de educação para a formação de eleitores mais bem esclarecidos e, portanto, emancipados de sua condição excludente.⁴³²

Dworkin, por sua vez, insere nesses argumentos a *premissa majoritária* como um aspecto relevante, o que poderá gerar um efeito prático sobre o processo de

⁴³⁰ “The widespread distrust of the raw will of the people led to restrictions of political rights and to institutional checks against people’s will. The question that remains is whether political participation can be made more effective in any system of representative institutions in which self-government is exercised through elections. Even if the electoral competitors present clear policy proposals, the choices facing voters are only those that are proposed by someone”. “A desconfiança generalizada da vontade crua das pessoas levou a restrições de direitos políticos e aos controles institucionais contra a vontade das pessoas. A questão que permanece é se a participação política pode ser mais eficaz em qualquer sistema de instituições representativas em que o auto-governo é exercido através de eleições. Mesmo que os candidatos apresentem propostas políticas claras, as escolhas que enfrentam os eleitores são apenas aquelas que são propostas por alguém [e não propriamente as suas escolhas]”. (tradução livre). Cf. PRZEWORSKI, 2010, p. 13-14.

⁴³¹ Ibid., p. 14.

⁴³² Ibid., p. 15.

deliberação nos sistemas democráticos da atualidade.⁴³³ Um processo político justo deriva de opiniões que se sobrepõem e se somam de modo a prevalecer o maior número de opiniões possível em determinado sentido. Dworkin enxerga na *premissa majoritária* um aspecto relevante e prático para as deliberações democráticas, mas não necessariamente a *premissa majoritária* estará sempre alinhada a princípios ou valores justos, como os defendidos por Rawls, por exemplo. Daí por que decisões majoritárias poderão atentar contra a igualdade como um dos valores previamente albergados em estatutos normativos. A questão suscitada por Dworkin remete a dificuldades de entendimento sobre um sentido autêntico à palavra democracia e revela uma contradição: o que prevalece quando a opinião majoritária é contrária a princípios justos decididos previamente e, portanto, igualmente democráticos?

A solução apresentada por Dworkin é a “concepção constitucional de democracia”. A democracia se realiza quando são oferecidas as mesmas condições de status a todos os cidadãos. Por conseguinte, as decisões democráticas serão tomadas por instituições que deverão deliberar de modo a garantir a todos as mesmas considerações e respeito.

É importante lembrar que as diversas opiniões ocorridas no grupo social convergem para os princípios democráticos ou de justiça, conforme os diversos níveis de qualificação de linguagem e de entendimento dos integrantes do grupo.⁴³⁴ Quanto mais homogêneo for o nível de informação dos integrantes do grupo, mais fácil poderá se chegar ao ponto de entendimento para a tomada de decisões justas e igualitárias.

3.2.2 *Estruturas endógena e exógena da matriz tributária*

Conforme alertei ao longo da tese, visa-se responder à hipótese se é possível considerar justa a matriz tributária brasileira. Intuitivamente, pode-se responder que a tributação no Brasil é injusta, pois a carga tributária é muita alta, especialmente

⁴³³ DWORKIN, Ronald. **O direito da liberdade**: a leitura moral da Constituição norte-americana. Tradução de Marcelo Brandão Cipola. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 26.

⁴³⁴ “A teoria do discurso conta com a *intersubjetividade* de processos de entendimento, situada num *nível superior*, os quais se realizam através de procedimentos democráticos ou na rede comunicacional de esferas públicas políticas. Essas comunicações destituídas de sujeito – que acontece dentro e fora do complexo parlamentar e de suas corporações – formam arenas nas quais pode acontecer uma formação mais ou menos racional da opinião e da vontade acerca de matérias relevantes para toda a sociedade e necessitadas de regulamentação” Cf. HABERMAS, Jürgen. **Direito e democracia**: entre facticidade e validade. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, v. II, 2003, p. 21-22.

quando proporcionalizada ao PIB e comparada com a carga de outros países – leia-se os que integram a OCDE, embora os países dessa organização guarde várias diferenças econômicas, históricas e culturais com o Brasil.

Esta pesquisa também pretende realizar um alinhamento conceitual para o vocábulo justiça aplicado à tributação. Daí por que é necessário estabelecer relações entre algumas teorias sobre justiça e outros conceitos correlatos, máxime o da igualdade, e aplica-los à realidade da matriz tributária brasileira.

Na Parte II, dedicada a demonstrar o problema que funda a tese, a intenção foi expor dados e argumentos descritivos que apontam para algo no mínimo intrigante. Primeiro, a carga tributária brasileira em face do PIB não é uma das mais altas do planeta e se mantém próxima da média em relação aos países da OCDE. Isso refuta a alegação de que os problemas da tributação no Brasil seriam apenas de gestão dos recursos. Sustenta-se intuitivamente que, caso o orçamento fiscal brasileiro fosse bem gerido, sem desperdícios e corrupção na execução das despesas públicas, daria conta de atender a todas as carências sociais. Esta tese, como foi mencionado outras vezes, não se dedica à análise da gestão dos recursos públicos no Brasil e, certamente, nessa seara, são notórias as ineficiências e distorções de finalidade. Mas seria especulação confirmar essa hipótese intuitiva, isto é, resolvidos os problemas do desperdício de recursos públicos e da corrupção, a desigualdade social seria resolvida com o orçamento fiscal e boas políticas públicas. O fato é que no Brasil a desigualdade social persiste e o orçamento fiscal não tem sido capaz de debela-la a contento. Mesmo que se pudesse supor um cenário ideal, em que não houvesse inapetência na gestão dos recursos fiscais e nem corrupção sistemática, a arrecadação fiscal brasileira continuaria abaixo da média dos países desenvolvidos em que os índices de desigualdade social são menos alarmantes. Portanto, a carga tributária brasileira em relação ao PIB não dá sinais de que esteja em um nível de saturação em que se possa prescindir da efetivação dos objetivos da república mediante a aplicação de uma soma maior de recursos fiscais. O ponto importante é saber de quem se deve elevar a carga tributária, obviamente que esse aumento de tributação não poderá recair sobre as parcelas mais pobres da população. É conveniente lembrar, também, que o objeto desta tese não é propor soluções que passem necessariamente pelo aumento de carga tributária, uma vez que isso é um assunto colateral. O objeto da pesquisa é realinhar os conceitos de equidade e justiça na tributação no âmbito da matriz tributária, de modo que o aumento ou eventuais ajustes do montante de arrecadação fiscal são assuntos muito mais afetos à economia pública e não propriamente a uma tese jurídica.

Em segundo lugar, a tributação sobre renda e propriedade no Brasil está abaixo da média dos países desenvolvidos que constam do rol da OCDE, mas, no que tange à tributação sobre o consumo, o país é o recordista, figurando no topo da lista dos países.

Conforme se explicou na subseção 2.4, a tributação do consumo é perversa em relação aos mais pobres pois incide indistintamente sobre a capacidade contributiva dos indivíduos. Assim, por exemplo, dois consumidores, um rico e um pobre, quando compram pacote de arroz pelo mesmo preço (bem de primeira necessidade) pagam a mesma carga tributária, não importando se suas rendas individuais são altas ou baixas. Por outro lado, tributos incidentes sobre a renda auferida ou sobre a propriedade, podem ser individualizados, buscando-se aproximar melhor a tributação a alguma ideia de justiça, igualdade ou equidade. No Brasil não se prioriza este último tipo de matriz tributária, como ficou evidente com os indicadores demonstrados nas subseções 2.2 e 2.6.2.2.

Na subseção 1.4 cuidei do conceito de equidade e demonstrei na teoria que, desde a concepção aristotélica, a equidade é uma aplicação da justiça, mas esta aplicação se dá em sentido concreto, isto é, a equidade dependeria de um juiz ou árbitro que a considerasse diante da controvérsia específica. A justiça como equidade, nesse caso, seria sacada a partir da interpretação que o julgador fizesse das circunstâncias do caso concreto. Vários instrumentos poderiam ser utilizados para tanto, ponderações de direitos, regras, princípios e valores.

Em matéria tributária, ainda que se trate da capacidade contributiva e dos instrumentos de sua efetivação que serão analisados na subseção 3.3.2, é difícil se sustentar a tese de que tanto a autoridade administrativa ou o juiz devesse ser o pretor ou o arconte, detentor de uma solução exatamente precisa do quanto viria a ser justo cobrar de cada contribuinte. Aliás, conforme mencionei na subseção 1.3, que trata do conceito e das origens da capacidade contributiva, a cota justa que cada contribuinte deve arcar para sustentar a burocracia estatal é assunto que atravessa os tempos sem uma solução ideal. Isso fica mais evidente depois do século XVII, período em que se consolidam os princípios econômicos do benefício e do sacrifício comum. Quanto cada qual deve pagar de tributo pelos benefícios diretos e indiretos que recebe do estado é pergunta sem resposta, embora se saiba que a prosperidade individual, inclusive a do mercado, deve muito à intervenção estatal. Daí a necessidade das subseções 3.1.1 a 3.1.5, que trataram, em síntese, dos custos dos estados liberal, social e do estado democrático de direito.

Para tentar alinhar um conceito de justiça à tributação, entendo ser necessário dividir a matriz tributária em dois segmentos estrategicamente pensados para os fins desta tese. O primeiro trata da estrutura endógena da matriz tributária, na qual se inserem diversos elementos normativos, tratados amplamente na Parte I desta pesquisa, nas subseções 1.3 a 1.6, que abordaram o sistema tributário nacional. Trata-se da própria estrutura normativa da matriz tributária voltada para o seu interior com um conjunto de princípios e de regras de direito tributário constantes da Constituição e que vão até os atos normativos concretos. No sistema normativo tributário são comuns portarias, instruções normativas, decisões administrativas tributárias e, inclusive, sentenças judiciais todos tendo por objeto assuntos tributários. Essa estrutura contempla, por óbvio, as leis, medidas provisórias, resoluções do Senado, todas em matéria tributária. As normas, por sua vez, podem apresentar incoerências entre propósitos e ambições maiores que uma matriz tributária é capaz de cultivar e idealmente pretender. Eis o entroncamento clássico entre o direito posto e a justiça. O conjunto normativo ou regras jurídicas específicas podem gerar efeitos injustos de acordo com uma teoria de justiça que se adote. Nesta tese optei pela teoria da justiça distributiva ou social como fundamento de uma matriz tributária justa e este ponto específico será aprofundado na subseção 3.4 e seguintes.

Conforme demonstrei na Parte I, a matriz tributária brasileira, embora legalmente estruturada, produz o efeito deletério da regressividade na medida em que a carga tributária brasileira pesa draconianamente sobre os mais pobres (v. subseção 1.6). Nunca é demais lembrar que no Brasil, conforme os dados estatísticos (POF 2002/2003), as pessoas com ganhos mensais de até dois salários mínimos comprometem 48,8% desses ganhos com o pagamento de tributos (a maior parte de tributos indiretos sobre o consumo) e os com recebimentos superiores a trinta salários, pagam somente 26,3% de impostos. Em 2008, conforme levantamento do IPEA, esses índices subiram respectivamente para 53,9% e 29%. Esse dado, intuitivamente impactante, é um efeito injusto da matriz tributária produzido por suas próprias normas, dotadas de toda a legitimidade e regularidade procedimental possível. Essa inversão da carga tributária, em que os menos favorecidos economicamente são mais onerados do que os mais favorecidos, revela a regressividade da matriz tributária, tema abordado na subseção 1.6 e 2.6.2 a 2.6.2.3, das Partes I e II, respectivamente. O efeito regressivo da matriz tributária está localizado endogenamente em sua estrutura, fazendo parte dela. Se as normas injetadas no sistema causam a regressividade da matriz, segue-se que, internamente, a matriz pode conter problemas de justiça ou de equidade, devendo-se argumentar se tais vocábulos têm o

mesmo significado quando confrontados com as questões reais que causam a inversão da carga tributária.

A questão relevante, nesse ponto, é identificar quais institutos jurídicos seriam capazes de excluir ou neutralizar a regressividade da estrutura endógena da matriz tributária e corrigir os seus rumos, caso isso seja jurídica e politicamente possível. De antemão anuncio que a aplicação do instituto da capacidade contributiva, especialmente os seus instrumentos de efetivação (progressividade, proporcionalidade, pessoalidade e seletividade) se encarregariam dessa difícil tarefa. Resta saber se na matriz tributária brasileira tais instrumentos são aplicados para o atendimento dos valores e princípios constitucionais tributários pertinentes. Na subseção 3.3.5 será analisada a aplicação da capacidade contributiva sobre a matriz tributária, a fim de se resolver a dúvida: se o problema da injustiça da estrutura endógena da matriz é realmente uma questão de justiça ou de equidade. Sem pretender adiantar conclusões que dependem de reflexões mais alentadas e parcimoniosas, o ponto é que, a equidade é aplicação concreta de justiça e para ser atingida necessita de elementos concretos e fatuais buscados em cada relação que se apresente. Em matéria tributária, é impossível aplicar-se equidade em todos os casos em que questões como renda e capacidade contributiva estão no âmago do problema. Tudo porque a questão central é: qual a cota justa para cada contribuinte? Diante de tantas variáveis fáticas que se relacionam com a renda e a capacidade contributiva, o direito tributário tem que se valer de presunções previstas na própria norma de incidência tributária, as quais poderão ter suas complexidades reduzidas na oportunidade do lançamento, mas isso não faz das presunções uma realidade correspondente à parcela justa que cada contribuinte deve pagar. Basta se preverem presunções para que o tema da equidade se torne embaraçoso. Como se faria justiça no caso concreto (isto é, definir a cota justa de cada contribuinte) com base em presunções? Portanto, mesmo que se considere a equidade como forma de justiça aplicável à estrutura endógena da matriz tributária, essa não será necessariamente justa porque a cota exatamente justa não deveria resultar nunca de presunções. Assim, os instrumentos de efetivação da capacidade contributiva servem para otimizar a equidade, o que, sem dúvida, é algo importante.

No entanto, a estrutura endógena da matriz é orientada por algum valor normativo. Conforme será justificado com argumentos adiante, na subseção 3.3, o valor que conduz a estrutura endógena é a equidade. Por conseguinte, o princípio que conecta o valor da equidade com as regras jurídicas tributárias que buscam a sua “otimização” é o princípio da capacidade contributiva.

Fixadas as premissas da estrutura endógena da matriz tributária, devo tratar, a partir deste ponto, de sua estrutura exógena. Partirei do argumento de que o Brasil é uma república e se constitui como estado democrático de direito, razão pela qual a matriz tributária é elaborada com base em princípios e regras constitucionais que lhe dão validade. Além disso, constato que o país alicerça suas bases produtivas no trabalho e na livre iniciativa de uma economia de mercado, isto é, concorrencial, que não deve ser monopolizada por agentes econômicos privados e nem ficar sujeita à intervenção desmedida do estado, a ponto de inibir ou neutralizar o mercado competitivo.⁴³⁵

Uma matriz tributária, por sua vez, é um suporte institucional-financeiro para o estado ter condições de atingir seus objetivos primaciais. Como exorta Ricardo Lobo Torres, “o direito tributário, sendo parte do direito financeiro, é meramente instrumental ou processual”.⁴³⁶ Isto significa que o direito tributário não é um fim em si – a propósito, nem o direito é um fim em si próprio, é sempre um instrumento para efetivação de valores muito mais amplos. No caso da tributação tais valores encontram-se fora do próprio sistema ou da matriz tributária, estão eles dispostos na Constituição Federal nos artigos 1º e 3º, que consagram, respectivamente, o tipo de estado brasileiro, que é o estado democrático de direito; e os valores (objetivos) desejados pela república que são: liberdade, justiça, solidariedade, erradicação da pobreza e das desigualdades sociais e regionais.

No caso do Brasil, a matriz se instaura no espaço político-democrático em que se reconhece a economia de mercado como fundamento da produção. Daí as considerações desenvolvidas nas subseções 3.1 e seguintes a respeito do financiamento da burocracia estatal por meio dos tributos. Para cumprir seus objetivos um estado se cerca de elementos relevantes oriundos do mercado, tais como a intervenção direta do estado no domínio econômico por meio das empresas estatais, a concessão de créditos

⁴³⁵ Os fundamentos constitucionais da econômica de mercado encontram-se basicamente na Constituição Federal: Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: I - soberania nacional; II - propriedade privada; III - função social da propriedade; IV - livre concorrência; V - defesa do consumidor; VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) VII - redução das desigualdades regionais e sociais; VIII - busca do pleno emprego; IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995) Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

⁴³⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, v. II, 2005, p. 42.

públicos, as desonerações fiscais, a regulação de certos setores entre outros. Mas, de todas as medidas interventivas, a que mais se destaca como suporte institucional-financeiro é a matriz tributária, porque tem a capacidade de alocar recursos do setor produtivo para o setor público por meios de lei. É inegável a função de suporte da matriz tributária a gerar as condições necessárias ao cumprimento dos objetivos estatais. A questão relevante, nesse particular, é saber que objetivos deverão ser perseguidos pelo poder público e que dependem do suporte institucional da matriz tributária.

Essa resposta não é arbitrária no sentido de se realizar uma escolha que seja excludente de outras com base em uma opção ideológica ou meramente argumentativa. Trata-se de uma escolha alicerçada em fundamentos constitucionais normativos que não oferece alternativas, a não ser a substituição da Constituição vigente que defina outros objetivos. Defendo que os objetivos que a matriz tributária visa dar suporte são os constantes do artigo 3º da Constituição Federal, designados como objetivos fundamentais da república. Tais objetivos, que não são fundamentais por acaso, tem o escopo de transmitir a mensagem de que a sociedade brasileira está irmanada sob a influência de princípios de forte inclinação para a solidariedade. Prevê o artigo:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - Construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - Garantir o desenvolvimento nacional;

III - Erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - Promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Objetivos são metas que dão sentido a alguma ação. Toda a ação do estado, portanto, busca realizar esses objetivos e dentre as diversas ações estatais que se voltam a efetivar tais objetivos paira, em patamar superior, a matriz tributária, sem prejuízo das políticas públicas, da elaboração das leis, dos planos de governo, das decisões da justiça e outras tantas injunções públicas. Portanto, é possível identificar a matriz tributária como instrumento ou suporte para um conjunto de ações públicas que pretendem alcançar os objetivos colimados pelo artigo 3º da Constituição. A matriz tributária, com efeito, possui finalidades que, além de aplicar justiça na tributação – que seria um fim de ordem ampla e abstrata – visa também assegurar as condições materiais-financeiras ao cumprimento dos objetivos da república, sem descuidar do desenvolvimento econômico. Evidentemente, o sistema de tributação não pode e não deve gerar o efeito de frear a economia, mas não pode ficar alheio ou indiferente aos problemas de desigualdade social

tal como se porta o mercado.⁴³⁷ Essa finalidade pretendida pela matriz, atrelada aos objetivos republicanos, é o que designo como estrutura exógena da matriz tributária.

Percebe-se que essa estrutura se volta para pretensões externas, diferentemente da estrutura endógena em que os fins são a promoção da equidade da própria matriz tributária. Na estrutura exógena, a matriz visa meta mais ambiciosa, que é a de financiar o alcance dos objetivos da república.

Na subseção 3.1.8 demonstrei a importância do estado democrático de direito como decorrência histórica do estado social. Aquela modalidade de estado exige a presença constante da ideia de justiça social (ou distributiva) como fundamento de suas ações. A justiça social, pois, seria um valor sobranceiro a inspirar o constituinte na elaboração de objetivos, como, por exemplo, a construção de uma sociedade “livre”, “justa” e “solidária”; a erradicação da pobreza, da marginalização e das desigualdades regionais. Esses objetivos mencionados, constantes dos incisos I e III, do artigo 3º da Constituição são metas de justiça social (ou distributiva), que necessitam de normatividade forte para serem implantadas. Assim, entendo que o estado democrático de direito é a base que dá sustentação ao valor da justiça distributiva e aos demais objetivos do artigo 3º da Constituição. Por conseguinte, a ideia de matriz tributária adquire um outro sentido no âmbito da estrutura exógena, que é a promoção do estado democrático de direito. A matriz tributária justa é aquela que se empenha em realizar o estado democrático de direito, valendo-se de princípios que, além de propor a outorga de alguns direitos, aglutina os objetivos da república consagrados da justiça distributiva. Não é demais lembrar, como ressalta Augusto Carvalho Leal, que o primeiro objetivo da tributação talvez seja “o desaparecimento das grandes desigualdades de poder econômico produzidas pela economia de mercado”.⁴³⁸ Não obstante, continua o autor: “os sistemas tributários atuais fazem muito pouco para reduzir tais disparidades”.⁴³⁹ Esta tese denuncia este estado de coisas e visa propor a intensificação do debate sobre os fins da tributação

⁴³⁷ Nesse sentido: “enfim, no tocante às implicações da tributação com o desenvolvimento econômico, é patente que a questão essencial não reside, somente, na menor ou na maior carga tributária, mas no modo pelo qual a carga tributária é distribuída. Cf. RIBEIRO, Maria de Fátima. Tributação, políticas públicas e justiça social. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord). **Tributação: democracia e liberdade em homenagem à Ministra Denise Arruda Martins**. São Paulo: Editora Noeses, 2014, p. 785.

⁴³⁸ LEAL, Augusto Cesar de Carvalho. (In)justiça social por meio dos tributos: a finalidade redistributiva da tributação e a regressividade da matriz tributária brasileira. In: GASSEN, Valcir. **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário**. Brasília: Consulex, 2012, p. 165.

⁴³⁹ Ibid., loc. cit.

e o seu encontro com uma teoria de justiça que guarde vinculação com os objetivos da república.

A proposta de se chamar de “estrutura exógena da matriz tributária” a finalidade de se efetivar os valores da justiça social e o princípio da dignidade da pessoa humana por meio da tributação no estado democrático de direito, não pode ser confundida com as finalidades extrafiscais da tributação. Esta terminologia é normalmente utilizada para diferenciar a pretensão meramente arrecadatória de outros fins do poder de tributar. É claro que de um modo geral não haveria graves problemas em se comparar a estrutura exógena da matriz tributária como o vocábulo extrafiscalidade, largamente conhecido no vocabulário da tributação. Mas deste ponto em diante, depois de explicado o sentido da estrutura exógena da matriz e sua pretensão de ser suporte financeiro e finalidade do sistema tributário, convém se fazer uma distinção conceitual entre as expressões.

A extrafiscalidade pode ser cunhada – é verdade – como a “revolução social por meio do direito tributário”, porquanto a intenção é obrigar ao pagamento de tributos para mudar comportamentos sociais, de modo que se encontre na somatória final mais igualdade.

Tal “revolução social”, que começou na segunda metade do século XIX, somente no século XX ganhou o impulso suficiente para figurar nos ordenamentos jurídicos de modo eficiente. Nos dias de hoje, já não se concebe o direito de cobrar tributos como antes, isto é, o de simples apanhado de normas reguladoras da atividade financeira do estado ou das limitações de tributar. Conforme sustenta Alfredo Augusto Becker, a finalidade dos tributos, a partir desse período:

Não será a de um instrumento de *arrecadação* de recursos para o custeio das despesas públicas, mas a de um instrumento de *intervenção* estatal no meio social e na economia privada. Na construção de cada tributo não mais será ignorado o finalismo extrafiscal, nem será esquecido o fiscal. Ambos coexistirão, agora de um modo consciente e desejado; apenas haverá maior ou menor prevalência deste ou daquele finalismo (grifos do autor). ⁴⁴⁰

A política extrafiscal do estado — que assume foros de realidade, inicialmente em razão da I Guerra Mundial e da depressão da economia americana de 1929 e 1930, a qual se espalhou por boa parte do mundo economicamente ativo da ocasião, inclusive no Brasil — demonstra que o modelo de estado liberal não

⁴⁴⁰ BECKER, 1998, p. 588.

correspondia mais aos anseios de uma sociedade não só ávida por desenvolvimento, mas também carente de necessidades materiais básicas.

A política econômica do *New Deal* do governo Roosevelt, nos EUA, marcou a intervenção do Estado no setor econômico daquele país e um certo afastamento do liberalismo econômico (*laissez faire*), ao menos em sua forma original.⁴⁴¹ É notório que a partir do século XX a tributação teve suas finalidades alteradas, porquanto necessitou acompanhar as exigências do estado social.⁴⁴²

Como é possível perceber, a expressão extrafiscalidade não se ajusta adequadamente ao conteúdo do que ora considero a estrutura exógena da matriz tributária. A estrutura exógena é um suporte institucional-financeiro para a promoção da justiça tributária com finalidades sociais. Por ser um suporte institucional-financeiro, sua pretensão é arrecadatória e não a de alterar comportamentos, por meio da exigência de tributos, como ocorre com o conceito de extrafiscalidade.

As estruturas endógena e exógena da matriz tributária e os valores e princípios nelas contidos, podem ser representados na forma a seguir:



⁴⁴¹ FURTADO, 1988, p. 141.

⁴⁴² Conforme R. W. Lindholm, citado por Becker: “la tradicional actitud de que gobierno debe solamente ejecutar el oficio di vigilante, está completamente abandonada”. “A tradicional atitude de que o governo deve somente executar o oficio de vigilante, está completamente ultrapassada” (tradução livre). Cf. LINDHOLM. R. W. apud BECKER, 1998, p 588.

Os subitens a seguir desenvolverão os argumentos centrais da tese. Voltam-se a responder sua hipótese, qual seja, se a matriz tributária brasileira é justa e, caso não seja conforme sugere a Parte II, quais os instrumentos argumentativos e normativos que poderão transformá-la na matriz tributária desejada pelo estado democrático de direito.

Para responder essa hipótese alguns argumentos teóricos necessitam ser bem expostos, uma vez que embasarão a abordagem. Como considero nesta tese a justiça social como um valor e a dignidade da pessoa humana e proteção ao mínimo existencial como princípios, todos pertencentes e alinhados com os fins do estado democrático de direito; e progressividade, seletividade, proporcionalidade e pessoalidade como regras de efetivação do princípio da capacidade contributiva, convém distinguir tais conceitos para sua aplicação adequada.

3.2.3 Diferença entre valor, princípio e regra

A importância de se distinguir nesta quadra da pesquisa a diferença entre valor, princípio e regra não se reduz a uma questão terminológica, mas a um problema de eficácia normativa. A Constituição Federal possui diversos enunciados que vagam em uma margem de imprecisão conceitual que corre o risco de perder sua força normativa, se não forem devidamente conceituados. Algo que é abstrato demais pode ser ignorado não propositadamente, mas em função das dificuldades em torno do seu entendimento ou do seu significado. É papel da teoria entender os conceitos dos vocábulos abstratos enunciados nos textos normativos visando sua melhor aplicação. Isso não deve implicar em uma atitude arbitrária do estudioso. Conceituar é uma atividade intelectual que se realiza em contato com a experiência e não com base na vontade de como se deseja que as coisas sejam. No caso dos conceitos jurídicos, trata-se de encontrar sentido aos vocábulos de modo que possam ter uma função útil no conjunto do texto legal, sempre visando evitar sua completa neutralidade ou indiferença aos fatos que a norma tem por finalidade alcançar.

Trago o exemplo do citado artigo 3º da Constituição brasileira, cujo teor a própria Carta chama de “objetivos da república”. Mas qual seria o nível de efetividade de expressões como “sociedade livre, justa e solidária”, contidas no dispositivo? Por que se propõe como objetivo do país a “erradicação ou redução da pobreza e das desigualdades sociais e regionais”? Provavelmente, porque de um ponto de vista

axiológico, a experiência da injustiça, da opressão, do egoísmo, da miséria, da pobreza e da desigualdade não é algo bom de ser vivido. Meu esforço neste momento é encontrar argumentos que justifiquem a necessidade de distinguir a natureza de algumas normas enunciadas na Constituição que podem servir de alegações convincentes nesta tese, e que guardam funções instrumentais diferentes dentro do sistema normativo. A Constituição é guardiã de valores da mesma forma como estabelece princípios para a efetivação desses valores, o que exige a necessidade de diferenciação dos termos, porque se valores e princípios fossem a mesma coisa, ambos teriam que ser efetivados no mundo do dever ser (deontológico) ou fora dele (ontológico). Mas sabemos que “justiça”, “liberdade” e “solidariedade” são palavras altamente abstratas e cabem em qualquer situação da vida quando se tem por norte a escolha de uma vida digna e boa.

3.2.3.1 *Distinção entre princípios e regras jurídicas*

Iniciarei distinguindo princípios de regras, por entender que a diferença entre os dois conceitos se entrelaça com a origem do vocábulo “princípio” e é um pressuposto didático para separar os conceitos de “valor” e de “princípio”.

A origem da palavra princípio recua a tempos antigos, mas do ponto de vista político, o vocábulo assumiu conotação de busca de alguma finalidade.⁴⁴³ Na democracia, o princípio era a *virtude*, já que nesse regime de governo o valor que se sublima é o bem comum.⁴⁴⁴

⁴⁴³ O vocábulo *princípio* vem do latim *principium, principii*, que transmite a ideia de começo, origem, base. A filosofia tomou a expressão como fundamento de um raciocínio. Para Aristóteles, o que se entende atualmente a respeito de princípio era nomeado de *arkhê*. Dois sentidos são comuns nas diversas acepções da *arkhê*. Trata-se do princípio como gênese de algo e como origem do conhecimento. Daí as locuções *principium essendi* e *principium cognoscendi* difundidas na escolástica. Aristóteles remeteu a noção de princípio como parte do todo, sendo que o *princípio* seria algo que em si não necessita seguir outra coisa, e que, pelo contrário, algo está a decorrer do *princípio*. Cf. Aristóteles. **A metafísica**. Livro V. Tradução de Marcelo Perine. São Paulo: Edições Loyola, 2002, p. 199-200.

⁴⁴⁴ Na idade moderna o termo deixou as demais acepções de lado, preponderando a noção de que princípio é fundamento do conhecimento (*principium cognoscendi*). No campo da política, Montesquieu, na conhecida obra *O Espírito das Leis* (1747), separou as noções de princípio enquanto *essência das coisas* do sentido de *origem do conhecimento*. Conforme suas reflexões iniciais sobre política, destacou que a *natureza* de um governo não se confunde com os *princípios* por aquele seguidos. A natureza está relacionada ao modo de ser do governo (visão estática daquilo que é). Os princípios, contrariamente, prendem-se à vontade dos agentes que fazem o governo agir (visão dinâmica do que é). Cf. MONTESQUIEU, Charles de Secondat. **O Espírito das Leis**. Tradução Cristina Murachco. 2ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 31.

Para executar o bem comum é necessário que o governante entregue mais de si para todos do que querer muito de todos para si. Em relação à monarquia, o princípio perseguido, segundo Montesquieu, é a honra. Se por um lado a democracia é alimentada pela virtude, a monarquia se assenta nas ideias de preferências e distinções, dando margem a um governo de regalias aos que, no juízo do Imperador, são dignos de honra. Nos regimes despóticos, o temor é o princípio que dirige os fins do governo, eis que o princípio é a força.⁴⁴⁵

Em resumo, conforme observa Fabio Konder Comparato, a partir de Montesquieu “se encontra em germe a distinção entre princípios e regras, estas como dedução daqueles”.⁴⁴⁶ O argumento de que princípio pode ser norma superior da qual decorrem leis particulares, tornou-se explícito, contudo, a partir do pensamento de Leibniz e Wolff.⁴⁴⁷ Mas foi com Kant, em sua *Crítica da razão pura*, que os princípios assumiram características de norma deontológica, como proposições gerais de dever ser.⁴⁴⁸ Assim, as normas que compõem os princípios expressam determinada vontade, da qual decorrem regras específicas.

Desde a fase positivista do Direito os princípios assumiram a característica de norma jurídica.⁴⁴⁹ Como lembra Luís Roberto Barroso, “há consenso na dogmática

⁴⁴⁵ MONTESQUIEU, 2000, p. 38.

⁴⁴⁶ COMPARATO, Fábio Konder. *Ética: direito, moral, e religião no mundo moderno*. São Paulo: Companhia das Letras, 2006, p. 485.

⁴⁴⁷ *Ibid.*, p. 485

⁴⁴⁸ KANT, Immanuel. *Crítica da razão pura*. Tradução: Lucimar A. Coghi Anselmi; Fúlvio Lubisco. São Paulo: Martin Claret, 2009, p. 117-119; 506-515.

⁴⁴⁹ Paulo Bonavides informa que historicamente houve três fases bem distintas da juridicidade dos princípios do direito, quais sejam, a *jusnaturalista*, a *positivista* e a *pós-positivista*. A primeira caracterizou-se pela ausência de *normatividade* dos princípios jurídicos, os quais eram singelas abstrações, pois não ingressavam no rol do direito posto, servindo muito mais como inspiração ético-valorativa aos postulados de justiça. Referida fase vingou até por volta de 1880, ocasião em que se passou para o positivismo radical. A fase positivista dos princípios jurídicos, que se iniciou no século XIX, estendeu-se até a primeira metade do século XX e teve a virtude de compreender os princípios como *norma jurídica*. Enquanto normas jurídicas os princípios foram inseridos nos Códigos, fazendo, em conjunto com o advento da *escola histórica positivista* do direito, a derrocada do *jusnaturalismo* clássico. A despeito de ter elevado os princípios à condição de norma jurídica, a escola positivista utilizava-os para somente reafirmar a importância da lei na regulação específica de toda a conduta humana, servindo os princípios – ainda muito amplos e abstratos – de instrumentos de integração do direito diante de lacunas na lei. A terceira fase foi a *pós-positivista*, em que o norte-americano Ronald Dworkin figura como principal artífice. Esta fase pôs abaixo as doutrinas positivistas, tomando como um dos fundamentos de sua crítica o desprezo do positivismo à juridicidade dos princípios. Assim, os princípios deixaram de ser simples normas de preenchimento do vazio legislativo e passaram a figurar nas próprias Constituições, alcançando destacado papel de fundamentos dos mais diversos sistemas jurídicos. Além de se caracterizarem como *normas jurídicas*, dotados de todos os caracteres que distinguem as normas do direito, os princípios passaram a ter a função de impor obrigações legais. Cf., BONAVIDES, 2000, p. 232-238.

jurídica contemporânea de que princípios e regras desfrutam igualmente do *status* de norma jurídica, distinguindo-se um dos outros por critérios variados [...]”.⁴⁵⁰

Os princípios são normas jurídicas que prescindem de um enunciado explícito e descritivo de determinados fatos. As regras, por sua vez, descrevem situações hipotéticas ou se referem a conceitos, instituições ou competências, visando, neste último caso, não exatamente regular condutas, mas definir formas de linguagem para permitir a aplicação sistêmica do direito.

Por não descreverem fatos, mas veicularem ideais ou valores, os princípios são normas dotadas de densa carga de finalidade. Toda norma, em geral, pretende alcançar um fim. Aliás, o direito não se larga ao acaso nem surge do nada. Há no mínimo por trás de toda norma – e nisso se incluem os princípios – alguma causa e finalidade. Sem esses elementos a norma é vazia e desnecessária.

No caso dos princípios, o conteúdo da norma que mais sobressai é determinada finalidade que visa atingir. Humberto Ávila ressalta que embora as regras também se centrem na finalidade que lhes dá suporte, seu conteúdo imediato é a descrição normativa que deverá corresponder a um fato. A materialidade do princípio, diferentemente, é a referência imediata a uma finalidade. Esta tem a ver com um *estado de coisas a ser promovido*.⁴⁵¹ Esse estado de coisas – aproximando-se esse argumento aos fins desta tese – pode ser um conjunto de situações ideais, tais como a garantia da dignidade da pessoa humana, o respeito à capacidade contributiva dos indivíduos, a proteção do mínimo existencial entre outras. Esse estado de coisas obriga o exercício do poder a se dirigir ao alcance dessas finalidades. Para isso, regras jurídicas deverão ser estabelecidas como meios para o alcance dos fins contidos nos princípios. A regra que se opõe a tais finalidades desrespeita o princípio e pode ficar sujeita a medidas de contenção de sua validade e efeitos.

Observa-se que o princípio não se ocupa de descrever fatos na expectativa de que tais se realizem para a efetivação de suas normas. Essa característica é inerente às regras. Os princípios revelam ideais que para serem atingidos dependem de meios que deverão ser cumpridos pelos seus destinatários (em geral o Poder Público). A necessidade de cumprimento dos meios de alcance dos princípios revela sua normatividade jurídica,

⁴⁵⁰ BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 318.

⁴⁵¹ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 70.

sem que tenham que descrever fatos que devam ser realizados ou omitidos para a efetivação de sua norma.

3.2.3.2 Distinção entre valores e princípios

Como um sistema normativo o direito se vale de princípios e de regras para sua efetivação. Tanto estas quanto aqueles possuem conteúdos éticos hauridos da convivência social. Conviver é de alguma forma compartilhar interesses nem que estes em determinados momentos se entrecruzem ou até se oponham, abrindo margem para controvérsias e conflitos. Se conviver fosse uma experiência real pautada sempre pelo consenso, é possível especular que o direito não exerceria uma função pacificadora e teria, talvez, uma estrutura diferente. Mas não é assim. Como se sabe, conviver é difícil em qualquer lugar do presente, seja este o microcosmo familiar, do trabalho e da vizinhança ou nos macros espaços de interação social. A constatação de que conviver não é fácil no presente não significa que tenha sido menos difícil no passado. A história do mundo narra como a trajetória do homem até o nosso século drenou não só o suor dos povos, mas o sangue de tantas gerações... O grau de dificuldade para o consenso varia conforme as diversidades de interesses e de ideais. É natural que na família ou no trabalho os níveis de tensão que levam às controvérsias sejam menos variados e a chance do acordo – nem que seja por falta de disposição em divergir – seja maior do que em uma pequena comunidade ou país.

De algum modo exortou Ihering que o direito é vocacionado à paz entre as pessoas, o que não exclui a possibilidade de dissenso mesmo após a edição de seus princípios e regras.⁴⁵² A ideia de direito pressupõe o seu oposto, que poderia ser o “caos”, no sentido do conflito de causas pessoais e coletivas, constantes ou temporárias, inclusive contra o direito válido e vigente. Portanto, direito e caos são a mesma coisa dependendo do ponto de onde se enxerga. Para os contribuintes com renda superior a trinta salários, propor-se um aumento de tributos que compensasse a diferença de carga tributária com os contribuintes que recebem até dois salários mínimos pode demandar oposição dos mais

⁴⁵² “O objetivo do direito é a paz, a luta é o meio de consegui-la. Enquanto o direito tiver de rechaçar o ataque causado pela injustiça – e isso durará enquanto o mundo estiver de pé – ele não será poupado”. Cf. IHERING, Rudolf Von. **A luta pelo direito**. Tradução de J. Cretella Jr. e Agnes Cretella. 2ª ed. São Paulo: RT, 2001, p. 27.

ricos, que possuem razões para entender que são muito exigidos.⁴⁵³ Ainda que regras jurídicas sejam estabelecidas com o fim de aumentar os tributos desse grupo economicamente mais favorecido, a divergência poderá existir a despeito dos instrumentos legais e legítimos aplicáveis. A presença de normas jurídicas não significa o consenso de todos e a tensão entre contribuintes e o estado, no exemplo dado, pode permanecer. As controvérsias e as tensões são o caos (ou a “luta”, para Ihering) a que me refiro e tal pode existir independentemente de normas jurídicas válidas e vigentes.

Esse tipo de caos não é exatamente o problema. O problema é a falta de ética que guarde a força necessária para inspirar os princípios e as regras do direito. Pior que a ausência de ética nesse sentido é a ética que rompa com valores que visem a paz e o bom viver. Assim, as normas jurídicas devem resultar de uma ética do bem, do querer o bem de todos, ainda que, no plano dos fatos, o caos a que me referi exista e o direito serve exatamente para abrandá-lo, na medida em que prevê consequências contra os interesses de quem descumpra suas normas.

Essa preleção serve para introduzir um tema caríssimo nesta tese, que é o reconhecimento por parte da comunidade jurídica atual de que o conteúdo de algumas normas jurídicas tem inspiração em valores pautados por alguma ética, de preferência a ética do bem. Mas as finalidades que os valores visam atingir são amplas e vagas, como será explicado, e a extração das ideias que emanam pode variar de intérprete para intérprete, podendo a presença dos valores gerar mais agonia do que tranquilidade. Daí os princípios, dotados de força deontológica, como normas jurídicas em sentido estrito, a intermediar os valores e a aplicação das regras. Na sequência, conforme foi exposto, despontam as próprias regras jurídicas, voltadas para a regulação dos fatos, mas ambos, princípios e regras, de uma forma direta ou indireta, resultam do reconhecimento dos valores e princípios que dão conteúdo ao sistema normativo.

Ricardo Lobo Torres lembra que “liberdade, segurança, justiça e solidariedade são os valores ou ideias básicas do Direito”.⁴⁵⁴ Ninguém ignora o que essas palavras significam, mas a aplicação de seus conteúdos semânticos sobre os casos da vida não é objetivo e nem preciso, quase sempre dependem de algum princípio que afunile em normas a mensagem fluida dos valores. Além disso, os valores precisam de uma regra

⁴⁵³ Conforme exposto na subseção 2.6.2.3, a parcela da população brasileira que ganha até dois salários mínimos sofre uma carga tributária de 53,9% sobre sua renda, enquanto os que recebem mais de trinta salários mínimos somente 29%.

⁴⁵⁴ TORRES, 2005, p. 41.

que imprima segurança e afaste subjetivismos, os quais se resumem na dúvida se tal ou qual valor caberia ou não em determinado caso concreto. O mesmo autor explica que os valores apresentariam algumas características básicas, embora considere que os valores não são necessariamente acometidos da mácula da subjetividade.⁴⁵⁵ De tais características destaco a generalidade e a abstração. Os princípios teriam basicamente as mesmas características, diferenciando-se, porém, por seu caráter deontológico, enquanto os valores estariam do lado ontológico em que os seres abstratos podem se localizar. As regras, por sua vez, seriam normas concretas, dotadas de objetividade e segurança para regular os fatos concretos. Assim é que os princípios teriam uma posição intercalar entre os valores e as regras, mas guardariam um grau de abstração e de generalidade menor do que os valores, assumindo a função de iniciar o primeiro estágio da concretização dos mencionados valores.⁴⁵⁶ Daí a explicação de Ricardo Lobo Torres ao dizer: “os valores são destituídos de eficácia jurídica direta. Não pode o juiz sacar diretamente da ideia de justiça ou de segurança jurídica o fundamento de sua decisão”.⁴⁵⁷ E complementa: “só com a intermediação dos princípios podem se concretizar [os valores] na ordem jurídica”.

458

Luís Roberto Barroso chama atenção para a cronologia em que valores e princípios passam a influenciar no mundo do direito, o que teria início na era pós-positivista em que o direito e a ética se reaproximam. Com efeito, “os princípios constitucionais se transformam na porta de entrada dos valores dentro do universo jurídico”.⁴⁵⁹ Aliás, lembra Ricardo Lobo Torres que o reconhecimento de valores como justiça, dignidade da pessoa humana, igualdade e equidade decorrem da propensão do direito a um imperativo do bem, de inspiração nitidamente em Kant, o que teria dado ensejo ao que se vulgarizou chamar de “virada kantiana”.⁴⁶⁰

Autores nacionais como Eros Roberto Grau, Humberto Ávila, Diogo de Figueiredo Moreira Neto, Fábio Corrêa Souza de Oliveira, Daniel Sarmento, Ana Paula de Barcelos entre outros, dedicam obras importantes sobre a teoria dos princípios

⁴⁵⁵ No sentido do texto, os valores: “a) Compõem um sistema aberto; b) são objetivos, pois independem de apreciação subjetiva; c) são parciais, compartilhados com a ética; d) estão em permanente interação e em incessante busca do equilíbrio, sem qualquer hierarquia; e) exibem a tendência à polaridade, no sentido de que caminham sempre para a sua própria contrariedade; f) são analógicos, pois deles se deduzem os princípios e as regras; g) existem no grau máximo de generalidade e abstração e não se deixam traduzir em linguagem constitucional”. Cf. TORRES, 2005, p. 42.

⁴⁵⁶ Ibid., p. 195.

⁴⁵⁷ Ibid., p. 196.

⁴⁵⁸ TORRES, op. cit., p. 196.

⁴⁵⁹ BARROSO, 2010, p. 318.

⁴⁶⁰ TORRES, op. cit., p. 41.

jurídicos.⁴⁶¹ Isso demonstra a relevância do assunto na interpretação contemporânea do direito.

Na doutrina estrangeira, adquiriu destaque a obra de Robert Alexy sobre a distinção entre valores e princípios. Em síntese, esclarece o jurista germânico que os princípios se situam no campo deontológico, constituindo “mandamentos” (ordens, portanto) de otimização dos valores. Estes, por sua vez, se situariam em um nível axiológico, portanto, destituídos do sentido do dever-ser.⁴⁶² Desdobrando-se essas noções, o ponto se torna mais interessante ao buscar uma adequada diferenciação entre os vocábulos. Isso porque – e voltando à temática da introdução desta subseção – o entendimento do que seja “valor” é muito variado na filosofia prática, na linguagem coloquial, nas ciências de um modo generalizado e até no direito. Se é mais fácil aprisionar o conceito de princípio na ideia de que são deontológicos, isto é, guardam a força normativa do “dever-ser”, por que os valores não podem se situar no mesmo patamar e atuarem segundo esta força normativa?

Alexy explica que para se chegar a uma distinção adequada entre um e outro conceito é necessário investigar-se algumas características verificadas no âmbito dos valores, devendo-se separar duas ideias fundamentais entre saber se “algo tem um valor” ou se “algo é um valor”.⁴⁶³ E prossegue na explicação dizendo que se algo possui um valor implica em se estabelecer “um juízo de valor”, uma valoração. Para se valorar algo é necessário que se utilizem “conceitos valorativos”, que podem ser ordenados como “classificatórios”, “comparativos” e “métricos”. No primeiro caso, o critério se limita a julgar se algo é bom ou ruim e, dependendo dos critérios utilizados, o objeto valorado poderá ser neutro. Assim, o observador poderá valorar se uma Constituição é boa, ruim ou tanto faz. O critério comparativo implica em se discernir se algo tem mais valor do que outro ou possui o mesmo valor. Por conseguinte, comparando-se duas constituições,

⁴⁶¹ “O sistema que o direito é compõem-se de: (i) *princípios explícitos*, recolhidos no texto da Constituição ou da lei; (ii) *princípios implícitos*, inferidos como resultado da análise de um ou mais preceitos constitucionais ou de uma lei ou conjunto de textos normativos da legislação infraconstitucional [...]”. Cf. GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, p. 157; ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003, *passim*; MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Ordem econômica e desenvolvimento na Constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 73; OLIVEIRA, Fábio Corrêa Souza de. **Por uma teoria dos princípios: o princípio constitucional da razoabilidade**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003, *passim*; SARMAENTO, Daniel. A ponderação de interesses na Constituição. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000, *passim*; BARCELOS, Ana Paula de. A eficácia jurídica dos princípios constitucionais: o princípio da dignidade da pessoa humana. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, *passim*.

⁴⁶² ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 146.

⁴⁶³ ALEXY, 2008, p. 147.

é possível se concluir que uma é melhor que a outra ou igual. Por fim, o conceito valorativo métrico, utiliza-se de números como critério indicativo de valor. Assim, um bem que custe mais poderá ser mais valioso do que outro.⁴⁶⁴ Por meio desses conceitos valorativos é possível se concluir que algo tem valor porque o interprete assume uma posição em que os conceitos em questão servem de instrumento para valorar determinado objeto. Alexy considera, pois, que as coisas podem ter valor, mas não são um valor em si.

Valendo-me da teoria de Alexy, para afirmar que a matriz tributária brasileira é justa ou injusta – e “justiça” é algo que tem valor – terei que utilizar conceitos classificatórios, comparativos ou métricos para chegar a essa conclusão. Caso afirmasse que justiça é algo que em si possui valor, essa afirmação seria destituída de critérios que possam comprovar essa conclusão de um modo mais objetivo. Daí por que, afirma Alexy, “não são os objetos, mas os *critérios da valoração* que devem ser designados como ‘valor’” (grifos do autor).⁴⁶⁵ Interpretando os conceitos empregados por Alexy, poderia considerar como justa uma matriz tributária que, ao invés de tributar mais o consumo tributasse em maior intensidade a renda ou o patrimônio. Tributar mais a renda e o patrimônio passam a ser o critério do que é uma matriz justa. Mas esse critério isolado não traria a visão global de justiça desejada da matriz tributária por carregar uma dose alta de arbitrariedade da opinião de quem afirma que a matriz é boa por esse critério. O ideal é que diversos conceitos valorativos sejam analisados para a conclusão de que algo possui um valor como é o caso do valor que tem a “justiça”.⁴⁶⁶ Assim, seria desejável comparar a maior ou menor tributação do consumo e da renda com outros fatores, tais como se o mínimo vital é respeitado, o que seria um critério comparativo com a tributação do consumo e renda; se a progressividade de alíquotas é observada quando possível, no caso dos tributos sobre renda e propriedade, e em escalas compatíveis, que permitam diminuir a concentração de renda, significando neste último caso um critério métrico de justiça. Se todos esses critérios, uma vez analisados e combinados, resultarem em um menor nível de arbitrariedade por parte da opinião do intérprete, o valor justiça da matriz tributária poderá ser verificado de uma forma mais embasada. A relação entre os valores e os princípios, de acordo com Alexy, residiria em se sopesar os critérios de valoração.

⁴⁶⁴ ALEXY, 2008, p. 148.

⁴⁶⁵ Ibid., p. 150.

⁴⁶⁶ “A decisão acerca da situação definitivamente melhor é obtida somente após uma valoração global, na qual todos os critérios válidos de valoração sejam levados em consideração”. Cf. ALEXY, 2008, p. 153.

Assim, no exemplo dado, a função dos princípios é sopesar os diversos critérios que podem levar à conclusão de que a matriz tributária é justa.⁴⁶⁷ Portanto, a aplicação adequada de princípios como capacidade contributiva e imunidade do mínimo vital, ao lado de critérios de efetivação da capacidade contributiva, por exemplo, a progressividade e seletividade, são fundamentais à conclusão de que a matriz tributária é ou não justa.

De acordo com a teoria de Alexy, praticamente não existem diferenças ontológicas ou de raiz entre valores e princípios.⁴⁶⁸ A diferença é meramente funcional. Por isso a conclusão do autor de que: “princípios e valores diferenciam-se, portanto, somente em virtude de seu caráter deontológico, no primeiro caso, e axiológico, no segundo”.⁴⁶⁹

Para finalizar, entre um modelo constitucional fundado em valores ou em princípios, Alexy prefere este último por entender que no direito “o que importa é o que deve ser”.⁴⁷⁰ Um modelo jurídico fundado unicamente em valores teria que permitir a transmissão de tais valores por meio de princípios, sem falar que os valores são mais propensos a equívocos interpretativos do que o modelo de princípios.

Apesar das profundas reflexões de Alexy, entendo não haver nenhum óbice ou dificuldade em um texto constitucional combinar valores e princípios de uma forma clara o bastante. O importante é saber distinguir uns dos outros. Essa parece ser a opinião prevaiente, muito bem sintetizada nas explicações de Ricardo Lobo Torres:

Enquanto os valores são ideias absolutamente abstratas, supra-constitucionais e insuscetíveis de se traduzirem em linguagem constitucional, os princípios se situam no espaço compreendido entre os valores e as regras, exibindo em parte a generalidade e abstração daqueles e a concretude das regras.⁴⁷¹

Não é diferente o entendimento de Jürgen Habermas, para quem os princípios são normas mais elevadas, por meio das quais outras normas se justificam. Mas diferentemente dos valores, que guardam um sentido teleológico, os princípios são normas deontológicas.⁴⁷² Habermas explica que no sistema do direito, as normas não podem se contradizer caso pretendam validade no mesmo círculo de destinatários,

⁴⁶⁷ “A aplicação de critérios de valoração entre os quais é necessário sopesar corresponde à aplicação de *princípios*”. Cf. ALEXY, 2008, p. 150.

⁴⁶⁸ *Ibid.*, p. 153

⁴⁶⁹ *Ibid.*, loc. cit.

⁴⁷⁰ *Ibid.*, loc. cit.

⁴⁷¹ TORRES, 2005, p. 195.

