

**PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO – MESTRADO E DOUTORADO**  
**ÁREA DE CONCENTRAÇÃO EM DEMANDAS SOCIAIS E POLÍTICAS PÚBLICAS**  
**LINHA DE PESQUISA POLÍTICAS PÚBLICAS DE INCLUSÃO SOCIAL**

Ricardo Kühleis

**A TRIBUTAÇÃO COMO INSTRUMENTO DE CONCRETIZAÇÃO DA JUSTIÇA:  
ANÁLISE DAS PROPOSTAS DE EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 110/2019 E Nº  
45/2019 E OS DESAFIOS DE UMA REFORMA TRIBUTÁRIA PARA O BRASIL**

Santa Cruz do Sul

2022

### CIP - Catalogação na Publicação

Kühleis, Ricardo

A TRIBUTAÇÃO COMO INSTRUMENTO DE CONCRETIZAÇÃO DA JUSTIÇA:  
ANÁLISE DAS PROPOSTAS DE EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 110/2019 E Nº  
45/2019 E OS DESAFIOS DE UMA REFORMA TRIBUTÁRIA PARA O BRASIL /  
Ricardo Kühleis. – 2022.

164 f. : il. ; 30 cm.

Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de Santa Cruz  
do Sul, 2022.

Orientação: Prof. Dr. Janriê Reck.

1. Justiça Fiscal. 2. Políticas Públicas. 3. Políticas  
Tributárias. 4. Reforma Tributária. I. Reck, Janriê. II. Título.

Elaborada pelo Sistema de Geração Automática de Ficha Catalográfica da UNISC  
com os dados fornecidos pelo(a) autor(a).

Ricardo Kühleis

**A TRIBUTAÇÃO COMO INSTRUMENTO DE CONCRETIZAÇÃO DA JUSTIÇA:  
ANÁLISE DAS PROPOSTAS DE EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 110/2019 E Nº  
45/2019 E OS DESAFIOS DE UMA REFORMA TRIBUTÁRIA PARA O BRASIL**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito – Mestrado e Doutorado, Área de Concentração em Demandas Sociais e Políticas Públicas, Linha de Pesquisa em Políticas Públicas de Inclusão Social da Universidade de Santa Cruz do Sul – UNISC, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Janriê Rodrigues Reck

Santa Cruz do Sul

2022

Ricardo Kühleis

**A TRIBUTAÇÃO COMO INSTRUMENTO DE CONCRETIZAÇÃO DA JUSTIÇA:  
ANÁLISE DAS PROPOSTAS DE EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 110/2019 E Nº  
45/2019 E OS DESAFIOS DE UMA REFORMA TRIBUTÁRIA PARA O BRASIL**

Esta dissertação foi submetida ao Programa de Pós-Graduação em Direito – Mestrado e Doutorado, Área de Concentração em Demandas Sociais e Políticas Públicas, Linha de Pesquisa em Políticas Públicas de Inclusão Social da Universidade de Santa Cruz do Sul – UNISC, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.

*Dr. Janriê Rodrigues Reck*  
Professor orientador - UNISC

*Dr. João Pedro Schmidt*  
Professor examinador - UNISC

*Dr. Emerson Affonso da Costa Moura*  
Professor examinador - UNIRIO

Santa Cruz do Sul

2022

*À minha família, por tudo.*

## AGRADECIMENTOS

Agradeço aos meus pais Eloy e Marlise que, com compreensão e bom humor, souberam aceitar o tempo que lhe foi suprimido, para dedicação às pesquisas e aos estudos. À minha Irmã Roberta que, mesmo de longe, sempre me ofereceu o suporte e apoio.

Aos fraternos amigos, pela solidariedade e amparo diante das dificuldades.

Aos colegas do PPGD pela solidariedade, pela troca de experiências e, também, inesquecíveis momentos de confraternização.

A todos os professores do PPGD, pelos ensinamentos e experiências durante todo o curso do Mestrado e, em especial ao professor Hugo Thamir Rodrigues (*in memoriam*) por incentivar, já na disciplina de Políticas Tributárias e Financeiras, os estudos na matéria.

Agradeço ao meu orientador, professor Janriê Rodrigues Reck, pela forma cordial com que me recebeu, pelo estímulo e pelo entusiasmo com que conduziu a excelente orientação deste trabalho e pelas enriquecedoras contribuições à pesquisa.

À Soares, Kühleis & Schmidt Advogados, em especial aos colegas Adonis e Marguid, pelo apoio e compreensão nas ausências tão necessárias.

A todos estes, muito obrigado!

*A injustiça num lugar qualquer é uma ameaça à justiça em todo o lugar.  
(Martin Luther King, 1929-1968)*

## RESUMO;

O sistema tributário brasileiro é nitidamente injusto, onerando especialmente os menos favorecidos economicamente, muito em razão dos tributos indiretos incidentes sobre o consumo e da baixa progressividade dos impostos sobre a renda. As críticas ao sistema tributário brasileiro são muitas e, em geral, apontam para sua complexidade e elevada a carga tributária em relação aos serviços estatais devolvidos à coletividade, o que incluiu a reforma tributária na agenda política nos últimos anos. Dentre as propostas em discussão no Congresso Nacional, a PEC nº 110/2019, do Senado Federal, e PEC nº 45/2019, da Câmara dos Deputados, são as que mais avançaram. A partir disso, amparado em referencial teórico fundamentado em três autores, John Rawls, Amartya Sen e Michael Walzer, buscou-se responder ao seguinte problema de pesquisa: existe uma noção de justiça tributária entendida de forma compreensiva na Constituição de 1988, de que forma ela influencia normativamente as políticas públicas, e como esta noção será impactada pela Reforma Tributária? Definiu-se como objetivo geral identificar a noção de justiça tributária na Constituição, de que forma ela influencia normativamente as políticas públicas em geral, e como a Reforma tributária impactará esta noção. Os objetivos específicos, definidos num total de três, para que fosse alcançado no objetivo geral, correspondem, respectivamente, a cada um dos capítulos. O primeiro preocupou-se realizar um estudo das modernas teorias de justiça formuladas pelos autores acima citados, com vistas a alcançar uma fundamentação teórica sólida que permita compreender como a ideia de justiça influencia as políticas públicas e fiscais. O segundo em verificar de que forma a Constituição Federal estabelece diretrizes para a justiça nas políticas públicas e na fiscalidade. E, o terceiro, em investigar as propostas de reforma tributária em tramitação no Congresso Nacional e os possíveis avanços para concretização da justiça nas políticas públicas e na atividade fiscal. O estudo se alinha ao programa de Pós-Graduação strictu sensu da Universidade de Santa Cruz do Sul-UNISC, especificamente na linha de pesquisa de Políticas Públicas de Inclusão Social, bem como se relaciona à área de pesquisa do professor orientador, Dr. Janriê Rodrigues Reck. Utilizando-se da abordagem hipotético-dedutiva para responder o problema, concluiu-se que existe uma noção de justiça tributária entendida de forma compreensiva na Constituição, porquanto, além de inclui-la entre os objetivos da República, também foram estabelecidas uma série de regras que visam alcançar a justiça na atividade de arrecadação dos tributos, bem como nas políticas públicas voltadas à implementação de direitos e garantias fundamentais, contudo, estas determinações constitucionais não são respeitadas na prática pelo Estado, já que ainda persiste um alto nível de desigualdade social no país. Por outro lado, as alterações previstas nas propostas de Reforma Tributária PEC nº 110/2019, do Senado Federal, e PEC nº 45/2019, da Câmara dos Deputados buscam enfrentar algumas deficiências do sistema constitucional tributário e poderão lograr êxito no sentido de alcançar uma efetiva justiça fiscal.

Palavras chave: Justiça Fiscal. Políticas Públicas. Políticas Tributárias. Reforma Tributária.



## ABSTRACT

The Brazilian tax system is clearly regressive, burdening especially the poorest, largely due the Consumption Taxes and the low progressivity of income taxes. There are many criticisms of the Brazilian tax system and, in general, they aim to its complexity and high tax burden in relation to state services returned, which has included tax reform in the political agenda in recent years. Among the proposals under discussion in the National Congress, PEC nº 110/2019, of the Senate, and PEC nº 45/2019, of the Chamber of Representatives, are those ones that have advanced most. From this, supported by a theoretical framework based on three authors: John Rawls, Amartya Sen and Michael Walzer, this dissertation intends to answer the following research problem: is there a notion of tax justice understood in a comprehensive way in the 1988 Constitution, in which way does it influences normatively the public policies, and how will this notion be impacted by the Tax Reform? It was defined as the general objective identify the notion of tax justice in the Constitution, how it influences normatively the public policies in general, and how the tax reform will impact this notion. The specific objectives, defined in a total of three, in order to achieve the general objective, correspond, respectively, to each of the chapters. The first one focused in a study of the modern theories of justice formulated by the authors mentioned above, with a view to achieving a solid theoretical foundation that allows to understand how the idea of justice influences public and fiscal policies. The second intended to verify how the Federal Constitution establishes guidelines for justice in public policies and taxation. And, the third, to investigate the tax reform proposals in progress in the National Congress and the possible advances for the achievement of justice in public policies and in tax activity. The study is in line with the strictu sensu Graduate Program at the University of Santa Cruz do Sul-UNISC, specifically in the research line of Public Policies for Social Inclusion, as well, is related to the research area of the professor advisor, Dr. Janriê Rodrigues Reck. Using the hypothetical-deductive approach to answer the problem, it was concluded that there is a notion of tax justice understood in a comprehensive way in the Constitution, because, besides including it among the objectives of the Republic, a series of rules were also established. aiming to achieve justice in the tax activity, as well in public policies for the implementation of fundamental rights, however, these constitutional determinations are not respected in practice by the State, since a high level of social inequality still persists in the country. On the other hand, the changes provided for in the Tax Reform proposals PEC No. 110/2019, of the Federal Senate, and PEC No. 45/2019, of the Chamber of representatives may be successful in achieving effective tax justice.

Keywords: Fiscal fairness. Public Policies. Tax Policies. Tax reform.

## LISTA DE GRÁFICOS E TABELAS

<b>Gráfico 1</b> Carga tributária do Brasil e a de alguns países da OCDE no ano de 2019 .....	113
<b>Gráfico 2</b> Incidência da tributação direta e indireta na renda total segundo décimos de renda familiar per capita (2017/2018) .....	115

## LISTA DE ABREVIATURAS

CC	Código Civil
CF	Constituição Federal
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
CTB	Carga Tributária Bruta
CTN	Código Tributário Nacional
DIEESE	Departamento intersindical de Estudos Sócio Econômicos
DF	Distrito Federal
ICMS	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IPEA	Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicada
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IR	Imposto de Renda
IRPF	Imposto de renda de Pessoa Física
IRPJ	Imposto de Renda de Pessoa Jurídica
ISS	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITBI	Imposto de Transmissão de Bens Imóveis
ITCMD	Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doações
LC	Lei Complementar
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PEC	Projeto de Emenda Constitucional
PIB	Produto Interno Bruto
RE	Recurso Extraordinário
SRFB	Secretaria da Receita Federal do Brasil
SM	Salário Mínimo
STJ	Superior Tribunal de Justiça
STF	Supremo Tribunal Federal
TIPI	Tabela incidência do imposto sobre Produtos Industrializados
UNISC	Universidade de Santa Cruz do Sul

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	11
<b>2 CONCEPÇÕES DE JUSTIÇA APLICADAS ÀS POLÍTICAS PÚBLICAS E FISCAIS</b> .....	16
2.1 Das clássicas noções de justiça às contemporâneas teorias desenvolvidas por John Rawls, Amartya Sen e Michael Walzer.....	16
2.2 Noções de justiça aplicadas às políticas públicas no contexto do Estado de bem-estar social .....	39
2.3 A justiça distributiva fiscal.....	49
<b>3 A TRIBUTAÇÃO COMO INSTRUMENTO DE CONCRETIZAÇÃO DE UMA JUSTIÇA COMPREENSIVA NA CONSTITUIÇÃO DE 1988</b> .....	63
3.1 Princípios constitucionais tributários otimizadores da justiça fiscal .....	64
3.1.1 Princípio da igualdade tributária .....	66
3.1.2 Princípio da capacidade contributiva .....	70
3.1.3 Princípio da segurança jurídica .....	78
3.1.4 Princípio da vedação ao confisco.....	87
3.2 A Constituição Federal e a concretização de uma sociedade justa através dos direitos sociais.....	91
3.3 Contribuições Sociais e a vinculação constitucional das receitas financeiras na realização da justiça distributiva.....	94
<b>4 AS PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA: PEC Nº 110/2019 e PEC Nº 45/2019 E AS REAIS POSSIBILIDADES DE CONCRETIZAÇÃO DA JUSTIÇA</b> ..	104
4.1 Obstáculos à Concretização da Justiça Fiscal.....	110
4.1.1 A Tributação sobre o Consumo como fonte de desigualdade.....	110
4.1.2 A guerra fiscal como fator agravante da regressividade tributária.....	117
4.1.3 Da baixa progressividade de Impostos sobre patrimônio e renda.....	121
4.2 Propostas de Reforma Tributária em discussão no Congresso Nacional: PEC Nº 110/2019 e PEC Nº 45/2019 e suas principais inovações.....	135
4.3 Os possíveis avanços das propostas de reforma tributária na efetivação de um sistema mais justo.....	141
<b>5 CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	150
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	155

## 1 INTRODUÇÃO

A justiça é uma concepção dotada de alta carga axiológica e que, portanto, está diretamente ligada aos valores, culturais, religiosos e morais de uma determinada sociedade, em certo tempo. Sem dúvida, a questão da justiça há séculos instiga reflexões e interpretações, estando fundamentada ora em razões divinas, ora em razões racionais e iluministas. Fato é que não se pode conceber um ordenamento social sem um senso mínimo de justiça em suas instituições.

As teorias modernas buscam descrever o funcionamento de instituições perfeitamente justas e a forma como os recursos (bens) produzidos em determinada sociedade são distribuídos, divididos, compartilhados ou trocados entre seus membros. Com efeito, as atuais reivindicações de igualdade e liberdade, e os debates acerca da forma como a sociedade deve ser organizada, sempre encontram a justiça como pano de fundo.

Não por acaso, a Constituição da República Federativa do Brasil enuncia em seu preâmbulo a justiça como um valor supremo da sociedade e intrínseco ao Estado Democrático de Direito, ao mesmo tempo em que inclui, entre os objetivos da República, no art. 3º, o de construir uma sociedade livre, justa e solidária. Para cumprir com tais compromissos, a Constituição enumerou em seus primeiros capítulos os direitos e deveres individuais e coletivos, os direitos sociais, direitos de nacionalidade, e direitos políticos, todos vinculados, de alguma forma, à ideia de justiça. Estes direitos são concretizados através de políticas públicas que visam direcionar a atuação do Estado e do mercado, através de planejamento, fiscalização, distribuição de recursos e prestação de serviços públicos.

Para financiamento de tais políticas, sabidamente, é necessária a arrecadação dos tributos de toda a sociedade, com fundamento no princípio da solidariedade, sendo certo que a justiça estará presente quando a arrecadação for realizada de forma equitativa, repartindo-se proporcionalmente o ônus fiscal de acordo com a capacidade de cada um contribuir, bem como quando esses recursos forem devidamente alocados nas políticas voltadas à consolidação dos direitos e garantias previstos constitucionalmente.

No Brasil, as críticas ao Sistema Tributário Nacional, corretas ou não, têm sido constantes e usualmente apontam para a elevada a carga tributária em relação aos serviços estatais oferecidos, o que incluiu a pauta da reforma tributária na agenda

política nos últimos anos. Várias propostas estão em discussão no Congresso Nacional, contudo, as alterações constitucionais previstas pela PEC nº 110/2019, do Senado Federal, e PEC nº 45/2019, da Câmara dos Deputados, são as que mais avançaram.

Nesse contexto, o tema eleito para a presente pesquisa é a tributação como instrumento de concretização da justiça. Assim, serão analisados os critérios de justiça e equidade previstos na Constituição Federal de 1988, de que forma influenciam as políticas públicas, em especial às fiscais, e quais os possíveis impactos das propostas de Reforma Tributária em tramitação no Congresso Nacional.

Como problema da pesquisa, pretende-se responder se existe uma noção de justiça tributária entendida de forma compreensiva na Constituição de 1988, de que forma ela influencia normativamente as políticas públicas, e como esta noção será impactada pela Reforma Tributária?

Parte-se da hipótese de que existe uma noção de justiça tributária na Constituição e ela é melhor entendida de forma compreensiva, isto é, quando se conjuga não só as relações tributárias, mas também as demais relações jurídicas que envolvem as políticas públicas, de modo que a tão-só imposição de mais ou menos tributo não pode ser entendido como único critério de justiça. As propostas de reforma tributária, notadamente a PEC nº 110/2019, do Senado Federal e PEC nº 45/2019, da Câmara dos Deputados, acabam por impactar parcialmente esta noção ao proporem a distribuição da carga tributária de forma mais isonômica, no sentido de mitigar os efeitos da tributação sobre aqueles menos favorecidos economicamente, sem, todavia, comprometer os direitos e garantias consagrados pela Constituição.

Ambas as proposições citadas têm como principal objetivo a simplificação e a racionalização do sistema tributário. Prometem acabar com diversos privilégios fiscais concedidos à determinados setores específicos, combater a guerra fiscal entre os Estados, reduzir a regressividade tributária decorrente da tributação sobre consumo, além de ampliar a progressividade de impostos sobre a renda e patrimônio, tornando mais justa a divisão do ônus tributário.

O objetivo geral será o de Identificar a noção de justiça tributária na Constituição, de que forma ela influencia normativamente as políticas públicas em geral, e como a Reforma tributária impactará esta noção. Como objetivos específicos, pretende-se analisar a justiça tributária como um princípio orientador das ações do Estado e como ela influencia, de forma compreensiva, as instituições políticas, sociais

e econômicas; estudar como a Constituição estabelece diretrizes para a justiça nas políticas públicas e na fiscalidade e, finalmente; investigar as mencionadas propostas de reforma tributária em tramitação no Congresso Nacional e os possíveis avanços para concretização da justiça nas políticas públicas e na atividade fiscal.

A abordagem deste tema se justifica pois, como mencionado, dentre os objetivos da República, traçados pelo artigo terceiro da Constituição, está contemplado o propósito de se construir uma sociedade livre, justa e solidária. A concretização da justiça também passa por uma tributação isonômica, atenta ao princípio da capacidade contributiva e capaz de proteger o mínimo existencial do cidadão.

Neste sentido, a importância de um estudo acerca das diretrizes traçadas pelo texto constitucional para alcançar a justiça fiscal, porquanto a correta distribuição do ônus tributário na sociedade, conjugada com as demais políticas públicas, se revela como ferramenta apta a promover uma distribuição equânime das riquezas, assegurando iguais oportunidades a todos. Sob este prisma é que ganha relevo a análise dos possíveis impactos que as propostas de reforma tributária exercerão sobre a noção de justiça fiscal na Constituição, já que os projetos em debate prometem corrigir uma série de distorções promovidas pelo atual sistema.

Isto porque é sabido que os gastos sociais e respectivas políticas públicas perdem sua eficácia, tornando-se muitas vezes inócuos, se a tributação é regressiva e distribuída de forma injusta, conquanto este fenômeno reduz ou anula parte dos seus efeitos redistributivos.

Diante dessas considerações, fica claro que o presente estudo se alinha ao programa de Pós-Graduação *strictu sensu* da Universidade de Santa Cruz do Sul-UNISC, especificamente na linha de pesquisa de Políticas Públicas de Inclusão Social, bem como se relaciona à área de pesquisa do professor orientador, Dr. Janriê Rodrigues Reck. É um tema relevante atualmente, objeto de debate em diversos setores da sociedade, como o acadêmico, o político, o social e o econômico.

Para o desenvolvimento deste estudo, utilizou-se o método hipotético-dedutivo, que se revela mais adequado para seu objeto, já que, à luz das teorias de justiça e, aplicando-se os conhecimentos desenvolvidos, pretende-se verificar se há uma noção de justiça tributária entendida de forma compreensiva na Constituição de 1988 e se as propostas de reforma tributárias em tramitação no Congresso Nacional oferecem instrumentos para concretização da justiça fiscal.

As técnicas de pesquisa utilizadas foram a pesquisa bibliográfica em diversas fontes como bibliotecas, produções científicas do Orientador, produções de órgãos tributários e institutos econômicos como a Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB), Instituto de Pesquisa Aplicada (IPEA), Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas – IBGE, Departamento Intersindical e Estudos Socioeconômicos (DIEESE).

O trabalho está estruturado em três capítulos. No primeiro capítulo será realizado um breve resgate histórico sobre o tema da justiça, com vistas a alcançar uma fundamentação teórica sólida que permita compreender a ideia de justiça distributiva nas políticas públicas e na tributação. Para tanto, serão abordadas as concepções de justiça desde a Grécia antiga, partindo-se para as teorias mais recentes, em especial, a justiça como equidade, de John Rawls, a justiça como expansão das liberdades e capacidades humanas, desenvolvida por Amartya Sen e, as esferas da justiça e a ideia de igualdade complexa, proposta pelo filósofo Michael Walzer. Ato contínuo será analisado de que forma tais conceitos podem ser aplicados às políticas públicas, em geral, e às fiscais, em especial.

O segundo capítulo buscará verificar como a justiça é promovida pela Constituição Federal, seja na seara fiscal, no capítulo dedicado ao Sistema Tributário Nacional, seja na promoção de políticas públicas voltadas à justiça distributiva. Desta forma serão examinados os denominados princípios constitucionais tributários e sua importância para assegurar a adequada à interpretação e à aplicação das normas constitucionais tributárias, notadamente os princípios da igualdade tributária, da segurança jurídica, da capacidade contributiva e da vedação do confisco. Na segunda parte o estudo focará nas Contribuições Sociais e a vinculação constitucional das receitas financeiras, uma vez que o constituinte se preocupou em destinar parte da receita que é arrecadada através dos tributos para realização das políticas públicas de densificação dos direitos e garantias fundamentais.

Finalmente, no terceiro capítulo, inicialmente serão apontados os principais obstáculos que tornam o sistema tributário regressivo e injusto, a fim de que se possa emitir um diagnóstico acerca de quais os problemas devem ser enfrentados e sanados pela reforma tributária. Após, serão relatadas as principais alterações e inovações previstas pela PEC nº 110/2019, do Senado Federal, e PEC nº 45/2019, da Câmara dos Deputados, no que tange a otimização do sistema tributário sob o aspecto da justiça fiscal. E, derradeiramente, será realizada uma análise acerca dos possíveis



avanços que podem ser alcançados se as propostas forem aprovadas, e também os pontos omissos ou insuficientes, que mereceriam maior destaque em uma reforma tributária que pretenda promover a justiça fiscal.

## **2 CONCEPÇÕES DE JUSTIÇA APLICADAS ÀS POLÍTICAS PÚBLICAS E FISCAIS**

A concepção do justo e do injusto está ligada aos contextos culturais, deontológicos e teleológicos específicos de uma sociedade, em seu tempo. Como se sabe, cada sociedade passa por constantes mudanças, de modo que o conteúdo da justiça também é dotado de grande volatilidade.

Importante, assim, uma análise da evolução dos conceitos de justiça surgidos no curso da história para melhor compreensão dos ideais que fundamentam as teorias mais modernas. Isto porque, somente a partir de um entendimento destes conceitos é que será possível alcançar uma noção justiça nas políticas públicas e de que forma elas podem irradiar este valor para a sociedade.

### **2.1 Das clássicas noções de justiça às contemporâneas teorias desenvolvidas por John Rawls, Amartya Sen e Michael Walzer**

Na Grécia antiga, as noções de direito e filosofia se encontravam entrelaçadas com as de religião e teologia. Os sofistas acreditavam que a justiça - e a própria verdade - era apenas uma convenção dos homens. Sócrates, por sua vez, entendia que o homem devia usar a razão para encontrar o que é justo, e que era necessário buscar o fundamento de todas as coisas, porque só assim seria possível encontrar a verdade e chegar ao bem, na vida em sociedade (CASTILHO, 2018). Discípulo de Sócrates, Platão sustentava existir uma justiça divina, distinta da justiça praticada pelos homens. Para que a justiça fosse eficientemente distribuída, havia que existir um pacto de cooperação entre os homens, estabelecendo a ordem de que alguns mandam e os demais obedecem (CASTILHO, 2018).

Com o advento da modernidade e sobre a influência do ideal iluminista, a concepção de justiça passou a se distanciar cada vez mais de uma fonte divina, passando a ser fundamentada na racionalidade. Entre outros filósofos, Thomas Hobbes usa o conceito de justiça em sentido meramente formal, na medida em que, pela sua teoria, as noções de moralmente bom e de moralmente mau, de justiça ou injustiça, não existem em estado natural e somente podem decorrer das leis promulgadas pelo soberano.

Conforme salienta Bobbio (1997, p. 38) Hobbes considera como finalidade suprema dos homens que vivem em sociedade não a maior igualdade possível, mas

exclusivamente a paz social, e funda essa última na renúncia à igualdade natural e na constituição de um ordenamento no qual é traçada uma nítida linha de demarcação entre os que têm o dever de mandar, e os que só têm o direito de obedecer.

A definição de injustiça é o não cumprimento desse pacto (HOBBS, 2003, p. 111):

Daí, para que as palavras “justo” e “injusto” possam ter sentido, é necessária alguma espécie de poder coercitivo, capaz de obrigar igualmente os homens ao cumprimento dos pactos, mediante o medo de algum castigo que seja superior ao benefício que esperam tirar do rompimento do pacto, e capaz de fortalecer aquela propriedade que os homens adquirem por contrato de mútuo, como recompensa do direito universal a que renunciaram. Onde não há, portanto, a propriedade, não pode haver injustiça. Onde não foi estabelecido um poder coercitivo, isto é, onde não há o Estado, não há propriedade, já que todos os homens têm direito a todas as coisas. Onde não há o Estado, entende-se, nada pode ser injusto.

Por sua vez, John Locke, defensor do ideário liberal de sua época contra o despotismo e a tirania do soberano, também sustentava a necessidade de realização de um contrato social. Para o autor, o homem já se encontra dotado de razão e desfrutando de alguns direitos como a vida, a liberdade, a propriedade e bens, os quais devem ser considerados como direitos naturais dos seres humanos, cabendo ao Estado tão somente preservar e ampliar o alcance destes direitos. Conforme esclarece Streck (2014, p. 34), na concepção Lockeana, o estabelecimento das leis tem papel de reforço dos direitos naturais não alienados através do contrato social, “os indivíduos, ao contrário do que ocorreu em Hobbes, abandonam um único direito: o de fazer justiça com as próprias mãos”.

Portanto, característica marcante no contratualismo pregado por Locke é que a justiça estaria presente na defesa da liberdade individual dos sujeitos que compõem o pacto social em face à ingerência do Estado. A este caberia, somente, a garantia da liberdade, da vida e da propriedade, não sendo cogitadas quaisquer políticas fundadas na justiça distributiva.

Por fim, outro contratualista clássico é Jean-Jacques Rousseau, que por intermédio de sua obra “O Contrato Social”, defendia a soberania da vontade popular, com a nítida ideia de que a justiça passaria por um espectro de maior igualdade. O pensador compreende que, através da coletividade, o ser humano é capaz de garantir uma proteção mais efetiva à própria espécie em relação àquela individual, e defende a realização de um pacto, através no qual os indivíduos acordam em constituir um

uma espécie de corpo moral ou coletivo onde cada um renuncia a seus próprios interesses em favor da coletividade. Lembra Streck (2014, p. 34) que “nada é privado; tudo é público no Rousseau do Contrato Social. A soberania sai das mãos do monarca, e sua titularidade é consubstanciada no povo”.

Tanto o individualismo pregado por Locke como o igualitarismo exacerbado por Rousseau influenciaram, de alguma forma, a moderna concepção de justiça. Nas últimas décadas, a reflexão acerca de problemas éticos, morais e, especialmente, de justiça, centraram-se no debate entre as tendências liberais (representadas por John Rawls e Ronald Dworkin) e as comunitárias (de Michael Sandel, Chales Taylor e Jurgen Habermas e Michael Walzer).

No centro do debate encontra-se o papel do Estado em relação aos planos e projetos individuais: deve manter-se neutro? Ou intervir na busca de um bem comum, mas de acordo com os valores da comunidade em que se inserem? Como explica Caballero Lois (2005, p. 24), “o liberalismo vai propugnar uma separação entre o âmbito público e o privado, além de um espaço político neutro e regido por princípios de justiça acordados de forma imparcial”. Logo, no ideal liberal, os direitos individuais ganham maior relevância na função de estabelecer os limites da esfera pública e assegurar a autonomia privada do indivíduo frente ao Estado.

Por outro lado, os comunitários contestam a suposta neutralidade dos princípios de justiça, tal como pregada pelos liberais. A denominada crítica comunitária defende que as questões de justiça devem eclodir dentro da própria comunidade, “desse modo, a justiça das instituições seria viver de acordo com essas práticas compartilhadas, ou seja, com ações centradas obrigatoriamente no bem comum” (CABALLERO LOIS, 2005, p. 24).

A corrente liberal ganhou grande relevo através a obra de John Rawls, notadamente por sua proposta de “justiça como equidade”, segundo a qual pretende estabelecer uma posição inicial de perfeito equilíbrio entre as pessoas. De acordo com este pensador, o objeto primário da justiça é a estrutura básica da sociedade, ou mais exatamente, “a maneira pela qual as instituições sociais mais importantes distribuem direitos e deveres fundamentais e determinam a divisão de vantagens da cooperação social” (RAWLS, 2000, p. 8).

Rawls pretende apresentar uma alternativa à doutrina utilitarista como fundamento das instituições da democracia constitucional, pois não acredita que o utilitarismo possa explicar as liberdades e direitos básicos dos cidadãos como

pessoas livres e iguais, uma exigência de importância primordial para as considerações das instituições democráticas”. (RAWLS, 2000). Nesse sentido, o autor preconiza que “o utilitarismo pode parecer um ideal elevado, mas em contrapartida ele pode autorizar uma redução no bem-estar e na liberdade de alguém em nome da maior felicidade de outrem, talvez já privilegiado” (RAWLS, 2000, p. 637).

O “utilitarismo” que Rawls combate é uma doutrina moral cujos principais representantes são os ingleses Jeremy Bentham (1748-1832) e John Stuart Mill (1806-1873). A teoria utilitarista propõe que qualquer objeto teria a sua utilidade, “sendo este um atributo subjetivamente dado, ao passo que o propósito da vida seria satisfazer o prazer e evitar a dor, tirando, cada um, o maior proveito possível e imediato que lhe estiver ao alcance” (STRECK, 2014, p. 42). O pensamento liberal incorporou a tese utilitarista de Jeremy Bentham de que o comportamento humano é regido pela busca do prazer e fuga da dor: “A natureza colocou o gênero humano sob o domínio de dois senhores soberanos: o prazer e a dor. Somente a eles compete apontar o que devemos fazer, bem como determinar o que na realidade faremos.” (BENTHAM, 1984, p. 9)

Na teoria de Rawls o justo prevalece sobre o bem. Logo, a justiça de uma sociedade se revela na igualdade entre os seres humanos, por conseguinte, todo o suporte necessário deve ser oferecido pelas instituições – direitos, oportunidades, liberdades e recursos sociais – para que cada um desenvolva a vida de acordo com suas próprias convicções. Daí que a teoria da justiça não permite que a perda de liberdade de alguns se justifique por um bem maior a ser desfrutado por outros. A justiça “não permite que os sacrifícios impostos a poucos sejam contrabalanceados pelo número maior de vantagens de que desfrutam muitos” (RAWLS, 2003, p. 04).

Como mencionado, são duas as ideias fundamentais na teoria de Rawls: “a sociedade como um sistema de cooperação” e a “estrutura básica da sociedade”. Quanto à primeira, a cooperação social é elemento indispensável na sociedade bem ordenada. Para Rawls (2003, p. 8), “a cooperação social guia-se por regras e procedimentos publicamente reconhecidos, que aqueles que cooperam aceitam como apropriados para reger sua conduta”. A cooperação contém a ideia de equidade, isto é, “todo aquele que cumprir sua parte, de acordo com o que as regras reconhecidas o exigem, deve se beneficiar da cooperação conforme um critério público e consensual especificado” (RAWLS, 2003, p. 8).

A função dos princípios da justiça é definir os termos equitativos da cooperação social, ou seja, esses princípios especificam os direitos e deveres básicos que devem ser garantidos pelas instituições políticas e sociais, regulam a divisão dos benefícios provenientes da cooperação social e distribuem os encargos necessários para mantê-la (RAWLS, 2003).

Rawls destaca a importância de uma sociedade bem ordenada, na qual a concepção pública de justiça é aceita por todos e a partir de onde os cidadãos podem arbitrar suas exigências de justiça política, seja em relação a suas instituições políticas ou aos demais cidadãos (Rawls, 2003, p. 12). Nas palavras de Oliveira (2015), “sociedade bem-ordenada é a ideia fundamental e associativa que estabelece o critério de justiça em referência à sociedade como sistema equitativo de cooperação”.

No que diz respeito à estrutura básica da sociedade, Rawls (2003, p. 13) esclarece que esta é “a maneira como as principais instituições políticas e sociais da sociedade interagem formando um sistema de cooperação social”. A justiça de um arranjo social depende, em essência, de como as instituições distribuem os direitos e deveres básicos e determinam a divisão das vantagens provenientes da cooperação social no transcurso do tempo.

A respeito do funcionamento da estrutura básica da sociedade, Rawls estabelece um “princípio da eficiência”; segundo o qual, uma organização da estrutura básica é eficiente quando não há como mudar essa distribuição de modo a elevar as perspectivas de alguns sem diminuir as perspectivas de outros” (RAWLS, 2000, p. 74). Para Rawls, “a eficiência deve manter um equilíbrio com a equidade” (RAWLS, 2000, p. 664). Isto o leva conclusão acerca da prioridade da justiça sobre a eficiência e o bem-estar, porquanto, na perspectiva de Rawls, a igualdade equitativa de oportunidades é lexicalmente anterior aos princípios da diferença e da eficiência (RAWLS, 2000, p. 334).

Um elemento importante para a teoria em exame são as instituições. Nessa linha, Rawls (2000) dispõe que o sistema social deve ser estruturado de modo que a distribuição resultante seja justa e, para tanto, é necessário situar o processo econômico e social dentro de um contexto de instituições políticas e jurídicas adequadas. Para ao autor, o estabelecimento de instituições básicas, na estrutura básica da sociedade é condição essencial para a distribuição justa dos bens sociais e igualdade de oportunidades.

Rawls (2000), fundamenta seu pensamento sob a premissa de que os integrantes do contrato social partem de uma posição original, onde desconhecem qual será sua posição futura na sociedade e, sob o denominado “véu de ignorância”, decidem por um conceito de justiça que maximize suas vantagens.

O que Rawls chama de “posição original” corresponde ao “estado de natureza na teoria tradicional do contrato social, este definido como “o estágio pré-político e social do homem” (STRECK, 2014, p. 23). Assim, trata-se de uma situação hipotética voltada a conduzir a uma certa concepção de justiça: “a ideia do acordo original é a de estabelecer um processo imparcial, de modo que quaisquer princípios aceitos sejam justos” (RAWLS, 2000, p. 146).

A ignorância em relação a situação particular garante que este procedimento seja justo, porquanto “parece razoável e geralmente aceitável que ninguém deva ser favorecido ou desfavorecido pela sorte natural ou por circunstâncias sociais em decorrência da escolha de princípios” (RAWLS, 2000, p. 20-21).

A noção de véu da ignorância e da posição original estariam implícitos na ideia do imperativo categórico, de Kant, notadamente no enunciado da lei Universal (age como se a máxima de tua ação devesse tornar-se, através da tua vontade, uma lei universal). Segundo Rawls (2000, p. 151), quando Kant nos diz para testarmos nossa máxima através da consideração da lei universal, “ele supõe que não conhecemos nosso lugar dentro desse sistema natural imaginado”.