⁴⁷² HABERMAS, Jürgen. Direito e democracia: entre facticidade e validade. Traduzido por Flávio Beno Siebeneichler. Rio de Janeiro: Tempo brasileiro, 2010, p. 316.

guardam coerência entre si e, por esse motivo, constituem um sistema. Diferente é a situação dos valores em que seus destinatários buscam o seu reconhecimento no âmbito “de uma cultura ou forma de vida”, razão pela qual são flexíveis e sujeitos a tensões.⁴⁷³

Essa diferença concede aos princípios força normativa de modo que o agir referente aos princípios tem caráter obrigatório, ao passo que com relação aos valores o agir é teleológico. Habermas considera também que os princípios se submetem a uma codificação binária de validade, isto é, são ou não válidos no sistema, enquanto nos valores sua pretensão de validade é gradual, podendo ter mais influência em um ou outro caso concreto. No campo da obrigatoriedade, nos princípios esta é absoluta, porque são normas; e no caso dos valores, poderá ser relativa.⁴⁷⁴ Para Habermas, um tribunal que se deixar levar pela ideia de realização de valores, “transforma-se em uma instância autoritária”.⁴⁷⁵ Os valores são particularizados enquanto os princípios, por serem normas deontológicas, tendem a universalização de sua validade. Daí por que, conclui o filósofo:

Normas [regras jurídicas] e princípios possuem uma força de justificação maior do que a de valores, uma vez que podem pretender, além de uma *especial dignidade de preferência*, uma *obrigatoriedade geral*, devido ao seu sentido deontológico de validade; valores têm que ser inseridos, caso a caso, numa ordem transitiva de valores. E, uma vez que não há medidas racionais para isso, a avaliação realiza-se de modo arbitrário ou irrefletido, seguindo ordens de precedência e padrões consuetudinários. (grifos do autor)⁴⁷⁶

Ronald Dworkin também aborda o tema da distinção entre valores e princípios, embora estabeleça outra terminologia para os valores. A ideia de valores tratada pelos demais autores se aproxima do que Dworkin considera como “políticas” vertidas em proposições que descrevem objetivos.⁴⁷⁷ Semelhantemente à abordagem de Habermas, o filósofo norte americano reverencia a ideia de finalidade que os valores contêm, enquanto os princípios são argumentos destinados a estabelecer um direito individual e as políticas seriam destinadas à coletividade. No fundo, Dworkin não se preocupa em estabelecer uma divisão estanque entre valores e princípios a ponto de que estes se situariam no universo deontológico e os valores em outro plano, como, por exemplo, o ontológico. Para Dworkin, a diferença entre princípios e políticas é de

⁴⁷³ HABERMAS, 2010, p. 317.

⁴⁷⁴ Ibid., loc. cit.

⁴⁷⁵ Ibid., p. 320.

⁴⁷⁶ Ibid., p. 321.

⁴⁷⁷ DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Tradução de Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2011, p. 141.

natureza metológica, na medida em que os princípios verteriam direitos individuais e as políticas pretendem construir metas de aplicação coletiva. A diferença entre princípios e objetivos (metas), para Dworkin, não ocorre no plano normativo formal, mas no esforço a ser feito pela teoria política de quais direitos individuais e coletivos as pessoas realmente possuem. Os objetivos, prossegue Dworkin, visam proteger um estado de coisas de decisões que possam retardar sua aplicação ou colocá-lo em perigo. A tese de Dworkin não visa, a priori, injetar no conceito dos objetivos políticos uma carga moral ou ética pré-determinada, tal como se algo é bom ou ruim para ser considerado como uma política. Inicialmente, o argumento dworkinano se centra na distributividade dos direitos, de modo que os princípios se encarregariam dos direitos individualizados e as políticas, dos direitos coletivizados. Em um outro momento, suas explicações passam a exigir dos direitos coletivos distribuídos pelas políticas, a ideia de benefícios para todos.⁴⁷⁸

O argumento de Dworkin sobre políticas tem raízes utilitaristas, pois, na essência, trata da relação entre benefícios individualizados contra benefícios coletivizados. O próprio autor dá o exemplo da política econômica em que se visa a eficiência da economia. Em suas palavras: “a eficiência econômica é uma meta coletiva: exige a distribuição de oportunidades e responsabilidades que possam produzir o maior benefício econômico agregado, definido de um determinado modo”.⁴⁷⁹ Em seguida complementa a ideia de benefícios sustentando que “uma oferta menor de algum benefício a um homem possa ser justificada simplesmente mostrando que isso levará a um maior benefício geral”.⁴⁸⁰

A tese de Dworkin não se aplica à ideia de valores e de princípios que se quer estabelecer nesta tese, coerentemente ao argumento de justiça tributária que pretendo desenvolver. O utilitarismo que está evidente no conceito de política em Dworkin fundamenta a exclusão de direitos contra alguém ou grupos de pessoas por razões vinculadas a alguma meta de eficiência. Transportando-se essa crítica aos fins da tributação, de acordo com a tese de Dworkin, seria fácil argumentar que, para se atingirem determinadas metas econômicas – como a política de superávit primário – a carga tributária deva ser majorada para alcançar tais metas, ainda que tal majoração não se destine ao atendimento de políticas públicas sociais que visem reduzir desigualdades. No mesmo sentido, em prol da eficiência econômica, poder-se-ia alegar que a carga tributária

⁴⁷⁸ DWORKIN, 2011, p. 141-143.

⁴⁷⁹ Ibid., p. 143.

⁴⁸⁰ Ibid., loc. cit.

não deve ser majorada, mesmo que a demanda social por igualdade esteja a clamar essa majoração.

Como se vê, o utilitarismo não oferece soluções que se alinhem com um determinado valor moral que vise forçosamente o bem das pessoas como um fundamento ou ponto de partida das opções políticas. No utilitarismo, o maior número de satisfações possíveis determina a escolha política, ainda que isso deixe alguém ou alguns de fora do alcance de tais benefícios.

De um modo geral, a diferença entre valores e princípios consiste no reconhecimento de que, no primeiro caso, o conteúdo das normas é genérico e pretende o alcance de finalidades éticas incapazes de serem objetivamente aprisionadas em normas ou regras mais específicas, enquanto os princípios, diferentemente, são normas jurídicas com um grau menor de generalidade, embora guardem a característica da universalidade, isto é, se dirigem a todos, mas operam no campo deontológico, isto é, do dever ser.

Com base nos fundamentos apresentados e na diferença entre valores e princípios, entendo, na linha dos autores nacionais citados, especialmente Ricardo Lobo Torres e nas doutrinas estrangeiras, máxime a de Alexy e de Habermas, que os valores adotados por determinada sociedade podem figurar no texto de suas Constituições sem necessariamente se confundirem com os princípios. Realmente, há que se reconhecer que os princípios se situam em um campo de atuação em que suas normas devem ser observadas como garantias de que os valores constitucionais sejam protegidos e efetivados. Humberto Ávila estabelece divisão entre os conceitos de valores e de princípios, destacando que aqueles estão sujeitos a preferências pessoais, enquanto os princípios estabelecem o dever de se adotarem comportamentos, “necessários à realização de um estado de coisas ou, inversamente, instituem o dever de efetivação de um estado de coisas pela adoção de comportamentos a ele necessários”.⁴⁸¹

Nesse sentido, Ricardo Lobo Torres alerta que: “o direito tributário vai buscar fora de si o seu objetivo, eis que visa a permitir a implementação de políticas públicas e a atualização dos programas e do planejamento governamental”.⁴⁸² Essa frase é inspiradora para os fins desta tese acadêmica. Os objetivos de “construir uma sociedade livre, justa e solidária”, unidos com os propósitos de “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais”, são valores que o direito tributário sai à procura de realizar. O ponto difícil é estabelecer uma linha de

⁴⁸¹ ÁVILA, 2003, p. 72.

⁴⁸² TORRES, 2005, p. 42.

argumentação que dê supedâneo a essa afirmação. Dito de outro modo, por que tais valores devem ser os objetivos do direito tributário e não outros? A resposta para esta pergunta tem a ver com a distinção entre valores e princípios. Os objetivos colimados pelo artigo 3º da Constituição mencionados acima (para a teoria do direito ora exposta seriam os valores) são genéricos, vagos, abstratos e podem levar a uma margem de subjetividade por parte de quem os interpreta suscetível de contradições. A função de todos os princípios constitucionais é a de realizar esses objetivos, estabelecendo uma linha de coerência entre o conteúdo de suas normas e os valores.

No campo da tributação, o princípio da capacidade contributiva visaria tais objetivos no âmbito da estrutura endógena da matriz tributária. O valor a inspirar especificamente o princípio da capacidade contributiva seria a justiça como equidade, conforme será melhor explicado no próximo subitem.

De acordo com Dworkin, “as metas coletivas [objetivos ou valores] podem, mas não precisam, ser absolutas”.⁴⁸³ Assim, prossegue o jusfilósofo: “a comunidade pode perseguir diferentes metas ao mesmo tempo, e pode fazer ajustes em uma meta em favor de outra”.⁴⁸⁴ Os princípios, conforme sustenta toda a doutrina citada, são diferentes dos valores não exatamente em relação ao seu conteúdo normativo, que permanece axiológico e finalístico. A diferença se dá no campo deontológico em que se situam os princípios, ficando os valores na seara ontológica. Mas quanto aos objetivos, metas ou finalidades, ambos, valores e normas jurídicas podem convergir – aliás devem convergir – na medida em que os princípios são o instrumento normativo de efetivação dos valores abstratos, conforme sustentam Ricardo Lobo Torres e Humberto Ávila, citados acima. Daí por que, para se transformarem em normas aplicáveis, os objetivos constantes do artigo 3º da Constituição necessitam de diversos princípios que terão de ser identificados e vazados por meio de normas abstratas ou concretas.⁴⁸⁵ Assim, o artigo 1º, III, da Constituição carrega importante postulado a conferir efetividade aos valores do artigo 3º, que é o princípio da “dignidade da pessoa humana” como fundamento do estado democrático de direito, que será explicado na subseção 3.4.4. Tal princípio exerce uma função sobressalente na interpretação da Constituição Federal e será efetivado por meio de outros princípios, isolados ou em combinação. O princípio da “dignidade da pessoa

⁴⁸³ DWORKIN, 2011, p. 144.

⁴⁸⁴ Ibid., p. 144.

⁴⁸⁵ No primeiro caso se tem as leis, resoluções do Senado, decretos do Poder Executivo, medidas provisórias, instruções normativas, portarias etc. Sobre as normas concretas, tem-se as decisões administrativas, sentenças judiciais entre outras.

humana” pode ser combinado com outros princípios de diversos assuntos previstos na Constituição. No caso da matéria tributária, o princípio em questão está combinado com o princípio do “mínimo existencial”. Para que a dignidade da pessoa humana possa ser efetivada em termos tributários, é imprescindível que se constitua um mínimo existencial de direitos fundamentais. Tais direitos, conforme sustento nesta tese, são: a) o direito à vida e a saúde em condições dignas; b) a segurança alimentar; c) a educação; d) a intimidade de um lar (direito à moradia). O mínimo existencial deve engendrar medidas tributárias que permitam a aplicação do seu princípio. O campo de efetividade do princípio da dignidade da pessoa humana é vasto e abarca a dualidade entre mercado e estado. A matriz tributária é instrumento de efetivação desses princípios quando se define por um conjunto de normas voltadas à captação justa de receitas tributárias que deverão ser aplicadas de um modo igualmente justo.

A visão de justiça na aplicação dos recursos tributários que conduz a alguma noção de eficiência da matriz tributária, depende da argumentação do conceito de justiça que se venha a optar. Nesta pesquisa, conforme será demonstrado nas subseções 3.4 e seguintes, enveredo para os argumentos da justiça distributiva ou social (justiça distributiva é um “valor”), como escopo de realização do estado democrático de direito, do qual a tributação é instrumento ou suporte para sua efetivação.

3.2.4 Equidade e Justiça como valores

O quanto foi dito sobre valores e princípios serviu para embasar a argumentação de que equidade e justiça são valores enraizados na tessitura do texto constitucional de 1988. A Constituição em seu contexto está vocacionada à busca da justiça, a começar pela exortação do artigo 1º à exigência de construção de um estado democrático de direito; em segundo lugar, pelo artigo 5º, que ao lado de direitos, deveres e garantias individuais de cunho historicamente liberal, dá ênfase aos direitos coletivos; em seguida o artigo 6º, a explicitar direitos sociais; e apenas para finalizar por ora os exemplos, tem-se os artigos 193 e seguintes, que cuidam de diversos direitos sociais, como seguridade social (saúde, previdência e assistência social), educação, cultura, desporto, meio ambiente ecologicamente equilibrado e outros.

É necessário dar destaque, sobretudo, ao artigo 3º, que prescreve os objetivos a serem alcançados pelos brasileiros. A norma desse dispositivo evoca que

estamos em sociedade, irmanados, para efetivar os objetivos constantes do mencionado artigo constitucional, dentre os quais, destaca-se o de construir uma sociedade justa. Portanto, é inegável a inclinação da Constituição de corrigir as injustiças históricas que fizeram desta nação uma das que ostentam em lugar destacado o desonroso título de um dos países mais injustos do mundo, em razão das desigualdades sociais, regionais e a alta concentração de renda na titularidade de poucos.

Na subseção 1.4 conceituei equidade e também fiz um breve resgate histórico do instituto. Evidenciei que a noção sobre equidade, que remonta à filosofia aristotélica, não está divorciada do entendimento que se faz a respeito da justiça. A equidade seria o esforço de se fazer a justiça no caso concreto, tentando-se identificar diferenças entre as partes que são sujeitos de uma controvérsia e dar a cada qual o que lhe cabe. A visão tradicional de equidade no Ocidente sustenta que para arbitrar a solução equitativa ao caso concreto, depende-se de procedimentos e de um árbitro, este último investido dos poderes institucionais, ou eleito pelas partes. Em matéria tributária isso não é factível. Seria difícil delegar-se à administração pública ou ao juiz a incumbência de sacar, ainda que por critérios definidos em regras jurídicas, a quota de tributação justa do contribuinte. As presunções no direito tributário são inevitáveis, mesmo nos casos em que se visa tributar alguém da forma mais individualizada possível, conforme será explicado na subseção 3.3.4. Daí por que a equidade é um valor que necessita de princípios para sua efetivação dentro do possível. Exemplo disso é o princípio tributário da capacidade contributiva e os instrumentos responsáveis por sua efetivação. A progressividade, a seletividade, a proporcionalidade e individualidade dos tributos, conforme será esmiuçado na subseção 3.3.2, servem para efetivar a equidade na matriz tributária. Note-se que se está a falar de princípios e regras a efetivarem valores, tal como expliquei na subseção anterior. A questão remanescente indaga se é possível propor-se um modelo de tributação equitativo, ainda que se utilize o princípio da capacidade contributiva nos tributos sobre renda, propriedade e consumo? Demonstrarei na subseção 3.3.5 que não. O conceito de equidade na tributação não é plenamente aplicável. A equidade pode ser otimizada por meio das regras de progressividade, seletividade etc., mas não efetivada como pode ocorrer em outras áreas do direito em que a equidade está a depender do exame do caso concreto pelo juiz. Na tributação, as regras que dispõem sobre progressividade, seletividade etc. podem se aproximar da ideia de justiça no caso concreto, mas não conseguem definir a quota justa de cada contribuinte porque inevitavelmente terá que se

valer de presunções. Isso não exclui, evidentemente, a força normativa da equidade como valor a inspirar a adoção de princípios, como é o caso da capacidade contributiva.

Por esses argumentos, observa-se facilmente que a equidade é um valor aplicável ao que considero nesta tese como a estrutura endógena da matriz tributária (v. subseção 3.2.2). Se a equidade é inaplicável sobre os tributos em espécie porque não é compatível com as presunções legais previstas geralmente na própria hipótese de incidência tributária, com mais razão não há como se pensar na aplicação do conceito de equidade sobre a estrutura exógena da matriz tributária. Isso porque, a estrutura exógena cumpre outro desafio da tributação, extraível do artigo 3º da Constituição, que é alcançar o valor da justiça social (que é abstrata, diferente da equidade, que é concreta).

Por conseguinte, a estrutura exógena carrega uma diretriz finalística. Dito de outro modo, tal estrutura constitui uma das finalidades da tributação. Assim, o ponto relevante é saber estabelecer o objeto dessa finalidade, o que depende da limitação de algumas premissas. A primeira dessas premissas é chegar ao consenso de que o objeto finalístico da tributação (estrutura exógena) é o alcance de um valor. Em segundo lugar, em coerência à tese sobre valores e princípios exposta anteriormente, o valor ou os valores escolhidos por uma sociedade poderá depender de princípios e de regras jurídicas para sua efetivação no plano deontológico. Pelas razões que passarei a justificar em seguida, o valor que constitui o objeto principal da finalidade da matriz tributária brasileira é a justiça, enraizada em todo o contexto da Carta Política, especialmente no artigo 3º, incisos I e III. O primeiro inciso trata do valor genérico da “construção de uma sociedade livre, justa e solidária”. Evidentemente que tal valor pode ser sintetizado na expressão “justiça”. O inciso terceiro exorta o valor consistente em se “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais”. Neste caso, o valor justiça adquire um grau de especificidade, o qual não acarreta nenhum óbice em ser combinado com a ideia de justiça contida no outro inciso. Aliás, conforme Dworkin, mais de um valor [que ele chama de políticas, objetivos ou metas] pode ser perseguido pela comunidade ao mesmo tempo. E isso é um argumento evidente, pois em uma sociedade caracterizada por diversas necessidades, não faria qualquer sentido que se buscasse isoladamente um valor para depois o outro e assim sucessivamente. Portanto, justiça no sentido da liberdade e da solidariedade (art. 3º, I) é um valor a ser efetivado conjuntamente com aplicações mais específicas da justiça (art. 3º, III). Refiro-me, neste ponto, à justiça social. Os objetivos de se erradicar a pobreza e a marginalização, combinados com a redução das desigualdades sociais e regionais, são critérios que dão valor à justiça social ou

distributiva. Justiça social tem vinculação com a temática da liberdade, uma vez que uma sociedade livre e solidária, como exige o artigo 3º da Constituição deve ser uma sociedade justa para todos. Há uma ligação íntima entre justiça, liberdade e justiça social na teoria política. É sobre essa ligação conceitual que dedicarei meus próximos argumentos.

3.2.5 *A opção pela justiça social e a liberdade*

Nesta tese, conforme anunciei, adoto a justiça social como valor e finalidade principal da tributação. Para explicar essa afirmação me valerei de uma alegoria do livro *The idea of justice*, de Amartya Sen, que oferece interessante exemplo de como a palavra “justiça” não pressupõe solução distributiva para desejos e carências humanas como uma fórmula mágica ou intuitiva, ou ainda, como objeto de escolhas arbitrárias, especialmente se estas forem justificadas a partir de um ponto de vista individual. No texto, três crianças, Anne, Bob e Carla disputam a posse de uma flauta, cada qual detendo um argumento individual para justificar porque seria “justo” que a flauta ficasse com um e não com o outro.⁴⁸⁶ Em resumo, Anne reivindica a flauta uma vez que é a única entre os três que sabe tocar o instrumento. Tal fato não é negado pelos demais, que reconhecem a habilidade de Anne, mas discordam dessa justificativa com base em outros fundamentos.

Por ser muito pobre, Bob defende que a flauta seja dele, visto que não possui nenhum brinquedo e a flauta poderia trazer alguma felicidade para ele, o que é reconhecido pelos demais. De fato, Bob não tem brinquedos enquanto Anne e Carla não precisariam da flauta para se entreter porque têm outros brinquedos. Carla, por outro lado, alega que trabalhou zelosamente na confecção da flauta e seria justo, portanto, que o instrumento fosse dela em razão do trabalho que teve.

Em proporções mais amplas, a noção de justiça na teoria política se amolda ao exemplo da flauta. Se considerado o instrumento como uma metáfora à escassez de recursos sociais básicos, como, por exemplo, renda mínima, educação, saúde, habitação, direito de acesso a postos de trabalho públicos ou privados, quem individualmente teria direito a esses bens? Se for possível partir do pressuposto de que todos têm direito a tais recursos, quanto desses recursos escassos seria distribuído para todos? Ou ainda, uma

⁴⁸⁶ SEN, Amartya. **A ideia de justiça**. Tradução de Denise Bottmann e Ricardo Doninelli Mendes. São Paulo: Cia. das Letras, 2011, p. 43-45.

das questões centrais subjacentes a esta tese, qual a cota tributária justa a ser arrecadada de quem tem capacidade contributiva e em que medida a soma total destas cotas será utilizada na efetivação da justiça?

Essa tarefa pode estar associada a princípios de justiça frequentemente examinados na ciência política, mas não será impróprio perceber as características normativas de tais princípios, de modo que poderão ser cambiados para o plano do direito e serem envolvidos nas técnicas jurídicas de efetivação normativa. A análise da tributação nessa perspectiva de justiça se alicerça na noção de matriz tributária exposta na subseção 1.2. Isso significa que, nesta tese, o sistema de tributação não é visto unicamente como um ordenamento de normas, mas como relação desse ordenamento com vários fatores influentes nos seus resultados, tais como a economia, a política e a justiça.

Voltando-se ao caso da flauta, se existisse ao menos três flautas iguais a solução pragmática a essa disputa seria dar uma flauta a cada uma das crianças, pois, existindo consenso de que seus argumentos são razoáveis, não haveria uma escolha arbitrária ou imparcial que tivesse que ser concebida para satisfazer os interesses individuais dos três infantes. A mesma lógica seria aplicada ao tema da justiça. Se os bens sociais – não importa defini-los no momento – fossem suficientes para todos, a solução pragmática seria viabilizar o acesso a esses bens para todos igualmente, não havendo que se falar na aplicação da justiça ou de princípios de justiça. No comunismo, por exemplo, a “justiça” e consequentemente seus princípios, não significam um ponto central. Para Marx, a ideia de comunismo fundava-se na ausência de desigualdade de recursos sociais, uma vez que tais recursos seriam disponíveis a todos. Isso excluiria a necessidade da justiça social enquanto instrumento político de distribuição dos bens econômicos e sociais.⁴⁸⁷

No exemplo da flauta, a questão se agrava na medida em que só existe um único objeto, remanescendo a difícil tarefa de arbitrar quem dos três tem mais méritos para ganhar o instrumento. Outra solução igualmente difícil e arbitrária seria não se entregar a flauta a nenhum dos três e isso pressuporia a presença de alguém imparcial que

⁴⁸⁷ Esse ponto é muito próximo da utopia marxista de que com a chegada do comunismo iria desaparecer as “circunstâncias da justiça”. Isso porque a não escassez de recursos reduziria conflitos a ponto de tornar-se a justiça desnecessária. É bem verdade que, conforme lembra Roberto Gargarella, o grupo de setembro, ou dos marxistas analíticos, capitaneados por Gerald Cohen, iniciaram releitura dos escritos de Marx para extrair de suas obras preocupações com os princípios de justiça. Cf. GARGARELA, Roberto. **As teorias da justiça depois de Rawls: um breve manual de filosofia política**. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 111-112.

pudesse tomar essa decisão, caso os três não chegassem a um consenso sobre o destino da flauta.

Do ponto de vista da teoria política normativa, a ideia de “justiça” está imbricada no conceito de “justiça social”, também chamada de “justiça distributiva” ou “justiça econômica”. A justiça social analisa que os bens econômicos e sociais não serão acessíveis a todos por uma série de fatores que vão desde as relações hereditárias da propriedade até as diversidades de talentos, habilidades, esforços pessoais e condições de saúde. Esses fatores são notoriamente determinantes para que alguns consigam acumular mais riqueza do que outros. Apesar de abissais disparidades econômicas experimentadas na atualidade, o ponto nodal da “justiça distributiva” é compreender que as pessoas devem ter acesso aos bens da vida não exatamente por méritos pessoais ou por razões moralmente arbitrárias relacionadas ao “acaso ou à boa sorte”, para lembrar as palavras de Rawls.⁴⁸⁸ O argumento de que a legitimação do acesso aos bens da vida independente de circunstâncias sociais arbitrárias se sedimenta no fato de que todos somos humanos, traço biológico e social que nos iguala.⁴⁸⁹

O exemplo de Sen trabalha somente com três hipóteses para a aporia de se escolher qual princípio de justiça levará a uma solução justa para o caso, apresentando linhas filosóficas de argumentação que variarão conforme as justificativas de cada criança.⁴⁹⁰ A escolha da criança que ficará com a flauta será justa quanto menos depender de uma solução arbitrária, isto é, a opção tomada por quem tiver que escolher a quem cabe a flauta deverá ser precedida de razões convincentes.

Assim, um “igualitarista econômico” (no Brasil essa definição estaria mais condizente com os vocábulos “socialista” ou “progressista”) certamente defenderia que a flauta devesse ficar com Bob, que é o mais pobre, lembrando que Anne e Carla possuem outros brinquedos para se entreter e tal fato é consensual entre os interessados. Carla, que fez a flauta, provavelmente seria beneficiada com as justificativas do “libertário” (no Brasil seriam definidos como “neoliberais”), que se fundaria na ideia de mérito para argumentar ser justo que o brinquedo seja usufruído pelo autor de seu engenho e não pelos demais. O “utilitarista”, por sua vez, escolheria dar a flauta a Anne, pois sendo a única a saber tocar o instrumento esta alcançaria a maior felicidade possível que o instrumento

⁴⁸⁸ RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008, p. 87.

⁴⁸⁹ FLEISCHACKER, 2006, p. 11-12.

⁴⁹⁰ Emprego à palavra “aporia” o sentido cunhado pela filosofia em que existem razões iguais tanto para uma quanto para outra proposição. A razão apresentada por uma criança é tão legítima quanto a das demais e excludentes umas das outras.

pode propiciar, tanto a ela própria quanto a todos que poderiam desfrutar do bom uso da flauta.

A preocupação central do exemplo das crianças e a flauta é demonstrar como não é fácil ignorar um argumento ou substituir um pelo outro. Igualmente, o exemplo não põe em questão qual fundamento isolado é axiologicamente o melhor, mas quais princípios devem orientar a alocação de recursos escassos de um modo geral.

Apesar de até certo ponto ser um relato lúdico, o caso das três crianças e a flauta leva o tema da justiça para um plano de abstração a ser inevitavelmente considerado, no ponto exato em que desperta a discussão a quem se deve atribuir a escolha sobre a distribuição dos recursos escassos e que cada argumento aponta para soluções imparciais ou justas e livre de arbitrariedades.

A aporia da flauta deixa entrever a seguinte indagação: é possível que argumentos razoáveis e justificáveis possam ser rejeitados por outros argumentos ou princípios, de forma igualmente razoável? Por outro lado, quando estivesse em voga a divergência sobre qual princípio orientaria a distribuição de recursos escassos, haveria sempre uma certa dose de arbitrariedade nas escolhas políticas adotadas, ficando a batalha entre os princípios de justiça lançada a um outro plano? O caso da flauta expõe o papel de previsibilidade dos arranjos institucionais na solução pragmática dos conflitos em torno da escassez de recursos e sua eventual titularidade por todos.

A noção de justiça social não escapa dessas inquietações intelectuais a permear o caso das três crianças e da flauta, pois pressupõe tensão natural entre a oferta escassa de bens da vida e seus possíveis beneficiários. Os princípios de justiça atuam exatamente no plano das escolhas morais a serem feitas diante da mencionada tensão.

Fixado o entendimento de que o vocábulo “justiça” no plano da teoria política normativa é a “justiça social”, há que se estabelecer a devida relação com a “liberdade”. Devo lembrar que a liberdade é garantia de direito individual e objeto de proteção estatal sob a ótica do estado fiscal, esteja este na sua modalidade liberal ou social. Sem prejuízo dessa afirmação, é difícil sustentar que alguém seja livre, no sentido de poder realizar escolhas adequadas, sem que lhe tenham sido garantidas as mesmas oportunidades concedidas aos outros. Eis o ponto controvertido: afirmar que, em virtude da “liberdade individual”, o estado deveria tão somente arcar com os custos da proteção dessa liberdade, deixando ao mercado criar as condições básicas que levem à realização de escolhas adequadas ao progresso da vida – como quer o libertarismo econômico – significa ignorar a história. Em nenhum momento do liberalismo econômico,

especialmente depois da era do capitalismo industrial se chegou próximo dessa suposição.⁴⁹¹ Se adotarmos a igualdade como valor para o alcance de uma vida livre para se fazerem escolhas adequadas, a justiça social é meta a ser efetivada na medida em que reivindica que todos têm o mesmo direito de fazer tais escolhas. Se as falhas apresentadas no mercado constituem óbice para uma vida livre para todos, cabe ao estado garantir as oportunidades necessárias para que essas escolhas possam ser feitas por todos.

Assim, uma sociedade em que os indivíduos são livres não pode prescindir da atuação do estado como promotor dos meios para o exercício da liberdade sem distinções ou arbitrariedades sociais. A atividade estatal, nesse caso, tem seu custo e, portanto, é enganoso o raciocínio de se achar que a tese libertária é mais justa por aquinhoar os indivíduos com os devidos bens, como recompensa por seus talentos ou por seus méritos pessoais, se essa recompensa favorece mais facilmente aqueles que receberam as condições básicas para o recebimento de tais recompensas e outros não. Se os meios à preparação individual não são garantidos pela economia privada para todos, cabe às políticas públicas, custeadas com recursos fiscais, romper com o ciclo em que a melhor preparação individual para as boas escolhas leva às recompensas futuras apenas para quem teve as melhores oportunidades. Distribuir as condições de preparação para as boas escolhas para todos tem igualmente custos financeiros que devem ser suportados pela sociedade que também se beneficia dessas condições justas.

3.2.6 *Noções contemporâneas de justiça social*

Uma advertência inicial sobre os vocábulos que utilizarei na tarefa de estabelecer um acordo semântico para “justiça social”. Não emprego a palavra conceito como uma definição do objeto a partir de uma relação de causa e efeito, isto é, apresentadas certas premissas o resultado será o esperado. Prefiro a expressão “noção”, pois esta, apesar de não propor um significado fechado como ocorre com as palavras “conceito” e “definição”, não possui, por outro lado, um sentido totalmente fluido. Eros Grau discorre que a noção de determinado objeto não se confunde com conceito, pois aquela é uma “ideia que se desenvolve a si mesma por contradições e superações

⁴⁹¹ Conforme Piketty: “[...] a desigualdade do capital é sempre mais forte do que a do trabalho. A distribuição da propriedade do capital e das rendas que dele provêm é sistematicamente mais concentrada do que a distribuição das rendas do trabalho”. Cf. PIKETTY, 2014, p. 239.

sucessivas e que é, pois, homogênea ao desenvolvimento das coisas (Sartre)".⁴⁹² Nessa linha de advertências iniciais, Marco Aurélio Greco salienta que a lógica da atualidade nem sempre é provida de certezas como era no passado. A chamada "lógica deviante" (que se desvia de uma visão tradicionalmente dedutiva) ou *lógica fuzzy* (no sentido de "nebulosa") "apoia-se na ideia de que as coisas podem ser e não ser alguma coisa ao mesmo tempo; vale dizer, lógicas que negam o princípio aristotélico do terceiro excluído".⁴⁹³

Essas observações preliminares servem para revestir de seu complexo contexto a "noção", de justiça social que mencionarei na sequência, ainda que de forma sintética. Não se deve resumir todas as variações do tema da justiça social, seja os de natureza abstrata ou empírica a um sentido único de natureza política ou econômica como são a redistribuição da renda e do capital. A normatividade é um aspecto da justiça social importante para o desenvolvimento desta tese, uma vez que, por meio das normas jurídicas, os elementos políticos e econômicos da justiça social adquirem eficácia normativa e poderão ser reivindicados por processos executivos determinados. Daí por que, a normatividade possui um caráter instrumental de realização da justiça social.

Justiça social é uma junção de duas palavras fortes e de conteúdo ao mesmo tempo popular e formalmente denso de significação. Tratados de maneira isolada, ambos os termos podem levar a abordagem para campos distintos. A palavra "justiça" remete a mente do interlocutor à seara da normatividade ou do direito; o termo "social", geralmente se associa à política ou, obviamente, à sociologia. Unidas as expressões adquirem outro significado, vinculado à ciência política ou à teoria política normativa contemporâneas.⁴⁹⁴

Em resumo, justiça social pode aludir a duas impressões iniciais: a primeira se vincula ao estabelecimento de igualdade de oportunidades amplas à sociedade sem discriminações pessoais de sexo, de raça ou de origem; a outra impressão considera necessária a distribuição de recursos sociais ou econômicos para todos. Essas impressões somente são possíveis na medida em que, conforme entrevi na subseção anterior, seja feita a opção por se chamar de "justiça social" esse conjunto de impressões, por entender ser esta a forma mais comum de aludir ao tema. Qualquer pessoa entende o que significa

⁴⁹² GRAU, Eros Roberto. **Constituição e serviço público**. In: ____; GUERRA FILHO, Willis Santiago. *Direito constitucional: estudos em homenagem a Pulo Bonavides*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 265.

⁴⁹³ GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições: uma figura *sui generis***. São Paulo: Dialética, 2000, p. 39.

⁴⁹⁴ VITA, Álvaro de. **A justiça igualitária e seus críticos**. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 1.

justiça social sem precisar formular um conceito preciso, seja este radicado na ciência política, na economia ou no direito. Ao optar pela locução “justiça social”, não significa que haveria outros significados às locuções “justiça distributiva” ou “justiça igualitária”, ou ainda “justiça econômica”. Trata-se de sinônimos. Não cabe nesta tese enveredar para uma investigação semântica sobre a precisão desses termos. Admitido que todas as combinações são razoáveis e contêm no seu interior as impressões que mencionei acima é possível que por algum descuido, ou até propositadamente, uma locução tenha sido usada no lugar da outra.

Apesar da inegável amplitude do tema da justiça social e de sua relação com a teoria política normativa não hesitarei no momento em escolher uma definição para justiça social, mas o farei somente como apoio para a compreensão de teorias paralelas e afins à justiça distributiva, simultaneamente tão ou mais complexas do que a justiça social. Da mesma forma, o escrutínio de uma determinada definição do objeto de estudo auxilia na construção clara das ideias, evitando-se que o leitor fique em dúvida sobre quais alternativas estão sendo seguidas pelo autor. É uma forma de prender a atenção do interlocutor sobre como o tema será abordado, ainda que a intenção real não seja a de exaurir explicações. Mas não posso deixar que a ideia central de justiça social fique indeterminada ou seja resumida demais, a ponto de deixar de fora vocábulos fundamentais à abordagem. Aliás, este é o momento de procurar explicar justiça social, pois essa noção é ponto fundamental da tese de aplicação da estrutura exógena da matriz tributária. Portanto, uma construção conceitual diferente do que guarda coerência com a ideia de finalidade da tributação pela estrutura exógena da matriz tributária, levaria o texto naturalmente a outras abordagens e conclusões.

A definição de justiça social demandará, necessariamente, apropriadas considerações da teoria política normativa, que não devem ser ignoradas, sob pena de os objetivos que pretendo alcançar não serem realmente atingidos.

Nunca é demais realçar a cadência dos argumentos centrais da tese. Depois de relacionar os valores constitucionais com os princípios, cuidei de expor como equidade e justiça são valores carentes de efetivação. A equidade é aplicação aprimorada da noção de justiça que considera o caso concreto, visando preservar o postulado da igualdade no seu sentido vertical (v. subseções 1.4 e 1.6.3). Para tanto, o princípio da capacidade contributiva assume o devido protagonismo de nortear as regras da tributação a essa noção de justiça. Além disso, a equidade se serve de ferramentas jurídicas que na tributação se identificam com as técnicas da progressividade, seletividade etc., por tais razões, a

equidade e a capacidade contributiva são valor e princípio aplicáveis na estrutura endógena da matriz tributária. A justiça social, diferentemente, busca na matriz tributária o suporte jurídico e material que permita sua operacionalização no mundo dos fatos. Essa disposição da matriz tributária de servir de suporte à justiça social, confere à matriz um caráter instrumental e finalístico do qual decorrerão os princípios jurídicos que devem efetivar a justiça social como valor altamente desejável pela Constituição. Daí a importância em se conceituar o tema da justiça social, a fim de estreitar o conjunto de elementos conformadores de sua noção aos objetivos centrais da pesquisa. Realizada essa tarefa, terei que entrelaçar justiça social com o arranjo institucional tributário do Brasil, a fim de comprovar a hipótese do trabalho, qual seja, se o arranjo institucional em questão se presta a assegurar a efetividade da justiça social. Caso a hipótese proposta não se confirme, porquanto o arranjo institucional tributário é excludente das bases filosóficas do que significa justiça social, o próximo passo da tese é argumentar quais instrumentos poderão ser adotados no campo do direito tributário que convergirão à efetividade de justiça social no país.

A história da justiça social no mundo ocidental a revelou – apesar de todas as dificuldades e contradições de sua evolução – como princípio orientador de distribuição coletiva de recursos e das bases razoavelmente consensuais dessa distribuição, impondo-se, por essa razão, certa substância normativa à justiça social.⁴⁹⁵

A teoria política normativa, que reúne e explica as diversas teorias de justiça, não exatamente à procura de um conceito ou definição única da locução “justiça social” (ou justiça distributiva) o que seria uma temeridade, mas o oferecimento de supedâneos ao conjunto de uma linha argumentativa que se identifica com a hipótese e valores lembrados acima. Assim, é importante que se aprisione uma noção mínima de justiça social, pois com isso será possível entender o seu significado no contexto deste trabalho e todos os argumentos apresentados de alguma forma deverão convergir coerentemente a essa noção de justiça.

Modernamente, portanto, a noção de justiça social ou distributiva pode ser resumida no conceito de Samuel Fleischacker, para quem, trata-se de uma invocação do Estado “para garantir que a propriedade seja distribuída por toda a sociedade de modo que todas as pessoas possam se suprir com um certo nível de recursos materiais”.⁴⁹⁶ Essa compreensão moderna de justiça distributiva iniciou no final do século XVIII na Europa,

⁴⁹⁵ FLEISCHACKER, 2006, *passim*.

⁴⁹⁶ *Ibid.*, p. 8.

especialmente na Inglaterra. Nesse período da história constata-se diversos desenvolvimentos científicos e políticos e, exatamente sobre este último ponto, retirar as pessoas da pobreza passou a ser uma meta não só pensável, mas inserida nos discursos coletivos das sociedades ocidentais.

É necessário um breve reparo no conceito de Fleischacker quando utiliza a “propriedade” como objeto da justiça social. Em um sentido amplo a renda, capital e patrimônio são expressões da propriedade, portanto, programas públicos de distribuição de renda são formas modernas e sutis de se partilhar a propriedade. De um ponto de vista normativo, admitir que a justiça social distribua a propriedade a toda sociedade pode gerar dificuldades de entendimento sobre um assunto delicado por si só. Nesta tese, a fim de se guardar coerência com a vinculação normativa a preceitos constitucionais, a justiça social será compreendida como a efetivação de direitos sociais que, ao fim e ao cabo, resultam na redistribuição da renda e do capital. Se renda e capital somente podem ser individualizados e apropriados após a incidência dos tributos, segue-se que a justiça social é uma forma de se distribuir a propriedade pré-tributária.⁴⁹⁷

Assim, o sentido de justiça social que emprego no presente trabalho se distancia do liberalismo político fundado no *laissez-faire* e se associa à ideia de bem-estar social nascida na primeira metade do século XX, conforme exposto na subseção 3.1.5. A partir da noção escolhida de justiça social para a contemporaneidade, percebe-se nitidamente que minha preocupação inicial é aproximar o tema da igualdade e da distribuição de recursos por meio da tributação. É fácil explicar esta conclusão vestibular. Se de acordo com o conceito de Fleischacker justiça social compreende a invocação de que o estado deverá garantir a distribuição da propriedade para toda a sociedade, de modo que todas as pessoas possam se suprir de “um certo nível de recursos materiais”, segue-se que o direito assumirá função significativa na efetividade dessa pretensão estatal. Isso porque, nos regimes democráticos, a legalidade é princípio que rege a atuação do estado, podendo variar na intensidade dos instrumentos de um regime para outro, mas é difícil defender em estados democráticos o exercício da autoridade estatal fora da disciplina da legalidade. Por essa razão o tema da justiça social assume explicitamente foros de normatividade e não é possível dissociá-lo da ideia de direito ou de legalidade.

⁴⁹⁷ O entendimento do que significa renda “pré-tributária” será desenvolvido na subseção 3.4.7 com base nos argumentos de Liam Murphy e de Thomas Nagel. As referências ao vocábulo “capital” incluem a ideia de propriedade imobiliária de pessoas físicas e de empresas. Cf. PIKETTY, 2014, p. 51-52. A essa noção acrescento os ativos mobiliários, tais como ações, títulos financeiros, títulos de crédito etc.

3.3 Capacidade contributiva como critério de equidade tributária

Fixado o entendimento de que a equidade é um valor, desdobrável da ideia de justiça em seu sentido amplo e que deve ser observado como busca da justiça no caso concreto, é chegado o momento de entender melhor o conteúdo do princípio da capacidade contributiva. Na Parte I, mais exatamente nas subseções 1.3 a 1.3.3 apresentei o conceito de capacidade contributiva e a sua riquíssima origem, nascida da economia, da teoria política e das finanças públicas. Convém lembrar que a capacidade contributiva é entendida como uma aptidão jurídica da pessoa que reúne condições econômicas suficientes para pagar tributos. Na subseção 1.3 expliquei que, embora seja passível de alguma controvérsia teórica, capacidade contributiva e capacidade econômica são considerados sinônimos pela maior parte da doutrina. Sem prejuízo dessa consideração – que a aliás justifica o § 1º do artigo 145 da Constituição Federal utilizar a expressão capacidade econômica ao invés de capacidade contributiva – penso ser relevante fazer as devidas distinções teóricas. Assim, qualquer pessoa que desenvolva mínima atividade econômica, um artesão hippie, por exemplo, tem capacidade econômica, pois esta está atrelada à sua subsistência. Isso é diferente da capacidade contributiva, que é um liame jurídico, que por presunção legal define o montante de capacidade econômica que a pessoa poderá reunir como o seu poder econômico de pagar tributos. Essa distinção é mais nítida quando se tem como parâmetro o imposto sobre a renda, pois este tem por fato gerador a aquisição de renda. Assim, ao conceituar renda, o CTN, no artigo 43, alude à disponibilidade econômica ou jurídica de renda, entendida como acréscimo patrimonial, o que conduz ao entendimento de que a renda decorreria da soma dos ganhos depois de deduzidas as despesas necessárias à sua aquisição total. Mas, antes disso, há que se definir um montante de capacidade econômica sem o qual a pessoa não teria uma vida digna – embora, nessa fase, não esteja considerando se tal valor na realidade brasileira assegura essa premissa. Tal valor é chamado de “mínimo existencial” ou “mínimo vital”. O imposto de renda estaria apto a incidir somente sobre ganhos que estiverem acima desse mínimo.

Embora a capacidade contributiva, por definição conceitual seja ajustável ao imposto de renda, essa afirmação possui mais caráter empírico do que teórico. A capacidade contributiva poderá também ser aplicável nos tributos incidentes sobre a propriedade e consumo de bens. A maior ou menor efetividade dessa aplicação depende de variáveis encontradas nas próprias características dos bens de que se tem titularidade

ou das operações de consumo. Mas, de uma forma geral, os tributos incidentes sobre esses nichos podem se acomodar nas linhas conceituais do princípio, até por que este estaria acima das regras de incidência tributária e devem ser a norma de orientação dessas regras.

Nesta tese, conforme esclarecido acima, defendo o entendimento de que a equidade é um valor a ser efetivado no campo da tributação por meio do princípio da capacidade contributiva e dos instrumentos legais de sua aplicabilidade. Se essa premissa é possível no direito tributário e se, no Brasil, tem sido utilizada adequadamente, é questão que tentarei comprovar. Mas antes de enfrentar esse ponto, faz-se relevante abastecer as conclusões sobre capacidade contributiva de embasamentos teóricos, uma vez que, sobre a equidade, os fundamentos foram expostos na Parte I, subseção 1.4, que se destinou a tratar de conceitos fundamentais para o desenvolvimento desta tese.

3.3.1 Capacidade contributiva como princípio jurídico

Com base no conceito de capacidade contributiva, subseção 1.3 não é difícil concluir que se trata de um princípio jurídico. Primeiramente, é uma norma jurídica prescrita na Constituição, no artigo 145, § 1º, inserida, portanto, no plano do deontológico. Em segundo lugar, tal norma contém as características centrais dos princípios conforme exposto na subseção 3.2.3, quais sejam, a generalidade e abstração necessárias, que permitem sua função orientadora de regras jurídicas utilizadas como instrumentos de sua efetivação. Note-se que o princípio da capacidade contributiva não se confunde com os valores que atuam como seu fundamento axiológico, no caso específico a justiça como equidade. É que a expressão “justiça”, ainda que qualificada como “equidade”, é palavra de uso comum, não dependendo de muitas considerações teóricas para o seu entendimento prático. A locução capacidade contributiva, diferentemente, é uma terminologia até certo ponto cifrada e está a depender de explicações hauridas em alguns sistemas de conhecimento, tais como a economia, a ciência política, as finanças públicas e o direito. Cada um desses sistemas fornece subsídios para a construção da ideia de capacidade contributiva, o que lhe empresta um caráter mais específico do que a palavra justiça. A igualdade é um princípio relacionado que não se confunde com a capacidade contributiva, de aplicação diretamente vinculada à equidade. A igualdade, quando se relaciona com a capacidade contributiva destina-se a distinguir as teorias de equidade horizontal e vertical, que decorreriam do princípio geral

da igualdade, o que foi explicado na subseção 1.6.3. Assim, a capacidade contributiva é um princípio autônomo de tributação, fundado na expectativa de realização da equidade vertical.

A doutrina nacional não hesita em considerar a capacidade contributiva como princípio por diversos critérios e argumentos, todos convergindo, entretanto, para as características centrais da generalidade, abstração e valor.⁴⁹⁸ Fernando Aurélio Zilveti alerta, em síntese, para a função do princípio da capacidade contributiva como cumpridor dos objetivos da justiça fiscal, discordando do argumento apresentado por alguns autores de que se trata de norma meramente programática. Para o tributarista, o princípio previsto no artigo 145, § 1º dirige-se a todos os intérpretes do direito (daí sua generalidade e abstração), sendo auto executável e devendo as leis tributárias (regras) observá-lo, tendo como norte a igualdade de sacrifícios fiscais.⁴⁹⁹

Micaela Dominguez Dutra, lastreada na doutrina de Eusébio Gonzáles Garcia, professor catedrático da Universidade de Salamanca, Espanha, distingue princípios “constitucionais tributários” de princípios “tributários constitucionalizados”.⁵⁰⁰ Os primeiros são princípios incorporados em todo o ordenamento jurídico e que também são aplicados ao direito tributário. Por exemplo: legalidade, igualdade e segurança jurídica são princípios gerais do ordenamento constitucional e que se aplicam ao direito tributário, como é de conhecimento incontestável. Os princípios tributários constitucionalizados são aqueles originados de uma área jurídica específica e que a Constituição reconhece como princípio. É o caso da capacidade contributiva, como exemplifica o professor espanhol.⁵⁰¹ Finaliza seus argumentos concordando com a premissa de que a capacidade contributiva é um princípio por conter as características básicas da abstração, generalidade e carga axiológica, mas pondera, na linha do

⁴⁹⁸ De um modo geral, a doutrina estrangeira também considera a capacidade contributiva como princípio. Nesse sentido, exemplifico com obras de alguns autores: TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002; MANZONI, Ignazio. **Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano**. Torino: G. Giappichelli Editore, 1965; GIARDINA, Emilio. **Le basi teoriche del principio della capacità contributiva**. Milano: Dott. A. Giuffrè editore, 1961; MAFFEZZONI, Federico. **Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario**. Torino: Editrice Torinese, 1970; GRIZIOTTI, Benvenuto. **Principios de ciencia de las finanzas**. Tradução de Dino Jarach. 2ª ed. Buenos Aires: Depalma, 1959; JARACH, Dino. **Finanzas públicas y derecho tributario**. Argentina: Editorial Cangallo, 1993; LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Curso de derecho financiero español**. 24ª ed. Madrid: Marcial Pons, 2004; NABAIS, José Cassalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2012.

⁴⁹⁹ ZILVETI, 2004, p. 142.

⁵⁰⁰ DUTRA, 2010, p. 61.

⁵⁰¹ *Ibid.*, p. 61.

doutrinador espanhol de que se trata de princípio tributário “constitucionalizado”, uma vez que se refere a um princípio específico do direito tributário.⁵⁰²

Para Regina Helena Costa, a capacidade contributiva apresenta as características de generalidade e de abrangência, não restando dúvidas de que se trata de um princípio de observância obrigatória para o legislador. Assevera que o princípio orienta a tributação “quer no estabelecimento dos limites mínimo e máximo dentro dos quais a tributação pode atuar, quer, ainda, na graduação dos impostos atendendo às condições pessoais dos sujeitos passivos”.⁵⁰³ Marcelo Saldanha Rohenkohl destaca que o princípio da capacidade contributiva é um derivativo do princípio da igualdade, buscando tributar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais.⁵⁰⁴ José Maurício Conti alerta para um consenso na doutrina de que a capacidade contributiva é um princípio jurídico, sendo o que “melhor se adapta a uma estrutura tributária ideal, fundada na igualdade, justiça e equidade”.⁵⁰⁵ Não é diferente o entendimento de Hugo de Brito Machado, que afirma ser indiscutível hoje em dia a presença do princípio da capacidade contributiva como norma realizadora da justiça fiscal na Constituição brasileira e nas de diversos países.⁵⁰⁶ Roque Carrazza considera que a norma do artigo 145, § 1º é um princípio, uma vez que “determina a equitativa repartição dos encargos tributários entre os contribuintes”.⁵⁰⁷ Humberto Ávila atrela o princípio da capacidade contributiva ao princípio da igualdade, considerando-os faces da mesma moeda, embora o primeiro seja menos amplo do que segundo, “possuem o mesmo conteúdo normativo e, portanto, o mesmo âmbito de aplicação”.⁵⁰⁸ Alerta que a norma do artigo 145, § 1º, ao considerar que os impostos deverão ser graduados segundo a capacidade econômica dos contribuintes, serve para preservar a capacidade das pessoas de desenvolverem uma existência digna, a livre iniciativa, o livre exercício de atividade econômica e a propriedade privada.⁵⁰⁹

É unânime o reconhecimento de que capacidade contributiva é princípio jurídico e que deriva do princípio da igualdade. Por todos, Ricardo Lobo Torres é o autor que melhor problematiza o assunto, expressando a dificuldade de chegar a um conceito

⁵⁰² DUTRA, 2010, p. 62.

⁵⁰³ COSTA, 2012, p. 34-35.

⁵⁰⁴ ROHENKOHL, 2007, p. 161.

⁵⁰⁵ CONTI, 1996, p. 29.

⁵⁰⁶ MACHADO, 1989, p. 39.

⁵⁰⁷ CARRAZZA, 2012, p. 96.

⁵⁰⁸ ÁVILA, 2008, p. 370

⁵⁰⁹ Ibid., loc. cit.

de capacidade contributiva fundado na ideia de legitimidade da tributação.⁵¹⁰ A distinção entre capacidade econômica e capacidade contributiva legitimaria a exigência de tributos a partir de um ponto em que a renda consegue ser tributada sem ofensa a um mínimo existencial. No fundo, Ricardo Lobo Torres considera infrutífera a busca do conteúdo da capacidade contributiva. Em suas palavras:

O conceito de capacidade contributiva, a nosso ver, só pode ser obtido com a intermediação dos princípios legitimadores da igualdade, ponderação e razoabilidade, com a reflexão sobre o seu fundamento ético e jurídico e com a consideração das limitações constitucionais ao poder de tributar e das possibilidades fáticas da mensuração da riqueza de cada qual, tudo o que leva à procura de uma saída precedimentalista e discursiva.⁵¹¹

Essa passagem oferece argumentos relevantes para uma releitura da extensão e limites da capacidade contributiva e o seu suporte jurídico e ético. Note-se que a capacidade contributiva, realmente, depende do princípio da igualdade para expressar sua finalidade principal, que é tributar desigualmente os desiguais intermediada, dentre outras exigências, pelas “possibilidades fáticas da mensuração da riqueza de cada qual”. O fato de o conceito de capacidade contributiva ser obtido com a intermediação de outros princípios, não desnatura o reconhecimento de que a capacidade contributiva é também um princípio jurídico, o que não é ignorado por Torres.⁵¹² No ponto relevante para a abordagem da presente tese, o professor salienta que a capacidade contributiva só consegue ser obtida com a intermediação de princípios constitucionais e “com a reflexão sobre o seu fundamento ético e jurídico”. Esse excerto é fundamental à releitura que pretendo fazer da capacidade contributiva e de seus fundamentos.

Primeiramente, o princípio da capacidade contributiva goza das características centrais de generalidade, abstração e axiologia que garantem à sua norma a função constitucional de um princípio, sem depender, necessariamente, da igualdade. Aliás, sendo a igualdade uma das fontes legitimadoras da justiça, constitui-se como outro princípio, ao lado da capacidade contributiva, a pretender realizar o valor da justiça tributária. Nesta tese recortei a capacidade contributiva como o princípio a ser analisado, em razão do problema proposto, qual seja, a matriz tributária brasileira é iníqua na medida

⁵¹⁰ TORRES, 2005, p. 292.

⁵¹¹ Ibid., loc. cit.

⁵¹² Ricardo Lobo Torres faz interessante classificação dos princípios e subprincípios vinculados à justiça, sendo a capacidade contributiva o princípio vinculado à justiça como valor. Da capacidade contributiva decorrem os seguintes subprincípios: proporcionalidade, progressividade, seletividade, personalização, generalidade, universalidade, neutralidade, repercussão legal obrigatória, não cumulatividade, país de destino. Cf., TORRES, 2005, p. 287

em que as parcelas mais pobres da população pagam mais tributos do que as camadas mais ricas. As disparidades encontradas nas comparações entre contribuintes ricos e pobres expostas na Parte II, subseções 2.6 a 2.6.2.3, deflagram um estado de coisas que se relaciona mais proximamente da ideia de capacidade contributiva com todos os seus instrumentos de afirmação (progressividade, seletividade, pessoalidade, proporcionalidade) do que da igualdade, que por possuir um nível mais elevado de abstração, é indiscutivelmente incapaz de resolver os dilemas da cota tributária justa de cada contribuinte.

Daí por que preferi tratar do princípio da capacidade contributiva como critério de valoração da justiça. Mas não se cuida de qualquer abordagem acerca da justiça, o que deixaria a discussão solta nos descaminhos filosóficos e teóricos do que é a justiça. Não que esse tipo de investigação seja negativo, só não é conveniente nesta tese. No campo da estrutura endógena da matriz tributária, o foco será na justiça do caso concreto, isto é, na equidade. Portanto, o princípio da capacidade contributiva é orientado pela equidade na medida em que esta é um preceito ético que lhe dá supedâneo, figurando o princípio da capacidade contributiva como ligação normativa entre o valor da justiça como equidade e as regras jurídicas confirmadoras tanto do mencionado princípio quanto do respectivo valor ético que o sustenta, que é a justiça como equidade. A questão central deste ponto da tese é compreender se é possível encontrar equidade na matriz tributária por meio do princípio da capacidade contributiva. Sem pretender adiantar conclusões, muito leva a crer, em função das presunções legais que moldam a legislação na aplicação das regras efetivadoras do princípio, que o máximo que se consegue é otimizar a ideia de equidade na tributação, mas a realização da equidade, com a definição da cota tributária individual equitativa tem permanecido um desafio a ser conquistado.⁵¹³

3.3.2 *Instrumentos de efetivação da capacidade contributiva*

Normalmente consideram-se instrumentos de efetivação da capacidade contributiva as técnicas de tributação consistentes na proporcionalidade, seletividade,

⁵¹³ Alguns autores de escol, como Klaus Tipke, enxergam na capacidade contributiva vocação à realização da justiça distributiva ou social. Esse ponto será mais explorado na subseção 3.3.5. “O princípio da capacidade contributiva não pergunta o que o Estado fez para o cidadão individual, mas o que este pode fazer para o Estado. Isto se harmoniza com o Estado Social”. Cf. TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2012, p. 20.

personalidade e progressividade.⁵¹⁴ Tais técnicas denomino como “instrumentos de efetivação da capacidade contributiva”. Na doutrina tem quem considere esses “instrumentos” como subprincípios da capacidade contributiva.⁵¹⁵ Os instrumentos em questão não guardam o grau elevado de abstração e nem a carga axiológica necessária para serem galgados ao patamar de princípios jurídicos. Trata-se de técnicas, ferramentas ou instrumentos que permitem concretizar o princípio da capacidade contributiva, devendo a lei eleger em que casos uma ou outra técnica será utilizada.

Na subseção 1.6 tratei em linhas gerais do conceito de proporcionalidade e sua aplicação na hipótese de incidência tributária, ressaltando que por meio dessa técnica a receita tributária é obtida com a multiplicação de uma alíquota em percentual sobre determinada base de cálculo. Na proporcionalidade não haverá variação de alíquotas em relação a determinada incidência tributária. A receita obtida com a tributação será tanto maior quanto maior for a base de cálculo. Como a operação realizada é por percentuais, a tributação sobre determinada base será mais alta quanto maior for o valor da base de cálculo. Os tributos indiretos sobre o consumo são normalmente calculados por uma alíquota apenas, caracterizando-se, pois, como proporcionais.

No fundo, conforme salienta Ricardo Lodi Ribeiro, a proporcionalidade encontra suas raízes na teoria do benefício, desenvolvida por Adam Smith (1723-1790), de forte cunho liberal. A proporcionalidade é explicável pela ideia de que o indivíduo deve custear as despesas do Estado porque os benefícios que obtém para proteção de sua propriedade e liberdade são “proporcionais” a sua riqueza.⁵¹⁶ Por essa razão, a capacidade contributiva estaria vinculada ao princípio do “custo-benefício não só em relação às taxas e contribuições de melhoria, mas, nesse sentido, também aos impostos”.⁵¹⁷

A seletividade é outra técnica tributária que permite a diferenciação das alíquotas sobre a base de cálculo objetivando determinadas finalidades, dentre as quais a de tornar a tributação mais justa. A seletividade também é muito presente na tributação sobre bens e serviços e se aplica conforme a essencialidade do produto. Assim, quanto menos essencial for o bem ou o serviço, mais alta será a alíquota do tributo, conforme os critérios definidos pelo legislador. Hugo de Brito Machado, ao aludir à seletividade

⁵¹⁴ DUTRA, 2010, p. 51.

⁵¹⁵ Ibid., loc. cit.

⁵¹⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi. O Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos, nas Taxas e nas Contribuições Parafiscais. In: Revista da Faculdade de Direito da UERJ nº 18. Rio de Janeiro: UERJ, dez 2010, p. 1-25.

⁵¹⁷ Ibid., p. 1-2.

compulsória do IPI (CF, art. 153, § 3º, I) e à seletividade facultativa do ICMS (CF, art. 155, § 2º, III) – e eu acrescentaria a seletividade facultativa do IPTU com adoção de alíquotas diferentes de acordo com a localização e utilização do imóvel (CF, art. 156, § 1º, II) – assevera que a mencionada técnica é, de certo modo, uma forma de realizar a capacidade contributiva.⁵¹⁸ Realmente, os hábitos de consumo podem pressupor a capacidade econômica de alguém e, conseqüentemente, sua capacidade contributiva. Note-se que a aquisição de bens ou de serviços luxuosos podem e devem ser tributados com alíquotas mais pesadas do que bens de primeira necessidade. Pode-se argumentar que, tanto ricos quanto pobres adquirem este último tipo de bem que, em geral, pertence à noção de mínimo vital no que toca, pelo menos, ao direito à segurança alimentar. Igualmente, um bem luxuoso poderá ser obtido por meio de compra ou por qualquer outra forma de transferência lícita a quem não tenha renda suficiente para manter o bem. Isso, entretanto, não exclui a aplicação de algum nível de presunção da norma tributária de fazer incidir alíquotas mais altas sobre os bens luxuosos, inclusive no momento de sua aquisição ou transferência. Tais formas de aquisição pertencem às opções de consumo ínsitas à seara privada das escolhas dos indivíduos, que não comprometem a finalidade da aplicação da capacidade contributiva, sempre visando alguma forma de realização de isonomia vertical.

Sobre a pessoalidade, trata-se de um instrumento de efetivação da capacidade contributiva, pois, conforme o nome sugere, visa individualizar a carga tributária de cada contribuinte, promovendo uma espécie de otimização da igualdade vertical. Daí a previsão na legislação do imposto de renda de deduções de despesas que tenham contribuído à formação da renda tributável, o que decorre da própria menção ao “caráter pessoal dos impostos” grafada no § 1º do artigo 145 da Constituição Federal.⁵¹⁹

O tema das deduções de despesas do IR como critério de individualização do tributo será analisado dialeticamente adiante na subseção 3.3.4.1.⁵²⁰ Por ora, basta

⁵¹⁸ MACHADO, 1989, p. 42-43.

⁵¹⁹ DUTRA, 2010, p. 56.

⁵²⁰ As deduções do IR de pessoa física estão genericamente previstas no artigo 4º da Lei 9.250, de 1995 e regulamentada pelos artigos 643 e seguintes do Decreto 3000, de 2000. Quanto às pessoas jurídicas, as deduções do IRPJ são disciplinadas pela seguinte legislação: Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, art. 12; Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 22; Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990; Lei nº 8.242, de 12 de outubro de 1991; Lei nº 8.313, de 23 de dezembro de 1991; Lei nº 9.874, de 23 de novembro de 1999, art. 1º; Lei nº 8.685, de 20 de julho de 1993; com redação dada pelo arts. 12 e 13 da Lei nº 12.375, de 30 de dezembro de 2010; Medida Provisória nº 2.228-1, de 6 de setembro de 2001, Lei nº 10.454, de 13 de maio de 2002; Lei nº 11.324, de 19 de julho de 2006, art. 1º; Lei nº 11.437, de 28 de dezembro de 2006; Lei nº 11.438, de 29 de dezembro de 2006; Lei nº 11.472, de 2 de maio de 2007; Lei nº 12.594, de 18 de janeiro de 2012, art. 87; Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2012, arts. 1º a 7º, 10,13 e 14; Medida

lembrar que é quase senso comum no Brasil a impressão de que o IR é injusto por não permitir um número maior de despesas e por limitar o valor de algumas deduções, o que pode ficar aquém do gasto real. Nesse sentido, o imposto feriria a capacidade contributiva por uma distorção da técnica da pessoalidade, que deveria primar pela dedução total dos gastos para se chegar ao montante real de renda tributável. Micaela Dutra, citando obra referencial de Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy, chega a comparar o modelo de tributação da renda do brasileiro com o imposto de renda dos EUA e desfere a crítica de que o imposto brasileiro não atende à técnica da pessoalidade, ao contrário do que ocorre naquele país.⁵²¹ De acordo com Arnaldo Godoy, nos Estados Unidos, ao contrário do que ocorre com o conceito de renda que possui regra geral fixada em regulamento daquele país, as deduções do imposto “são pulverizadas no regulamento e em outras normas que disciplinam o regulamento”. No ponto referente ao montante e tipos de deduções são muitas as possibilidades. Nessa linha, esclarece o autor: “há deduções para com custos operacionais (*business expenses*), juros, tributos, perdas, depreciações, caridade, despesas médicas, dentárias, pensões alimentícias, despesas de mudança, gastos com educação, além de deduções gerais, pessoais e com dependentes”.⁵²²

No Brasil, esse assunto guarda certa dose de polêmica quando se insere na discussão os perfis de renda entre os cidadãos que mais exigem atuações da estrutura de proteção estatal e os serviços públicos elitizados. Note-se que a burocracia estatal e os bons serviços públicos estão mais aptos a atender as demandas das classes média e alta do que exatamente a das camadas mais pobres da população. Pinçando-se alguns exemplos isso fica notoriamente perceptível. A infraestrutura urbana de saneamento básico, asfaltamento de ruas, áreas de lazer, semáforos, marcas de sinalização do solo, faixas de pedestres, prontos-socorros, hospitais públicos de referência, iluminação pública, coleta de lixo e limpeza de logradouros públicos costumam estar mais presentes nas regiões habitadas pelas parcelas mais ricas da população. Isso para não falar em segurança pública e educação superior. Como se sabe, a justificativa para o maior policiamento nas regiões mais ricas é a lógica cruel de que em tais espaços são oferecidos mais atrativos à criminalidade, especialmente a que atenta contra o patrimônio individual.

Provisória nº 582, de 20 de setembro de 2012; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 – Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999), arts. 90 a 102; Instrução Normativa RFB nº 1.131, de 21 de fevereiro de 2011, alterada pelas Instruções Normativas RFB nºs 1.196, de 27 de setembro de 2011 e 1.311, de 28 de dezembro de 2012

⁵²¹ DUTRA, 2010, p. 56-57.

⁵²² GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Direito tributário nos Estados Unidos**. São Paulo: Lex Editora S.A., 2004, p. 118.

Quanto a educação, há décadas o acesso ao ensino superior de qualidade tem sido constantemente alcançado pelas faixas mais ricas da população, que normalmente podem obter ensino básico de boa formação. O mesmo acesso ao bom ensino não é garantido aos estudantes das parcelas mais pobres da sociedade, que normalmente são levados a estudar na rede pública de ensino básico, marcada por diversos problemas que fazem cair a qualidade do ensino. Por um critério lógico (para evitar no momento a palavra “justiça”), seria natural que as parcelas mais carentes da população, exatamente porque são menos providas da estrutura de serviços públicos adequada, deveriam ter assegurado um maior nível de redução de despesas no IR. Essas parcelas da população, geralmente por não poderem contratar serviços privados dedutíveis, tais como, saúde (plano de saúde), previdências privada, educação (ensino médio privado) etc., não têm - ou têm poucas - despesas para deduzir do IR. Ao contrário das classes A e B em que as deduções constituem uma outra realidade.

Ricardo Lodi Ribeiro alerta para a diferenciação existente entre pessoalidade e personificação dos tributos. Neste último caso, o legislador levará em conta a situação econômica do contribuinte a partir de outros elementos que não seja isoladamente a renda, mas outros fatos presuntivos de riqueza, como, por exemplo, o patrimônio.⁵²³

Prosseguindo-se no tema da pessoalidade, no IPTU são comuns as previsões de percentuais de depreciação da base de cálculo do imposto (valor venal da propriedade) em razão da idade do bem, de peculiaridades do local de sua situação etc., como forma de individualizar o montante de impostos que será exigido.⁵²⁴ Outro exemplo da pessoalidade dos tributos ocorre com a contribuição de melhoria. O CTN, no § 1º do artigo 82, para o cálculo da exação, refere-se aos “fatores individuais de valorização” decorrentes de obra pública que justifica a incidência da contribuição.⁵²⁵

⁵²³ RIBEIRO, 2010. p. 2.

⁵²⁴ “Trata-se de agravo interposto contra decisão que inadmitiu recurso especial ajuizado em face de acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, cuja ementa é a seguinte: Apelação. Ação declaratória de desconstituição de lançamento tributário. IPTU do exercício de 2006. Imóvel situado em zona de uso restrito, inserido em área de proteção de mananciais. Terreno de utilidade praticamente nula para fins urbanos, com fator de depreciação de 80% (oitenta por cento), conforme atestado pela perícia, o que autoriza a revisão do imposto, lançados acima do valor de mercado. Laudo pericial bem elaborado e fundamentado, a partir de estudo individualizado do imóvel, submetido ao contraditório e que deve prevalecer. Sentença mantida. Remessa oficial e recurso fazendário desprovidos”. Agravo em Recurso Especial nº 773.420-SP, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 21.10.2015.

⁵²⁵ CTN, art. 82. A lei relativa à contribuição de melhoria observará os seguintes requisitos mínimos: [...]. § 1º A contribuição relativa a cada imóvel será determinada pelo rateio da parcela do custo da obra a que se refere a alínea c, do inciso I, pelos imóveis situados na zona beneficiada em função dos respectivos fatores individuais de valorização.

Por fim, no tocante à progressividade como instrumento de realização da capacidade contributiva, o tema carrega algumas controvérsias. Primeiramente é indispensável relembrar o conceito de progressividade, em que as alíquotas de um tributo se elevam conforme a base de cálculo aumenta. A progressividade é uma forma eficiente de tributação nos tributos diretos, especialmente os que incidem sobre a renda e a propriedade, porquanto a pessoalidade é passível de aferição no procedimento do lançamento tributário, o que não seria factível (ou pelo menos seria muito custoso e parcimonioso) de se detectar no caso dos tributos indiretos, no momento em que o consumidor adquire os bens.

De um modo geral, no Brasil, a doutrina aceita a hipótese de que a progressividade efetiva o princípio da capacidade contributiva.⁵²⁶ Nos anos cinquenta do século passado, Pontes de Miranda, além de aderir à ideia de que a progressividade (que ele chamava de “gradatividade”) realizaria justiça tributária com redistribuição de renda, tecia severas críticas à baixa efetividade do artigo 202 da Constituição de 1946, que previa o princípio da capacidade contributiva. Nas palavras do jurista alagoano:

4) Princípio da gradatividade. – A regra da graduação conforme a capacidade econômica do contribuinte é regra programática, e não regra bastante em si. A graduação tem de obedecer a critério, que não existe *a priori*, nem se pode deixar à Justiça escolhê-lo: seria ato político. Mas, já existindo a graduação, não pode ser alterada de modo a desaparecer. Em todo caso, se a lei tem um critério que ela, a partir de certa altura, larga, a Justiça pode estendê-lo. O princípio da gradatividade não tem sido observado quanto ao imposto em que mais seria indicado que se respeitasse: o imposto de renda. A despeito dos claríssimos termos do art. 202, 2ª parte, a que não pertence o “sempre que isso for possível” da 1ª parte, - continua a ser calculado o imposto de renda gradativamente enquanto não atinge os verdadeiros milionários: atingindo-os, cessa a gradação, o que é afastar-se o legislador, abertamente, do art. 202, 2ª parte. (Há explicação *sociológica* para a parada da proporcionalidade nos três milhões de cruzeiros: em verdade,

⁵²⁶ Defendem a “progressividade” como expressão do princípio da capacidade contributiva ou de justiça, por exemplo, os seguintes autores: “Por meio da progressividade, o percentual do imposto cresce à medida que cresce a capacidade contributiva; haverá assim um aumento mais que proporcional do imposto com o aumento da capacidade contributiva”. Cf. CONTI, 1996, p. 75; “a progressividade é o instrumento técnico e também princípio, na dicção constitucional, que conduz à elevação das alíquotas à medida que cresce o montante tributável, indicativo da capacidade econômica do contribuinte”. Cf. COELHO, 2010, p. 300; “pelo critério da progressividade podemos entender que a alíquota do imposto deve ser maior na medida em que seja maior o montante da renda tributável...” Cf. MACHADO, 2011, p. 323; denomina-se progressivo, argumenta Luciano Amaro, se “a onerosidade relativa do tributo cresce na razão inversa do crescimento da renda do contribuinte”. Cf. AMARO, 2009, p. 91; “A progressividade no Direito Tributário, princípio que conduz à elevação de alíquotas à medida que cresce o montante de riqueza demonstrada ou a capacidade econômica do contribuinte...” Cf. BALEEIRO, 2010, p. 870. “A progressividade das alíquotas tributárias, longe de atritar com o sistema jurídico, é o melhor meio de se afastarem, no campo dos impostos, as injustiças tributárias...” Cf. CARRAZZA, 2012, p. 100.

o Brasil está sendo governado pelos que têm renda acima do ponto de parada, e o Congresso Nacional ainda não pôde vencê-los)".⁵²⁷

Fernando Aurélio Zilveti, a despeito de pessoalmente negar relação entre progressividade e capacidade contributiva, conforme visto na subseção 1.6.1, faz resenha da doutrina nacional e estrangeira contrária e a favor da tese de que a progressividade é um instrumento da capacidade contributiva. Qualifica sua pesquisa citando alguns autores que defendem a tese da capacidade contributiva e da progressividade como instrumento de justiça social ou de isonomia.⁵²⁸ Em seguida, menciona a doutrina avessa à progressividade como medida da capacidade contributiva e da justiça fiscal, uma vez que “os sistemas de tributação progressiva não medem a capacidade econômica do contribuinte”.⁵²⁹

Alcides Jorge Costa, embora una a progressividade à capacidade contributiva, refuta o argumento de que a progressão de alíquotas seja instrumento de distribuição da riqueza, porquanto os serviços e estrutura estatal são mais utilizados pelas classes mais ricas, exatamente as que são mais oneradas com a progressividade sobre a renda. Assim, os efeitos econômicos da progressividade sobre a renda dos mais ricos não são revertidos às populações mais pobres que, em geral, não são as beneficiárias frequentes dos bons serviços públicos. Não poderiam, portanto, os serviços públicos se destinarem somente a uma parcela da população na medida em que a Constituição Federal não distingue para esse efeito as pessoas.⁵³⁰

Fernando Zilveti ressalta que ao invés da progressividade, a proporcionalidade realizaria mais propriamente a justiça tributária na medida em que a base de cálculo tanto maior, gera mais receita tributária, uma vez que, como é obvio, 15% de uma renda de R\$ 15.000,00 será maior do que 15% de R\$ 10.000,00.⁵³¹ Na trilha dos

⁵²⁷ MIRANDA, Pontes de. Comentários à Constituição de 1946. 2ª ed. rev. aum. São Paulo: Max Limonad, v. V, 1953, p. 303.

⁵²⁸ Entre os autores nacionais favoráveis à progressividade encontram-se: MIRANDA, Pontes de. Comentários à Constituição de 1946. 2ª ed. rev. aum. São Paulo: Max Limonad, v. V, 1953, p. 302-303. LACOMBE, Américo Lourenço Masset. Princípios constitucionais tributários. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 42. ATALIBA, Geraldo. IPTU – Progressividade. In: RDT nº 56. São Paulo, abr./jun. 1991, p. 75-83. Entre os estrangeiros, destacam-se: MOSCHETTI, Francesco. La capacità contributiva. In: AMATUCCI, Andrea (*diretto da*). **Trattato di diritto tributario**. Padova: CEDAM, 1994, v. 1, *Il Diritto tributario e le sue fonti*, tomo I, p. 225 – 271.

⁵²⁹ ZILVETI, 2004, p. 183.

⁵³⁰ “Se um sistema tributário é fortemente progressivo mas se a despesa pública favorece mais as classes abastadas, não há redistribuição porque a massa de recursos vai beneficiar o mesmo segmento social de onde proveio”. Cf. COSTA, Alcides Jorge. Capacidade contributiva. In: RDT nº 55. São Paulo, jan. /mar. 1991, p. 301.

⁵³¹ ZILVETI, op. cit., p. 184.

dissidentes da tese de que a progressividade é medida de justiça tributária, Roberto Campos escreveu:

A progressividade é uma coisa charmosa, principalmente quando ela é aplicada à custa do bolso alheio. No fundo, entretanto, a progressividade é uma iniquidade. Significa não só obrigar os que ganham mais a pagar mais, mas também punir mais que proporcionalmente os ousados e criadores.⁵³²

No mesmo sentido, Marciano Buffon comenta que Ives Gandra Martins também defende que a progressividade é um princípio decadente, pois afasta investimentos e desestimula a vinda de capital externo por tributar excessivamente o lucro.⁵³³

Para outros autores a progressividade está vocacionada à realização da justiça tributária e não exatamente à realização da capacidade contributiva enquanto instituto típico de tributação e de arrecadação fiscal equitativa. Neste subitem não farei análise detida se é possível falar-se em atendimento ou ofensa à capacidade contributiva com base na matriz tributária brasileira, especialmente quando se comparam a carga fiscal sobre o consumo e a renda. Adiante, nas subseções 3.4 e seguintes esse assunto será articulado com as ideias de equidade, isonomia e justiça. Quero apenas me posicionar teoricamente se progressividade é ou não instrumento de efetivação da capacidade contributiva. A resposta é positiva. A progressividade, em que pese as teses contrárias, auxilia na efetivação da capacidade contributiva, desde que se tenha em mente que o instituto constitui um liame jurídico entre o contribuinte e o estado, que visa estabelecer a quota mais próxima possível da ideia de equidade vertical. Conforme se viu no subitem 1.6.3, para fundamentar a capacidade contributiva, duas teorias sobre isonomia se bifurcam, quais sejam, isonomias horizontal e vertical. De acordo com a primeira, todos são iguais perante a lei e, em matéria tributária, todos serão instados a pagar tributos. Ocorre, quando os tributos procuram respeitar a noção de capacidade contributiva, isto é, a busca da quota adequada que cada um irá contribuir sobre seus ganhos e patrimônio, as diferenças de renda deverão receber um tratamento equitativo da legislação, que permita exigir quotas proporcionais às diferenças de renda verificadas. Se não for assim e a tributação sobre renda e patrimônio ocorrer por alíquotas proporcionais, os contribuintes

⁵³² CAMPOS, Roberto. As tentações de São João Batista. **O Estado de São Paulo**. São Paulo, p. 2, 4 de mar. 1990.

⁵³³ BUFFON, 2003, p. 83, n. 181.

de menor renda pagarão, proporcionalmente, mais tributos do que os contribuintes de maior renda. Para essa conclusão tem-se que manter o raciocínio de que, garantido um mínimo existencial para todos os contribuintes, a partir desse mínimo os rendimentos obtidos estariam aptos a ser tributados. Caso se mantenha uma alíquota proporcional para tributar as mais diversas faixas de renda, a partir de determinado padrão de vida médio entre os contribuintes de todas as classes econômicas, verifica-se que, descontado o valor proporcional dos tributos sobre renda e propriedade, alguns terão menos renda disponível para usufruir dos bens da vida do que outros. Nesse ponto, a tributação proporcional sobre renda e propriedade – independentemente de considerações acerca de justiça fiscal – não realiza o princípio da capacidade contributiva, pois, quem tem maior aptidão ao pagamento de tributos está sendo beneficiado com uma carga tributária menor sobre sua renda.

Em um exemplo muito simples essa argumentação se evidencia. Admitamos uma única alíquota de 27,5% de IR para qualquer montante de renda auferido, tributação da renda “proporcional”, portanto. Um contribuinte (A) assalariado que receba R\$ 1.500,00 de renda, após a incidência do imposto, ficará com uma renda líquida de R\$ 1.087,50 ($[1.500 \times 27,5\% = 412,50]$ $[1.500 - 412,50 = 1.087,50]$). Outro contribuinte (B), com uma renda de R\$ 50.000,00, após a incidência do imposto terá ainda uma renda líquida de R\$ 36.250,00 ($[50.000 \times 27,5\% = 13.750]$ $[50.000 - 13.750 = 36.250]$). É evidente que em valores absolutos, R\$ 13.750,00 é maior do que R\$ 412,50, de modo que o contribuinte com renda de R\$ 50.000,00 paga mais IR do que o sujeito passivo com rendimentos de R\$ 1.500,00. Mas, quando comparadas as rendas líquidas (R\$ 1.087,50 para R\$ 36.250,00), observa-se uma grande disparidade que não justifica a adoção da mesma alíquota para ambos os contribuintes. Para usufruir de uma vida digna de ser vivida, com acesso aos bens básicos e voluptuários dispostos no mercado, o contribuinte (B) terá uma mobilidade financeira mais de trinta vezes superior ao contribuinte (A). Daí porque, a adoção de alíquotas progressivas por faixas progressivas de renda atende de forma mais otimizada a isonomia vertical e a capacidade contributiva, aproximando a tributação à ideia de equidade. O fundamento teórico para essa constatação é a utilidade marginal da renda, por meio da qual a riqueza passa a ter menos utilidade para o seu titular conforme aumenta e atinge certo ponto de satisfação.⁵³⁴

⁵³⁴ “Para Stuart Mill, a capacidade contributiva é justificada pela teoria do sacrifício igual e pela utilidade marginal do capital, que determinam que a riqueza passaria a ser menos útil ao seu titular à medida que aumenta, o que respalda a ideia de progressividade na tributação. Esta visão utilitarista influenciou alguns

José Maurício Conti discorre sobre as diversas teorias econômicas empregadas para explicar “utilidade marginal da renda”, as quais servem para fundamentar a progressividade como critério de mensuração da cota justa de contribuição de cada contribuinte.⁵³⁵ A teoria que mais bem se ajusta ao aspecto redistributivo da renda é a teoria do sacrifício marginal (ou mínimo sacrífico), que visa atingir os maiores valores de renda, depois de definido um patamar em que a renda atenderia às satisfações necessárias. A renda obtida por todos os contribuintes acima desse nível seria tributada, de modo a se atingir o igual sacrifício.⁵³⁶

A ilustração oferecida por Catalina Vizcaíno auxilia na compreensão da teoria da utilidade marginal para explicar a progressividade como critério de distribuição equitativa da renda, ainda que a noção de equidade, neste caso, seja de mera aproximação – e não de exatidão – da hipótese abstrata da lei ao conceito de justiça no caso concreto:

As utilidades decrescentes sustentam a tributação progressiva (que a alíquota ou porcentagem aumente na medida em que aumenta a base de cálculo). Para uma pessoa sedenta, um copo de água tem uma utilidade maior do que para uma pessoa sem sede; à medida em que são oferecidos copos de água a alguém, a utilidade diminui até chegar a um estágio de saciedade. Analogamente, quem sustenta que a utilidade diminui proporcionalmente ao aumento da renda deve entender que a tributação (sobre a renda) deve ser progressiva, a fim de que se exija de todos os contribuintes um sacrifício mínimo, gravando com mais intensidade as unidades menos úteis de grandes rendas e com menor intensidade as unidades mais úteis de pequenas rendas.⁵³⁷

A progressividade, portanto, quando aplicada à tributação sobre a renda, visa cumprir a capacidade contributiva na perspectiva da teoria da equidade vertical, comprovando que, a partir de certo ponto, o acúmulo de renda não teria o mesmo valor

juristas adeptos à jurisprudência dos interesses a ‘identificar capacidade contributiva como a causa do tributo’”. Cf. DUTRA, 2010, p. 66.

⁵³⁵ CONTI, 1996, p. 80-84.

⁵³⁶ Ibid., p. 83-84.

⁵³⁷ “Las utilidades decrecientes sustentan la imposición progresiva (que la alícuota o porcentaje aumente a medida que se incremente la base imponible). Para una persona sedienta, un vaso de agua tiene una utilidad mayor que para una no sedienta; a medida que se van suministrando vasos de agua a una persona, la utilidad decrece hasta llegar a un estado de saciedad. En forma análoga, quienes sostienen que la utilidad decrece en cuanto al ingreso suelen entender que la imposición debe ser progresiva, a fin de que a todos los contribuyentes se les exija un sacrificio mínimo, gravando con más intensidad a las unidades menos útiles de grandes ingresos, y con menor intensidad a las unidades más útiles de pequeños ingresos”. (tradução livre) Cf. VIZCAÍNO, Catalina García. **Derecho tributario**: consideraciones económicas y jurídicas. Buenos Aires: Ediciones Depalma, t. I, parte general, 1996, p. 52-53.

de utilidade que tem para quem tem menos renda. Por essa razão os menos favorecidos economicamente devem contribuir com uma alíquota menor do que os mais ricos.⁵³⁸

3.3.3 *O mito da equidade por meio da progressividade*

Como foi visto, de todos os instrumentos que podem ser utilizados para efetivar a capacidade contributiva, o que mais se aproxima de uma ideia de justiça concreta é a progressividade das alíquotas. Tal instrumento, como demonstrado na subseção anterior, encontra condições racionais de ser aplicado somente nos tributos diretos sobre renda e patrimônio. Não é plausível a progressividade de alíquotas sobre os bens consumíveis por razões de natureza prática que impedem a aferição da renda pessoal no ato de consumo. A proporcionalidade, mesmo quando aplicada sobre renda e propriedade, não distingue as realidades econômicas dos diversos níveis de renda dos contribuintes. Da mesma forma, a seletividade, técnica mais adaptável para a tributação sobre o consumo de bens e propriedade, discrimina coisas que constituem objeto de alcance da tributação, mas sempre partindo de presunções. Para ficar com alguns exemplos, presume-se que um pedaço de queijo gorgonzola deve ser consumido por pessoas mais ricas por ser mais caro, razão pela qual a tributação sobre o gorgonzola terá alíquotas maiores do que sobre o queijo prato, este último presumivelmente consumido pelas categorias mais pobres. Um imóvel localizado em um bairro com boa infraestrutura, de frente para o mar, perto de centros comerciais, shoppings, parques, áreas de lazer e com boa engenharia viária, será mais tributado do que o imóvel localizado em zonas carentes de estruturas mínimas. Trata-se também de uma presunção afirmar que os moradores do bairro “nobre” terão maior capacidade contributiva pessoal em relação aos moradores do outro bairro. É evidente que em termos estatísticos essa presunção pode ser confirmada. Ninguém duvida que a maioria dos moradores do elegante bairro do Leblon,

⁵³⁸ Conforme defendo nesta tese, a progressividade não significa exatamente um conceito de justiça social, mas um tema relacionado à equidade tributária, porquanto trata do entrelaçamento entre as diversas rendas dos diversos contribuintes com vistas à tributação ideal no caso concreto. Não obstante, são respeitáveis as considerações doutrinárias de que a progressividade é instrumento de alcance de justiça social, na medida em que proporciona melhor distribuição de renda. Com bons argumentos: “Nesse diapasão, a percepção da utilidade decrescente da riqueza não deixa dúvidas de que um sistema tributário que ambiente fazer justiça social deve adotar, em larga escala, uma tributação progressiva, não se contentando com a adoção dos tributos conhecidos como proporcionais”. Cf. LEAL, Augusto Cesar de Carvalho. In: GASSEN, Valcir. **Equidade e eficiência da matiz tributária brasileira**: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012, p. 169.

no Rio de Janeiro, são financeiramente mais bem aquinhoados do que a maioria dos que vivem na baixada fluminense, outra área nacionalmente conhecida. O que se está a argumentar é que, por razões óbvias, dados estatísticos não são critérios adequados para uma argumentação de justiça como equidade, que visa aplicar justiça no caso concreto. Está claro que proporcionalidade e seletividade, por dependerem de presunções e de outros critérios abstratos não se coadunam com a ideia de equidade.

Com a progressividade e a pessoalidade a questão é um pouco mais complexa. Observe-se que tanto uma quanto outra visam realizar justiça com fundamento no postulado da igualdade vertical (v. subseções 1.6.3 e 3.3.2). Pretende-se por tais técnicas discriminar os contribuintes conforme suas capacidades contributivas pessoais, de modo que os detentores de maior capacidade contributiva arcarão com um valor proporcionalmente maior de contribuição do que os contribuintes de menor capacidade contributiva. O resultado pretendido pode chegar a duas conclusões relacionadas à ideia de equidade. A primeira, se é possível definir a cota tributária equitativa de cada contribuinte; a outra é a relação equitativa de cargas tributárias totais entre as diversas capacidades contributivas.

3.3.3.1 Impossibilidade da cota equitativa de cada contribuinte

No tocante a primeira questão, levantada no final da subseção anterior, as respostas estão vinculadas às antigas teorias do benefício e do sacrifício comum. Pretender definir qual a cota tributária equitativa de cada contribuinte pressupõe conhecer quais os benefícios diretos e indiretos usufruídos por todos os contribuintes e o custo desses benefícios a fim de que sejam remunerados pela cota equânime de cada contribuinte. Para uma tese de direito essa pretensão é impossível – talvez não seja para uma pesquisa de economia ou de matemática.⁵³⁹ Ainda que se trate de serviços públicos diretos, específicos e divisíveis, que servem de fato gerador para a cobrança de taxas, a definição do valor do tributo nem sempre é exata do ponto de vista da pessoalidade.

⁵³⁹ Sobre o assunto, José Adrian Pintos-Payeras faz interessante estudo sobre modelos de carga tributária para o Brasil, calculando inclusive os valores que poderiam ser considerados ideais, visando reduzir a regressividade da matriz tributária. Cf. PINTOS-PAYERAS, José Adrian. **Orçamentos e Sistemas de Informação sobre a Administração Financeira Pública**. Tema III. Disponível em < http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/XIIIpremio/sistemas/2tosiXIIIPTN/Carater_Impositivo_Lei_Orcamentaria.pdf > acesso em 6 jun. 2016.

Exemplo típico é a coleta domiciliar de lixo. Trata-se de serviço público específico e divisível, prestado ao morador da cidade e não a qualquer pessoa, mas nem sempre – ou talvez nunca – será possível saber o valor equitativo da taxa de cada morador. Basta que se pergunte qual quantidade de detritos é recolhida pelo poder público em relação a cada morador? Embora seja possível conhecer o custo do serviço, a outra ponta da questão – a quantidade de detritos per capita – que fecha a noção do benefício, não consegue ser resolvida. Por esse motivo a administração tributária tem que lançar mão de presunções para se atribuir um valor à taxa de coleta domiciliar de lixo. O Supremo Tribunal Federal reconheceu a legitimidade da taxa de coleta domiciliar de lixo, com base de cálculo aferida sobre a área do imóvel de propriedade dos beneficiários do serviço (os moradores).⁵⁴⁰ Trata-se de uma presunção legal: quanto maior o imóvel, maior deve ser a quantidade de pessoas que reside no local, resultando em maior produção de resíduos. Mas é uma presunção, pois não há como garantir que em todo imóvel grande seja produzida a quantidade estimada de detritos que justificaria atrelar o cálculo da taxa de coleta domiciliar à área do imóvel. No fundo, o abono a essa tese se alinha a uma ideia de justiça fundada nos chamados signos presuntivos de capacidade contributiva, o que será objeto de mais explicações na subseção 3.3.4.⁵⁴¹ O poder público pressupõe, em verdade, maior capacidade contributiva dos proprietários dos imóveis maiores, pois se o cálculo da taxa for uma unidade monetária qualquer, multiplicada pela área do imóvel, presume-se que, quem tem imóveis maiores possui mais capacidade contributiva, razão pela qual terá que pagar um valor maior de taxa.

⁵⁴⁰ Sobre a controvérsia em torno da taxa de coleta domiciliar, diversas medidas judiciais questionavam o critério adotado pelas leis municipais de utilizar a área do imóvel como base de cálculo para a mencionada taxa. A área do imóvel, por sua vez, é elemento influente na base de cálculo do IPTU, uma vez que tal imposto é calculado por meio de alíquota (s) *ad valorem* sobre o valor venal (valor do m² (x) área). Nesse caso, o questionamento era saber se no cálculo da taxa seria lícita a utilização de um elemento influente da base cálculo de um imposto (no caso o IPTU) sem violar o artigo 145, § 2º da Constituição Federal. Sobre a questão transcrevo excerto de precedente bastante elucidativo: “Além disso, no que diz respeito ao argumento da utilização de base de cálculo própria de impostos, o Tribunal reconhece a constitucionalidade de taxas que, na apuração do montante devido, adote um ou mais dos elementos que compõem a base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não se verifique identidade integral entre uma base e a outra. (...) O que a Constituição reclama é a ausência de completa identidade com a base de cálculo própria dos impostos e que, em seu cálculo, se verifique uma equivalência razoável entre o valor pago pelo contribuinte e o custo individual do serviço que lhe é prestado.” (RE 576321 RG-QO, Relator Ministro Ricardo Lewandowski, Tribunal Pleno, julgamento em 4.12.2008, DJede 13.2.2009). Esse posicionamento do STF ensejou a edição da Súmula Vinculante nº 29, com o seguinte verbete: “É constitucional a adoção, no cálculo do valor de taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra”. Com a súmula vinculante a controvérsia se resolveu.

⁵⁴¹ BECKER, 1998, p. 505-508.

Por exemplo: se o valor da taxa for R\$ 1,00/m², em um imóvel de 2000 m², o valor da taxa será de R\$ 2.000,00. Em um imóvel de 100 m², a taxa será de R\$ 100,00. A presunção nesses exemplos é, além de se supor que no imóvel maior mais detritos são potencialmente produzidos pelo fato do imóvel poder abrigar um número maior de moradores, presume-se também que os moradores do imóvel maior terão mais capacidade contributiva do que os moradores do imóvel menor.

Assim, vincular a ideia de benefício direto a presunções, de modo algum realiza equidade tributária, pois a cota atribuída a cada contribuinte será sempre estimada.

Uma alternativa que se poderia propor para se chegar à cota equitativa da taxa de coleta domiciliar seria pesar o lixo recolhido. Sabendo-se o custo do serviço por quilo, por exemplo, o valor da taxa de cada morador seria cobrado segundo esse critério. É necessário em uma argumentação de justiça, ainda que teórica, não se abrir mão do bom senso. No fundo, argumentar é estabelecer uma linha de coerência em que o argumento abstrato encontre na realidade algum sentido factível. Caso contrário o argumento se perde na metafísica do improvável. Não seriam viáveis os custos de arrecadação de uma taxa de coleta domiciliar de lixo em que, para cada quantidade de lixo coletada fosse feita a pesagem correspondente, pois o valor da taxa teria que assimilar esse custo operacional. Além disso, outras questões práticas entrariam na conta, como eventual ausência do morador no ato da pesagem, o aumento do tempo da coleta, eventuais defeitos nos equipamentos de pesagem, entre outros. Quando o direito tributário não consegue chegar ao valor tributário preciso, pois os tributos decorrem de fatos da realidade qualificados como fatos jurídicos tributários, o recurso às presunções é inevitável. Mas as presunções, insista-se, são a antítese da equidade tributária.

Se nos casos de serviços públicos específicos e divisíveis a definição da cota equitativa é improvável, com mais razão essa hipótese se confirma tratando-se de benefícios indiretos do estado. Como quantificar a parte de serviço de segurança pública, de qualidade ambiental, de saneamento básico, de limpeza urbana, de infraestrutura de mobilidade (tais como ruas, avenidas, viadutos etc.) que cada pessoa se beneficia? E quanto à estrutura de poder estatal configurada em todo o aparato de segurança jurídica? Qual o custo individual das atuações estatais dirigidas a proteger os atos negociais da vida civil ou do comércio, ou ainda do meio empresarial, atuações estas vertidas em leis, decretos, atos normativos, decisões judiciais? Toda essa estrutura tem um custo, conforme foi analisado nas subseções 3.1 e seguintes e sua destinação é garantir a todos segurança, proteção aos direitos fundamentais, em resumo, uma vida em paz e tranquila dentro de

certas possibilidades. É pacífico que a prosperidade humana depende dessa estrutura que garante segurança e proteção aos direitos fundamentais. Qual a cota equitativa de cada contribuinte para remunerar os benefícios obtidos individualmente? Essa questão levou ao desenvolvimento da teoria do sacrifício comum explicada na subseção 1.6.2. Os impostos tradicionalmente são os tributos destinados a manter a burocracia estatal paramentada a essa expectativa de segurança jurídica a que se aludiu. Daí por que, a maior parte dos impostos é calculada por alíquotas proporcionais sobre uma base de cálculo economicamente dimensível.

Os argumentos até agora apresentados contam com uma certa linearidade ou simplicidade, afinal, a teoria do sacrifício comum é quase intuitiva: no estado de direito, a burocracia estatal se manifesta por atitudes difusas, amplas e até um certo ponto abstratas como é o caso das leis destinadas a conceder segurança jurídica aos atos públicos e privados. Assim, é impraticável definir a cota equitativa de cada contribuinte.

3.3.3.2 Equidade tributária entre capacidades contributivas diferentes

Outra questão – e essa é mais complexa – é saber se é possível efetivar o valor da equidade na tributação, no âmbito da estrutura endógena da matriz tributária, quando se comparam contribuintes com capacidades contributivas diferentes, aliás muito diferentes. Quando possível, diz o artigo 145, § 1º da Constituição, os impostos poderão perseguir algum critério de pessoalidade visando isolar a capacidade contributiva individual de cada um. Além disso, caso sejam adotadas alíquotas progressivas, tende-se a realizar a ideia de igualdade vertical, discriminando as potencialidades econômicas individuais.

Eis o ponto: quando for possível aos impostos atenderem algum critério de pessoalidade e, em razão dessa possibilidade, devam ser aplicadas alíquotas progressivas, está-se diante de uma hipótese de equidade tributária entre contribuintes com rendas e capacidades contributivas distintas?

O conceito de equidade se prende à ideia de justiça proporcional tendo por base casos concretos (v. subseção 1.4).⁵⁴² Para analisar-se essa hipótese será necessário dividi-la em dois planos. Um comparará a carga tributária geral sobre os ganhos totais

⁵⁴² ASCENSÃO, 2005, p. 253.

dos contribuintes por referências arbitradas para simples efeitos comparativos. O outro plano se refere à comparação entre contribuintes com rendas individuais distintas. Meu objetivo é esclarecer se nessas duas hipóteses se está diante de uma questão de equidade, que seria efetivada, portanto, pelo princípio da capacidade contributiva, ou se se trata de outra questão ou outro valor jurídico ainda que correlato à equidade.

Para a primeira hipótese adotarei as premissas de um dos problemas centrais desta tese, apresentado na Parte II, subseções 2.6.2. e 2.6.2.3. Naquela oportunidade, demonstrei com dados de fontes idôneas, que as pessoas que ganharam até dois salários mínimos, no ano de 2008, por exemplo, sofreram sobre esta renda uma forte pressão tributária, da ordem de 53,9%, com pagamento de tributos. Para as pessoas com rendimentos superiores a trinta salários mínimos essa carga fiscal caiu para 29%. Essa relação, manifestamente injusta da matriz tributária brasileira, e considerada pela doutrina como regressividade, seria uma questão de iniquidade da matriz?

Para o entendimento adequado da questão talvez fique mais claro apresentar-se alguns exemplos, com base no cálculo de renda líquida dos contribuintes do exemplo. A renda líquida, neste caso, é o montante de renda total arbitrado menos a carga tributária total sobre essa renda.

Contribuinte (A):
Renda de R\$ 1.760,00 = 2 SM (salários mínimos)

Contribuinte (B):
Renda de R\$ 27.280,00 = 31 SM (mais de 30 salários mínimos)

Cálculo da renda líquida de (A): $1760 \times 53,9\% (-) 1760 = 811,36$

Cálculo da renda líquida de (B): $27280 \times 29\% (-) 27280 = 19.368,80$

Com base nos cálculos acima, tem-se os seguintes resultados: 1) Renda líquida de (A) = R\$ 811,36; 2) Renda líquida de (B) = R\$ 19.368,80. De acordo com o exemplo, um contribuinte com ganhos de até dois salários mínimos, depois de descontados os tributos, terá um saldo líquido de renda correspondente a R\$ 811,36 (46,1% da renda total). Um indivíduo com rendimentos de trinta e um salários teria uma renda líquida de R\$ 19.368,80 (71% da renda total). Este é um caso de iniquidade, pois

examinando-se uma estatística real e concreta, comparando-se duas situações diferentes, porém unidas pelo fundamento da igualdade, observa-se que uma é mais favorecida economicamente do que a outra. Trata-se de uma situação ofensiva à equidade tributária no âmbito da estrutura endógena da matriz, pois, embora a carga tributária seja diferente para contribuintes com perfis de renda distintos, o postulado da igualdade, fundamento elementar da justiça, está invertido. Dessa situação desponta uma pergunta: por que afronta a ideia de igualdade e de justiça a constatação de que contribuintes mais pobres são mais tributados do que os mais ricos? A resposta a essa questão depende do critério de valoração que se atribui ao valor igualdade e justiça nesse caso.⁵⁴³ Se adotarmos como critério de valor a renda líquida, isto é, a renda total menos a carga tributária total, chega-se à conclusão de que contribuintes com maior renda prosseguem mantendo maior renda em relação aos contribuintes de menor renda. Essa situação acirra a concentração de renda e as desigualdades econômicas e sociais entre contribuintes. A concentração de renda é um (des)valor, porquanto se opõe à ideia de justiça e de igualdade na medida em que diminui o poder de compra e a mobilidade econômica dos menos ricos, potencializando o poder econômico dos mais abastados, em função da tributação.⁵⁴⁴ Alguém ser mais rico ou mais pobre em uma economia capitalista não é exatamente um problema. O que não poderia ocorrer é se constatar a neutralidade da matriz tributária que não consegue aproximar a distância econômica entre ricos e pobres. Mais grave do que o problema da neutralidade da matriz é se chegar à conclusão de que o sistema de tributação, com todas as suas complexas regras, provoca o aumento da desigualdade econômica.⁵⁴⁵ Se justiça

⁵⁴³ Sobre critérios de valoração e o conceito de valor ver a subseção 3.2.3 em que os argumentos sobre o tema foram desenvolvidos.

⁵⁴⁴ De acordo com estudo produzido pela ONU, publicado em fevereiro de 2016 (Centro Internacional de Políticas para o Crescimento Inclusivo - IPC-IG), o Brasil figura na 29ª colocação entre trinta e cinco países pesquisados, que menos tributam os lucros (lucros, dividendos, juros sobre capital próprio etc.). Sabe-se notoriamente que a concentração de renda é um dos principais fatores que causam desigualdade social e econômica e a tributação é principal ferramenta política e jurídicas, de melhorar a distribuição de renda. De acordo com o estudo: “[...] 10% da população concentra 52% da renda. 1% responde por 23,5%. E 0,05%, por 8,5% de toda a renda. Estes últimos são apenas 71 mil pessoas, uma população equivalente à do bairro de Moema, em São Paulo. Cada um recebeu, em média, uma renda de R\$ 4,1 milhões em 2013”. Cf. FÁBIO, André Cabette. **Como o sistema tributário brasileiro colabora para a desigualdade**. Disponível em < www.nexojornal.com.br/expresso/2016/04/08/Como-o-sistema-tributario-brasileiro-colabora-para-a-desigualdade > acesso em 6 jun. 2016.

⁵⁴⁵ Conforme o levantamento realizado pela ONU, a principal distorção do sistema tributário brasileiro que leva à iniquidade entre ricos e pobres, reside na baixa (ou inexistente) tributação sobre lucros e rentabilidade obtida no sistema financeiro, que geralmente beneficia as camadas mais ricas da população. Segundo o estudo: “Essa distorção deve-se, principalmente, a uma peculiaridade da legislação brasileira: a isenção de lucros e dividendos distribuídos pelas empresas a seus sócios e acionistas. Dos 71 mil brasileiros super-ricos, cerca de 50 mil receberam dividendos em 2013 e não pagaram qualquer imposto por eles. Além disso, esses super-ricos beneficiam-se da baixa tributação sobre ganhos financeiros, que no Brasil varia entre 15% e 20%, enquanto os salários dos trabalhadores estão sujeitos a um imposto progressivo, cuja alíquota

e igualdade são valores fundantes da ordem tributária brasileira – e da tributação moderna – a finalidade da matriz tributária deve ser a de reduzir as disparidades visando maior harmonia social e desenvolvimento econômico para todos. As expectativas morais dos valores da justiça e da igualdade não esperam que a matriz tributária contribua para a desigualdade do sistema.⁵⁴⁶

É importante frisar o que seria responsável por essa inversão de valores, isto é, a regressividade da matriz tributária. Conforme foi explicado na subseção 2.6, a principal causa da iniquidade da carga tributária entre os mais ricos e os mais pobres reside na opção política da matriz tributária brasileira em prever uma ampla tributação plurifásica sobre o consumo e uma tímida previsão de tributação sobre renda e patrimônio.⁵⁴⁷ Os tributos incidentes sobre o consumo de bens do país, em que os de valores mais elevados são ICMS, IPI, ISS e PIS/COFINS respondem, em média, por 46% de toda a receita tributária do país. Em 2013, tendo por base o PIB, os tributos sobre a produção (consumo) repercutiram em 17,9%, na média.⁵⁴⁸ Os tributos sobre consumo no Brasil, como foi exposto na subseção 2.4.1 seguem o regime de tributação indireta, isto é, o ônus financeiro do tributo é repassado para os consumidores dos bens. No ato de consumir, a capacidade contributiva de cada consumidor não tem condições de ser avaliada de forma pessoal, de modo que o custo dos tributos da produção é repassado para consumidores ricos ou pobres, indistintamente.

Conforme os exemplos mencionados, tanto o consumidor de baixa renda (2 salários mínimos) quanto o comprador com renda superior (31 salários mínimos) serão tributados sobre os bens consumidos com as mesmas alíquotas proporcionais. Mas, em razão das diferenças de renda, o peso da tributação sobre o consumidor de menor capacidade econômica é prejudicial sobre sua renda, não causando o mesmo efeito sobre o consumidor de renda elevada.

Do ponto de vista das necessidades básicas, ricos e pobres não são diferentes. Entretanto, se a renda obtida por uns e por outros não é a mesma, e

máxima de 27,5% atinge níveis muito moderados de renda (acima de 4,7 mil reais, em 2015)”. **Brasil é paraíso tributário para super-ricos, diz estudo de centro da ONU.** Disponível em < <https://nacoesunidas.org/brasil-e-paraiso-tributario-para-super-ricos-diz-estudo-de-centro-da-onu/> > Acesso em 6 jun. 2016.

⁵⁴⁶ Nesse sentido, com fortes argumentos sobre como o sistema de tributação pode cooperar ironicamente com a desigualdade, veja-se: STIGLITZ, Joseph E. **The price of inequality: how today's divided society endangers our future.** New York: W.W Norton & Company, 2013.

⁵⁴⁷ IPEA, 2009, p. 24.