Assim, para que o exista uma justiça efetivamente equitativa, as partes, na posição original, não têm acesso a várias informações, a exemplo de sua situação social, financeira, suas concepções de bem, seus talentos individuais, etc. Negar estas informações às partes constitui o véu de ignorância.

Uma vez que todos estão em situação semelhante, e ninguém pode eleger princípios para favorecer sua condição, em particular, os princípios da justiça decorrentes serão o resultado de um consenso entre indivíduos, de modo que “ninguém é favorecido ou desfavorecido na escolha dos princípios pelo resultado do acaso natural ou pela contingência de circunstâncias sociais” (RAWLS, 2000, p. 13).

Para Rawls, a justiça como equidade parte da ideia de que os princípios comuns são necessários e devem trazer vantagens a todos. Estes princípios, diante do acima exposto, “devem ser formulados a partir do ponto de vista de uma situação inicial de igualdade, adequadamente definida, na qual, cada pessoa é representada de maneira equitativa”. (RAWLS, 2000, p. 241).

Outra ideia presente na obra de Rawls (2003) é a de pessoas livres e iguais. Livres na medida em que consideram a si e a si mesmos como detentores de faculdades moral de ter uma concepção comum do bem e, também, porque se consideram autorizados a fazer reivindicações a suas instituições para promover suas concepções do bem, desde que tais reivindicações sejam admitidas pela concepção pública de justiça. E os cidadãos são iguais na medida em que todos tem, num grau mínimo, as faculdades morais para se envolver na cooperação social e participar da sociedade como iguais.

Observa Oliveira (2015) que, ao examinar as faculdade morais pressupostas na cooperação social, Rawls insiste numa dupla distinção fundamental: a primeira é que, sendo uma concepção política, a teoria da justiça como equidade é concebida para o caso particular e restrito da “estrutura básica” da sociedade democrática e; a segunda consiste em distinguir a sociedade política e as muitas associações dentro dela existentes, isto é, ao contrário de associações comunitárias que, como igrejas e universidades, são constituídas pela busca de valores e objetivos comuns, a sociedade bem-ordenada partilha apenas os valores políticos liberais e o propósito de fazer a justiça mutuamente .

Por fim, A teoria também traz a ideia de “justificação pública”, que consiste em, “definir a ideia de justificação apropriada a uma concepção política de justiça para uma comunidade caracterizada, como uma democracia o é, pelo pluralismo razoável.” (RAWLS, 2003, p 36-37).

O filósofo propõe a formulação de dois princípios de justiça, de maneira a propiciar a todos que a ela estão sujeitos – sobretudo os menos favorecidos – os bens primários necessários ao seu desenvolvimento (RAWLS, 2003, p. 60):

- (a) cada pessoa tem o mesmo direito irrevogável a um esquema plenamente adequado de liberdades básicas iguais que seja compatível com o mesmo esquema de liberdades para todos; e
- (b) as desigualdades sociais e econômicas devem satisfazer duas condições: primeiro, devem estar vinculadas a cargos e posições acessíveis a todos em condições de igualdade equitativa de oportunidades; e, em segundo lugar, têm de beneficiar ao máximo os membros menos favorecidos da sociedade (o princípio da diferença)

O primeiro princípio, a igualdade equitativa de oportunidades, exige que os cargos e as posições sociais estejam abertos não somente em um sentido formal, mas de acordo com uma chance equitativa de todos terem acesso a eles. Para Rawls



(2003, p. 62) “em todos os âmbitos da sociedade deve haver praticamente as mesmas perspectivas de cultura e realização para aqueles com motivação e dotes similares”.

Na sequência, Rawls (2003) procura identificar as liberdades básicas, que fornecem liberdades políticas e sociais adequadas para o desenvolvimento e pleno exercício das faculdades morais das pessoas. Destaca que, primeiro, “as liberdades políticas iguais e a liberdade de pensamento permitem que os cidadãos desenvolvam e exerçam essas faculdades para julgar a justiça da estrutura básica da sociedade e suas políticas sociais” (RAWLS, 2003, p. 64). Em segundo, a liberdade de consciência e a liberdade de associação permitem que os cidadãos desenvolvam e exerçam suas faculdades morais para formar, rever e racionalmente procurar realizar suas concepções do bem.

Já o segundo princípio, “da diferença”, permite que as desigualdades socioeconômicas sejam aceitáveis somente se ocasionarem numa melhoria na situação dos membros mais desfavorecidos da sociedade. No entendimento de Rawls (2003), as desigualdades econômicas e sociais devem ser distribuídas de modo que, simultaneamente, redundem nos maiores benefícios possíveis para os menos beneficiados, de uma forma que seja compatível com o princípio da poupança justa, e sejam a consequência do exercício de cargos e funções abertos a todos em circunstâncias de igualdade equitativa de oportunidades.

O segundo princípio se aplica à distribuição de renda e riqueza e às organizações que fazem uso de diferenças de autoridade e de responsabilidade, pois “apesar da distribuição de riqueza e renda não precisar ser igual, ela deve ser vantajosa para todos e, ao mesmo tempo, as posições de autoridade e responsabilidade devem ser acessíveis a todos” (RAWLS, 2000, p. 65). Com efeito, as desigualdades a que se refere o segundo princípio “são diferenças nas expectativas (razoáveis) de bens primários dos cidadãos ao longo da vida toda. Essas expectativas são suas perspectivas de vida (RAWLS, 2003, p. 83).

O autor sugere que os dois princípios da justiça devam obedecer a uma ordenação serial, de modo que o primeiro princípio tem prioridade sobre o segundo. E isso significa que “as violações das liberdades básicas iguais protegidas pelo primeiro princípio não podem ser justificadas nem compensadas por maiores vantagens econômicas e sociais” (RAWLS, 2003, p. 65).

Contudo, ao afirmar a existência da primazia das liberdades básicas, o autor esclarece:

Ao postularmos a prioridade de direito e liberdades básicas pressupomos a existência de condições razoavelmente favoráveis. Ou seja, supomos que as condições históricas, políticas, econômicas e sociais sejam tais que, se houver vontade política, seja possível criar instituições políticas eficientes que forneçam o campo de ação adequado para o exercício destas liberdades (RAWLS, 2003, p. 66)

A teoria da justiça como equidade baseia-se na hipótese de que existem objetos básicos de distribuição, chamados pelo autor de “bens sociais primários”, e que são definidos como “aquilo que as pessoas necessitam em sua condição de cidadãos livres e iguais, e de membros normais e totalmente cooperativos da sociedade durante toda uma vida” (RAWLS, 2000, p. XVI). Tais bens primários se dividem em cinco tipos distintos: a) os direitos e liberdades fundamentais; b) a liberdade de movimento e de livre escolha de ocupação sobre um fundo de oportunidades diversificadas; c) oportunidades equitativas de assumir cargos públicos e posições sociais; d) renda e riqueza; e, e) as bases sociais do autorrespeito e da autoconfiança (RAWLS, 2003, p. 82-83).

Acerca dos bens primários “a” e “b”, acima mencionados, Rawls (2000, p. 65) definiu uma lista de liberdades básicas (já mencionadas acima), das quais as mais importantes são a liberdade política e a liberdade de expressão e reunião; a liberdade de consciência e de pensamento; as liberdades da pessoa, que incluem a proteção contra a opressão psicológica e a agressão física; o direito à propriedade privada e a proteção contra a prisão e detenção arbitrárias.

Estas liberdades estão protegidas pelo primeiro princípio de justiça e nenhuma delas pode ser violada a fim de preencher alguma exigência do segundo princípio da justiça. No entanto, elas podem ser limitadas ou comprometidas quando entram em conflito umas com as outras (RAWLS, 2000, p. 65).

Rawls não considera que a incapacidade de se beneficiar dos próprios direitos e oportunidades, por motivos de pobreza, de ignorância, e da falta de meios em geral, como uma das restrições que definem a liberdade, pois, “essas coisas afetam o valor da liberdade”. Neste passo, distingue a liberdade do “valor da liberdade”: enquanto a primeira é representada por um sistema completo das liberdades de cidadania igual, a

segunda, o valor da liberdade, depende da capacidade de pessoas e grupos em promover seus fins dentro da estrutura definida pelo sistema (RAWLS, 2000, p. 221).

Portanto, o valor da liberdade não é o mesmo para todos, pois “alguns têm mais autoridade e riqueza e, portanto, maiores meios de atingir seus objetivos” (RAWLS, 2000, p. 221). Essa desigualdade deve ser compensada pelo princípio da diferença.

A respeito aos bens sociais primários “c” e “d”, Rawls considera que devem ser distribuídos de maneira desigual, sempre que essas desigualdades forem estabelecidas para elevar as vantagens de todos, em especial, dos socialmente menos favorecidos, com base no princípio da diferença. Para o autor, “uma desigualdade de oportunidades deve aumentar as oportunidades daqueles que têm uma oportunidade menor”, bem como “uma taxa excessiva de poupança deve mitigar as dificuldades dos que carregam esse fardo” (RAWLS, 2000, p. 334).

Quanto aos bens listados em “e”, as bases sociais do autorrespeito (ou autoestima) merecem especial destaque, pois considerados pelo autor como, talvez, o mais importante bem primário. Esclarecendo este tópico, o filósofo dispõe que:

Nem podemos insistir em nossos esforços quando estamos ameaçados pelo fracasso ou pela dúvida em relação a nós mesmos. Fica claro então o motivo pelo qual a autoestima é um bem primário. Sem ele nenhuma atividade pode valer a pena, ou, se algumas coisas têm valor para nós, falta-nos a força para lutar por elas. Todo desejo e atividade se tornam vazios e inúteis, e afundamos na apatia e no cinismo. Portanto, as partes na posição original, desejariam evitar a qualquer custo as condições sociais que solapam a autoestima. (RAWLS, 2000, p. 487).

Por fim, no tocante aos princípios da justiça, há também uma preocupação de Rawls com a justiça entre as gerações, de modo que cada geração deve não apenas preservar os avanços culturais e civilizatórios e manter intactas as instituições estabelecidas, mas também reservar a cada período de tempo o valor adequado para acumulação de capital. Desta maneira, na posição original, as partes “devem concordar com um princípio de poupança que assegure que cada geração receba de seus predecessores o que lhe é devido e faça sua parte justa em favor daqueles que virão depois” (RAWLS, 2000, p. 318).

Assim como Rawls, Amartya Sen também propôs uma teoria da justiça apta a apontar caminhos para uma sociedade mais justa. O autor desenvolve uma abordagem que leva em consideração a posição real das pessoas no mundo, seus

padrões de comportamento e as circunstâncias socioeconômicas que determinam sua vida social.

Sen é um crítico contumaz dos fundamentos “welfaristas” da economia do bem estar e das limitações teóricas e práticas de suas consequências. Em síntese, o “welfare” é definido como “satisfação individual, vista seja como estados de consciência agradáveis ou prazerosos (welfare hedonista), seja como uma realização não hedonista de preferências” (SEN, 2001, p. 239). Para o autor o welfarianismo constitui uma característica intrínseca ao utilitarismo, “restringe os juízos sobre os estados de coisas às utilidades nos respectivos Estados, mas sem atentar diretamente para coisas como a fruição ou violação de direitos, deveres, etc.” (SEN, 2000, p. 78).

Na sua crítica ao welfarismo, o autor sustenta a que o bem-estar social é composto pelo bem-estar individual. Em função disto coloca que: “é tarefa do economista produzir uma definição operacional do bem-estar individual e de sua agregação” (SEN, 2001, p 12). Desta forma, elabora uma teoria que parte de uma distinção fundamental entre o que significa a “satisfação individual” welfarista e o que define como vantagem individual. Para Sen (2001, p. 237), a vantagem individual consiste em “uma categoria avaliatória de bem-estar mais abrangente que permite conceber os bens individuais (num sentido amplo, os interesses racionais dos indivíduos) como passíveis de comparação e ordenação”.

A partir disso, defende a ideia da igualdade de capacidades, ou seja, das possibilidades de transformar bens primários sociais, tendo em vista os funcionamentos dos indivíduos. Os funcionamentos, ao seu turno, são modos, características, sentimentos que uma pessoa pode considerar valioso fazer ou ter, e que constituem o bem-estar individual (SEN, 2001). E explica:

O bem-estar de uma pessoa pode ser concebido em termos da qualidade (a “bem-estar” [well-ness], por assim dizer) do “estado” da pessoa [the persons being]. Viver pode ser visto como consistindo num conjunto de “funcionamentos” interrelacionados que compreendem estados e ações [beings and doings]. A realização de uma pessoa pode ser concebida, sob esse aspecto, como o vetor de seus funcionamentos. Os funcionamentos relevantes podem variar desde coisas elementares como estar nutrido adequadamente, estar em boa saúde, livre de doenças que podem ser evitadas e da morte prematura etc., até realizações mais complexas, tais como ser feliz, ter respeito próprio, tomar parte na vida da comunidade, e assim por diante. A asserção é de que os funcionamentos são constitutivos do “estado” [being] de uma pessoa, e uma avaliação do bem-estar tem de assumir a forma de uma apreciação desses elementos constituintes. (SEN, 2001, p. 78)

Destaca o autor que os funcionamentos podem variar dos elementares – como ser adequadamente nutrido e livre de doenças evitáveis – a atividades ou estados pessoais complexos, como poder participar da vida da comunidade e ter respeito próprio (SEN, 2000). Doutra banda, “o conceito de funcionamentos, que tem raízes aristotélicas, reflete as várias coisas que uma pessoa pode considerar valioso fazer ou ter” (SEN, 2000, p. 95).

Mas destaca que “a capacidade na qual estamos interessados é nosso potencial de realizar várias combinações de funcionamentos que possamos comparar e julgar entre si com relação àquilo que temos razão para valorizar” (SEN, 2011, p. 198). Na concepção do autor, não basta igualar as pessoas em renda e riquezas, é necessário que as estas sejam dotadas de capacidade de transformar essa renda em efetivas realizações, porquanto são intrínsecas as distinções entre os indivíduos e os seus “funcionamentos”. Logo: o ajuste entre a provisão de bens primários que alguém detém, e as liberdades substantivas que essa pessoa pode de fato desfrutar, pode ser muito imperfeito, e que esse problema pode ser resolvido focando-se em suas capacidades reais (SEN, 2011, p. 70).

Por conseguinte, o autor considera que a liberdade está relacionada à expansão das capacidades, ou seja, à ampliação das possibilidades de escolha que as pessoas podem ter para levarem a vida que valorizam. E estas capacidades “podem ser aumentadas pela política pública, mas também, por outro lado, a direção da política pública pode ser influenciada pelo uso efetivo das capacidades participativas do povo”. (SEN, 2000, p. 32).

Daí o papel da liberdade dos indivíduos para expansão de suas capacidades, a medida em que tal valor influencia diretamente na organização e na estruturação da vida em diferentes níveis de relacionamento. Nesta senda, afirma Sen (2000, p. 29) que a expansão das liberdades não só torna a vida mais rica e mais desimpedida, “mas também permite que sejamos seres mais completos, pondo em prática nossas volições, interagindo com o mundo em que vivemos e influenciando esse mundo.”. O autor advoga que as “liberdades não são apenas os fins primordiais do desenvolvimento, mas também os meios principais” (SEN, 2000, p. 25).

Nota-se, na teoria em exame, o papel fundamental da liberdade nas suas variadas dimensões, classificadas por Sen (2000) em liberdades individuais, liberdades substantivas e as liberdades instrumentais.

O autor cita o papel da liberdade individual na realização do desenvolvimento social, na medida em que aquilo o que as pessoas conseguem positivamente realizar é influenciado por oportunidades econômicas, liberdades políticas, poderes sociais e por condições habilitadoras como boa saúde, educação básica e incentivo e aperfeiçoamento de iniciativas (Sen, 2000). Destaca que as disposições institucionais que proporcionam essas oportunidades “são ainda influenciadas pelo exercício das liberdades das pessoas, mediante a liberdade para participar da escolha social e da tomada de decisões públicas” (SEN, 2000, p. 19).

Nesta linha de pensamento, a organização e o desenvolvimento de uma sociedade estão diretamente relacionados com o acesso e o exercício da liberdade individual, uma vez que cada pessoa pode, de acordo com suas capacidades, influenciar decisivamente nos seus destinos, bem como atuar como agente para o desenvolvimento social. Sen (2000, p. 46), assinala:

a liberdade individual é essencialmente um produto social, e existe uma relação de mão dupla entre (1) as disposições sociais que visam expandir as liberdades individuais e (2) o uso das liberdades individuais não só para melhorar a vida de cada um, mas também para tornar as disposições sociais mais apropriadas e eficazes.

Outrossim, o autor também faz uma distinção conceitual entre os chamados direitos individuais formalmente definidos na constituição e nas leis, e as oportunidades reais que permitem ações e decisões livres, denominadas por ele como liberdades substantivas: “é o conceito de capacidades que captura essas oportunidades reais” (SEN, 2011, p. 316). Neste passo, explana Sen (2000, p. 95) que “a capacidade é um tipo de liberdade: a liberdade substantiva de realizar combinações alternativas de funcionamentos (ou menos formalmente expresso), a liberdade para ter estilos de vida diversos”.

Por outro lado, a pobreza econômica, a ausência de serviços públicos básicos e assistência social, ou a negação da livre atuação política e civil, entre outras, configuram as principais causas que impedem o desenvolvimento das condições para a liberdade:

Às vezes a ausência de liberdades substantivas relaciona-se diretamente com a pobreza econômica, que rouba das pessoas a liberdade de saciar a fome, de obter uma nutrição satisfatória ou remédios para doenças tratáveis, a oportunidade de vestir-se ou morar de modo apropriado, de ter acesso a água tratada ou saneamento básico. Em outros casos, a privação da

liberdade vincula-se diretamente à carência de serviços públicos e assistência social, como por exemplo a ausência de programas epidemiológicos, de um sistema bem planejado de assistência médica e educação ou de instituições eficazes para a manutenção da paz e da ordem locais. Em outros casos a violação da liberdade resulta diretamente de uma negação de liberdades políticas e civis por regimes autoritários e de restrições impostas à liberdade de participar da vida social, política e econômica da comunidade. (SEN, 2000, p.18)

As liberdades substantivas são um critério fundamental para a avaliação das políticas de desenvolvimento. Em uma sociedade pluralista são inúmeros os princípios concorrentes que reivindicam relevância para a avaliação da justiça. Mas, na perspectiva avaliatória, “isso envolve a necessidade de aquilatar os requisitos de desenvolvimento, com base na remoção das privações de liberdade que podem afligir os membros da sociedade” (SEN, 2000, p. 25).

Outra categoria de liberdade, para Sen, são as liberdades instrumentais, as quais são meios importantes para o exercício da liberdade global. Sen (2000) as classifica em cinco principais: (i) liberdades políticas; (ii) facilidades econômicas; (iii) oportunidades sociais; (iv) garantias de transparência; e (v) segurança protetora. Cada uma destas, além de se complementarem mutuamente, também contribuem para “a capacidade geral de a pessoa viver mais livremente” (SEN, 2000, p. 25).

As liberdades políticas “referem-se às oportunidades que as pessoas têm para determinar quem deve governar e com base em que princípios, além de incluírem a possibilidade de fiscalizar e criticar as autoridades” (SEN, 2000, p. 55). Incluem ainda a liberdade de expressão política, imprensa livre, pluralidade partidária, direito de voto, e seleção participativa de legisladores e executivos (SEN, 2000).

As facilidades econômicas “são as oportunidades que os indivíduos têm para utilizar recursos econômicos com propósitos de consumo, produção ou troca” (SEN, 2000, p. 55). Estas facilidades incluem as condições necessárias e suficientes para a participação nas relações do mercado, a distribuição da renda e da riqueza, os programas de crédito, a renda nacional e os intitamentos da população. A disponibilidade de financiamento e o acesso a ele podem ser uma influência crucial sobre os intitamentos que os agentes econômicos são efetivamente capazes de assegurar, pois um eventual arrocho no crédito, poderia afetar gravemente os intitamentos econômicos que dependem desse crédito (SEN, 2000).

Para Sen, a criação de oportunidades sociais, como a expansão dos serviços de acesso à saúde e educação, contribui diretamente para a qualidade de vida e

desenvolvimento das capacidades humanas. As oportunidades são “disposições que a sociedade estabelece nas áreas de educação, saúde etc., as quais influenciam a liberdade substantiva de o indivíduo viver melhor” (SEN, 2000, p. 56). Assim, tais disposições são importantes não somente para a condução da vida privada, mas, sobretudo, para uma participação mais efetiva do indivíduo em atividades políticas, econômicas e outras demandas da vida em sociedade.

Como exemplo, o autor cita o analfabetismo como uma barreira formidável à participação em atividades econômicas que requeiram mão-de-obra qualificada ou que exijam rigoroso controle de qualidade. De modo semelhante, a participação política pode ser tolhida pela incapacidade de ler jornais ou de comunicar-se por escrito com outros (SEN, 2000).

Relativamente às garantias de transparência, estas se referem à clareza e a confiança nas relações entre as pessoas: “quando essa confiança é gravemente violada, as vidas de numerosas pessoas – tanto as envolvidas diretamente como terceiros – podem ser afetadas negativamente” (SEN, 2000, p. 56). A garantia de transparência tem papel instrumental de inibir a corrupção, a irresponsabilidade financeira e as transações ilícitas.

Por fim, a quinta categoria de liberdade instrumental, a segurança protetora, “é necessária para proporcionar uma rede de segurança social, impedindo que a população afetada seja reduzida à miséria abjeta e, em alguns casos, até mesmo à fome e à morte” (SEN, 2000, p. 57). Tratam-se dos programas voltados à seguridade social, através de benefícios como o seguro desemprego, auxílio doença, ou medidas tomadas pelo Estado para minimizar situações de calamidade pública, em razão de desastres ambientais, enchentes, períodos prolongados de seca, entre outros. Os auxílios financeiros, prestados pelos Estados nacionais em favor da população durante a pandemia COVID-19, também podem ser incluídos na categoria em análise.

Em suma, a concepção de justiça, para Sen, está relacionada às condições individuais de cada pessoa, assim como às privações pelas quais passam. Ao considerar que a teoria centrada nas realizações é adequada à concretização da justiça social, defende que as liberdades substanciais podem ser ampliadas. A ideia de liberdade, assim, não pode ser dissociada da realização da igualdade no seu sentido material, tornando os direitos sociais como prioritários para proporcionar a igualdade de capacidades ao indivíduo, pois a privação desses direitos afeta diretamente a capacidade de escolha e autonomia das pessoas (SEN, 2000).



Embora reconheça que seu pensamento fora inspirado e influenciado pelas ideias de Rawls, Sen deixa muito claras algumas divergências pontuais, passando a tecer suas críticas à teoria da justiça como equidade. A primeira delas é a inviabilidade de uma teoria da justiça fundada apenas nas instituições justas geridas pelos dois princípios (igualdade e diferença), pois há uma pluralidade de concepções de justiça que não seriam abrangidas por um único conjunto de princípios escolhidos. Como observa Sen (2011, p. 31), “o que não sabemos é se a pluralidade de razões a favor da justiça permitiria que um conjunto único de princípios de justiça emergisse na posição original”.

Neste diapasão, através de uma hipotética disputa por uma flauta entre as crianças Anne, Bob e Carla, Sen elucida três maneiras clássicas de ver a justiça, quais sejam, igualitária, libertária e utilitária: Anne deseja o objeto, pois é a única que sabe tocá-lo; por sua vez, Bob é o mais pobre e por isso reivindica a flauta; por fim, Carla alega que foi ela mesma quem produziu o objeto, portanto ele deve ser seu. Adotando-se a justiça sob ponto de vista igualitário, ter-se-á como preocupação precípua diminuir ou fazer desaparecer as disparidades econômicas, e, neste caso, a decisão seria no sentido de destinar a flauta a Bob. Se, por outro lado, fosse adotado um sentido de justiça libertária decidir-se-ia a favor de Carla, pois, tendo construído a flauta, tem direito total ao fruto do seu trabalho. Por fim, ao se atribuir um sentido utilitarista, a flauta deveria pertencer à Ana, uma vez que ela pode fazer o melhor uso do objeto, pois é a única habilitada a tocar flauta. Assim, por este exemplo, o autor pretende mostrar três perspectivas distintas de justiça, sendo que todas elas poderiam ofertar uma solução adequada ao problema (SEN, 2011).

Outra crítica se dirige à prioridade total da liberdade na teoria de Rawls. Neste sentido, Sen reconhece que as liberdades formais desempenham um papel fundamental para os indivíduos, porém considera que essas liberdades não podem se sobrepor outras necessidades básicas do ser humano. Por isso, o autor questiona: “Por que deveríamos considerar a fome coletiva, a fome individual e a negligência médica invariavelmente menos importantes do que a violação de qualquer tipo de liberdade pessoal?” (SEN, 2011, p.70).

Ademais, outra ordem de críticas proferidas Sen em face da teoria de Rawls diz respeito ao princípio da diferença – o segundo dos princípios – e sua concentração inteiramente em bens primários (direitos, liberdades, oportunidades, riqueza, renda e as bases sociais do autorrespeito). Sen (2011) considera que a proposta não

considera variações que as pessoas apresentam quanto às capacidades de converter bens primários em efetivas realizações e, assim, propõe a mudança de foco dos bens primários para a avaliação real das liberdades e capacidades. Assinala que “compreender a natureza e as fontes da privação de capacidades e da iniquidade é de fato central para eliminar as injustiças manifestas que podem ser identificadas pela argumentação pública” (SEN, 2009, p. 221).

Destaca Gabardo (2018) que na obra de Sen, é significativa a valorização do aspecto da liberdade dos homens em detrimento à igualdade, o que acaba por refletir uma posição importante, porém subsidiária, do Estado em relação à sociedade. Em suas palavras, Sen propõe “uma espécie de liberalismo fraco em que o desenvolvimento acaba muito mais ligado à ideia de que os homens devem possuir condições mínimas de satisfação do que condições máximas de satisfação” (GABARDO, 2018, p.106). Assim, para o autor, a teoria de Sen restringe o desenvolvimento à ideia de dignidade do homem, o que não seria apropriado ao sistema constitucional típico do Estado de bem-estar social e à Declaração Universal dos Direitos do Homem de 1948.

Na sequência da análise das teorias de justiça contemporâneas, cumpre citar a vertente comunitária que, ao contrário da proposta liberal de Rawls, avalia os ideais de justiça sob o ponto de vista da comunidade política envolvida. Um dos maiores expoentes da linha comunitária é Michael Walzer. Para este o autor, a justiça, em termos gerais, baseia-se em princípios desvinculados da história, quando, em verdade, deveria nutrir seu conteúdo a partir das práticas comuns dos indivíduos: “Um modo de iniciar a empreitada filosófica – talvez o modo original – é sair da caverna. Outro modo de filosofar é interpretar para os semelhantes o mundo de significados que compartilhamos.” (WALZER, 2003, p. XVII).

O objeto da teoria proposta por Walzer é a justiça distributiva, ou seja, a forma como os bens humanos são distribuídos em determinada comunidade. Para o autor, a sociedade humana é uma comunidade distributiva: “nós nos reunimos para compartilhar, dividir, trocar. Mas a própria confecção – o trabalho em si – é distribuída entre nós em uma divisão de trabalho” (WALZER, 2003, p. 1). O autor qualifica este “nós”, ao afirmar que os bens considerados pela justiça distributiva são sociais e não apenas humanos em geral, enquanto opostos aos divinos. (WALZER, 2003, p. 6). Assim, a teoria da justiça apresentada pelo filósofo se refere à justiça distributiva no

interior de comunidades políticas: “a comunidade política é o cenário da argumentação.” (WALZER, 2003, p. 35).

Walzer (2003, p. 2) reconhece que as teorias da justiça distributiva são amplas e permitem várias interpretações e soluções. A partir disso, aborda a justiça sob uma perspectiva pluralista, pois esta decorre de uma multiplicidade de bens, combinada com uma multiplicidade de métodos, agentes e critérios de distribuição. O autor destaca que jamais houve qualquer ponto de decisão do qual se controlassem todas as distribuições ou apenas um conjunto de agentes a tomar decisões, pois “Estado nenhum jamais teve penetração do poder suficiente para regulamentar todos os tipos de partilha, divisão e troca que modelam a sociedade” (WALZER, 2003, p. 2).

Portanto, a partir desta perspectiva pluralista, Walzer discorda de Rawls e afirma que não existe um conjunto único de bens materiais básicos (ou primários). Com efeito, as pessoas concebem e criam bens, e só então passam a distribuir entre si: “os bens, com os seus significados – por causa de seus significados - entram nas mentes antes de passar pelas mãos; as distribuições se modelam segundo conceitos compartilhados do que são bens e para que servem” (WALZER, 2003, p. 2). Portanto, os bens são tudo aquilo que as comunidades criam, valorizam e distribuem entre seus membros.

Acerca dos bens sociais, o autor propõe uma teoria composta por seis proposições.

A primeira diz que todos os bens tratados pela justiça distributiva são bens sociais (WALZER, 2003, p. 6), isto é, não são divinos, como já dito, nem idiossincráticos, pois sua concepção é sempre obra de uma comunidade produtora de significados. Desta forma, “os bens do mundo compartilham significados porque a concepção e a criação são processos sociais” (WALZER, 2003, p. 7). Os significados dos bens variam conforme cada sociedade, de modo que “a mesma coisa tem valor por motivos diversos, ou tem valor aqui e não o tem ali” (WALZER, 2003, p. 7).

Na segunda proposição, “as pessoas assumem identidades concretas devido ao modo como concebem e criam, e depois possuem e empregam os bens” (WALZER, 2003, p. 7). Nesta linha, afirma que há uma relação essencial entre o modo como os indivíduos concebem, usufruem e distribuem os bens sociais, por um lado, e suas identidades concretas, por outro. Não se pode entender as distribuições como atos de pessoas, isoladamente, “já existe um histórico de transações, e não só entre si, mas também com o mundo moral e material onde vivem” (WALZER, 2003, p. 7).

A terceira proposição diz que não existe conjunto concebível de bens fundamentais ou essenciais em todos os mundos morais e materiais, caso contrário, ele teria que ser formulado de modo tão abstrato que os bens elencados não teriam mais qualquer ligação com os seus significados originalmente concebidos pelas comunidades particulares. Para esclarecer, o autor afirma que “um único bem necessário, e que é sempre necessário – alimento, por exemplo – tem significados que mudam de um local para outro” (WALZER, 2003, p. 7).

Na quarta proposição, o autor destaca que é o significado dos bens que define a suas movimentações. Assim, a distribuição de um bem é justa quando ocorre segundo o significado que é atribuído a ele na comunidade política em que é distribuído (WALZER, 2003).

A quinta proposição é de que “os significados sociais são históricos em caráter; portanto, as distribuições, e as distribuições justas e injustas, mudam com o tempo” (WALZER, 2003, p. 9). Para esse autor, diferentes bens sociais devem ser distribuídos por diferentes razões, de acordo com procedimentos diferentes, por agentes diferentes; e todas essas diferenças derivam de diferentes entendimentos dos mesmos bens sociais - são o produto inevitável do particularismo histórico e cultural.

A última proposição diz que quando os significados são diferentes, as distribuições são autônomas. Neste ponto o autor sustenta que os bens e princípios interligados constituem esferas cuja autonomia deve ser preservada. (WALZER, 2003). A justiça exige que as esferas não sejam transgredidas, que seus bens e critérios não transbordem além das suas fronteiras indiscriminadamente, de modo que aquilo que os membros de uma comunidade julgam que deva ser distribuído de acordo com a necessidade, por exemplo, não seja entregue ao livre intercâmbio ou ao mérito.

A partir desta última proposição, Walzer faz uma relação entre bem dominante, o monopólio e a dominação. O autor denomina de “bem-dominante” aquele que, pelo simples fato da sua posse, permite usufruir outra ampla gama de bens. Historicamente, nas mais diversas sociedades, foram sempre determinados bens sociais predominantes que serviram como meio de dominação. Por exemplo, a linhagem, latifúndios, graça divina, capital, cultura, poder do Estado, todos estes bens já foram predominantes em determinadas sociedades, pois “o domínio é sempre mediado por algum tipo de bem social.” (WALZER, 2003, p. XVI).

Prossegue o autor: “o bem predominante é convertido em outro bem, em muitos outros, segundo o que quase sempre parece um processo natural” (WALZER, 2003,

p. 12). Deste processo supostamente natural decorre uma série de práticas que explicitam a dominação, seguindo as imposições prescritas pelo significado dos bens momentaneamente predominantes.

Já o monopólio ocorre quando um grupo de indivíduos acumula eficazmente um bem dominante frente a qualquer grupo rival. O controle monopolista de um bem social dá origem a uma classe dominadora, cujos membros ficam no topo do sistema distributivo.

Não obstante, o poder da classe dominante frequentemente é desafiado, justamente, pela incompletude e imperfeição dos predomínios, bem como do monopólio. Walzer (2003, p. 12-13) clarifica esse cenário, nos seguintes termos:

O motivo do conflito sempre é a distribuição. A forte ênfase de Marx nos processos produtivos não deve ocultar de nós a simples verdade de que a luta pelo controle dos meios de produção é uma luta distributiva. Estão em jogo terra e capital, e esses são bens que podem ser compartilhados, divididos, trocados e incessantemente convertidos. Mas terra e capital, não são os únicos bens predominantes; é possível (tem sido historicamente possível) chegar a eles por meio de outros bens – poder político ou militar, cargo religioso e carisma etc. A história não revela nenhum bem predominante e nenhum bem naturalmente predominante, mas somente tipos diversos de magia e de bandos de magos adversários (WALZER, 2003, p. 12-13).

O autor destaca o papel que o “aparelho ideológico” desempenha na teoria da justiça: “a pretensão de monopolizar um bem dominante, quando tem finalidades públicas - constitui uma ideologia” (WALZER, 2003, p. 13). Logo, é possível que a ideologia que justifica um monopólio seja amplamente reconhecida como legítima, mas “sempre há algumas pessoas, e depois de um tempo muitíssimas, que acham que a conquista não é justiça, mas usurpação” (WALZER, 2003, p. 14).

Segundo o autor, quando se contesta a legitimidade da ideologia do grupo dominante, nasce (ou se amplia) o conflito social e emergem as contra hegemonias, que podem ser classificadas em três tipos: (i) a pretensão de que o bem dominante, seja ele qual for, possa ser igualmente ou mais amplamente distribuído - o atual monopólio é injusto; (ii) a pretensão de que os canais de distribuição de todos os bens sociais sejam realmente autônomos - a atual dominação é injusta; (iii) a pretensão de que um novo bem, monopolizado por um novo grupo, possa substituir ao atual arranjo dominante - o atual esquema de monopólio-dominação é injusto (WALZER 2003, p. 14).

Dos três modelos acima citados, o terceiro seria o preferido dos revolucionários do sistema, mas Walzer entende que ela não suscita um interesse filosófico, a não ser que alguém creia na existência um bem naturalmente predominante, como acreditava Marx. Já em relação à primeira, o autor a considera a mais interessante para os filósofos que buscam a unidade e a singularidade. No entanto, se preocupa em analisar a segunda opção, por ser precisamente esta a que melhor apreende a pluralidade dos significados sociais e a verdadeira complexidade dos sistemas distributivos (WALZER, 2003).

Nesta toada, para autor, a primeira concepção se opõe ao monopólio, mas não ao predomínio de determinado bem social; é o que Walzer trata de “regime de igualdade simples”. O regime de “igualdade simples” é aquele que existe na situação originária, quando ainda não há nenhum bem dominante e, portanto, quando não há tampouco nem monopólio nem dominação alguma. O problema surge com o desenvolvimento posterior das relações sociais e dos êxitos individuais, cenário onde os talentosos possivelmente desenvolverão novos monopólios:

Tudo está à venda, e todos têm a mesma quantia de dinheiro. Assim, todos têm, digamos, capacidade igual de pagar pela educação dos filhos. Alguns o fazem, outros não. Acontece que a educação é um bom investimento: outros bens sociais são oferecidos, cada vez, para compra somente por quem tem diplomas. Logo todos investem em educação; ou, o que é mais provável, a compra é universalizada por intermédio do sistema tributário. Porém, a escola se transforma num mundo competitivo dentro do qual o dinheiro não é mais predominante. O talento natural, a educação recebida de berço, ou talento em provas escritas se torna predominante, e o êxito educacional e a concessão de diplomas são monopolizados por um grupo novo (WALZER, 2003, p.16).