⁵⁴⁸ Em 2013, nos países da OCDE, a média de tributação sobre o consumo foi de 31,6% da arrecadação total. Cf., IPEA, 2009, p. 25. No mesmo ano, em relação ao PIB, a média de tributação sobre o consumo nos países da OCDE foi de 11,5%.

considerando que em termos tributários a carga tributária é medida em razão da renda total, o peso da tributação deveria levar em conta essas diferenças de renda, sobretudo quando se tem em mira a justiça e a igualdade como valores fundantes da tributação.

Uma das soluções apontadas para correção do problema seria elevar a tributação sobre renda e patrimônio, de modo que o peso da carga tributária passasse a ser mais intenso sobre as altas rendas e se diminuísse a distância econômica entre os mais ricos e os mais pobres. Trata-se da contribuição da matriz tributária para a redistribuição da renda. Neste caso, em que o objeto da iniquidade são comparações entre cargas tributárias globais, não importa se o instrumento de efetivação da capacidade contributiva é a progressividade. Qualquer instrumento de efetivação, inclusive a proporcionalidade, poderá ser utilizado, desde que se alcance o objetivo de tributar mais a renda e a propriedade, de modo a se reduzir a distância econômica entre as classes de contribuintes.

Nessa abordagem da carga tributária total, a ofensa à equidade não será resolvida por meio da adoção de mais alíquotas progressivas para contribuintes mais ricos, mas por instrumentos tributários que permitam uma maior aproximação das cargas tributárias entre ricos e pobres. A escolha do que deve ser feito é uma opção política vinculada à ideia de matriz tributária, pois implica em aumentar a carga tributária dos mais ricos, ampliando os percentuais de diversos tributos devidos por essa camada da população, tais como renda, herança, propriedade, consumo, grandes fortunas etc. Note-se que para corrigir a disparidade de cargas tributárias, a progressividade de alíquotas é medida insuficiente, pois o máximo que conseguiria proporcionar seria um aumento de arrecadação de imposto de renda ou de impostos sobre a propriedade imobiliária entre contribuintes mais ricos, o que não significa corrigir a injusta diferença de cargas tributárias totais entre contribuintes com capacidade econômicas muito distantes.

Conforme expliquei no início, a análise da equidade sobre capacidades contributivas diferentes exige dois planos de abordagem. O primeiro tratou das capacidades contributivas globais e a influência de cargas tributárias globais. A conclusão demonstrou que a progressividade não seria um instrumento suficiente para corrigir as distorções relativas a iniquidade da carga tributária global. A melhor solução seria uma alteração da matriz tributária que permitisse elevações calculadas da carga tributária de tributos sobre renda e propriedade (que afetam diretamente as populações mais ricas), a fim de se reduzir as diferenças econômicas entre as populações com perfis de renda globais muito díspares. Isso levaria a uma mudança de vocação da matriz tributária, em que o consumo fosse menos tributado para os mais pobres, ampliando-se, talvez, as

isenções de produtos e serviços consumidos pelas faixas mais pobres da população, tratamento tributário que não poderia ser estendido aos mais ricos.

A partir de agora abordarei a questão no seu segundo plano, qual seja, se a matriz tributária atual é equitativa quando se comparam contribuintes com rendas individuais diferentes. Neste caso, o imposto sobre a renda é o foco principal (e não a carga tributária global como na situação anterior), pois a tributação sobre patrimônio e consumo não permite um nível de pessoalidade (individualização) do qual seja possível tirar-se conclusões aplicáveis a uma argumentação de equidade.

Usarei os exemplos dos contribuintes da abordagem anterior com adaptações aos parâmetros da atual tabela do IRRF. A renda mensal de (A) será de 3 SM, equivalente a R\$ 2.640,00 e (B) tem renda de 30 SM, ou R\$ 26.400,00, por mês.

De acordo com as regras vigentes de IRPF, as alíquotas do imposto são as seguintes:

<i>Base de cálculo mensal em R\$</i>	<i>Alíquota %</i>	<i>Parcela a deduzir em R\$</i>
<i>Até 1.903,98</i>	–	
<i>De 1.903,99 até 2.826,65</i>	7,5	142,80
<i>De 2.826,66 até 3.751,05</i>	15,0	354,80
<i>De 3.751,06 até 4.664,68</i>	22,5	636,13
<i>Acima de 4.664,68</i>	27,5	869,36

Aplicando-se os valores da tabela progressiva em relação ao contribuinte (A) tem-se a seguinte equação: BC (base de cálculo) (x) 7,5% (-) 142,80 = X. Calculando-se os valores chega-se ao seguinte resultado: 2640 (x) 7,5% (-) 142,80 = 55,20. Mantendo a mesma renda, o contribuinte (A) deverá ter descontados de sua renda R\$ 55,20 todo mês.

Utilizando a mesma equação para o contribuinte com renda superior, o desconto de IR será o seguinte: 26.400 (x) 27,5% (-) 869,36 = 6390,64. Também mantendo a mesma renda, o contribuinte (B) terá descontado R\$ 6.390,64 por mês. Em valores absolutos, é evidente que (B) gera mais receita ao estado, mas analisando-se o exemplo com base no fundamento da equidade vê-se que, descontando o IRRF da renda do contribuinte (A), este terá uma renda líquida de R\$ 2.584,80; enquanto a renda líquida

do contribuinte (B) será de R\$ 20.009,36. Para o consumo de bens básicos como gêneros alimentícios, despesas com transporte, moradia, saúde e educação, a renda líquida de (B) atenderá melhor a essas necessidades do que renda de (A). Assim, a matriz tributária, neste caso, é iníqua, uma vez que o critério de valoração não deve ser a quantidade de receita que os contribuintes geram ao tesouro, mas a repercussão dos tributos sobre suas rendas individualizadas e a mobilidade financeira resultante da incidência do imposto.

Para tornar mais equitativa a tributação no exemplo oferecido, o contribuinte (A), deveria ser isento do imposto ou tributado por alíquotas menores, pois sua renda, na maior parte das regiões do país, não permite usufruir dos direitos básicos de forma digna. No caso do contribuinte (B), os direitos básicos podem ser obtidos com o primeiro terço de sua renda líquida, ou R\$ 6.700,00, aproximadamente. No âmbito da estrutura endógena da matriz tributária, a progressividade das alíquotas poderia tornar a tributação mais equitativa, caso se distribuíssem as alíquotas em um número maior de percentuais do que existe hoje e maior quantidade de faixas de renda. A elevação das alíquotas progressivas gerará sempre o efeito equitativo de tributar em proporções maiores os contribuintes de maior renda, distribuindo-se melhor as rendas das diferentes capacidades contributivas. Mas o ponto fulcral da questão, tendo como norte a justiça na tributação, é garantir respeito ao mínimo existencial, de modo a se assegurar a efetivação do princípio da dignidade da pessoa humana, o que será melhor explorado na subseção 3.4.4 a respeito do mínimo existencial.

3.3.4 O problema das presunções e a iniquidade da matriz tributária

Admitindo-se que a capacidade contributiva é idealizada como fundamento de uma tributação justa sobre a renda e o patrimônio, alguns atributos terão que ser reconhecidos ao instituto para constatar, se realmente, essa finalidade de realização de justiça pode ser alcançada. Trata-se da “efetividade” e da “atualidade” da capacidade contributiva. A efetividade é um atributo que asseguraria a real aplicação da capacidade contributiva, evitando-se a utilização de presunções. Assim, ao se pretender uma tributação justa tendo a capacidade contributiva como fundamento, a efetividade permitiria extrair da capacidade econômica de cada indivíduo tributado sua cota justa de participação nas despesas do estado.

Regina Helena Costa esclarece que a efetividade da capacidade contributiva é considerada na hipótese de incidência tributária e “implica seja esta capacidade concreta, real, e não meramente presumida ou fictícia”.⁵⁴⁹ Mas, adverte para o problema das presunções no direito tributário, o que naturalmente dificulta qualquer ideia de fixação da cota tributária realmente justa para cada contribuinte. Alfredo Augusto Becker explica que: “presunção é o resultado do processo lógico mediante o qual o fato conhecido cuja existência é certa infere-se o fato desconhecido cuja existência é provável”.⁵⁵⁰

Assim, para tributar determinado fato a lei tem que considerar hipoteticamente que determinados contribuintes possuem renda ou patrimônio suficientes para a incidência da norma tributária, o que normalmente se chama signos-presuntivos de riqueza, de renda ou de capital.

Becker se dedicou ao tema e, para explicar o surgimento dos signos-presuntivos como técnica de tributação, criticou os financistas clássicos que entendiam que os tributos deveriam incidir sobre fatos que seriam avaliados diretamente para saber se, realmente, poderiam emanar renda ou capital.⁵⁵¹ No final dos anos cinquenta do século passado, com as obras críticas dos financistas antigos, tais como a de Trotabas e de Cérèze, verificou-se que o que deveria ser substituído não seria exatamente os fatos geradores tributáveis, renda ou capital, mas o método de avaliação desses fatos tributáveis.⁵⁵² Ao invés de uma apuração direta da renda ou do capital, em seu lugar deveria se adotar uma prática presumida de tributar fatos que fossem “verdadeiros signos presuntivos de renda ou capital, porque racionalmente escolhidos à luz de um critério científico”.⁵⁵³

Essa alteração do método de aferição da renda e do capital, evidentemente, tinha motivações de ordem prática e teria que se fundar na certeza e na legitimidade oferecidas pela lei. Daí por que, mais do que nunca, princípios como da legalidade e da tipicidade fechada no direito tributário teriam que se afirmar.

Como se sabe, em direito, as presunções jurídicas poderão ser “absolutas” (*juris et de jure*) ou “relativas” (*juris tantum*). As primeiras são as que não admitem prova

⁵⁴⁹ COSTA, 2012, p. 91.

⁵⁵⁰ BECKER, 1998, p. 508.

⁵⁵¹ Ibid., p. 504.

⁵⁵² A obra de Louis Trotabas e Jean Cérèze a que Becker faz referência é *L'Imposition forfaitaire des bénéfiques industriels et commerciaux*, de 1958.

⁵⁵³ BECKER, op. cit., p. 504.

em contrário, diferentemente das segundas que admitem essa possibilidade. Para Becker, as presunções somente influenciariam nas discussões tributárias em um momento anterior à elaboração da lei, depois de escolhidas as hipóteses de incidência tributária, as presunções equivaleriam à previsão ou à disposição legal, que seria insuscetível de contraprova.⁵⁵⁴ Becker foi fiel à sua teoria positivista formal do direito tributário e ignorou o argumento de que a normatividade dos fatos signos-presuntivos, prevista na regra de direito, é incapaz de prever a real capacidade contributiva dos indivíduos. As presunções contidas na lei tributária guardam um nível de abstração explicável pela praticidade da função arrecadatória. Exatamente por isso, não se chega a uma ideia de tributação equitativa por presunções e abstrações.

Assim, os fatos escolhidos para serem tributados pela legislação são presunções (legais) de que sua realização é motivada pela capacidade contributiva do indivíduo a partir de um critério silogístico. Por exemplo, se (A) recebeu um salário “X” e se esse salário está abaixo do mínimo tributável, a lei presume que (A) não possui capacidade contributiva para ser tributado. Mas se (A) passa a receber $X + 1$ de vencimentos e se $X + 1$ ultrapassa a linha de isenção do imposto, segue-se que (A) passou a ter capacidade contributiva para contribuir, isto é, passou a adquirir renda tributável. Trata-se de uma presunção legal, pois, prosseguindo-se com o exemplo, um contribuinte (B), que auferisse $X + 2$ de salário, mas, caso gastasse para sobreviver as duas unidades adicionais a $X + 2$ teria um salário de X (isto é: $[X + 2] - [2] = X$). Tal qual o contribuinte (A), o contribuinte (B) teria uma renda de X , mas, nesse caso, seria tributado por ter auferido um salário de $X + 2$.

Embora simples, os exemplos acima demonstram que a incidência dos tributos sobre fatos signos-presuntivos de renda ou de capital, resolvem um problema de se chegar mais facilmente ao resultado de se tributar a renda pela mera descrição de um fato na hipótese de incidência tributária; por outro lado, revela as imprecisões – e porque

⁵⁵⁴ No sentido do texto: “a distinção entre a presunção e a ficção existe apenas no plano *pré-jurídico*, enquanto serviam de elemento intelectual ao legislador que estava construindo a regra jurídica. Uma vez criada a regra jurídica, desaparece aquela diferenciação porque tanto a presunção, quanto a ficção, ao penetrarem no mundo jurídico por intermédio da regra jurídica, *ambas entram como verdades* (realidades jurídicas)”. Cf. BECKER, 1998, p. 509-510. Em seguida Becker faz longa transcrição das obras de Ramponi (*La teoria generale delle presunzioni*, de 1890) e de Lessona (*Teoria general de la prueba en derecho civil*, de 1942). Ambos os autores defendem a distinção entre as formas de presunção e concluem que a partir das escolhas realizadas pelo legislador, os fatos em que se presumia determinada circunstância se transforma em disposições legais. As presunções relativas, portanto, as que se reportam a fatos que não estão definidos exatamente na norma, constituíram presunções relativas e, como tais, passíveis de comprovação no âmbito do processo. Essa era visão de Carnelutti (*Sistema de derecho procesal civil*, de 1944) e de Banumá (*Direito processual civil*, de 1946). Cf., BECKER, 1998, p. 510-516.

não dizer, iniquidades – de uma metodologia de tributação fundada nas presunções abstratas da lei.

Daí a importância do lançamento tributário, procedimento regulado em lei capaz de reduzir as complexidades e abstrações de um sistema lógico presuntivo, por um critério que melhor se aproxime da realidade que se visa tributar. Se a pretensão da lei é tributar de forma justa a renda ou o capital, isto é, encontrar a cota devida por cada qual sem esbarrar ou ferir a capacidade contributiva e o mínimo existencial, o lançamento passa a ter uma função relevante na redução das complexidades e aproximação à realidade desejada.

Regina Helena Costa lembra que “na elaboração da norma jurídico-tributária, portanto, deverá se atentar para os índices de capacidade econômica identificados pela Ciência das Finanças”.⁵⁵⁵ De acordo com a ciência das finanças é fundamental para a determinação da renda a exclusão das despesas que concorreram para sua formação. As despesas dedutíveis, portanto, constituem um critério de natureza política em que o legislador escolherá os fatos signos-presuntivos de renda em que tais deduções poderão ou não ser realizadas. Por exemplo, no caso da renda aplicada no consumo de bens não se permite qualquer individualização da renda do adquirente a fim de se aferir a real capacidade contributiva do consumidor no ato de consumir. Assim, nos tributos indiretos incidentes sobre o consumo, o máximo que se consegue de pessoalidade e efetividade da capacidade contributiva é a adoção da seletividade de alíquotas, o que também constitui uma presunção de que o consumo de determinados bens pode implicar em maior ou menor capacidade contributiva, conforme foi explicado na subseção 3.3.2.

Semelhantemente ao que ocorre com o consumo, a tributação sobre o patrimônio também conta com algumas presunções que visam tornar efetiva a capacidade contributiva. Trata-se das reduções de base de cálculo também mencionadas na subseção 3.3.2, provocada por razões pessoais atinentes ao contribuinte ou a depreciação dos bens em função do decurso do tempo.

Mas, de todas as formas de individuação da capacidade contributiva, a fim de torna-la efetiva, a que mais se destaca é a tributação sobre a renda, em que é possível se deduzir despesas que concorreram à geração dos ganhos.

Se por um lado a capacidade contributiva reclama o atributo da efetividade, ou seja, a conjunção entre a incidência da norma tributária e o fato tributável, de modo

⁵⁵⁵ COSTA, 2012, p. 91.

que o contribuinte pague a cota ajustada à sua capacidade contributiva; por outro lado, a praticidade inerente às presunções exclui a possibilidade de uma tributação que seja “real” ou “efetiva”, com base na capacidade contributiva. Daí por que o atributo da efetividade não passa de mero exercício de retórica que, ao invés de conduzir os fins da capacidade contributiva à definição da cota justa de cada um, ao contrário, contradiz a noção de equidade tributária, por depender de presunções legais abstratas.

Para amenizar o problema das presunções de capacidade contributiva, Francesco Moschetti propõe que os signos-presuntivos de riqueza possam ser submetidos a alguma contraprova de que o contribuinte não possui a capacidade contributiva presumida pelo legislador.⁵⁵⁶

A efetividade da capacidade contributiva é um requisito de aproximação da cobrança do tributo com alguma noção de justiça concreta (equidade), caso contrário corre-se o risco de se tributar mais quem pode menos e menos quem pode mais.

3.3.4.1 O problema das deduções do IRPF e as alíquotas fictícia e real

O tema das presunções no direito tributário, especialmente com relação à temática da capacidade contributiva, leva a um problema relevante, que é o das deduções do imposto de renda. Se por um lado a progressividade visa distribuir melhor a carga tributária entre contribuintes com capacidades contributivas distintas, as deduções de despesas que direta ou indiretamente contribuirão à formação da renda tributável, reduz a intensidade da progressividade.⁵⁵⁷ Apenas para exemplificar com dados do IRPF do ano-base de 2002, exercício fiscal de 2003, os contribuintes com renda mensal de até R\$ 2.500,00, e que estariam sujeitos à alíquota de 15% de IR, depois de descontadas as deduções de despesas, sofreram uma alíquota efetiva de 3%, em média. Os contribuintes com renda superior a R\$ 10.000,00, e que estariam sujeitos à alíquota máxima de 27,5% foram tributados, na média, à alíquota real de 17,8%.⁵⁵⁸

A legislação brasileira sobre as deduções de despesas do IR parte de presunções, na medida em que se estima que determinadas despesas teriam repercutido na obtenção da renda tributável.

⁵⁵⁶ MOSCHETTI, p. 383.

⁵⁵⁷ IPEA, 2009, p. 27.

⁵⁵⁸ Ibid., p. 27.

Foi reiterado diversas vezes nesta tese que a matriz tributária brasileira se funda no valor da justiça e uma das aplicações deste conceito é a equidade, que visaria a justiça fiscal em situações concretas, sujeitas, portanto, a um campo de aplicação mais específico do que as pretensões amplificadas da justiça abstrata, que será objeto de análise nas subseções 3.4 e seguintes.

O regime tributário de deduções de despesas para determinação da base de cálculo do imposto de renda, embora esteja vinculado a uma teoria do conceito de renda, implica na criação de dois sistemas de alíquotas: um real e outro fictício.⁵⁵⁹ No primeiro caso, trata-se das alíquotas efetivamente praticadas depois de realizadas as deduções, o que guarda efeitos financeiros significativos. Note-se que a lei, ao estabelecer determinado percentual de alíquota para o imposto, calibra uma expectativa de receita que não se realiza efetivamente. As deduções acabam significando um sistema de compensação entre as expectativas de receita com a incidência do imposto e a receita efetiva, que decorre da soma dos ganhos do contribuinte diminuído desse montante um rol de despesas que reduz a alíquota prevista em lei para valores efetivos menores.

A alíquota fictícia, por sua vez, é a que consta da lei como percentual presumivelmente justo a que os contribuintes deveriam submeter seus ganhos. Mas com o regime de deduções, o que importa ou prevalece é a alíquota real, que representa os valores efetivos de arrecadação.

3.3.4.2 Iniquidade do regime das deduções e presunções no IRPF

O tema das deduções do imposto de renda, o que se vincula à teoria das presunções no direito tributário, é um terreno fértil para considerações sobre equidade na tributação quando se colocam frente a frente contribuintes que, em função de sua capacidade econômica mais favorável têm direito a deduções do imposto enquanto os

⁵⁵⁹ Na história do imposto de renda várias teorias foram elaboradas para sua explicação. Até as primeiras décadas do século XX, a dedução de despesas não era fundamental para o conceito de renda. Somente a partir das obras de Robert M. Haig e Henry C. Simons, respectivamente, em 1921 e 1938, a dedução de gastos para a obtenção da renda se tornou mais clara. Daí o conceito Haig-Simons de renda que combina a soma dos ganhos e a dedução de despesas durante um determinado período. Apesar da hegemonia do conceito Haig-Simons de renda, a dedução de despesas não está imune a críticas, uma das principais correntes é a defendida por Stanley Surrey. Carlos Leonetti destaca três críticas do economista norte-americano. Dentre essas críticas, prevalece, ao menos para os fins desta tese a que: “a elaboração da lista das deduções permitidas nem sempre obedece a critérios bem definidos, o que repercute no orçamento das despesas tributárias”. Cf. LEONETTI, 2003, p. 27.

contribuintes economicamente menos favorecidos não conseguem ter o mesmo benefício, por razões econômicas que não são opcionais.⁵⁶⁰

As deduções do IRPF são quase todas previstas na Lei nº 9.250, de 1995, que permite que sejam deduzidas diversas despesas para se determinar a base de cálculo do IRPF.⁵⁶¹ É possível abater da renda disponível, dentre outras, as seguintes despesas: a) despesas com dependentes; b) despesas com educação; c) despesas médicas; d) pensão alimentícia; e) contribuição à previdência social; f) contribuição à previdência privada; g) livro-caixa; h) aposentadorias e pensões de maiores de 65 anos; i) contribuição à previdência social do empregado doméstico.

Para os fins do que pretendo argumentar, pinçarei como exemplos os direitos à dedução de despesas médicas, com educação, contribuição à previdência privada e contribuição à previdência social do empregado doméstico. No Brasil, esse grupo de quatro tipos de deduções constitui despesas tipicamente influentes no estilo de vida das classes média e alta.

Observe-se que a legislação em referência autoriza a dedução com despesas médicas particulares, tais como consultas, exames, internações etc. de serviços na área da saúde adquiridos da rede privada de atendimento médico. Tais deduções, inclusive, não têm limites. A utilização de serviços médicos privados é uma opção das camadas mais ricas da população. Geralmente, a classe média baixa e os pobres não utilizam serviços privados de saúde, os quais costumam ser melhores em qualidade e em disponibilidade de atendimento do que o serviço público de saúde, conhecidamente precário no país. A distorção que leva à iniquidade reside no direito de se deduzir as despesas médicas de serviços privados de saúde para determinação da base de cálculo do IRPF. Se os contribuintes de maior capacidade econômica podem deduzir tais despesas

⁵⁶⁰ Atualmente a legislação do IRPF limita a dedução dos gastos com educação, o que pode ser considerado como uma afronta à constituição. Aliás, é objeto da ADI nº 4927-DF, requerida pelo Conselho Federal da OAB. O TRF da 3ª Região se pronunciou sobre o assunto na Arguição de Inconstitucionalidade Cível nº 0005067-86.2002.4.03.6100-SP, entendendo que as limitações legais à dedução de gastos com educação vulneram o conceito de renda e o princípio da capacidade contributiva. Na doutrina há também considerações que contestam a previsão de limitação de valores de dedução de despesas na base de cálculo do IR. Marcel Bach, examinando o assunto, conclui que tais limitações desrespeitam os direitos do contribuinte, no ponto em que a educação é um direito público subjetivo essencial à cidadania e à formação qualificada do indivíduo. Na medida em que o estado não oferece ensino público para todos adequadamente, constitui violação ao direito à educação qualquer limitação às deduções da base de cálculo do IR, de gastos com educação. Cf. BACH, Marcel Eduardo Cunico. A (in)constitucionalidade das restrições à dedutibilidade das despesas com educação à luz dos objetivos fundamentais da república federativa do Brasil. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord). **Tributação: democracia e liberdade em homenagem à Ministra Denise Arruda Martins**. São Paulo: Editora Noeses, 2014, p. 573-590.

⁵⁶¹ Além da lei em referência, o Decreto nº 3.000, de 1999, regulamenta toda a legislação de IR e disciplina em detalhes, a partir do artigo 643, quais, e como devem ser calculadas as deduções do IRPF.

com tratamento de saúde, por outro lado, os contribuintes que – frise-se, por falta de opção – ficam sujeitos a tratar da saúde na rede pública, não têm despesas para deduzir com tratamentos médicos pois provavelmente foram atendidos pelo SUS. É bem verdade que a legislação parte de um critério de isonomia horizontal: a rigor, todos deveriam usufruir do sistema público de saúde e, por conseguinte, despesas com serviços privados de saúde não seria uma realidade, razão pela qual não haveria que se falar em deduções com esse tipo de despesa. Mas, como se sabe, o serviço público de saúde é deficitário por não conseguir atender dignamente sequer as parcelas da população que não podem contratar os serviços privados. A opção de se adquirir serviços médicos na rede particular é uma variável que desiguala os contribuintes sob o aspecto da capacidade econômica. Ao se permitirem deduções integrais de despesas oriundas de serviços privados que não podem ser igualmente adquiridos por outros contribuintes por razões que independem de sua vontade, cria-se uma situação de desigualdade vertical que o sistema de tributação não deveria sequer tolerar, que dirá favorecer a sua prática. As deduções de despesas médicas para determinação da base de cálculo do IRPF acirram a desigualdade de renda no país e ofende a pretendida equidade da matriz tributária, na medida em que os mais pobres – que em geral se valem dos péssimos serviços públicos de saúde – estão sujeitos a uma carga tributária de imposto de renda proporcionalmente maior, em relação aos contribuintes que puderam realizar tais deduções.

A iniquidade apontada para as deduções de despesas médicas particulares se repete para os outros três grupos de deduções mencionados, quais sejam, previdência privada, educação particular e empregados domésticos, todas despesas que não são típicas dos contribuintes mais pobres.

Vê-se que o sistema, a pretexto de alcançar equidade tributária, gera efeito exatamente inverso, cria uma situação de iniquidade que tem no regime de deduções sua principal causa. Nota-se que a teoria das presunções no direito tributário, que visa a praticidade e eficiência na arrecadação não condiz com a ideia de equidade, que exigiria uma apuração real e autêntica das capacidades contributivas de cada contribuinte. Se a lei concede o direito de deduções que somente é possível para as classes média e alta, por outro lado, deveria compensar os grupos econômicos menos favorecidos com outros descontos sobre a base de cálculo do imposto. Os contribuintes, que em razão de seu perfil de renda se presumem impossibilitados de condições econômicas para abater despesas médicas ou com educação privada etc., deveriam ter direito a um desconto de base de cálculo equivalente à média das despesas dedutíveis das classes econômicas mais

favorecidas. Ainda assim o direito tributário não conseguiria fugir do problema das presunções, que decididamente é uma técnica inconciliável com a ideia de justiça como equidade.

3.3.4.3 *Isenções, benefícios tributários e o problema da iniquidade*

Outro problema de iniquidade da matriz tributária está relacionado às opções políticas de se discriminarem os contribuintes não exatamente em razão de suas capacidades contributivas, mas em função da origem ou da natureza de sua renda.⁵⁶² Esse tipo de opção poderá gerar problemas de iniquidade tributária com forte potencial de radicalização da concentração de renda ou de desigualdade social.

Desde os anos noventa, o país tem adotado um modelo de tributação que estimula desonerações sobre lucros e dividendos, em detrimento da tributação sobre o salário enquanto renda.

Nessa linha, são exemplos a Lei nº 9.249, de 1995, que no artigo 3º fixou alíquota do IRPJ em 15%, alterando a alíquota anterior que era de 25%. A mesma lei, no artigo 9º, instituiu a possibilidade de a empresa deduzir o pagamento de Juros sobre o Capital Próprio (JCP) para a formação da base de cálculo do IRPJ. Assim, a empresa, ao invés de pagar lucros ou dividendos ao acionista, poderá optar por pagar juros sobre o capital próprio o que acarreta diminuição da base de cálculo do IRPJ. Ainda que os JCP estejam sujeitos à incidência de IRPF por parte do acionista beneficiário, os valores costumam ser maiores do que a distribuição de dividendos. Isso porque os JCP são calculados sobre o patrimônio líquido da empresa e limitados à variação, *pro rata* dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.

A Lei 9.249, de 1995, no artigo 10, também isentou da incidência do IRPF o recebimento de lucros ou dividendos pagos pela companhia ao acionista, como medida de incentivo ao mercado de ações no Brasil. Diferentemente dos JCP, os lucros e dividendos não são dedutíveis como despesas da base de cálculo do IRPJ pagadora do crédito ao acionista. Mas o ponto em questão é a opção política de se isentar do IRPF a rentabilidade de um certo tipo de investimento, no caso os lucros e dividendos com ações.

⁵⁶² IPEA, 2009, p. 27.

Apenas para ilustrar, há mais de uma década a tributação sobre os rendimentos do trabalho é maior do que a tributação sobre o capital recebido por meio de lucros e dividendos no país. Em 2005, IRRF somou 1,7% do PIB, representando cerca de 29% da arrecadação total do IR. O IR sobre rendimentos do capital alcançou o pífio percentual de 0,9% ou 16% da receita total do IR.⁵⁶³ Em 2014, o IRRF seguiu arrecadando mais receita fiscal do que o IRPJ e CSLL juntos. De acordo com a Receita Federal, em 2013, o IRRF arrecadou 3,35% e IRPJ + CSLL, 3,10%, ambos em relação ao PIB.⁵⁶⁴

Seguindo nessa abordagem, de acordo com o IPEA, as entidades financeiras nas últimas décadas têm sido mais favorecidas com relação ao pagamento de tributos do que outros setores menos rentáveis. Entre 2000 e 2006 os lucros das entidades do segmento rentista subiu 5.5 vezes enquanto a tributação do setor ficou em 2,7 vezes. No mesmo período, os lucros das instituições financeiras aumentaram 446,3%, ao passo que o IR sobre o resultado dessas instituições não seguiu o mesmo desempenho, ficando com um acréscimo de 196,6%. A CSLL, tributo incidente sobre o lucro e destinado à seguridade social registrou um crescimento de apenas 122,8% para 446,3% de lucro das instituições bancárias.⁵⁶⁵

Enquanto determinados setores econômicos e categorias de contribuintes mais privilegiados financeiramente são agraciados com um regime de incentivos fiscais que certamente leva a perdas de arrecadação, setores produtivos tradicionais e a mão de obra, não recebem os mesmos incentivos. Isso demonstra outra distorção da matriz tributária brasileira, que faz opções políticas que auxiliam no acirramento da desigualdade econômica.

Evidentemente, a matriz tributária, ao criar regime de privilégios fiscais para esses setores sob a justificativa de que seria uma tendência a incentivar investimentos financeiros, ou a atrair capital internacional, além de vulnerar a arrecadação, cria sistema marcadamente iníquo. A iniquidade ressaí do fato de que a maioria da população pagadora de tributos não goza dos mesmos benefícios fiscais, seja o trabalhador assalariado ou as empresas dos diversos setores não atuantes no sistema financeiro.

⁵⁶³ IPEA, 2009, p. 28.

⁵⁶⁴ Disponível em < <http://idg.receita.fazenda.gov.br/> >. Acesso 11 mai. 2016.

⁵⁶⁵ IPEA, op. cit., p. 29.

3.3.5 Capacidade contributiva: justiça ou equidade?

A busca da justiça tributária é sem dúvida o principal desafio das teorias em torno da capacidade contributiva, embora, às vezes, o tema da justiça na tributação seja excluído do plano jurídico e confundido com questões econômicas ou políticas.⁵⁶⁶

A doutrina geralmente divide a capacidade contributiva em dois planos, chamados vulgarmente de “objetivo” e “subjetivo”. Paulo de Barros Carvalho se expressa, considerando o seguinte:

Realizar o princípio pré-jurídico da capacidade contributiva absoluta ou objetiva retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem signos de riqueza. Esta é a capacidade contributiva que, de fato, realiza o princípio constitucionalmente previsto. Por outro lado, também é capacidade contributiva, ora empregada em acepção relativa ou subjetiva, a repartição da percussão tributária, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento.⁵⁶⁷

Regina Helena Costa fala em “capacidade contributiva absoluta ou objetiva” e “capacidade contributiva relativa ou subjetiva”.⁵⁶⁸ No primeiro caso, trata-se da caracterização da sujeição passiva em potencial, isto é, a lei elege condições objetivas como, por exemplo, um valor geral que uma vez recebido caracteriza a renda. No Brasil, por exemplo, o salário, o capital, a combinação de ambos ou proventos de qualquer natureza que caracterizem acréscimo patrimonial serão considerados como “renda” (CTN, art. 43). Tais valores constituem a capacidade contributiva nesse sentido objetivo. No segundo caso, tem-se a individualização da capacidade contributiva, de modo que, somente serão onerados os contribuintes que auferirem determinados valores definidos na legislação, emprestando à renda, portanto, um caráter subjetivo.

Na mesma linha de entendimento, Ferreiro Lapatza também sustenta que a capacidade contributiva pode se revelar como “absoluta” ou “relativa”.⁵⁶⁹ Também dividindo a capacidade contributiva nos planos absoluto e relativo, manifesta-se José Marcos Domingues de Oliveira, quando afirma que: “capacidade contributiva é conceito

⁵⁶⁶ Nesse sentido: “a justiça fiscal tem sido relegada a um plano pré-jurídico pela doutrina positivista, mas não é possível desconsiderar que a justiça é um conceito central para o Direito, assim como o é a eficiência”. Cf. NOGUEIRA, Jozélia. Tributação, justiça fiscal e social. In: GRUPENMACHER, Betina Trejger (coord). **Tributação: democracia e liberdade em homenagem à Ministra Denise Arruda Martins**. São Paulo: Editora Noeses, 2014, p. 759.

⁵⁶⁷ CARVALHO, 2013, p. 173.

⁵⁶⁸ COSTA, 2012, p. 28.

⁵⁶⁹ LAPATZA, 2007, p. 23.

que se compreende em dois sentidos, um *objetivo ou absoluto* e outro *subjetivo ou relativo*". (grifos do autor) ⁵⁷⁰

Sobre o assunto utilizarei a classificação de José Maurício Conti, que divide o princípio da capacidade contributiva em “estrutural” e “funcional”. Nas palavras do professor:

Esta análise da doutrina nos leva à conclusão que a expressão ‘capacidade contributiva’ pode ser vista sob dois ângulos: o estrutural e o funcional.

O primeiro deles é aquele segundo o qual a capacidade contributiva é uma aptidão para suportar o ônus tributário, a capacidade de arcar com a despesa decorrente do pagamento de determinado tributo.

O segundo é aquele pelo qual vê-se a capacidade contributiva como critério destinado a diferenciar as pessoas, de modo a fazer com que se possa identificar quem são os iguais, sob o aspecto do Direito Tributário, e quem são os desiguais, e em que medida e montante se desiguam, a fim de que se possa aplicar o princípio da igualdade com o justo tratamento a cada um deles. ⁵⁷¹

Por exemplo, a progressividade se insere no contexto da capacidade contributiva na perspectiva funcional. Isso porque, o fim desta perspectiva é promover igualdade vertical, de modo que cada contribuinte compartilhará os sacrifícios de custear as despesas públicas de acordo com critérios definidos pela legislação, relacionados com a “renda auferida”, a “renda despendida” ou a “renda acumulada”. ⁵⁷² Assim, a progressividade da tributação está fundada em um critério geral que é a renda (auferida, despendida ou acumulada). Esta poderá passar por variações que também permitem, em tese, prever-se mensurações individualizadas, embora em um dos casos a técnica da progressão de alíquotas possa encontrar dificuldades práticas, como no caso da tributação sobre o consumo.

Entende-se por “renda auferida” os ganhos obtidos por alguém em razão de alguma atividade que desenvolva ou tenha desenvolvido, ou ainda pela remuneração do capital investido. A “renda despendida” são os recursos financeiros alocados no consumo de bens ou serviços; a “renda acumulada” é a riqueza que se detém na forma de ativos com valor econômico, que constituem o patrimônio da pessoa.

⁵⁷⁰ “No primeiro caso [sentido absoluto], a capacidade contributiva significa a existência de uma riqueza apta a ser tributada (capacidade contributiva como pressuposto da tributação), enquanto no segundo, a parcela dessa riqueza que será objeto da tributação em face de condições individuais (capacidade contributiva como critério de graduação e limite do tributo)”. Cf. OLIVEIRA, José Marcos Domingues. **Capacidade contributiva**: conteúdo e eficácia do princípio. Rio de Janeiro: Renovar, 1988, p. 57.

⁵⁷¹ CONTI, 1996, p. 33.

⁵⁷² Ibid., p. 41.

Seguindo-se o conceito mais usual de progressividade, que consiste na tributação por meio de alíquotas em percentuais, que aumentam conforme o montante de base de cálculo se eleva, a distribuição equitativa da carga tributária se adapta mais facilmente na hipótese da tributação da renda auferida do que nas demais modalidades. Daí o fato de a Constituição Federal, no artigo 153, § 4º, I ter previsto a progressividade para o imposto de renda. Tratando-se da renda acumulada, isto é, o patrimônio, também não existem tantas dificuldades em se aplicar a progressividade de alíquotas, adotando-se a mesma técnica de divisão da base de cálculo do bem tributado em intervalos (faixas de valor). Nesse sentido, a EC nº 29, de 2000, deu nova redação ao artigo 156, § 1º, I para explicitar a progressividade do IPTU em razão do valor venal. É evidente que para os demais impostos sobre o patrimônio a progressividade será possível, tanto assim que o Supremo Tribunal Federal assentiu com a tese da progressividade para o ITCD após fortes resistências das fazendas estaduais.⁵⁷³

Conforme alertado acima, tratando de renda consumida, isto é, gastos com o consumo de bens e serviços, subsistem dificuldades práticas para a aplicação de alíquotas progressivas sobre os tributos incidentes no consumo. Isto porque, os impostos sobre o consumo, basicamente o ICMS, o IPI, o ISS e o II, em geral, têm como base de cálculo o preço das mercadorias ou serviços, não sendo prático, no momento da compra, aplicar-se alíquotas progressivas de acordo com o montante de renda do contribuinte. Seria necessária uma base de dados unindo todas as fazendas estaduais (uma vez que a competência do ICMS é estadual) e fazenda nacional, sendo capaz de identificar imediatamente o perfil de renda do contribuinte no ato do consumo. Teria que se exigir também que o sistema cruzasse a declaração do imposto de renda do contribuinte com o bem adquirido, o que, convenhamos, não seria nada prático.

Sem prejuízo desta última observação, na progressividade sobre a renda consumida não é consensual a aplicação de alíquotas progressivas na tributação sobre o consumo porque nos tributos indiretos, isto é, os que incidem sobre bens e serviços

⁵⁷³ O STF não possui uma jurisprudência consolidada sobre a progressividade de alíquotas nos chamados tributos diretos. Aliás, remanesce a distinção entre tributo pessoais e reais na Suprema Corte. Assim, é firme o entendimento de que cabe progressividade para atender à capacidade contributiva nos tributos pessoais, isto é, no imposto de renda. Somente depois do advento da EC 29 passou-se a reconhecer tal possibilidade para o IPTU, que é imposto real, mesmo assim, somente para as leis que definiram progressividade do IPTU em relação à base de cálculo, posteriores ao advento da citada Emenda, conforme súmula 668. Em 2013, houve novo avanço, o colegiado reexaminou sua jurisprudência para reconhecer, com fundamento na capacidade contributiva, a possibilidade de alíquotas progressivas em razão da base de cálculo para o ITCD, que também é imposto real e direto. RE 562.545/RS, Rel. do Acórdão, Ministra Cármen Lúcia, julgamento em 6.2.2013, DJe 27.11.2013.

consumíveis, não haveria como se distinguir as capacidades contributivas. Considerando que a capacidade contributiva, quando instrumento de efetivação da igualdade vertical, leva em conta as diferenças pessoais de renda dos contribuintes, essa verificação seria impossível nas aquisições de produtos ou de serviço consumíveis.

Roque Carrazza, por exemplo, alerta que a progressividade cabe em todos os tributos previstos no ordenamento jurídico brasileiro, com exceção de poucos impostos, como o IPI e o ICMS, que teriam regras-matrizes constitucionais incompatíveis com a progressividade.⁵⁷⁴ Hugo de Brito Machado, por sua vez, refuta a tese de impossibilidade da progressividade de tributos incidentes sobre o consumo. Para o professor, o consumo de bens suntuosos, ou o local onde se desfrutam de determinados serviços sofisticados, poderá indicar elevada capacidade contributiva, razão pela qual a tributação sobre o consumo deverá ser maior do que em se tratando de produtos ou serviços que integram a noção de mínimo existencial.⁵⁷⁵

O instrumento mais apropriado para efetivar a capacidade contributiva nos tributos incidentes no consumo seria a seletividade, por meio da qual o legislador definiria quais produtos ou serviços deveriam ser graduados por alíquotas diferenciadas. No caso do IPI, a própria Constituição Federal, no artigo 156, § 3º, I, determina que o imposto deverá ser seletivo em função da essencialidade do produto, enquanto para o ICMS a Carta preferiu ser menos incisiva, indicando apenas que poderá ser seletivo em função da essencialidade das mercadorias ou serviços tributáveis (CF, art. 155, § 2º, III).

Não há dúvida de que a seletividade aplicável aos tributos indiretos, isto é, os que incidem sobre o consumo, realiza o princípio da capacidade contributiva de uma forma ampla, mas também serve para efetivar a capacidade contributiva no plano funcional, levando em consideração as diferenças individuais de renda. Tal questão exige algumas explicações adicionais.

Note-se que no plano funcional, a capacidade contributiva visa distribuir a carga tributária de forma mais justa, ficando-se teoricamente na equidade vertical e no princípio econômico do sacrifício comum. Estes fundamentos teóricos da capacidade contributiva, portanto, levam ao entendimento de que todos deverão financiar os gastos públicos na medida de suas capacidades econômicas. Este é o pressuposto da capacidade contributiva, que, conforme foi visto, constitui o liame jurídico entre o fisco e o contribuinte. Assim, embora todos os contribuintes consumidores de produtos e serviços

⁵⁷⁴ CARRAZZA, 2012, p. 99, n. 50.

⁵⁷⁵ MACHADO, 1989, p. 41-44.

demonstrem possuir renda (capacidade econômica e capacidade contributiva estrutural ou objetiva), os bens consumidos efetivamente podem indicar padrões de renda diferenciados. Logo, sobre bens de maior valor final ou supérfluos, a quantidade de tributo a ser arrecadada deverá ser maior do que a obtida sobre mercadorias e serviços de menor valor ou que são essenciais à vida humana. Por conseguinte, o princípio da capacidade contributiva no plano funcional poderá ser efetivado por outros instrumentos e não apenas por meio da progressividade. O emprego da seletividade sobre bens e serviços consumíveis é exemplo típico dessa possibilidade.

Viu-se, portanto, que a capacidade contributiva é um princípio do direito tributário intimamente relacionado com a ideia de repartição da carga tributária entre os contribuintes, tendo em mira a quantidade de tributo a ser exigida, mediante as diferenças de renda auferida, acumulada ou despendida. A progressividade e a seletividade são instrumentos para efetivação da capacidade contributiva nessa perspectiva (capacidade relativa, subjetiva ou funcional).

Alguns autores refutam esta tese e entendem que a progressividade não é instrumento da capacidade contributiva, mas indutor de justiça distributiva. Luís Eduardo Shoueri argumenta que os efeitos da progressividade poderão levar ao entendimento de que o instituto não realiza a capacidade contributiva. Para o autor, a periodicidade do imposto de renda é simplesmente um critério prático para a apuração do tributo, mas isso não significa a aferição total da capacidade contributiva de uma pessoa, o que ocorreria somente depois de se analisar a renda auferida ao longo de sua vida.⁵⁷⁶ Outros estudiosos entendem que a progressividade não efetiva a capacidade contributiva, mostrando-se como instrumento para a “consecução da justiça fiscal, fundada no princípio da isonomia”.⁵⁷⁷

Tal argumentação é apropriada, mas não consegue afastar os fundamentos que fazem da progressividade instrumento de realização do princípio da capacidade contributiva. Conforme se viu nas subseções 1.3 a 1.3.3, a locução capacidade contributiva contém amplo conjunto de verificações e de argumentos teóricos. Em síntese, cuida de um instituto do direito e não há como negar sua origem atrelada intimamente à redistribuição da renda global de um país, na medida em que visa partilhar os ônus de custeio do estado por meio de tributos, respeitadas as diferenças pessoais e na medida do possível. A progressividade das alíquotas é um dos instrumentos de efetivação

⁵⁷⁶ SHOUERI, 2012, p. 372.

⁵⁷⁷ FREITAS; BEVILACQUA, 2015, p. 98.

dessa ideia de redistribuição de renda, por permitir ao legislador, dentro das possibilidades do direito que não são totalmente eficazes, distinguir as diversas capacidades econômicas.⁵⁷⁸

Por outro lado, a justiça distributiva ou social possui uma base estrutural riquíssima e se volta à distribuição da riqueza nacional entre todos por diversos instrumentos, um deles é a distribuição de renda.⁵⁷⁹ Não há como dissociar o princípio da capacidade contributiva de sua origem histórica vinculada à ideia de justiça e de distribuição de renda por meio da tributação, até porque, no plano funcional, a capacidade contributiva não é outra coisa senão repartir os ônus tributários conforme as diferentes rendas usufruídas pelas pessoas. A capacidade contributiva é a justiça distributiva no âmbito da estrutura endógena da matriz tributária, mas não é suficiente para completar o quadro de valores e de princípios exigidos pelo sistema de tributação do Brasil.

Os argumentos despendidos nesta tese sobre capacidade contributiva e seus instrumentos de efetivação deflagraram que, se por um lado o princípio visa efetivar o valor da justiça, inclusive com fundamento na equidade, seu alcance é limitado pela estrutura endógena da matriz tributária. O princípio da capacidade contributiva, portanto, orienta-se pelo valor equidade, mas este, enquanto justiça no caso concreto não se realiza plenamente em função das presunções do direito tributário. Por essa razão, na estrutura endógena, a equidade tributária é somente otimizada, sendo o princípio da capacidade contributiva o principal instrumento dessa otimização.

A partir dos próximos subitens aprofundarei os argumentos inicialmente lançados na subseção 3.2.2 acerca da estrutura exógena da matriz e sua finalidade de realização de valores e princípios constitucionais de justiça. Meu objetivo será a procura de um sentido de justiça na tributação que guarde coerência e substância com os ideais de construção de uma sociedade livre, justa e solidária. A ênfase a seguir será na identificação do que significa um sistema tributário justo, uma vez que a estrutura endógena não é essencial para a ultimação de um conceito de justiça que satisfaça direitos

⁵⁷⁸ Conforme lembra Ricardo Lobo Torres: “Sucede que, como já vimos, é inevitável alguma desigualdade na equação da isonomia e o direito tributário não chega à igualdade absoluta. Nem mesmo a equidade consegue, na via legislativa, suprir os paradoxos e insuficiências do princípio da igualdade”. Cf. TORRES, 2005, v. II, p. 165.

⁵⁷⁹ “Em certas situações, a capacidade contributiva deve ser temperada e balanceada, com maior ou menor intensidade, com outros valores para alcançarmos uma sociedade justa e solidária. Cf. FISCHER, Octávio Campos. Tributação, ações afirmativas e democracia”. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord). **Tributação: democracia e liberdade em homenagem à Ministra Denise Arruda Martins**. São Paulo: Editora Noeses, 2014, p. 593.

materiais, especialmente os que estão vinculados à tributação e ao estado democrático de direito, que são a dignidade da pessoa humana e a proteção ao mínimo existencial.

A estrutura endógena, na qual o princípio da capacidade contributiva está contido, possui inúmeras dificuldades de realizar justiça, inclusive a justiça como equidade, especialmente em razão do problema das presunções no direito tributário e a utopia de estabelecer a cota de contribuição tributária justa para cada contribuinte. Realmente, a estrutura endógena da matriz tributária não se alija da noção de justiça (justiça como equidade), mas, por ser limitada a um conjunto de regras que se volta para interior de seu sistema normativo, não se lança na aventura desmedida de dar suporte à realização da justiça das justizas: a justiça distributiva, social e para todos.

3.4 Identificação da justiça tributária

Nesta tese a matriz tributária está dividida em duas estruturas que denominei de endógena e exógena. Trata-se de uma estratégia de argumentação visando esclarecer conceitos absolutamente preciosos para os fins da tributação. Se a matriz tributária concentra um conjunto de regras e de opções políticas que indicam os fatos a serem tributados, seus objetivos e valores devem constar provavelmente de outros diplomas normativos, no caso a Constituição Federal. A matriz é um suporte e instrumento para a realização de tais valores e princípios. Na subseção 3.2.2 expliquei que a estrutura interna da matriz tributária é orientada pelo valor da justiça aplicada aos casos concretos, daí porque será mais adequado examinar seus princípios e regras à luz da equidade.

Como exposto na subseção 1.4, a equidade é um vocábulo usualmente empregado para designar a necessidade de se aplicar a justiça, respeitando as diferenças individuais, por isso está vocacionada a realizar justiça na hipótese individualizada e concreta. Demonstrei que para a conformação do conceito de equidade, não será imprescindível a figura de um árbitro (juiz ou administrador) a aplicar regras jurídicas que se voltem a dimensionar a cota justa de contribuição tributária que cada um deve pagar. Em matéria tributária compete à lei procurar calibrar o montante tributário que cada contribuinte deverá contribuir. A lei atua em um plano abstrato mas para se aproximar da complexidade dos fatos se vale de presunções, visando tributar seus

contribuintes de forma justa ou, melhor dizendo, equitativa. Assim, equidade é o valor que guia o sistema composto pela estrutura endógena da matriz tributária, e o princípio jurídico que busca sua efetividade é o da capacidade contributiva.

A despeito de todas as regras inerentes a esse princípio, especialmente as que se destinam a lhe dar efetividade, tais como a progressividade, a proporcionalidade e a seletividade, nem sempre esses instrumentos conseguem efetivar o princípio e, conseqüentemente, o valor da equidade. Na pretensão de se alcançar a cota justa de contribuição de cada contribuinte, a equidade é uma utopia quando colocada diante das teorias do benefício ou do sacrifício comum. As presunções no direito tributário levam a distorções e iniquidades, da mesma forma que ofende a ideia de igualdade e conseqüentemente a de justiça. Basta que se coloque em discussão a previsão de incentivos e privilégios para determinados setores ou categorias de contribuintes, sem medidas compensatórias para os menos favorecidos e demais pagadores de tributos.

Enfim, a pretexto de realizar o valor da equidade, a estrutura endógena da matriz tributária pode levar a tributação a praticar o efeito exatamente oposto, que é a iniquidade da matriz, cujos exemplos principais foram lembrados nas subseções 2.6 e seguintes.

Nesta subseção e nas demais, o objetivo será identificar quando e como a matriz tributária poderá ser considerada justa. Utilizarei como método o conceito de estrutura exógena da matriz tributária, que consiste na ideia de que a matriz é suporte e finalidade da tributação. Enquanto a estrutura endógena é simples suporte para a aplicação de princípios e regras que se voltam ao interior do sistema tributário, a estrutura exógena reúne as qualidades de ser suporte e finalidade do sistema de arrecadação. Será suporte porque continuará juntando e sistematizando regras que visam arrecadar receitas tributárias para a manutenção da burocracia estatal e efetivação de políticas públicas voltadas a determinados fins. Como finalidade, a estrutura exógena pretende realizar valores e princípios constitucionais que se coadunam com o sistema de tributação. Refiro-me ao valor da justiça em seu sentido abstrato e generalizado – não exatamente a justiça das situações concretas – que se identifica com a equidade e que está presente no âmbito da estrutura endógena.

Neste subitem, optarei de forma justificada por uma teoria de justiça que faça sentido e guarde coerência com os valores constitucionais colimados no artigo 3º da Constituição. A teoria de justiça a ser escolhida encontra abrigo na ciência política e se trata da justiça social ou distributiva (v. subseção 3.2.6). A estrutura exógena da matriz

tributária pretende alcançar a finalidade de efetivar o valor da justiça social, sendo orientada, por princípios jurídicos tal qual ocorre com a estrutura endógena da matriz. Dois princípios do estado democrático de direito são fundamentais: a) dignidade da pessoa humana e b) proteção ao mínimo existencial. Tais princípios deverão ser afirmados por meios de regras que, no caso da tributação, trata-se de normas voltadas a manter ou ampliar o mínimo existencial.

Todas essas considerações possuem um escopo que é parte intrínseca desta tese desde o início, entender o que significa “justiça tributária”. De outro modo, trata-se de refletir se a justiça tributária está no âmbito da estrutura endógena da matriz tributária ou nas finalidades que a estrutura exógena visa alcançar. Se a equidade da matriz tributária, no âmbito da estrutura endógena nem sempre é verificável, uma eventual tolerância do sistema a esse estado de coisas talvez não acarrete tantos problemas à sociedade quanto a falência da estrutura exógena como suporte e finalidade da tributação. De algum modo, os subitens a seguir pretendem justificar esta última afirmação.