Segundo o autor, a singela restrição dos monopólios eventualmente desenvolvidos pelos talentosos consistiria na aplicação do princípio da diferença, de Rawls, no sentido de que uma distribuição desigual dos bens somente pode ser admitida se implicar em vantagens para aqueles menos favorecidos. Logo, o princípio da diferença é uma restrição imposta aos talentosos. No entanto, “a igualdade simples exigiria intervenção contínua do Estado para eliminar ou restringir monopólios incipientes e reprimir novas formas de predomínio” (WALZER, 2003, p. 17). Desta forma, o próprio estado se tornaria objeto de disputas, uma vez que “haverá grupos procurando monopolizar e depois usar o Estado para consolidar seu controle dos outros bens sociais” (WALZER, 2003, p. 17).

Portanto, a igualdade simples corresponde a um modelo teórico que considera o monopólio e não a dominação como a questão principal da justiça distributiva. O autor salienta que os filósofos têm focado as análises críticas aos monopólios que surgem da riqueza, o poder e a educação, ou, então, têm criticado (ou justificado) conversões particulares desses bens em outros, e tudo isto em nome de alguma teoria de justiça distributiva radicalmente simplificada; contudo, para o autor, “devemos nos concentrar na redução da dominação e não – ao menos não prioritariamente – na destruição ou redução do monopólio” (WALZER, 2003, p. 20).

Nessa perspectiva, Walzer desenvolveu a particular concepção denominada “igualdade complexa”, onde propõe que o objetivo do igualitarismo político é uma sociedade livre da superioridade, porquanto “todos são iguais entre si (para todos os fins morais e políticos importantes) quando ninguém possui nem controla os meios de dominação” (WALZER, 2003, p. XV).

O autor entende que a sociedade é constituída de variados segmentos, e estes deverão adotar um conceito próprio de justiça: “a igualdade é uma relação complexa de pessoas, mediadas por bens que criamos, compartilhamos e dividimos entre nós; não é uma identidade de posses” (WALZER, 2003, p. 21). Por isso, “exige-se uma diversidade de critérios distributivos que expressem a diversidade destes bens sociais” (WALZER, 2003, p. 21). Esse conceito de justiça variável irá influenciar diretamente a concepção de quais são os direitos fundamentais consagrados em determinada sociedade.

Por esse pensamento e, com apoio nos escritos de Pascal e Marx, o autor afirma que os bens sociais têm as suas próprias esferas distributivas, onde exercem suas influências, de forma livre e legítima. Salienta, também, que a conversão de um bem em outro, sem considerar a ligação intrínseca entre eles, é invadir a esfera legitimamente dominada por outro grupo (WALZER, 2003, p. 22).

Ou seja, a existência de monopólios dentro das esferas não é injusta, mas a interferência de uma esfera em outra implicaria em tirania: “o regime da igualdade complexa é o contrário da tirania.” (WALZER, 2003, p. 23). Estas invasões ocorrem quando alguém usurpa um bem a que não faria jus, com o pretexto de possuir outro, como por exemplo, parentesco, riqueza e cargo público, etc. Deste modo, “nenhum bem social X haverá de ser distribuído entre pessoas que possuam algum outro bem Y, simplesmente porque possuem esse bem Y, sem levar em conta o significado de X” (WALZER, 2003, p. 25).

Walzer admite que as invasões de fronteiras são endêmicas, mas é isto mesmo que faz com que a busca pelo fim da tirania, do predomínio e da dominação, a busca pela justiça, passe por lutas pela autonomia das esferas: “boas cercas geram sociedades justas.” (WALZER, 2003, p. 438).

Diante disso, comenta Lobo (2015, p. 47-48) que Walzer diverge dos liberais igualitários quanto à possibilidade de elaboração de princípios de justiça universais, pois para o autor:

a justiça é pautada na denominada igualdade complexa, a qual significa que a situação de nenhum cidadão em uma esfera ou com relação a um bem social pode definir sua situação em qualquer outra esfera, com relação a qualquer outro bem. Assim, pode-se preferir o cidadão X ao cidadão Y para cargos políticos e, então os dois serão desiguais na esfera política. Mas não serão desiguais em geral, contanto que o cargo de X não lhe conceda vantagens sobre Y em qualquer outra esfera – atendimento médico superior, acesso a escolas melhores para os filhos, oportunidades empresariais etc. Contanto que o cargo não seja um bem predominante, que em geral não seja conversível, os detentores de cargos políticos permanecerão, ou pelo menos podem permanecer, em relação de igualdade com as pessoas que são governadas por eles

Assim, não é preocupação de Walzer a distribuição linear dos bens em regime de igualdade simples, o que se supõe é uma sociedade na qual os bens sociais sejam monopolizados por grupos distintos e que nenhum bem em especial seja geralmente conversível em outros bens. O propósito da justiça variável consiste em evitar o predomínio, não o monopólio. Com esta base de análise, o autor enuncia os três princípios distributivos que regem a teoria das esferas.

O primeiro deles é o “livre intercâmbio”, que pressupõe a conversão de todos os bens em outros bens por meio da neutralidade do dinheiro. Em tese, o mercado seria plural nas suas operações e resultados e infinitamente sensível aos significados que os indivíduos dão a seus bens, no entanto, na prática, o dinheiro é “um bem predominante, e é monopolizado pelas pessoas que possuem talento especial dos negócios e do comércio” (WALZER, 2003, p. 26). O dinheiro atravessa todas as fronteiras - é a principal fonte de imigração ilícita; o local onde se deve tentar detê-lo é questão tanto de conveniência como de princípio

Outro princípio é o “mérito” que, à primeira vista, parece ilimitado e pluralista. Os bens sociais seriam distribuídos em função do merecimento daquele que o recebe sem que o significado desse bem tenha relevância alguma: “o mérito é reivindicação



forte, mas requer juízos difíceis; e só em condições especialíssimas produz distribuições específicas.” (WALZER, 2003, p. 31).

O problema do mérito é que teríamos que escolher algum árbitro que julgasse o que ou quem é digno de mérito ou não. Assim, na prática, o mecanismo distributivo seria apossado em pouco tempo por algum grupo com uma concepção fixa a respeito do que é meritório, sem se importar com as preferências de seus concidadãos. O merecimento, portanto, deixaria de ser pluralista.

Por fim, outro princípio é a necessidade, que gera uma esfera distributiva particular dentro dela mesma. Numa sociedade pobre, as riquezas sociais serão atraídas para dentro dessa esfera, mas ressalva o autor que, dada a ampla variedade de bens necessários na vida comum, haverá também vários outros critérios distributivos a considerar. Isto porque, em face da grande diversidade de bens oriundos de qualquer vida comum “mesmo quando é vivida num nível material baixíssimo, sempre haverá outros critérios distributivos em operação paralela à necessidade” (WALZER, 2003, p. 32).

Para Walzer, o poder político, a honra, a fama, as obras de arte são exemplos de bens que, falando estritamente, ninguém pode dizer que necessite. São coisas que não podem, nem devem ser igualmente distribuídas entre indivíduos com necessidades iguais. Isto ocorre porque algumas delas são escassas e outras porque não podem ser possuídas sem o consentimento de outras pessoas.

A necessidade obedece a regra geral dentro de sua própria esfera, e em nenhum lugar mais. De tal maneira, “não há predomínio de nenhum outro bem sobre os bens distribuídos aos necessitados proporcionalmente a suas necessidades” (WALZER, 2003, p. 32).

Com efeito, as teorias de justiça acima revisitada influenciam todas as organizações sociais atuais, sendo de grande valia seu estudo. Neste sentido, impõe-se verificar de que forma tais concepções podem ser aplicadas as políticas públicas.

## **2.2 Noções de justiça aplicadas às políticas públicas no contexto do Estado de bem-estar social**

A grande crise de 1929 marca uma mudança paradigmática nas democracias norte americana e europeias, com a transição do Estado liberal para o Estado de bem estar social. A partir desse evento foi possível perceber que apenas a “mão invisível”

do mercado não era suficiente para regulá-lo e corrigir suas próprias falhas, surgindo daí uma nova corrente de pensamento, segundo a qual pregava a necessidade da intervenção do Estado na economia. O Keynesianismo, conjunto de ideias atribuídas ao economista John Maynard Keynes, defendia que o Estado deveria encontrar novas formas de conter o desequilíbrio econômico, através de grandes investimentos, principalmente no setor privado, para impulsionar a economia, de modo que Estado e mercado deveriam colaborar mutuamente a fim de estabelecer políticas sociais e econômicas que garantissem o pleno emprego e um conjunto de benefícios e direitos que assegurasse uma vida digna a todos.

É nesse contexto, de um Estado de bem estar social ou welfare state, que se situam as discussões entre os mais variados ideais de justiça, especialmente as teorias analisadas no subcapítulo acima, e que buscam descrever o funcionamento de instituições perfeitamente justas e a forma como os recursos (bens) produzidos em determinada sociedade são distribuídos, divididos, compartilhados ou trocados entre seus membros. Sabe-se, no entanto, que para concertação de uma sociedade justa é necessário estruturar a ordem jurídica estatal, estabelecendo as regras e critérios de justiça.

Cabe então ao Estado, através de políticas públicas, a realização dos direitos fundamentais previstos, primordialmente, na Constituição Federal. No contexto do Estado de bem estar social, estas políticas públicas buscam amortecer os duros impactos da exploração econômica.

Esclarece Schmidt (2018) que a política pública é um conceito cuja afirmação na literatura ocorreu na década de 1950, e está intimamente vinculada ao Welfare State.: “política pública é um conjunto de decisões e ações adotadas por órgãos públicos e organizações da sociedade, intencionalmente coerentes entre si, que, sob coordenação estatal, destinam-se a enfrentar um problema político” (SCHMIDT, 2018, p 127). Oportuno, ainda, o conceito de política pública apresentado por Bitencourt e Reck (2021, p. 31):

rede de decisões com função política de uma das comunidades, com expressão e premissas jurídicas, de caráter reflexivo, que estão ligadas em torno do planejamento, ligando o manejo de instrumentos da administração pública a objetivos desejáveis (como, principalmente, a realização de direitos fundamentais) e, com isto, demandando tempo

A política pública é composta por diversos elementos que formam o sistema “política pública” (BITENCOURT; RECK, 2021), sendo eles: (i) função, o que a política pública faz; (ii) tempo, o lapso demandado para que a política realize seus objetivos; (iii) objetivos, é o que se deseja alcançar com a política pública, sendo que o objetivo geral “geralmente será a realização de um ou mais direitos fundamentais” e os objetivos específicos “são aqueles objetivos que levam a realização do objetivo geral” (BITENCOURT; RECK, 2021, p. 34); (iv) modelo decisório “compreende o padrão previamente descrito e normatizado do fluxo de decisões no âmbito de determinada política pública” (BITENCOURT; RECK, 2021, p. 34); (v) modelo organizacional: “as políticas públicas operam a partir de determinadas organizações, as quais terão determinadas capacidades institucionais e especializações funcionais” (BITENCOURT; RECK, 2021, p. 35); (vi) poder: “a partir do poder, comandos e comportamentos que usualmente poderiam encontrar dificuldades em ser efetivados acabam se realizando (por exemplo, limite ao uso da propriedade)” (BITENCOURT; RECK, 2021, p. 35); (vii) símbolo da unidade: a política pública necessita ser visualizada como única, de modo que um símbolo de unidade entre seus elementos é necessário.

Outrossim, ensinam Bitencourt e Reck (2016, p.135) que “o processo de constituição, formulação de uma política pública, pode ser descrito como um processo de negociação, de troca e de concessão”. Estes processos podem se realizar de forma imediata, ou podem ser lentos e recorrentes, seja através de trocas de favores, de votos e de apoio político para ações futuras.

Schmidt (2018) destaca cinco principais ciclos, desde a formação até conclusão das políticas públicas: (i) percepção e definição do problema; (ii) inserção na agenda política; (iii) formulação; (iv) implementação; e (v) avaliação.

A percepção e definição do problema consiste na transformação de uma situação de dificuldade em problema político, primeira condição para que uma dada situação gere uma política pública. Já a inserção na agenda política refere-se a inclusão do tema no rol das questões relevantes, debatidas pelos agentes públicos e sociais, com forte repercussão na opinião pública. A fase da formulação implica na definição da maneira de solucionar o problema político, selecionando-se dentre as alternativas disponibilizadas pelos diferentes agentes envolvidos. A implementação, por sua vez, é o momento da execução e concretização do que foi planejado na etapa da formulação. Por fim, a avaliação é a etapa onde realizado o escrutínio dos êxitos e

das falhas do processo de implementação. Para o autor “ela proporciona retroalimentação (feedback) e pode determinar a continuidade, a mudança ou a cessação da política” (SCHMIDT, 2018, p. 137).

Estas políticas se materializam através de diversos instrumentos, como os serviços públicos, o fomento, as obras públicas, os bens públicos, o poder de polícia, sanção penal, a intervenção do Estado na propriedade privada, bem como, pela atividade empresarial do Estado. De outro corte analítico, as políticas públicas também podem se realizar através de programas gerais (que são compostos por diversas ações, planos e programações), e também através de ações individuais, que compõem um programa geral (BITENCOURT; RECK, 2021).

Destacam Bitencourt e Reck (2016) que as políticas públicas não estão imunes os riscos e perigos, razão pela qual sua formulação deve ser dotada de flexibilidade, possibilitando tomadas de decisão que enfrentem os riscos e os perigos, tanto através de pequenos ajustes nos programas, como também reestruturando a rede que compõe a política pública. Com efeito “o gestor de políticas públicas há de reconhecer que as políticas públicas evoluem, e que esta evolução em verdade não é totalmente planejada” (BITENCOURT, RECK, 2016, p. 141).

Reck e Calçada (2020, p. 440) defendem a premissa de que, em todos os ciclos das políticas públicas deve ser oportunizada a participação social no âmbito da administração pública, pois, para os autores “a administração pública além de garantir os direitos dos cidadãos deve promover os mesmos, estimulando a sociedade a participar das decisões políticas”. Essa participação se materializa através da democracia deliberativa.

Quanto a suas modalidades, Schmidt (2018) apresenta algumas classificações usuais adotadas pela literatura, sendo elas:

a) Políticas sociais e políticas econômicas, sendo as primeiras aquelas que dizem respeito às medidas e ações de proteção social, especialmente nos campos da saúde, educação, habitação, seguridade e assistência social e as últimas aquelas voltadas à política fiscal, política monetária, incentivos e controles sobre setores da economia e comércio internacional;

b) Políticas universais e políticas focalizadas, sendo as universais aquelas que afirmam direitos para o conjunto dos cidadãos, e as focalizadas aquelas que se destinam a alguns setores sociais específicos;

c) Políticas distributivas e redistributivas, sendo as primeiras dedicadas a distribuição de recursos da sociedade a regiões ou segmentos específicos e as últimas são as dedicadas a redistribuição de renda e benefícios;

d) Políticas regulatórias e constitutivas, onde as primeiras são as que regulam e ordenam, mediante ordens, proibições, decretos, portarias, afetando diretamente o comportamento dos cidadãos e as últimas são as políticas que definem procedimentos gerais da política, determinam as regras do jogo, as estruturas e os processos da política, afetando as condições pelas quais são negociadas as demais políticas;

e) Políticas majoritárias, clientelistas, empreendedoras e de grupo de interesse. As majoritárias distribuem custos e benefícios coletivamente, enquanto as clientelistas distribuem os custos na coletividade e concentram os benefícios em certos grupos. As políticas empreendedoras distribuem benefícios coletivos e concentram os custos em certas categorias. Por fim, as políticas de grupos de interesse concentram tanto os custos como os benefícios em certas categorias;

f) Políticas reais, pseudopolíticas, simbólicas e sem sentido. As políticas reais são as que visam e reúnem conhecimento para resolver um problema público, já as pseudo políticas são caracterizadas pela mera intenção de resolver um problema. As políticas simbólicas são aquelas em que os responsáveis não têm interesse efetivo de resolver o problema. Políticas sem sentido são as que carecem tanto de conhecimento técnico quanto de intenção genuína para resolver um problema político;

g) Políticas de governo e políticas de estado. Políticas de governo expressam opções de um governo ou de governos com a mesma orientação ideológica; Políticas de Estado expressam opções amplamente respaldadas pelas forças políticas e sociais, têm previsão legal e contam com mecanismos e regulamentações para a sua implementação.

Neste passo, considerando que a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 consagra a justiça em seu preâmbulo como valor supremo da sociedade e, elenca entre os objetivos da República previstos em seu art. 3º, “construir uma sociedade livre, justa e solidária”, e “a erradicação da pobreza e a marginalização e redução as desigualdades sociais e regionais” (art. 3º, III), é certo que tais objetivos podem ser alcançados através de políticas públicas voltadas para tais finalidades. A questão, no entanto, está em como alcançá-los de forma justa, em um modelo de Estado de bem estar-social, haja vista as múltiplas visões e conceitos sobre o que é justiça, de conformidade com o analisado anteriormente neste trabalho.

A dimensão do justo nas políticas públicas se revela essencialmente em seu viés distributivista, enquanto uma ação do Estado que realiza a distribuição de bens e recursos em sociedade voltado para a diminuição da desigualdade e da pobreza, o alcance, extensão e resultado dessas políticas deveriam, ao menos idealmente, ser condizentes com a concepção de justiça expressa na Constituição e nas leis (DE MARIO, 2016). Conforme salienta De Mário (2016, p.9) que a política pública é a partir disso pensada como resultante dos valores sustentados em uma sociedade e que, “ao mesmo tempo, precisa ser responsiva aos valores e projetos políticos em disputa que influenciam em sua implementação ao longo do tempo, e são fundamentais para a compreensão de sua legitimidade”.

Para Piketty (2014), torna-se necessário estender os direitos fundamentais e as vantagens materiais ao máximo de pessoas possível, sobretudo se for do interesse daqueles que têm menos direitos e que enfrentam oportunidades de vida mais restritas. Para o autor, a redistribuição moderna não consiste na mera transferência de riqueza dos ricos para os pobres, mas sim “em um financiamento dos serviços públicos e das rendas de substituição de forma mais ou menos igualitária para todos, especialmente nos domínios da educação, da saúde e das aposentadorias” (PIKETTY, 2014, p. 587).

Silveira (2009) refere que diversas são as concepções de bem-estar social, dentre as quais se destaca: i) utilitarista: em que o bem-estar social é decorrente da soma do bem-estar de cada indivíduo, independentemente de suas necessidades ou nível inicial de utilidade. Assim, “o acréscimo de uma utilidade para um famélico terá o mesmo peso que uma utilidade extra para um milionário” (SILVEIRA, 2009, p. 92); ii) função Max-Min: neste modelo, entende-se que somente quando os que dispõem de menos receberem um incremento social ocorrerá uma melhoria de bem-estar social; iii) função social intermediária (intermediate social function): nesse caso, “o acréscimo de utilidades para os mais ricos deve vir acompanhado de medidas para compensar os extratos mais baixos” (SILVEIRA, 2009, p. 92).

Buscando definir um conceito para “bem-estar social”, o objeto da intervenção pública a cargo do Estado, Kerstenetzky (2012), destaca que noção de que bem-estar social é uma condição geral que se alcança pela prevenção de patologias sociais, como a pobreza e a desigualdade, mais que pela cura e pela oferta de oportunidades gerais, mais que pela assistência, e por meio de ações que promovam as condições sociais do autorrespeito e da integração social, sem gerar diferenciações e alienação.

Aliando-se a teoria de Richard M. Titmuss, advoga que as políticas públicas, no Estado de bem-estar social, devem ser fundadas em duas bases: a primeira é que a política social deve assegurar o comando sobre recursos ao longo do tempo (renda, riqueza e várias outras oportunidades sociais), sendo que “a dimensão temporal foi incluída para assinalar não apenas as inseguranças ao longo do ciclo da vida, como o inevitável contágio das chances de vida entre diferentes gerações” (KERSTENETZKY, 2012, p. 26). A segunda é o universalismo, que seria crucial para prevenir, remediar ou compensar indivíduos por perdas de causalidade difusa justamente por conta de a identificação da fonte particular de cada desserviço ser praticamente impossível. Mas ressalva que “em muitos casos, políticas universais precisam ser complementadas com algum nível de seletividade para que atendam exigências de justiça social” (KERSTENETZKY, 2012, p. 26).

O desafio, contudo, não seria escolher entre sistemas universais e focalizados, mas “criar uma infraestrutura de serviços universais dentro da qual se possam desenvolver serviços seletivos aceitáveis, como direitos sociais, baseados em critérios de necessidades de categorias, grupos e territórios específico” (KERSTENETZKY, 2012, p. 27).

Com base na ideia de funcionamentos e capacidades, defendida por Amartya Sen, a autora destaca o fato de os recursos que constituem o substrato do bem-estar social serem multidimensionais, não sendo possível reduzi-los todos a uma única dimensão, como por exemplo a renda, sem perda de informação, e conclui que “a diversidade de condições em que as pessoas se encontram pode explicar o porquê de políticas universais de distribuição de recursos terem efetividade desigual” (KERSTENETZKY, 2012, p. 30). Ademais, apesar de a garantia de provisão ser de responsabilidade pública, a decisão quanto ao uso dos recursos deve caber aos indivíduos, respeitando sua autonomia para decidir sobre o modo de vida que mais valorizem.

Figueiredo (2006) defende que a capacidade de livre agente das pessoas condição indispensável para se medir o grau de liberdade do qual gozam os cidadãos. Neste sentido, a capacidade de agente não se perfaz com a mera existência de disposições legais nas quais se anunciem que todos são livres, iguais e podem fazer tudo que não estiver vedado em lei. É necessário, para tanto a expansão das capacidades das pessoas de levar o tipo de vida que elas valorizam.

Desvincular a fruição da liberdade do gozo de direitos sociais elementares é inviável. Conforme salienta Piovesan (1998, p. 29) “sem a efetividade dos direitos econômicos sociais e culturais, os direitos civis e políticos se reduzem a meras categorias formais”, logo, não há mais como cogitar da liberdade divorciada da justiça social, como também é impossível cogitar na justiça social sem liberdade. Na mesma linha de argumentação, acerca dos direitos sociais, Carvalho (2002, p. 25) entende que “em tese eles podem existir sem os direitos civis e certamente sem os direitos políticos. Podem mesmo ser usados em substituição aos direitos políticos. Mas, na ausência de direitos civis e políticos, seu conteúdo e alcance tendem a ser arbitrários”.

Em razão disso, Figueiredo (2006) entende que a teoria de justiça como equidade, de Rawls, necessitaria de uma reformulação para ser aplicada em países nos quais há pobreza endêmica, intensa desigualdade e carências estruturais profundas. Assim, a autora critica a primazia conferida pelo filósofo aos direitos e liberdades básicas, em detrimento aos direitos sociais:

Liberdade política, lendo-se como o direito de votar e ser votado, gera o seguinte questionamento: pessoas sem recursos suficientes para se alimentar de modo adequado na primeira infância tendem a ter um desenvolvimento mental incompleto, sua percepção na hora das escolhas eleitorais, não será, portanto, afetada? Se, na idade adulta, continuam sem disposições financeiras satisfatórias para alimentar a si e sua família, não se influenciarão quando um político bater-lhes a porta com uma cesta básica? [...]

Liberdade de pensamento implica espírito crítico: o cidadão a quem foi negada educação formal para o capacitar, ao menos, a ler e escrever possui livre-arbítrio assegurado para questionar a estrutura da sociedade e suas políticas? Ou mais: os milhares de brasileiros tidos como analfabetos funcionais são capazes de apreender as discussões de campanha, os programas de governo, de forma plena? (FIGUEIREDO, 2006, p. 84)

Prossegue Figueiredo (2006, p. 87): “não basta conceder bens primários, é preciso se analisar situações específicas para se criarem mecanismos capazes de auxiliar na transformação dos bens primários em funcionamentos”. Não se trata de direcionar a vida das pessoas, ou criar felicidade para elas, mas apenas considerar cada realidade quando da formação das políticas.

Por isso, segundo a autora, é preciso conduzir o Estado em direção à modificação de certas estruturas sociais para obter-se a extinção da pobreza em sua concepção multidimensional, ou seja, não apenas como escassez de recursos, mas também como carências e privações palpáveis, ou não, que direcionam e, por vezes, estagnam a vida dos seres humanos.



Mas as políticas públicas não devem ter como objeto apenas a redução da pobreza e a simples satisfação da dignidade humana, pois, como bem destaca Gabardo (2016) a Constituição Federal brasileira elenca a dignidade da pessoa humana como condição necessária, mas não suficiente, de realização dos direitos fundamentais: “torna-se imprescindível recorrer à felicidade como princípio-condição suficiente, pois esta sim diz respeito às obrigações do Estado social republicano com o máximo atendimento aos indivíduos e não somente com o mínimo”. (GABARDO, 2018, p. 116). Assim, não basta que o Estado garanta o mínimo relativo à dignidade de todos, pois isso expressaria apenas um cumprimento parcial das obrigações tipicamente republicanas, sendo necessário ressaltar a ideia republicana da felicidade, da qual decorre o princípio de proibição do retrocesso social. Com efeito, a felicidade reporta-se ao “nível ótimo” de vida a partir das reais possibilidades do tempo presente, sempre tendo em vista que o homem pode aperfeiçoar-se em busca do autodesenvolvimento e do desenvolvimento da sociedade e do Estado (GABARDO, 2018, p. 132).

A realização da justiça social pode ser realizada através de políticas distributivas e redistributivas, que visam, de alguma forma, compensar as desigualdades sociais, seja com objetivo de garantir uma renda mínima aos indivíduos e famílias desabastadas, facilitar o acesso ao sistema educacional, moradia, e até mesmo desonerar da incidência tributária os produtos considerados essenciais, a renda e o patrimônio, facilitando seu acesso pelos mais pobres. Estas políticas redistributivas podem se materializar em compensatórias, como é o caso da distribuição de bolsas, de bens e serviços para os mais pobres ou os muito pobres, ou como de políticas redistributivas estruturais, que demandariam reformas mais profundas, como a reforma agrária e a reforma tributária (KERSTENETZKY, 2006).

Para isso, é de suma importância a implementação de políticas universais junto com políticas focalizadas a determinados grupos, estas últimas com vistas a reparar a desigualdades materiais. Como observa Kerstenetzky, (2006), a focalização é compatível com o princípio da retificação ou da reparação e, portanto, também com a concepção de justiça social rawlsiana, em que liberdades formais para se converterem em liberdades reais requerem distribuição reparatória de oportunidades.

A focalização das políticas, quando necessário atenderá a igualdade complexa prevista pela teoria das esferas da justiça de Walzer. Para Tavares (2009, p. 5.467) “as teorias, que tentam universalizar a justiça distributiva, pecam por ignorar seu

aspecto particularista, sua moralidade máxima, erram por considerar que existe uma visão única e indiferenciada do homem e da sociedade”. Ainda, segundo Tavares (2009), Walzer afirma que o contrato social deve ser constantemente discutido pelos membros da comunidade política, que assim podem definir – e redefinir, quando necessário, quais as necessidades são socialmente reconhecidas naquela comunidade, ou seja, quais bens sociais fazem parte da esfera da segurança e do bem-estar social. A delimitação da esfera, desta forma, deverá sempre ser feita através de discussões políticas constantes entre os cidadãos, que deverão, juntos, identificar as necessidades da comunidade e assim definir os bens sociais que fazem parte da esfera da segurança e do bem-estar social.

Na mesma toada, as políticas distributivas encontram fundamento na teoria de justiça de Sen (2000), porquanto, nessa perspectiva, a instituição de medidas aptas a assegurar uma renda mínima aos indivíduos menos aquinhoados - como é o caso do programa bolsa família, apenas para citar - são instrumentos necessários para garantir a denominada segurança protetora (uma das cinco liberdades instrumentais) e, assim, impedir que a população afetada seja reduzida à miséria abjeta. Inclusive, neste sentido, o autor sustenta que o Estado deve instituir disposições fixas, como benefícios aos desempregados e suplementos de renda regulamentares para os indigentes, bem como medidas ad hoc, como distribuição de alimentos em crises de fome coletiva ou empregos públicos de emergência para gerar renda para os necessitados (SEN, 2000).

Outrossim, o autor conclama a importância das políticas públicas e a participação do Estado como instrumento concretizador das liberdades instrumentais: “as políticas públicas visando o aumento das capacidades humanas e das liberdades substantivas em geral podem funcionar por meio da promoção dessas liberdades distintas, mas interrelacionadas” (SEN, 2000, p. 25). O foco da preocupação de Sen, portanto, não é direcionado apenas ao desenvolvimento econômico. Esta, por evidente, é uma parte importante para o alcance das outras liberdades, mas não deve ser tomado como única área de atuação de um governo. Para o autor o crescimento econômico tem de ser mensurado não apenas pelo aumento de rendas privadas, “mas também pela expansão de serviços sociais (incluindo, em muitos casos, redes de segurança social) que o crescimento econômico pode possibilitar” (SEN, 2000, p. 57).

Por este prisma, as políticas distributivas e redistributivas são o instrumento apto a concretização da justiça como equidade, através do princípio da diferença, no

sentido de aumentar as oportunidades daqueles que têm menores condições, possibilitando, também, uma ampliação das capacidades do indivíduo, na concepção de Sen. O sucesso destas políticas impedirá o controle dos meios de dominação, conforme preconizado por Walzer.

Para a conclusão acerca do sucesso ou insucesso de tais políticas, é crucial a constante avaliação pela sociedade. Para tanto, Januzzi (2014) destaca a importância da utilização de indicadores socioeconômicos hoje disponíveis, como os indicadores de saúde (leitos por mil habitantes, percentual de crianças nascidas com baixo peso adequado, por exemplo), de indicadores educacionais (taxa de analfabetismo, escolaridade média da população de quinze anos ou mais etc.), de indicadores de mercado de trabalho (taxa de desemprego, rendimento médio real do trabalho etc.), de indicadores habitacionais (posse de bens duráveis, densidade de moradores por domicílio etc.), de indicadores de segurança pública e justiça (mortes por homicídios, roubos a mão armada por cem mil habitantes etc.), de indicadores de infraestrutura urbana (taxa de cobertura da rede de abastecimento de água, percentual de domicílios com esgotamento sanitário ligado à rede pública etc.) e de indicadores de renda e desigualdade (proporção de pobres, índice de Gini etc.).

Conforme destaca o autor, os indicadores sociais podem contribuir no apontamento da magnitude das carências a atender nas diversas áreas de intervenção do Estado. Com efeito, “se isso não garante o sucesso de um programa, potencializa, com certeza, as chances de uma boa implementação” (JANUZZI, 2014, p. 48).

Para um maior aprimoramento do objeto do estudo, oportuno uma análise mais apurada da justiça fiscal e de que forma as políticas tributárias podem se materializar como instrumento de justiça ou injustiça, seja na atividade arrecadatória propriamente dita ou na aplicação dos recursos recolhidos os cofres públicos e que possibilitam ao Estado a realização das políticas públicas.

### **2.3 A justiça distributiva fiscal**

Para Tipke e Yamashita (2002), a justiça é uma diretriz suprema que permeia todos os ramos da ciência jurídica, de modo que todo Estado de Direito deve construir um direito justo, inclusive um Direito Tributário justo. Os autores também salientam que não existe um critério de justiça uniforme para todo o direito, e que o mais

adequado é que cada ramo eleja um critério próprio, tanto que na Alemanha fala-se em “justiça adequada à matéria” (TIPKE e YAMASHITA, 2002, p. 21). Nesse diapasão, o Direito Tributário possui um modo particular de realização da justiça sendo, por isso, relevante um estudo mais apurado acerca de sua materialização na atividade tributária e fiscal.

Motivos de injustiça fiscal influenciaram, por exemplo, a revolta experimentada na Inglaterra medieval do séc. XIII em face da tributação despótica do Rei João Sem Terra (King John Lackland), do que resultou a Magna Carta, de 1215, que vedou a possibilidade de instituição de tributos sem o “consentimento geral do reino”. Este propósito limitador foi renovado no Petition of Rights, de 1628, ao ser postulado pelos súditos que nenhum tributo fosse cobrado sem consentimento comum do Parlamento. A Revolução Americana, da mesma forma, nasceu da vontade dos súditos nas colônias britânicas de fixar seus próprios tributos e tomar o destino nas próprias mãos.

Por isso, Piketty (2014, p. 612) lembra que o imposto não é uma questão apenas de ordem financeira, mas sim, eminentemente política e filosófica, e sem dúvida a mais importante de todas. O autor afirma que “no cerne de cada transformação política importante, encontramos uma revolução fiscal”.

Ainda, lembra Piketty (2014) que os contextos mudaram nos dois últimos séculos, mas o desafio essencial permanece o mesmo, possibilitar aos cidadãos a escolha soberana e democraticamente os recursos que desejam dedicar aos projetos comuns: educação, saúde, aposentadoria, desigualdade, emprego, desenvolvimento sustentável etc.

Sabidamente, no atual modelo do Estado de bem-estar social ou Welfare State, o Estado atua executando ações voltadas para o bem-estar da população, principalmente, através de políticas públicas tendentes a garantir os direitos sociais. Mas, para que o Estado concretize tais políticas públicas é preciso que haja recursos que financiem esses projetos.

Daí que a efetivação dos direitos sociais, ao demandar financiamento de toda sociedade, está calcada no ideal de solidariedade. A tributação passou a ser concebida como instrumento da própria sociedade para consecução de seus objetivos. Pagar tributo já não é mais uma submissão ao Estado, tampouco um mal necessário pois “somos, efetivamente, responsáveis diretos por viabilizar a existência e o funcionamento das instituições públicas em consonância com os desígnios constitucionais” (PAULSEN, 2020, p. 29). Segundo TIPKE e YAMASHITA (2002, p.

15) o dever de pagar tributos é fundamental ao exercício da cidadania, na medida em que “os impostos não se apresentam como um sacrifício, mas sim como uma contribuição necessária para que o Estado possa cumprir suas tarefas no interesse do proveitoso convívio de todos os cidadãos”.

Portanto, contribuir para as despesas do Estado representa um aspecto do exercício da cidadania, “porque somente pode ser considerado autêntico cidadão que tem a possibilidade de auferir renda, titularizar patrimônio e realizar consumo, todas manifestações de capacidade contributiva” (COSTA, 2019, p. 22).

Em outras palavras, “o fato de a condição humana ser pensada a partir da inserção social, isto é, o homem só existe dentro da sociedade” por si só, deve ser capaz de justificar a importância do dever fundamental de pagar tributos, já que, sem eles, “a própria figura do Estado resta quase inviabilizada, pois não é possível pensar uma sociedade organizada, sem que existam fontes de recursos para financiar o ônus dessa organização” (BUFFON, 2009, p. 90-91).

A partir de quando o cidadão é convocado a contribuir com as despesas públicas, surge o dever do Estado em realizar a arrecadação dos tributos de forma justa, sendo também legítima a expectativa do contribuinte de que a arrecadação retorne a sociedade através das políticas públicas. Daí a relevância do estudo da justiça fiscal em sua concepção mais ampla possível.

Conforme Machado (2015, p. 42), a tributação injusta passa pelo abuso do poder de tributar concedida ao Estado, que pode se revelar de várias formas:

O abuso do poder de tributar revela-se de várias formas. Sem desconhecer as divergências que os escritores registram em seus compêndios a respeito do que seja um tributo injusto, podemos apontar algumas razões do sentimento de injustiça fiscal. Uma delas, talvez a mais generalizada, consiste na ausência ou má qualidade dos serviços públicos. Uma outra reside na instituição de tributo que não leva em conta a capacidade contributiva dos contribuintes. E, seja como for, certo é que, por ser injusto, o tributo não é aceito, vale dizer, provoca resistência.

O autor destaca que “desse sentimento de injustiça da tributação resulta também o que podemos denominar de menor rigor da moral tributária, que se revela na ausência de censura aos que não cumprem seus deveres tributários” (MACHADO, 2015, p. 42).

Como preconiza Piketty (2014, p. 617) o imposto não é nem bom nem ruim em si: tudo depende da maneira como ele é arrecadado e do que se faz com ele. O autor

defende a necessidade de instituir a progressividade dos impostos como forma de alcançar uma distribuição justa e eficaz da tributação, pois “renda global mede a capacidade contributiva de cada um, e a progressividade oferece um limite às desigualdades produzidas pelo capitalismo industrial”.

Adam Smith, na sua obra “a riqueza das nações” já defendia que um sistema tributário justo e eficiente deveria atender respeitar a capacidade contributiva dos contribuintes: “deve-se observar uma justa proporção em relação à riqueza das pessoas, em todas as taxas ou impostos que forem recolhidos delas” (SMITH, 1996, p. 48).

A conceituação de justiça é sempre difícil, face as diversas perspectivas pelas quais pode ela ser analisada. Tipke e Yamashita (2002) entendem a justiça como um conceito valorativo altamente indeterminado, no entanto, a ciência deve buscar afirmações mais precisas possível.

Assim, defendem os autores que o Direito justo pressupõe princípios (regras, critérios, padrões). Os princípios criam uma medida uniforme, proporcionando tratamento isonômico e imparcial a todos que estão neles compreendidos. A justiça fiscal pressupõe princípios capazes de conferir uma justa distribuição de carga tributária entre os cidadãos, levando em conta a capacidade de cada um em contribuir:

O direito penal orientado pela culpabilidade mede a pena justa segundo o grau de culpa. Subvenções são medidas segundo necessidade ou segundo um mérito especial. Por isso se fala em princípio da necessidade e princípio do mérito. Para o direito tributário é amplamente reconhecido que este deve ser orientado pelo princípio da capacidade contributiva. (TIPKE; YAMASHITA, 2002, 21)

Se um tributo viola a capacidade contributiva, estará, também, afrontando a isonomia e a justiça. Como bem expõe Coelho (2001, p. 90) “a injustiça tributária se transmuda em inconstitucionalidade da lei que a tenha estabelecido, por desrespeito à capacidade contributiva e a fortiori à igualdade.”

Da mesma forma, Ávila (2010, p. 358), esclarece que “o critério de justiça, no Direito Tributário, deve ser a capacidade contributiva daquele que suporta o ônus fiscal, de modo que qualquer tentativa de se afastar esse “direito preliminar de igual tratamento deve ser fundamentada”, pois, caso contrário, o próprio significado do princípio da capacidade contributiva estará sendo violado.

A justiça fiscal pressupõe a distribuição equânime da carga tributária. Nesse sentido, todo o tributo que venha a incidir sobre os recursos destinados a garantir as necessidades básicas, fundamentais para a sobrevivência, será inconstitucional por ferir a capacidade contributiva.

A capacidade contributiva, encontra como limite o denominado “mínimo existencial”. No entendimento de Bufon (2009, p 181), “é inadmissível que o cidadão desprovido de capacidade para prover seu próprio sustento seja compelido a contribuir para o Estado, especialmente quando este lhe sonega aquilo de mais básico que prometeu prover”.

Lembra Tipke que enquanto a renda não ultrapassar os valores necessário para garantir ao indivíduo uma vida digna, não há capacidade contributiva. “O Estado não pode, como Estado Tributário, subtrair o que, como Estado Social, deve devolver. Não apenas como imposto de renda, mas para todos os impostos, o mínimo existencial é um tabu” (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p.34).

Cabe esclarecer que dignidade da pessoa humana não é sinônimo de mínimo existencial, mas guarda relação com ele. Bolesina e Leal (2013, p. 68), a este respeito, lecionam que “a dignidade pressupõe mais do que o necessário para o mínimo vital, assim como o mínimo aquém da dignidade não é mínimo existencial, é mínimo vital”. A dignidade da pessoa humana pressupõe o desenvolvimento saudável do ser humano.

Leal e Bolesina (2013, p. 54) esclarecem que o mínimo existencial nem sempre estará assegurado pelos direitos fundamentais ou por qualquer norma positivada pelo Estado. Daí porque, defendem as autoras, “o mínimo existencial passa a ser visto, também, como direito autônomo, e não exclusivamente, como a parte mínima de concretização e proteção de direitos fundamentais como a dignidade humana”.

Trata-se de uma norma autoexecutável, portanto, dotada de eficácia plena e aplicabilidade imediata, até porque não teria sentido se pensar em um sistema tributário moderno, orientado pelo princípio da capacidade, sem que este que restasse o mínimo existencial. Ademais, como salientam Leal e Bolesina (2013, p. 54) “encontrar-se-ia, pois, no mínimo existencial, uma reserva de eficácia direta do princípio da dignidade da pessoa humana – um dos princípios fundamentais da República Brasileira”.

O grande desafio que se impõe consiste em quantificar o que seja mínimo vital. Tipke e Yamashita (2002, p. 31) entendem que este deve ter como patamar mínimo o

benefício da aposentadoria: “o princípio da unidade do ordenamento jurídico determina que o mínimo existencial fiscal não fique abaixo do mínimo existencial do direito da seguridade social”. Ainda, destaca Torres (1995, p. 133) que o mínimo existencial “é dotado de historicidade, variando de acordo com o contexto social. Mas é indefinível, aparecendo sob a forma de cláusulas gerais e de tipos indeterminados”.

Portanto, inegável que a aferição de um sistema tributário justo passa pelo respeito a capacidade contributiva do contribuinte na atividade arrecadatória, observado como limite a preservação do mínimo existencial.

De tal sorte, tem-se que o princípio da capacidade contributiva fundado no princípio da igualdade garante, em tese, um sistema tributário justo, que não permite arbitrariedades e privilégios, pois “assegura que situações equivalentes venham a ser tratadas do mesmo modo, e situações não equivalentes, de modo diverso” (CARRAZZA, 2009, p. 327).

Outra teoria relevante no que concerne a aferição da justiça fiscal consiste na teoria da tributação ótima, destacada por Schoueri (2018). Esta linha de pensamento prega uma estrutura tributária que permita ao governo arrecadar a receita necessária para o financiamento de seus gastos e, ao mesmo tempo, alcançar efeitos distributivos, ao menor custo possível, em termos de perda de eficiência econômica. Assim, o sistema tributário ótimo deve ter as seguintes características:

i) eficiência econômica: o sistema tributário não deve interferir na alocação econômica de recursos; simplicidade administrativa: o sistema tributário deve ser de administração fácil e relativamente pouco custosa;

ii) flexibilidade: o sistema tributário deve ser capaz de reagir facilmente (em alguns casos automaticamente) a mudanças nas circunstâncias econômicas;

iii) responsabilidade política: o sistema tributário deve ser transparente;

iv) equidade: o sistema tributário deve ser equitativo, diante das diferenças individuais.

Ademais, acrescenta Silveira (2009) que a tributação ótima da renda deve preocupar-se com os seguintes aspectos. Primeiro, os efeitos sociais da tributação: “a tributação deve olhar para além dos fenômenos mais perceptíveis, tais como alíquotas nominais, base de cálculo”, e “deve-se perguntar qual o impacto dessas alíquotas sobre o estímulo à empresa, ao trabalho, à redistribuição de renda e ao bem-estar social” (SILVEIRA, 2009, p. 278).



Em segundo, os efeitos fiscais da imposição de alíquotas sobre a renda: “são as alíquotas marginais que determinam o incentivo ou não ao trabalho e à produção”, de modo que “quanto menor for a alíquota, menor será o impacto da tributação sobre o estímulo ao trabalho, contudo menor será a renda tributária do Estado” (SILVEIRA, 2009, p. 278). Portanto, a política fiscal deve encontrar um equilíbrio harmônico entre o ingresso de receitas e o bem-estar perdido fruto da arrecadação.

Outro aspecto é a garantia de uma renda mínima universal: “os modelos de tributação incluem ainda uma garantia de isenção fiscal mínima para a parcela da população nos estratos inferiores de renda” (SILVEIRA, 2009, p. 278). Segundo o autor, uma combinação entre uma renda mínima isenta e alíquotas tributárias iguais ou decrescentes produz um efeito positivo sobre a distribuição de renda, de modo que a imposição de alíquotas marginais altas e decrescentes favorece maior equidade.

Assim, segundo Silveira (2009, p. 270) a tributação deve responder a duas exigências fundamentais: equidade vertical e equidade horizontal. “A equidade vertical “representa os critérios para a definição da repartição de encargos fiscais entre pessoas de rendas distintas”. Por sua vez “a equidade horizontal determina os critérios na justiça de distribuição entre pessoas de mesma renda”.

Segundo Murphy e Nagel (2005, p. 18) a equidade vertical reflete o pressuposto de que pessoas em situações diferentes devem ser tributadas de maneira diversa, consistindo em “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)”. Por outro lado, a igualdade horizontal pressupõe a ideia de que pessoas com mesma renda devem ser tributadas com a mesma alíquota. Mas ressaltam que os teóricos da tributação têm dado ênfase ao problema da equidade horizontal, pois, na maioria dos regimes tributários, existem transgressões aparentes a regra de se cobrar impostos iguais de pessoas de mesma renda (MURPHY; NAGEL, 2005). É o que ocorre quando o governo, por opção política, concede benefícios fiscais a determinado contribuinte, em detrimento a outros na mesma situação fática.

Para os autores, a justiça tributária tem de ser inserida num contexto de uma teoria global de justiça social e dos objetivos legítimos do governo. Por isso, “dependendo de qual seja nossa teoria global de justiça, o tratamento diferenciado de pessoas com a mesma renda pode ser justificado ou não (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 54). Como exemplo desta diferenciação justa, citam a hipótese de uma política de estímulo a casa própria, onde o governo autoriza o abatimento das bases tributárias

do valor despendido com o pagamento de hipoteca, deixando de estender tal benefício aqueles que pagam aluguel. Neste exemplo, a diferenciação entre os que possuem casa própria e aqueles que moram de aluguel restaria plenamente justificada.

Mas, a avaliação acerca da justiça e equidade de um sistema tributário, além da adequada distribuição dos encargos tributários entre os contribuintes deve levar em consideração o retorno social dos tributos arrecadados. Isto porque, como salienta Buffon (2009), a simples instituição de uma contribuição, cujo produto da arrecadação seja destinado para um fim social, não significa que, de fato, tal fim seja alcançado, através das políticas públicas para as quais os recursos foram carreados. Destaca, ainda, que não raramente, “recursos com destinação previamente estabelecida são, por vezes, destinados para ‘outras áreas’ de atuação do Estado, as quais, nas raras oportunidades, estão descomprometidas com as finalidades sociais” (BUFFON, 2009, p. 56).

Resta claro que a simples adoção de medidas tributárias, dissociadas de medidas financeiras, poderá não se reverter em uma ação concreta se não existir dotação orçamentária destinando corretamente estas verbas. Daí a necessidade de se verificar as normas tributárias (arrecadação) e financeiras (orçamento e gasto) em conjunto, para fins de aferição da justiça tributária. Salienta Silveira (2009, p. 278) que “o sistema geral de justiça social não pode ser entendido sem a compreensão da equação ordenada entre a justa repartição de encargos fiscais entre os cidadãos e a destinação que é dada aos recursos públicos”.

Historicamente, as finanças públicas sempre estiveram atreladas a uma limitada visão de eficiência econômica na aplicação dos recursos públicos. Conforme Baleeiro (2004) os adeptos da visão utilitarista comparavam o grau de vantagem da despesa pública com a decrescente utilidade dos recursos em mãos dos indivíduos, sabido que, para estes, as coisas se tornam menos úteis à proporção que delas dispõem em maior quantidade.

Como uma mudança de paradigma, relevante citar o “princípio da máxima vantagem social”, desenvolvido por Dalton (1980). Afastando-se da mera visão econômica e utilitarista então vigente, Dalton reconhecia a necessidade de alcançar benefícios sociais através da aplicação das receitas financeiras arrecadadas.

Dalton afirma que as operações de finanças públicas determinam mutações no vulto e na natureza da riqueza produzida, bem como na distribuição desta riqueza

entre indivíduos ou classes, todavia, questiona se tais mutações são benéficas em seus efeitos conjuntos. Daí emerge o princípio da máxima vantagem social.

Como resultado de todas essas operações de finanças públicas, verificam-se mutações no vulto e na natureza da riqueza produzida, bem como na distribuição dessa riqueza entre indivíduos e classes. Serão essas mutações socialmente benéficas em seus efeitos conjuntos? Se o forem, as operações se justificam; do contrário, não. O melhor sistema de finanças públicas é o que assegura maior benefício social como resultado das operações que leva a efeito (DALTON, 1980, p. 35).

Segundo o autor, o maior benefício social exige o atendimento de duas condições principais para aumento do bem-estar econômico da coletividade, a saber: melhoria da produção e melhoria da distribuição do que for produzido. A melhoria da produção se traduz em aumento do poder produtivo, (máximo de produção com o menor esforço); melhoria da organização da produção (a fim de reduzir ao mínimo o desperdício de recursos); melhoria da composição ou padrão da produção (para melhor atender as necessidades coletivas). Por outro lado, a melhoria da distribuição resulta em redução da grande desigualdade, redução nas grandes flutuações na renda de indivíduos e famílias, especialmente nos setores mais pobres.

Quando a destinação das receitas públicas toma esta orientação a finalidade desta é atingida, e a governança ganha legitimidade em sua atuação num sistema cooperado que efetive o maior benefício social possível. Dalton acrescenta “que o governante é depositário do futuro, tanto quanto do presente” e que “os indivíduos morrem, mas a coletividade continua” (DALTON, 1980, p. 37). Em razão disso o estadista deve preferir um maior benefício social futuro a um menor benefício no momento.

Destacando a importância da teoria de Dalton e do princípio da “máxima vantagem social”, Baleeiro (2004, p. 75) refere: “Dalton aponta o cálculo na escolha do objeto da despesa pública. Os impostos asseguram maior proveito para a coletividade, que através deles pode ampliar escolas, hospitais etc.”.

Neste sentido, a literatura tributária vem atribuindo uma perspectiva mais ampla sobre a ideia de justiça tributária, ao entender que a justiça na tributação não pode estar dissociada da destinação pública que o governo dá aos recursos arrecadados. Assim, impõe-se verificar de o Estado, a partir do ingresso de recursos, vem

realizando justiça distributiva no campo do orçamento público (MURPHY; NAGEL, 2005).

A ideia de justiça tributária deve considerar, também, a política de gastos públicos conduzida pelo Estado: “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 dos cidadãos – os impostos cobrados e gastos efetuados.” (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 36).

Segundo Murphy e Nagel (2005), a justiça na tributação não pode se resumir à aplicação do princípio da capacidade contributiva, ou seja, de forma isolada e auto suficiente, o que classificam como “miopia”. Neste diapasão, “a justiça tributária não pode ser determinada sem que se examine o destino que o governo dá a seus recursos” (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 20).

Na mesma linha, (SCHOUERI, 2018) defende que a tributação progressiva passa a se a justificar por critérios de justiça distributiva, pois em vez de se questionar o sacrifício equivalente, busca-se alcançar uma distribuição de carga tributária justa. Contudo, adverte que pouco adiantaria, do ponto de vista da justiça distributiva, que um imposto fosse cobrado dos mais ricos, se os gastos públicos fossem a eles dirigidos: “Daí por que a efetividade da justiça distributiva apenas se assegura quando se levam em conta os gastos públicos” (SCHOUERI, 2018, p. 381).

Desta forma, a justiça fiscal deve se materializar tanto na equânime repartição de encargos fiscais entre pessoas, como na aplicação dos recursos recolhidos do contribuinte, através de políticas públicas. Contudo, ampliando a análise ora proposta, verifica-se que a própria tributação pode servir de instrumento de política distributiva ou redistributiva, com vistas a promoção da justiça social, senão vejamos.

Com efeito, no Estado de bem estar social, a tributação, além de cumprir a finalidade arrecadatória de recursos para a cobertura dos gastos públicos, também pode ser utilizada para direcionamento da atividade econômica da iniciativa privada no atendimento de objetivos outros que não mera arrecadação de receitas. Possui, assim, um caráter extrafiscal.

Oliveira (2007, p. 47) traça importante explanação acerca da extrafiscalidade tributária:

a denominada tributação extrafiscal é aquela dirigida a fins outros que não a captação de dinheiro para o erário, tais como a redistribuição de renda e da terra, a defesa da indústria nacional, a orientação dos investimentos para

setores produtivos ou mais adequados ao interesse público, a promoção do desenvolvimento regional ou setorial etc. Como instrumento indeclinável de atuação estatal, o direito tributário pode e deve, através da extrafiscalidade, influir no comportamento dos entes econômicos, de sorte a incentivar iniciativas positivas, e desestimular as nocivas ao bem comum.

Dessa forma, existe a possibilidade que o Estado utilize a tributação como mecanismo interventor dentro da sociedade, no aspecto econômico e social com a possibilidade de concretização dos direitos constitucionalmente estabelecidos. Então, a função fiscal não é a única que pode ser exercida pelos tributos com o fim meramente arrecadatório, pois através função extrafiscal o Estado faz uso dos tributos para estimular ou inibir determinadas condutas em contraposição da fiscalidade.

De acordo com Nabais (2004), a extrafiscalidade se divide em dois grupos nos quais determinam o caminho de intervenção através da conformação social pela via fiscal. O primeiro é constituído pelos impostos extrafiscais, que conduz ou desestimula certos comportamentos na aplicabilidade econômica relativa as alíquotas e impostos. O segundo grupo é relacionado aos benefícios fiscais, que são direcionados a práticas econômicas que levam ao desenvolvimento nos aspectos econômicos e sociais.

Murphy e Nagel (2005, p. 5) sustentam que numa economia capitalista, os impostos não são mera forma de arrecadação de recursos, “são também o instrumento mais importante por meio do qual o sistema político põe em prática uma determinada concepção de justiça econômica e distributiva”.

O objetivo a ser alcançado pela tributação não se resume a mera arrecadação de receitas aos cofres públicos, mas também, através da extrafiscalidade, pode converter-se em instrumento para concretização dos direitos fundamentais. Nesse sentido, Buffon (2009, p. 54) defende a ampliação do uso da tributação como meio direcionador de comportamentos potencialmente úteis à realização dos direitos fundamentais, pois “o sistema tributário deve ser moldado, levando-se em consideração o interesse humano, para que a tributação passe a existir em função do ser humano, e não vice-versa”.

Na hipótese citada por Bufon (2009) pode-se constatar uma típica extrafiscalidade na exigência do Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR, de forma seletiva, com vistas a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas (art. 153 § 4.º), na exigência do IPTU progressivo no tempo, nos termos do inciso II do § 4.º do art. 182 da CF/88. Além disso, a extrafiscalidade se verifica no disposto nos arts. 153 § 3º, inciso I e art. 155, § 2º, inciso III, os quais estabelecem

que as alíquotas do IPI e do ICMS serão seletivas em função da essencialidade do produto.

Na mesma linha, ao descrever o arranjo institucional que satisfaz as exigências do princípio da diferença, Rawls (2000) esclarece o papel a ser exercido pela tributação da herança e doações na materialização da justiça distributiva.

Segundo o filósofo, o Estado se assenta em quatro setores distintos para o alcance da justiça distributiva, cada qual exercendo uma função específica, “encarregados da preservação de certas condições econômicas e sociais”. (RAWLS, 2000, p. 304) São eles: setor de alocação, setor de estabilização, setor de transferências e setor de distribuição. A atuação articulada de tais setores compõe o que John Rawls denomina de “instituições de fundo para a justiça distributiva”. (RAWLS, 2008, p. 304).

No aspecto da extrafiscalidade tributária, Rawls (2000, p. 306) recomenda a incidência de impostos progressivos sobre heranças e renda, com o objetivo precípua de corrigir a distribuição da riqueza. A finalidade de tais tributos não é gerar receita para o Estado, mas corrigir, gradual e continuamente, a distribuição de riqueza na sociedade:

O propósito desses tributos e normas não é aumentar a receita (liberar recursos para o governo), mas corrigir, gradual e continuamente, a distribuição da riqueza e impedir concentrações de poder que prejudiquem o valor equitativo da liberdade política e da igualdade equitativa de oportunidades. Por exemplo, o princípio da tributação progressiva poderia ser aplicado ao beneficiário”. Isso encorajaria a ampla dispersão da propriedade que é, ao que parece, uma condição necessária à manutenção das liberdades iguais. A herança desigual de riqueza não é em si mesma mais injusta que a herança desigual de inteligência. É verdade que a primeira é mais facilmente sujeita ao controle social; mas o essencial é que, na medida do possível, as desigualdades que se fundam em ambas satisfaçam o princípio da diferença.

No mesmo sentido, Piketty (2014), lembra que os Estados Unidos foram os primeiros a experimentar as taxas superiores a 70% para as rendas e depois para as heranças, entre as décadas dos anos de 1920-1940. Observa o autor que “quando taxamos uma fatia de rendas ou heranças a um valor da ordem de 70-80%, fica bem evidente que o objetivo não é elevar as receitas fiscais”, mas sim “acabar com esse tipo de renda ou de patrimônio, julgados pelo legislador como socialmente excessivos e estéreis para a economia ou no mínimo de tornar muito custoso mantê-lo” (PIKETTY, 2014, p. 612).

Prossegue o autor sustentando que a redução nas alíquotas progressivas que se verificaram a partir da década de 1980, não parecem ter estimulado a produtividade e, conclui: “o fato é que a taxa de crescimento do PIB por habitante foi quase a mesma em todos os países ricos desde os anos 1970-1980” (PIKETTI, 2014, p. 632). Assim, o autor defende, inclusive, a adoção de alíquotas confiscatórias com vistas a adequar a distribuição de riquezas e mitigar o pagamento de remunerações “indecentes” para executivos de grandes companhias.

A hipótese de taxação das heranças como forma de redistribuição da riqueza é citada apenas como exemplo da possibilidade de adoção da extrafiscalidade tributária para fins de justiça social. No entanto, esta prática não é unanimemente entendida como viável na promoção da justiça, sofrendo críticas de autores da linha libertária, porquanto implicaria na bitributação de todo o património acumulado (e tributado) durante toda uma vida. Como salientam Murphy e Nagel (2005, p. 218) “a riqueza herdada não é o único fator que impede a igualdade de oportunidades numa economia capitalista”.

Em suma, neste capítulo foi possível entender, ainda que de forma muito sucinta, de que forma a justiça pode se materializar em uma sociedade, o que permitirá uma análise mais fluida, nos capítulos seguintes, acerca do atendimento do Estado Brasileiro quanto ao seu compromisso de construir uma sociedade justa e solidária, e qual a função do sistema tributário nesse intento.

A teoria da justiça como equidade, preconizada por John Rawls, propõe a ideia de que os princípios da justiça são acordados numa situação inicial que é equitativa. O primeiro princípio enfatiza a importância das liberdades individuais, a exemplo dos direitos políticos, de livre associação, reunião, as liberdades de expressão, opinião e pensamento, sem os quais não seria possível um Estado democrático de direito. Mas o segundo princípio está intrinsecamente relacionado com o tema deste trabalho, pois a justiça tributária e fiscal, nos termos acima descritos, é condicionante para redução das desigualdades socioeconômicas e distribuição da renda e riqueza (um dos bens primários elencados pela teoria de Rawls), e, portanto, terá papel determinante na realização do princípio da diferença.

Não menos importante a contribuição de Amartya Sen para a temática da pesquisa. Ao propor que o desenvolvimento como fim em si mesmo não se justifica se não refletir em uma efetiva melhora na qualidade de vida das pessoas, o autor destaca a necessidade de que o Estado conduza o crescimento econômico aliado

com políticas de redução da desigualdade. A tributação permitirá ao Estado a realização de políticas públicas para materialização das liberdades substantivas elencadas por Sen como necessárias a expansão das capacidades humanas, especialmente as facilidades econômicas; as oportunidades sociais; e a segurança protetora.

Por fim, Walzer traz importante lição no sentido de que os bens sociais até podem ser monopolizados por algum grupo, mas os critérios de distribuição destes bens monopolizados não devem influenciar os critérios de distribuição de outros bens. Saliencia que necessidade de distribuição igualitária de alguns bens (segundo critério da comunidade) como saúde, educação superior, cargos públicos e lazer, mas veda que tais distribuições sejam feitas a partir da riqueza, velando pela autonomia das esferas. A teoria de Walzer permitirá avaliar se a distribuição destes bens é realizada pelo Estado brasileiro sem interferência entre as esferas, impedindo a dominação de um grupo sobre o outro.

Assim, com a mencionada fundamentação teórica atinente a cada autor, far-se-á na sequência uma análise de como a justiça é promovida pela Constituição Federal, seja na atividade de arrecadação, no capítulo dedicado ao Sistema Tributário Nacional, seja na promoção de políticas públicas voltadas à justiça distributiva dos bens sociais.



### **3 A TRIBUTAÇÃO COMO INSTRUMENTO DE CONCRETIZAÇÃO DE UMA JUSTIÇA COMPREENSIVA NA CONSTITUIÇÃO DE 1988**

Como visto, a efetiva justiça fiscal é norma constitucional que só se alcançará se respeitada a proporção ideal de distribuição dos custos estatais entre os contribuintes, mas também na distribuição aplicação do produto arrecadado através de políticas públicas direcionadas à concretização de uma sociedade justa e solidária. Por isso, um arranjo social justo passa necessariamente por um sistema tributário que promova adequadamente a arrecadação dos recursos e os transforme em bens a serem distribuídos à sociedade.

Ao abordar a teoria de Rawls no capítulo anterior, verificou-se que o Estado se divide em quatro setores distintos, dedicados ao alcance da justiça distributiva. E é particularmente no setor de distribuição que o filósofo traça as características básicas da tributação justa. A segunda parte do mencionado setor consiste exatamente em instituir um sistema tributário pautado na justa distribuição de cargas tributárias entre os cidadãos, com o fim de arrecadar recursos para o financiamento das políticas públicas estatais: “o governo deve receber uma parte dos recursos da sociedade, para que possa fornecer os bens públicos e fazer os pagamentos de transferências necessários para que o princípio da diferença seja satisfeito” (RAWLS, 2000, p. 307).

Ainda dentro da estrutura básica, mais especificamente no segundo princípio de justiça, o da igualdade equitativa de oportunidades, Rawls (2003, p. 62) demonstra a preocupação com a excessiva dominação econômica que possa levar à dominação política, em detrimento das condições sociais, econômicas e culturais, e entende necessário estabelecer um sistema de livre mercado “que ajuste as tendências de longo prazo das forças econômicas a fim de impedir a concentração excessiva da propriedade e da riqueza. O autor ainda assevera que “a sociedade também tem de estabelecer, entre outras coisas, oportunidades iguais de educação para todos independentemente da renda familiar (§ 15)” (RAWLS, 2003, p. 62).

Nas mesmas linhas gerais, Walzer (2003, p. 110) define o contrato social como “um acordo de redistribuir os recursos dos membros segundo alguma definição consensual de suas necessidades, sujeito a constantes determinações políticas em suas minúcias”, de modo que o contrato seria um vínculo moral que liga os fortes aos fracos, os afortunados aos desafortunados, os ricos aos pobres, criando uma união

que transcende todas as diferenças de interesse. Para tanto, destaca o sistema tributário como uma forma de redistribuição dos bens.

Ademais, oportuno lembrar a teoria de Sen (2000), que defende a criação de oportunidades sociais, como a expansão dos serviços de acesso à saúde e educação e de uma rede de segurança protetora para evitar a miséria abjeta a fome e à morte, medidas que passam necessariamente pelo financiamento público, através dos tributos e contribuições de toda a sociedade.

Assim, este capítulo buscará demonstrar que a carta constitucional apresenta instrumentos para a confirmação da tão almejada justiça, seja na atividade tributária propriamente dita, seja na aplicação dos recursos através de políticas públicas.

### **3.1 Princípios constitucionais tributários otimizadores da justiça fiscal**

Princípios e regras não se confundem, existindo amplo debate na doutrina acerca sua diferenciação. Para Avila (2016) as regras, ao contrário dos princípios, têm um componente descritivo do comportamento que é permitido, proibido ou obrigatório, informado ainda que tanto as primeiras quanto os últimos são espécies de prescrições normativas. Entretanto, essas prescrições se diferenciam quanto ao modo como prescrevem o comportamento devido, já que “os princípios apenas apontam para um estado ideal de coisas, sem prever diretamente comportamento que deve ser adotado para promovê-lo” (ÁVILA, 2016, p. 108).

Além disso, o autor entende que a relação entre regras e entre princípios não se dá de uma só forma. Na hipótese de relação entre princípios, “quando dois princípios determinam a realização de fins divergentes, deve-se escolher um deles em detrimento do outro, para a solução do caso” (ÁVILA, 2016, p. 78).

Avila (2016), também esclarece a diferença entre regra e princípio, lembrando a lição de Dworkin, para quem as regras são aplicadas ao modo tudo ou nada (all-or-nothing), no sentido de que, se a hipótese de incidência de uma regra é preenchida, ou é a regra válida e a consequência normativa deve ser aceita, ou ela não é considerada válida. Assim, “no caso de colisão entre regras, uma delas deve ser considerada inválida” (AVILA, 2016, 56). Já os princípios não determinariam a decisão, pois estes “somente contêm fundamentos, os quais devem ser conjugados com outros fundamentos provenientes de outros princípios” (AVILA, 2016, 57).

De fato, Dworkin (2002) sustenta que os princípios entram em conflito e interagem uns com os outros, e que cada princípio fornece uma razão em favor de uma determinada solução para um determinado problema, mas não a estipula. Assim, os princípios, ao contrário das regras, possuem uma dimensão de peso que se exterioriza na hipótese de colisão, caso em que o princípio com peso maior se sobrepõe a outro, sem que este perca sua validade. Nesta linha de raciocínio, o interprete: “vê-se, portanto, diante da exigência de avaliar todos esses princípios conflitantes e antagônicos que incidem sobre ela e chegar a um veredicto a partir desses princípios, em vez de identificar um dentre eles como ‘valido’” (Dworkin, 2002, p. 114).

O que torna a tarefa complexa é o reconhecimento da existência de vários princípios atuando no sistema, pois não lhe basta afastar a aplicação de um princípio, tendo em vista que ele conduz em direção diversa daquela imposta por outro princípio. Ao contrário, ao jurista cabe sopesar os princípios, numa atividade de ponderação (AVILA, 2016, 43).

Canotilho (2003, p. 1160-1161) também estabelece a distinção entre princípios e regras nos moldes a seguir:

Grau de abstração: os princípios são normas com um grau de abstração relativamente elevado; de modo diverso, as regras possuem uma abstração relativamente reduzida; Grau de determinabilidade: na aplicação do caso concreto: os princípios, por serem vagos e indeterminados, carecem de mediações concretizadoras (do legislador, do juiz), enquanto as regras são suscetíveis de aplicação direta; Caráter de fundamentalidade no sistema das fontes de direito: os princípios são normas de natureza estruturante ou com um papel fundamental no ordenamento jurídico devido à sua posição hierárquica no sistema das fontes (ex: princípios constitucionais) ou à sua importância estruturante dentro do sistema jurídico (ex: princípio do Estado de Direito); Proximidade da ideia de direito: os princípios são “standards” juridicamente vinculantes radicados nas exigências de “justiça” (Dworkin) ou na “ideia de direito” (Larenz); as regras podem ser normas vinculativas com um conteúdo meramente funcional; Natureza normogênica: os princípios são fundamentos de regras, isto é, são normas que estão na base ou constituem a „ratio” de regras jurídicas, desempenhando, por isso, uma função normogênica fundamentante.

Não se pretende neste trabalho aprofundar conceitualmente as distinções entre regras e princípios. No entanto, resta clara a importância dos princípios no que se refere à interpretação e à aplicação das normas constitucionais, notadamente os dispositivos orientadores da tributação e das políticas públicas.

Relativamente aos denominados princípios constitucionais tributários, estampados no texto da CF/88, “estes visam proteger o cidadão contra os abusos do Poder. Em face do elemento teleológico, portanto, o interprete, que tem consciência dessa finalidade, busca nesses princípios a efetiva proteção do contribuinte” (MACHADO, 2010, p. 37).

Embora reconhecida, nestes termos, a diferenciação entre princípios e regras, importa mencionar que, na literatura, as limitações constitucionais ao poder de tributar figuram como “princípios”, ainda que efetivamente se caracterizem como regras. Neste sentido, são “Princípio” da Legalidade, “Princípio” da Anterioridade, “Princípio” da Irretroatividade, “Princípio” da Isonomia, “Princípio” da Proibição do Confisco etc.

Assim, “alguns chamados princípios tributários não são meros enunciados gerais carentes de normatização posterior para acentuar sua concretude; são já proposições que atingem um grau praticamente exaustivo de normatividade” (AMARO 2016, p. 132). Ao contrário, outros princípios como o da igualdade, o da capacidade contributiva, o da vedação do confisco, podem ser enquadrados como princípios, nos moldes acima mencionados.

Nos tópicos seguintes, serão abordados os princípios constitucionais responsáveis pela densificação da justiça na atividade de arrecadação e fiscalização de tributos.

### **3.1.1 Princípio da igualdade tributária**

A ideia de justiça pressupõe que lei deva tratar igualmente os que se encontram em situação (juridicamente) equivalente e tratar de forma desigual os (juridicamente) desiguais, na medida de suas desigualdades. Esse preceito encontra-se no princípio da igualdade, positivado no artigo 5º, caput, da Constituição Federal, por meio da máxima: “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País, a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade”.

Tamanha a importância deste princípio na fiscalidade, que há sua renovação no art. 150, II, da Constituição, segundo o qual estabelece que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção

em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

A igualdade pregada pela constituição não é uma igualdade meramente formal. Como salienta Baleeiro (2010) o constitucionalismo moderno trabalha com exigências jurídicas concretas, abandona a igualdade formal própria do liberalismo clássico e, ao impulso das ideias socializantes, impõe a busca da igualdade na ordem dos fatos, de caráter econômico-material. Atualmente, “o Estado intervencionista põe-se a serviço de uma nova ordem social e econômica mais justa, menos desigual, em que seja possível a cada homem desenvolver digna e plenamente sua personalidade” (BALEEIRO, 2010, p. 857).

Igualdade, contudo, não se confunde com identidade. Destaca Schoueri (2018) que a igualdade supõe a comparabilidade e a diversidade ao mesmo tempo, uma vez que dois objetos absolutamente iguais em todos os aspectos não são comparáveis, mas são idênticos, são o mesmo e único objeto (identidade). Baleeiro (2010) também destaca a igualdade como sendo sempre relativa, só aferível através de um critério de comparação.

Deste modo, para que se possa concretizar o princípio da igualdade, é preciso que se tenha um critério de comparação constitucionalmente justificado e, para tanto, percorrem-se três etapas: “primeiro, encontra-se um critério; em seguida, busca-se fundamentação constitucional para o critério encontrado. Finalmente, comparam -se as situações a partir do critério eleito” (SCHOUERI, 2018, p. 326). Assim o princípio da Igualdade é desatendido quando situações iguais (segundo um determinado critério) são tratadas de modo diferente, do mesmo modo pode-se considerar ferido o princípio da igualdade quando não se consegue identificar um critério para o tratamento diferenciado (SCHOUERI, 2018).

Na mesma linha, Tipke e Yamashita (2002) lecionam que o princípio da igualdade possui conteúdo indeterminado, por isso, ao enunciarmos que devemos tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de sua desigualdade, este preceito não determina nem as realidades a serem comparadas, nem seu critério de comparação. Mas, ainda que o princípio da igualdade seja norma indeterminada, isto não significa que seu conteúdo seja indeterminável, pois “o critério de comparação deixa de ser arbitrário apenas quando resulta da natureza das realidades comparadas” (TIPKE E YAMASHITA, 2002, p. 55).