3.4.1 A escolha da justiça social como valor fundante da matriz tributária

Em sua conhecida teoria de justiça, John Rawls estabelece uma ordem serial de prioridades aos princípios do que considera ser uma sociedade idealmente justa.⁵⁸⁰ Para Rawls, dois princípios estruturam uma ordem social justa, que são: “o princípio da liberdade igual”, em que se prima pela igualdade de direitos e de liberdades fundamentais; “o princípio da igualdade equitativa de oportunidades”, por meio do qual as desigualdades sociais devem ser estabelecidas em benefício de todos, o que dá margem a um princípio de diferença.⁵⁸¹

⁵⁸⁰ RAWLS, 2008, p. 73-73.

⁵⁸¹ “A primeira formulação dos dois princípios é a seguinte: Primeiro: cada pessoa deve ter um direito igual ao sistema mais extenso de iguais liberdades fundamentais que seja compatível com um sistema similar e liberdades para as outras pessoas. Segundo: as desigualdades sociais e econômicas devem estar dispostas de tal modo que tanto (a) se possa razoavelmente esperar que se estabeleçam em benefício de todos como (b) estejam vinculadas a cargos e posições acessíveis a todos”. Cf., RAWLS, 2008, p. 73. O princípio de diferença seria um desdobramento dos demais, especialmente quando o segundo princípio não conseguir responder às suas expectativas de distribuição da riqueza e das posições de trabalho para todos. De acordo com a teoria de Rawls: “O princípio de diferença é, então, uma concepção fortemente igualitária no sentido de que, se não houver uma distribuição que melhore a situação de ambas as pessoas (limitando-nos ao caso de duas pessoas, para simplificar), deve-se preferir a distribuição igualitária”. Cf., RAWLS, 2008, p. 91.

O primeiro princípio sugere a garantia dos direitos fundamentais voltados à liberdade, direitos, portanto, de primeira geração na ordem evolutiva dos direitos humanos. Rawls reconhece que os direitos relativos ao princípio da liberdade são muitos e variados, de modo que não seria possível listar um rol de quais são esses direitos. Admite também que as liberdades, exatamente porque são tantas, podem colidir e uma prevalecer sobre a outra em certas circunstâncias sociais, econômicas e tecnológicas específicas de cada sociedade.⁵⁸² Por exemplo, a ideia de liberdade em um estado liberal orientado pelo fundamento do *laissez faire* compreende a ideia de liberdade de forma absoluta, diferentemente de um regime liberal igualitário, ou de social democracia, ou ainda, socialista. Apesar dessas diferenças de posição, a liberdade é reconhecida e afirmada nessas três correntes filosóficas de estado.

A sociedade desprovida dos direitos de liberdade passa por riscos de não se manter democraticamente e, portanto, apresentar-se injusta. A opressão à liberdade individual de uma pessoa é tão ofensiva ao princípio quanto a de um grupo indeterminado de indivíduos. No tocante à violação das liberdades não está em jogo a quantidade de pessoas, mas a ofensa ao princípio e eventual ausência de instâncias corretivas de sua violação.

O segundo princípio é dividido por Rawls em duas partes. A primeira tem a ver com a distribuição da renda e da riqueza e, a segunda, refere-se à distribuição de cargos e de autoridade, que pode conduzir a um “princípio de diferença”. O segundo princípio, em um primeiro plano, defende que a distribuição de renda e de riqueza em uma sociedade não necessita ser igual para todos, mas as desigualdades somente seriam moralmente aceitáveis se beneficiarem a todos. A ocupação de cargos e de autoridade que constituem o segundo plano do princípio, de acordo com a teoria liberal de Rawls, deve ser compreendida de tal forma que o acesso a essas ocupações seja possível a todos em condições de igualdade. Na essência, a teoria do jus filósofo norte-americano pretende romper com fatores arbitrários que alimentam o círculo vicioso em que, somente aqueles que tiveram garantidas as melhores condições de acesso aos cargos e postos de autoridade, sigam hereditariamente mantendo tais condições.⁵⁸³

O princípio de diferença é uma ideia mais sofisticada da igualdade de oportunidades ínsita ao segundo princípio. Assegurado o princípio de liberdade igual e de igualdade de oportunidades, a ordem social não deve instituir expectativas de vantagem

⁵⁸² RAWLS, 2008, p. 75.

⁵⁸³ Ibid., p. 87-88.

que atendam somente a uns e não a outros. Somente seriam admitidas diferenças de expectativas de vantagem aos melhores posicionados na sociedade, se tais beneficiarem também aos menos favorecidos. Rawls entende que a ordem social não consegue ser sempre igual para todos, mas as vantagens obtidas pelas pessoas mais talentosas ou agraciadas pela “loteria da vida”, e que alcançam vantagens econômicas e sociais em função desses fatores arbitrários, deverão ser acompanhadas de vantagens a quem não contou com as mesmas possibilidades. No tocante à tributação, por exemplo, uma matriz tributária que beneficie com incentivos fiscais segmentos mais favorecidos economicamente, somente se justificariam se trouxessem algum tipo de compensação para os menos favorecidos, como, um programa de transferência de renda financiado pelos mais aquinhoados ou algo semelhante. Em síntese, o princípio de diferença tolera tratamentos diferentes para as elites econômicas, desde que tal diferença promova, em contrapartida, o bem dos mais despossuídos.

A teoria de Rawls é bastante complexa e abstrata, inclusive com relação ao segundo princípio que inicialmente aparenta ser de fácil assimilação. Não é minha intenção adotar a teoria rawlsiana como elemento essencial. Meu objetivo é tão somente utilizar essa teoria para chamar atenção à ideia de ordem serial (lexical) de prioridades aos princípios e, a partir dessa premissa, estabelecer um liame argumentativo que dê sentido à hipótese de que justiça social é uma prioridade e em que ordem se situa no sistema de direitos e na matriz tributária. Rawls, portanto, distribui os princípios de uma ordem social justa nesse esquema de prioridades em que o princípio de liberdade igual é prioritário em relação ao princípio da igualdade e de diferença.

Álvaro de Vita chama atenção para a complexidade de se estabelecer uma ordem serial ou lexical de prioridades aos princípios da justiça, no ponto em que, sem determinadas condições básicas de uma vida digna, também não é possível se exercer as liberdades iguais contidas no primeiro princípio. Nas palavras do autor:

Uma primeira qualificação a fazer é a de que a vigência da ‘prioridade léxica’ do primeiro princípio somente pode ter lugar uma vez que as necessidades básicas dos indivíduos tenham sido satisfeitas, entendendo-se por ‘necessidades básicas’ interesses vitais do seguinte tipo: a garantia de integridade física, de nutrição adequada, do acesso à água potável, ao saneamento básico, ao atendimento médico e à educação. É preciso supor que um princípio de satisfação de interesses vitais encontra-se implicitamente reconhecido na prioridade atribuída às liberdades civis e políticas.⁵⁸⁴

⁵⁸⁴ VITA, Álvaro de. **A justiça igualitária e seus críticos**. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 206.

O reconhecimento da relevância dos direitos de liberdade será permitido na medida em que cada pessoa tem garantidas condições básicas de sobrevivência de uma vida digna. Portanto, a garantia dessa sobrevivência é ínsita ao primeiro princípio de modo a colocar em certo nível de relativização a ordem serial de prioridades entre os princípios, conforme sugerido por Álvaro de Vita à proposta de prioridades defendida por Rawls. Caso se deixe de lado a teoria de Rawls e se pretenda estabelecer outra ordem serial de prioridades entre princípios de justiça, a dignidade humana talvez possa estar antes da prioridade da liberdade.

A rigor, em uma economia de mercado, e partindo-se de um pressuposto de eficiência e de equilíbrio de suas forças componentes, a existência digna, ainda que com algumas diferenças conceituais, deveria ser garantida pelo mercado. O ponto controvertido será o que fazer quando o mercado não oferecer as expectativas de uma vida digna e exigir de uma sociedade ordenada atuações que visem essa garantia?

A percepção de que uma vida digna não esteja sendo atendida e que algum tipo de mobilização social poderá ocorrer no rumo de sua reivindicação, depende, obviamente, de se assegurar as condições materiais para o desfrute dessa vida minimamente digna. Essa consciência do que vem a ser a vida digna passa pelo que Álvaro de Vita, referindo-se a Rawls, conceitua como “necessidades dos cidadãos”.⁵⁸⁵ Tais necessidades pressupõem objetivos mais ambiciosos do que a garantia de um mínimo básico existencial e visam as faculdades morais dos indivíduos. Assim, as faculdades morais das pessoas dependem de duas capacidades de julgamento que constituem a identidade pública de cada indivíduo. Trata-se da capacidade de revisar a concepção do que vem a ser um bem; e a capacidade de ter e de agir segundo um senso de justiça.⁵⁸⁶ Sem as condições de se exercerem essas capacidades, a consciência do bem e da justiça para si próprio podem ficar comprometida, da mesma forma que compromete o julgamento do bem e do justo em relação a todos.

Se a garantia de condições dignas mínimas é um forte pressuposto do princípio da liberdade igual, elegê-la como uma prioridade antecedente a qualquer outro princípio passa a ser um ponto considerável. Essa escolha não deveria ficar à mercê de uma simples argumentação, mas da constatação real e empírica de que, até para o exercício de suas faculdades morais, de discernir o bem e a justiça, as pessoas dependem de condições básicas de existência.

⁵⁸⁵ VITA, 2007, p. 208.

⁵⁸⁶ *Ibid.*, loc. cit.

É inegável a posição estratégica que as condições dignas mínimas de existência exercem sobre a expectativa de construção e manutenção de uma sociedade ordenada. A despeito dessa posição, a condição de existência digna não deveria ser desfrutada por uns em razão de talentos individuais ou por relações hereditárias, e não serem experimentadas por outros não inseridos nas mesmas circunstâncias arbitrárias.

O tema da justiça social ingressa exatamente no ponto em que a existência digna é um bem e um direito, sem a qual sequer o direito de liberdade e as faculdades morais do que é o bem e a justiça podem ser avaliadas. Daí por que uma vida digna para todos, com a oportunidade de se usufruir de direitos básicos é uma questão de justiça e um valor fundante da ordem jurídica.

No âmbito de sua estrutura exógena, a matriz tributária é um suporte e simultaneamente tem por finalidade alcançar a realização do valor da justiça social, caso contrário se conformaria unicamente com sua estrutura endógena e todas as dificuldades de se realizar o conceito de equidade, conforme exposto nas subseções anteriores. Reconhecer que a estrutura exógena da matriz tributária se volta para o fim de assegurar justiça social não é fruto de um poder de argumentação quase magicamente criado para atender uma certa linha de pensamento ou de ideologia. Trata-se de se buscar um sentido ao sistema de tributação que esteja coadunado com os objetivos da república, tal qual qualquer outro sistema de direito deve estar jungido. Dos objetivos da república nos quais a justiça se insere, efluem todos os demais direitos e sistemas de direito.

Nesta tese, portanto, a argumentação de realização da justiça social ou distributiva é a meta a ser buscada. Se todos puderem desfrutar de uma existência digna mínima, a matriz tributária alcançou seu objetivo primacial, na medida em que é a principal responsável pela geração de recursos que serão utilizados no alcance dessa finalidade de justiça, direta ou indiretamente.

3.4.2 Sociedade livre, justa e solidária

O artigo 3º da Constituição Federal traça os objetivos da república, não sendo por acaso o inciso I a enunciar desde logo, em ordem de prioridade, que a sociedade brasileira está irmanada com o objetivo fundamental de construir – portanto não é algo dado naturalmente – uma sociedade livre, justa e solidária. Liberdade e justiça são valores que se somam antes de se contraporem. Justiça e liberdade para efeitos do

estabelecimento de propósitos de uma sociedade justa combinam com a ideia de igualdade, porquanto a pretensão no estado democrático de direito é que todos possam igualmente ser livres. Por outro lado, uma sociedade justa é a que tem na igualdade um postulado inevitável para o qual todos os esforços políticos são agregados.

Nesse sentido, não existiria uma dualidade de posições ou de prioridades entre liberdade e igualdade. Autores como Roberto Nozick e outros libertários sugerem a tese da dualidade, mas examinada a questão sob um ponto de vista igualitário, ainda que liberal igualitário – portanto não exclui o problema da visão liberal – liberdade está para a igualdade, assim como o direito está para a política.⁵⁸⁷ Não é possível supor em uma sociedade democrática que a liberdade não seja um direito desfrutado por todos e, nesse sentido, se todos devem desfrutar da liberdade é o que basta para identificar a simbiose entre liberdade e igualdade. Portanto, uma sociedade livre supõe que a liberdade seja igualmente usufruída por todos. Demais disso, como salienta Amartya Sen, a questão é eleger a “igualdade de que”, e não antagonizar liberdade e igualdade, como se fossem antíteses.⁵⁸⁸

Dworkin, discorrendo sobre os direitos civis, sustenta que “a principal contribuição dos Estados Unidos para a ciência política é uma concepção de democracia segundo a qual a proteção dos direitos individuais é uma pré-condição para essa forma de governo, e não uma solução de meio-termo”.⁵⁸⁹ A noção de direitos individuais para os estadunidenses está associada aos direitos fundamentais, especialmente à igualdade.⁵⁹⁰ No fundo, a ideia de igualdade, seja ela de gênero, de raça, de origem ou de orientação sexual, pertence às pré-condições do conceito de democracia. Na medida em que as relações materiais e históricas não permitem que esse tipo de pré-condição se efetive, cabe ao regime democrático estabelecer as medidas para que a igualdade seja perceptível como experiência vivida. É possível que a igualdade resulte de instrumentos normativos ou de ações governamentais, mas isso não a desnatura como pré-condição de qualquer

⁵⁸⁷ NOZICK, Robert. **Anarquia, Estado e utopia**. Tradução de Fernando Santos. São Paulo: Martins Fontes, 2011, p. 300-309.

⁵⁸⁸ “Pode haver, é claro, um conflito entre uma pessoa que defende a igualdade de alguma variável *outra que* a liberdade (tal como a renda ou riqueza ou bem-estar) e alguém que quer somente liberdade igual. Mas esta é uma disputa sobre a questão ‘igualdade de que?’ ” SEN, Amartya. **Desigualdade reexaminada**. Tradução de Ricardo Doninelli Mendes. São Paulo: Record, 2001, p. 53.

⁵⁸⁹ DWORKIN, Ronald. **O direito da liberdade**: a leitura moral da Constituição norte-americana. Tradução de Marcelo Brandão Cipola. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 239.

⁵⁹⁰ DWORKIN, 2011, p. 349.

democracia e, ao contrário, passa a ser uma ratificação das condições essenciais do regime democrático.⁵⁹¹

Esse ponto é importante, pois, embora estejam consagradas no texto da Constituição Federal passagens que rumam ao centro da ideia de igualdade como negação de formas diretas ou indiretas de discriminação, ou ainda, com o sentido de distribuir bens e oportunidades a todos, a ideia de igualdade dá suporte à noção radical de democracia como regime político, o qual pressupõe a participação do povo na tomada de decisões políticas. Isso abre margem a se compreender a igualdade em um sentido mais material e menos normativo, capaz de instruir e inspirar a construção de Constituições democráticas quer sejam escritas ou não.

No caso do Brasil, que adota a modalidade de constituição escrita, o fundamento para a igualdade entre as pessoas e que dá estrutura para as diversas políticas de inclusão social e de proteção à dignidade, como foi marcado várias vezes nesta tese, está presente nos objetivos da república, constantes do artigo 3º e incisos. Para garantir tais objetivos todos os esforços deverão ser empreendidos, eis que o Brasil é uma república federativa e se constitui como estado democrático de direito, conforme declara o artigo 1º da Constituição Federal. Essa proclamação existe exatamente para que o país possa cumprir esses compromissos constitucionais lastreado no fundamento da igualdade.

Ao se (pré)comprometer a alcançar seus objetivos, a Constituição semeia às gerações futuras o dever de observá-los. Portanto, uma vez constatado que não foram alcançados meios para a efetivação da igualdade, compete ao estado engendrar as condições para que isso ocorra. No mesmo sentido, nenhuma norma jurídica ou ação governamental poderá subsistir caso contrarie esses objetivos lavrados na forma de (pré)compromissos constitucionais.⁵⁹²

Os deveres de “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação” convergem, a toda evidência, para “construir uma sociedade livre, justa e solidária e garantir o

⁵⁹¹ Como se sabe, a noção básica de democracia teria sido descoberta pelo povo grego, mais exatamente pelos atenienses, ainda no século V a.C e, segundo Dahl, “imaginaram [os gregos] um sistema político no qual os participantes consideram uns aos outros como politicamente iguais”. Cf. DAHL, Robert. **A democracia e seus críticos**. Tradução de Patrícia de Freitas Ribeiro. São Paulo: Martins Fontes, 2012, p. 1. Além disso, governariam a si próprios em uma coletividade composta de indivíduos soberanos e com capacidades, recursos e instituições suficientes para tal governo.

⁵⁹² Elster explica que “as constituições políticas são dispositivos de pré-compromissos ou auto-restrições, criados pelos políticos para se proteger de suas próprias tendências previsíveis a tomar decisões pouco sábias”. ELSTER, 2009, p. 119.

desenvolvimento nacional”. Isso significa que as gerações presentes e futuras não poderão deixar de observar esses objetivos e, igualmente, tais normas, em razão de seu indiscutível caráter de direito fundamental, não serão objeto de emenda que tenda à sua abolição (Constituição Federal, art. 60, § 4º, IV). Por outro lado, essa limitação de não abolir esse tipo de previsão constitucional, revela um (pré)compromisso que dá estabilidade para a consolidação de valores democráticos defendidos no momento em que a Constituição foi elaborada.

A exortação de que a república objetiva a construção de uma sociedade livre, justa e solidária é uma escolha política pautada em imperativos de consciência de que, em condições normais, não desejamos ao próximo o que repelimos a nós mesmos. Michael Sandel, a propósito do tema, levanta a seguinte indagação: “temos obrigações apenas como indivíduos ou algumas obrigações nos são impostas como membros de comunidades com identidades históricas?”⁵⁹³ Qualquer resposta a essa pergunta recairá em dilemas morais que dependerão de escolhas políticas, não importando resolver, a priori, se a escolha é certa ou errada, mas se é justa e consoante ao valor moral perseguido. Isso remete ao papel de toda a sociedade na promoção de determinadas missões sociais, como é o caso do pagamento de tributos com a finalidade de se cumprir os compromissos fundamentais da república. Ninguém no Brasil estaria excluído da imposição moral de auxiliar na construção de uma sociedade mais justa e solidária.

Como deixei intuir nesta tese, serão livres as pessoas na medida em que podem desfrutar de uma vida digna e esse direito será usufruído por todos igualmente, quis assim a Constituição no seu artigo 3º, ao estampar os objetivos fundamentais da república. Portanto, uma sociedade livre e justa a ser construída é aquela em que um nível mínimo de bem-estar é garantido a todos, ou ao menos os esforços necessários nesse sentido são prioritários. A garantia de um mínimo existencial a uma vida digna responde à questão formulada por Sen, sobre “por que a igualdade ou igualdade de que?”⁵⁹⁴ Nesta pesquisa o que se pretende é a igualdade de condições básicas de uma vida digna como uma premissa e prioridade da matriz tributária, mediante a identificação de valores, princípios e regras que conformam sua estrutura exógena para essa finalidade.

⁵⁹³ SANDEL, 2013, p. 212.

⁵⁹⁴ Essa questão tem função mais provocativa do que de realçar uma dúvida. Amartya Sen sabe que uma teoria de justiça o que importa não é defender a tese da igualdade, mas o que se deseja seja igualmente desfrutado por todas as pessoas. Em suas palavras: “Querer a igualdade de *alguma coisa* – algo visto como *importante* – é sem dúvida uma semelhança de algum tipo, mas esta semelhança não coloca os grupos combatentes do mesmo lado. Só mostra que a batalha não é, num sentido importante, sobre ‘por que a igualdade?’ , mas sobre ‘igualdade de quê?’ ” (grifos do autor). Cf. SEN, 2001, p. 47.

Fixado o ponto de que o Brasil objetiva construir uma sociedade livre e justa, isto é, uma sociedade que permita a todos um nível básico de segurança e de bem-estar que caracterize uma vida digna, outra questão que desponta é por que a liberdade e a justiça (como igualdade) são valores escolhidos pela ordem jurídica brasileira? Tudo leva a crer, além de questões históricas que serão aventadas na subseção 3.4.6, que uma vida digna é um valor que se disponibiliza a todos a fim de que possam ter igualdade de condições básicas para exercer seu juízo de liberdade no futuro. Nesse aspecto Rawls está certo: uma sociedade que se pretenda ordenada e justa não pode consentir que motivações arbitrárias, tal como a sorte do lugar em que se nasce ou talentos especiais, possam determinar o bom ou o mal desempenho social ou econômico dos indivíduos no momento em que competências que levam a esse sucesso sejam exigidas.⁵⁹⁵ Os princípios de justiça evocados pelo autor destinam-se a romper com o ciclo de prosperidade não exatamente decorrente do esforço pessoal em igualdade de condições competitivas, que justificaria a justiça pelo mérito. O princípio da igualdade equitativa de oportunidades oferece argumentos razoáveis para se assentir com o fundamento de que uma sociedade justa e igualitária empreenderá os esforços necessários para que todos tenham as mesmas oportunidades de partida para disputarem os melhores postos de trabalho. A decisão por esta disputa pressupõe que cada pessoa seja capaz de deliberar sobre seus esforços pessoais, consciente de sua preparação conquistada. Eventual renúncia da oportunidade de disputar um bom posto de trabalho ou uma função pública não deverá ser motivada pela impossibilidade de obter as condições mínimas para essa renúncia consciente.

Dáí por que as condições materiais básicas necessárias para a deliberação pessoal do que alguém fará de sua vida no momento oportuno, deve ser assegurada a cada indivíduo. Na ausência de subsídios do mercado para essa garantia, é função do estado, por meio de sua matriz tributária, determinar as escolhas políticas que garantam o nível básico de uma vida digna que possa viabilizar igualdade de oportunidades para todos no futuro. As escolhas políticas nesse sentido são aptidões morais de reconhecimento do outro como alguém digno assim como nos julgamos dignos. A solidariedade é o valor moral a instruir essa visão de vida. Para explicar melhor a relação entre a solidariedade e a tributação abro a subseção a seguir.

⁵⁹⁵ RAWLS, 2008, p. 87.

3.4.3 *Solidariedade e tributação*

O vocábulo “solidariedade” possui acepção popular razão pela qual reservar ao direito uma definição para esse substantivo pode ter alguma relevância. Sabe-se popularmente que a ideia de solidariedade sugere ajuda de alguém para outrem nas mais diversas situações de dificuldade, mas esse entendimento não basta para vincular o significado do termo à sua acepção jurídica. Para os fins desta tese melhor será estabelecer um sentido finalístico ao termo, em comunhão com o ponto de vista etimológico, porquanto, conforme lembra Cassalta Nabais, a expressão decorre da palavra latina *solidarium*, que vem de *solidum*, *soldum*, que significa “inteiro, compacto”.⁵⁹⁶ A ideia de inteireza e compactação conduz ao sentido de ajuda mútua, em uma sociedade solidária uns têm o dever de proteger os outros de determinadas vulnerabilidades, visando-se o bem de todos. Claudio Sacchetto enfatiza essa proposta e lembra como ela se mantém cada vez mais atual, quando menciona que hoje corre-se o risco de se perder “o conceito de responsabilidade pública”, isto é, as pessoas têm deixado de lado a consciência de que “uma parte de suas vidas deve ser gerida em comum com os outros: este é o significado real da solidariedade, como ensina a etimologia do termo (do latim ‘in solido’).”⁵⁹⁷

Cassalta Nabais recorda que a ideia de solidariedade remonta à modernidade do final do século XIX e se desenvolve na sociologia com Charles Gide e Émile Durkheim. No direito, os estudos sobre solidariedade se expandiram com uma frente de juristas do direito público clássico, dentre os quais Léon Duguit, Maurice Hauriou e Geroges Gurvitch.⁵⁹⁸ Tais autores desenvolveram os fundamentos da solidariedade ou do “solidarismo”, como um meio termo entre o liberalismo clássico e o socialismo de estado, aquele, conhecido pelas políticas de *laissez faire*; e o outro, engendrado por Bismarck, na Alemanha, e que se opunha ao liberalismo clássico na medida em que preconcebiam a centralização e regulamentação estatais dos interesses privados.⁵⁹⁹ Depois de ficar um tempo no ostracismo, a solidariedade retorna fortemente

⁵⁹⁶ NABAIS, José Cassalta. Solidariedade social, cidadania e direito fiscal. In: **Solidariedade social e tributação**. GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Coord.). São Paulo: Dialética, 2005, p. 111.

⁵⁹⁷ SACCHETTO, Cláudio. O dever de solidariedade no direito tributário: o ordenamento italiano. In: **Solidariedade social e tributação**. GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Coord.). São Paulo: Dialética, 2005, p. 11.

⁵⁹⁸ NABAIS, José Cassalta. Solidariedade social, cidadania e direito fiscal. In: **Solidariedade social e tributação**. GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Coord.). São Paulo: Dialética, 2005, p. 110-111.

⁵⁹⁹ *Ibid.*, p. 111.

com os chamados direitos de quarta geração, tais como o meio ambiente equilibrado e os “direitos de solidariedade”.⁶⁰⁰

A solidariedade, portanto, inspira a ação conjunta dos homens em corresponsabilidade com os interesses coletivos que, na verdade, são comuns a todos.⁶⁰¹ Nesse sentido, a solidariedade poderia se voltar a um determinado grupo de integrantes. Por exemplo, os segurados da seguridade social pertencem a um grupo que se auxilia mutuamente por meio de diversas medidas, tais como ações de assistência social por entidades afins, o que constituiria uma ação direta de assistência social. Mas tais atuações poderão ser por via indireta, portanto o pagamento de contribuições para a seguridade seria instrumento de atuação no plano indireto.⁶⁰²

A menção à solidariedade estabelecida no artigo 3º, I, à toda evidência, não se refere ao auxílio às vulnerabilidades de determinado grupo ou grupos.⁶⁰³ Na medida em que a expressão solidariedade pertence aos objetivos da república e vem na sequência de duas palavras de forte significação, quais sejam, “livre” e “justa”, é indubitável que a solidariedade se espalha para todos os brasileiros, ou até aos estrangeiros que vivam no Brasil, ou ainda, aos brasileiros que circunstancialmente estejam fora do território brasileiro.

De um modo geral, a doutrina vincula a noção de solidariedade e tributação com o princípio da capacidade contributiva no ponto em que todos serão instados a contribuir para a manutenção do estado, na medida de suas capacidades econômicas.⁶⁰⁴

⁶⁰⁰ NABAIS, 2005, p. 111.

⁶⁰¹ Conforme exorta Geórgia Campelo: “o princípio da solidariedade é a base da exigência de contribuições de todos para as despesas estatais, por meio dos tributos”. Cf. CAMPELO, Geórgia Teixeira Jezler. O tributo como meio de efetivação da justiça e do estado social. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord). **Tributação: democracia e liberdade em homenagem à Ministra Denise Arruda Martins**. São Paulo: Editora Noeses, 2014, p. 652.

⁶⁰² Marco Aurélio Greco completa a ideia: “Ou seja, a ideia de grupo de ‘pertencer a’, de ‘fazer parte de’, é que justifica, em última análise, a figura das contribuições como, aliás, tive oportunidade de expor em outra oportunidade. E por se tratar de um ‘pertencer a’ um grupo, o elemento solidariedade aos demais integrantes é imanente” (grifos do autor). GRECO, Marco Aurélio. **Solidariedade social e tributação**. In: **Solidariedade social e tributação**. _____.; GODOI, Marciano Seabra de. (Coord.). São Paulo: Dialética, 2005

⁶⁰³ Douglas Yamashida distingue a solidariedade na tributação em dois segmentos, o primeiro seria a solidariedade genérica a alcançar todas as pessoas; a segunda a solidariedade de grupos. Cf. YAMASHITA, Douglas. Princípio da solidariedade em direito tributário; NABAIS, José Cassalta. **Solidariedade social, cidadania e direito fiscal**. In: **Solidariedade social e tributação**. GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Coord.). São Paulo: Dialética, 2005.

⁶⁰⁴ Nesse sentido: SACCHETTO, Cláudio. O dever de solidariedade no direito tributário: o ordenamento italiano. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 9-52; YAMASHITA, Douglas. Princípio da solidariedade em direito tributário. In: GRECO; GODOI (Coord.), 2005, p. 53-67; NABAIS, José Cassalta. **Solidariedade social, cidadania e direito fiscal**. In: GRECO; GODOI (Coord.), 2005, p. 110-140; GODOI, Marciano Seabra de. **Tributo e solidariedade social**. In: GRECO; _____. (Coord.), 2005, p. 141-167; GRECO, Marco

Nesse sentido, a capacidade contributiva, fundada na teoria do sacrifício comum, romperia com a teoria do benefício, porquanto o dever de pagar tributos não dependeria exatamente dos benefícios diretos e específicos prestados pelo estado ou postos à disposição de determinado usuário. Todos, direta ou indiretamente, recebem benefícios estatais, razão pela qual terão de contribuir “solidariamente” com o ônus de manter a burocracia estatal, inclusive sobre os chamados “direitos negativos”, conforme explicado na subseção 3.1.4. Observe-se que a ideia de solidariedade, nesta perspectiva, não se radica nas finalidades axiológicas da matriz tributária, mas no âmbito de sua estrutura endógena, conforme explicado na subseção 3.2.2, razão pela qual teria uma índole eminentemente fiscalista ou arrecadatória.

Alguns autores, entretanto, procuram denotar um sentido extrafiscal ao atrelamento entre solidariedade e capacidade contributiva.⁶⁰⁵ No fundo, a pretensão de aliar solidariedade com capacidade contributiva visaria a almejada repartição de cargas tributárias entre os contribuintes. Assim, a progressividade seria fundamental para esse desiderato, pois as alíquotas progressivas atingiriam de modo mais eficiente os contribuintes de maiores posses financeiras. Marciano Godoi exorta que o direito constitucional-tributário contemporâneo vê na capacidade contributiva “o parâmetro preferencial (mais não exclusivo) para fazer atuar no Direito Tributário o princípio da igualdade, o que é visto como uma ‘projeção do princípio da solidariedade social sobre a repartição de cargas públicas’”.⁶⁰⁶

Com uma abordagem semelhante, Cassalta Nabais entende que a solidariedade no estado fiscal social poderá ocorrer pela fiscalidade ou pela extrafiscalidade. No primeiro caso, a solidariedade se manifesta por meio do regime de benefícios fiscais às entidades do terceiro setor que atuam na área social. O tratamento tributário, quer por meio de isenções ou com incentivos fiscais a esse tipo de entidade, revelaria o sentido fiscal da solidariedade, assim como progressividade de alíquotas também estaria nessa classificação. O sentido extrafiscal da solidariedade tributária, na visão do professor português, seria uma questão mais voltada ao direito econômico fiscal

Aurélio. Solidariedade social e tributação. In: _____; GODOI (Coord.), 2005, p. 168-189; TORRES, Ricardo Lobo. Existe um princípio estrutural da solidariedade? In: GRECO; GODOI (Coord.), 2005, p. 198-207.

⁶⁰⁵ “O princípio da solidariedade genérica concretiza-se também por meio das normas tributárias de *finalidade extrafiscal*” (grifos do autor). Cf. YAMASHITA, Douglas. Princípio da solidariedade em direito tributário. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra. (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 62.

⁶⁰⁶ GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra. (Coord.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 156-157.

do que o direito fiscal propriamente dito. Isso porque o sistema de extrafiscalidade se resumiria às desonerações fiscais concedidas com alguma finalidade interventiva na economia, razão pela qual escaparia dos limites clássicos do direito fiscal.⁶⁰⁷

Em que pese as considerações teóricas sobre a influência do princípio da capacidade contributiva, e de seu principal instrumento de efetivação que é a progressividade, no entendimento a respeito da solidariedade, realmente, pretende a capacidade contributiva, conforme se viu na subseção 3.3, realizar justiça tributária. Mas trata-se de “justiça concreta”, caracterizada pela “equidade” conforme também explicado na mencionada subseção. Isso não significa que a capacidade contributiva não guarde relação íntima com a ideia de solidariedade na tributação. O simples argumento de que todos serão “solidariamente” instados a contribuir para a manutenção do estado – e este terá o dever de desenvolver atuações ou políticas públicas protetivas às pessoas – é o bastante para revelar algum tipo de vinculação da solidariedade à capacidade contributiva.

Nesta tese, entretanto, defendo que a solidariedade prevista no artigo 3º, I da Constituição, ao orientar vários sistemas normativos, dentre os quais o sistema tributário, possui um sentido mais abrangente e ambicioso. A relação da capacidade contributiva com a solidariedade, dito de outro modo, não exclui outros sentidos vinculativos entre solidariedade e tributação. Não nego com esta argumentação que a capacidade contributiva se alicerce sobre o fundamento da solidariedade em alguma medida, exatamente no ponto em que todos serão solidariamente instados a contribuir na medida de suas capacidades contributivas, mediante regras de progressividade quando for possível. De fato, trata-se de abordar a teoria do sacrifício comum de uma forma mais aprofundada e articulada com postulados mais modernos de tributação do que o seu sentido financeiro clássico.

No entanto, basta uma hipótese em que nem todos poderão contribuir para as despesas públicas, exatamente por ausência de capacidade contributiva, para que a premissa, “todos irão contribuir solidariamente para os assuntos de estado” fique comprometida. É fato: em uma sociedade multicomplexa e com tantas desigualdades econômicas, não é difícil supor a gama de pessoas que não têm capacidade contributiva para contribuir com a burocracia estatal. É bem provável também que essas mesmas pessoas necessitam de benefícios estatais para sobreviver, mas, em contrapartida, não possuem capacidade contributiva para custear as despesas do estado. Portanto, não é

⁶⁰⁷ NABAIS, 2005, p. 131-133.

absolutamente verdadeira a hipótese de que a solidariedade está vinculada à capacidade contributiva pelo liame em que “todos irão solidariamente contribuir com as despesas estatais” porque nem todos têm capacidade contributiva ou capacidade econômica alguma para contribuir. Esse é um ponto perturbador sobre a vinculação entre solidariedade e capacidade contributiva, mas não é capaz de desabonar a estrita ligação entre os dois institutos.

Nessa tese, contudo, minha intenção é outra em explorar o tema da solidariedade na tributação. Extrairei o conteúdo ético da expressão para argumentar porque esse conteúdo inspira – ou melhor – orienta a política tributária brasileira, desde que se tenha a justiça social pela tributação como um objetivo a ser alcançado, na linha do que pretende o artigo 3º da Constituição.⁶⁰⁸

Ernani Contipelli esclarece que o solidarismo passou por fases. A primeira delas foi proposta pela sociologia, na qual se considerava o ser humano parte de um todo, razão pela qual é sujeito de direitos e deveres recíprocos no cumprimento dos ônus comuns. Para a sociologia, a solidariedade é pautada por critérios científicos que definirão a repartição dos direitos e deveres, visando-se preservar “o núcleo de consciência comum da existência coletiva”.⁶⁰⁹ Em razão disso, a solidariedade não ecoa de um valor ético a ela atribuído que dará os limites de interpretação do seu conteúdo. Para Durkheim, por exemplo, a consciência coletiva se forma não obstante as opiniões ou convicções de cada um e essa coletivização do pensar de uma sociedade é o que lhe dá unicidade. Durkheim não põe em evidência a solidariedade como um valor nem demonstra qual o seu conteúdo, importando, prevalentemente o aspecto estrutural e orgânico da vida em comunidade e não exatamente os valores – e quais valores – serão compartilhados por determinada sociedade. Daí os conceitos de “consciência coletiva” ou “comum”.⁶¹⁰

⁶⁰⁸ Semelhante à abordagem do texto, argumenta Nayara Sepulcri, que a nova concepção de solidariedade “pressupõe a cooperação entre Estado e sociedade na persecução dos fins sociais, na construção de uma sociedade solidária”. Cf. SEPULCRI, Nayara Tatarén. O casamento entre os princípios da capacidade contributiva e da solidariedade no estado democrático e social de direito. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord). **Tributação: democracia e liberdade em homenagem à Ministra Denise Arruda Martins**. São Paulo: Editora Noeses, 2014, p. 809.

⁶⁰⁹ CONTIPELLI, Ernani de Paula. **Solidariedade social tributária**. Coimbra: Almedina, 2010, p. 110-116.

⁶¹⁰ “O conjunto das crenças e dos sentimentos comuns à média dos membros de uma mesma sociedade forma um sistema determinado que tem vida própria; podemos chama-lo de *consciência coletiva* ou *comum*. Sem dúvida, ela não tem por substrato um órgão único; ela é, por definição, difusa em toda a extensão da sociedade, mas tem, ainda assim, características específicas que fazem dela uma realidade distinta. De fato, ela é independente das condições particulares em que os indivíduos se encontram: eles passam, ela permanece”. Cf. DURKHEIM, Émile. **Da divisão do trabalho social**. Tradução de Eduardo Brandão. 2ª ed. 2ª tir. São Paulo: Martins Fontes, 2004, p. 50.

Contipelli também aborda o solidarismo em sua perspectiva jurídica, citando, dentre os autores de maior destaque, Maurice Hauriou, Léon Duguit e Georges Gurvitch.⁶¹¹ A solidariedade, neste caso, decorreria em certa medida do solidarismo sociológico, mas instrumentalizada por normas do direito, que se destinariam a possibilitar a convivência recíproca em sociedade.⁶¹² A consciência solidária alcançaria a função de dirigir as condutas humanas para fundamentar as normas jurídicas. O direito, a partir dessa visão, se resumiria a “um produto natural que traduz em suas prescrições o conteúdo das forças existentes na realidade social [...]”.⁶¹³ Assim como no solidarismo sociológico, no solidarismo jurídico, não está necessariamente presente a primazia da construção de um conteúdo ético à solidariedade, que se volte a alguma finalidade de reconhecimento recíproco da dignidade do outro.

Contemporaneamente, a noção de solidariedade não necessita de uma definição normativa (jurídica) ou sociológica. Do ponto de vista do direito, conceituar solidariedade dentro dos parâmetros da normatividade formal demandaria uma norma específica a enrijecer seu conceito conforme os valores da sociedade de então ou do momento. No tocante a sociologia, o conceito ficaria à mercê da observação científica dos comportamentos sociais da época em que se estiver, o que nem sempre coincidirá – conforme a história testemunhou com as experiências do nazi-fascismo – com valores construídos a partir de uma ética da dignidade humana.

É necessário, portanto, chegar-se a uma proposta de conteúdo do valor da solidariedade. Retorno ao começo do século XX para enfatizar que a chegada do estado de bem-estar social, como rescaldo do socialismo e resposta ao liberalismo clássico, impregnou o valor solidariedade das ideias de justiça e de igualdade.⁶¹⁴ Assim, o conteúdo ético que pode ser extraído do valor solidariedade são as noções de justiça social e de igualdade. Ao longo do século XX, especialmente após a Segunda Guerra Mundial as constituições de diversos países passaram a ser orientadas por esse tipo de valor, como

⁶¹¹ CONTIPELLI, 2010, p. 166-122.

⁶¹² Ibid., p. 116-117.

⁶¹³ Ibid., p. 118.

⁶¹⁴ “Pode-se dizer, então, que, no século XX, ocorre uma mudança de paradigma: do Estado Liberal para o Estado Social ou Estado do Bem-estar Social (*Welfare State*), em razão da impossibilidade de se realizar justiça social pela simples garantia de liberdades individuais e da exigência de um comportamento intervencionista do Estado, que não deve limitar o conteúdo de suas ações apenas à vigilância da ordem, atuando no sentido de propiciar condições satisfatoriamente dignas de existência aos seres humanos nos diversos setores da vida social, isto é, possibilitar ao máximo o atendimento das necessidades concretas dos cidadãos, independentemente da classe a que pertença”. Cf. CONTIPELLI, 2010, p. 125.

foi o caso das Constituições, mexicana de 1917, de Weimar, de 1919, a italiana, de 1948, a portuguesa, de 1976, da Espanha, de 1978 e a do Brasil, de 1988.

A construção de uma sociedade solidária, cujo conteúdo da solidariedade seja a promoção da justiça social e da igualdade sob a tutela do *welfare state* exigiu uma mudança de postura sobre esses conceitos, especialmente o da justiça social. Disso decorre uma questão fundamental: de que justiça se está a falar? Trata-se da justiça que traz em seu bojo a ideia de distribuição dos bens sociais de modo que todos poderão ter acesso aos bens da vida na conformação de uma vida digna de ser vivida. Portanto, o direito à vida e atendimento à saúde, à educação, à segurança alimentar, a um trabalho, à moradia, à previdência entre outros, deixam de ser caridade para se alçarem à condição de direitos sociais.

É bem verdade que a formulação e prática do *welfare state* leva naturalmente a um aumento da despesa pública. Nos anos sessenta e setenta do século XX, essa modalidade de comportamento estatal mostrou seus primeiros sinais de desgaste. Conforme lembra Lênio Streck: “os problemas de caixa do Welfare State já estão presentes na década de 1960, quando os primeiros sinais de receitas e despesas estão em descompasso, estas superando aquelas são percebidos”.⁶¹⁵ Na década seguinte, lembra o autor, a crise se aprofunda e o déficit público aumenta, aliado às crises econômicas daqueles anos e o avanço do desemprego.⁶¹⁶ Evidentemente que a crise financeira do estado social levou a severas críticas, abrindo margem às propostas de retorno ao liberalismo, mas com um ponto de inflexão, que consistiu em se fechar a qualquer brecha de penetração dos ideais intervencionista do *welfare state*.⁶¹⁷

A ideologia neoliberal, conforme adverte Plauto Faraco de Azevedo, pretendeu “decretar, autoritariamente, o fim do Estado Social, eliminando, desta forma, o veículo mais eficaz, através do qual tais ideias se vinham corporificando”.⁶¹⁸ As teorias sobre estado mínimo ressurgem com força, em uma espécie de reação às prioridades sociais. Propõe o neoliberalismo que os direitos sociais deveriam ser colocados de volta no lugar de onde nunca deveriam ter saído, isto é, no mercado, imperando o sentimento individualista de “cada um por si”. Para os neoliberais, a lógica da solidariedade não se funda na ideia de igualdade, mas no apego à competição, de modo que os talentos

⁶¹⁵ STRECK, Lênio. **Jurisdição constitucional e hermenêutica**: uma nova crítica do direito. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 58.

⁶¹⁶ Ibid., p. 58.

⁶¹⁷ CONTIPELLI, 2010, p. 131-132.

⁶¹⁸ AZEVEDO, Plauto Faraco de. **Direito, justiça social e liberalismo**. São Paulo: RT, 1999, p. 96.

individuais serão meritariamente compensados por meio da tão sonhada inclusão pelo capitalismo.⁶¹⁹ Liberais da Sociedade de *Mont Pèlerin*, tais como Hayek e Milton Fridman pregavam a ilusória proposta de que o mercado seria capaz de solucionar os problemas como o déficit público crescido, a recessão e o desemprego com medidas ortodoxas na economia, pressupondo a redução e descentralização do poder estatal por meio de privatizações e o menor esforço possível no atendimento das reivindicações operárias.⁶²⁰

Esta tese não envereda para uma corrente ideológica, como se pretendesse levantar uma bandeira política por meio de argumentos “panfletários”, mas não há como negar que a proposta neoliberal envelheceu ou nunca foi de vanguarda, sobretudo quando confrontada com os valores cultuados pela Constituição de 1988, os quais se espelham em um ideal de progresso pacífico da humanidade. Apesar disso, vivemos tempos difíceis e qualquer argumento em torno de justiça social, igualdade ou inclusão pode sofrer o rechaço de segmentos mais conservadores. Não é inoportuno lembrar que valores humanísticos tão cultuados no pós-guerra hoje são questionados em várias partes do mundo. A Europa convive com ameaças xenofóbicas constantes, por meio de grupos radicais de direita, neonazistas e racistas; para não falar nas barreiras e muros de contenção de imigrantes e a intolerância religiosa no Oriente Médio e África; o aumento das forças políticas de direita nos EUA e na América do Sul, voltando-se à devoção cega de que o mercado é capaz de promover inclusão de todos pelo mérito. Mas de que mérito se está falando, se as condições de partida para a disputa dos postos de trabalho mais qualificados não são iguais? Que inclusão é essa realizada pelo mercado, mediante a defesa da alta produtividade com violação de direitos trabalhistas básicos (basta lembrar do trabalho escravo, notoriamente tolerado em países asiáticos destacados pela alta

⁶¹⁹ Gilberto Dupas alerta para as características do estado da virada do século XX para o XXI, pressionado por duas grandes frentes de fatores. A primeira, o processo de privatização das “gigantescas infraestruturas nacionais”, que passariam ao comando do setor privado. O outro, a percepção de que o modelo de estado neoliberal da virada do século agravaria a exclusão social. Para o autor, passaria a ser necessário um novo acordo entre sociedade e estado. Tal acordo, visaria, necessariamente: “a recuperação da capacidade de indução dos Estados nacionais, para que tenham padrões éticos que fortaleçam sua legitimidade e a criação de estruturas eficazes que tenham condições de fiscalizar o cumprimento dos acordos e dos compromissos assumidos nos processos de regulação, incentivando e transferindo para a sociedade civil um íntimo envolvimento com a operação de sistemas de amparo social”. Cf. DUPAS, Gilberto. **Economia global e exclusão social: pobreza, emprego, estado e futuro do capitalismo**. São Paulo: Editora Paz e Terra, 1999, p. 114-115.

⁶²⁰ Conforme referiu Guy Sorman, os liberais da tendência de *Mont Pèlerin* deveriam não apenas criticar a esquerda, mas até mesmo substituí-la, exercendo-se sobre a direita uma influência e pressão permanentes para que jamais voltem a ceder aos compromissos do social estatismo. Cf. SORMAN, Guy. **A solução liberal**. Tradução de Célia Neves Dourado. 3ª ed. Rio de Janeiro: Instituto Liberal, 1989, p. 61-62.

produção de bens consumíveis)? A propósito, como falar de inclusão se os valores cultuados no momento por muitos são o consumismo, o individualismo e o fetiche aos meios informatizados de comunicação?

Solidariedade, nesta tese, assume a função protetiva de direitos individuais a que todos deveriam ter acesso. Conforme será explicado na subseção 3.4.4, a respeito do mínimo existencial, elegi os direitos básicos de uma vida digna o seguinte: a) direito à vida e ao atendimento à saúde; b) direito à segurança alimentar; c) direito à intimidade de um lar; d) direito à educação como condições básicas a uma vida digna. Cabe ao estado e à sociedade o engendramento de meios para que tais direitos se efetivem para todos. Isso não significa que outros direitos fundamentais não devam ser garantidos materialmente pela matriz tributária. Escolhi estes para fazer um recorte de direitos fundamentais que se alie à garantia de mínimo existencial e a relação deste mínimo com os princípios do estado democrático de direito e da capacidade contributiva.

Passo a fundamentar a relação imanente entre solidariedade e tributação. Se consegui fixar o argumento de que solidariedade na tributação não se atém apenas às ideias de dever de contribuir solidariamente, segundo a capacidade contributiva de cada um, e de que a solidariedade serviria somente para legitimar a distribuição de renda por meio da progressividade tributária, será possível propor outra vinculação entre solidariedade e exigência de tributos. Refiro-me ao conteúdo ético do vocábulo solidariedade como algo capaz de orientar a política tributária, a fim de que esta atenda aquela significação.

Para tanto, é importante convencionar que solidariedade é um valor, cujo conteúdo reúne o reconhecimento da dignidade do outro, o que conduzirá à efetivação de direitos mínimos a todos os indivíduos, reforçando o conceito de igualdade e de democracia, na medida em que aquela é um (pré)compromisso desta.

Ricardo Lobo Torres considera a solidariedade um valor fundante do estado de direito porque aparecia na tríade da Revolução Francesa (liberdade, igualdade fraternidade) e a solidariedade é uma forma de fraternidade. Mas com a influência de Kant no pensamento jurídico-filosófico moderno, a supervalorização da liberdade, dissolvida na ideia de legalidade, relegou a justiça e a fraternidade a um segundo plano.

621

⁶²¹ TORRES, Ricardo Lobo. Existe um princípio estrutural da solidariedade? In: **Solidariedade social e tributação**. GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Coord.). São Paulo: Dialética, 2005, p. 198-199.

Como referido, para a doutrina tradicional, o princípio jurídico vocacionado a dar efetividade ao valor da solidariedade é, inegavelmente, o da capacidade contributiva, no ponto em que todos deverão contribuir para a manutenção dos deveres públicos. Mas esse entendimento é uma ideia economicista, vinculada à teoria do sacrifício igual e que se confunde com os problemas de equidade na tributação apontados na subseção 3.3. Ricardo Lobo Torres atenta para uma proposta mais vanguardista à solidariedade na tributação, mas mantém sua vinculação com a capacidade contributiva, quando assevera: “a solidariedade entre os cidadãos deve fazer com que a carga tributária recaia sobre os mais ricos, aliviando-se a incidência sobre os mais pobres e dela dispensando os que estão abaixo do nível mínimo de sobrevivência”.⁶²²

Nesta tese considero que a solidariedade é o fundamento ético para uma política tributária que leve a sério a garantia dos direitos básicos de vida e saúde dignas, de segurança alimentar, de intimidade de um lar e de educação de qualidade para todos por meio da matriz tributária. A relação entre solidariedade e capacidade contributiva, ainda que como fundamento jurídico para o aumento da carga tributária de uns para contrabalançar com a diminuição da carga fiscal de outros, é uma questão de equidade na tributação a ser resolvida no âmbito da estrutura endógena da matriz tributária. Propor que a solidariedade na tributação se resuma exclusivamente ao seu relacionamento com a capacidade contributiva é diminuir o seu alto grau de axiologia.

Assim, além de estar atrelada à capacidade contributiva – embora até certo ponto não se possa distinguir solidariedade de equidade na tributação – proponho que a solidariedade seja o fundamento ético para se carregarem esforços tributários suficientes a se garantir a todos os direitos básicos elegidos como indispensáveis a uma vida digna de ser vivida. Neste ponto a solidariedade assume uma função ambivalente. A primeira seria a de fornecer valores éticos a todos os contribuintes (com capacidade contributiva) da importância do reconhecimento da dignidade do outro, razão pela qual seus esforços tributários guardam um sentido da ética da solidariedade. Por outro lado, a solidariedade é um parâmetro de finalidade da tributação, porquanto orientará a ação legislativa para a criação de tributos com o fim de se garantirem os direitos básicos ora definidos.

Essa proposta não exclui que tais direitos sejam financiados com a receita dos impostos, conforme já ocorre com os casos de saúde e educação (CF, art. 167, IV combinado com arts. 198 e 212) também por meio de contribuições sociais específicas,

⁶²² TORRES, 2005, p. 200.

com fundamento jurídico no artigo 149 da Constituição, que visem alcançar as finalidades conformadas nos direitos básicos ora escolhidos (saúde, alimentação, educação e moradia).

Uma última consideração sobre essa proposta. Não se deve ter a pretensão de que esse tipo de moralidade racional, em que um conteúdo oferecido à solidariedade é definido a partir de certos pontos de vista, possam ser, também de uma forma racional, tidos como únicos ou verdadeiros. Não se trata de uma arbitrariedade moral que se imponha sobre outros argumentos morais inclusive opostos à ideia central de solidariedade aqui proposta. É também respeitável o argumento de que um aumento de carga tributária dos mais ricos não se justifica, ainda que para tornar viáveis direitos básicos dos mais pobres. Como diz Habermas, “a circunstância de que disputas morais continuem em curso revela algo sobre a infra-estrutura da vida social, que está perpassada de reivindicações triviais de validação”.⁶²³ E completa: “A integração social depende amplamente de um agir que se oriente pelo acordo mútuo e que esteja embasado sobre o reconhecimento de reivindicações de validação falíveis”.⁶²⁴ Mas existe sempre uma possibilidade de consenso, motivada em valores morais que rumam para o reconhecimento da igualdade e da dignidade como um bem possível de ser desfrutado por todas as pessoas, ainda que tal igualdade não se refira a tudo de que todos desfrutem, mas ao básico que todos devem dignamente desfrutar. A argumentação de uma ética da justiça e da igualdade é sempre uma ponte que tenta ligar a moral metafísica à sua práxis, embora nem sempre seja bem-sucedida.

3.4.4 Princípios da dignidade da pessoa humana e do mínimo existencial

Na subseção 3.2.3 foram apresentadas razões que vinculam os valores aos princípios e o significado de tais expressões. No campo deontológico onde trafegam os princípios jurídicos, em função de seu elevado grau de abstração e conteúdo axiológico, dificilmente teriam aplicabilidade não fossem as regras, de feitiço mais pragmático e específico. Assim, valores, princípios e regras são unidos por laços de conexão, mas cada

⁶²³ HABERMAS, Jürgen. **A inclusão do outro**: estudos de teoria política. Tradução de Georges Sperber. Paulo Astor Soethe e Milton Camargo Mota. São Paulo: Edições Loyola, 2002, p. 98.

⁶²⁴ Ibid., loc. cit.

conceito busca um sentido próprio no sistema do direito e isso é importante para o funcionamento eficiente do sistema jurídico sem perder suas referências axiológicas.

A justiça social é um valor conforme explicado e faz parte da Constituição como um dos seus objetivos fundamentais. A efetivação jurídica desse valor, que marca sua passagem para o espaço deontológico em que as normas jurídicas ganham força e coerência com os fatos, dá-se com a identificação de um ou mais princípios que, em conjunto com os valores, servem de orientação às regras jurídicas a ambos vinculadas. Os princípios, pois, exercem um papel de intercalar os valores com as regras e isso é fundamental para um sistema de direito, que não fique ao sabor de circunstâncias e casuísmos da política do momento. Em países com uma história trágica de desigualdade social, imaginar um sistema jurídico sem princípios protetivos da ideia de igualdade, justiça social, solidariedade e outros valores humanísticos chega a ser uma aberração.

Nesta tese, dois princípios do estado democrático de direito são estruturantes de uma tributação justa e são também complementares um do outro e se descobrem para orientar as regras jurídicas que desembocam na efetivação da justiça tributária. São eles: “a dignidade da pessoa humana” e “a proteção ao mínimo existencial”, ambos insertos no artigo 1º, III da Constituição Federal. Tais princípios realizam, no campo normativo, as finalidades da estrutura exógena da matriz tributária.

625

Fixada a premissa de que a capacidade contributiva decorre de uma aptidão econômica, que legitimaria, juridicamente, a incidência de tributos, despontaria como pressuposto do conceito de capacidade contributiva o respeito a um mínimo de condições econômicas sobre o qual não poderiam incidir tributos. Isso porque, abaixo desse mínimo não existe capacidade contributiva, embora o indivíduo possa reunir condições econômicas básicas de existência. Essas condições econômicas básicas são normalmente chamadas de “mínimo existencial” ou de “mínimo vital”. O reconhecimento de um mínimo existencial como pressuposto à capacidade contributiva é um ponto profundo do

⁶²⁵ Nunca é demais lembrar que os tributos não servem somente para custear a burocracia estatal. Especialmente, quando nos deparamos com os desafios do século XXI, em um mundo cada vez mais conturbado por problemas de imigração para sobrevivência, conflitos religiosos, guerras civis, violações aos direitos humanos, desrespeito à democracia e, especialmente, o crônico e mal resolvido problema da desigualdade social, com destaque para os países em desenvolvimento. Nesse sentido, aduz Maria de Fátima Ribeiro o seguinte: “é considerado também que a tributação é necessária não apenas como forma de financiar os custos do próprio Estado, mas como a busca constante para realizar a redistribuição de riquezas”. Cf. RIBEIRO, Maria de Fátima. Tributação, políticas públicas e justiça social. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord). **Tributação: democracia e liberdade em homenagem à Ministra Denise Arruda Martins**. São Paulo: Editora Noeses, 2014, p. 763.

direito tributário com relações obrigatórias com a teoria dos princípios jurídicos e dos valores.

Na Itália, Ignazio Manzoni afirmava desde os anos sessenta do século passado, que os conceitos de capacidade econômica e de capacidade contributiva não são coincidentes, mas ambos descendem, antes de tudo, da imunidade tributária do mínimo vital, “que é o mínimo de capacidade econômica necessário a fazer frente às necessidades primárias e essenciais da existência”.⁶²⁶ Assim, conforme visto na subseção 1.3, capacidade econômica não se confunde necessariamente com capacidade contributiva. Esta vem a ser o liame jurídico entre o contribuinte e o poder público em que se identifica a aptidão de pagar tributos. A capacidade econômica é uma habilidade de se gerar meios econômicos à subsistência e, portanto, situa-se em momento anterior à capacidade contributiva. Mas a capacidade econômica determina a conformação de um mínimo existencial a partir do qual se verifica a capacidade contributiva e possibilidade de incidência de tributos.

Antes de se explorar o conceito de mínimo existencial e seus desdobramentos, convém esclarecer, ainda que de forma preambular, a relação do mínimo existencial com o direito tributário, com a teoria dos princípios e com a teoria dos valores (axiológica), objetivando, se possível, enquadrá-lo em uma dessas categorias.

Para o direito tributário, o mínimo existencial conformaria um dos limites da capacidade contributiva, isto é, a base econômica a partir da qual os tributos estariam aptos a incidir. A questão não é fácil como aparenta, pois, a definição do montante que daria consistência econômica ao mínimo existencial não é tarefa simples, ainda que o direito tributário, conforme foi visto, recorra às presunções legais como critério de praticidade. Além disso, tratando-se da tributação da renda auferida, o mínimo existencial auxiliaria na formação do conceito de renda, eis que, somente depois de respeitado um mínimo econômico para a subsistência seria possível conceber-se a ideia de renda.⁶²⁷

Tratando-se da incidência de tributos sobre o patrimônio, o mínimo existencial poderia se fazer presente também, pois não deveria caber a exigência de tributos sobre a aquisição ou a propriedade do único imóvel. A casa constitui o lar como

⁶²⁶ “La non coincidenza dei concetti di capacità economica e di capacità contributiva discende, anzitutto, dell’intassabilità del mínimo vitale, cioè di quel mínimo di capacità economica necessario a fronteggiare i bisogni primari ed essenziali dell’esistenza”. (tradução livre) Cf. MANZONI, 1965, p. 74.

⁶²⁷ “O que excede o mínimo existencial seria então passível de tributação. No imposto sobre a renda líquida, assim entendida aquela passível de ser alcançada pelo tributo, o Fisco somente pode tributar o excedente do mínimo existencial. Não lhe é permitido tributar despesas com a manutenção individual e da família”. Cf., ZILVETI, 2004, p. 203.

lugar onde se desfruta do direito à moradia e à intimidade, quer nos espaços urbanos ou rurais. Igualmente, não deveria incidir tributos sobre a propriedade de veículos utilizados para o exercício profissional. Por outro lado, a não incidência de tributos sobre o patrimônio envolve escolhas políticas que, uma vez adotadas, dependem de critérios legais abstratos. É claro que uma proposta de não incidência tributária sobre a única propriedade ou o único veículo destinado a um ofício, teria que observar a renda individual ou familiar, pois atentaria contra o próprio mínimo existencial se isentar tributos sobre a propriedade de alguém com renda acima do que se considera o mínimo para a existência digna. Mas mesmo um valor de renda escolhido como mínimo existencial para finalidade de aferir a não incidência de tributos sobre a propriedade, não consegue ultrapassar também a barreira das presunções legais, daí a dificuldade de se lidar com o tema.

Quanto a tributação sobre o consumo, portanto a renda consumida, o mínimo existencial deveria ser uma premissa, por meio dos instrumentos de seletividade ou da isenção sobre bens de primeira necessidade, o que também estaria a depender de opções políticas.

Há uma interseção entre a abordagem do mínimo existencial e a teoria dos princípios e dos valores a depender de opções argumentativas. Nesta tese optei por distinguir os princípios em relação aos valores, conclamando que aqueles possuem força normativa e, como tais, deverão ser observados, podendo gerar consequências jurídicas como a invalidade de normas que os contrariem. Diferentemente é o caso dos valores que, embora não possuam pujança normativa, carregam forte densidade axiológica que inspira a formação de determinados princípios.⁶²⁸ O mínimo existencial é um princípio decorrente do estado democrático de direito e vinculado ao valor da “justiça”, que dá consistência e materialidade ao princípio da dignidade da pessoa humana. Klaus Tipke evidencia essa premissa tanto que considera a preservação do mínimo existencial como inerente ao estado liberal, não podendo a tributação invadir a esfera desse mínimo e, em contrapartida, pagar benefícios sociais ao estado social para compensar a tributação do mínimo existencial.⁶²⁹ Portanto, não tributar o mínimo existencial atenderia à dignidade humana como princípio do estado social.

⁶²⁸ “Os valores são destituídos de eficácia jurídica direta. Não pode o juiz sacar diretamente da ideia de justiça ou de segurança jurídica o fundamento de sua decisão. Só com a intermediação dos princípios podem se concretizar na ordem jurídica”. Cf., TORRES, 2005, p. 196.

⁶²⁹ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 34.

No âmbito do direito tributário, o mínimo existencial é objeto de uma norma imunizante implícita no texto constitucional, como corolário do princípio da dignidade da pessoa humana e do valor da justiça social ou distributiva. Assim, embora na maior parte da doutrina nacional e estrangeira o mínimo existencial seja examinado à luz da capacidade contributiva, como uma espécie de parte integrante do conceito deste instituto, entendo que o mínimo existencial é um princípio decorrente do estado democrático de direito e subjacente ao valor da justiça e que, embora guarde relação com o conceito de capacidade contributiva, está em outro patamar de relevância, resguardado por um grau de autonomia nitidamente verificável.

Ricardo Lobo Torres, apesar de considerar o mínimo existencial como algo relacionado com os direitos vinculados à liberdade, também distingue o mínimo existencial do princípio da capacidade contributiva, conferindo-lhe certo grau de independência. Disserta o professor:

A tributação também não pode incidir sobre o mínimo necessário à sobrevivência do cidadão e de sua família em condições compatíveis com a dignidade humana. Nada tem a ver com o problema da capacidade contributiva, mas com os direitos da liberdade.⁶³⁰

Nesta tese em que se investigam fundamentos a uma matriz tributária justa, o mínimo existencial precisa ser compreendido adequadamente, uma vez que cumprirá função relevante na definição da matriz tributária justa, que pressupõem o oferecimento de condições materiais e financeiras à efetivação do estado democrático de direito.

Aprofundando-me no tema, na doutrina italiana clássica, formada pela conhecida “Escola de Pavia”, Ignazio Manzoni, um dos seus seguidores, recorre a adágio latino para inaugurar o sentido do que significa o mínimo existencial, ou mínimo vital, como se refere amiúde: *primum vivere, deinde contribuere* (primeiro viver, depois contribuir).⁶³¹ O mesmo autor também considera que o princípio da essencialidade do mínimo existencial não precisa estar explícito no texto da constituição, como ocorreu com a Constituição italiana da época, porquanto o mínimo vital é um pressuposto do princípio da capacidade contributiva e da progressividade.⁶³² A “Escola de Pavia” pregava que o

⁶³⁰ TORRES, 2005, p. 305.

⁶³¹ “Secondo un vecchio principio – che suole riassumersi nella massima ‘primum vivere, deinde contribuere’ – non possono costituire capacità contributiva le minime particelle di ricchezza, quel minimo di mezzi economici necessari a fronteggiare i bisogni esistenziali dell’individuo”. “De acordo com um velho princípio – que se resume na máxima ‘primeiro viver, depois contribuir – não pode constituir capacidade a mínima parcela de riqueza, que são os meios econômicos mínimos necessários frente às necessidades existenciais dos indivíduos”. (tradução livre) Cf. MANZONI, 1965, p. 74.

⁶³² Ibid., p. 75.

mínimo existencial era um pressuposto lógico da capacidade contributiva, especialmente em se tratando da tributação da renda, pois esta somente seria apta a receber a incidência do imposto depois de descontado o mínimo vital. Nesse sentido, Emilio Giardina, um dos fundadores da mencionada doutrina, esclareceu que a tradição da ciência das finanças considera a isenção da renda mínima como uma decorrência lógica do princípio da capacidade contributiva.⁶³³ Esse entendimento era contestado por Giardina, que entendia que o mínimo existencial estaria vinculado a outro princípio, o da “repartição da carga tributária”, de fundamento extrafiscal. Isso porque, sob uma argumentação objetiva, o mínimo existencial constitui a reparação econômica do esforço físico, advindo do trabalho de cada indivíduo e de proteção da subsistência da família.⁶³⁴

Diferentemente, Frederico Maffezzoni não acreditava que o mínimo vital pudesse pertencer a uma ideia de justiça distributiva por meio da repartição da carga tributária e nem seria um princípio autônomo.⁶³⁵ Chega a exemplificar que, caso se pretendesse criar um amplo imposto sobre o valor agregado das mercadorias, destinado a socorrer o sistema de seguridade social que viesse a fornecer uma quantia mínima à subsistência dos indivíduos, tal tributo não poderia prosperar, pois não seria possível garantir qual seria o mínimo vital de cada pessoa. Daí por que não teria o mínimo vital relação com o caráter distributivo da carga tributária, mas tão somente decorrência dos princípios da capacidade contributiva e da progressividade. Em suas palavras:

Essas considerações demonstram, a meu ver, que a defesa do mínimo vital pode ser um fim legítimo dos sistemas normativos de gasto da receita pública, mas não um fim a se perseguir incondicionalmente, em outros termos, não é um princípio distributivo da receita pública, para ser colocado ao lado dos dois princípios que foram tratados até agora, isto é, a capacidade contributiva e a progressividade. [...] Em outros termos a defesa do mínimo vital não é um fim autônomo que a Constituição impõe ao sistema normativo de receita pública. É um fim subordinado a atuação do princípio da capacidade contributiva e da progressividade, nestes estando compreendida.⁶³⁶

⁶³³ “L’esonzione dei redditi minimi è stata considerata sin dai primordi della scienza finanziaria come una logica implicazione del principio della capacità contributiva”. “A isenção das rendas mínimas é considerada desde os primórdios da ciência das finanças como uma implicação lógica do princípio da capacidade contributiva”. (tradução livre) Cf., GIARDINA, 1961, p. 212.

⁶³⁴ Ibid., p. 212-219.

⁶³⁵ MAFFEZZONI, 1970, p 303-304.

⁶³⁶ “Questi considerazioni dimostrano, a mio avviso, che la difesa del minimo vitale può essere un fine legittimo dei sistemi normativi di prelievo delle pubbliche entrate, ma non un fine da perseguire incondizionatamente, in altri termini, non un principio distributivo delle entrate pubbliche, da porsi accanto ai due principi di cui si è fin qui trattato, cioè della capacità contributiva e della progressività. [...] In altri termini la difesa del minimo vitale non è un fine autonomo che la Costituzione impone ai sistemi normative delle pubbliche entrate, è un fine subordinato all’attuazione dei principi di capacità contributiva e di progressività ed in questi compreso”. (tradução livre) Cf. MAFFEZZONI, 1970, p. 304.

No Brasil, a maior parte da doutrina entende que o mínimo vital é uma decorrência ou até a conformação da capacidade contributiva, emprestando ao instituto a conotação restrita ao direito tributário e não exatamente à teoria dos princípios ou dos valores, conforme salientei no início desta análise. Aliomar Baleeiro, além de ratificar a dependência lógica do mínimo vital ao conceito de capacidade contributiva, argumentou que a tributação sobre o mínimo existencial constitui confisco, exatamente em função da ausência de capacidade contributiva sobre o montante definido como mínimo existencial:

Essa capacidade [refere-se à capacidade contributiva] só se inicia após deduzidos os custos e gastos necessários à aquisição, produção e manutenção da renda ou do patrimônio (art. 145, § 1º). Antes disso não há capacidade contributiva, sendo confiscatória a tributação: a) que reduza substancialmente o patrimônio, impedindo a sua manutenção; b) que atinja o mínimo vital, como definido no art. 7º, IV, da Constituição Federal, indispensável a uma existência digna, pessoal e familiar, do contribuinte; c) que obste o consumo dos gêneros de primeira e média necessidade [...] ⁶³⁷

Essa observação conduz a outra ideia associada ao mínimo existencial e à capacidade contributiva, consistente no princípio da proibição de confisco, estabelecido no artigo 150, IV, que proíbe a utilização de tributo com efeitos confiscatórios. Pedro Júlio Sales D'Araújo *et. al.* analisa o assunto, em síntese, com a seguinte observação:

O cidadão-contribuinte deve contribuir para manutenção do Estado e da própria sociedade. O sistema tributário, no entanto, deve proporcionar as condições mínimas de sobrevivência desse cidadão e manter um mínimo patrimonial para que o contribuinte possa continuar a gerar acréscimos, condição para a tributação. ⁶³⁸

Realmente, a pressão de tributos sobre o mínimo existencial configura confisco na medida em que a capacidade contributiva somente se manifesta como aptidão para o pagamento de tributos, depois de descontado o mínimo vital. ⁶³⁹A incidência de tributos diretamente sobre o valor considerado como esse mínimo caracteriza o confisco.

⁶³⁷ BALEEIRO, 2010, p. 868.

⁶³⁸ D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina da Fonseca; GASSEN, Valcir. Tributação sobre o consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. In: **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário**. Brasília: Consulex, 2012, p. 302.

⁶³⁹ Assim: “sempre que a tributação impedir ou dificultar a realização do essencial em relação à sociedade ou parte dela e até mesmo a uma pessoa, será desmedida e poderá ter caráter confiscatório”. Cf. RIBEIRO, Maria de Fátima. Tributação, políticas públicas e justiça social. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Tributação: democracia e liberdade em homenagem à Ministra Denise Arruda Martins**. São Paulo: Editora Noeses, 2014, p. 767.

A questão é saber se a carga tributária – e não exatamente um tributo específico – sobre a renda das pessoas pode configurar ofensa ao mínimo existencial. Para alguma conclusão sobre este ponto será necessário definir qual a dimensão financeira do que vem a ser o mínimo existencial.

Em uma primeira abordagem, desrespeitaria a capacidade contributiva a tributação sobre renda que estiver abaixo do salário mínimo definido em lei. Essa é a posição defendida por Misabel Derzi ao atualizar a obra de Aliomar Baleeiro.⁶⁴⁰ Por outro lado, em termos formais, a lei estabelece um valor de isenção do imposto sobre a renda, de modo que as alíquotas progressivas do imposto começam a incidir a partir desse limite.⁶⁴¹ É importante considerar que as manifestações de capacidade econômica não se atêm apenas à renda. Note-se que o patrimônio, a transferência de bens, inclusive por meio de herança, e os padrões de consumo poderão indicar manifestações de riqueza e, como tais, serão tributados.

Assim, a dosimetria do mínimo existencial mais adequada aos fins do estado democrático de direito, pretendido pela Constituição brasileira, é o valor compatível ao que se considera “dignidade da pessoa humana”. A definição do mínimo existencial, pois, deve se atrelar à noção de dignidade da pessoa humana, embora careça de objetividade capaz de estabelecer um critério razoável de atendimento a esse princípio. Note-se que a definição de um mínimo vital restrito a ideia de dignidade da pessoa humana pode se revelar muito impreciso. Por outro lado, nesta pesquisa, não haverá necessidade de aprofundar a argumentação em torno do vasto tema da dignidade da pessoa humana, o que exigiria incursões não só na área jurídica, mas também da filosofia, da economia, da sociologia e da política.⁶⁴²

⁶⁴⁰ BALEEIRO, 2010, p. 868.

⁶⁴¹ De acordo com o artigo 6º, XV, “i”, da Lei nº 7.713, de 1988, com redação dada pela nº 13.149, de 2015, o valor de isenção do imposto de renda de pessoa física aplicada para qualquer contribuinte com rendimentos tributáveis é de R\$ 1.903,98, por mês, a partir de abril daquele último ano. O salário mínimo de R\$ 880,00, por sua vez, está muito aquém do valor de isenção do IR e, notoriamente, insuficiente para assegurar os direitos básicos mencionados.

⁶⁴² A conclusão de Ricardo Lobo Torres sobre o tema específico do mínimo existencial e reserva do possível, indica bem a profundidade e extensão de tais temas: “Nota-se, em síntese, grande avanço na problemática da efetividade dos direitos no Brasil. Supera-se a fase da solução mágica a partir das regras constitucionais programáticas e se procura o caminho: para a implementação de políticas públicas relacionadas com os direitos sociais, para a posição crítica da doutrina e para a maior participação do Judiciário na adjudicação de prestações referentes ao mínimo existencial. Mas remanescem alguns problemas intrincados à espera do aprofundamento do debate, designadamente no que concerne à clareza na distinção entre mínimo existencial (= direitos fundamentais sociais) e direitos sociais, da qual dependem a extensão do controle jurisdicional e a integridade do orçamento democrático”. Cf. TORRES, Ricardo Lobo. O mínimo existencial, os direitos sociais e os desafios de natureza orçamentária. In: SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Luciano Benetti (orgs.). **Direitos fundamentais:** orçamento e “reserva do possível”. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008, p. 86.

É inegável a relação do mínimo existencial com a noção de dignidade da pessoa humana. Marcelo Rohenkohl explica que a dignidade da pessoa humana é composta por diversos direitos, entre os quais os relacionados à própria subsistência, sendo o mínimo vital ou existencial um deles.⁶⁴³ Alude o autor a um certo consenso na doutrina brasileira de que o critério para dimensionar a dignidade da pessoa humana decorreria dos direitos sociais a que alude artigo 6º, e ao artigo 7º, IV, que define os bens que o salário mínimo deveria contemplar, ambos constantes da Constituição Federal.⁶⁴⁴ E refuta a tese defendida por quem não admite o lazer, transporte e previdência como direitos essenciais, razão pela qual conclui: “a dignidade não se encontra satisfeita com a mera garantia do direito à vida, mas, ao contrário, só pode se realizar, na sua plenitude, em uma vida minimante ‘boa’ e com segurança”.⁶⁴⁵ De fato, a dignidade da pessoa humana pressupõe uma vida de mínimo bem-estar o que somente é viabilizado por meio de benefícios básicos que deveriam ser oportunizados a todos pelo mercado. A história demonstrou que nenhum meio de produção foi capaz de assegurar o mínimo de bem-estar coletivo sem algum tipo de intervenção estatal. O ponto relevante é determinar a dimensão de nível de bem-estar e quais os bens básicos que conformariam sua efetivação. Nesta tese, defendo que a matriz tributária terá que viabilizar os recursos financeiros necessários que garantam de um modo geral oportunidades básicas para todos. Essas oportunidades dependem de quatro direitos sociais básicos: a) direito à vida e saúde; b) direito à educação de qualidade; c) direito a segurança alimentar; d) direito à intimidade e moradia. Discordo da opção de se atrelar a dignidade da pessoa humana ao valor do salário mínimo, pois este nem sempre satisfaz – como aliás desde a Constituição vigente nunca conseguiu satisfazer – as reais necessidades básicas a que alude o artigo 7º, IV da Constituição. Seu valor fixado pelo estado é meramente indicativo ao mercado, devendo o mínimo existencial permitir a efetivação de direitos básicos cujo conjunto pode figurar acima do valor legal do salário mínimo.

⁶⁴³ ROHENKOHL, 2007, p. 87.

⁶⁴⁴ Constituição Federal: Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 90, de 2015). Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: IV - Salário-mínimo mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim.

⁶⁴⁵ ROHENKOHL, op. cit., p. 87.

Se o mínimo existencial auxilia na efetividade da dignidade da pessoa humana, em razão disso, há que se estabelecer uma linha argumentativa convencível, para assentar o entendimento de que o montante econômico que caracteriza esse mínimo é imune ou isento de tributação. A questão é delicada, pois, no campo das imunidades tributárias, compete à Constituição prever quando os tributos poderão ou não incidir e na Carta vigente não existe qualquer menção ao mínimo vital como insuscetível de tributação.

Não se trata de uma argumentação retórica, porque se assim fosse, no fundo, tanto faria considerar o mínimo existencial subordinado a um ou a outro instituto (imunidade ou isenção). O fato de os estudos de direito tributário reconhecerem que a Constituição é o instrumento normativo adequado para consagrar as imunidades tributárias, confere a essa hipótese de não incidência uma escolha política do constituinte, seja este originário ou derivado (neste último caso quando a imunidade é criada por emenda constitucional). As escolhas do poder constituinte são revestidas de outra força normativa e, tratando-se de norma de conteúdo protetivo dos direitos individuais não poderá ser objeto de emenda constitucional tendente à sua extinção (CF, art. 60, § 4º, IV). É diferente da isenção tributária sem amparo direto no texto constitucional, decorrendo simplesmente de preferências políticas sazonais. Neste caso, eventual revogação da isenção poderá ocorrer por lei ordinária, consistindo em um regime político muito mais flexível e precário. Daí por que, afirmar que o mínimo vital é uma norma imunizante ou de isenção, guarda uma relevância inegável a esta tese, que se orienta por fundamentos de justiça tributária.

Regina Helena Costa, depois de fazer referência a diversos autores nacionais e estrangeiros sobre o tema sustenta que se trata de isenção e vincula o mínimo existencial ao problema da tributação indireta, que atinge indistintamente todos, ricos ou pobres. Lembra que em matéria de bens básicos, tais são consumidos por uma e outra parcela da população, razão pela qual a tributação do consumo de bens de primeira necessidade é muito mais penosa para os mais pobres.⁶⁴⁶ Conclui a autora que: “portanto, a melhor solução é a de isentar os mencionados bens dessa imposição [refere-se aos bens de primeira necessidade], como forma de atender ao princípio [da capacidade contributiva].⁶⁴⁷

⁶⁴⁶ COSTA, 2012, p. 73-74.

⁶⁴⁷ Ibid., loc. cit.

Fernando Zilveti também considera o mínimo existencial como norma de isenção de tributação, que conforma o conceito de capacidade contributiva e de renda líquida, uma vez que os tributos sobre a renda deveriam incidir somente depois de deduzido o mínimo vital e, evidentemente, as despesas que concorreram para a obtenção da renda tributável.⁶⁴⁸ Apesar de a Constituição vigente não se referir explicitamente a não incidência de tributos sobre os bens de primeira necessidade, como o fez a Carta de 1946, nada obsta que se pratiquem isenções sobre os itens da cesta básica, escoradas na norma do artigo 145, § 1º da Constituição atual, que consagra o princípio da capacidade contributiva.⁶⁴⁹ Na mesma linha, Humberto Ávila considera que “somente aquela parte dos rendimentos que esteja disponível para o sujeito passivo é que pode ser tributada”. Assim atrela também o mínimo existencial ao princípio da capacidade contributiva e ao conceito de renda.⁶⁵⁰

Para José Maurício Conti, existe um certo consenso entre os autores de que o mínimo existencial não deve ser tributado e insinua que a questão está relacionada com a imunidade tributária, quando considera o instituto como um princípio constitucional.⁶⁵¹

Este último autor tem inteira razão. Ninguém ignora ou nega que uma parte dos ganhos das pessoas deve ficar livre de tributação como condição da formação do conceito de renda e afirmação do princípio da capacidade contributiva. Assim, há que se reconhecer a existência de fortes argumentos em favor da tese de que o mínimo vital é um vetor de aplicação da dignidade da pessoa humana ou da igualdade.

José Souto Maior Borges enfrentou a questão ainda sob a égide da Constituição de 1946, sobre a qual reverberava que “a isenção do mínimo vital decorre de uma exigência de justiça tributária”.⁶⁵² O artigo 15 daquela Constituição previa a isenção de impostos sobre o consumo de produtos básicos, razão pela qual não havia dúvidas de que se tratava de dispositivo constitucional “como instrumento de uma política de benefícios sociais em favor das classes mais pobres”.⁶⁵³ E complementa os fundamentos da defesa da isenção do mínimo vital com a seguinte passagem:⁶⁵⁴

A isenção do mínimo necessário à existência é ditada por considerações sociais de diversa natureza, tais como: I) *conveniência prática*, dada a

⁶⁴⁸ ZILVETI, 2004, p. 223.

⁶⁴⁹ Ibid., loc. cit.

⁶⁵⁰ ÁVILA, 2008, p. 379.

⁶⁵¹ CONTI, 1996, p. 53.

⁶⁵² BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 55.

⁶⁵³ Ibid., p. 52.

⁶⁵⁴ Ibid., p. 53.

improdutividade do imposto em confronto com as despesas de arrecadação; II) *justiça fiscal*, os pequenos contribuintes em estágio de vida social inferior não deverão ter ainda mais reduzida a sua capacidade financeira; III) *compensação econômico-financeira*, porque os pequenos contribuintes são os que suportam mais duramente os ônus dos impostos indiretos.

O segundo e terceiro itens da transcrição são os que mais interessam à presente abordagem, pois, propor-se um modelo de desoneração tributária do mínimo vital se funda na necessidade da justiça fiscal e na compensação econômico-financeira em favor das pessoas com menos renda, que comprometem mais os seus ganhos com o pagamento de tributos. Como foi demonstrado na Parte II, na subseção 2.6.2 e 2.6.2.3, as pessoas com ganhos de até dois salários mínimos comprometem 48,8% de sua renda com o recolhimento de tributos, enquanto os contribuintes com renda superior a trinta salários mínimos, apenas 26,3%, cálculos com base na POF 2002/2003. Em 2008 esses percentuais subiram para 53,9% e 29%, respectivamente. Trata-se, portanto, de uma matriz tributária visivelmente regressiva.⁶⁵⁵

A responsabilidade por essa discrepância reside no forte peso da tributação sobre o consumo que, conforme visto na subseção 2.4, as capacidades contributivas no ato do consumo possuem inúmeras dificuldades de serem individualizadas e discriminadas. Daí por que, adotando-se o mínimo vital como parâmetro de partida para a comparação do impacto da tributação sobre a renda, quem ganha até o mínimo vital é igualmente tributado no consumo tal qual quem ganha acima dessa faixa de subsistência. O ideal seria que os bens de consumo básico, geralmente necessários para quem está abaixo do mínimo existencial, fossem desonerados da tributação sobre o consumo. Assim como a Constituição Federal prevê a imunidade de impostos sobre a propriedade rural em alguns casos (CF, art. 153, § 4º, II), a tributação sobre o consumo de bens básicos não deveria ser tributada, a fim de se alcançar os objetivos expostos acima.⁶⁵⁶

⁶⁵⁵ Conforme demonstrado no subitem 2.6.2.3, de uma POF para outra a regressividade da matriz tributária brasileira somente se agravou, apesar do aumento da renda e da economia nacionais. Na POF 1995/1996 a relação da carga tributária entre as pessoas com rendimentos de até 2 SM para os contribuintes com mais de 30 SM de renda era de 17,9% no primeiro grupo e de 26,3%, no segundo.

⁶⁵⁶ Ricardo Lobo Torres argumenta que existem várias imunidades explícitas ou implícitas relativas ao mínimo existencial. Quanto às explícitas, observam-se os seguintes dispositivos constitucionais: art. 5º, XXXIV, LXXII, LXXIII, LXXIV, LXXVI; art. 150, VI, “c”; art. 153, § 4º; arts. 198, 203 e 206, IV. Cf. TORRES, Ricardo Lobo. O mínimo existencial e os direitos fundamentais. **RDA**, v. 177, p. 36, jul./set. 1989. As imunidades implícitas, por sua vez, estariam nos princípios que fundamentam o mínimo existencial, quais sejam: a igualdade, o devido processo legal, a livre iniciativa etc. E complementa seus argumentos, salientando que as imunidades implícitas abrangem “qualquer direito, ainda que originariamente não-fundamental (direito à saúde, à alimentação, etc.), considerado em sua dimensão essencial e inalienável”. Cf. TORRES, Ricardo Lobo. O mínimo existencial e os direitos fundamentais.

O ponto em questão, no entanto, é concluir se o mínimo existencial na matriz tributária brasileira é imune ou isento de tributos. Exponho desde logo o argumento de que o mínimo existencial é objeto de norma de imunidade tributária, implícita no estado democrático de direito. Antes de aprofundar essa conclusão, esclareço que defendem por outros pontos de vista que o mínimo existencial é imunidade tributária, autores como, Ricardo Lobo Torres, José Souto Maior Borges, Micaela Dominguez Dutra, José Maurício Conti e Marcelo Saldanha Rohenkohl.⁶⁵⁷ Outro, como Hugo de Brito Machado, entende que não se trata de isenção, mas também não deixa evidente se é hipótese de imunidade, preferindo considerar como caso de inoccorrência do fato tributável.⁶⁵⁸ Fernando Zilveti, refutando a tese de Ricardo Lobo Torres, considera que o mínimo existencial não está explícito na Constituição, insinuando não se tratar de imunidade, tanto que a sua norma é extraída da combinação de outros princípios constitucionais, como “a liberdade, a igualdade, o devido processo legal, a livre iniciativa, os direitos fundamentais do homem”.⁶⁵⁹

Para Souto Maior Borges, o mínimo existencial é imunidade, em função da dignidade da pessoa humana e do direito à vida que o instituto visa preservar.⁶⁶⁰

A tese do professor pernambucano se radica no entendimento de que nem toda norma de isenção tributária está desatrelada de uma norma constitucional. Igualmente, nem sempre uma imunidade seria autoaplicável o bastante para não depender de uma norma de isenção que definisse regras de efetivação da imunidade.⁶⁶¹ Para tanto, dá alguns exemplos, como é o caso da imunidade do ITR sobre a pequena gleba rural. Oportuno transcrever suas palavras:

Revista de direito da procuradoria geral do Estado do Rio de Janeiro nº 42. Rio de Janeiro: Publicação do Centro de Estudos Jurídicos, 1990, p. 69.

⁶⁵⁷ “A imunidade do mínimo existencial está em simetria com proibição de excesso, fundada também na liberdade [...]”. Cf. TORRES, 2005, p. 305; “No sistema tributário da CF de 1988, informado pela dignidade da pessoa humana (art. 1º, III) e pelo direito à vida (art. 5º, *caput*) não será descomedido afirmar que o mínimo vital, mais que isento, é imune”. (grifos do autor). Cf. BORGES, 2011, p. 55; “Filiamo-nos à corrente capitaneada por Ricardo Lobo Torres por entendermos que o respeito ao mínimo existencial é o fundamento do princípio da dignidade da pessoa humana [...] Vale nesse ponto salientar, com apoio em lição proferida por Ricardo Lobo Torres, que não existe uma imunidade relativa ao mínimo existencial, mas sim diversas [...]”. Cf. DUTRA, 2010, p. 107; “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”. Cf. CONTI, 1996, p. 53; “cogitar-se de um mínimo vital tributário é, essencialmente, referir-se ao quantum de rendimentos, bens de consumo e patrimônio que, como indispensáveis à concreção do conceito de vida digna do contribuinte, estão fora do campo de incidência de tributos, como legítima regra de imunidade tributária”. Cf. ROHENKOHL, 2007, p. 88-89;

⁶⁵⁸ MACHADO, 2007, v. 1, p. 470.

⁶⁵⁹ ZILVETI, 2004, p. 215.

⁶⁶⁰ BORGES, 2011, p. 55.

⁶⁶¹ *Ibid.*, p. 56.

[...] o imposto territorial rural não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando os explore, só ou com sua família, o proprietário que não possui outro imóvel (art. 153, § 4º). Não incidência originária de preceito constitucional não auto-executável é ainda assim isenção. Toma como ponto de partida um preceito constitucional diretivo, como estimaria dizê-lo Amílcar Falcão, mas a lei ordinária é quem a estabelece. O fenômeno da não-incidência está aqui atrelado a uma isenção e não a uma imunidade constitucional. E percebe-se porque assim o é: mostra-se necessário definir, a nível infraconstitucional (é sobretudo razoável fazê-lo), as pequenas glebas rurais. Descabe no plano constitucional esse grau de pormenorização exigível da legislação integrativa.⁶⁶²

Essa conclusão de Souto Maior Borges é para legitimar a competência do juiz na hipótese de “fixar” ou “aferrir” o quantum do mínimo vital em cada caso concreto. Entendo que o ponto deve ser analisado de outra forma, com o devido respeito aos argumentos do professor. O mínimo existencial, enquanto objeto de norma imunizante, fundada nos valores da justiça e da dignidade da pessoa humana e também no estado democrático de direito, está dirigido ao legislador. O juiz não teria e nem poderia ter tamanho poder, sob pena de se desestabilizar o sistema diante das inúmeras possibilidades de fixação do montante do mínimo existencial. Nesse ponto é oportuna a referência de Fernando Zilveti, quando alega:

Isso posto, deve-se evitar, *data venia* da respeitável doutrina citada neste capítulo, cair em elaborações metafísicas, procurando constitucionalizar o mínimo existencial como um direito público subjetivo, oponível ao Estado por meio de controle jurisdicional, obrigando-o a prestar o mínimo existencial ao cidadão. A história recente tem ensinado que ações como a criação portuguesa da inconstitucionalidade por omissão, ou o mandado de injunção, têm resultado prático muito tímido, causando um conflito entre poderes e gerando insegurança jurídica ao cidadão.⁶⁶³

Defendo, por conseguinte, que é dever do legislador, com base nas argumentações históricas e teóricas a respeito do mínimo existencial, e sua natural interseção com os institutos tributários da imunidade e da capacidade contributiva, dar concreção aos valores da justiça e da dignidade da pessoa humana. Essa concreção implica em definir o montante de renda imune ao respectivo imposto, quais os bens e quem são os proprietários igualmente imunes à tributação sobre o patrimônio e, por fim, quais os produtos e serviços consumíveis que estariam salvaguardados de tributação. A imunidade atingiria os produtos e serviços consumíveis com base na seletividade,

⁶⁶² BORGES, 2011, p. 56.

⁶⁶³ ZILVETI, 2004, p. 222.

instituto examinado na subseção 3.3.2. Enfim, para a construção de uma matriz tributária justa em países com disparidades econômicas e sociais pronunciadas, faz-se necessário um alargamento prudente do mínimo existencial

3.4.5 Estado democrático de direito simbólico e a função da matriz tributária

Na subseção 3.1.8 foram expostas as premissas de significação política e jurídica do estado democrático de direito. Em síntese, nesse tipo de estado busca-se a realização material da justiça social como requisito da igualdade nos processos de deliberação e de controle da política. Sem igualdade de condições materiais básicas entre representantes e representados (especialmente em relação a estes), a democracia pode ficar comprometida. ⁶⁶⁴Nos estertores desta tese, meu empenho é demonstrar até que ponto são realmente efetivadas as pretensões do estado democrático de direito, inspiradas no valor da justiça social e operacionalizadas pelos princípios da dignidade da pessoa humana e da proteção ao mínimo existencial. O Brasil é um país reconhecidamente injusto (no sentido vulgar do termo) por amargar índices desonrosos e até cruéis de desigualdade social e de inescrupulosa concentração de renda. As informações que serão apresentadas abaixo representam uma parte deste estado de coisas. Focarei as informações em duas políticas públicas básicas, que são, saneamento básico e educação, por serem ponto de partida para se perceber o quanto ainda é necessário se fazer para que os objetivos da república no estado democrático de direito possam ser efetivados.

Em seguida será destacado o importante papel da matriz tributária na formação dos recursos financeiros aptos a atenuar o problema da desigualdade social no país. Os dados que serão apresentados permitirão concluir se a matriz tributária concorre para a manutenção da desigualdade social e, caso essa hipótese se confirme, como é possível torna-la suficiente para auxiliar na solução do problema. Mas antes dessa abordagem é importante frisar que, no fundo, há um problema de efetividade de normas constitucionais que precisa ser sempre denunciado. As implicações teóricas desse assunto

⁶⁶⁴ Conforme a crítica de Paul Krugman: “a concentração intensa de renda é incompatível com uma democracia real”. E indaga com precisão: “Será que alguém poderia negar com seriedade que o nosso sistema político [refere-se aos EUA] encontra-se distorcido pela influência do grande capital e que essa distorção está se agravando à medida que a riqueza de uns poucos fica cada vez maior? KRUGMAN, Paul. **Concentração de riqueza ameaça fazer com que a democracia nos EUA vire rótulo sem significado.** Tradução de UOL. Disponível em < <http://noticias.uol.com.br/blogs-e-colunas/coluna/paul-krugman/2011/11/05/concentracao-de-riqueza-ameaca-fazer-com-que-democracia-nos-eua-vire-rotulo-sem-significado.htm>> Acesso em 4 jun. 2016.

constituem o substrato da falência da matriz tributária no cumprimento dos objetivos da república no estado democrático de direito.

Na teoria do direito é clássica a distinção feita por Kelsen entre validade, vigência e eficácia das normas jurídicas o que pode ser, a priori, transposto para as normas constitucionais. Segundo o jus filósofo:

Dizer que uma norma vale (é vigente) traduz algo diferente do que se diz quando se afirma que ela é efetivamente aplicada e respeitada, se bem que entre vigência e eficácia possa existir uma certa conexão. Uma norma jurídica é considerada como objetivamente válida apenas quando a conduta humana que ela regula lhe corresponde efetivamente, pelo menos numa certa medida. Uma norma que nunca e em parte alguma é aplicada e respeitada, isto é, uma norma que – como costuma dizer-se – não é eficaz em uma certa medida, não será considerada como norma válida (vigente).⁶⁶⁵

Conforme sinalizei, o argumento de Kelsen está mais bem dirigido às normas jurídicas enquanto “regras”, sua transposição para normas de cunho constitucional, especialmente os valores e princípios, depende de outras abordagens no campo do que se convencionou chamar de normas programáticas. Dito de outro modo, a questão é saber se no caso de normas programáticas o ponto suscitado por Kelsen sobre a vigência e validade de normas sem eficácia social é algo que, na teoria, legitimaria as normas programáticas.

Primeiro é necessário afirmar que o tema da possível não realização do estado democrático de direito, ou sua efetivação parcial, é um assunto que lida com valores e princípios constitucionais e não exatamente com regras jurídicas. As regras ingressariam na discussão, caso não sejam instituídas ou tenham previsões insuficientes para convalidar as mensagens axiológicas dos princípios jurídicos. O foco, entretanto, é trazer à baila um tipo de argumentação que explique porque é possível existir valores e princípios constitucionais que acenam para determinadas finalidades e estas não serem efetivadas. Qual a força da Constituição e dos princípios neste caso para motivarem regras jurídicas que possam lhe garantir efetividade?

Esse assunto não é desconhecido da teoria geral do direito. Aliás, é famoso o texto de Konrad Hesse sobre a força normativa das constituições em que critica a não menos famosa frase de Ferdinand Lassale, que falava de uma “Constituição real” e que

⁶⁶⁵ KELSEN, 1987, p. 10-11. Sobre o conceito de validade das normas, em outra obra, Kelsen explica o seguinte: “uma norma é considerada válida apenas com a condição de pertencer a um sistema de normas, a uma ordem que, no todo, é eficaz”. Cf. KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do estado**. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 58.

efetivamente era a que prevalecia sobre a “Constituição jurídica”, sendo esta última muitas vezes relegada ao esquecimento como uma “simples folha de papel”.⁶⁶⁶ Hesse ressalta que a Constituição não poderá ser um documento jurídico que ignore as mudanças ocorridas no seio da sociedade, podendo inclusive assimilá-las e até certo ponto ser interpretada de modo a reconhecer tais mudanças. Mas sustenta que as normas constitucionais podem e deverão ser observadas, devendo seus intérpretes e aplicadores se investirem do que chama de “vontade de Constituição”.⁶⁶⁷

Os valores e os princípios fundantes do estado democrático de direito, mencionados nesta tese, podem se revestir do que se considera na teoria do direito constitucional como “normas programáticas”. Isso porque, ao tratar de temas como justiça social, dignidade da pessoa humana, mínimo existencial, o que está em voga, indubitavelmente, é o caráter social emanado dessas normas na forma de direitos. Trata-se, portanto, de direitos sociais. É antiga a discussão de que as normas veiculadoras de direitos sociais possuem caráter abstrato e incompleto e os instrumentos de superação dessas características têm sido um problema agudamente levantado pela doutrina.⁶⁶⁸

Aliás, conforme anota José Afonso da Silva, certa corrente doutrinária chega a duvidar da natureza jurídica dos direitos sociais, que não seriam verdadeiramente direitos.⁶⁶⁹ Mas essa tese tem sido refutada, de modo que se tem reconhecido nos direitos sociais “a natureza de direitos fundamentais, ao lado dos direitos individuais, políticos e do direito à nacionalidade”.⁶⁷⁰ Essa alegação conduz a um ponto importantíssimo: embora possa em algum momento os direitos sociais não serem efetivados pelo poder público, isso não exclui sua característica imanente de direitos subjetivos, razão pela qual poderão ser efetivados por outros meios, como, por exemplo, pela intervenção do Poder Judiciário.

Nesta tese, a intenção é ressaltar que a efetivação dos direitos sociais que compõem o núcleo mínimo de direitos que devem ser assegurados como decorrência do valor da justiça social, do princípio da dignidade pessoa humana e da preservação do

⁶⁶⁶ “Esses fatores reais de poder formam a Constituição *real* do país. Esse documento chamado Constituição – a Constituição *jurídica* – não passa, nas palavras de Lassale, de um pedaço de papel (*ein Stück papier*)”. Cf. HESSE, Konrad. A força normativa da Constituição. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. In: **Temas fundamentais de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 123.

⁶⁶⁷ “Concluindo, pode-se afirmar que a Constituição converter-se-á em força ativa caso se façam presentes, na consciência geral – particularmente, na consciência dos principais responsáveis pela ordem constitucional – não só a *vontade de poder* (*Wille zur Macht*) mas também a *vontade de Constituição* (*Wille zur Verfassung*)”. Cf. HESSE, 2009, p. 132.

⁶⁶⁸ SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 3ª ed. 2ª tir. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 140-141.

⁶⁶⁹ *Ibid.*, p. 151.

⁶⁷⁰ *Ibid.* loc. cit.

mínimo existencial, deverá partir da tarefa do legislador (Poder Legislativo e Executivo, cada qual na sua atribuição do processo legislativo). O fato de se considerar valores e princípios como normas programáticas não acarreta óbices à sua efetividade normativa. Conforme adverte José Afonso da Silva, o argumento oposto por Del Vecchio, de que as normas programáticas enunciam programas políticos, mas sem qualquer “exigência juridicamente válida”, não se aplica atualmente, devendo prevalecer a juridicidade das normas programáticas. Nas palavras do autor brasileiro: “Em suma, cada vez mais a doutrina em geral afirma o caráter vinculativo das normas programáticas, o que vale dizer que perdem elas, também cada vez mais, sua característica de programas”.⁶⁷¹

Feitas estas considerações é possível afirmar que os valores e princípios em questão amparam direitos sociais e, ainda que se considerem como normas programáticas, deverão ser efetivados pelo legislador.

Pode ser introduzido neste contexto de argumentação a ideia de “constitucionalização simbólica”, defendida por Marcelo Neves.⁶⁷² O ponto de partida para visualização desse fenômeno não são exatamente os conceitos tradicionais de vigência e de eficácia da norma (Kelsen), nem de normas programáticas (Del Vecchio). Conceber a constitucionalização simbólica envolve o entendimento de interpretação e de aplicação de normas constitucionais, o que se traduz na formulação de “concretização das normas constitucionais”.⁶⁷³ Assim, prossegue o autor em suas preleções iniciais, que “o texto e a realidade constitucionais encontram-se em permanente relação através da normatividade constitucional obtida no decurso do processo de concretização”.⁶⁷⁴

A concretização da Constituição está mais a depender dos agentes e da sociedade a exigir a efetivação de suas normas do que sujeita a um discurso de não aceitação das normas por parte de seus destinatários, o que afinal caracteriza o argumento de ausência de eficácia social das normas.⁶⁷⁵

A constitucionalização simbólica se caracteriza em um plano negativo e outro positivo. No primeiro caso, o argumento apresentado é que os fatores ambientais colocariam para um segundo patamar os procedimentos e argumentos jurídicos expectados pelos destinatários das normas constitucionais. Na constitucionalização

⁶⁷¹ SILVA, 1999, p. 154-155.

⁶⁷² NEVES, Marcelo. **Constitucionalização simbólica**. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 83-84.

⁶⁷³ *Ibid.*, p. 84.

⁶⁷⁴ *Ibid.*, loc. cit.

⁶⁷⁵ “A concretização constitucional abrange, contudo, tanto os participantes diretos do procedimento de interpretação-aplicação da Constituição quanto o ‘publico’. Cf. NEVES, p. 91.

simbólica (negativa), “ocorre um bloqueio permanente e estrutural da concretização dos critérios/programas jurídico-constitucionais pela injunção de outros códigos sistêmicos e por determinações do ‘mundo da vida’”.⁶⁷⁶ Assim, o código binário que orienta o sistema da Constituição jurídica é sobreposto por outros códigos orientadores da “ação e vivência sociais”.⁶⁷⁷ Nesse sentido, questões de ordem econômica, de dificuldades de gestão e de ideologias que se contrapõem aos fundamentos axiológicos constitucionais, poderão substituir o código binário da constituição jurídica (de lícito/ilícito), de maneira que passa a transparecer que a não efetivação de valores e princípios constitucionais não se trate exatamente de uma questão de inconstitucionalidade (código da ilicitude), mas da impossibilidade real de concretização da constituição (o que passaria a ser lícito). No plano positivo, a constitucionalização simbólica cumpre uma função de inserção de valores político-ideológicos no texto das constituições.⁶⁷⁸ O problema de uma constituição ideológica consiste nas dificuldades de sua aplicação quando as condições sociais não forem favoráveis, gerando níveis de desconfiança e descrença entre as afirmações escritas e a práxis política.

A constitucionalização simbólica se caracteriza, pois, na medida em que os direitos fundamentais, tanto de natureza política quanto os de cunho protetivo da individualidade e das relações coletivas, como é o caso da igualdade, são “filtrados” por critérios particulares de natureza política e econômica.⁶⁷⁹

Tomo emprestada a ideia de “constitucionalização simbólica” para em parte ilustrar os argumentos em torno da baixa efetividade do estado democrático de direito, conforme será exposta no próximo subitem a respeito das desigualdades sociais. Se partirmos do fundamento de que justiça social é um valor paradigmático a que assentiu a Constituição vigente, sua efetivação torna-se uma prioridade não simplesmente por ser um valor de alta carga axiológica, mas, sobretudo, em função dos efeitos deletérios que a baixa efetividade de justiça social provoca nas expectativas da sociedade atual e na das gerações futuras. A falta de bens básicos como saneamento e educação de qualidade, desfazem qualquer expectativa de uma vida digna no presente e impinge aos nascidos de

⁶⁷⁶ NEVES, 2007, p. 93

⁶⁷⁷ *Ibid.*, loc. cit.

⁶⁷⁸ *Ibid.*, p. 93-95.

⁶⁷⁹ “A ‘constitucionalização simbólica’, ao contrário, configura-se somente nas situações em que os procedimentos eleitorais, legislativos, judiciais e administrativos, como também o comportamento dos grupos e indivíduos em geral, descumprem as disposições constitucionais ou delas desviam-se, de tal maneira que o discurso constitucionalista torna-se, antes de tudo, um *álibi*”. Cf. NEVES, 2007, p. 113.

lares sem esses direitos básicos, a probabilidade de uma vida tão difícil quanto a de seus genitores.

As dificuldades alegadas para a efetivação do estado democrático de direito, em geral, associam-se às vicissitudes econômicas, centralizadas no argumento da escassez de recursos financeiros. Nesse ponto a matriz tributária deverá reunir, no segmento da tributação, as escolhas políticas que irão prever a gama de tributos necessária para financiar as políticas implementadoras dos citados direitos. As objeções vinculadas à carga tributária supostamente elevada em relação ao PIB, fazem parte de um discurso de legitimação da constitucionalização simbólica (ou como se quer nesta tese, de “Estado Democrático de Direito Simbólico”). Isso porque, valores como justiça social e igualdade são relegados a um plano abaixo de outros compromissos valorizados pelas elites econômicas e políticas, que se apoderam da práxis política. Note-se que em relação ao PIB, o Brasil tributa sua sociedade abaixo da média dos países da OCDE, conforme demonstrado na Parte II, subseção 2.2. No campo da equidade da estrutura endógena da matriz tributária, viu-se nas subseções 2.6.2 e 2.6.2.3 que a maior carga tributária recai sobre os mais pobres e não sobre as populações econômicas mais favorecidas.

Na eventual falta de medidas tributárias que visem erradicar o quadro de injustiça social está-se diante de uma violação à Constituição Federal e isso não pode ser atenuado pela imposição de forças políticas e econômicas que priorizam, por exemplo, o cumprimento de metas de superávit primário, com nítido viés de favorecimento ao pagamento de encargos ao sistema financeiro, em detrimento da alocação de recursos às áreas socialmente prioritárias. A questão das escolhas políticas prioritárias (entre o pagamento de juros ao sistema financeiro ou a alocação de recursos para os segmentos sociais, por exemplo) não poderá ser duvidosa quando, em nenhum dispositivo que diz respeito aos valores fundantes da ordem democrática brasileira, encontra-se margem para se afirmar que os direitos sociais devem figurar em uma ordem de prioridades que não seja a primeira.

Ao se “tomar de assalto” o poder de interpretar as normas constitucionais contra seus princípios fundantes, enaltece-se cada vez mais a constitucionalização simbólica, permitindo que se traga para o espaço do discurso e da argumentação jurídica, a inegável necessidade de se denunciar o descumprimento da Constituição.