Como visto, a relação de desigualdade supõe necessariamente dois elementos principais, que são as realidades comparadas e o critério de comparação, de forma que “a igualdade é sempre uma relação interpessoal, segundo a qual as pessoas iguais recebem porções iguais das coisas a serem partilhadas, enquanto aquelas desiguais não de receber parcelas desiguais dessas mesmas coisas” (BALEEIRO, 2010, p. 853).

Cabe questionar, no entanto, se para fazer valer o princípio da isonomia, poderia o legislador estabelecer hipóteses discriminatórias, e qual o critério que se poderia avidamente utilizar? Segundo Machado (2010) a lei sempre discrimina, pois seu papel fundamental consiste precisamente na disciplina das desigualdades naturais existentes entre as pessoas. A lei, assim, forçosamente discrimina, mas o importante “é saber como será válida essa discriminação. Quais os critérios admissíveis, e quais os critérios que implicam lesão ao princípio da isonomia” (MACHADO, 2010, p. 44).

Desta forma, apesar de o princípio da igualdade formalmente exigir o mesmo tratamento para pessoas iguais, a dificuldade está em decidir o que é igual, que aspectos são relevantes ou não, valiosos ou sem valor. Por isso, (BALEEIRO, 2010, p. 855), entende que a igualdade deve pressupor os seguintes elementos: (i) a dessemelhança “relativa” entre todos os seres; (ii) a possibilidade de comparação entre os seres, que podem ser classificados como “relativamente” iguais, segundo um certo critério ou aspecto determinado; (iii) o caráter axiológico do critério, variável historicamente, que só pode ser objetivamente colhido a partir da Constituição de cada país.

Canotilho (2003) indaga o que é que nos leva a afirmar que uma lei trata dois indivíduos de uma forma igualmente justa e qual o critério de valoração para a relação de igualdade? Como resposta o autor apresenta a proibição geral do arbítrio: existe observância da igualdade quando indivíduos ou situações iguais não são arbitrariamente tratados como desiguais: “por outras palavras: o princípio da igualdade é violado quando a desigualdade de tratamento surge como arbitrária” (CANOTILHO, 2003, p. 428).

No direito tributário, existem alguns critérios comparativos que permitem a materialização do princípio da igualdade. Schoueri (2018), destaca inicialmente o “Sinalagma” como parâmetro, que no caso das taxas, encontra a sua justificação na

ideia de que, se um indivíduo causou um gasto estatal específico e divisível, é mais do que razoável que ele suporte tal gasto, no lugar de toda a coletividade. Daí por que “o Princípio da Igualdade dá-se por atendido quando se cobra a taxa daquele que fruiu o serviço público prestado, ou que teve o serviço de gozo compulsório posto a sua disposição ou, ainda, que motivou o exercício do poder de polícia por parte do Estado” (SCHOUERI, 2018, p. 328).

Outro critério, talvez o mais importante, consiste na capacidade contributiva do indivíduo. Segundo Schoueri (2018, p. 332) “é em nome desse princípio que se afirma que o critério aceitável para a diferenciação dos contribuintes será aquele que atingir a máxima: cada um contribuirá com quanto puder para o bem de todos”. Tamanha a ligação entre este princípio com o da igualdade que Tipke e Yamashita (2002) lembram que a doutrina e a jurisprudência alemãs o denominam de “princípio da tributação isonômica segundo capacidade econômico-contributiva”. Asseveram os autores que este princípio “é norma definidora da própria garantia fundamental à igualdade em matéria tributária. E como norma definidora de direitos e garantias fundamentais, tem aplicação imediata (art. 5º, § I, da Constituição Federal)” (TIPKE E YAMASHITA, 2002, p. 56).

Mas Schoueri (2018, p. 332) alerta que a igualdade não se mede apenas a partir da capacidade contributiva, pois é possível haver efeitos indutores diversos, impostos pela mesma lei, à contribuintes com idêntica capacidade contributiva: “nesse caso, importará examinar se há fator (diverso da capacidade contributiva) que justifique a discriminação”. Assim, na Ordem Tributária, existem critérios como a essencialidade dos produtos ou serviços, base para a aplicação do Princípio da Seletividade e para fixação das alíquotas (maiores ou menores) do IPI e do ICMS. Na Ordem Econômica, outros fatores são levados em conta, como, por exemplo, a proteção da livre concorrência, função social da propriedade, etc. A título de exemplo, Schoueri (2018, p. 332) menciona que “não afronta a isonomia a previsão de alíquotas distintas do IPVA para veículos movidos a gasolina e a etanol, já que, embora os veículos sejam iguais enquanto signos presuntivos de capacidade”.

Também pode-se incluir o princípio da praticabilidade como uma forma fictícia de mensuração da igualdade. Tal princípio, embora não expresso no texto constitucional, “é o nome que se dá a todos os meios e técnicas utilizáveis com o objetivo de tornar simples e viável a execução das leis” (BALEEIRO, 2010, p. 889). É o caso das presunções, ficções legais e quantificações estabelecidas em lei, através

de pisos e tetos numericamente definidos, a tributação na fonte, a eleição de responsáveis e substitutos tributários, etc. Segundo Baleeiro (2010, p. 890) essas presunções são atenuações que podem resultar em prejuízos e ofensa à igualdade: “em vez de descer as múltiplas distinções do caso concreto, o administrador passa a trabalhar com um padrão: o caso médio ou frequente, desprezando as diferenças individuais que, em rigor, seriam de se considerar do ponto de vista legal”.

Mas como visto, em matéria tributária, a igualdade está umbilicalmente ligada à capacidade contributiva, ambos princípios de efetivação da justiça.

### **3.1.2 Princípio da capacidade contributiva**

O princípio da capacidade contributiva está previsto no art. 145, § 1º, da CF/88, o qual “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”.

Conforme se depreende do art. 1º da Constituição Federal, constitui um dos fundamentos da República Federativa do Brasil a dignidade da pessoa humana, o que significa que tal ideal deve ser perseguido incansavelmente pelo Estado brasileiro. A este, soma-se o princípio do Estado Social, estampado nos arts. 3º, I e IV, 6º e 7º do texto constitucional.

E para tanto, princípio da capacidade contributiva se apresenta com forma de mitigar a desigualdade material entre os contribuintes. Referido princípio encontra seu fundamento na justiça fiscal e na igualdade, na medida em que todos devem contribuir para as despesas públicas, em razão de suas possibilidades econômicas, ainda que não sejam diretamente beneficiários dessas despesas (RIBEIRO, 2010). Conforme Carraza (2009, p. 133), a capacidade contributiva “afina-se com o postulado republicano, pois constitui corolário natural do princípio da isonomia, realizando a verdadeira justiça fiscal”.

No entendimento de Baleeiro (2010, p. 1090) a capacidade contributiva é “princípio que serve de critério ou de instrumento à concretização dos direitos fundamentais individuais, quais sejam, da igualdade e o direito de propriedade ou vedação do confisco.” Segundo a autor, a mera proporcionalidade representaria a incorporação de um princípio do chamado Estado de Direito Liberal, que predica a neutralidade, ou seja, “os tributos devem deixar as pessoas como as encontrou: isto é, não alterar a relação entre pobres e rico”.



Schoeuri (2005) compreende referido princípio como um reflexo, em matéria tributária, dos valores solidariedade e justiça, que constituem objetivos fundamentais da República. Desta forma, a distribuição da carga tributária de acordo com a capacidade contributiva dos indivíduos nos traz a ideia de que os tributos, tendo como escopo final o bem comum, devem amoldar-se às situações individuais, de modo a propiciar uma posição isonômica dos contribuintes no que se refere ao seu sacrifício individual em prol do interesse coletivo.

A partir do exposto e considerando que, independentemente dos tributos a que se encontra obrigado o contribuinte, os valores por ele desembolsados provêm do total da sua renda, que, portanto, refletem sua capacidade econômica e, conseqüentemente, a sua capacidade contributiva, tomar-se-á as mesmas como sinônimos e observando o conceito de Tipke e Yamashita (2002, p. 31):

Deste modo, o princípio da capacidade contributiva significa: todos devem pagar impostos segundo o montante da renda disponível para o pagamento de impostos. Quanto mais alta a renda disponível, tanto mais alto deve ser o imposto. Para contribuintes com rendas disponíveis igualmente altas o imposto deve ser igualmente alto. Para contribuintes com rendas disponíveis desigualmente altas o imposto deve ser desigualmente alto.

A leitura Sistemática do texto constitucional revela que a capacidade contributiva não se encontra situada dentre as limitações constitucionais do poder de tributar. Em realidade, porque não se apresenta apenas como um obstáculo à tributação, mas como um princípio conformador de todo o sistema, de que decorrem as garantias constitucionais diretas, como a justiça, a igualdade e a proporcionalidade.

E, neste prisma, assinala Bufon (2009, p 181) que os princípios basilares e os objetivos fundamentais mencionados pela Constituição (arts. 1º e 3º) só poderão ser alcançados se a carga tributária for proporcional à efetiva capacidade contributiva do cidadão, “tendo em vista que se isso não ocorrer, as desigualdades sociais, ao invés de serem reduzidas serão ampliadas, a miséria continuará aviltando a dignidade humana e a meta da solidariedade social permanecerá mera utopia acadêmica”.

Além disso, infere-se da redação Constitucional que o dispositivo dirige seu comando especificamente aos impostos. Para Melo (2008, p. 133) todavia, a regra é extensiva também, excepcionalmente, a outras modalidades de tributos, como é possível deduzir a sua aplicação às taxas de assistência e registro gratuitos (art. 5º,

inc. LXXIV e LXXVII) e, ainda, às contribuições especiais com materialidade inerente aos impostos, tal como a COFINS (art. 195, inc. I) e o PIS (art. 239).

Seguindo este mesmo entendimento, Dutra (2010) salienta que, embora o art. 145, § 1º da CF se refira especificamente à impostos, corrente majoritária da doutrina defende que ela se aplica às contribuições de melhoria e taxas, assim como todos os impostos e contribuições submetem-se, de alguma forma, ao controle do princípio da capacidade contributiva.

Ribeiro (2010, p. 19), também advoga que, em todos os tributos, a capacidade contributiva atua, “sob o aspecto objetivo, como fundamento da tributação e como obrigatoriedade de eleição pelo legislador de fato gerador que se revele como signo presuntivo de riqueza”.

No que pertine a expressão “sempre que possível”, expressa no texto do 145, § 1º, da CF/88, em verdade, refere ao caráter pessoal dos impostos, que poderão respeitar a pessoalidade ou não. Contudo, o respeito à capacidade contributiva é medido obrigatória quando da instituição e/ou majoração de impostos.

Schoeuri (2005, p. 287), aduz que o dispositivo em voga “vincula o legislador no sentido de limitar sua discricionariedade, impedindo-o de erigir um fato gerador de tributo que não constituem manifestação de riqueza”. Já no entender de Amaro (2016, p. 164), a ressalva que traz a expressão “sempre que possível” é aplicável tanto para a personalização como para a capacidade contributiva, acrescentando que “dependendo das características de cada imposto, ou da necessidade de utilizar o imposto com finalidades extrafiscais, esses princípios podem ser excepcionados”. Para Dutra (2010, p. 78) a melhor interpretação é a que considera a expressão “sempre que possível” está direcionada tão-somente ao caráter pessoal dos tributos, não se aplicando à capacidade econômica, pois “a outra interpretação gera a anulação completa do princípio”.

Dutra (2010, p. 29) refere que a doutrina classifica a capacidade contributiva como global, quando se leva em consideração o total de tributos pagos por uma pessoa, relacionando-os com toda a sua riqueza. Já a parcial se limita a focar cada tributo de modo isolado, comparando-o com a riqueza a que se relaciona. Ressalva a autora, todavia, que “a capacidade contributiva deve ser vista, a priori, de forma parcial, aferindo-se sua manifestação em relação a cada tipo de tributo”.

Os critérios mais apontados pela doutrina como signos distintivos de riqueza, utilizados para a instituição de impostos, e da capacidade contributiva, são: a renda, o patrimônio e o consumo.

Quanto a mensuração da capacidade contributiva, esta poderá depender da espécie tributária, e o fato gerador sobre o qual recai o tributo. Quatro são as técnicas de tributação, que são as mais usadas nos sistemas tributários modernos, para viabilizar a efetiva aplicação do princípio da capacidade contributiva: (i) a seletividade, (ii) a proporcionalidade, (iii) a progressividade, e (iv) a pessoalidade.

A proporcionalidade é caracterizada pela estipulação de um percentual que recai sobre a base de cálculo, independente da grandeza numérica que esta assuma, ou seja, a base aumenta, mas o percentual continua o mesmo (DUTRA, 2010, p. 46). Esta técnica “se mostrou incompatível com a crescente demanda por uma maior justiça fiscal”, conforme salienta Bufon (2009, p. 187).

A progressividade é, para Conti (1997, p. 93), “o melhor meio de aferir a capacidade contributiva nos impostos diretos, pois à medida que a base de cálculo aumenta, eleva-se a alíquota”. No mesmo sentido, Buffon (2009, p. 188-189) entende que “a progressividade tributária é plenamente justificável e, portanto, compatível com princípio da igualdade, de acordo com uma concepção mais adequada ao novo Estado Democrático de Direito”, e prossegue o autor, defendendo que “a tributação progressiva deve ser aplicada a todas espécies tributárias em relação às quais não existe nenhum óbice intransponível para tanto”.

Neste sentido, Hoffmann, Payeras e Silveira (2007, p. 8) em pesquisa sobre a progressividade e o sacrifício equitativo, afirmam a importância desta técnica para justiça social: “Se admitirmos que a desigualdade da distribuição de renda no Brasil é muito elevada, e que é desejável reduzi-la, o sistema tributário poderá desempenhar papel importante para alcançar tal objetivo”.

Piketty (2014, p. 484) afirma que a inovação mais importante do século XX, em matéria tributária, foi a criação e o desenvolvimento do imposto progressivo sobre a renda:

Por essas diferentes razões, o imposto progressivo é um elemento essencial para o Estado social: ele desempenha um papel fundamental em seu desenvolvimento e na transformação da estrutura da desigualdade no século XX, constituindo uma instituição central para garantir sua viabilidade no século XXI

Ainda, segundo Piketty (2014, p. 492), a progressividade é uma maneira mais justa de redistribuir os impostos, além de oferecer “um limite às desigualdades produzidas pelo capitalismo industrial, mas respeitando a propriedade privada e a livre concorrência.” Assim, o sistema progressivo respeita a livre concorrência, bem como a propriedade privada, enquanto modifica os incentivos privados, segundo as regras previamente fixadas de forma democrática, reduzindo a desigualdade social. Por isso, “o imposto progressivo exprime de certa forma um compromisso entre justiça social e liberdade individual.” (PIKETTY, 2014, p. 492).

Na mesma linha, (SCHOUERI, 2018) defende que a tributação progressiva passa a se a justificar por critérios de justiça distributiva, pois em vez de se questionar o sacrifício equivalente, busca-se alcançar uma distribuição de carga tributária justa. Contudo, adverte que pouco adiantaria, do ponto de vista da justiça distributiva, que um imposto fosse cobrado dos mais ricos, se os gastos públicos fossem a eles dirigidos: “Daí por que a efetividade da justiça distributiva apenas se assegura quando se levam em conta os gastos públicos” (SCHOUERI, 2018, p. 381).

Buffon (2009, p. 190), “uma das manifestações de capacidade contributiva tradicionalmente mais evidente e considerável é a obtenção de renda, entendida como tal o acréscimo patrimonial alcançado em um determinado tempo.” Deste modo, a tributação da renda, de forma progressiva, tem um grande potencial redistributivo.

A Constituição faz menção expressa a utilização d progressividade quanto ao Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR), em seu art. 153, § 2º, inc. I; ao Imposto sobre Propriedade Territorial Rural (ITR), em seu art. 153, § 4º, inc. I; ao Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana (IPTU), em seu art. 156, § 1º, inc. I, e 182, § 4º, inc. II.

No caso do ITR, a progressividade terá um propósito extrafiscal para desestimular a manutenção de propriedade improdutiva. Já quanto ao IPTU com alíquotas progressivas, a exação buscará evitar o mau uso da propriedade urbana, assegurando, assim, o cumprimento da função social da propriedade. Contudo, no caso dos impostos sobre a renda e patrimônio, a progressividade, teria a função extrafiscal de promover a distribuição de riquezas.

No que concerne ao imposto de renda, Hoffmann (2002) desenvolveu um estudo com simulações hipotéticas, onde reconheceu um efeito potencial muito importante deste tributo em termos de redução da desigualdade na distribuição dos rendimentos familiares per capita.

Conforme o estudo, o potencial redistributivo do imposto de renda pode ser sensivelmente ampliado, de forma que se obtenha uma redução da desigualdade substancialmente maior, mediante o aumento de alíquotas. Desta forma, a alíquota figura como um fator fundamental na amplitude dos impactos redistributivos do imposto sobre a desigualdade (HOFFMANN, 2002, p. 108-109).

Hoffmann (2002, p. 109) ressaltara, no entanto, que o emprego do imposto sobre a renda com finalidades redistributivas evidencia restrições e que um aumento desmedido de alíquota poderia, no limite, até tornar a distribuição de renda perfeitamente igualitária, mas à custa de deixar todos com renda igual à renda do mais pobre, o que mostra as limitações desta técnica se a redução da desigualdade for considerada o único objetivo do imposto.

A tabela progressiva do Imposto de Renda no Brasil possui poucas alíquotas, em comparação com os demais países desenvolvidos, e seus valores não atendem eficazmente os objetivos da progressividade, sobretudo, a justa distribuição da carga tributária e seus efeitos redistributivos. Atualmente, a tabela progressiva do imposto de renda é dividida em cinco alíquotas: faixa 1 - até R\$ 1.903,98, isento; faixa 2 - de R\$ 1.903,99 até R\$ 2.826,65, alíquota de 7,5%; faixa 3- de R\$ 2.826,66 até R\$ 3.751,05, alíquota de 15%; faixa 4 - de R\$ 3.751,06 até R\$ 4.664,68, alíquota de 22,5%; faixa 5 - acima de R\$ 4.664,68, alíquota de 27,5% (BRASIL, 2022).

Machado (2010, p. 337), analisando essa situação das alíquotas do Imposto de Renda no Brasil, faz a seguinte consideração:

Curioso é observarmos que antes da Constituição de 1988, o imposto de renda das pessoas físicas era realmente progressivo. Aliás, podemos dizer que era bem mais justo, porque discriminava os rendimentos segundo a fonte produtora, aplicando-se sobre os valores líquidos uma alíquota diferenciada, menor para os provenientes do trabalho e maior para os provenientes do capital. A soma dos rendimentos líquidos compunha a denominada renda bruta, da qual eram feitos os abatimentos dos gastos do contribuinte que não tinham relação com a fonte produtora dos rendimentos. E sobre a renda líquida era, então, aplicada a tabela de alíquotas progressivas, que chegavam a variar de 3 a 55%.

A baixa progressividade das alíquotas de impostos sobre a renda e patrimônio no Brasil, todavia, tornam o sistema regressivo e pouco eficiente no sentido de promover a redistribuição. Entretanto, não há dúvidas que o estudo ganha relevo no sentido de apontar soluções para um sistema tributário mais justo e efetivo na redução das desigualdades sociais.

Na sequência, a seletividade, através da essencialidade dos bens e serviços, é o instrumento previsto na Carta Constitucional para preservação da capacidade contributiva em relação à tributação indireta. A técnica prevê a aplicação de alíquotas diferenciadas aos bens, de modo que àqueles bens indispensáveis à subsistência serão tributados com alíquotas menores ou sequer tributados, ao passo que os bens supérfluos recebem tributação com alíquotas maiores. Como se depreende da redação do art. 153, par. 3º, inc. I, e do art. 155, par. 2º, da Constituição Federal, os impostos sujeitos à seletividade são o IPI e o ICMS, sendo que para o IPI a seletividade é obrigatória e para o ICMS facultativa.

A tributação sobre bens pode ter um papel importante no alcance de objetivos redistributivos na medida em que grande parte da desigualdade na distribuição de renda é provavelmente acompanhada por diferenças gritantes nos modelos de consumo entre grupos de renda (BARBOSA E SIQUEIRA, 2001). Buffon (2009, p. 213), entende que “o consumo corresponde a uma razoável forma de graduar os tributos indiretos conforme a capacidade econômica do cidadão”.

Na função redistributiva do Estado, o princípio da seletividade atende ao princípio da capacidade contributiva quando onera a carga tributária de produtos supérfluos (adquiridos por consumidores de maior poder aquisitivo) e minimiza os efeitos da tributação sobre produtos indispensáveis/essenciais aos indivíduos de baixa renda.

Mas adverte Buffon (2009, p. 213), que embora constitucionalmente prevista a aplicação da seletividade tributária, isso não significa que efetivamente tem sido garantida a “observância ao princípio da capacidade contributiva, uma vez que os produtos essenciais à existência daquela parcela da população com menor poder aquisitivo continuam a ser significativamente tributados pelos referidos impostos”.

Um exemplo de clara violação à seletividade consiste na Lei nº 10.297/1996, do Estado de Santa Catarina, segundo a qual prevê alíquota de para o ICMS em 17% para operações de venda de bens como brinquedos, joias e fogos de artifício e em 25% para o fornecimento de energia elétrica e serviços de telecomunicações. Logo fixa alíquotas maiores para produtos essenciais em comparação às alíquotas definidas para produtos supérfluos e/ou de luxo. A constitucionalidade da referida lei estadual foi questionada judicialmente e, reconhecendo a relevância da discussão, o Supremo Tribunal Federal destacou o tema em debate em sede de repercussão geral diante do Recurso Extraordinário nº 714.139/SC, (BRASIL 2014). Em sessão

realizada em 22 de novembro de 2021, o STF finalizou o julgamento, decidiu, em sede de repercussão geral, que o ICMS incidente sobre energia elétrica e serviços de telecomunicações não pode ter alíquotas superiores ao patamar estabelecido para as operações em geral.

Ademais, a redução da tributação sobre determinados bens usualmente beneficia em maior proporção as classes sociais com maior poder aquisitivo e que, por conseguinte, possuem um padrão de consumo mais elevado. Danilevicz (2011) ressalta que a seletividade se limita a manter os níveis de desigualdade existentes na sociedade, revelando-se regressivo: “o indivíduo economicamente menos favorecido, ao adquirir um produto, mercadoria ou serviço considerado supérfluo, arcará com a mesma carga tributária existente para os economicamente mais favorecidos” (DANILEVICZ, 2011, p. 148). Logo, proporcionalmente arcará com maior carga tributária.

Por fim, destaca Caureo (2016, p. 137) que não cabe ao Estado tutelar “a vontade do titular do mínimo existencial em um Estado livre e igual”, devendo-se reconhecer que os desfavorecidos economicamente podem ter o interesse legítimo de adquirir produtos que sejam reconhecidos como próprios para classe com maior poder aquisitivo. No entendimento de Caureo (2016, deixar a critério do legislador definir quais produtos são essenciais significa restringir a liberdade, daqueles mais pobres, na escolha de quais bens ou serviços consumir.

Portanto, a técnica da seletividade, a despeito de pretender agir na justa distribuição do ônus tributário, e indiretamente, promover a correta redistribuição de riquezas, tem se mostrado inócuo para este objetivo. Ainda assim, deve ser destacado como meio adequado para distribuição do ônus fiscal e, em última análise, da renda.

Não obstante, ressalva Caureo (2016, p. 118) que a aplicação da seletividade “reduz a tributação incidente sobre camadas da população que não necessitam dessa proteção, prejudicando, por outro lado, o contribuinte menos favorecido que adquire produtos tributados pesadamente”. Conclui a autora, que “a seletividade, por meio da essencialidade, exerce um papel limitado no âmbito da aplicação da capacidade contributiva” (CAUREO, 2016, p. 145).

Portanto, a técnica da seletividade, a despeito de pretender agir na justa distribuição do ônus tributário, e indiretamente, promover a correta redistribuição de riquezas, tem se mostrado inócuo para este objetivo. Ainda assim, deve ser destacado como meio adequado para distribuição do ônus fiscal e, em última análise, da renda.

### 3.1.3 Princípio da segurança jurídica

Embora um princípio caro ao liberalismo, a segurança jurídica não se choca com o Estado Democrático de Direito e suas tendências socializantes atuais, mas ao contrário, reforçam-nas. Verificar-se-á que, que a segurança jurídica é princípio conformador da justiça.

Neste sentido, segundo Ferreira Filho (2010) o Estado de Direito nasce com dois valores entrelaçados: justiça e segurança. O primeiro valor, a justiça, conforme o autor, é inerente à própria ideia de lei, já que somente é justa a norma que se funda no Direito emanado da razão, da natureza, da divindade, jamais da mera vontade do legislador. O segundo valor, a segurança, extrai-se da proibição do arbítrio, de modo que a lei expressa normas de condutas destinadas tanto ao governante quanto ao governado. Assim, a segurança jurídica fundamenta-se no próprio Estado de Direito, de forma que os direitos e garantias fundamentais nada mais servem do que instrumentos para sua consecução.

Embora se reconheça aparente conflito entre a segurança jurídica e a justiça, porquanto não se poderia defender a estabilidade, imutabilidade e intangibilidade de uma situação injusta, também é certo que que um sistema justo não poderia se sustentar sem a certeza e previsibilidade nas decisões proferidas pelas instituições. Oportunas as palavras de Ávila (2010, p. 657), para quem “sem segurança jurídica não há realmente como falar em justiça. Segurança não é renúncia à justiça, mas sua promoção”.

Carvalho (2008, p. 146), se refere ao cânone da segurança jurídica como aquele dirigido a “coordenar o fluxo das interações inter-humanas, no sentido de propagar no seio da comunidade social o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta.”

Reale (2002, p. 594), discorrendo acerca da obrigatoriedade ou a vigência do Direito, afirma que a ideia de justiça se liga intimamente à ideia de ordem, de modo que “No próprio conceito de justiça é inerente uma ordem, que não pode deixar de ser reconhecida como valor mais urgente, o que está na raiz da escala axiológica, mas é degrau indispensável a qualquer aperfeiçoamento ético”. Segundo o autor, é sobre esse valor que repousa a obrigatoriedade ou a vigência do Direito, porquanto “em toda comunidade é mister que uma ordem jurídica declare, em última instância, o que é lícito ou ilícito” (REALE, 2002, p. 595).



O princípio em referência também encontra esteio na teoria de Rawls, que assinala a distinção entre o que chama de justiça substantiva e justiça formal. A primeira (justiça substantiva) é fundada nos princípios de acordo com os quais a estrutura básica de uma sociedade é montada. Portanto depende dos princípios de justiça, definidos, na posição original (RAWLS, 2000). Já a justiça formal garante que a regra definida pelas instituições seja regularmente observada, de modo que ela “exige que em sua administração as leis e instituições se devam aplicar igualmente (ou seja, do mesmo jeito) àqueles que pertencem às categorias definidas por elas” (RAWLS, 2000, p. 61).

Neste sentido, Rawls (2000, p. 62) enfatiza a importância da segurança jurídica para um ordenamento justo: “mesmo nos casos em que as leis e instituições são injustas, muitas vezes é melhor que elas sejam consistentemente aplicadas. Desse modo aqueles submetidos a elas pelo menos sabem o que lhes é exigido”. E, ainda, acrescenta:

A inevitável imprecisão das leis em geral, e a ampla gama permitida para a sua interpretação, encorajam uma arbitrariedade na tomada de decisões que apenas uma submissão à justiça pode debelar. Assim, afirma-se que onde encontramos a justiça formal, o estado de direito e o respeito às expectativas legítimas, provavelmente encontraremos também uma justiça substantiva. O desejo de seguir as leis de forma imparcial e consistente, de tratar casos similares de forma semelhante, e de aceitar as consequências da aplicação de normas públicas, está intimamente ligado ao desejo, ou pelo menos à disposição, de reconhecer os direitos e liberdades dos outros e de compartilhar de forma justa os benefícios e os encargos da cooperação social (RAWLS, 2000, p. 63).

O princípio em exame é intimamente ligado ao denominado princípio da proteção da confiança ou confiança legítima, originário do direito alemão, que, em suma, busca preservar a boa-fé do cidadão, que não só confia na legitimidade dos atos praticados pelo poder público, mas, especialmente, espera que sejam mantidos e respeitados pela própria Administração e por terceiros.

A segurança jurídica deve envolver em primeiro plano o conhecimento, a confiança e o cálculo do direito pelo cidadão comum, homem médio, pois estes são destinatários das normas, que lhes servem de orientação. Advoga Avila (2011, p. 156) que, no direito tributário, “haverá cognoscibilidade, por exemplo, quando o próprio contribuinte, e não seu advogado ou seu contador, puder ter acesso à norma a que deve obedecer e cujo conteúdo tiver condições de compreender”.

Fazendo uma distinção entre os dois princípios, Canotilho (2003), observa que a segurança jurídica está relacionada com elementos objetivos da ordem jurídica, como a estabilidade jurídica, segurança de orientação e realização do direito, enquanto a proteção da confiança se prende mais com os componentes subjetivos, notadamente a previsibilidade dos indivíduos em relação aos efeitos jurídicos dos atos.

Esclarece o autor:

o homem necessita de segurança jurídica para conduzir, planificar e conformar autônoma e responsabilmente a sua vida. Por isso, desde cedo se consideravam os princípios da segurança jurídica e proteção à confiança como elementos constitutivos do Estado de direito. Estes dois princípios - segurança jurídica e proteção à confiança - andam estreitamente associados, a ponto de alguns autores considerarem o princípio da proteção da confiança como um subprincípio ou como uma dimensão específica da segurança jurídica. Em geral, considera-se que a segurança jurídica está conexcionada com elementos objetivos da ordem jurídica - garantia de estabilidade jurídica, segurança de orientação e realização do direito - enquanto a proteção da confiança se prende mais com as componentes subjetivas da segurança, designadamente a calculabilidade e previsibilidade dos indivíduos em relação aos efeitos jurídicos dos actos dos poderes públicos (CANOTILHO, 2003, p. 257).

Ademais, a segurança jurídica não se limita apenas aos atos emanados pelo Poder Judiciário ou Poder Legislativo, mas também aos atos administrativos, que devem adequar-se aos ditames do princípio até aqui analisado. Na concepção de Canotilho (2003, p. 257), relativamente aos atos normativos há proibição de normas retroativas restritivas de direitos ou interesses juridicamente protegidos; relativamente a atos jurisdicionais deve ser observada a inalterabilidade do caso julgado e; em relação a atos da administração, devem ser respeitados os casos decididos através de atos administrativos constituídos de direitos. Desta feita, a segurança jurídica não se configura apenas numa garantia do cidadão frente ao Estado, revelando-se como um verdadeiro direito fundamental de estabilidade social.

O direito, como instrumento da organização da vida em sociedade, surge para afirmação da confiança e da segurança. Mas embora inerente ao Estado democrático de direito e, talvez, um de seus fundamentos, o princípio da segurança jurídica não é absoluto, podendo ser relativizado quando em conflito com outros princípios fundamentais. Assim, por exemplo, “na ponderação entre a fundamentalidade dos valores previstos na proteção do mínimo existencial irá prevalecer a dignidade da pessoa humana perante a segurança jurídica” (SILVEIRA, 2009, p. 195).

Na mesma linha Schoueri (2018), ao tratar de conceitos indeterminados em matéria tributária, afirma que estes são admissíveis, de modo que sua aplicação ao caso em concreto deve ser dada a partir da ponderação dos princípios e valores constitucionais. O autor defende a maleabilidade do princípio em exame em matéria econômica, a fim de assegurar ao Estado, como agente regulador e fiscalizador, a possibilidade de se adaptar a constante mobilidade de fatores econômicos, posto que “a rigidez de meios em um cenário econômico mutante implicaria o desvio das finalidades. Sendo estas prestigiadas constitucionalmente, importa admitir sejam os meios adaptados para a busca constante da finalidade almejada pelo constituinte.” (SCHOUERI, 2018, p. 301)

Borges (1997) destaca a segurança jurídica como um valor transcendente ao ordenamento jurídico, uma vez que inspira as normas que, no direito positivo, lhe atribuem alguma efetividade. Destaca o doutrinador, que “a segurança jurídica postula, para sua efetividade, uma especificação, uma determinação dos critérios preservadores dela própria, no interior do ordenamento jurídico” (BORGES, 1997, p. 206). É extraída, portanto, através de uma interpretação sistemática da constituição.

Daí porque a expressão segurança jurídica é considerada quase uma tautologia ou redundância, já que não é possível conceber um ordenamento jurídico sem segurança. Por outro lado, em um cenário de insegurança, o direito não é necessário, ou meramente figurativo.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 consagra a segurança e justiça em seu preâmbulo como, valor supremo da sociedade. Da mesma forma, a eleva ao status de direito fundamental quanto estabelece, no caput do art. 5º: “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:”

A Carta não proclama o princípio da segurança jurídica de forma expressa em seu texto, tratando-o de forma implícita, o que em nada afeta sua relevância. Isto porque, conforme adverte Borges (1997), não há que se perquirir qualquer distinção no grau de imperatividade de princípios implícitos, relativamente aos expressos.

Mas, embora não manifeste a segurança jurídica de forma expressa, a Constituição vigente apresenta alguns dispositivos que visam, nitidamente, resguardar a estabilidade das relações jurídicas, notadamente em matéria tributária, como, por exemplo, quando prevê a proteção ao direito adquirido, o ato jurídico

perfeito e a coisa julgada (art. 5º, inciso XXXIV), nas regras da legalidade (art.5º, II, e art.150, I), da irretroatividade (art.150, III, “a”) e anterioridade tributárias (art.150, II, “b”) ou quando estabelece a possibilidade de aprovação da súmula vinculante, cujo objetivo, expresso no § 1º do art. 103-A da Constituição, é o de afastar controvérsias que gerem grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre questão idêntica.

Aos sobreditos dispositivos da Constituição, somam-se inúmeros outros previstos na esfera infraconstitucional, a exemplo dos arts. 150, § 4º, 173 e 174, do CTN, que estabelecem prazos decadenciais (para constituição de créditos tributários) e prescricionais (para exigência compulsória destes créditos), bem como no art. 168 do CTN, em combinação com o art. 3º da LC 118/04, que fixa o prazo decadencial contra o contribuinte par exercer o seu direito ao ressarcimento do indébito tributário.

Ainda, a proteção à confiança do contribuinte se evidencia, por exemplo, no art. 100 do CTN, que exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo, caso observadas as normas complementares (atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas; decisões dos órgãos administrativos com eficácia normativa; práticas reiteradas das autoridades administrativas; convênios celebrados entre os entes políticos). Também no art. 146, que resguarda o contribuinte da modificação nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento.

Portanto, as limitações ao poder de tributar demarcam o território assegurado pela Constituição para que o setor privado possa buscar recursos para financiar as tarefas que a Constituição lhe impõe, inclusive a de pagar tributos. Revela-se, pois, “dever do Estado assegurar um ambiente propício para que os agentes privados possam atuar e crescer. Este ambiente caracteriza-se pela segurança jurídica que o respeito às “limitações propicia” (SCHOUERI, 2018, p. 278). Acrescenta o autor que “sem a segurança jurídica promovida pelas ‘limitações’, ficaria o agente privado à mercê de avanços desmedidos, aos quais não faltariam justificativas baseadas em necessidades sociais” (SCHOUERI, 2018, p. 278).

Fato é que o princípio da segurança jurídica, na seara do Direito Tributário, está intimamente ligado ao princípio da legalidade estrita e aos princípios da anterioridade e da irretroatividade.

Quanto ao princípio da legalidade tributária, é exatamente este que permite a previsibilidade do que o poder político do Estado pode fazer e não pode fazer. O art.

150, I, da Constituição Federal determina que “nenhuma pessoa jurídica de direito público pode instituir ou majorar tributos sem lei que o estabeleça”.