De qualquer forma, o quadro de desigualdade social é alarmante, a despeito das diversas políticas desenvolvidas na última década. A seguir farei uma síntese desse problema com alguns dados estatísticos para ressaltar que pela matriz tributária é

possível se manter ou ampliar as políticas corretivas da desigualdade. Por se tratar de uma tese que alia tributação e o conceito de justiça, não cabe nesta pesquisa incursionar-se no campo da gestão dos recursos públicos e sua aplicação. Não que este ponto seja irrelevante, mas em função da metodologia adotada, as discussões se centrarão no âmbito da matriz tributária, isto é, a função instrumental da estrutura exógena da matriz na busca de se realizarem os valores e princípios constitucionais vinculados à ideia de justiça na tributação.

3.4.6 *Desigualdade social ou o fracasso da matriz tributária justa*

Os valores, princípios e regras jurídicas em matéria tributária, no âmbito da sua estrutura exógena, visam efetivar o conteúdo político e jurídico do estado democrático de direito, conforme explicado na subseção 3.2.2.

A matriz tributária, no plano da estrutura exógena, pressupõe um rol de escolhas políticas-tributárias que visam a ruptura com um ciclo de pobreza que afeta diretamente a população de baixa renda, quer em função dos efeitos deletérios da ampla tributação sobre o consumo, quer pela notória carência de recursos financeiros que assegurem o mínimo existencial para todos os desprovidos de capacidade contributiva (em seu sentido técnico). A ausência ou entrega precária de direitos sociais, tais como: saúde (na forma de saneamento básico) e educação (enquanto analfabetismo), leva a população que vivencia esses dramas sociais à falta de oportunidades e, conseqüentemente, à carência de desenvolvimento socioeconômico desejável. Seus descendentes – quando conseguem ultrapassar a barreira da mortalidade infantil – provavelmente terão as mesmas poucas oportunidades de seus genitores, se não ocorrerem medidas que interrompam o ciclo antigo para a criação de um novo ciclo, capaz de propiciar condições dignas de desenvolvimento humano, que insiram as pessoas no quadro de oportunidades adequadas do sistema produtivo.

Os dados censitários que serão apresentados justificam uma atenção especial à população negra, que quantitativamente sofre mais com os menores níveis de indicadores sociais de desenvolvimento humano.⁶⁸⁰

⁶⁸⁰ As ações afirmativas, tais como cotas universitárias e reserva de vagas no serviço público para negros são justificáveis em razão dos acentuados índices de subdesenvolvimento dessa gama da população.

No final de 2011 o Brasil se tornou a sexta maior economia do planeta, ultrapassando o Reino Unido, embora, na atualidade, esse status possa ser revisto.⁶⁸¹ Essa informação, entretanto, não foi capaz de neutralizar os efeitos da colocação do país no 84º lugar no ranking de desenvolvimento humano naquele ano. Igual raciocínio se repete para a posição do país nos anos seguintes, uma vez que o Brasil apresentou melhora sutis nesses indicadores, passando para a 80º posição no ano de 2012 e 79º no ano seguinte. Nesta posição a nação ostenta nível de desenvolvimento humano considerado alto pelo mencionado relatório. Entretanto, confrontando-se o índice de desenvolvimento humano com a classificação do Brasil como sexta economia do mundo, percebe-se nítida contradição que provoca preocupações e estimula a academia e o Poder Público a engendrar soluções ao problema.

Em uma primeira análise tomarei somente os índices de alfabetização encontrados no Censo Demográfico 2010, de responsabilidade do IBGE.

O analfabetismo e a falta de saneamento básico adequados impactam direta e indiretamente na qualidade de vida das pessoas, na distribuição da renda e, portanto, na promoção dos direitos humanos. Conforme adverte Amartya Sen: “quanto mais inclusivo for o alcance da educação básica e dos serviços de saúde, maior será a probabilidade de que mesmo os potencialmente pobres tenham uma chance maior de superar a penúria”.⁶⁸²

No Brasil, a educação é direito social a todos assegurado, contando, inclusive, com garantia de recursos financeiros (CF, art. 205). Saber ler e escrever é um mínimo existencial de todo cidadão inserido na sociedade moderna, pois a educação liberta o homem e aumenta significativamente suas oportunidades de melhorar de vida e propiciar a si e a sua família existência digna. Amartya Sen argumenta que, a economia de diversos países asiáticos (Japão, Coreia do Sul, Taiwan, Hong Kong entre outros) alcançou “notável êxito na difusão das oportunidades econômicas graças a uma base social que proporcionava sustentação adequada”. Essa base social é formada por altos níveis de alfabetização e bons serviços gerais de saúde.⁶⁸³

O analfabetismo e as deficiências nos processos de aprendizagem na educação básica estão, inegavelmente, vinculados à baixa capacidade de geração de renda

⁶⁸¹ De acordo com informação divulgada pelo *Centre for Economics and Business Research*, com sede em Londres, Inglaterra.

⁶⁸² SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 2000, p. 113.

⁶⁸³ *Ibid.*, p. 113.

e à pobreza. Dentre vários dados divulgados pelo Censo de 2010 nessa direção, dois chamam a atenção. O primeiro diz respeito às regiões e perfis populacionais dos municípios em que o analfabetismo é acentuado. O segundo, relaciona-se com a “raça negra” (ou simplesmente a cor da pele das pessoas), grupo social em que o analfabetismo e a baixa renda são mais frequentes.

Quanto às regiões e perfis populacionais dos municípios, o levantamento censitário aponta que a Região Nordeste possui os índices mais elevados de analfabetismo, especialmente nos municípios com menos de 50.000 habitantes. A média de analfabetismo na população com idade igual ou superior a 15 anos é de 28%. Entre os idosos (acima de 60 anos) o percentual médio se eleva para 60% e entre jovens de 15 a 24 anos de idade, o número de analfabetos da Região Nordeste ultrapassa meio milhão de pessoas. Quanto ao porte populacional, os percentuais mais elevados de analfabetismo são encontrados nos municípios entre 5.001 e 10.000 habitantes da Região Nordeste. Os indicadores demonstram que nos municípios com esse perfil populacional o percentual geral de pessoas que não leem e nem escrevem é de 29,6% contra 8,9% da Região Sul, que possui os melhores índices. Entre os indivíduos com 15 a 24 anos a Região Nordeste atinge 7,2% contra 1,3% dos Municípios da Região Sul.

Com relação ao segundo ponto, qual seja, a relação entre analfabetismo e raça, o Censo demonstra relação direta entre índices elevados de analfabetismo e a cor da pele, conduzindo certo grupo de pessoas à iníqua situação de má distribuição de renda. Os dados permitem concluir, a priori, que o analfabetismo na população de cor preta conduz aos mais baixos níveis de renda. No Brasil é conhecida a disparidade de renda média entre brancos, pretos, pardos e indígenas. Conforme o Censo 2010, os brancos possuem rendimento médio mensal de R\$ 1.538,00, valor próximo da renda média entre amarelos, que é de R\$ 1.574,00. Os rendimentos médios mensais apurados para negros, pardos e indígenas foram: pretos (R\$ 834,00); pardos (R\$ 845,00); indígena (R\$ 735,00). Nota-se que tais cifras ficam muito próximas da metade dos valores pagos a brancos e a amarelos, denotando má distribuição de renda e iniquidade entre esses grupos étnicos.

Os dados censitários informam também, conforme a população aumenta diminui a diferença entre os grupos populacionais (pretos, pardos e índios), o que demonstra ser necessário reforçar as políticas públicas nos municípios com menos de dez mil habitantes. De acordo com o Censo 2010 em todo o país, entre pretos e brancos, os índices de analfabetismo são, respectivamente, 14,4% para 5,9%. Quanto aos pardos há ligeira diferença para menos em relação aos pretos, chegando ao patamar de 13% de

analfabetos. Nos municípios com menos de 5.000 habitantes os percentuais são 27,1% para pretos e de 9,8% para brancos. Tratando-se de pardos e brancos, nos municípios com o mesmo contingente populacional, tem-se: 20% em relação aos pardos e 9,8% quanto aos brancos. A disparidade permanece alta nos municípios entre 5.000 e 10.000 habitantes, verificando-se os seguintes valores: 28,3% para pretos, 21,7% para pardos e 11,4% para brancos. As contradições sociais mencionadas pelo Censo 2010 necessitam ser urgentemente corrigidas se o Brasil pretender cumprir os mencionados objetivos fundamentais da república.

Também se observa que há uma relação intrínseca entre analfabetismo e condições sanitárias inadequadas nos domicílios brasileiros. De acordo com o Censo 2010, o percentual de crianças de 0 a 5 anos, em 2000, que viviam em lar com saneamento inadequado e com pais ou responsáveis analfabetos em todo o Brasil era de 10,3%. Em 2010 esse índice caiu para 4,6%. No geral é expressiva a melhoria, mas existem disparidades que necessitam de política pública acelerada. O censo indica que as regiões Norte e Nordeste são as mais afetadas com a ausência de saneamento básico. Não é difícil concluir, portanto, que a população negra também é mais afetada com os baixos índices de saneamento básico, o que leva a um maior número de doenças nessa população.

O Censo 2010 revelou que a maior parte da população brasileira (50,7%) de 190.732.694 de habitantes é de negros e pardos, concentrando-se em sua maioria nas regiões Norte e Nordeste. Mas as diferenças de renda entre negros e brancos somente serão igualadas em trinta e dois anos, conforme aponta estudo do Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas – IPEA, que também informa que a renda média dos negros corresponde apenas a 53% da renda média dos brancos. Esse horizonte temporal em busca da igualação da renda entre negros e brancos, de acordo ainda com o estudo, somente será possível se, além da permanência dos programas de transferência de renda, sejam efetivadas políticas que facilitem o acesso de negros ao mercado de trabalho. A pesquisa informa também que os setores da econômica que pagam os menores salários são os que concentram a maior parte de negros como trabalhadores. É o caso da agricultura (60,3%), construção civil (57,9%) e serviços domésticos (59,1%).

Com relação ao serviço público, a maior parte dos servidores é composta de brancos, mesmo não correspondendo à maioria étnica da população brasileira. No âmbito da administração pública federal, conforme dados extraídos da Nota Técnica/IPEA n° 17, de fevereiro de 2014, o setor público federal (administração direta e indireta, incluindo autarquias, fundações públicas, empresas públicas e sociedades de

economia mista controladas pela União) e servidores militares, dos 1.743.259 servidores públicos, 695.788, ou seja, 39,9% dos servidores se declaram negros ou pardos.⁶⁸⁴ Embora esse percentual possa sugerir certo equilíbrio entre servidores brancos e negros no serviço público federal, decompondo-se os dados, verificam-se disparidades que deflagram a iniquidade do acesso aos cargos públicos quando a análise recai sobre o quesito raça.

No caso dos estados e dos municípios, os percentuais de ocupação nos respectivos serviços públicos são de 44,4% e 51,4%. Esse dado é revelador, pois, atualmente, a média de vencimentos do serviço público federal é maior que a das demais unidades federativas.⁶⁸⁵ Assim, a relação entre maior renda média no serviço público e percentual de ocupação nos cargos da administração por pretos e pardos é inversamente proporcional.

Tratando-se de carreiras mais bem remuneradas no serviço público federal, os dados são mais estarrecedores demonstrando que a maior parte de pretos e pardos que ocupam postos na administração pública federal concentra-se nos cargos de nível médio. Tomando como exemplo a carreira diplomática, notoriamente conhecida como uma das seleções mais rigorosas no âmbito do Poder Executivo, 94,1% dos cargos são ocupados por brancos contra 5,9% por pardos ou negros. Por outro lado, para a carreira de Plano Especial de Cargos, de nível intermediário, os percentuais são de 56,3% (brancos) e 43,7% (pardos ou negros).

Tais dados demonstram inegavelmente que o Brasil é um país desigual. A desigualdade possui dois eixos principais: a pobreza mais concentrada nas regiões nordeste e norte; e a pobreza relacionada à raça, porquanto negros e pardos são mais afetados pela baixa renda do que brancos e amarelos. A pobreza está associada à ausência ou insuficiência de políticas públicas nas áreas de saneamento básico e educação. Além disso, a miséria decorre de fatores históricos relevantes, como o crescimento econômico concentrado nas regiões Sudeste e Sul (o que afastou as demais regiões da espiral de prosperidade) e o flagelo de três séculos de escravidão, o que empurrou a população negra descendente de escravos para a miséria nos centros urbanos.

⁶⁸⁴ Nota Técnica/IPEA n° 17, de fevereiro de 2014, emitida para subsidiar o PL 6738/2013, que trata da reserva de cotas de acesso aos concursos públicos no âmbito do Poder Executivo.

⁶⁸⁵ A remuneração média dos ocupados no setor público é de R\$ 2.118,62 - no setor público federal passa para R\$ 3.954,37. Nos setores públicos estadual e municipal, respectivamente, as remunerações médias são R\$ 2.626,17 e R\$ 1.315,51 (Fonte: PNAD, 2012).

Nesta tese, por questões metodológicas – e não exatamente em razão de sua importância – não serão feitas considerações sobre as políticas públicas nessas áreas nas últimas décadas e nem as sinalizações de cortes orçamentários a serem feitas pelo Governo atual.

O foco é a finalidade da matriz tributária. Assim, deve ser sempre um pressuposto da matriz tributária orientar-se pelo valor da justiça social, da dignidade da pessoa humana e preservação do mínimo existencial – enquanto as disparidades econômicas e sociais não forem revertidas. A garantia de saneamento básico para todos e educação de qualidade está inserida no rol de direitos básicos (ou condições básicas da sociedade idealmente justa, na visão de Rawls), que efetivam o princípio da igualdade equitativa de oportunidades. Essa garantia de direitos, reverte os fatores arbitrários – tais como os talentos individuais e a “loteria da vida” – para condições básicas de igualdade vividas por todos. Não será injusta a sociedade que arrecada recursos tributários imbuída desse espírito e, no plano da gestão dos recursos, desenvolve medidas para assegurar o rol de políticas básicas que conformam a ideia de sociedade igualitária e justa.⁶⁸⁶ Percebe-se, portanto, que a matriz tributária é o meio estrutural à efetivação da sociedade justa em função de o mercado, historicamente, não ter demonstrado que isso seja uma prioridade a ser buscada.

Os recursos tributários terão que possuir duas finalidades importantes no alcance dessa meta de justiça social: a) a junção de recursos financeiros para programas de transferência de renda (ou tributação negativa da renda) e b) ampliação do mínimo existencial. A primeira finalidade se vincula à realidade dos que não possuem qualquer capacidade econômica ou capacidade econômica insuficiente a uma vida digna. A segunda finalidade alcança as pessoas que, embora não sejam tecnicamente miseráveis, transitam em uma margem de renda baixa que não permite sejam tributadas sobre a renda – porque estão abaixo da linha de isenção – mas são desproporcional e severamente tributadas no consumo. Essa situação insere essa camada populacional em um terreno de vulnerabilidades em que têm menos oportunidades de ultrapassar a margem de isenção

⁶⁸⁶ Nesse sentido: “simetricamente, a democratização do acesso aos serviços públicos é uma das formas de implementação de liberdades fundamentais a partir da diminuição das desigualdades sociais, mas, também, uma das necessidades do processo de distribuição da tributação”. Cf. VITA, Jonathan Barros. As novas funções dos tributos no sistema social: distributividade como forma de promoção da democracia e da liberdade. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Tributação: democracia e liberdade em homenagem à Ministra Denise Arruda Martins**. São Paulo: Editora Noeses 2014, p. 675.

do imposto sobre a renda (R\$ 1.903,00, atualmente), mas possuem mais chances de descer ao patamar da miséria, especialmente nos momentos de crise financeira.

Se a matriz tributária não se empenha, ou não consegue viabilizar essas finalidades, está-se diante de uma violação aos valores e princípios orientadores de uma tributação justa e de uma falência da matriz.

Por conseguinte, a matriz tributária deve ser elaborada tendo como referência as demandas de justiça social voltadas à garantia dos direitos básicos para todos com garantia de recursos orçamentários. Assim como a Constituição Federal e a LC nº 101, de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal, asseguram a previsão de recursos orçamentários ao pagamento do serviço da dívida, deveriam tais diplomas normativos ser alterados para também assegurar o não contingenciamento de recursos às áreas sociais prioritárias.⁶⁸⁷ Isso impediria a adoção de medidas orçamentárias ofensivas aos objetivos de justiça social da república, previstos no artigo 3º, especialmente nos momentos de crise financeira, em que as camadas pobres da população necessitam mais de proteção dos seus direitos básicos.

É certo que fatores reais que separam a Constituição “real” da Constituição “jurídica” – para lembrar os comentários de Lassale e de Hesse – podem tentar justificar esse estado de coisas. Os tais argumentos “reais” são diversos, mas todos convergem para a ideia de que a carga tributária no Brasil é alta em relação ao PIB e que os serviços públicos – esperados pelas camadas mais prósperas da população – não são adequados. Esse é um discurso conformista, injusto e falso. Quem mais sofre com a carga tributária no Brasil, conforme demonstrado na Parte II são exatamente os mais pobres e que recebem os piores serviços do estado, como também demonstrado nas subseções 3.3.4.1 e 3.3.4.2. A falência da matriz tributária a que se aludiu é estimulada por um discurso ideologicamente falso. Propor um conceito de justiça tributária passa primeiramente pela unicidade do discurso de que essa modalidade de justiça é uma prioridade. Esta tese é uma tentativa de introjeção de um outro tipo de discurso, que combata o argumento de que a injustiça da tributação no Brasil reside na alta carga tributária em relação ao PIB. Visa também rebater a alegação inverídica de que a

⁶⁸⁷ Conforme alerta Fernando Rezende: “se o foco das garantias fosse dirigido para o cidadão, os recursos não estariam vulneráveis ao impacto de conjunturas econômicas adversas sobre o orçamento, nem à manipulação de regras orçamentárias para contorna-las”. Cf. REZENDE, Fernando. **Reforma fiscal e equidade social**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2012.

devolução de serviços inadequados atinge as classes média e alta, quando não são estes públicos que recebem os piores serviços do estado.

3.4.7 Proposta de fundamentos para a matriz tributária justa

A estrutura exógena da matriz tributária é um suporte teórico para a identificação e formação de uma convergência de argumentos à realização da justiça tributária. A ideia de justiça na tributação exige convencionar-se o que se entende por justiça, ainda que esse entendimento seja uma escolha de alguma teoria de justiça, desde que tal escolha não se desvirtue das normas constitucionais que sopram os rumos de uma sociedade. Se a opção por uma teoria de justiça não se coadunar com os valores propostos pelo ordenamento constitucional, corre-se o risco de se fazer uma escolha arbitrária que, embora possa ter serventia no campo da teoria, poderá sucumbir no terreno da práxis jurídica por falta de estofo normativo.

Nas subseções 3.2.4 a 3.2.6 justifiquei porque a tese se enveredou para o segmento da justiça social ou distributiva como teoria a respaldar a finalidade da matriz tributária exógena. A normatividade da justiça social está contida no artigo 3º da Constituição Federal, que traça os objetivos da república, e no inciso I, evoca a liberdade, a justiça e a solidariedade como metas a serem atingidas pela sociedade brasileira. É como se a Constituição dissesse que o povo brasileiro deverá agir conjuntamente, cada qual com suas habilidades, conhecimentos e capacidades para a construção de uma sociedade que realize esses valores no futuro. O artigo 193 da Constituição confirma o enunciado do artigo 3º ao declarar que a “ordem social” tem como base o primado do trabalho e como “objetivo o bem-estar e justiça sociais”. Não há dúvidas de que a Constituição brasileira, especialmente porque cria um estado democrático de direito tem na justiça social um objetivo que trespassa todo o texto. Não apenas a ordem social tem como objetivo a justiça social, mas todas as atuações do estado e da sociedade, quando voltadas à solidariedade e à garantia de bens sociais, devem visar justiça social como direitos e não como caridade ou benevolência.

Em razão de sua alta abstração e carga axiológica, justiça distributiva (ou social) é um valor enraizado no texto constitucional vinculado coerentemente ao estado democrático de direito. A realização normativa do valor da justiça social tendo a tributação como suporte para esse fim depende dos princípios da dignidade da pessoa

humana e preservação do mínimo existencial, conforme explicado na subseção 3.4.4. Tais princípios constituem normas básicas à realização do valor da justiça social. Evidentemente, ambos os princípios não excluem outros princípios e regras com o mesmo propósito.

Esses pontos foram examinados nas seções e subseções precedentes, assim como as explicações argumentativas de suas conexões com o problema central da tese, que é a denúncia de uma iniquidade, consistente nas alarmantes disparidades de carga tributária entre ricos e pobres no país, de modo que estes (menos favorecidos economicamente) comprometem percentual de sua capacidade econômica, quase duas vezes mais do que aqueles (mais favorecidos economicamente). A matriz tributária brasileira, ao invés de se pautar pelos valores e princípios tão suscitados nesta tese, se filia a um modelo que além de manter a desigualdade econômica e social, aumenta o principal efeito desse modelo de tributação injusto, que é a concentração de renda. É chegada a hora de uma reforma tributária que não se deixe levar pela cantilena do mercado de que o país possui a maior carga tributária do planeta, quando os dados oficiais demonstram que esse argumento não é verdadeiro (v. subseção 2.2). Qualquer reforma tributária no Brasil terá que enfrentar primeiramente o debate de como a tributação pode contribuir para a redução dos alarmantes indicadores de desigualdade social e econômica, com alta concentração de renda.⁶⁸⁸

Nesta pesquisa, em que a hipótese é demonstrar que um sistema tributário justo depende primeiramente de um alinhamento sobre conceitos correlatos à ideia de justiça, não se pode prescindir de um vocábulo preciosíssimo, que é a equidade. Na subseção 3.3.5 foram apresentados fundamentos demonstrativos de que a equidade enquanto a procura da justiça no caso concreto, em se tratando de tributação, é uma questão da estrutura endógena da matriz tributária. A equidade é o valor contido na estrutura endógena, em que o princípio da capacidade contributiva procura efetiva-lo, com o auxílio dos seus instrumentos de efetivação (progressividade, proporcionalidade, seletividade e pessoalidade). Existem dificuldades práticas que impedem a realização da justiça tributária no caso concreto (equidade), razão pela qual se trata de uma meta, senão utópica, ao menos irrealizável nas condições estruturais dos sistemas normativos tributários do passado e da atualidade.

⁶⁸⁸ Como sugere Germana Moraes, a reforma tributária desejável ao país é a que consiga combinar justiça social e eficiência. Cf. MORAES, Germana de Oliveira. A reforma tributária desejável. In: **Revista CEJ**. Brasília, N. 24, mar. 2004, p. 90.

Nesta última parte, pretendendo estabelecer os arremates do por que a justiça da matriz tributária (e não a equidade, justiça no caso concreto) está em suas finalidades e não exatamente em escolhas políticas criticáveis. Essa descoberta, aliada a todos os argumentos desenvolvidos ao longo do trabalho, permitem propor três fundamentos de uma matriz tributária justa para o Brasil, especialmente na hipótese de uma reforma tributária.

Quanto às escolhas políticas, estas fazem parte da matriz tributária. O julgamento se são escolhas justas ou injustas carrega uma dose forte de arbitrariedade e de dificuldades práticas nas democracias representativas que não permitem uma palavra consensual sobre o que é justo, sem se romper radicalmente com o próprio sistema de escolhas. Embora não se descarte o relevante papel da academia em opinar sobre as escolhas políticas justas ou injustas, a escolha acadêmica é arbitrária por não significar um processo de deliberação democrático. Com todas as dificuldades encontradas na democracia representativa da atualidade, soa igualmente arbitrário acusar certa escolha como injusta se esta adveio de processos legítimos, ainda que essas escolhas possam ser criticáveis de um ponto de vista moral. Algumas escolhas, como a ênfase da tributação sobre o consumo e a tibieza da tributação da renda e da propriedade, ou as previsões de dedução de base de cálculo do imposto de renda, podem ser condenáveis de um ponto de vista da justiça. Mas, acusá-las de injustas implica em valorar os processos políticos deliberativos como igualmente injustos e isso é uma questão a ser resolvida no plano da política e não do direito. Daí por que, nesta tese, proponho uma argumentação de justiça tributária vinculada às normas constitucionais que dão o direcionamento das aspirações vislumbradas pelo constituinte. Volto ao ponto da justiça social como valor e da dignidade da pessoa humana e preservação do mínimo existencial como princípios a conferir efetividade a esse valor. A proposta é que a justiça tributária está nas finalidades que a matriz deve alcançar. Essas finalidades, que são a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, as quais podem ser condensadas na ideia de justiça social ou distributiva, são objetivos jurídicos porque previstos taxativamente na Constituição. Por conseguinte, a justiça da matriz não reside nos meios de alcance dessas finalidades, que são as escolhas políticas. As escolhas políticas serão injustas se os processos deliberativos forem violados.

É verdade, por outro lado, que as escolhas políticas são influenciadas pelos valores cultivados nos diversos espaços sociais. Em uma sociedade conservadora, a tendência é defender as teses da direita, de autonomia ampla do mercado, a menor ou

nenhuma intervenção do estado na economia, justiça em razão de méritos pessoais (ainda que as condições de largada não sejam as mesmas entre os competidores-merecedores) e indiferença aos problemas da desigualdade social e da alta concentração de renda. Uma sociedade progressista, de perfil de esquerda, provavelmente rebaterá os valores sufragados pelos conservadores e, em síntese, proporá um modelo de desenvolvimento econômico que leve a efetivação de políticas públicas sociais como uma consideração prioritária. As escolhas políticas tributárias, certamente, serão influenciadas por essas tendências, o que foi oportunamente percebido por Levingston, embora esse ponto seja uma questão intuitiva, mas nem por isso evitável.⁶⁸⁹

Mas não bastam as influências de direita ou de esquerda, conservadoras ou progressistas sobre as escolhas políticas, se o sistema jurídico orçamentário for descasado entre Poder Executivo e Poder Legislativo. Compromete o processo democrático a hipótese em que, uma certa deliberação tributária pelo legislativo é aprovada e o Poder Executivo emprega outro tipo de execução orçamentária, por tender a outra linha político-ideológica. Levingston dá o exemplo do direito orçamentário americano em que forças progressistas podem deliberar pelo aumento das alíquotas tributárias – com a expectativa de sua aplicação nas políticas sociais – embora o Poder Executivo empregue o aumento em gastos militares.⁶⁹⁰ Isso chama a atenção para o problema do orçamento vinculativo e a questão do alinhamento das escolhas políticas aos valores constitucionais entre todos os poderes republicanos.⁶⁹¹ A presente tese apresenta argumentos nesse sentido, isto é, propor que a matriz tributária deve atender às finalidades da justiça social é um processo de conscientização que pode ser independente de tendências políticas ideológicas e se vincular a uma argumentação jurídica consequente. A consequência, no caso, é medir os

⁶⁸⁹ Nesse sentido: “Além de a *solidarietà* encontrar ecos no meio acadêmico americano, é ainda mais reconhecível no debate político, particularmente na esquerda americana. Com o esgotamento real ou presumido do marxismo [...] forças políticas inclinadas à esquerda têm crescentemente enfatizado a retórica da ‘comunidade’, que entendem requerer um balanceamento de direitos e obrigações em contraste com a ênfase dos direitos dos anos 60 e 70, que consideram excessivos por natureza. A ideia *a la* Kornhauser é contrastar os direitos e obrigações de uma comunidade política com o individualismo excessivo do Partido Republicano e seus alegados efeitos negativos na moral da sociedade, assim como na distribuição de renda individual”. LEVINGSTON, Michael A. *Progressividade e solidarietà: uma perspectiva norte-americana*. Tradução de Marco Aurélio Greco. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 195.

⁶⁹⁰ *Ibid.*, p. 195.

⁶⁹¹ Arnaldo Godoy, depois de analisar o regime orçamentário brasileiro apresenta as vantagens do orçamento não vinculativo, deixando ao Poder Executivo a discricionariedade de realizar contingenciamentos, conforme as vicissitudes macroeconômicas. Cf. GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Tributação, democracia e liberdade: o tema do orçamento impositivo no ordenamento jurídico brasileiro*. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Tributação: democracia e liberdade em homenagem à Ministra Denise Arruda Martins**. São Paulo: Editora Noeses, 2014, p. 603-636.

efeitos sociais deletérios da desigualdade no presente e semear um futuro igualitário (justo) para as próximas gerações.

A independência dos valores constitucionais em relação à política reforça o entendimento de que a justiça da tributação não reside exatamente nas escolhas que a política faz, mas nas finalidades que a matriz tributária tem que atingir, no caso, a justiça social. Assim, a justiça da matriz tributária está nos seus fins e os argumentos para essa afirmação serão articulados a seguir.

A teoria da justiça de John Rawls é fundamental para este argumento. Para o filósofo, uma sociedade justa depende da efetivação de dois princípios de justiça, o de iguais liberdades fundamentais e o da igualdade equitativa de oportunidades.⁶⁹² Conforme explicado na subseção 3.4.1, ambos os princípios se aplicam à estrutura básica da sociedade, de modo que o primeiro princípio alude às liberdades individuais.⁶⁹³ O segundo, se refere às condições básicas de renda e de acesso aos cargos de autoridade a todos.⁶⁹⁴

Em resumo, o segundo princípio de justiça defendido por Rawls, que se assenta na ideia de igualdade de oportunidades, pressupõe que todos devem ter acesso a determinados bens sociais básicos, sem os quais não é possível a ninguém exercer adequadamente (ou de forma justa) suas liberdades. Nesta tese, apresentei como proposta de uma sociedade justa, a garantia dos seguintes direitos mínimos pela tributação: a) direito à vida e saúde adequados; b) direito à segurança alimentar; c) direito à moradia na qual se pode exercer a intimidade; d) direito à educação de qualidade. Tais direitos compõe o núcleo do mínimo existencial, o que não exclui a garantia de outros direitos sociais. A efetivação desses direitos no sistema de produção capitalista deveria ser assegurada pelo mercado, ainda que sob a égide do estado democrático de direito; quando isso não for possível, tanto no estado social quanto no estado democrático de direito, o poder público assume a função de promotor de tais direitos por meio de medidas interventivas. Essas medidas são, em resumo, as políticas públicas. A matriz tributária é

⁶⁹² RAWLS, 2008, p. 73.

⁶⁹³ “É essencial observar que as liberdades fundamentais figuram em uma lista de tais liberdades. Dentre elas, têm importância a liberdade política (o direito ao voto e a exercer cargo público) e a liberdade de expressão e reunião; a liberdade de consciência e de pensamento; a liberdade individual, que compreende a proteção contra a opressão psicológica, a agressão e a mutilação (integridade da pessoa); o direito à propriedade pessoal e a proteção contra a prisão e detenção arbitrárias, segundo o conceito de Estado de Direito”. Cf. RAWLS, 2008, p. 74

⁶⁹⁴ “O segundo princípio [da igualdade] se aplica, em primeira análise, à distribuição de renda e riqueza e à estruturação de organizações que fazem uso de diferenças de autoridade e responsabilidade. Embora a distribuição de riqueza e de renda não precise ser igual, deve ser vantajosa para todos e, ao mesmo tempo, os cargos de autoridade e responsabilidade devem ser acessíveis a todos”. Cf., RAWLS, 2008, p. 74.

o que dá sustentação financeira à aplicação das políticas públicas, embora não seja o único instrumento nesse sentido.

Maria Paula Dallari Bucci esclarece que “a alocação de meios para as políticas públicas abrange possibilidades amplas e diversas, além de recursos orçamentários”.⁶⁹⁵ Dentre os outros meios disponíveis, a autora destaca “créditos fiscais, empréstimos públicos, cessão de uso de áreas ou bens públicos e recursos humanos e materiais”.⁶⁹⁶ Embora outros recursos materiais e financeiros possam ser utilizados para efetivação das políticas públicas, não há dúvidas, desde o advento do estado social do começo do século XX, de que a arrecadação tributária é o principal meio de se conseguir realizar as políticas públicas sob a gestão do poder público. Conforme enfatiza Thomas Piketty: “sem impostos, a sociedade não pode ter um destino comum e a ação coletiva é impossível”.⁶⁹⁷ Tanto assim que no estado fiscal social, a necessidade de arrecadação cresceu significativamente. Segundo Ricardo Lobo Torres, “o orçamento público se expande, mas procura conservar o equilíbrio, depois de ultrapassado o excesso de intervencionismo das décadas de 50 e 60”.⁶⁹⁸ Nessa linha da expansão orçamentária, tem-se o exemplo da criação de tributos sobre a renda e capital, o que até os idos de 1910 não era tributado. De acordo com Thomas Piketty, houve uma mudança da matriz tributária nos países da Europa, que iniciaram uma trajetória de tributação sobre a renda e o capital, tendo sido essa mudança a grande responsável para que a concentração de renda no século XX, e até no limiar deste século XXI, não ultrapassasse os índices alarmantes do século XIX, período da *belle époque*.⁶⁹⁹

É patente, pois, a função instrumental (e essencial) da tributação para o alcance dos fins do estado social e do estado democrático de direito, seja pela constatação da história recente do século XX, seja em função dos estudos sobre políticas públicas que demonstram não prescindir dos recursos orçamentários para sua execução. Assim, considerar que as metas da justiça social passam pelas políticas públicas é igualmente sustentar que a matriz tributária dá suporte à sua efetivação. Em poucas palavras, sem um amplo e eficiente sistema de arrecadação as políticas públicas seriam muito mais precárias

⁶⁹⁵ BUCCI, Maria Paula Dallari. **Fundamentos para uma teoria jurídica das políticas públicas**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 174.

⁶⁹⁶ Ibid., loc. cit.

⁶⁹⁷ PIKETTY, 2014, p. 480.

⁶⁹⁸ TORRES, 1999, p. 8.

⁶⁹⁹ O autor esclarece que entre 1900 – 1910, a taxa média de tributação sobre a renda e o capital era próxima de 0% e em nenhum caso ultrapassava a 5%. A partir de 1950 essa taxa se estabiliza em 30% nos países ricos até os anos oitenta, e em certa medida se mantendo no mesmo patamar nos anos 2000 - 2010. Cf. PIKETTY, 2014, p. 364.

e raras, especialmente em países de renda per capita baixa ou média e com altos índices de desigualdade.

A matriz tributária, portanto, é a principal aliada do poder público na promoção das políticas públicas, que se articula com as expectativas da sociedade de promoção da igualdade social. Em passagem muito lúcida, Maria Paula Dallari Bucci resume o que se espera da execução das políticas públicas, especialmente em países como o Brasil, que apesar de condições econômicas favoráveis no passado, não foi capaz de distribuir a riqueza nacional de forma igualitária:

As estruturas da desigualdade podem ser, se não modificadas, bastante perturbadas na sua inércia conservadora, mediante processos jurídico-institucionais bem articulados. O Brasil é um país com abundância de recursos minerais, terra aproveitável para agricultura, recursos hídricos, sem histórico de conflitos étnicos ou religiosos, ou fatores desse gênero de desagregação social, com exceção da desigualdade social e econômica, enraizada na longa e persistente história da escravidão e sua obra, na expressão de Joaquim Nabuco. A condição de atraso e pobreza não pode ser tomada como uma condenação, mas encarada como problema que pode ser superado, na perspectiva da ação dos governos e da sociedade, no limiar de um período de crescimento e desenvolvimento que permite acreditar na sustentabilidade das conquistas sociais e dos avanços institucionais. O desafio é não repetir trajetórias do passado, em que esse movimento se fez em detrimento do meio ambiente e da igualdade social, deixando para trás enormes contingentes de pessoas, que por si ou seus sucessores não usufruíram dos benefícios do enriquecimento das nações. Embora o nível de riqueza no mundo seja inédito, nunca foram tão acentuadas as desigualdades e as privações, para um grande contingente da população mundial.⁷⁰⁰

A articulação entre tributação e políticas públicas deve, evidentemente, operar em um plano jurídico-institucional em que os princípios e regras jurídicas se voltem a uma diretriz que reúna em seu âmago o reconhecimento dos valores do estado democrático de direito, especialmente a justiça social. Esse reconhecimento por parte de todos que atuam com a interpretação do direito tributário, de que a matriz tributária é suporte para as políticas públicas e possui uma finalidade que se coaduna com os objetivos de tais políticas, é antecedido por uma argumentação teórica sobre os fins da tributação. Se a justiça social é um valor encravado nos objetivos da república (CF, art. 3º, I e 193) e se as políticas públicas também visam o cumprimento dessa meta, de redução de desigualdades sociais e econômicas, o esforço fiscal a que a sociedade se submete, destina-se ao alcance dessas finalidades. Se a matriz tributária é um conceito jurídico –

⁷⁰⁰ BUCCI, 2013, p. 30.

porque está assentada em bases normativas – sua finalidade consiste em se encontrar com a ideia de justiça. Quando as políticas públicas não podem ser efetivadas por escassez de recursos orçamentários subsiste um indicativo de que a matriz tributária não está cumprindo sua finalidade, de propiciar justiça social por meio de políticas públicas de forma eficiente. Há nesta hipótese um hiato entre a matriz tributária e a efetividade das políticas públicas, que se traduz na injustiça social e desigualdade econômica. A injustiça da matriz tributária está na incapacidade de gerar os recursos necessários para as políticas públicas que realizarão a justiça social. Daí por que não será improprio afirmar, como acentuam Liam Murphy e Thomas Nagel, que a justiça tributária está nas finalidades da tributação.⁷⁰¹ Em sua hoje conhecida tese, os autores relembram que a propriedade é uma convenção jurídica e não um direito natural. Assim, não existiria um direito de propriedade pré-tributário. A propriedade é uma decorrência da tributação, porque depois que os tributos incidem sobre a renda e o patrimônio é que se pode considerar que a renda e a propriedade se incorporaram ao patrimônio de alguém.⁷⁰² A ideia de propriedade como um direito pré-tributário é uma construção do liberalismo clássico, o qual transmite a ideia de que o mercado oferece os bens a que se adquire titularidade em razão dos méritos pessoais. A propriedade, de alguma maneira, poderá depender dos esforços habilidades, méritos e até de direitos hereditários. Mas em todos os casos necessitará da proteção do estado ou da definição jurídica de sua estrutura e extensão. Conseqüentemente, não se pode afirmar que a tributação retiraria parcelas da propriedade de alguém, como se para a aquisição da propriedade, conceitos e convenções jurídicas ficassem em segundo plano. Ao contrário, o direito que define a extensão da propriedade é o mesmo direito que institui os tributos. E se os tributos, grosso modo, incidem sobre a propriedade, há uma questão até logicamente entrelaçada entre tributação e extensão do que se considera propriedade. De acordo com as considerações de Murphy e Nagel:

A análise tributária tem de libertar-se do liberalismo vulgar; este caracteriza-se como um conjunto de pressupostos irrefletidos e geralmente tácitos que não resistem a um exame atento, e tem de ser substituídos pela concepção dos direitos de propriedade como algo que depende do sistema jurídico que os define. Uma vez que os impostos são um elemento absolutamente essencial desse sistema, a ideia de um direito natural à propriedade da renda pré-tributária – renda que nem sequer existiria sem o governo sustentado pelos impostos – simplesmente não tem sentido. A renda pré-tributária que cada um de nós ‘tem’ inicialmente, e que o governo deve tirar de nós

⁷⁰¹ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 188.

⁷⁰² *Ibid.*, p. 44-52.

equitativamente, só tem realidade nos livros de contas [sic]. Não afirmamos que a questão da equidade não se imponha nesse contexto; pelo contrário, a justiça é um elemento essencial do sistema de direitos de propriedade. Mas afirmamos que essa questão não deve ser colocada dessa maneira.⁷⁰³

Geórgia Campelo, na linha defendida por Muphy e Nagel, transmite a ideia de que a propriedade dos bens adquiridos está enraizada de uma forma tão natural no imaginário das pessoas que parece se tratar de um sentimento.⁷⁰⁴ Essa abordagem dada à propriedade se destina a respaldar a ideia de justiça na tributação, o que não estaria propriamente na relação entre o estado e o cidadão contribuinte.

Nesta tese defendi que a matriz tributária se divide em dois segmentos, os quais denominei de estruturas “endógena” e “exógena”. No âmbito da estrutura endógena encontram-se o valor da equidade e o princípio da capacidade contributiva com as pretensões de realizar justiça tributária no caso concreto. A estrutura exógena, por sua vez, guarda o valor da justiça social e da solidariedade como suporte axiológico aos princípios da dignidade da pessoa humana e proteção ao mínimo existencial. Do ponto de vista da estrutura exógena, a matriz tributária é suporte para os objetivos sociais da república e sua finalidade é realizar justiça social.

Tratando-se da estrutura endógena, demonstrei que a ambição de se fazer justiça a partir de um ponto de vista abstrato torna opaca a noção de justiça social, pois não há como se realizar este tipo de justiça sem políticas públicas. A melhor distribuição da renda entre contribuintes é um tema sobre equidade tributária e que melhor se abriga no âmbito da estrutura endógena da matriz tributária. A equidade tributária almeja a justiça fiscal no caso concreto, mas, para tanto, depende de presunções legais que por si sós não se compatibilizam com a ideia de equidade. Mas para a visão tradicional do direito de propriedade, isto é, o conceito de propriedade como decorrência do mérito à titularidade dos bens (propriedade para o liberalismo clássico), a justiça tributária estaria presente na estrutura endógena, ainda que com todas as suas dificuldades práticas. O esforço da sociedade seria o de elaborar uma legislação tributária condizente com os princípios que defendem a propriedade como mérito individual e a liberdade como

⁷⁰³ MURPHY; NAGEL, 2005, p. 51.

⁷⁰⁴ “A propriedade nos parece tão natural como a própria vida, mas devemos creditar este sentimento a um sistema jurídico estruturado pelo Estado para nos dar a segurança necessária ao exercício dos direitos atinentes à propriedade”. Cf., CAMPELO, Geórgia Teixeira Jezler. O tributo como meio de efetivação da justiça e do estado social. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Tributação: democracia e liberdade em homenagem à Ministra Denise Arruda Martins**. São Paulo: Editora Noeses, 2014, p. 648.

ausência de intervenção estatal nos assuntos do mercado. Todo esse esforço viria sedimentado na ideia de legalidade tributária fechada, como se a tributação estivesse alheia a uma complexa gama de questões sociais contrapostas.⁷⁰⁵ O estado liberal clássico necessita do discurso positivista para afirmar ideologicamente seus pressupostos de segurança jurídica exacerbada, de superioridade das prescrições legislativas e crença, talvez ingênua, de que os conceitos jurídicos são tipos fechados.⁷⁰⁶

Assim, um sistema de tributação justo seria aquele em que a carga tributária fosse a menor possível para todos. Dois problemas despontam dessa afirmação. O primeiro é a falsa ideia de que um sistema de propriedade individual conseguiria ser mantido sem injunções estatais à sua proteção. A estrutura jurídica, burocrática e operacional para essas injunções onera o sistema de arrecadação da mesma forma que o estado social interventor o faz. A discussão, pois, trespassa para o campo da intensidade da carga tributária: se maior ou menor em uma ou outra modalidade de estado. É evidente que o debate sobre a intensidade da carga tributária não é uma questão de justiça a ser vista no campo da normatividade, mas da economia ou da política, ainda que essa separação entre os sistemas não seja uma barreira intransponível. Na Constituição brasileira não existe um dispositivo sequer que indique qual deve ser a carga tributária mínima ou total com que o país deverá conviver.

O segundo problema daquela afirmação é que a defesa de um sistema de arrecadação tributária que respeite a propriedade como um direito inerente aos méritos pessoais, não considera a necessidade de redistribuição de renda como uma prioridade. Nos dias de hoje é ultrapassada a ideia de se abandonar a capacidade contributiva com os seus instrumentos de progressividade e seletividade, a fim de retornar ao sistema de proporcionalidade da tributação (uma alíquota para as diversas bases de cálculo). Sabe-se que modernamente a tributação há de cumprir objetivos fiscais e extrafiscais, a exemplo da distribuição da renda por meio da progressividade, como uma necessidade do sistema de produção. A desigualdade gerada pela concentração de renda pode se tornar

⁷⁰⁵ Em uma crítica ao apego da legalidade estrita na tributação e na crença de que a lei daria quase magicamente a tão sonhada segurança jurídica, segue a opinião de Sérgio André Rocha: “a pretensão de uma legislação tributária forjada a partir de conceitos determinados, os quais levariam a uma legalidade e tipicidade que permitiriam uma segurança jurídica absoluta do contribuinte e da Fazenda Pública, mostra-se equivocada, e contrária à realidade do mundo hodierno”. Cf., ROCHA, Sérgio André. A deslegalização no direito tributário brasileiro contemporâneo. In: GRUPENMACHER, Betina Treijger (coord.). **Tributação: democracia e liberdade em homenagem à Ministra Denise Arruda Martins**. São Paulo: Editora Noeses, 2014, p. 570.

⁷⁰⁶ TORRES, Ricardo Lobo. Legalidade tributária e riscos sociais. In: **Revista dialética de direito tributário**, n. 59. São Paulo: Dialética, 2000, p. 95.

insustentável em curto prazo e com consequências sociais desastrosas para o planeta.⁷⁰⁷ Assim é imprescindível observar-se a capacidade contributiva e progressividade como instrumentos que buscam alcançar justiça tributária entre os contribuintes de diversas capacidades contributivas. Isso, evidentemente, restringe a propriedade dos mais favorecidos em maior medida do que para os possuidores de menor renda.

Esses argumentos de índole teórica servem para justificar que a tributação no século em que vivemos terá que se pautar por outras ideias de justiça. Conforme sublinham Murphy e Nagel: “na verdade, os impostos são cobrados em vista de um objetivo, e todo critério adequado de justiça tributária deve levar em conta esse objetivo”.

Na subseção 3.4.4, alguns direitos sociais foram escolhidos como condições básicas de uma vida digna, o que não significa que somente tais direitos deverão figurar no rol das finalidades da matriz tributária justa. Seria de fato uma medida arbitrária afirmar que somente os direitos à vida e saúde, educação de qualidade, segurança alimentar e moradia, constituam o núcleo único de direitos a ser considerado nas escolhas finalísticas da matriz. Mas uma coisa é certa: sem esses direitos não se consegue assegurar o desenvolvimento social adequado de qualquer sociedade, razão pela qual jamais podem ser ignorados.

Diante dos indicadores de desigualdade social citados na subseção 3.4.6, da prioridade dos direitos sociais defendidos nesta tese e dos argumentos sobre a finalidade central da tributação, é possível propor-se, para o alcance de uma matriz tributária justa, três fundamentos:

- d) A ampliação do mínimo existencial, de modo que produtos considerados básicos a uma vida digna sejam desonerados de tributos sobre o consumo, mediante o instrumento da seletividade e outros meios eficazes de garantir a maior pessoalidade possível na incidência dos tributos sobre o consumo. A pessoalidade

⁷⁰⁷ “Observa-se hoje uma grande diversidade de tendências em marcha nos países pobres e emergentes. Alguns, como a China, são relativamente avançados na modernização de seu sistema fiscal, em especial com um imposto sobre a renda que atinge uma parcela importante da população e oferece receitas substanciais ao governo. Talvez um estado social do tipo observado nos países desenvolvidos europeus, americanos e asiáticos esteja em processo de construção (com suas especificidades e, evidentemente, com grandes incertezas quanto aos fundamentos políticos e democráticos). Já outras nações, como a Índia, têm muito mais dificuldade de sair de um equilíbrio caracterizado por uma taxa de arrecadação baixíssima. Em todo caso, a questão do desenvolvimento de um Estado fiscal e social no mundo emergente reveste-se de uma importância fundamental para o futuro do planeta”. Cf., PIKETTY, 2013, p. 479

⁷⁰⁸ MURPHY; NAGEL, 2005, p. 36.

visaria evitar que consumidores de renda elevada possam se beneficiar do sistema de isenções

- e) Redução racional da carga tributária sobre o consumo de bens e serviços considerados como não supérfluos ou luxuosos e aumento progressivo da tributação sobre renda e patrimônio, a fim de adequar a matriz tributária brasileira aos padrões internacionais.
- f) Previsão de regra constitucional que impeça o contingenciamento de recursos orçamentários à garantia dos direitos sociais, de efetivação da justiça social. Assim como o artigo 166, § 3º, “b” e artigo 9º, § 2º da LC nº 101, de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal, preveem a impossibilidade de contingenciamento orçamentário para o serviço da dívida (pagamento de juros da dívida pública), dispositivos de igual teor deverão garantir a alocação de recursos orçamentários aos objetivos fundamentais da república.

Nenhuma reforma tributária no país poderia prescindir desses três fundamentos. Da mesma forma, não sendo os pressupostos citados atendidos adequadamente, a consequência será a injustiça da matriz tributária.

Nesta tese defendi, conforme deixei intuir desde o início, os objetivos da tributação se resumem no cumprimento das metas (objetivos) da república, unificados na ideia simples de justiça social. Esta, por sua vez, é instrumentalizada pelas políticas públicas. No âmbito da estrutura exógena da matriz tributária, a justiça está nas suas finalidades. São os fins da tributação que fazem desse instituto tão importante para vida em sociedade algo que se possa considerar justo, devendo-se para tanto optar-se por uma argumentação de justiça que faça ou busque sentido nos valores e princípios constitucionais. Nesta parte final da tese, o esforço foi o de comprovar com argumentos, que as escolhas políticas tributárias, ou a intensidade da carga tributária, não são a causa para o entroncamento entre tributação e justiça, embora não deixem de ser questões relevantes.⁷⁰⁹ Quando a justiça social, enquanto oferecimento das condições básicas de uma existência digna estiver sendo realizada e a carência de recursos financeiros advindos

⁷⁰⁹ “O que importa não é se os impostos – considerados em si – são cobrados justamente, mas se é justa a maneira global pela qual o governo trata os cidadãos – os impostos cobrados e os gastos efetuados”. Cf. MURPHY; NAGEL, 2005, p. 36.

do sistema fiscal não comprometerem as políticas públicas para essa realização, tem-se que o mercado ou a boa gestão dos recursos financeiros públicos atingiram um ponto de equilíbrio socialmente desejável, embora seja essa afirmação uma utopia histórica.⁷¹⁰ No Brasil, ficou patente na subseção 3.4.6, que o lastro de desigualdade social e econômica confirma que o estado democrático de direito ainda está por se concretizar plenamente. Se a escassez dos recursos fiscais compromete as políticas públicas, e conseqüentemente a justiça social, a matriz tributária é o problema. Nesse estado de coisas a matriz tributária não está alcançando suas finalidades jurídicas respaldadas pelos valores e princípios da justiça social. Em poucas palavras: será uma matriz tributária injusta.

⁷¹⁰ “[...] é ilusório pensar que existem, na estrutura de crescimento moderno, ou nas leis da econômica de mercado, forças de convergência que conduzam naturalmente a uma redução da desigualdade da riqueza ou a uma estabilização harmoniosa”. Cf., PIKETTY, 2014, p. 367.

Conclusão

Esta pesquisa é uma proposta de alinhamento conceitual de dois termos empregados usualmente para se desferirem críticas à tributação do país ou à assunção de opiniões do que se esperar da exigência de tributos no futuro. Refiro-me aos vocábulos “justiça” e “equidade” e sua aplicação sobre o regime tributário.

Na era em que vivemos – com tantas demandas complexas – é praticamente impossível imaginar as ideias de segurança, paz e felicidade, sem um amplo sistema de arrecadação tributária funcionando a favor ou contra os interesses de maiorias temporárias. Se nos séculos XVII e XVIII, para o pensamento hegemônico, a tributação se alicerçava na teoria do benefício, desde o século XIX fortaleceu-se o princípio do sacrifício igual ou sacrifício comum como orientação geral da tributação.

De acordo com a teoria do benefício, os tributos seriam exigidos da sociedade segundo a contrapartida do estado de uma atuação específica ao contribuinte. A tese do benefício excluía da segurança estatal sobre a liberdade e propriedade quem não pudesse contribuir com os custos de manutenção da burocracia do estado. Assim, a ideia de justiça na tributação decorria de uma lógica semelhante à que sustenta o mercado: os bens que trazem satisfação pessoal (satisfação em sentido amplo) são adquiridos mediante o pagamento de seus respectivos preços. Em uma época de liberalismo econômico marcado pelo *laissez faire*, seria compreensível que as principais demandas em face do poder público viessem da classe economicamente dominante, carente de proteção estatal exatamente porque detentora da propriedade e, portanto, digna de ser livre. Pagava a burguesia da época o preço da proteção estatal por meio de tributos, na maioria das vezes incidentes sobre a propriedade e a produção de alguma atividade econômica comercial. A indagação sobre as finalidades da tributação, especialmente se os tributos devessem cumprir ideais de justiça, era um ponto fora da curva, de inegável colateralidade.