A Legalidade está prevista tanto nos direitos e garantias fundamentais (art. 5º, II da CF/88), quanto as limitações ao poder de tributar. Mas seriam tais previsões mera redundância do constituinte? Para Schoeuri (2018, p. 287), existem distinções, uma vez que, quanto aos tributos tem-se a exigência de a obrigação estar prevista na própria lei: “chama-se reserva de lei a característica, que decorre da comparação do artigo 150 com o artigo 5º, enquanto este tolera a delegação, a reserva de lei implica que somente a lei (ela mesma) é que institui ou majora tributo”.

Com efeito, a legalidade tributária exige reserva qualificada de lei, impondo que os tributos sejam instituídos não apenas com base em lei, dela devendo ser possível verificar todos os aspectos da norma tributária impositiva, de modo a permitir ao contribuinte o conhecimento dos efeitos tributários dos atos que praticar Para Amaro (2016, p. 138) “a segurança jurídica requer lei formal, ou seja exige-se que aquele comando, além de abstrato, geral e impessoal (reserva de lei material), seja formulado por órgão titular da função legislativa (reserva de lei formal)”.

Schoeuri (2005, p. 241) destaca quatro feições em que se desdobra a legalidade tributária:

Legalidade da administração, que implica as autoridades administrativas estarem vinculadas, em sua atuação, à legislação tributária, bem como a obrigatoriedade, implicando o dever da administração de cobrar o tributo nascido com a lei.

Reserva da lei, como especificação do princípio da legalidade da administração, vinculando-a não ao direito, de uma forma genérica, mas a lei formal, entendida como aquela elaborada com a participação precípua da representação popular.

Estrita legalidade tributária, enquanto proibição constitucional de instituir tributos sem que haja uma lei que autorize.

Conformidade da tributação com o fato gerador, segundo o qual não pode a lei deixar ao critério da administração a diferenciação objetiva, devendo ela própria realizar esta diferenciação, prevendo todos os aspectos do fato gerador, necessários a configuração da obrigação tributária.

Ademais, o princípio da legalidade não aceita o exercício do juízo de conveniência e oportunidade A revelação de que em matéria tributária também existem conceitos indeterminados e cláusulas gerais poderia levar ao raciocínio apressado de que se admitiria o exercício de discricionariedade por parte do administrador, todavia “é importante negar veementemente tal raciocínio<sup>763</sup>. Ao

contrário, o Princípio da Legalidade impõe que a própria lei fixe todos os parâmetros para a tributação” (SCHOUERI, 2018, p. 302).

A Constituição, no entanto, traz em seu bojo algumas exceções ao princípio da legalidade, a exemplo do art. 153, § 1º, no sentido de que é facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V, ou seja, respectivamente, Imposto sobre a Importação, Imposto sobre a Exportação, Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e Imposto sobre Operações Financeiras - IOF. O mesmo se aplica ao art. 155, §4º, IV, da CF/88, no caso do ICMS monofásico sobre lubrificantes e combustíveis – que terá alíquota fixada no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (Confaz), o qual reúne todos os secretários de Fazenda dos Estados da federação e também do Distrito Federal. Da mesma forma o art. 177, I, “b”, da CF/88, determina que a alíquota da contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível, conhecida como Cide-Combustível, poderá ser reduzida e restabelecida por ato do Poder Executivo.

De qualquer forma, a segurança jurídica, através da legalidade, deve ser baliza capaz de guiar a oscilação de manifestações jurisprudenciais, a modulação de seus efeitos, ou mesmo os atos normativos regulatórios expedidos pelas autoridades competentes, no sentido de gerar o mínimo de surpresa aos contribuintes.

No que tange ao princípio da anterioridade, este sucedeu ao princípio da anualidade, uma vez que a cobrança de tributos deixou de estar condicionada à autorização na lei orçamentária. Assim, segundo art. 150, III, b, da CF/88, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios cobrar tributo no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; e antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou (art. 150, III, c, da CF/88).

Como assevera Amaro (2016, p. 146), “o que se enfatiza é a proteção do contribuinte contra a surpresa de alterações tributárias ao longo do exercício, o que afetaria o planejamento de suas atividades”. Dito isto, resta claro que o princípio em questão está alinhado à proteção da confiança, anteriormente abordado neste texto, possibilitando ao cidadão conhecer, antes do início de cada ano fiscal, as regras que irão vigorar no período subsequente.

Importante ressaltar que a Constituição se refere expressamente à instituição e majoração de tributos, de modo que não há que se falar em obediência ao princípio da anterioridade quando a lei extingue tributos, reduzir alíquotas, ampliar o prazo de pagamento ou conceder isenções, tendo em vista que, por não resultarem em oneração ao contribuinte.

Este princípio encontra exceção nos Impostos extraordinários de guerra (art. 154, I); empréstimos compulsórios para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência (art. 148, I); contribuições sociais (previdenciárias) previstas no § 6º do art. 195, que poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da lei que as houver instituído ou modificado. O princípio também não se aplica aos impostos de importação, exportação produtos industrializados, operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários - art. 53, I, II, IV e V - cujas alíquotas poderão ser alteradas por decreto do Presidente da República, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, por força do art. 153, § 1º.

Justifica-se a não aplicação do princípio da anterioridade aos impostos com função nitidamente extrafiscal, como também para o imposto de guerra, por seu caráter emergencial (MACHADO, 2010). Isto porque tais tributos, por atenderem a certos objetivos como política monetária ou comércio exterior (apenas para citar) necessitam de maior flexibilidade e demandam rápidas repostas pelo poder público (AMARO, 2016).

O princípio em voga também incide na hipótese de revogação de algum benefício que implique em conseqüente majoração da exação. Na lição de Machado (2010, p. 245), “a revogação de uma lei que concede isenção equivale a criação de tributo. Por isto deve ser observado o princípio da anterioridade da lei, assegurado pelo art. 150, inciso III, letra “b”, da Constituição Federal”. Com mesmo entendimento, Paulsen (2020, p. 426), “a isenção simples constitui benefício fiscal passível de revogação a qualquer tempo (art. 178), observadas as garantias de anterioridade de exercício e nonagesimal, forte no art. 104, III, do CTN”.

O Supremo Tribunal Federal, da mesma forma, fixou a tese no sentido de que a redução de benefício fiscal implica a majoração de tributos, devendo observância ao princípio constitucional da anterioridade anual e a noventena. Neste sentido é o

Recurso Extraordinário nº 564.225, de Relatoria do Ministro Dias Toffoli, julgado em 13/10/20201.

Acerca do princípio da irretroatividade, verifica-se que o tratamento específico conferido pelo art. 150, III, “a” da Constituição de 1988 deixa clara a impossibilidade de haver a instituição ou majoração de tributo com caráter retroativo. Nos termos do art. 106 do CTN, a retroatividade só cabe para leis interpretativas e leis punitivas mais benéficas ao contribuinte.

A proibição de retroatividade é corolário da segurança jurídica, da proteção da confiança na lei e da não surpresa. Isto porque, como salienta Baleeiro (2010, p. 305), “será exatamente nas mudanças das normas editadas para onerar mais intensamente o contribuinte, o administrado, embora tivessem mantido iguais as mesmas leis que fundamentam, que emergirão os princípios da irretroatividade proteção confiança”.

Nesse sentido, o ponto de referência para que a norma seja qualificada como retroativa é o momento em que a norma começa a ter vigência, isto é, está apta a produzir efeitos jurídicos. Logo, se o antecedente se refere a uma situação de fato que pode ter ocorrido antes de a norma jurídica iniciar sua vigência, tal norma é retroativa.

No Direito Tributário brasileiro, vale ressaltar, o Princípio da Irretroatividade diz respeito apenas a situações de irretroatividade própria (fatos passados). No que diz respeito às situações de retroatividade imprópria, ou retrospectividade (fatos futuros), é possível afirmar, com base nas lições do Direito Comparado, que o princípio da segurança jurídica poderá, em determinadas situações, ser invocado como balança de ponderação dos bens jurídicos afetados (SCHOUERI, 2018, p. 321).

Assim, enquanto que a irretroatividade se volta para o passado, protegendo os fatos anteriores à vigência da lei, a anterioridade se dirige para o futuro, impedindo

---

1 Embargos de declaração no agravo regimental nos embargos de divergência no agravo regimental no recurso extraordinário. Presença de obscuridade no acórdão embargado. Acolhimento dos embargos de declaração para conferir ao item 2 da ementa do acórdão embargado nova redação. Tributário. Majoração indireta de tributo. Orientação para aplicação da anterioridade geral e/ou da anterioridade nonagesimal. Voto médio. 1. A redação do item 2 da ementa do acórdão embargado pode levar à interpretação equivocada de que, em qualquer hipótese de redução ou de supressão de benefícios ou de incentivos fiscais, haverá sempre a necessidade de se observarem as duas espécies de anterioridade, a geral e a nonagesimal. Presença de obscuridade. 2. Embargos de declaração acolhidos, nos termos do voto médio, para sanar a obscuridade, conferindo-se ao citado item da ementa do acórdão embargado a seguinte redação: “2. Como regra, ambas as espécies de anterioridade, geral e nonagesimal, se aplicam à instituição ou à majoração de tributos. Contudo, há casos em que apenas uma das anterioridades será aplicável e há casos em que nenhuma delas se aplicará. Essas situações estão expressas no § 1º do art. 150 e em outras passagens da Constituição. Sobre o assunto, vide o art. 155, § 4º, IV, c; o art. 177, § 4º, I, b; e o art. 195, § 6º, da CF/88. Nas hipóteses de redução ou de supressão de benefícios ou de incentivos fiscais que acarretem majoração indireta de tributos, a observância das espécies de anterioridade deve também respeitar tais preceitos, sem se olvidar, ademais, da data da entrada em vigor da EC nº 42/03, que inseriu no texto constitucional a garantia da anterioridade nonagesimal. (BRASIL, 2020)



que a lei nova, instituidora ou majoradora do tributo, atinja fatos ocorridos no mesmo exercício financeiro em que publicada. Importa verificar momento em que o ocorreu: Sempre que se for analisar, no caso concreto, a ocorrência ou não de violação à irretroatividade, impende analisar se o contribuinte tinha ou não conhecimento da lei quando da prática do ato considerado como gerador de obrigação tributária (PAULSEN, 2020, p. 192).

### **3.1.4 Princípio da vedação ao confisco**

Outro limite, que também permeia o princípio constitucional tributário da mais alta importância, está insculpido no artigo 150, inc. IV, da CF/88, que contém vedação expressa à utilização de tributos com efeitos confiscatórios. Noutra giro, se a riqueza auferida pelo contribuinte, descontados os valores necessários à manutenção de um nível condizente à dignidade da pessoa humana, superar o mínimo vital, da mesma forma haverá um limite superior a ser respeitado pelo Estatuto Tributário, que é a proibição do confisco

Paulsen (2020, p. 179) entende que as garantias da isonomia e da vedação do confisco (arts. 150, II e IV) concretizam critérios mínimos de justiça tributária. No mesmo sentido, Carraza (2009, p. 109): “o princípio da não-confiscatoriedade exige do legislador, conduta marcada pelo equilíbrio, pela moderação e pela medida, na quantificação dos tributos, tudo tendo em vista um direito tributário justo”.

O princípio em exame relaciona-se com a ideia de proibição de exagero, impondo que se analisar não somente se o contribuinte está sendo mais gravado que o outro (princípio da igualdade), mas, ao mesmo tempo, se o tributo não ultrapassou o necessário para atingir sua finalidade (SCHOUERI, 2018, p. 321).

Torres (1995, p. 114) defende que a vedação ao efeito de confisco constitui uma verdadeira imunidade tributária de uma parcela mínima necessária à sobrevivência da propriedade privada. Explana que a imunidade contra os tributos confiscatórios está em simetria com a do mínimo existencial: “enquanto aquela impede a tributação além da capacidade contributiva, a imunidade do mínimo vital protege contra a incidência fiscal aquém da aptidão para contribuir”.

A vedação ao confisco é o limite superior da capacidade contributiva, pois esta existe até o momento em que o tributo passa a ferir o direito de propriedade, que, em

nossa Constituição foi elevado ao *status* de direito e garantia fundamental de aplicação imediata, nos termos do disposto no artigo 5º, inc. XXII.

O não confisco, segundo Dutra (2010, p. 98) “também se faz ou a impedir o exercício de atividade profissional, que, também é direito e garantia fundamental, nos termos do art. 5º, XIII c/c § 1º da Constituição”. A partir do momento em que a tributação passa a macular a propriedade ou impedir a prática de atividade profissional, torna-se injusta e inconstitucional, por ferir a capacidade de contribuir do indivíduo. Deste modo, “a capacidade contributiva termina, de todo modo, onde começa o confisco, que leva à destruição da capacidade contributiva” (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 67).

O limite da vedação de tributo com efeito confiscatório não está adstrito somente à garantia da propriedade. A norma constitucional que impede o tributo com alcance de confisco reforça o direito fundamental à propriedade, “mas, além disso, cria um limite explícito às discriminações arbitrárias de contribuintes” (CARRAZA, 2009, p. 108).

Carvalho (2009) defende que é necessário diferenciar a riqueza renovável (salários, consumo) da riqueza não renovável (imóveis), de tal maneira que não soa confiscatório a incidência do IPI sobre o cigarro (alíquota de 365,63%), enquanto que a incidência de um hipotético IPTU em 50 % do valor da propriedade imobiliária soaria. Admite-se, por exceção, o confisco de propriedades urbanas e rurais em que se localizem a cultura ilegal de plantas psicotrópicas ou a exploração de trabalho escravo (art. 243, § 1ª da CF). O ordenamento constitucional admite também, em certos casos, a adoção de medida que muito se aproxima ao mencionado efeito confiscatório: o perdimento de bens (art. 5º, inc. XLVI da CF).

Ou seja, todas as hipóteses de confisco estão ligadas à ideia de sanção por ato ilícito, daí porque o princípio de vedação ao efeito de confisco deve limitar-se ao tributo. Em tal sentido, Machado (2010, p. 46) assinala que vedação de efeito de confisco é atinente ao tributo, não à penalidade pecuniária, pois a multa, para alcançar a sua finalidade, “deve representar um ônus significativamente pesado, de sorte a que as condutas que ensejam sua cobrança restem efetivamente desestimuladas. Por isto mesmo pode ser confiscatória”. Ademais, o conceito de tributo (art. 3º do Código Tributário Nacional) é claro no sentido de que a prestação pecuniária que atinge o patrimônio do contribuinte não constitui sanção por ato ilícito.

A Constituição não proibiu o confisco, ao contrário, admitiu-o, muito embora em hipóteses remotas. O que se encontra explicitamente vedado são os efeitos de confisco; vale dizer, que as consequências de uma conduta lícita sejam equivalentes às consequências de uma conduta ilícita, dentro de um contexto de justiça tributária.

Bastos e Martins (2002, p. 162) vislumbram a possibilidade de considerar o efeito de confisco com relação a toda a carga tributária, não apenas um tributo isoladamente: “se a soma dos diversos tributos incidentes representa carga que impeça o pagador de tributos de viver e se desenvolver, estar-se-á perante carga geral confiscatória”. Na mesma linha Machado (2010, p. 46), defende que “o caráter confiscatório do tributo há de ser avaliado em função do sistema, vale dizer, em face da carga tributária das exações em conjunto”.

Em sentido contrário Torres (1995, p. 121) entende que a proibição de tributos confiscatórios deve ser examinada isoladamente com relação a cada hipótese de incidência, levando-se em conta as condições de modo, tempo e lugar que possam tornar inconstitucional a sua aplicação. Deste modo “O controle judicial se exerce sobre a norma que institui o confisco na via impositiva, e não sobre o sistema tributário em geral”.

Amaro (2016) considera a vedação do confisco uma imunidade tributária sobre a parcela mínima imperativa à sobrevivência da propriedade particular; o confisco seria o mesmo que expropriá-la, mas não haveria prévia possibilidade de se fixar os limites quantitativos para uma imposição tributária que não infringisse tal princípio, pois a conceituação efetiva do confisco terá de ser considerada a partir da razoabilidade. Salienta o catedrático que “somente à vista das características da situação concreta, verificarão se determinado tributo invade ou não o território do confisco” (AMARO, 2016, p. 168). Também, Carvalho (2008, p. 212) avalia que a temática sobre as linhas demarcatórias do efeito confiscatório, em matéria de tributação, decididamente não foi desenvolvida de modo plenamente satisfatório, podendo-se dizer que sua doutrina está ainda em processo de elaboração. Para o autor “a doutrina existente não logrou êxito de obter as fronteiras do assunto, exibindo-as com a nitidez que a relevância da matéria requer. Assim, o princípio permanece como um mero vetor axiológico”

Pode-se, por exemplo, afirmar que o imposto de renda à alíquota de 10% não é confiscatório, mas que a de 80% é. Já decidiu o Supremo Tribunal Federal, na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.010-2/DF, julgada em 30/09/99, que a

contribuição previdenciária de 11% não é confiscatória, mas que a de 25% é (DIFINI, 2007, p. 27). Também, em Acórdão do Tribunal Regional Federal, versando sobre a incidência do IOF sobre ouro, entendeu-se exacerbariam a capacidade contributiva do sujeito passivo as alíquotas de até 35% sobre a transmissão desta commodity (SCHOUERI, 2018, 339).

Portanto, não existe um consenso acerca dos limites à incidência tributária, cingindo-se a doutrina a indicar que o confisco restaria configurado “quando o imposto absorva substancial parcela da propriedade ou a totalidade da renda do indivíduo ou da empresa” (SCHOUERI, 2018, 338). Nessa esteira, Baleeiro (2010, p. 913) refere ser tranquilo o entendimento de que alíquotas de 100% sobre o valor do bem ou do rendimento será considerada confiscatória, mas, a discórdia passa a existir em casos onde as alíquotas alcancem menos de 100%, como quando fixadas em 80% ou 60% do bem ou rendimento.

O parâmetro para que um tributo não seja considerado confiscatório, portanto, é o respeito ao princípio da capacidade contributiva que, por sua vez, deve ser examinado à luz do princípio da razoabilidade, considerando, entre outros aspectos, “a conjuntura econômica do país que, a depender da guerra ou da paz, do desenvolvimento ou da recessão, modifica a apreciação do que seja o aniquilamento da propriedade” (SCHOUERI, 2018, 338).

A proibição do confisco é aplicável a todas as espécies tributárias (TORRES, 1995, p. 120) e a todos os entes federativos, União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Aliás, é o que consta do próprio texto do art. 150, inc. IV da Constituição.

Nesses termos, o gravame tributário confiscatório não aniquilaria apenas a capacidade contributiva dos contribuintes e a sanidade financeira do Estado no longo prazo, mas também privaria as pessoas de parcelas significativas de seus bens materiais sem qualquer devido processo legal (art. 5º, LIV, da CF/88) ou pagamento de indenização correspondente (art. 5º, XXIV, da CF/88), adjudicação compulsória que desestabilizaria os alicerces da ordem econômica capitalista (arts. 1º, IV, e 170).

Ante a exposição supramencionada, tanto a dignidade humana quanto o direito de propriedade constituem limites máximos à tributação. No primeiro caso, preocupa-se em recortar da tributação aqueles elementos que constituem o alicerce de uma vida humana na qual seja possível a realização dos direitos e garantias fundamentais. No segundo, proíbe-se a utilização da atividade impositiva como expediente para aniquilar a propriedade privada.

### **3.2 A Constituição Federal e a concretização de uma sociedade justa através dos direitos sociais**

A Constituição Federal estabelece em seu Título II os direitos e garantias concebidos como fundamentais pelo Estado brasileiro. Assim, no referido Título estão contidos o Capítulo I - Dos Direitos e deveres individuais e coletivo, o Capítulo II – Dos direitos sociais, o Capítulo III – Da nacionalidade, o Capítulo IV – Dos direitos políticos e Capítulo V – Dos partidos políticos.

Dentre estes direitos fundamentais, estão incluídos os direitos sociais, elencados no art. 6º da Constituição, ou seja: "a educação, a saúde, o trabalho, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados". O artigo 7º apresenta os direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, num total de 34 incisos, incluindo, entre outros, o seguro em caso de desemprego involuntário (inc. II); salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender às 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 (inc. IV); gozo de férias anuais remuneradas com, pelo menos, um terço a mais do que o salário normal (inc. XVII) licença à gestante e licença paternidade (incs. XVIII e XIX).

Não há dúvida, por todo o que foi exposto, que os direitos sociais elencados pela Carta de 1988 estão inseridos num contexto de concretização da justiça, seja no sentido de assegurar a igualdade equitativa de oportunidades, conforme Rawls, seja para garantir a igualdade de capacidades, na perspectiva de Sen.

Quanto à aplicabilidade dos direitos sociais, a análise necessariamente passa pela análise do parágrafo 1º do artigo 5º da CF/88, que determina que os direitos fundamentais têm aplicabilidade imediata. Enquanto vinculantes para o Poder Público brasileiro, os direitos fundamentais exigem que as medidas legislativas e executivas alcancem os fins almejados pelo Estado, portanto, que as normas jurídicas infraconstitucionais sejam dotadas de efetividade.

A norma contida no art. 5º, § 1º, da CF impõe aos órgãos estatais a tarefa de maximizar a eficácia dos direitos fundamentais. Resta evidenciado também o caráter dirigente da Constituição, em face das diretrizes e programas lá consignados, a serem cumpridos pelo Estado brasileiro.

A exigibilidade dos direitos fundamentais sociais e a sua efetiva aplicação dependem do contexto social, econômico e político em que se encontram inseridos, assevera Sarlet (2003). Assim como dependem dos mecanismos procedimentais criados para o acesso e também para a garantia da sua promoção e da proteção, pois “negar-se aos direitos fundamentais esta condição privilegiada significaria, em última análise, negar-lhes a própria fundamentalidade” (SARLET, 2003, p. 272).

Para Torres (2009) o direito à seguridade social, como direito público subjetivo, é mínimo, pois cabe a cada cidadão buscar no mercado a segurança contra os riscos da vida, da saúde, da velhice e do desemprego. Por outro lado, deve o Estado “assegurar subsidiariamente, inclusive mediante regime contributivo, o mínimo necessário à preservação das condições dignas da existência humana Torres (2009, p. 244).

A efetivação destes sempre passará pela aplicação de recursos públicos e automaticamente com a sua escassez, de modo que tais direitos sociais estão sujeitos à denominada “reserva do possível”, pois sua efetivação depende da disponibilidade financeira dos cofres públicos. A expressão reserva do possível foi criada pelo Tribunal Constitucional Alemão, ao manifestar que os direitos sociais se limitam àquilo que o indivíduo pode, dentro do razoável, exigir da sociedade.

Ao legislador incumbiria, assim, limitar materialmente o razoável, observando o custo da prestação positiva do Estado em face aos recursos que este dispunha (SILVA; FREITAS, 2015, p. 150). Não obstante, conforme preconiza Torres (2009, p. 105) “a reserva do possível não é aplicável ao mínimo existencial que se vincula a reserva orçamentária e às garantias institucionais da liberdade, plenamente sindicáveis pelo judiciário, nos casos de omissão administrativa ou legislativa”

A propósito, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADPF nº 45 (BRASIL, 2004), firmou entendimento no sentido de que, para incidência da denominada “reserva do possível”, o Estado deve demonstrar que foram seguidas as prioridades constitucionalmente previstas, pois, do contrário, se apenas comprovar a inexistência de recursos públicos, mas não comprovar a aplicação prioritária dos recursos que efetivamente existiam para a concretização do mínimo existencial, a aplicação do aludido princípio consistiria em instrumento de burla das promessas constitucionais. Desta forma, a Corte concluiu que o mínimo existencial associado ao estabelecimento de prioridades orçamentárias é capaz de conviver com a reserva do possível.

Neste sentido, uma vez que esses direitos refletem políticas públicas, previstas no próprio bojo da CF/88, e que dependem da aplicação de recursos originários, direta e indiretamente, da tributação, o próprio constituinte se preocupou em destinar parte da receita que é arrecadada através dos tributos para realização dos direitos sociais. Daí a importância da análise das regras de finanças públicas e orçamento, previstas pelo texto constitucional.

No Brasil, o constituinte não concedeu ao legislador ampla discricionariedade sobre o destino do montante arrecadado com os tributos. Isto porque a própria Constituição traz uma série de vinculações mínimas de receita às despesas sociais. Mesma forma, estabeleceu uma espécie tributária, as contribuições sociais, que possuem referibilidade e, portanto, obriga a utilização de sua receita para as finalidades a que foram criadas. A este conjunto de vinculações e referibilidade, Scaff (2016, p. 5085) denomina de “Orçamento Mínimo Social” ou ainda, “Garantias Constitucionais de Financiamento dos Direitos Sociais”.

Por conseguinte, existem receitas destinadas pela Constituição para serem gastas com a área de: a) Saúde (Art. 198, § 2º e 3º c/c ADCT Art. 77); b) Educação (Art. 212); c) Erradicação da Pobreza (ADCT arts. 80 e 82); d) Seguridade Social (art. 195); f) Meio Ambiente (art. 177, § 4º).

Outra fonte de custeio, ainda que de forma indireta, consiste nos valores que deixam de ingressar nos cofres públicos, por força de mandamento constitucional, em razão de atividades vinculadas aos direitos sociais (SCAFF, 2016). Tratam-se das “desonerações” constitucionais, ou seja, os valores que o Estado deixa de arrecadar em função de renúncia fiscal, através do sistema de imunidades tributárias (art. 150, VI, CF). Referidas imunidades não permitem a cobrança de impostos sobre as instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos e das entidades sindicais dos trabalhadores, atendidos os requisitos da lei, logo, visam fomentar atividades voltadas a realização dos direitos fundamentais, de ordem social.

Percebe-se que a Constituição não apenas estabeleceu entre os objetivos da República o de construir uma sociedade livre, justa e solidária; mas efetivamente positivou em seu texto políticas públicas voltadas para realização de tais metas, bem como as fontes de custeio. A destinação constitucional das receitas para realização de políticas distributivas impede eventuais desvios de finalidade, vinculando o legislador ordinário e garantindo, em última análise, um mínimo de eficácia aos direitos fundamentais.

### **3.3 Contribuições Sociais e a vinculação constitucional das receitas financeiras na realização da justiça distributiva**

O modelo de financiamento da seguridade social e, especialmente, da previdência social, se fundamenta sobre a noção de solidariedade entre gerações, na medida em que a população economicamente ativa é tributada para garantir a qualidade de benefícios da população inativa. O princípio da solidariedade entre gerações tem como significado básico o de obrigar as gerações presentes a incluir os interesses das gerações futuras. Na lição Canotilho (2003, p. 1141) a Constituição é expressão do desenvolvimento cultural de um determinado povo e, precisamente por isso, “a reserva de constituição deve estar aberta aos temas do futuro como o problema da responsabilidade e solidariedade intergeracional (ambiente, dívida pública, segurança social”.

Da mesma forma, Rawls considera que entre as gerações existem deveres e obrigações da mesma forma que entre contemporâneos, sendo que a geração anterior deve fazer poupança justa para a próxima geração. Trata-se de um “entendimento entre gerações no sentido de que cada uma carregue a sua respectiva parte do ônus de realizar e preservar uma sociedade justa” (RAWLS, 2000, p. 317). Mas, pondera o autor que “embora o primeiro princípio da justiça e o princípio das oportunidades equitativas sejam anteriores ao princípio de diferença numa mesma geração, o princípio de poupança limita o seu alcance entre gerações” (RAWLS, 2000, p. 323).

Assim, além de garantir o financiamento da seguridade social para a geração presente, é certo que as contribuições sociais cumprem o papel de estabelecer um vínculo de solidariedade intergeracional.

Um importante instrumento de efetivação dos direitos sociais são as contribuições sociais, espécie tributária prevista na CF/88 que se caracteriza por sua finalidade e afetação do produto da arrecadação. Trata-se, por excelência, do tributo mais identificado com o Estado de Bem Estar Social, pois visa custear a intervenção do Estado na garantia dos direitos fundamentais ao indivíduo, de modo a proporcionar a dignidade durante sua existência.

O orçamento da seguridade social representa geralmente grande parte do orçamento federal das nações desenvolvidas, e o mesmo ocorre no modelo brasileiro. Igualmente, a cobrança de contribuições sociais representa a segunda grande fonte de recursos públicos arrecadados (SILVEIRA, 2009, p. 341).



Conforme o art. 149 da Constituição: “Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas”. Para se entender o alcance dessas contribuições, importa analisar o Título VIII da Carta, que aponta os valores e regras conformadoras da ordem social brasileira em nível constitucional. Dentro desse Título, destaca-se a previsão expressa da instituição e recolhimento de algumas contribuições sociais, ligadas a distintas áreas, a exemplo as contribuições à seguridade social (art. 195), ao salário-educação (art. 212, § 5º), ao sistema “S” e ao seguro-desemprego (art. 239).

No art. 195 da Constituição estão relacionadas as contribuições para o custeio da seguridade social, cuja finalidade constitucional é a realização dos serviços de saúde, previdência social e assistência social, conforme o conceito de seguridade social previsto no art. 194 da Constituição: “A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social”. As fontes de custeio mencionadas no referido dispositivo constitucional estão materializadas atualmente através da COFINS – incidente sobre receita ou faturamento; COFINS-importação - sobre importação de produtos e serviços; CSLL - sobre lucro; e contribuição patronal – incidente sobre a folha de salários; todas estas cobradas de pessoas jurídicas (empresas), embora essas contribuições se voltem, como dito, ao financiamento da seguridade social.

Nessa esteira, a Constituição caracteriza as contribuições sociais pela sua destinação, vale dizer, são ingressos necessariamente direcionados a instrumentar a atuação da União no setor da ordem social (AMARO, 2016, p. 75-76). Por isso, as contribuições sociais podem ser instituídas para alcançar finalidades relativas à seguridade social, à educação, à cultura e ao desporto, à ciência e à tecnologia, à comunicação social, ao meio ambiente.

Neste ponto, chama atenção o fato de que não existe nenhum vínculo entre o grupo de contribuintes chamados ao recolhimento de tais tributos (empresas) e a atuação estatal que financiam, que correspondem às ações de saúde, previdência social e assistência social, ou seja, ausente a denominada “referibilidade”. Inclusive, destacam Paulsen e Veloso (2010) que a referibilidade é requisito de validade das contribuições, de modo que a inexistência de tal vínculo implicaria em vício de constitucionalidade. Não obstante, os autores ressaltam desta regra justamente as

contribuições securitárias, haja vista a Constituição estabelecer expressamente que a seguridade será financiada “por toda a sociedade”, de forma direta e indireta (art. 195, caput) e consagrar o princípio da universalidade da cobertura e do atendimento (art. 194, parágrafo único, I). Logo “o grupo dos responsáveis pelo financiamento do sistema e dos beneficiários das suas prestações e composto por todos” (PAULSEN E VELOSO, 2010, p. 56).

Com efeito, no contexto da CF/88, a referibilidade já não pode ser aceita como critério caracterizador das contribuições para o custeio da seguridade social, pois elas passaram a ser informadas também pelo princípio da solidariedade. Essa foi, inclusive, a posição do Supremo Tribunal Federal na RE nº 150.764-1/PE (BRASIL, 1993), onde firmado o entendimento de que o sistema de contribuições sociais previstos pelo atual texto constitucional é “contributivo e solidário”, e não mais “contributivo e retributivo”, como prevalecia no regime anterior.

Salienta-se que as quatro contribuições destinadas à seguridade (COFINS, COFINS-importação, CSLL e contribuição patronal) têm suas receitas vinculadas a um orçamento específico, destinado à cobertura das rubricas correspondentes (saúde, assistência e previdência social). Tal deixa clara a imprescindibilidade da vinculação legal do produto de sua arrecadação à fundos e despesas específicos, relacionados ao custeio de direitos sociais. Trata-se de critério de validação desses tributos, conforme entende Baleeiro (2010, p. 951), para quem as contribuições “só podem ser instituídas para atender às finalidades expressamente consignadas no texto constitucional. A destinação é fundante da norma de competência.”

O art. 165, § 5º, da CF/88, determina que a lei orçamentária anual compreenderá três orçamentos, dentre estes, o previsto no inciso III, “o orçamento da seguridade social, abrangendo todas as entidades e órgãos a ela vinculados, da administração direta ou indireta, bem como os fundos e fundações instituídos e mantidos pelo Poder Público”. Da mesma forma, a Lei nº 8.212/91, que institui o Plano de Custeio da Seguridade Social, em seu art. 11, aponta a composição das receitas do Orçamento da Seguridade Social<sup>2</sup>.

---

2 Art. 11. No âmbito federal, o orçamento da Seguridade Social é composto das seguintes receitas:

- I - receitas da União;
- II - receitas das contribuições sociais;
- III - receitas de outras fontes.

Parágrafo único. Constituem contribuições sociais:

- a) as das empresas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço;
- b) as dos empregadores domésticos;

O mesmo ocorre com relação à COFINS, nos termos do art. 10 da Lei Complementar nº 70/91. Também as receitas das contribuições para o PIS/PASEP, conforme Leis Complementares n.s.º 7/70 e 8/70 e alterações posteriores, são destinadas à cobertura do Programa de Seguro-Desemprego e ao pagamento do Abono Salarial, o que integra o orçamento da seguridade social. Ao seu turno, a contribuição social sobre o lucro líquido das empresas, que tem materialidade e base de cálculo semelhantes ao imposto de renda da pessoa jurídica, também tem sua receita afetada ao orçamento da seguridade social, conforme art. 1º da Lei nº 7.689/88.

A determinação de orçamento exclusivo para a Seguridade Social teve o condão de eliminar problemas de má gestão dos recursos que ocorriam anteriormente, onde o executivo não necessitava de aprovação do Congresso Nacional para promover alterações neste orçamento, bastando, para tanto, um mero ato do Executivo. Essa facilitação motivou uma série de desvios de finalidade dos recursos da seguridade social, tornando-a amplamente deficitária (BALEIRO, 2010).

No tocante às demais contribuições sociais, ainda que não sejam vinculadas ao orçamento próprio da seguridade social, as receitas correspondentes também estão destinadas aos direitos sociais. Nesse prisma, quanto ao salário-educação, estabelece o art. 212, § 6º da CF/88 que “a educação básica pública terá como fonte adicional de financiamento a contribuição social do salário- educação, recolhida pelas empresas na forma da lei”. O art. 15 da Lei nº 9.424/96 revela que o produto da arrecadação deste tributo será destinado ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação – FNDE, o que atesta sua afetação às despesas relacionadas com direitos sociais.

No que tange às contribuições relacionadas ao chamado “sistema S” (SESC, SENAC, SENAI, SESI, SENAT, SEST, SENAR, SESCOOP) estas são destinadas a financiar as entidades privadas de serviço social e de formação profissional, em prol do aprimoramento da mão-de-obra, lazer, apoio, instrução e socorro dos trabalhadores dos respectivos setores. Todas estas encontram fundamento da

- 
- c) as dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário-de-contribuição;
  - d) as das empresas, incidentes sobre faturamento e lucro;
  - e) as incidentes sobre a receita de concursos de prognósticos.

validade no art. 240 da Constituição Federal, segundo o qual “ficam ressalvadas do disposto no art. 195 as atuais contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical”.

Conforme esclarecem Paulsen e Veloso (2010, p. 289) estas instituições do “Sistema S” desempenham atividades privadas, mas que são de interesse público: “tradicionalmente, a assistência ou o ensino a determinadas categorias profissionais ou a grupos sociais e econômicos, mas atualmente chegam a servir de instrumento a intervenção federal no domínio econômico”. Desta forma, os montantes arrecadados com as contribuições destinadas a tais entidades são aplicados diretamente no desempenho das atividades relacionadas a direitos sociais como o ensino e o lazer.

Percebe-se nas contribuições a seguridade social uma forma direta e efetiva de promoção da justiça social através da arrecadação tributária, uma vez que os recursos são aplicados diretamente em políticas distributivas voltadas a saúde, educação e assistência social. Nesta mesma linha, como bem lembra Baleeiro (2010, p. 989), que “a opção da Constituição Federal pela seguridade pública, universal e redistributiva, é única, coerente com os objetivos da edificação de uma sociedade solidária, com igualdade de oportunidades e a erradicação da pobreza”.

Outrossim, além da seguridade social, o constituinte buscou preservar alguns direitos sociais básicos do cidadão, através de vinculações orçamentárias aplicáveis a todos os entes políticos da federação. Nesse prisma, apesar da autonomia para criação da lei orçamentária anual pela União, Estados, Municípios e Distrito Federal, a Constituição obriga estes entes federados a aplicar parte de suas receitas na realização dos direitos sociais.

O art. 196 da CF/88 dispõe que a saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação.

A Emenda 86, promulgada em 17 de março de 2015, alterou os artigos 165 e 166, referentes à vinculação de recursos para a execução de emendas parlamentares individuais, o artigo 198 da Constituição Federal, passando a estabelecer que a União deverá aplicar montante não inferior a 15% da receita corrente líquida do respectivo exercício financeiro (art. 198, § 2º, I). No cômputo desse montante foram incluídos os valores arrecadados de royalties do petróleo e a parcela das emendas parlamentares

destinadas às ações e serviços de saúde. Outrossim, os estados devem vincular 12% de sua receita corrente líquida e os municípios 15% (arts. 7º e 8º, LC 141/12).

A CF/88 instituiu o sistema único de saúde (SUS), que compreende as ações e serviços públicos de saúde, integrados em uma rede regionalizada e hierarquizada e organizado de acordo com as seguintes diretrizes: a) descentralização, com direção única em cada esfera de governo; b) atendimento integral, com prioridade para as atividades preventivas, sem prejuízo dos serviços assistenciais; c) participação da comunidade (art. 198). O SUS é financiado, nos termos do art. 195, com recursos do orçamento da seguridade social, da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, além de outras fontes (art. 198, § 1º), ou seja, é suportado, em maior parte, pelas contribuições sociais previstas no art. 195 da Constituição.

Posto assim, a Constituição estabeleceu um sistema gratuito e universal de assistência à saúde. Segundo Torres (2009, p. 246), o grande problema do direito à saúde, seria definir os limites nos quais se outorgaria este direito, dadas as limitações orçamentárias, ou seja, até onde “se consideraria direito fundamental, gerando a obrigatoriedade da prestação estatal gratuita, ou mero direito social, fora do campo do mínimo existencial”.

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do AgR-RE nº. 271.286-8/RS, reconheceu que o direito à saúde representa consequência constitucional indissociável do direito à vida, logo, de modo que “a interpretação programática não pode transformá-la em uma promessa constitucional inconsequente, o que impõe, necessariamente, aos entes federados um dever de prestação positiva” (BRASIL, 2000).

A partir desse julgado do STF os tribunais de grau inferior passaram a sacar diretamente do art. 196 da Constituição a fonte legitimadora da afirmação positiva das prestações na área de saúde nos casos de omissão administrativa ou legislativa. Mas, segundo Torres (2000), também provocou inúmeros exageros quanto à extensão do direito, que passou a aquinhoar também os ricos e se aplicou até mesmo à garantia de tratamento médico no estrangeiro, além de inovar o equacionamento jurídico de inúmeras matérias ligadas ao orçamento.

Também, a Constituição regula o direito à educação no art. 205 e seguintes. Estabelece “a gratuidade do ensino público em estabelecimentos oficiais” (art. 206, I). Prevê, no art. 208 que o dever do Estado será efetivado mediante a garantia de: “I - ensino fundamental obrigatório e gratuito, assegurada, inclusive, a sua oferta gratuita

para todos os que a ele não tiveram acesso na idade própria; II - progressiva universalização do ensino médio gratuito”. Declara, no art. 208, § 1º, que “o acesso ao ensino obrigatório e gratuito é direito público subjetivo”. Compreende-se também no direito à educação “a educação infantil, em creche e pré-escola, às crianças até 5 (cinco) anos de idade” (art. 208, IV, NF, na redação da EC 53/2006).

Desta forma “a constitucionalização do direito à educação se faz, portanto, sob a perspectiva do status negativos, compreendendo a imunidade de taxas em homenagem ao mínimo existencial (ensino fundamental)” (TORRES,2009, p. 267). Também importa na não-incidência de qualquer outra exação sobre o direito social à educação (ensino superior e segundo o caso, ensino médio).

Com relação à educação, o percentual mínimo a ser aplicado por Estados, Distrito Federal e Municípios é de 25%, ao passo que União deverá aplicar 18%, conforme o art. 212 da CF/88. Além disso, cem por cento da contribuição para o salário educação é destinado para esta finalidade (art. 212, § 5º da CF/88, e Lei 10.832/2003). A obrigação constitucional é peremptória, uma vez que relacionada aos recursos para a garantia de direitos sociais, de modo que a Constituição prevê, até mesmo, a possibilidade de intervenção nos Estados e nos Municípios em caso de seu descumprimento, nos termos dos arts. 35, III, da Carta.

O direito a educação é objeto de políticas públicas que visam facilitar o acesso ao ensino, como é o caso dos programas sociais de acesso universal à educação, como é o caso do SUS, PROUNI, SISU, FIES, os quais buscam facilitar o acesso de todos ao ensino superior.

Outro direito social assegurado pela Constituição consiste na Seguridade Social, que, segundo a CF/88 envolve três áreas distintas, conforme estrutura e princípios previstos no art. 194: Saúde (arts. 196-200, da CF/88); Previdência Social (art. 201-202, CF/88); e Assistência Social (art. 203- 204, CF/88). Cabe ainda ressaltar que a Previdência é um sistema contributivo, sendo imprescindível que o segurado tenha contribuído para ter direito aos benefícios que pleitear, além de requisitos específicos. A saúde e a assistência social, por sua vez, não exigem o pagamento de contribuições.

O direito à assistência social está previsto pelo art. 203 da CF/88, e implica, notadamente, na garantia de um salário-mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover a sua própria subsistência, nem de tê-la provida por sua família (inc. IV) e na redução

da vulnerabilidade socioeconômica de famílias em situação de pobreza ou de extrema pobreza (inc. V), estes concedidos independente de contribuição ao regime geral da previdência.

O custeio dos benefícios sociais é extraído das contribuições sociais, previstas pelo art. 195 da CF/88.

No plano infraconstitucional, dita o art. 1º da Lei 8.742 que a assistência social, direito do cidadão e dever do Estado, é Política de Seguridade Social não contributiva, que provê os mínimos sociais, realizada através de um conjunto integrado de ações de iniciativa pública e da sociedade, para garantir o atendimento às necessidades básicas. Destaca-se no trecho acima a preocupação do legislador em garantir o mínimo aos mais necessitados.

Na Política Nacional de Assistência Social – PNAS/2004 - a família também é vista como centralidade no âmbito das ações da política assistencial, “como espaço privilegiado e insubstituível de proteção e socialização primária, provedora de cuidados aos seus membros, mas que precisa também ser cuidada e protegida.” (BRASIL, PNAS/2004, p. 41). A PNAS/2004 também pressupõe que para a família exercer sua função de proteção e cuidados precisa primeiro, garantir condições de sustentabilidade para tal.

Podem-se citar ainda outros programas de cunho assistencialista, como é o caso do bolsa família, que, mediante a unificação dos programas sociais de transferência de renda, foi sancionado pela Lei nº. 10.836/2004, com três grandes eixos: transferência de renda, condicionalidades e programas complementares.

Outra estipulação orçamentária destinada à efetivação de direitos sociais, são os fundos, responsáveis pelo custeio de determinados serviços ou objetivos. A Constituição Federal, no art. 165, § 9º, inc. II, determina à lei complementar estabelecer normas de gestão financeira e patrimonial da administração direta e indireta bem como condições para a instituição e funcionamento de fundos.

Mas a referida lei ainda não foi elaborada. De acordo com Bassi (2019), a Lei Complementar nº 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal) não preencheu devidamente essa lacuna, pois apesar de tratar do tema, ela não discrimina, por exemplo, os fundos especiais, tratando-os de forma genérica, como fundos apenas. Além disso, não define se são ou não fundos públicos. Relata, somente, que devem ser geridos nos moldes das administrações direta e indireta (art. 1º, § 3º), que devem

constar na lei orçamentária anual art. 4º, § 3º, IV) e que sua execução orçamentária e financeira será realizada por meio do caixa único do tesouro (art. 48, § 6º).

Como exemplo de um fundo vinculado aos direitos sociais, pode-se citar o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza (FCEP), criado pela Emenda Constitucional 31/2000. Conforme a Lei Complementar nº 111/2001, que regulamentou o Fundo, os recursos serão direcionados a ações que tenham como alvo (i) famílias cuja renda per capita seja inferior à linha de pobreza, assim como indivíduos em igual situação de renda; e (ii) as populações de municípios e localidades urbanas ou rurais, isoladas ou integrantes de regiões metropolitanas, que apresentem condições de vida desfavoráveis.

Ademais, o art. 82 das ADCT determinou aos Estados a criação de seus próprios FCEP. O art. 81 do ADCT permite aos Estados aumentar a alíquota do ICMS sobre produtos e serviços supérfluos em até 2%, para que essa arrecadação seja exclusivamente destinada ao fundo. No Estado do Rio Grande do Sul, a Lei Estadual nº 14.742/2015 instituiu o referido fundo, bem como elegeu os produtos considerados supérfluos que sofreriam a majoração de alíquota (art. 13-5), esclarecendo que os respectivos recursos serão aplicados em ações de nutrição, habitação, educação, saúde, segurança, reforço de renda familiar e outros programas de relevante interesse social voltados para a melhoria da qualidade de vida (art. 5º).

Além do Fundo de Combate à Erradicação da Pobreza, existem diversos outros fundos previstos para a alocação de receitas para fins relacionados à direitos sociais, até mesmo mais efetivos, quais sejam: (a) Fundo Nacional de Assistência Social, criado pela Lei nº 8.742/93; (b) Fundo Social, criado pela Lei nº 12.351/10; (c) Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação - FNDE, criado pela Lei nº 5.537/68; (d) Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS, regulamentado pela Lei nº 8.036/90; (e) Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação - FUNDEB, regulamentado pela Lei nº 14.113/20; (f) Fundo de Amparo ao Trabalhador – FAT, criado pela Lei nº 7.998/1990; (g) Fundo do Regime Geral de Previdência Social, criado pela Lei Complementar nº 101/00, e; (h) Fundo Nacional da Cultura, criado pela Lei nº 8.313/91.

Assim, parte dos recursos auferidos pelos cofres públicos deve, obrigatoriamente, ser destinado a cada um destes fundos, conforme determinado pela Constituição ou pela Lei que os criou. Todos eles, por som seguinte, aplicam seus



recursos para realização de políticas públicas voltadas a concretização dos direitos sociais, inclusive na distribuição de renda.

Mas não são raras as tentativas do governo em burlar a vinculação orçamentária, sob o pretexto de que o orçamento público se encontra “engessado” para realização de despesas discricionárias. O mecanismo da Desvinculação de Receitas da União (DRU), por exemplo, permite ao governo federal usar livremente 20% de todos os tributos federais vinculados por lei a fundos ou despesas. Este mecanismo vem sendo paulatinamente renovado por sucessivas Propostas de Emenda Constitucional, sendo a mais recente delas, a EC 93/2016, a qual prevê a desvinculação, até 31 de dezembro de 2023, de 30% da arrecadação da União relativa a contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico e taxas.

#### **4 AS PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA: PEC Nº 110/2019 e PEC Nº 45/2019 E AS REAIS POSSIBILIDADES DE CONCRETIZAÇÃO DA JUSTIÇA**

Não resta extrema de dúvidas que a Constituição da República, no plano formal, assumiu o compromisso de construir uma sociedade livre, justa e solidária, além de assumir a missão de erradicar a pobreza e reduzir as desigualdades sociais. E, para tanto, estabeleceu direitos sociais, elevando-os a categoria de fundamentais, além de fixar vinculações orçamentárias, com percentuais mínimos a serem gastos com saúde, educação, erradicação da Pobreza e Seguridade Social (previdência e assistência social).

Ademais, a Constituição disciplinou regras de custeio da Seguridade Social e elegeu as contribuições como tributos instrumentais da construção da Seguridade Social (art. 195), estabeleceu a progressividade, a universalidade e a generalidade como princípios cogentes do imposto sobre a renda (art. 153), além de ter consagrado a regra da imposição segundo a capacidade econômica do contribuinte (art. 145).

Ocorre que, a ampliação do papel do Estado trouxe consigo a necessidade de ampliar as fontes de recursos financeiros, para o cumprimento das novas demandas exigidas na busca da materialização da igualdade e da justiça, e de políticas públicas voltadas a amenizar as desigualdades sociais e a pobreza. Desta forma, sob pretexto da limitação orçamentária, dos custos financeiros dos benefícios sociais, e da denominada reserva do possível, os direitos sociais não são plenamente concretizados pelo Estado brasileiro.

Bitencourt e Reck (2021, p.100) destacam que as bases financeiras e morais do Estado brasileiro vêm sendo abaladas pela combinação de fatores como financeirização da economia, mentalidade baseada no ressentimento, a “uberização” e robotização do trabalho, a ação das elites do atraso e a falsidade, além da impossibilidade/inconveniência de uma perspectiva meritocrática. E assinalam: “mesmo se por um passe de mágica o neoliberalismo e suas práticas políticas e econômicas sumissem do horizonte brasileiro, o contexto econômico e social está tão diferente que seria impossível realizar o modelo de 1988”.

Sob outra perspectiva, analisando a realidade brasileira entre 1988 e 2021, Bitencourt e Reck (2021) referem que o poder público obteve resultados promissores em relação ao que se propõe, na medida em que todos os indicadores de habitação, saúde, educação, infraestrutura apresentaram relevante melhora, o setor privado, por

outro lado, não. E concluem pela necessidade de políticas públicas indutoras da economia, através de um setor público atuante, com planejamento compulsório, produção de conhecimento básico e avançado e empresas públicas produtoras de riqueza, com foco na complexidade econômica, pois, segundo os autores, o desenvolvimento via setor privado seria um objetivo inalcançável.

Deste modo, propõem a atuação do Estado, através de uma modelagem de políticas públicas de atenuação destes problemas (BITENCOURT, RECK, 2021, p.142):

Com base nessas perguntas essenciais, acredita-se que a reconstrução do Estado social a curto prazo caminha para um plano de emergência, o qual deverá convergir para uma ação sustentável a médio e longo prazo sobre a lógica das políticas públicas. Mais o que isso, é possível e necessário pensar-se em políticas públicas de emergência. É possível demonstrar a sua viabilidade, retomando a estratégia das estatais — reestatização para organização de planos de desenvolvimento nacional, desde a atividade econômica até a ação social; apontar o debate da responsabilidade social, fazendo frente à responsabilidade fiscal a partir de revisão não dos custos do Estado, mas do plano de arrecadação e combate à política de sonegação fiscal e solidariedade progressiva de matriz seletiva; plano de investimento na reforma do Estado para especialidades das funções públicas valorização dos servidores e transformações digitais; protagonismo nos projetos de produção nacional; redesenho do pacto federativo que centraliza a decisão e descentraliza a Execução; revisão dos planos de receita do Estado e não apenas de fomento; propostas e diálogos institucionais a partir da reorganização dos controles e seus papéis buscando mais eficiência e complexidade para gestão conjunta no combate tanto à corrupção, quanto na gestão eficiência e execução das políticas públicas; exploração de bens para reserva de amortecedores sociais, revisando a subsidiariedade do papel do Estado na atividade econômica.

Com efeito, a corrente denominada de neoliberal prega que a saída da crise do Estado Social passa necessariamente pela redução dos tributos, concomitantemente com a retirada do Estado de certos setores da vida pública e dos campos protetores sociais. Com inspiração nas teorias de autores liberais como Ludwig Von Mises, Friedrich August Von Hayek e Milton Fridman, tais ideias pregam que o mercado seria o único mecanismo capaz de coordenar a organização social e a redistribuição da riqueza. Para Buffon (2009, p. 64) esse novo paradigma significou uma reação à keyenes e se pautou pela máxima “cada vez menos impostos, menos Estado e mais mercado”.

A prevalência do capital sobre a vontade coletiva deixa o Estado enfraquecido para implementar de políticas de desenvolvimento e de proteção social. Argumenta Gorczewski (2012, p. 24), que o Estado vem reduzindo o seu papel a mero guardião

da economia, mas sem condições para “definir prioridades e implementar políticas de incentivo setorial a competitividades, de oferecer proteção social a suas populações, de dar serviços públicos básicos ou de garantir a ordem e o respeito às leis”.

Ao tratar do desaparecimento do princípio da solidariedade que acompanha o pagamento de tributos, Buffon (2009) salienta que a ideologia neoliberal seria a principal responsável pela crise no mundo, uma vez que reduziria as políticas sociais a um alongamento da política econômica. Os ideólogos neoliberais, refere ainda o autor, consideram que o Estado de Bem-Estar é o responsável pela crise em que o Estado se encontra, uma vez que o gasto público com os programas sociais aumentaria o déficit público e a inflação, reduzindo a poupança privada, configurando verdadeiro desestímulo ao trabalho e à concorrência.

Assim, sob influência do ideário neoliberal, no Brasil, a tributação está sendo aplicada de maneira inversa ao que é preconizado pela Carta Constitucional, pois a carga tributária não é distribuída de forma equânime, na medida em que se desrespeita o princípio da capacidade contributiva, bem como se viola a igualdade e a essencialidade dos bens de primeira necessidade, ao mesmo tempo em que as políticas públicas não concretizam de forma plena os direitos e garantias preconizados pela Carta, fenômeno que é denominado por Buffon (2009) como “neotributação”.

Para Buffon (2009), o sistema tributário brasileiro é moldado conforme casuísmos e interesses que se revelam de acordo com as corporações politicamente mais influentes. O autor cita alguns exemplos de condutas típicas de um Estado que atende a interesses das organizações mais influentes, como a negociação de alíquotas de IPI conforme interesses do mercado, sem respeitar a essencialidade do produto; renúncias fiscais negociadas entre os Poderes Executivos estaduais (favores), visando beneficiar certos atores econômicos; expressiva carga tributária incidente sobre o trabalho, o que onera a folha de salários e reduz o rendimento dos trabalhadores.

Ainda que tais políticas efetivamente refletissem em um desenvolvimento econômico (o que não parece ser o caso), esta rubrica não pode ser analisada isoladamente. Neste sentido, a lição de Sen (2000), para quem o crescimento econômico não pode ser considerado um fim em si mesmo, de modo que o desenvolvimento só pode ser avaliado quando confrontado sobretudo com a melhora das condições de vidas e das liberdades que as pessoas desfrutam. Nesta linha Sen (2000, p. 57) advoga que, “a contribuição do crescimento econômico tem de ser julgada

não apenas pelo aumento das rendas privadas, mas também pela expansão de serviços sociais (incluindo, em muitos casos, redes de segurança social)”.

Para Sen (2000), desenvolvimento econômico não é sinônimo de crescimento econômico. Quando se alcança desenvolvimento econômico, a liberdade dos indivíduos fica maior e a sua capacidade é incentivada. Ou seja, a sociedade se depararia frente a uma distribuição de recursos e investimentos que atingiriam a toda a população. Já crescimento econômico, conforme Sen (2000), tem um significado mais restrito, representando o ingresso de valores, e até possivelmente o aumento da remuneração, mas não desenvolvimento.

Não obstante, a ideia de que uma elevada carga tributária é nociva ao crescimento econômico ganhou força nos últimos anos, contudo, estudos refutam essa relação. Pesquisadores da London School of Economics analisaram o efeito da redução dos impostos para os estratos mais ricos da sociedade nas últimas cinco décadas em 18 países da OCDE e concluíram que não houve nenhum impacto relevante sobre o crescimento econômico, resultando, por outro lado, em um aumento na desigualdade: “this study finds that major tax cuts for the rich push up income inequality, but do not boost economic performance” (HOPE e LIMBERG, 2020, p.555).

Também, Pikety (2014) destaca que depois de viverem uma grande paixão pela igualdade dos anos 1930 aos anos 1970, os Estados Unidos e o Reino Unido rumaram com o mesmo entusiasmo na direção oposta ao longo das últimas décadas, passando a reduzir a taxa superior de seus impostos sobre a renda que, após muito tempo nitidamente acima dos níveis aplicados na França e na Alemanha, ficou abaixo da taxa praticada por esses países a partir dos anos 1980. A partir dessa constatação, o autor conclui que “a redução da taxa marginal superior e o aumento das rendas elevadas não parecem ter estimulado a produtividade (ao contrário das previsões da teoria da oferta), ou pelo menos não o bastante para que isso seja estatisticamente perceptível” (PIKETY, 2014, p. 497).

No Brasil, a carga tributária subiu de 27,26% no de 1995 para 35,80% em 2008 e, com a crise econômica, veio a baixar em 2009 para 33,08%, até alcançar 31,64% do PIB em 2020 (SECRETARIA DO TESOUREO NACIONAL, 2021). Esse comportamento, em 2019, foi influenciado pelos efeitos sobre a atividade econômica e isenções tributárias, muitas relacionadas à pandemia do coronavírus.

É importante ressaltar que pesquisas, a exemplo do Mapa da Nova Pobreza, publicado pela Fundação Getúlio Vargas (NERI, 2022) apontam que na última década

houve uma significativa redução da pobreza e da desigualdade social no Brasil, com um retrocesso destes índices a partir do ano de 2019. No entanto, a melhora das condições está diretamente relacionada às políticas públicas, como aumento real do salário mínimo e programas assistenciais (Bolsa Família, Auxílio Emergencial, Auxílio Brasil), sendo certo que tais avanços ocorreram apesar dos gargalos do sistema tributário atual.

Segundo a OCDE, no Brasil os gastos sociais e a tributação desempenham um papel menor na redução da desigualdade do que na maioria dos países da OCDE, pois o papel redistributivo do sistema tributário brasileiro é pouco explorado. A Organização também ressalta que embora o Brasil tenha uma carga tributária total semelhante à média da OCDE (acima de um terço do PIB), o sistema tributário brasileiro como um todo, levando em conta os impostos diretos e indiretos, na verdade aumenta a desigualdade (OCDE, 2015).

O fato é que o sistema tributário brasileiro se revela notadamente regressivo, porquanto são justamente aqueles cidadãos, dotados de mais baixa renda, que suportam injustamente a maior parte carga, de modo que a tributação, além de não cumprir a função de reduzir as desigualdades, acaba por agravá-la. De tal modo, não se observa a necessária equidade, ao passo que o princípio da diferença preconizado por Rawls acaba tendo a sua lógica invertida na realidade brasileira, uma vez que são os contribuintes mais abastados que acabam sendo privilegiados.

Sabidamente, tributos que distribuem renda (ditos progressivos) são aqueles que taxam proporcionalmente mais os grupos de maior renda da sociedade – que teoricamente podem arcar com maior taxaço que os grupos de menor renda. Tributos concentradores de renda (ou regressivos) são aqueles que taxam de modo igual pessoas com capacidades de pagamento distintas.

Por isso, Buffon diz que o sistema tributário brasileiro passa a ser instrumento de “redistribuição de renda às avessas”, à medida que cidadãos com menor capacidade contributiva arcam com maior parcela da carga tributária, sem que haja o incremento dos direitos sociais que lhe são garantidos, em detrimento daqueles que estão no topo da pirâmide social. Com isso, agrava-se o quadro das desigualdades sociais e econômicas, uma vez que a carga tributária se transforma em um meio de retirar aqueles que possuem baixa capacidade econômica os poucos recursos que poderiam fazer frente aos próprios direitos que, por vezes, são sonogados pelo Estado (saúde, alimentação básica, educação, lazer, habitação, transporte, etc.). Ou, em

outras palavras “o Estado não cumpre com sua razão de existir, não assegura a proteção social e ainda retira parte importante dos recursos que seriam utilizados para fazer frente àquilo que deixa de prestar ao cidadão já empobrecido” (BUFFON, 2009, p. 68).

Como se demonstrará a seguir, são alguns motivos que tornam a distribuição da carga tributária injusta, especialmente no que diz respeito ao princípio da capacidade contributiva. A opção do legislador em priorizar a tributação do consumo, por ser realizada de forma indireta, é apontada como um dos principais fatores de injustiça no sistema atual. Ainda, a técnica da seletividade se mostra pouco efetiva, uma vez que bens essenciais são vigorosamente taxados, fazendo com o consumo de bens básicos se reflita em um considerável acréscimo de renda e patrimônio dos indivíduos menos abastados.

Mesma forma, em que pese a técnica da progressividade de alíquotas ser considerada como uma forma adequada para a promoção da justiça fiscal distributiva, inclusive sob a perspectiva do princípio da diferença proclamado por John Rawls, não se pode ignorar que o sistema tributário brasileiro faz pouco uso desta técnica ou o faz de forma muito comedida. Um claro exemplo disso são as alíquotas do Imposto de Renda para pessoa física, cuja tabela progressiva apresenta apenas 05 faixas, o que, na prática, torna o imposto regressivo. Agregue-se a isso as muitas isenções que atenuam o potencial redistributivo desse imposto, reduzindo sua capacidade de arrecadação e limitando o financiamento de políticas públicas.

Além da baixa progressividade do imposto sobre a renda, outro problema latente consiste na taxaço incidente sobre a propriedade, conquanto esta é ainda menos empregada como fonte base de incidência, correspondendo a um percentual ínfimo da arrecadação total. Possível afirmar que o Estado brasileiro, ao subjugar o potencial distributivo da tributação sobre propriedade, também ignora uma importante fonte de aferição da capacidade econômica dos contribuintes.

Por fim, cabe citar que o Brasil, a partir de 1º de janeiro de 1996, introduziu a isenção dos lucros e dividendos distribuídos aos sócios e acionistas de pessoas jurídicas, nos termos do art. 10 da Lei 9.249/95. Antes disso, na década de 80, o país já havia reduzido a alíquota máxima do imposto de renda e submetido os dividendos à tributação exclusiva na fonte com uma alíquota linear de 15%. Logo, o tratamento privilegiado concedido a tributação da renda proveniente do capital, em detrimento

daquela originada do trabalho, também contribui para a regressividade da tributação, e, por conseguinte, para o agravamento da desigualdade entre os cidadãos.

#### **4.1 Obstáculos à Concretização da Justiça Fiscal**

Sem pretender esgotar o tema, objetiva-se apontar, na sequência, os principais obstáculos que tornam o sistema tributário regressivo e ineficiente do ponto de vista da justiça fiscal. Essa análise é necessária a fim de que se possa emitir um diagnóstico acerca de quais os problemas devem ser enfrentados e sanados, pois, a partir de quando identificados estes problemas também será possível verificar as possíveis soluções a serem implementadas em uma necessária reforma tributária.

##### **4.1.1 A Tributação sobre o Consumo como fonte de desigualdade**

Como já estudado, a Constituição, em seu art. 145, § 1º, consagrou o princípio da capacidade contributiva, ao determinar que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”. Quanto aos tributos diretos, entendidos como aqueles cujo aspecto quantitativo, quer pela base de cálculo, quer pela alíquota, leva em consideração a pessoa do contribuinte, não há maiores dificuldades para mensuração da capacidade contributiva. No entanto, a questão torna-se mais complexa em relação aos ditos tributos indiretos.

Indiretos são “os tributos cuja incidência jurídica recai sobre uma pessoa (o chamado contribuinte de jure), mas sua incidência econômica é transferida para uma terceira pessoa (o contribuinte de facto)” (SCHOUERI, 2018, 60). Segundo Silveira (2009, p. 158) os tributos são dessa forma divididos em diretos e indiretos, “sendo que nestes últimos existe a figura de um agente intermediário (contribuinte de direito) que possui o dever de apurar e recolher o tributo, mas não suporta o seu ônus econômico”.

Diversamente de outros países, onde ocorreu a unificação dos tributos sobre o consumo em uma espécie tributária apenas (Imposto sobre Valor Agregado – IVA), no Brasil, apesar das pontuadas divergências, a jurisprudência costuma indicar como tributos indiretos, basicamente, o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e à Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal



e de Comunicação (ICMS), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o ISS, este último apenas quando incidente sobre o valor cobrado pelo serviço prestado.

O problema é que, enquanto a capacidade contributiva é nitidamente perceptível e mensurável nos tributos pessoais (tal como na tributação da renda), tal constatação merece maiores cuidados na tributação sobre o consumo, uma vez que o gravame incide sobre o bem, e não sobre a pessoa do contribuinte. É por isso que o tributo incidente sobre, por exemplo, um saco de feijão é o mesmo independente de ter sido adquirido por uma pessoa pobre ou por uma abastada.

Portanto, no caso dos tributos sobre o consumo, o risco de regressividade se torna patente quando se considera que o percentual de renda destinado ao consumo é decrescente, conforme incrementa a riqueza do contribuinte. Uma pessoa de poucos recursos destinará a totalidade de sua renda ao consumo (e, portanto, toda a sua renda será alcançada pela tributação do consumo), enquanto aquele de maiores posses terá boa parte de sua renda vertida em investimento (e, portanto, não atingida, pelo menos imediatamente, pelo imposto sobre consumo).

Nas palavras de Silveira (2009, p. 158):

O fenômeno da *regressividade* dos tributos sobre o consumo se explica pelo fato de que estes incidem sobre a renda consumida tão-somente. Em geral a *renda total* dos agentes econômicos se divide em renda consumida e renda poupada (acumulada) e a proporção entre os dois tipos de renda varia conforme a classe social do agente. Desse modo, teoricamente a renda poupada das pessoas mais abastadas é maior do que a das pessoas de baixa renda, visto que as necessidades de consumo tendem a diminuir na medida em que aumenta a riqueza disponível. Assim, a tributação sobre o consumo é tendencialmente regressiva, na medida em que incide com mais vigor sobre as classes mais baixas. Tomemos como exemplo o caso de um quilo de sal. Tanto pobres como ricos consomem sal, mas o fato de alguém ser mais rico não significa que irá consumir mais sal. A diferença que pode ocorrer é sobre a qualidade dos bens consumidos e, assim, os mais abastados trocarão o consumo de produtos básicos por produtos de luxo.

Santos (2010) observa que a composição da arrecadação tributária do Brasil e da América Latina no geral é bastante similar no que diz respeito à divisão entre impostos diretos e indiretos, sendo relevante destacar o contraste com os países desenvolvidos, que possuem uma relação inversa no peso de sua arrecadação. O autor elenca algumas hipóteses que justificariam a prevalência dos impostos sobre o consumo nesses países: em primeiro lugar, a instituição de impostos sobre bens e serviços em um ambiente com consumidores pouco maduros é, em termos políticos, mais fácil, já que os impostos indiretos são invisíveis por ser de difícil determinação a

quantia exata paga de tributo embutido no preço. Em segundo lugar, os impostos diretos têm um custo político maior por recaírem sobre as elites econômicas, mais focalizadas nesses países com maior desigualdade, e por apresentarem dificuldades técnicas à administração tributária para a mensuração das variáveis relevantes e para o combate à sua sonegação.

Ainda no que tange aos motivos que orientam o Estado a optar pela tributação sobre o consumo, Martins (2011) leciona que esta é mais facilmente administrável, visto que o universo de contribuintes de direito é restringido, concentrando-se as exações em determinado momento do processo de fabricação ou circulação do bem, deixando ao fabricante ou comerciante o encargo de repercutir o ônus até o consumidor final. Em suma, por não tributar diretamente a renda ou patrimônio do cidadão, os impostos indiretos acabam passando despercebidos e, até por isso, contam com pouca ou nenhuma resistência da população. Ademais, esta modalidade permite concentração da arrecadação junto ao setor produtivo (indústria e comércio), que insere o valor do tributo no custo dos produtos. Também por isso, facilita a própria atividade de cobrança e fiscalização pelas Fazendas Públicas.

Buffon (2009) denuncia que a população assiste ao aumento da carga tributária e à diminuição do poder aquisitivo sem dar-se conta efetivamente da situação. D'Araújo (2015), percebendo o mesmo, aduz que isto se deve à falta de transparência acerca da tributação sobre o consumo, que acaba por ter um efeito anestésico sobre o contribuinte que em relação aos tributos diretos apresenta uma postura mais combativa: “Por impedir a aferição do peso que esses tributos têm em seu orçamento, esse fenômeno dificulta que o cidadão comum tenha a real compreensão de seu papel enquanto contribuinte” (D'ARAÚJO, 2015, p. 45).

Além disso, a tributação sobre o consumo, diferentemente do que ocorre com rendas e patrimônios, que podem ser facilmente transferidos em uma sociedade globalizada para países com tributação mais branda, atinge a todos em qualquer tempo e garante a arrecadação, assinala D'Araújo (2015).

Conforme o estudo “Carga Tributária no Brasil 2020: Análise por Tributos e Bases de Incidência”, divulgada pela Receita Federal do Brasil (2021), no ano de 2020 a carga tributária representou a 31,58% do Produto Interno Bruto (PIB) contra 32,45% em 2019, o que implica uma variação negativa de 0,87 pontos percentuais, que assim resultou combinação dos encolhimentos, em termos reais, de 4,1% do Produto Interno

Bruto e de 6,6% da arrecadação tributária nos três níveis de governo, se comparado ao ano de 2019.

Ainda de acordo com o referido estudo, com base nos indicadores de 2019, em ordem decrescente de tributação (logo, partindo-se do país que mais tributa), conforme retratado no Gráfico 1 abaixo, tem-se em primeiro lugar a Dinamarca (46,3%), seguida de França (45,4%), Bélgica (42,9%) e Suécia (42,9%), Itália (42,5%) e Áustria (42,4%). O Brasil ocupa a 24ª posição em tabela comparativa, com tributação de 31,58%, como já referido, sendo seguido por Nova Zelândia (32,3%), Letônia (31,2%) Israel (30,5%), Lituânia (30,3%) e Suíça (28,5,8%).

Gráfico 1 - carga tributária do Brasil e a de alguns países da OCDE no ano de 2019.



Fonte: Receita Federal do Brasil/OCDE.

A categoria que mais contribui para o resultado da arrecadação no país, considerando o enforque econômico, foi aquela cuja base de incidência corresponde a bens e serviços, portanto, o consumo (representando 43,72% do total) com um aumento de 0,34% da arrecadação em relação ao ano anterior. A variação está relacionada, principalmente, segundo o estudo, ao incremento da arrecadação do ICMS pelos Estados, com um aumento de 0,17 pontos percentuais.

Consoante o mesmo estudo, os tributos que incidem sobre os bens e serviços, no Brasil, representam 14,1% do PIB. Em comparação com os outros países da OCDE, no que se refere a tributação de bens e serviços - ainda que comparações devem ser realizadas com cautela, uma vez que algumas espécies tributárias podem não existir em todos os países - observa-se que o Brasil tributa menos a base “Renda” do que a média dos países da OCDE, ao passo que tributa a base “Bens e Serviços”, em média, mais.

Nesse sentido, o Brasil ocupa o 4º lugar entre aqueles que mais tributam o consumo. Novamente, em análise comparativa decrescente entre os países acerca da carga tributária de bens e serviços (partindo-se, pois, daquele que mais tributa), verifica-se a Hungria ocupa a primeira posição (16,2%), seguida da Grécia (15,3%), Finlândia (14,2%) e Dinamarca (14,1%), empatada com o Brasil (14,1%).

Oportuno lembrar, no entanto, que os poucos países acima citados que tributam proporcionalmente mais o consumo do que Brasil também possuem uma carga tributária maior que a brasileira em relação ao PIB. Logo, a participação dos tributos sobre bens e serviços (consumo) é inferior proporcionalmente em relação à carga tributária total. Em um país marcadamente desigual, como é o caso brasileiro, o impacto dessa tributação sobre as classes menos abastadas será mais relevante do que em relação aos demais países citados, cuja desigualdade, notoriamente, atinge níveis consideravelmente menores.