A teoria do sacrifício comum pareceu realizar a façanha de romper com a lógica do mercado nos assuntos inerentes à tributação. No fundo – e talvez não propositalmente – a teoria do sacrifício deu uma grande contribuição à igualdade na tributação, pois defendeu a premissa de que todos deverão contribuir para a manutenção da burocracia estatal independentemente de benefícios diretos que possam receber de uma forma efetiva. Em uma primeira fase, a teoria do sacrifício tem embutida em sua base

teórica a ideia de igualdade horizontal, isto é, todos são iguais perante a lei, razão pela qual deverão contribuir. O ponto nodal desta teoria, no entanto, é quanto será exigido de cada pessoa. Se é certo que a teoria do sacrifício teve o êxito de solucionar um problema central de tributação que é definir seus supostos contribuintes, por outro lado, deixou a desafiadora questão de se saber qual valor deverá ser dividido por pessoa como sua colaboração ao financiamento da burocracia do estado. Essa pergunta desafia os tempos e até hoje constrange as teorias tributárias, pois quem arriscaria dizer que a cota exata de tributos de A é tanto; e a de B, outro tanto ou a mesma quantia? Saber quanto cada contribuinte deve pagar de tributos é o “nó górdio da tributação”, “cortado” pelo princípio da capacidade contributiva. De acordo com a teoria do sacrifício, em que pese não ser possível estabelecer a cota precisa de contribuição tributária de cada pessoa, especialmente em razão das diversas atuações difusas do estado, a melhor maneira de se definir os tributos é fixar um valor que se pautar na renda auferida por cada um. Quanto maior a renda, presume-se que seja maior a necessidade de proteção do estado sobre a propriedade do indivíduo. Se a necessidade de proteção é maior, deve ser maior, logicamente, a carga de contribuição da pessoa no financiamento dos afazeres estatais.

Parto dessas explicações para colocar um ponto final nesta pesquisa (se é que uma pesquisa se encerra). A justiça na tributação é resultado de um dilema que trafega entre essas duas teorias que orientam a exigência de tributos desde os tempos remotos. O princípio do benefício resolve em parte um problema da justiça tributária, uma vez que, somente seria obrigado a pagar tributos quem demandasse diretamente injunções do estado. Essa lógica é perfeita às teorias que defendem o estado mínimo e até hoje está presente na tributação, ainda que, de viés, inclusive no estado democrático de direito, como é o caso do Brasil. Note-se que as taxas e contribuições de melhoria são tributos que se sustentam na tese do benefício. No direito nacional, trata-se, como se diz na teoria do direito tributário, de “tributos vinculados”, isto é, os seus respectivos fatos geradores descreverão atividades estatais que, uma vez demandadas ou recebidas diretamente pelo contribuinte, exigirão o pagamento dos respectivos tributos. Mas é evidente que a receita de taxas e de contribuições de melhoria é inexpressiva perante as vicissitudes do estado atual. Primeiramente, porque suas receitas deverão ser aplicadas nas despesas que demandaram a exigência de tais tributos; em segundo lugar, nem todos demandam serviços ou o exercício do poder de polícia para serem obrigados a pagar taxas, assim como nem todo mundo tem imóveis que serão beneficiados com obras públicas. Por outro lado, é certo que todos carecem de saúde, educação, moradia, previdência, alimentação,

segurança pública, saneamento básico etc., de modo que outros tributos terão que custear essas demandas. No caso do Brasil, cabe aos impostos e às contribuições especiais arcar com o custeio dessas exigências difusas e que possuem custos mais expressivos. A teoria do sacrifício comum, portanto, resolve uma parcela do problema deixado com a aplicação da teoria do benefício, pois exige de todos o pagamento de tributos para o financiamento de atuações estatais que poderão ser ou não usufruídas também por todos. O dilema da justiça na tributação reside no seguinte: caso se optasse unicamente pela teoria do benefício, talvez fosse justo com cada indivíduo pagar pelo que recebeu de “benefício” do estado.⁷¹¹ Por outro lado, em um sistema de produção gerador de desigualdades econômicas inerentes, como é o capitalismo, uma gama incalculável de pessoas ficaria à mercê dos benefícios estatais, provavelmente por falta de condições de pagar por seu recebimento. Relegar pessoas à margem das benesses do desenvolvimento econômico e da prosperidade tão sonhados pelo capitalismo, não somente é um problema de moralidade (ou falta de moralidade) política, como também uma questão de sobrevivência sadia do regime. Nenhum sistema produtivo consegue controlar por muito tempo o caos da sociedade que a exclusão econômica impinge aos excluídos. A outra parte do dilema é: a opção pela teoria do sacrifício conduz com reservas a ideia de justiça na tributação, quando esta é concebida com base na relação entre o estado coletor de tributos e o indivíduo contribuinte. O problema da justiça reside exatamente em diversos efeitos econômicos que colocam em dúvida o conceito de justiça. Eis, portanto, o desafio desta tese, conceituar justiça de uma forma que faça sentido com os levantamentos teóricos e auxilie a teoria a empregar o vocábulo com menos incertezas, ainda que isso possa parecer não relevante ao senso comum.

Procurei, portanto, estabelecer uma linha divisória para o conceito de justiça na tributação que, de uma parte, aloja a palavra justiça em um sentido e, de outra parte, revela o conceito de equidade, acomodando esta última expressão em outro segmento.

Para isso, vali-me do conceito de matriz tributária proposto por Valcir Gassen, o qual se lança a uma análise diferenciada do que normalmente é compreendido como sistema tributário. A doutrina clássica chama de sistema tributário o conjunto

⁷¹¹ Nem sempre se trata de benefício, note-se que no exercício do poder de polícia, essencial à preservação do interesse público, o estado não outorga um benefício individual ao administrado que demanda o poder público. No exercício do poder de polícia, a administração exige a submissão de interesses particulares ao controle de legalidade em prol do interesse coletivo. Trata-se, na verdade, de limitações de direitos fundamentais.

normativo que prescreve normas jurídicas em matéria tributária, que vai da Constituição Federal até as normas tributárias complementares e concretas. Por matriz tributária se entende esse conjunto normativo, porém aberto à aceção de outros sistemas epistemológicos que auxiliam na compreensão da tributação como uma relação complexa, a envolver fatores de natureza política, econômica e social. Assim, é fundamental ao conceito de matriz tributária a percepção das opções políticas que contingenciam os fatos entregues à incidência dos tributos. Igualmente, ganham relevo no contexto da matriz, outras escolhas políticas sobre tributação, como isenções, deduções de base cálculo, efetivação de princípios tributários e calibragem da carga de tributos sobre os diversos grupos econômicos e sociais.

Segmentei a matriz tributária em dois planos, que chamei de estruturas endógena e exógena da matriz tributária. Tal qual um organismo composto por órgãos internos, a estrutura endógena possui elementos normativos concebidos para o seu funcionamento adequado no plano deontológico. A estrutura endógena somente se revela se identificados esses elementos que não prescindem de uma certa tensão interna, que acaba por se refletir sobre os destinatários das normas tributárias. A estrutura exógena, por sua vez, é um suporte financeiro, composto por opções políticas que sufragarão fatos econômicos, ou situações das relações civis, que poderão ser tributados. Assim, no âmbito da estrutura exógena, um conjunto de receitas fiscais se soma para manter o funcionamento da burocracia estatal. Mas não basta mantê-la. No estado democrático de direito – modalidade estatal declaradamente escolhida pela Constituição Federal de 1988 para fundar a república brasileira – os objetivos de construir uma sociedade livre, justa e solidária são imperativos irrenunciáveis. Além disso, visa-se erradicar a miséria e a pobreza, reduzir as desigualdades sociais e econômicas, conforme exortam os incisos I e III do artigo 3º da Constituição. Evidentemente, o desenvolvimento nacional é outro postulado que não pode ser negligenciado, de modo que a sociedade brasileira está unida para permitir esse desenvolvimento com justiça, liberdade e solidariedade, o que resulta na inclusão de todos na disponibilidade de direitos básicos. Assim, a estrutura exógena da matriz tributária, além de manter a burocracia estatal, possui a finalidade de cumprir os objetivos da república fixados no artigo 3º da Constituição. A estrutura exógena cumpre uma função ambivalente porque ao mesmo tempo em que é suporte do funcionamento regular do estado, busca também viabilizar os objetivos da república.

Ambas as estruturas fazem parte do ordenamento jurídico, razão pela qual são guiadas por valores, princípios e regras. Diferenciei tais vocábulos, de modo que

valores são postulados que guardam elevada carga axiológica e operam no plano ontológico, mas têm a importante tarefa de pinçar do desenvolvimento da humanidade inspirações de ordem moral que conduzam as sociedades para o caminho do bem e da paz. Os princípios, a seu modo, são normas jurídicas que congregam também forte carga axiológica e figuram em um plano abstrato, embora atuem no campo do dever-ser (deontológico). Exatamente por isso, os princípios realizam a ligação entre os valores e as regras jurídicas. Estas, ao contrário dos valores e dos princípios, possuem conteúdo específico e, geralmente, disciplinam fatos comportamentais ou estabelecem conceitos jurídicos.

Um dos desafios desta tese consistiu em identificar quais valores e princípios influem de modo relevante na matriz tributária a ponto de, sem eles, não fazer sentido conceber-se uma matriz jurídica de tributação. Além disso, não bastava identificar esses valores e princípios fundamentais, também seria necessário estudar em que plano da matriz deveriam ser localizados, se na estrutura endógena ou na exógena. Esse alojamento de valores, princípios e regras nos planos da matriz tributária não resulta de uma escolha aleatória ou arbitrária. Trata-se de um trabalho teórico e investigativo que permite se chegar a conclusões coerentes com os fatos e as normas constitucionais. No âmbito da estrutura endógena da matriz tributária, portanto, argumentei que a equidade é o valor que a orienta. A equidade, conforme expliquei no corpo da tese, é a justiça no caso concreto, diferentemente da justiça ampla e abstrata, que na tributação abrange pretensões transcendentais à relação entre o contribuinte e o poder tributante. Ainda sobre a estrutura endógena, o princípio que a norteia é o da capacidade contributiva, pois tal princípio tem aplicação nas relações entre o contribuinte e o estado. Na estrutura endógena trafegam diversas regras jurídicas tributárias que formam a concretude da matriz, na medida em que incidem sobre fatos previstos nessas regras tributárias.

Como demonstrei com dados estatísticos, a capacidade contributiva não é respeitada no âmbito da estrutura endógena da matriz por duas constatações básicas. A primeira é: se, de acordo com a teoria do sacrifício comum, todos deverão contribuir para o custeio da burocracia estatal, é impossível na tributação se chegar à cota tributária justa que cada contribuinte deverá pagar. Isso se deve ao fato de que as atuações estatais, em sua maioria, são difusas, como é o caso de segurança pública, saneamento básico, infraestrutura urbana, a efetivação das ações típicas de estado, tais como elaboração das leis, as injunções administrativas (poder de polícia), a solução de controvérsias judiciais etc. Estas e outras tantas atuações estatais não são praticadas a um contribuinte

especificamente, mas para todos que usufruirão de tais benefícios em proporções, frequências e intensidades diferentes. Dessa forma, é utópica a pretensão de se estabelecer a cota tributária justa de cada contribuinte, o que obriga a tributação a se valer de presunções. Por conseguinte, presume-se que quem tem mais renda e mais patrimônio tem mais capacidade contributiva para arcar com mais tributos do que os menos favorecidos economicamente. Presunções são incompatíveis com a justiça exata do caso concreto, razão pela qual a equidade pode ser otimizada no âmbito da estrutura endógena da matriz, mas não idealmente realizada.

A segunda constatação decorre da relação das diversas capacidades contributivas entre contribuintes com condições econômicas bastante diferentes. De acordo com dados do IPEA, em 2008, as pessoas com renda de até dois salários mínimos comprometiam 53,9% de seus ganhos com o pagamento de tributos, enquanto que quem recebeu mais de trinta salários sofreu um impacto de somente 29% em sua renda com a mesma despesa. Essa relação em que, conforme a renda aumenta diminui o peso da tributação é chamada de regressividade tributária. A principal causa dessa disparidade de repercussão da carga tributária está nas opções políticas da matriz tributária brasileira, que enfatiza a tributação sobre o consumo, sendo mais complacente com a tributação sobre renda e propriedade, ao menos quando se comparam os indicadores nacionais com os de outros países.

Os tributos sobre o consumo não levam em consideração as diversas capacidades econômicas em sua incidência, razão pela qual repercutem indiretamente sobre a renda dos consumidores, diferentemente dos impostos sobre renda e patrimônio em que a repercussão é direta. No ato de consumir, não importa se a renda do consumidor (A) é trinta vezes superior à do consumidor (B), ambos pagarão a mesma carga de tributos sobre o consumo. A regressividade da matriz tributária é outro assunto a ser observado sob o valor da equidade no âmbito da estrutura endógena da matriz tributária. Assim como na constatação anterior não se chega a um padrão de tributação idealmente equitativo quando estão em comparação contribuintes com rendas muito díspares, o mesmo ocorre quando as bases de incidência não são as mesmas. Ainda que se eleve a carga tributária sobre renda e patrimônio das camadas mais abastadas, isso não significa que tal elevação da carga tributária compensará o peso da tributação sobre os mais pobres, se o problema da regressividade reside na tributação sobre o consumo. Não se realiza equidade em matéria tributária com bases de incidência que não guardam relação direta entre si. Aplicar o instrumento da progressividade sobre renda e propriedade talvez favoreça a

uma “sensação” de justiça, mas não a efetivação da equidade que implica na justiça sobre o caso concreto. A aplicação da equidade na comparação em questão exigiria, por exemplo, que se colocassem lado a lado contribuintes com renda de dois salários (que chamarei de contribuinte “C”) e outros com renda de trinta salários (contribuinte “D”). A carga de tributos sobre o consumo de ambos não poderia ser a mesma. Sobre o consumo de “D” deveriam incidir alíquotas progressivas em percentuais superiores aos que são aplicados em relação ao contribuinte “C”. Ocorre que, conforme ficou demonstrado no trabalho, a progressividade sobre o consumo não é prática e exigiria um sistema de controle propício a complicações. Daí por que a tributação sobre o consumo se deixa levar necessariamente por presunções. Na tributação sobre o consumo, os contribuintes de fato (consumidores) são onerados com a mesma carga tributária, o que distinguirá o montante de tributos entre uns e outros será o valor das mercadorias consumidas. Uma forma de atenuar os efeitos da regressividade da matriz tributária sobre o consumo será a ampliação da seletividade, de modo que produtos luxuosos ou supérfluos sejam mais tributados do que os gêneros básicos.

Apesar das dificuldades em se resolver os problemas da regressividade da matriz tributária por meio da equidade, não defendo nesta tese que o modelo existente deva prevalecer. Apenas o conceito de equidade é insuficiente para corrigir a situação de alarmante injustiça da carga tributária entre ricos e pobres no Brasil. São necessárias medidas políticas que permitam elevar a tributação sobre renda e patrimônio a fim de se primar por maior desconcentração da renda, o que estaria afinado, de uma forma mais amplificada, com a ideia de justiça na tributação.

Se a equidade na tributação possui limitações conceituais que não permitem sua efetividade na correção das injustiças da matriz tributária, a mesma situação não se passa com o conceito de justiça. Para tanto, precisei definir um conceito de justiça que se alinhasse com a estratégia de argumentação da tese para que tal escolha não fosse arbitrária. A base de argumentação de toda a pesquisa é que a matriz tributária deve ser dividida em dois planos. O primeiro é a estrutura endógena de índole eminentemente normativa, embora seja orientada pelo valor da equidade e conduzida pelo princípio da capacidade contributiva. No ponto, a ênfase da estrutura endógena é acomodar sistematicamente os diversos conceitos normativos do direito tributário e harmonizar a legislação fiscal como um todo. No âmbito da estrutura exógena, o que se passa é um pouco diferente. Trata-se de se observar a função mantenedora do estado democrático de direito por meio da matriz tributária e o cumprimento de determinadas finalidades que a

matriz visa alcançar. Essas finalidades são as constantes do artigo 3º da Constituição Federal, que consagra os objetivos da república. Esses objetivos se resumem na promoção de uma sociedade livre, justa e solidária. No tocante a ideia de justiça, seu desvelamento ocorre quando o sistema constitucional assegura a todos as mesmas oportunidades básicas, vazadas na forma de direitos sociais. Elegi quatro direitos básicos sem os quais a liberdade de qualquer pessoa ficará comprometida no tempo presente ou em suas expectativas de futuro, largando-se a mercê da sorte imponderável de conseguir viver uma vida digna de ser vivida. Tais direitos básicos são: a) vida e saúde em condições dignas; b) segurança alimentar; c) educação de qualidade; d) desenvolvimento da intimidade em um lar digno (moradia). Se o mercado não for capaz de garantir que a pessoa, por meios próprios, obtenha esses direitos básicos, é função do estado democrático de direito engendrar as formas de sua promoção por intermédio das políticas públicas. A matriz tributária será forte aliada de tais políticas, na medida em que garantir um nível de recursos que seja muito bem gerido e que possa viabilizar os quatro direitos básicos, podendo ser ampliados para outros direitos sociais conforme as disponibilidades econômicas e fiscais.

Assim, a estrutura exógena da matriz possui uma função ambivalente de dar suporte à burocracia estatal e às políticas públicas, como também de efetivar justiça social ou justiça distributiva. Na tese invoquei a teoria da justiça de John Rawls, no ponto em que defende o segundo princípio de uma sociedade idealmente justa, que é o princípio da igualdade de oportunidades básicas. Somente por meio da garantia de determinadas oportunidades iguais para todos, é possível se romper com o ciclo de injustiças em que as melhores oportunidades de colocação no mercado de trabalho fiquem reservadas a circunstâncias arbitrárias. Como se sabe, dois fatores aleatórios costumam determinar as oportunidades das melhores escolhas na fase da vida em que as pessoas ingressam no mercado de trabalho, são elas: a) o lar em que se nasce; b) os talentos pessoais. A probabilidade de alguém disputar os melhores postos de trabalho porque teve garantidos pela família em que nasceu os mencionados direitos básicos é inegavelmente muito maior do que quem não tenha tido a mesma sorte. Quanto aos talentos pessoais, nem todos terão a mesma desenvoltura, o que torna a seleção das capacidades pessoais por esse critério aleatoriamente mais cruel.

Os indicadores sociais mencionados na tese demonstram que o almejado estado democrático de direito ainda está por se efetivar plenamente. Se a escassez de recursos orçamentários for a causa preponderante dessa não efetivação, está-se diante de

um estado democrático de direito simbólico, emprestando-se aqui a expressão da obra de Marcelo Neves, com as devidas adaptações. Não é aceitável que a matriz tributária propicie a permanência da injustiça e não cumpra sua finalidade constitucional de criar as condições materiais financeiras de promoção da justiça social.

Não coube a esta tese apontar quais são as políticas públicas adequadas para assegurar os direitos básicos em questão. Pretendi estabelecer novos parâmetros argumentativos para o problema da iniquidade e da injustiça, constantemente atribuídos à tributação no Brasil e sua relação com temas mais amplos do ponto de vista político, como é o caso das carências de promoção de direitos básicos.

A existência de injustiça social deve ficar sujeita a uma forte vigília de diversos setores da sociedade, inclusive da academia, a fim de que a comunidade dos pesquisadores não se deixe anestesiar com o discurso do conformismo de que certas mazelas sociais são inevitáveis. Realmente, com base na ética do mercado e da economia capitalista, temas como igualdade material para todos e justiça social, não se mostraram no curso da história como uma prioridade. Mas a crença – ingênua ou não – de que cada indivíduo pode contribuir com o que sabe ou com qualquer esforço para, onde houver injustiça, substituí-la pela ideia do justo, deve ser um imperativo moral a impulsionar o espírito humano e não um simples chavão.

Se esses imperativos morais não são encontrados dentro de cada pessoa de uma forma espontânea, a tarefa da academia é subsidiar o direito a estabelecer linhas argumentativas coerentes com o sistema normativo da Constituição, de modo a demonstrar que tais imperativos são a base de uma sociedade que enxergue nitidamente a dignidade uns dos outros. O direito tem a função essencial de se lançar do plano do discurso para a prática, desde que subsidiado por bons argumentos. Nesta tese defendi, ao lado da proposta de Liam Murphy e de Thomas Nagel, que o conceito de justiça na tributação reside em suas finalidades, definida juridicamente a justiça social como meta principal da tributação no corpo de toda a pesquisa. Se para isso for necessário (re)definir o conceito de propriedade, a fim de que se perceba que antes da noção de apropriação dos bens e do patrimônio por cada pessoa, subsiste um dever de contribuir com tributos para o alcance de uma sociedade justa, tal (re)definição passa a ter uma função relevantemente prioritária.

Quando for o caso, cabe à academia mais do que denunciar os problemas da injustiça social, oferecer os argumentos que possam convencer a comunidade sobre suas responsabilidades morais compartilhadas. Conscientizar-se de que a propriedade é

uma convenção jurídica, por meio da qual o direito define até que ponto algo pode ser considerado como do domínio de alguém, é importante para o sucesso de qualquer empreitada que vise atribuir à tributação uma função finalística de alcance da justiça social, ao invés de ser meramente protetiva do direito de propriedade.

Com essa conscientização moral expandida é possível se propor três fundamentos a orientar qualquer reforma tributária no país:

- a) A ampliação do mínimo existencial, de modo que produtos considerados básicos a uma vida digna sejam desonerados de tributos sobre o consumo, mediante o instrumento da seletividade e outros meios eficazes de garantir a maior pessoalidade possível na incidência dos tributos sobre o consumo. A pessoalidade visaria evitar que consumidores de renda elevada possam se beneficiar do sistema de isenções.
- b) Redução racional da carga tributária sobre o consumo de bens e serviços considerados como não supérfluos ou luxuosos e aumento progressivo da tributação sobre renda e patrimônio, a fim de adequar a matriz tributária brasileira aos padrões internacionais.
- c) Previsão de regra constitucional que impeça o contingenciamento de recursos orçamentários à garantia dos direitos sociais, de efetivação da justiça social. Assim como o artigo 166, § 3º, “b” e artigo 9º, § 2º da LC nº 101, de 2000, Lei de Responsabilidade Fiscal, preveem a impossibilidade de contingenciamento orçamentário para o serviço da dívida (pagamento de juros da dívida pública), dispositivos de igual teor deverão garantir a alocação de recursos orçamentários aos objetivos fundamentais da república.

Para finalizar, esta tese é somente uma contribuição à academia a respeito de um tema seminal para a vida em uma sociedade que se espera ser igualitária, no caso, justiça e equidade nas relações tributárias. O realinhamento conceitual de justiça e de equidade na tributação é uma demanda necessária para evitar que tais expressões percam sua força transformadora, quando empregadas de uma forma em que seus significados fiquem tão amplos e abstratos, que sirvam mais como retórica de um protesto do que como instrumento racional de mudanças. Todo esforço é nesse sentido, dar força às palavras e aos seus significados com uma finalidade útil, aqui, vertida na efetividade dos objetivos da república. Ainda que esse esforço custe a abertura para o debate e para divergências de que os argumentos ora lançados não procedem ou não são os mais adequados, terá valido a pena. Se isso ocorrer, o trabalho atingiu seus objetivos. Longe desta pesquisa querer que justiça, equidade, ou de um modo geral o direito tributário, reduzam-se a conceitos incontestáveis.

BIBLIOGRAFIA

- ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: Edições SINAESP, 2000.
- ARISTÓTELES. **Ética à Nicômaco**. Tradução de Leonel Vallandro e Gerd Bornheim da versão inglesa de W. D. Ross. São Paulo: Nova Cultural, 1987.
- _____. **A metafísica**. Livro V. Tradução de Marcelo Perine. São Paulo: Edições Loyola, 2002.
- ASCENSÃO, José de Oliveira. **O direito: introdução e teoria geral**. 13ª ed. Coimbra: Almedina, 2005.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 5ª ed. 5ª tir. São Paulo: Malheiros, 1996.
- _____. **Hermenêutica e sistema constitucional tributário**. In: Revista Jurídica Lemi – Parte Especial, nº 156. São Paulo: Editora Lemi, nov. 1980.
- ATALIBA, Geraldo. IPTU – Progressividade. In: **RDT nº 56**. São Paulo, abr./jun. 1991, p. 75-83.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 3ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
- _____. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- AZEVEDO, Plauto Faraco de. **Direito, justiça social e liberalismo**. 1ª ed. 2ª tir. São Paulo: RT, 1999.
- BACH, Marcel Eduardo Cunico. A (in)constitucionalidade das restrições à dedutibilidade das despesas com educação à luz dos objetivos fundamentais da república federativa do Brasil. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Tributação: democracia e liberdade em homenagem à Ministra Denise Arruda Martins**. São Paulo: Editora Noeses, 2014.
- BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 16ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- _____. **Direito tributário brasileiro**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2000.
- _____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Atualizado por Misabel de Abreu Machado Derzi. 8ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

- BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.
- BARCELOS, Ana Paula de. A eficácia jurídica dos princípios constitucionais: o princípio da dignidade da pessoa humana. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.
- BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- BASTOS, José Umberto Bracciani. Tributação como instrumento de concretização do estado democrático de direito. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Tributação: democracia e liberdade em homenagem à Ministra Denise Arruda Martins**. São Paulo: Editora Noeses, 2014.
- BAUMAN, Zygmunt. **A riqueza de poucos beneficia todos nós?** Tradução de Renato Aguiar. Rio de Janeiro: Zahar, 2015.
- _____. **Capitalismo parasitário**. Tradução de Eliana Aguiar. Rio de Janeiro: Zahar, 2010
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Tradução de Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 10ª ed. Brasília: editora Universidade de Brasília, 1999.
- _____. **O positivismo jurídico: lições de filosofia do direito**. Tradução de Márcio Pugliese, Edson Bini, Carlos E. Rodrigues. São Paulo: Ícone, 1995.
- BOITEAUX, Elza Antonia Pereira Cunha. Variações sobre o conceito de equidade. In: ADEODATO, João Maurício; BITTAR, Eduardo C. B. (org.). **Filosofia e teoria geral do direito: estudos em homenagem a Tércio Sampaio Ferraz Junior por seu septuagésimo aniversário**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.
- BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- BORDIN, Luís Carlos Vitali; LAGEMANN, Eugenio. **Formação tributária do Brasil: a trajetória da política e da administração tributárias**. Porto Alegre: Fundação de Economia e Estatística Siegfried Emanuel Hauser, 2006.
- BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- BOTALLO, Eduardo Domingos; MELO, José Eduardo Soares. **Comentários às súmulas tributárias do STF e do STJ**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

- BOUCHER, Hercules. **Conceitos e categorias de direito tributário**: imposto de renda. 2ª ed. Rio de Janeiro: Livraria Freitas Bastos S.A, 1955.
- BRASIL. Presidência da República. Observatório da equidade. **Indicadores da equidade do sistema tributário nacional**. Brasília: Presidência da República. Observatório da equidade, 2009.
- BRUM, Argemiro J. **Desenvolvimento econômico brasileiro**. 18ª ed. Petrópolis: Vozes e Editora Unijuí, 1998.
- BUCCI, Maria Paula Dallari. **Fundamentos para uma teoria jurídica das políticas públicas**. São Paulo: Saraiva, 2013.
- BUFFON, Marciano. **O princípio da progressividade tributária na Constituição Federal de 1988**. São Paulo: Memória Jurídica Editora, 2003.
- CAMPELO, Geórgia Teixeira Jezler. O tributo como meio de efetivação da justiça e do estado social. In: GRUPENMACHER, Betina Trieger (coord). **Tributação: democracia e liberdade em homenagem à Ministra Denise Arruda Martins**. São Paulo: Editora Noeses, 2014.
- CAMPOS, Roberto. **A lanterna na popa: memórias**. 2ª ed. São Paulo: Topbooks, 1994.
- _____. As tentações de São João Batista. **O Estado de São Paulo**. São Paulo, p. 2, 4 de mar. 1990.
- CANTO, Gilberto de Ulhôa. Repetição do indébito. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Caderno de pesquisas tributárias nº 8: repetição de indébito**. São Paulo: Coedição do Centro de Estudos de Extensão Universitária e Editora Resenha tributária, 1983, p. 1-16.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- _____. **Teoria da norma tributária**. São Paulo: Edições Lael, 1974.
- CASSONE, Vittorio. **Direito tributário**. 22ª ed. São Paulo: Atlas, 2011.
- CASTRO, Marcus Faro de. **Formas jurídicas e mudança social: interações entre o direito, a filosofia, a política e a econômica**. São Paulo: Saraiva, 2012.
- CASTRO, Jorge Abrahão de; SANTOS, Cláudio Hamilton Matos dos; RIBEIRO, José Aparecido Carlos (org.). **Tributação e equidade no Brasil: um registro da reflexão do IPEA no biênio 2008-2009**. Ipea, 2010.

- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- COMPARATO, Fábio Konder. **Ética: direito, moral, e religião no mundo moderno**. São Paulo: Companhia das Letras, 2006.
- CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996.
- CONTIPELLI, Ernani de Paula. **Solidariedade social tributária**. Coimbra: Almedina, 2010.
- COSTA, Alcides Jorge. Capacidade contributiva. In: **RDT nº 55**. São Paulo, jan./mar. 1991, p. 297-302.
- COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- _____. **Princípio da capacidade contributiva**. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- DAHL, Robert. **A democracia e seus críticos**. Tradução de Patrícia de Freitas Ribeiro. São Paulo: Martins Fontes, 2012.
- DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do estado**. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina da Fonseca; GASSEN, Valcir. Tributação sobre o consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. In: **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário**. Brasília: Consulex, 2012.
- DEODATO, Alberto. **Manual de ciência das finanças**. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 1971.
- DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- DUPAS, Gilberto. **Economia global e exclusão social: pobreza, emprego, estado e futuro do capitalismo**. São Paulo: Editora Paz e Terra, 1999.
- DURKHEIM, Émile. **Da divisão do trabalho social**. Tradução de Eduardo Brandão. 2ª ed. 2ª tir. São Paulo: Martins Fontes, 2004.
- DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2010.
- DWORKIN, Ronald. **O direito da liberdade: a leitura moral da Constituição norte-americana**. Tradução de Marcelo Brandão Cipola. São Paulo: Martins Fontes, 2006.
- _____. **Levando os direitos a sério**. Tradução de Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2011.

- ELSTER, Jon. **Ulisses liberto**. Tradução de Cláudia Sant'Ana Martins. São Paulo: Unesp, 2009.
- Enciclopédia pratica de economia**. São Paulo: Editora Nova Cultural, 1988.
- EZEQUIEL, Márcio. **Receita federal**: história da administração tributária no Brasil. Brasília: Receita Federal do Brasil, 2014.
- FÁBIO, André Cabette. **Como o sistema tributário brasileiro colabora para a desigualdade**. Disponível em <
www.nexojornal.com.br/expresso/2016/04/08/Como-o-sistema-tributário-brasileiro-colabora-para-a-desigualdade.
- FAORO, Raymundo. **Os donos do poder**: formação do patronato político brasileiro. 3ª ed. São Paulo: Editora Globo, 2003.
- FAUSTO, Boris. **História do Brasil**. 14ª ed. São Paulo: Edusp, 2014.
- FERRAZ, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito**: técnica, decisão, dominação. 2ª ed. São Paulo: Atlas, 1994.
- _____. **Estudos de filosofia do direito**: reflexões sobre o poder, a liberdade, a justiça e o direito. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- FISCHER, Octávio Campos. Tributação, ações afirmativas e democracia”. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord). **Tributação**: democracia e liberdade em homenagem à Ministra Denise Arruda Martins. São Paulo: Editora Noeses, 2014.
- FLEISCHACKER, Samuel. **Uma breve história da justiça distributiva**. Tradução de Álvaro de Vita. São Paulo: Martins Fontes, 2006.
- FRANCO, Fernão Borba. **Processo administrativo**. São Paulo: Atlas, 2008.
- FREITAS, Leonardo Buissa; BEVILACQUA, Lucas. Progressividade na tributação sobre a renda com vistas à justiça fiscal e social. In: **interesse público**. Belo Horizonte: Fórum, 2015.
- FURTADO, Celso. **Formação econômica do Brasil**. 33ª ed. São Paulo: Cia. Editora Nacional, 2003.
- FURTADO, Milton Braga. **Síntese da economia brasileira**. 5ª ed. São Paulo: Livros Técnicos e Científicos Editora, 1988.
- GASSEN, Valcir. Matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a tributação no Brasil. **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira**: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012, p 27-50.

- _____. PAULINO, Sandra Regina da Fonseca; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. Tributação sobre o consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. In: **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário**. Brasília: Consulex, 2012.
- _____. **Direito tributário: pressupostos e classificações dos tributos**. Brasília: Centro de Educação à Distância-AGU, [s.d.].
- GARGARELA, Roberto. **As teorias da justiça depois de Rawls: um breve manual de filosofia política**. São Paulo: Martins Fontes, 2008.
- GIARDINA, Emilio. **Le basi teoriche del principio della capacità contributiva**. Milano: Dott. A. Giuffrè editore, 1961.
- GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Direito tributário nos Estados Unidos**. São Paulo: Lex Editora S.A, 2004, p. 118.
- _____. Tributação, democracia e liberdade: o tema do orçamento impositivo no ordenamento jurídico brasileiro. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Tributação: democracia e liberdade em homenagem à Ministra Denise Arruda Martins**. São Paulo: Editora Noeses, 2014.
- GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e solidariedade social. In: **Solidariedade social e tributação**. GRECO, Marco Aurélio; _____. (Coord.). São Paulo: Dialética, 2005.
- GOUVÊA, Marcus de Freitas. **A extrafiscalidade no direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.
- GRIZIOTTI, Benvenuto. **Principios de ciencia de las finanzas**. Tradução de Dino Jarach. 2ª ed. Buenos Aires: Depalma, 1959.
- GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988**. 12ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- _____. **Constituição e serviço público**. In: _____. GUERRA FILHO, Willis Santiago. **Direito constitucional: estudos em homenagem a Pulo Bonavides**. São Paulo: Malheiros, 2003.
- GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições: uma figura sui generis**. São Paulo: Dialética, 2000.
- _____. Solidariedade social e tributação. In: **Solidariedade social e tributação**. _____.; GODOI, Marciano Seabra de. (Coord.). São Paulo: Dialética, 2005.
- _____. **Planejamento tributário**. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2008.
- GRIZIOTTI, Benvenuto. **Principios de ciencia de las finanzas**. Tradução de Dino Jarach. 2ª ed. Buenos Aires: Depalma, 1959.

- GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Tributação: democracia e liberdade em homenagem à Ministra Denise Arruda Martins**. São Paulo: Editora Noeses, 2014.
- GUTIERREZ, Miguel Delgado. **O imposto de renda e os princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade**. São Paulo. Originalmente apresentada como tese de doutorado, Universidade de São Paulo, 2009.
- HABERMAS, Jürgen. **Direito e democracia: entre facticidade e validade**. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, v. II, 2003.
- HESSE, Konrad. A força normativa da Constituição. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. In: **Temas fundamentais de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- HOBBS, Thomas. **Leviatã: ou matéria, forma e poder de um Estado eclesiásticos e civil**. Tradução Regina D'angina. 2ª ed. São Paulo: Martin Claret, 2012.
- HOLANDA, Sérgio Buarque de. **Raízes do Brasil**. 26. ed. São Paulo: Companhia da Letras, 1995.
- IBGE. **Síntese de indicadores sociais: uma análise das condições de vida da população brasileira 2012**
- IBGE. **Estatísticas do século XX. Rio de Janeiro, 2006**. CD-ROM.
- IHERING, Rudolf Von. **A luta pelo direito**. Tradução de J. Cretella Jr. e Agnes Cretella. 2ª ed. São Paulo: RT, 2001.
- JACKSON, Tim. **Prosperidade sem crescimento: vida boa em um planeta finito**. Tradução de José Eduardo Mendonça. São Paulo: Planeta Sustentável; ed. Abril, 2013.
- JARACH, Dino. **Finanzas públicas y derecho tributario**. Argentina: Editorial Cangallo, 1993.
- KANT, Immanuel. **Crítica da razão pura**. Tradução: Lucimar A. Coghi Anselmi; Fúlvio Lubisco. São Paulo: Martin Claret, 2009.
- _____. **Metafísica dos costumes**. Tradução de Clélia Aparecida Martins. São Paulo: Editora Vozes, 2013.
- _____. **Princípios metafísicos da doutrina do direito**. Tradução de Joãozinho Bechenkamp. São Paulo: Martins Fontes, 2014.
- KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução de João Batista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1987.
- _____. **Teoria geral do direito e do estado**. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

- KINCHESECKI, Cristiano. A formação histórica da matriz-tributária brasileira. In: GASSEN, Valcir (org.). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre estado, Constituição e direito tributário**. Brasília: Editora Consulex, 2012, p. 113-145.
- KRUGMAN, Paul. **Concentração de riqueza ameaça fazer com que a democracia nos EUA vire rótulo sem significado**. Tradução de UOL. Disponível em <<http://noticias.uol.com.br/blogs-e-colunas/coluna/paul-krugman/2011/11/05/concentracao-de-riqueza-ameaca-fazer-com-que-democracia-nos-eua-vire-rotulo-sem-significado.htm>> Acesso em 4 jun. 2016.
- LACOMBE, Américo Lourenço Masset. **Princípios constitucionais tributários**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- LAGEMANN, Eugenio; BORDIN, Luís Carlos Vitali. **Formação tributária do Brasil: a trajetória da política e da administração tributárias**. Porto Alegre: Fundação de Economia e Estatística Siegfried Emanuel Hauser, 2006.
- _____. Tributação: seu universo, condicionantes, objetivos, funções e princípios. In: GASSEN, Valcir. **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, constituição e direito tributário**. Brasília: Consulex, 2012, p. 51-70.
- LAPATZA, José Juan Ferreiro. **Curso de derecho financiero español**. 24ª ed. Madrid: Marcial Pons, 2004.
- _____. **Direito tributário: teoria geral do tributo**. Barueri: Manole em coedição com Marcial Pons, 2007.
- LEAL, Augusto Cesar de Carvalho. (In)justiça social por meio dos tributos: a finalidade redistributiva da tributação e a regressividade da matriz tributária brasileira. In: GASSEN, Valcir. **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário**. Brasília: Consulex, 2012 2012.
- LEMKE, Gisele. **Imposto de renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica**. São Paulo: Dialética, 1998.
- LEONETTI, Carlos Araújo. **O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil**. Barueri: Manole, 2003.
- LEVINGSTON, Michael A. Progressividade e *solidarietà*: uma perspectiva norte-americana. Tradução de Marco Aurélio Greco. **Solidariedade social e tributação**. GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Coord.). São Paulo: Dialética, 2005.

- LOCKE, John. **Segundo tratado sobre o governo**. Tradução de Alex Marins. São Paulo: Martin Claret, 2011.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 32ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- _____. **Comentários ao Código Tributário Nacional**: artigos 139 a 218. São Paulo: Atlas, vol. I, 2007.
- _____. Imposto indireto, repetição do indébito e imunidade subjetiva. **Revista dialética de direito tributário** nº 2. São Paulo: Dialética, nov. /1995, p. 32-35.
- _____. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. São Paulo: RT, 1989.
- MAFFEZZONI, Frederico. **Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario**. Torino: Editrice Torinese, 1970.
- MAGALHÃES, Luís Carlos Garcia de. *et al.* **Tributação, distribuição de renda e pobreza**: uma análise dos impactos da carga tributária sobre alimentação nas grandes regiões urbanas brasileiras. Brasília: IPEA, 2001.
- MANZONI, Ignazio. **Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano**. Torino: G. Giappichelli Editore, 1965.
- MEDAUAR, Odete. **A processualidade no direito administrativo**. 2ª ed. São Paulo: RT, 2008.
- MELO, José Eduardo Soares; BOTALLO, Eduardo Domingos. **Comentários às súmulas tributárias do STF e do STJ**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- MONTESQUIEU, Charles de Secondat. **O Espírito das Leis**. Tradução Cristina Murachco. 2ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.
- MORAES, Bernardo Ribeiro. **Compêndio de direito tributário**. 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.
- MORAES, Germana de Oliveira. A reforma tributária desejável. In: **Revista CEJ**. Brasília, N. 24, mar. 2004, p. 87-90.
- MOREIRA, André Mendes. **A não-cumulatividade dos tributos**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2012.
- MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. **Ordem econômica e desenvolvimento na Constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros, 1997.
- MORSHBACHER, José. **A restituição dos impostos indiretos**. Porto Alegre: Editora Síntese, 1977.

- MOSCHETTI, Francesco. **Il principio della capacità contributiva**. Padova: CEDAM, 1973.
- _____. La capacità contributiva. In: AMATUCCI, Andrea (diretto da). **Trattato di diritto tributario**. Padova: CEDAM, 1994, v. 1, Il Diritto tributario e le sue fonti, tomo I, p. 225 - 271.
- MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. Tributação no Brasil: uma cesta de tributos emaranhados em um cipoal de normas tributárias. **Revista CEJ**. Brasília, n. 53, p. 100-107.
- MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.
- MUSGRAVE, Richard. **Teoria das finanças públicas**: um estudo da economia governamental. Tradução de Auriphebo Berrance Simões. São Paulo: Atlas, v. 1, 1976.
- NABAIS, José Cassalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2012.
- _____. Solidariedade social, cidadania e direito fiscal. In: **Solidariedade social e tributação**. GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Coord.). São Paulo: Dialética, 2005.
- NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos; AMED, Fernando José. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: Edições SINAFRESP, 2000.
- NEVES, Marcelo. **Constitucionalização simbólica**. São Paulo: Martins Fontes, 2007.
- NEVIANI, Tarcísio. Repetição do indébito. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Caderno de pesquisas tributárias nº 8**: repetição de indébito. São Paulo: Coedição do Centro de Estudos de Extensão Universitária e Editora Resenha tributária, 1983, p. 312-337.
- NOGUEIRA, Jozélia. Tributação, justiça fiscal e social. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Tributação**: democracia e liberdade em homenagem à Ministra Denise Arruda Martins. São Paulo: Editora Noeses, 2014.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 1990.
- NOZICK, Robert. **Anarquia, Estado e utopia**. Tradução de Fernando Santos. São Paulo: Martins Fontes, 2011.

- OLIVERIA JUNIOR, Dario da Silva. **Análise jurídica dos princípios tributários da legalidade, anterioridade e capacidade contributiva**. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2000.
- OLIVEIRA, Fábio Corrêa Souza de. **Por uma teoria dos princípios: o princípio constitucional da razoabilidade**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.
- OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **A reforma tributária de 1966 e a acumulação de capital no Brasil**. 2ª ed. Belo Horizonte: Oficina de Livros, 1991.
- _____. A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889-2009. CASTRO, Jorge Abraão de; SANTOS, Cláudio Hamilton Matos dos; RIBEIRO, José Aparecido Carlos (orgs.). In: **Tributação e equidade no Brasil: um registro da reflexão do Ipea no biênio 2008-2009**. Brasília: Ipea, 2010.
- OLIVEIRA, José Marcos Domingues. **Capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio**. Rio de Janeiro: Renovar, 1988.
- ONU. **Brasil é paraíso tributário para super-ricos, diz estudo de centro da ONU**. Disponível em < <https://nacoesunidas.org/brasil-e-paraiso-tributario-para-super-ricos-diz-estudo-de-centro-da-onu/> >.
- PAULINO, Sandra Regina da Fonseca; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; GASSEN, Valcir. **Tributação sobre o consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos**. In: **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário**. Brasília: Consulex, 2012.
- PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.
- PINTOS-PAYERAS, José Adrian. **Orçamentos e Sistemas de Informação sobre a Administração Financeira Pública**. Tema III. Disponível em < http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/XIIIpremio/sistemas/2tosiXIIIPTN/Carater_Impositivo_Lei_Orcamentaria.pdf >.
- MIRANDA, Pontes de. **Comentários à Constituição de 1946**. 2ª ed. rev. aum. São Paulo: Max Limonad, v. V, 1953.
- PRZEWORSKI, Adam. **Democracy and the Limits of Self-Government**. New York: Cambridge University Press, 2010.
- QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. Barueri: Manole, 2004.
- RÁO, Vicente. **O direito e a vida dos direitos**. 5ª ed. São Paulo: RT, 1999.
- RADBRUCH, Gustav. **Filosofia do direito**. Tradução de Marlene Holzhausen. São Paulo: Martins Fontes, 2004.

- RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. São Paulo: Martins Fontes. Tradução de Jussara Simões e supervisão técnica da tradução de Álvaro de Vita, 2008.
- REZENDE, Fernando. **Reforma fiscal e equidade social**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2012.
- RIBEIRO, Márcio Bruno. Uma análise da carga tributária bruta e das transferências de assistência e previdência no Brasil no período 1995-2009: evolução, composição e suas relações com a regressividade e a distribuição de renda. In: CASTRO, Jorge Abrahão de; SANTOS, Cláudio Hamilton Matos dos; RIBEIRO, José Aparecido Carlos (org.). **Tributação e equidade no Brasil: um registro da reflexão do IPEA no biênio 2008-2009**. Ipea, 2010.
- RIBEIRO, Maria de Fátima. Tributação, políticas públicas e justiça social. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Tributação: democracia e liberdade em homenagem à Ministra Denise Arruda Martins**. São Paulo: Editora Noeses, 2014.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. O Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos, nas Taxas e nas Contribuições Parafiscais. In: **Revista da Faculdade de Direito da UERJ nº 18**. Rio de Janeiro: UERJ, dez 2010, p. 1-25.
- _____. A evolução do princípio da capacidade contributiva e sua configuração no panorama constitucional atual. In: QUARESMA, Regina; OLIVEIRA, Maria Lucia de Paula. **Direito constitucional brasileiro: perspectivas e controvérsias contemporâneas**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- RIBEIRO, José Aparecido Carlos; SANTOS, Cláudio Hamilton Matos dos; CASTRO, Jorge Abrahão de; (org.). **Tributação e equidade no Brasil: um registro da reflexão do IPEA no biênio 2008-2009**. Ipea, 2010.
- ROCHA, Sérgio André. A deslegalização no direito tributário brasileiro contemporâneo. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Tributação: democracia e liberdade em homenagem à Ministra Denise Arruda Martins**. São Paulo: Editora Noeses, 2014.
- ROHENKOHL, Marcelo Saldanha. **O princípio da capacidade contributiva no estado democrático de direito: dignidade, igualdade e progressividade na tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- ROUSSEAU, J. J. **Do contrato social**. Tradução de Marcio Pugliesi e Norberto de Paula Lima. São Paulo: Hemus, 1981.

- SACCHETTO, Cláudio. O dever de solidariedade no direito tributário: o ordenamento italiano. In: **Solidariedade social e tributação**. GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Coord.). São Paulo: Dialética, 2005.
- SANDEL, Michael. **Justiça**: o que é fazer a coisa certa. Tradução de Heloisa Matias e Maria Alice Máximo. 12ª ed. Rio de Janeiro, 2013.
- SANTOS, Milton. **Urbanização brasileira**. 3ª ed. São Paulo: Editora Hucitec, 1996.
- _____. **A urbanização desigual**: a especificidade do fenômeno urbano em países subdesenvolvidos. Petrópolis: Editora Vozes, 1980.
- SANTOS, Cláudio Hamilton Matos dos; CASTRO, Jorge Abrahão de; RIBEIRO, José Aparecido Carlos (org.). **Tributação e equidade no Brasil**: um registro da reflexão do IPEA no biênio 2008-2009. Ipea, 2010.
- SARMAENTO, Daniel. **A ponderação de interesses na Constituição**. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2000.
- SAULE JÚNIOR, Nelson. **Direito à cidade**: trilhas legais para o direito às cidades sustentáveis. São Paulo, 1999.
- SELIGMAN, Edwin R. A. **Progressive taxation in theory and practice**. 2ª ed. American Economic Association, 1908.
- SEN, Amartya. **A ideia de justiça**. Tradução de Denise Bottmann e Ricardo Doninelli Mendes. São Paulo: Cia. das Letras, 2011.
- _____. **Desigualdade reexaminada**. Tradução de Ricardo Doninelli Mendes. São Paulo: Record, 2001.
- _____. **Desenvolvimento como liberdade**. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.
- SEPULCRI, Nayara Tataren. O casamento entre os princípios da capacidade contributiva e da solidariedade no estado democrático e social de direito. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord). **Tributação**: democracia e liberdade em homenagem à Ministra Denise Arruda Martins. São Paulo: Editora Noeses, 2014.
- SHOUERI, Luís Eduardo. 2ª ed. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012.
- SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 25ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- _____. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 3ª ed. 2ª tir. São Paulo: Malheiros, 1999.
- SILVEIRA, Fernando Gaiger. Tributação, previdência e assistência sociais: impactos distributivos. **Tributação e equidade no Brasil**: um registro da reflexão do Ipea no biênio 2008-2009. Brasília: IPEA, 2010.

- SORMAN, Guy. **A solução liberal**. Tradução de Célia Neves Dourado. 3ª ed. Rio de Janeiro: Instituto Liberal, 1989.
- STIGLITZ, Joseph E. *The price of inequality: how today's divided society endangers our future*. New York: W.W Norton & Company, 2013.
- STRECK, Lênio. **Jurisdição constitucional e hermenêutica**: uma nova crítica do direito. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 58.
- SUSTEIN, Cass; HOLMES, Stephen. *The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes*: why liberty depends on taxes. W. W. Norton & Company, 2000.
- SZKLAROWSKY, Leon Frejda. Repetição do indébito. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Caderno de pesquisas tributárias nº 8**: repetição de indébito. São Paulo: Resenha tributária, 1983.
- TABOADA, Carlos Palao. Isonomia e capacidade contributiva. In: **Revista de direito tributário nº 4**. São Paulo: RT.
- TAMANAH, Rodolfo Tsunetaka. Percepção de que os direitos têm custos e a jurisprudência do STF. In: GASSEN, Valcir (org.). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira**: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012.
- TAVARES, Maria da Conceição. **Da substituição de importações ao capitalismo financeiro**. 9ª ed. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1981.
- TAVOLARO, Agostinho Toffoli. Capacidade Contributiva. In: **Cadernos de Pesquisas Tributárias nº 14**. São Paulo: Editora Resenha Tributária: Coedição do Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1989, p. 191-219.
- TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002
- _____. TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2012.
- TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 6ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.
- _____. O mínimo existencial, os direitos sociais e os desafios de natureza orçamentária. In: SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Luciano Benetti (orgs.). **Direitos fundamentais**: orçamento e “reserva do possível”. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008.
- _____. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, v. II, 2005.

- _____. Existe um princípio estrutural da solidariedade? In: **Solidariedade social e tributação**. GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Coord.). São Paulo: Dialética, 2005.
- _____. Legalidade tributária e riscos sociais. In: **Revista dialética de direito tributário**, n. 59. São Paulo: Dialética, 2000.
- _____. O mínimo existencial e os direitos fundamentais. **RDA**, v. 177, p. 29-36, jul./set. 1989.
- _____. O mínimo existencial e os direitos fundamentais. **Revista de direito da procuradoria geral do Estado do Rio de Janeiro n° 42**. Rio de Janeiro: Publicação do Centro de Estudos Jurídicos, p. 69-78, 1990.
- VIZCAÍNO, Catalina García. **Derecho tributario**: consideraciones económicas y jurídicas. Buenos Aires: Ediciones Depalma, t. I, parte general, 1996.
- VITA, Álvaro de. **O liberalismo igualitário**: sociedade democrática e justiça internacional. São Paulo: Martins Fontes, 2008.
- _____. **A justiça igualitária e seus críticos**. São Paulo: Martins Fontes, 2007.
- VITA, Jonathan Barros. As novas funções dos tributos no sistema social: distributividade como forma de promoção da democracia e da liberdade. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Tributação**: democracia e liberdade em homenagem à Ministra Denise Arruda Martins. São Paulo: Editora Noeses, 2014.
- XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: RT, 1978.
- WALDRON, Jeremy. **Participation**: the right of rights. In: Proceedings of the Aristotelian Society, New Series, vol. 98, 1998.
- WEBER, Max. **Economia e sociedade**. Tradução de Regis Barbosa e Karen Elsabe Barbosa Brasília: Editora UNB, 2004.
- YAMASHITA, Douglas; TIPKE, Klaus. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.
- _____. Princípio da solidariedade em direito tributário. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.
- ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- ZOCKUN, Maria Helena (coord.). **Simplificando o Brasil**: propostas de reforma na relação econômica do governo com o setor privado. São Paulo: FIPE, 2007.