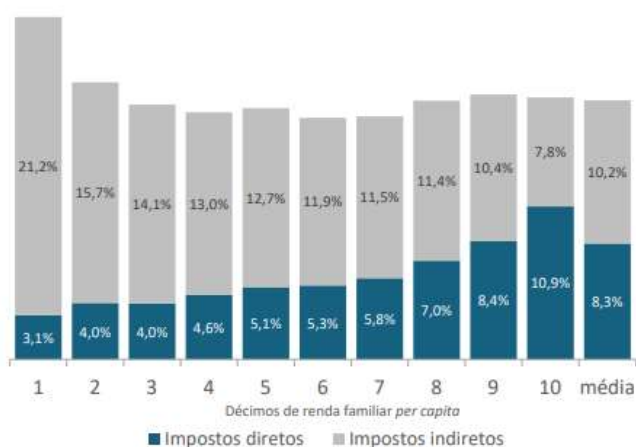
E, acerca da desigualdade de rendas, cabe citar a publicação Síntese de Indicadores Sociais, divulgada pelo IBGE em 2020 (IBGE), que trouxe estimativas do Banco Mundial com base no índice de Gini, que mede a disparidade de renda entre os indivíduos. Esse relatório apontou que o Brasil apresenta 0,539 pelo índice de Gini no ano de 2018, sendo que o índice varia de 0 a 1, em que quanto mais próximo de 1 o resultado, mais desigual será a renda. O país é apontado no Relatório em questão como o 9º mais desigual do mundo, ficando à frente apenas de países com Moçambique, Zambia, Suriname e Namíbia.

O mesmo estudo também apurou que 11,8% da população brasileira (24.688 milhões), em 2019, viviam com até o valor de 1/4 de salário mínimo per capita mensal, cerca de R\$ 250, consideradas como extremamente pobres segundo os índices do Banco Mundial, e quase 30% (61.065 milhões) com até 1/2 salário mínimo per capita (R\$ 499). Impossível deixar de referir aqui que, ao mesmo tempo em que 24,6 milhões de brasileiros se encontram na extrema pobreza, o país é nona economia do mundo,

com um PIB de 1,61 trilhões de dólares, conforme divulgou o Banco Mundial. Tal situação ilustra bem o cenário da desigualdade.

É certo que a tributação, especialmente aquela indireta incidente sobre o consumo, exerce um papel relevante para a manutenção destes índices. De acordo com levantamento de dados realizado pelo IPEA, tomando por base as estatísticas do IBGE e das Pesquisas de Orçamento Familiar 2017/2018 (POF), verificou-se que a progressividade dos tributos diretos, no Brasil, compensa só parcialmente a regressividade dos indiretos, na medida em que a incidência nos 10% mais pobres alcança 26,4%, ao passo que nos 10% mais ricos os tributos representam 19,2% da renda total. Para os 10% mais pobres, os impostos indiretos representam 21,2%, já para os 10% mais ricos os impostos indiretos representam apenas 10,2% de sua renda (CORNELIO, PALOMO e SILVEIRA, 2022). O gráfico 2 ilustra essa realidade:

Gráfico 2 - incidência da tributação direta e indireta na renda total segundo décimos de renda familiar per capita (2017/2018)



Fonte: IPEA

A pesquisa ainda salienta que os 10% mais ricos, que se apropriam de 45% da renda, arcam com 55% dos tributos diretos, mas esse ganho de progressividade na incidência dos mais ricos é insuficiente para uma queda mais expressiva da desigualdade já que a tributação indireta se mostra claramente regressiva, com os 40% mais pobres arcando com 20% da arrecadação dessa tributação, ao passo que se apropriam de tão somente 9% da renda pós-tributação.

Diante desse panorama, a pesquisa conclui que: (i) a desoneração ou isenção de determinados bens e serviços, ainda que atenuem a regressividade em algumas rubricas de despesa, não implica em redução da regressividade da tributação indireta;

logo, o emprego do instrumento tributário com o objetivo de melhorar a distribuição da renda pós-tributação por meio de desonerações e isenções dos tributos indiretos se mostra pouco eficaz; (ii) a regressividade da tributação indireta apresenta um efeito redistributivo concentrador, ampliado pelo grande peso que tais tributos têm sobre a renda das famílias; e (iii) a maior presença dos tributos indiretos que os diretos na renda e a baixa progressividade dos últimos torna o sistema tributário nacional regressivo. (CORNELIO, PALOMO e SILVEIRA, 2022).

Os dados ora apresentados deixam claro que a aplicação do princípio da seletividade, através da graduação das alíquotas segundo a essencialidade do produto, embora um meio adequado para aferir da capacidade contributiva em relação à tributação indireta, não se mostra suficiente para afastar a regressividade da tributação sobre o consumo.

A mesma conclusão foi alcançada pela OCDE em estudo intitulado “The distributional effects of consumption taxes in OECD Countries”, que propôs analisar a efetividade das reduções de alíquotas da tributação do consumo como uma ferramenta redistributiva, no âmbito dos países que compõem aquela organização. Conforme relatório, embora as reduções de alíquotas para os bens considerados essenciais para os pobres possuam um efeito progressivo, esta ainda é uma ferramenta insuficiente para fins redistributivos, primeiro porquê, no mínimo, os mais abastados receberão o mesmo benefício; e segundo, porquê, em várias situações, os ricos se beneficiarão mais do que os pobres:

The simulation results tend to vary depending on the underlying policy rationale for introducing the reduced VAT rate. They show that most, if not all, of the reduced VAT rates that are introduced for the distinct purpose of supporting the poor - such as reduced rates on food, water supply and energy products - do have the desired progressive effect. For example, reduced rates for food provide significantly greater support to the poor than the rich, as a proportion of expenditure, in all 15 countries where they are applied. However, despite this progressive effect, these reduced VAT rates are still shown to be a very poor tool for targeting support to poor households: at best, rich households receive as much aggregate benefit from a reduced VAT rate as do poor households; at worst, rich households benefit vastly more in aggregate terms than poor households. (OCDE, 2014, p. 68-69)

Portanto, apesar da adoção de alíquotas diferenciadas conforme a essencialidade do produto se revelar uma técnica oportuna para promoção da capacidade contributiva no caso dos tributos indiretos, esta medida, sozinha, não é

capaz de garantir uma justiça distributiva em âmbito tributário, ainda mais considerando a realidade brasileira, marcada por profunda desigualdade e onde quase 50% da base de arrecadação advém destes tributos incidentes sobre o consumo.

#### **4.1.2 A guerra fiscal como fator agravante da regressividade tributária**

A Constituição Federal traz em seu bojo a repartição de competências tributárias. A partir do artigo 145, desenha-se um sistema em que cada espécie tributária é alocada à competência de uma ou mais pessoas jurídicas de direito público.

O que se constata é que o Constituinte concentrou a maior parte da competência tributária na União, sendo que aos Estados e principalmente aos Municípios foi reservada uma menor parcela do exercício do poder tributário. Todavia, a fim de viabilizar a autonomia dos Estados e dos Municípios, cuidou para que parte da receita decorrente de tributos de competência da União, como também da receita dos Estados fosse repassada para os Estados e Municípios, haja vista o disposto nos artigos 157 e 158 da nossa Constituição. Neste ponto Machado Segundo (2005, p. 55) observa: “o conceito de autonomia política, no Estado Federal, não prescinde, pelo contrário é indissociável, do de autonomia financeira, sob pela de aquela se transformar em atributo de indisfarçável caráter tão-somente retórico”.

O federalismo brasileiro atravessa atualmente uma crise, notadamente no âmbito fiscal, consubstanciada sob a forma de questionamentos quanto à concentração das receitas tributárias no âmbito da União. Destacam Calçada e Reck (2021, p. 698), que “os crescentes gastos públicos e o não aumento proporcional da receita, a exemplo do que ocorre no Brasil, trazem impactos nefastos aos entes”. Como exemplo dessa desproporcionalidade, citam o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), que é arrecadado pela União, mas cujo montante é compartilhado com os demais entes, por meio do Fundo de Participação dos Estados (FPE) e do Fundo de Participação dos Municípios (FPM), de modo que qualquer diminuição do IPI pela União, buscando o desenvolvimento da economia, impacta a distribuição dos recursos aos FPEs e FPMs dos demais entes. No nível municipal, o modelo constitucional vigente, os municípios se beneficiam mais de repasses de

receitas de outros entes do que da arrecadação de receitas próprias (CALÇADA, RECK, 2021, p. 702).

Como cláusula pétrea decorrente do pacto federativo, a autonomia dos entes federados permite-lhes legislar sobre os tributos de sua competência. Mas o que se verifica na prática é que a disputa, entre os Estados e municípios por investimentos privados e atração de novos empreendimentos tem gerado inúmeros conflitos entre estes entes. Assim, há décadas os Estados travam a chamada "guerra fiscal", através da realização de acordos unilaterais e da concessão indiscriminada de benefícios tributários aos entes privados, sem muitas vezes existir uma contrapartida ou um efetivo benefício, capaz de compensar a perda de receitas do erário. Esses benefícios consistem geralmente em renúncia de receitas, através de isenções, reduções de base de cálculo de tributos, reduções de alíquotas, entre outros.

A guerra fiscal corrói a base do Estado Federação quando induz desrespeito à cláusula federativa do art. 152 da Constituição de 1988, que proíbe aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino. Salieta De Santi (2016, p. 7), que "a atual prática da tributação promovida pelo sistema tributário constitucional brasileiro desintegrou a federação pelas guerras fiscais, fomentadas pela falta de clareza na divisão das competências tributárias".

Na concepção de Calciolari (2003) a denominada guerra fiscal é conceituada como a exacerbação de práticas competitivas entre entes de uma mesma federação em busca de investimentos privados. O autor explica que as benesses fiscais atrativas incentivam a migração de determinados agentes privados, os quais, segundo postulados econômicos clássicos, tendem sempre a buscar o menor custo produtivo, conseqüentemente, o maior lucro, mas que geram efeitos perversos sob os ângulos macroeconômicos e sociais. Para Goularti (2020), em tempos da mundialização financeira, as desonerações necessariamente não representam uma ampliação do investimento privado, avanço do progresso técnico, diminuição da capacidade ociosa e aumento da produtividade do trabalho.

Varsano (2009) também destaca que as empresas que obtêm vantagens fiscais ganham do ponto de vista competitivo frente a outras, já instaladas no mesmo Estado e que disputam o mesmo mercado. Por isso, pressionam o governo estadual para lhes conceder idênticos incentivos que lhes permitam competir em iguais condições, o que acaba sendo atendido pelo governante, aumentando a sangria orçamentária.



Ademais, em face das renúncias fiscais, os estados de menor poder financeiro perdem a capacidade de prover os serviços e a infraestrutura de que as empresas necessitam para produzir e escoar a produção. Haja vista a redução generalizada do peso da tributação, as empresas passam a escolher sua localização em função da qualidade da infraestrutura oferecida (o que leva aos Estados mais desenvolvidos a ganharem a batalha). Por fim, com a banalização dos benefícios fiscais — todos os estados concedendo incentivos semelhantes —, estes perdem seu poder de estímulo, de modo que guerra fiscal transforma os incentivos em meras renúncias de arrecadação, que não têm qualquer efeito estimulador da economia e distribuição de renda à sociedade (VARSANO, 2009).

Rezende (2009) diz que um consenso se forma em torno da ideia de que o aumento da guerra fiscal é resultado das regras particulares da tributação brasileira, única no mundo, que colocou o imposto sobre consumo na gestão autônoma dos estados. A adoção do princípio de origem no comércio entre os estados faz com que esse imposto se torne uma poderosa ferramenta para lançar incentivos fiscais para atrair empresas. Contudo, com a abertura de espaço para a proliferação de benefícios fiscais, conseqüentemente, “reduziu-se o índice de aproveitamento do potencial de arrecadação desse imposto, o que, na prática, traduziu-se no encolhimento da base sobre a qual o ICMS é efetivamente arrecadado” (REZENDE, 2009, p. 11).

Ora, diante desse cenário é presumível que haverá prejuízo às políticas públicas distributivas e aos direitos sociais. Mas seria a guerra fiscal também capaz de contribuir para regressividade da tributação?

Nesta linha, Derzi (2014) salienta que a competição tributária e as renúncias fiscais dela decorrentes levam a já mencionada redução das receitas, tão necessárias ao estado para fazer frente os benefícios da previdência social, da saúde e assistência social. Em face da alta mobilidade do capital e, necessitando de investimentos privados, a solução adotada pelos estados tem sido geralmente a de desonerar os empreendimentos, compensando-se a perda de arrecadação com o aumento da carga tributária em outras bases, especialmente sobre o consumo. Como salienta a autora (DERZI, 2014, p. 56):

(a) procura-se não fazer incidir o imposto sobre a renda e os lucros provenientes do capital (ou pelo menos fazer incidir mais suavemente), de forma que a carga fiscal sobre o trabalho/consumo tende a se acentuar; (b) no afã de se aumentar a arrecadação, o Brasil introduziu a limitação dos prejuízos acumulados a 30% dos lucros dos exercícios subsequentes,

medida que converte o imposto sobre a renda em imposto sobre o consumo, porque a tributação da renda fictícia, independentemente dos resultados reais de lucratividade, transforma o imposto sobre a renda em custo e desencadeia a transferência da carga para os preços das mercadorias e serviços; (c) com isso, o imposto sobre a renda, sendo mero custo da atividade econômica, converte-se também em imposto sobre o consumo, aumentando-se a regressividade do já regressivo sistema tributário brasileiro; (d) há certa tendência de redução dos benefícios previdenciários, o que se apresenta em movimentos repetitivos, embora a sociedade brasileira já tenha feito as suas opções, de forma irreversível, em sua Constituição, em favor de um Estado Democrático de Direito.

Com efeito, a partir destas desonerações – isenções totais ou parciais, regimes especiais, os créditos presumidos – a exceção torna-se a regra, de modo que todos os empreendimentos se julgam merecedores de tais benefícios. Com isso surgem verdadeiros nichos, obscuros e suspeitos de desoneração tributária, por um lado; por outro, os estados, compensando as perdas sofridas, inventam uma série de estratégias deformantes do ICMS, para levar ao aumento da carga, especialmente daquele incidente sobre o consumo das mercadorias e serviços mais essenciais à manutenção da vida: alimentos, medicamentos, vestuário, energia, combustíveis e comunicação (DERZI, 2014).

Interessante notar que este fenômeno não é adstrito à realidade brasileira, sendo possível percebê-lo no âmbito da comunidade europeia. Assinala Pikety (2014, p. 483) que o aumento da concorrência fiscal ao longo das últimas décadas, num contexto de livre circulação do capital, levou a adoção de regimes derogatórios em relação à renda do capital e “isso é particularmente válido para a Europa, dividida entre Estados de pequeno porte que, até o momento, se mostram incapazes de desenvolver um mínimo de coordenação em matéria fiscal”. A consequência dessa concorrência “é uma disputa sem fim para reduzir especialmente o imposto sobre os lucros das empresas e para isentar os juros, dividendos e outras rendas financeiras do regime normal de tributação ao qual são submetidas as rendas do trabalho”.

Ademais, o autor prevê que, nesses países, a arrecadação fiscal hoje se tornou, ou está a ponto de se tornar, regressiva no topo da hierarquia das rendas na maioria dos países. Como exemplo, cita o caso da França, onde a taxa global de tributação (47% da renda nacional, em média) é de cerca de 40-45% para os 50% das pessoas que dispõem das menores rendas, sobe para 45-50% entre os 40% seguintes, antes de cair entre os 5% das rendas mais elevadas e sobretudo para o 1% mais ricos, indo para apenas 35% entre os 0,1% mais abastado (PIKETTY, 2014).

Por fim, esclarece que “para os mais pobres, as taxas de tributação elevadas se explicam pela importância dos impostos sobre o consumo e pelas contribuições sociais (que no total representam três quartos das arrecadações na França)” (PIKETTY, 2014, p. 483). Já a ligeira progressividade observada em relação à classe média seria justificada pelo aumento da força do imposto sobre a renda, ao passo que a nítida regressividade constatada nos 1% mais ricos seria explicada importância das rendas do capital, que escapam dos cálculos de progressividade.

Aqui, mais uma vez, verifica-se o reflexo do neoliberalismo e da globalização econômica. Derzi (2014) observa que os países, pressionados pela competição, procuram reduzir o imposto sobre a renda (proveniente do capital) em especial dos investidores estrangeiros, como ocorre nos EUA e, em face da redução da arrecadação, dissemina-se a ideia de urgência da redução dos benefícios sociais. Com isso, “no mundo da competição fiscal, a resposta dos países ricos trocou o peso da carga fiscal sobre o capital móvel pelo peso fiscal maior sobre a renda do trabalho e do consumo (menos móveis)” (DERZI, 2014, p. 52).

A guerra fiscal, portanto, ocasiona a elevação dos preços em geral e acentua a regressividade do sistema, atingindo exatamente a faixa da população mais pobre, por deslocar o eixo de arrecadação da renda e patrimônio para o consumo.

#### **4.1.3 Da baixa progressividade de Impostos sobre patrimônio e renda**

Diante de toda a exposição supramencionada, forçoso concluir que a tributação no Brasil, ao privilegiar como base de incidência o consumo acaba por gerar indesejáveis efeitos regressivos, impondo um ônus fiscal excessivo justamente sobre aqueles que a justiça distributiva deveria privilegiar, ou seja, a camada menos aquinhoadada da sociedade.

A despeito de privilegiar a tributação indireta sobre o consumo, o sistema brasileiro acaba por dar diminuta importância aos tributos incidentes sobre as manifestações de riqueza renda e patrimônio, bases estas que, como já demonstrado na presente pesquisa, são razoavelmente mais adequadas na aferição da capacidade contributiva do pagador de impostos do que o consumo.

Outrossim, mesmo sobre aquelas hipóteses nas quais o texto constitucional prevê a instituição de tributos sobre a renda e patrimônio, o que se verifica no caso em concreto é inobservância da técnica da progressividade, uma vez que a grande

maioria dos tributos são dotados de alíquota única, ou ainda, quando são instituídas outras faixas de incidência, estas pouco contribuem, na prática, com a realização da justiça distributiva e fiscal.

A instituição de tributos progressivos é defendida por Rawls (2000, p. 308) sob a perspectiva da teoria da justiça, pois “ela é necessária para proteger a justiça da estrutura básica com relação ao primeiro princípio da justiça e à igualdade equitativa de oportunidades e desse modo evitar o acúmulo de propriedade e poder”. Assim, “os impostos proporcionais sobre as despesas (ou sobre a renda) devem fornecer a receita para manter os bens públicos” (RAWLS, 2000, p. 308).

Ainda que se considere o entendimento de Sen (2011, p. 215) no sentido de que a renda ou riqueza é uma forma inadequada de julgar uma vantagem, também é preciso levar em conta que o mesmo autor entende a pobreza como forma de privação de capacidades. Entre as liberdades instrumentais citadas por Sen (2000, p. 55) estão as facilidades econômicas, que incluem as condições necessárias e suficientes para a participação nas relações do mercado, a distribuição da renda e da riqueza, os programas de crédito, a renda nacional e os intitamentos da população. Daí que a política fiscal redistributiva, notadamente através da progressividade dos tributos, é sem dúvida um instrumento eficaz para assegurar essas liberdades.

A progressividade não se apresenta exclusivamente como decorrência da concretização da justiça distributiva. Como salienta Schoueri (2018) essa forma de fixação das alíquotas de um tributo pode ser exigência à correção da regressividade do sistema tributário. Ou pode decorrer da atuação de cânone da Ordem Econômica, exigindo tratamento diferenciado para situações diferentes, a fim de realizar a justiça estrutural: “Enquanto, entretanto, na progressividade distributiva, o critério de diferenciação residia na capacidade contributiva, a progressividade de que ora se trata (progressividade estrutural) baseia -se em parâmetro nascido da Ordem Econômica (SCHOUERI, 2018, 383).

Nesta senda, cabe citar algumas distorções no sistema tributário brasileiro que acabam o tornando regressivo. E o primeiro caso digno de destaque consiste no ITCMD (Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação). Referida exação está prevista no art. 155, I e § 1º da Constituição e arts. 35 a 42 do CTN, e possui como fato gerador a transmissão de qualquer bem ou direito havido por sucessão legítima ou testamentária, inclusive a sucessão provisória; ou no caso de doação.

As normas constitucionais que disciplinam o ITCMD se resumem à distribuição da competência tributária entre os Estados e o DF, a partir da localização e da natureza dos bens transferidos por herança ou doação. Quando a transferência de riqueza envolver bens imóveis e seus respectivos direitos, o ITCMD será de competência do Estado (ou do DF) da situação do bem (art. 155, § 1º, I). Por outro lado, quando a transmissão envolver bens móveis, títulos e créditos, o imposto será de competência do Estado (ou DF) onde se processar o inventário ou arrolamento, ou, ainda, onde estiver situado o domicílio do doador (art. 155, § 1º, II).

O texto constitucional reserva ao Senado Federal a competência para fixar as alíquotas máximas do ITCMD (art. 155, § 1º, IV). Atualmente, a matéria está regulamentada na Resolução nº 09, de 1992, que estabelece a alíquota máxima de 8% para este imposto.

Saliente-se que não há autorização constitucional expressa para adoção de alíquotas progressivas para o ITCMD. Inclusive, havia entendimento no sentido de que a técnica não seria aplicável em tributos reais. Mas, salienta Buffon (2009, p. 199) que progressividade é uma decorrência lógica do princípio da capacidade contributiva, “razão pela qual tal mecanismo não necessita de expressa previsão no texto constitucional, uma vez que corresponde a um dos meios de efetivação do Estado Democrático de Direito, mediante a concretização de seus princípios basilares”.

Destaca-se que a partir de recente o posicionamento do Supremo Tribunal Federal (STF) fixou-se a possibilidade de utilização de alíquotas progressivas no âmbito do ITCMD. A matéria foi analisada por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário n.º 562.045/RS, julgado em 06.02.2013, oportunidade em que o STF consagrou o entendimento de que o princípio da capacidade contributiva também se aplica aos impostos reais. (BRASIL, 2013).

O julgamento iniciou-se em 2008, com o Min. Relator Ricardo Lewandowski opinando pela inconstitucionalidade da progressividade das alíquotas do ITCMD com fundamento nos precedentes da Corte Suprema em relação aos impostos ditos reais. O Ministro Eros Grau em seu voto vista discordou do Ministro Relator, admitindo a constitucionalidade da progressividade do ITCMD. Seguiram o posicionamento do Ministro Eros Grau: Os Ministros Joaquim Barbosa, Ellen Gracie, Menezes Direito, Teori Zavascki, Celso de Melo, restando vencidos os votos dos Ministros Ricardo Lewandowski e Marco Aurélio.

O Ministro Eros Grau ressaltou que todos impostos devem guardar relação com o princípio da capacidade contributiva, conforme as considerações de seu voto:

[...] todos os impostos podem e devem guardar relação com a capacidade contributiva do sujeito passivo e não ser impossível aferir-se a capacidade contributiva do sujeito passivo do ITCMD. Ao contrário, tratando-se de imposto direto, a sua incidência poderá expressar, em diversas circunstâncias, progressividade ou regressividade direta. Todos os impostos - repito - estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, especialmente os diretos, independentemente de sua classificação como de caráter real ou pessoal; isso é completamente irrelevante [...].

Importantes, também, as considerações da Ministra Ellen Gracie, ao asseverar que o imposto real não afasta o seu caráter pessoal:

É o que me basta para ajuizar que a expressão constitucional 'caráter pessoal' não é usada para classificar tributos, mas para exprimir que o tributo de natureza real não elimina o ingrediente da personalidade em sua abstrata conformação. Isso porque a relação jurídico-tributária é sempre entre sujeitos de direitos: o sujeito tributante e o sujeito tributado.

De qualquer modo, ainda que possível a graduação das alíquotas conforme a capacidade contributiva, o limite de 8% fixado pelo Senado Federal revela-se um tanto ineficaz para fins redistributivos. Na realidade, o que se observa é que o sistema brasileiro não acompanhou o desenvolvimento da tributação da herança, especialmente quando comparado aos países mais desenvolvidos. São inúmeros os países que tributam a herança com alíquotas consideravelmente superiores, como exemplo, para fins meramente ilustrativos, o Japão (55%), Coreia do Sul (50%), França (45%), Reino Unido (40%), Estados Unidos (40%). Ainda, o limite mínimo de isenção adotado pelos Estados Unidos no ano de 2015, fixado em U\$ 5,43 milhões, é substancialmente superior aos limites de valor praticados no mesmo período pelo Reino Unido (U\$ 488,280), pela Alemanha (U\$ 423,782), pelo Japão (U\$ 247,297) e pela França (U\$ 105,945) (COLE, 2015).

Em vista disso, a taxação que incide sobre a herança, que para John Rawls possui importância fundamental na promoção da justiça distributiva, é menosprezada pelo Ordenamento Jurídico Pátrio, a julgar pelo fato de muitos Estados ainda cobrarem o ITCMD sob uma alíquota única ou ainda, somente diferenciando alíquotas entre os casos de doação e herança ignorando, todavia o valor do patrimônio transmitido.

Aliás, a configuração atual do ITCMD é semelhante à situação vivenciada na França em 1901, que a duras penas instituiu o imposto progressivo sobre as heranças. Naquele momento apenas iniciava a transição do estado liberal para o denominado *welfare state*. Conforme Piketty (2014, p. 489), a alíquota mais elevada atingia apenas 5%: "se examinarmos o cenário com a perspectiva de hoje, é evidente que tal reforma não poderia afetar de fato o processo de acumulação e hiper concentração patrimonial em curso nesse período, a despeito do que pudessem pensar as pessoas na época".

Quando se observa o contexto brasileiro sob o enfoque da justiça distributiva, a situação se torna ainda mais preocupante: como a alíquota máxima de 8% estabelecida pelo Senado Federal não é uma obrigação a ser cumprida pelos Estados e pelo Distrito Federal, a exigência do ITCMD pode refletir a aplicação de alíquotas ainda mais baixas. É o que se observa, inclusive, em vários Estados brasileiros, como é o caso do Estado do Rio Grande do Sul, que, através da Lei Estadual 8.821/1989, limita o imposto à alíquota de 6% na transmissão "causa mortis".

Não obstante tenha a Corte Suprema brasileira reconhecido a possibilidade da instituição de alíquotas progressivas no imposto incidente sobre as heranças e doações, na realidade essa é uma exceção, já que muitos Estados ainda mantêm as alíquotas fixas, o que justifica a baixa arrecadação do ITCMD em relação ao total da arrecadação, conforme dados publicados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – SRFB. Em 2020 foram arrecadados apenas R\$ 8,521 bilhões, o que corresponde a apenas 0,36% do total da arrecadação de tributos no Brasil (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2020).

Esta situação contribui para a consolidação de um sistema tributário favorável com à acumulação intergeracional de riquezas e perpetuação de patrimônio, afastando-se da ideia de justiça e de sua função redistributiva. Por conseguinte, seria importante conferir maior destaque ao ITCMD no sistema tributário brasileiro, a fim de mitigar a concentração de grandes fortunas (herdadas e doadas), equilibrar a distribuição da carga tributária incrementar o financiamento de políticas públicas voltadas ao bem-estar dos menos favorecidos.

Outro tributo marcadamente regressivo no sistema tributário brasileiro consiste no Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA). Este imposto possui como fato gerador a propriedade de veículo automotor, e tem sua previsão no art. 155, III da Constituição Federal. Todavia, não possui base infraconstitucional

disciplinada por lei complementar federal, vez que o CTN ou outra lei federal nada dispõe a respeito de tal imposto.

Por se tratar de imposto de competência estadual, a alíquota vai variar dependendo do estado da federação. No Estado do Rio Grande do Sul as alíquotas são definidas na lei nº 8.115 de 1985, sendo 3% (três por cento) para veículos automotores do tipo motorcasa, aeronave e embarcação, de lazer, de esporte ou de corrida; 3% (três por cento) para veículos automotores de tipo automóvel ou camioneta; 2% (dois por cento) para veículos automotores do tipo aeronave e embarcação, exceto de lazer, de esporte ou de corrida e do tipo motocicleta, motoneta, triciclo e quadriciclo; 1% (um por cento) para veículos automotores do tipo caminhão, caminhão-trator, ônibus e microônibus; 1% (um por cento) para veículos automotores do tipo automóvel ou camioneta, de propriedade de empresas locadoras de veículos.

A propósito, Paulsen (2020) entende que este tributo, por enquadrar-se na condição de real, não se presta para qualquer modalidade de progressividade, seja gradual, seja simples. Ainda, conforme o autor, o que o STF admite é que o legislador conceda descontos para o “bom condutor”, ou seja, para o proprietário de automóvel que não apresente infrações de trânsito, entendendo que a finalidade extrafiscal de estimular a observância das leis de trânsito justifica a distinção de tratamento, não caracterizando, neta hipótese violação à isonomia

Sobre a incidência do princípio da capacidade contributiva e, portanto, da progressividade, no imposto sobre a propriedade de veículos, Silveira (2009, p. 162) refere o seguinte:

No caso da tributação sobre a propriedade de veículos automotores podemos considerar igualmente que não se trata de um tributo que diretamente verifique a presença de capacidade econômica do contribuinte, mas que indiretamente determina, pelo consumo ou propriedade de veículos, que essa capacidade existe. Dessa forma, a tributação se utiliza de um critério indireto, qual seja, as características do veículo e não o seu valor. Novamente a discussão sobre a aplicação do princípio da progressividade tem sido aventada.

Duas ordens de motivos têm afastado a sua aplicação ao caso brasileiro, de um lado a ausência de previsão constitucional e de outro o entendimento de que a tributação da propriedade não consegue captar com clareza a condição da renda de um determinado contribuinte. Assim, a tentativa de promover a redistribuição de renda poderia redundar em uma vertente do confisco e da desigualdade.

Há que se considerar, por outro lado, que o entendimento consolidado pelo STF quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 562.045, no sentido de que a



progressividade é aplicável para impostos reais, pode se aplicar também para o caso do IPVA. Isto porque o imposto em questão, embora tenha importante participação na arrecadação dos Estados, revela-se especialmente regressivo.

Questão controvertida em relação ao IPVA diz respeito a sua incidência ou não sobre embarcações e aeronaves. Isto porque alguns Estados-Membros incluíram na base de incidência do IPVA, as embarcações e aeronaves, com a interpretação de que a Constituição de 1988 não restringiu seu alcance apenas aos veículos automotores terrestres.

Contudo, ações foram ajuizadas por contribuintes alegando que o dispositivo constitucional só alcança os veículos automotores terrestres. Essas ações foram objeto de Recursos (BRASIL, 2006) perante o Supremo Tribunal Federal - STF, que, em controle difuso de constitucionalidade, em mais de uma vez proferiu decisões sobre o tema, onde não admitiu a incidência do IPVA sobre os veículos aéreos e aquáticos.

O principal fundamento da Corte Suprema para declarar a inconstitucionalidade das leis estaduais que instituíram o IPVA sobre embarcações e aeronaves, foi o de que o conceito de veículo automotor não poderia ser interpretado de modo extensivo, de forma que, haveria uma distorção da pretensão do constituinte originário. Outro argumento seria a origem histórica do IPVA, cuja criação sucedeu outra espécie tributária denominada TRU – Taxa Rodoviária Única, a qual tinha natureza de taxa, sendo vinculada sua arrecadação ao custeio e conservação de rodovias.

Embora sem respaldo no texto constitucional, e embora já afastada esta hipótese pela Corte Suprema, a extensão do imposto em questão às aeronaves e embarcações seria uma medida de razoável justiça fiscal.

Por oportuno, convém citar a pesquisa denominada Progressividade dos tributos diretos nas Pesquisas de Orçamentos Familiares (POFS) 2008-2009 e 2017-2018, onde Carvalho Junior (2020) verificou que, entre todos os tributos analisados naquele estudo, que incluiu o ITCD, IPTU e contribuição previdenciária, o IPVA foi de longe o imposto com estrutura mais regressiva, segundo o autor, devido ao aumento do número de motocicletas e automóveis nos estratos de renda mais baixos, onde inclusive são usados como instrumento de trabalho. O imposto representou 2,2% da renda das famílias contribuintes com renda até 3 SMs, mas apenas 0,9% nas famílias com renda superior a 36 SMs (CARVALHO JUNIOR, 2020).

Ainda, o autor sustenta que medidas poderiam ser adotadas para reduzir a regressividade do imposto: a primeira seria a permissão legal em se tributar embarcações e aeronaves particulares, a segunda seria a permissão legal para aplicação de alíquotas progressivas, bem como aumentar a alíquota proporcional, para um valor, por exemplo, de 6%, e oferecer um desconto fixo no imposto a pagar para todos os contribuintes, e, terceiro, os governos estaduais poderiam isentar o IPVA das motocicletas de até determinado valor (CARVALHO JUNIOR, 2020).

Pelo exposto, para que se promova uma justiça fiscal distributiva na cobrança do IPVA, faz-se necessário que as alíquotas fixadas sejam crescentes e proporcionais aos valores venais dos veículos (e não apenas pelo tipo de veículo, como ocorre hoje), bem como que seja determinado aos Estados a aplicação obrigatória de alíquotas progressivas.

Na sequência, faz-se menção ao Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), previsto pelo art. 156, I, da Constituição e arts. 32 a 34 do CTN. Este imposto tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

Quanto a mensuração da capacidade contributiva nesta espécie tributária, Silveira (2009, p. 161) sustenta que os tributos sobre o patrimônio, como é o IPTU, não são considerados bons instrumentos de redistribuição de renda, na medida em que “não verificam a capacidade econômica do contribuinte e, portanto, não conseguem determinar com precisão qual a diferença econômica entre dois contribuintes, qual a linha de base da redistribuição e quanto deve ser redistribuído”.

Contudo, mesmo sendo um imposto do tipo real, foi instituído pela Constituição a possibilidade da sua cobrança de forma progressiva respeitando o princípio da capacidade contributiva. A Emenda Constitucional nº 29/2000, que possibilitou aos municípios a fixação de alíquotas progressivas conforme a variação crescente do valor dos imóveis, inserindo tal hipótese no art. 156, § 1º, II da CF. Já o art. 182 da Carta, que cuida da política de desenvolvimento urbano, faculta ao Município exigir do proprietário de terreno urbano que promova seu adequado aproveitamento, sob pena de parcelamento ou edificação compulsórios, IPTU progressivo no tempo e desapropriação.

A Lei n. 10.257/01, ao estabelecer as diretrizes da política urbana, estabelece que, descumprida pelo proprietário determinação de parcelamento, edificação ou

utilização, o Município procederá à aplicação do IPTU progressivo no tempo mediante majoração da alíquota pelo prazo de cinco anos consecutivos, podendo dobrá-la a cada ano, respeitada a alíquota máxima de quinze por cento.

Com a nova redação do art. 156, § 1º, II da CF, Buffon (2009, p. 203) vislumbra o IPTU sob dois enfoques: “por um lado, é possível entendê-lo como meio de concretização do princípio da capacidade contributiva e igualdade e, por outro, é possível vislumbrá-lo com uma espécie de seletividade, com nítida função extrafiscal”.

Por isso o autor sustenta a possibilidade que a lei municipal fixe alíquotas significativamente menores, inclusive alíquota zero, em relação aqueles imóveis situados em regiões muito pobres, pois “não fosse assim, a tributação poderia alcançar o mínimo vital a sobrevivência e caracterizar-se, enfim, como instrumento de perpetuação das desigualdades econômicas e sociais” (BUFFON, 2009, p. 204).

De qualquer forma, Carvalho Junior (2020) constatou que o IPTU apresentou estrutura regressiva entre contribuintes. Em 2017-2018, perante as 23% famílias com renda até 3 SMs que declararam pagar IPTU, o imposto consumiu 1,2% da renda domiciliar, enquanto que em famílias com renda superior a 36 SMs, ele representou ao redor de 0,7% da renda, sendo perceptível a regressividade.

Por conseguinte, o modelo acaba favorecendo de forma desproporcional aquelas famílias que vivem em regiões valorizadas e, conseqüentemente, detêm patrimônio de maior valor. Não obstante, o referido estudo identificou que a regressividade do IPTU ocorre em escala consideravelmente inferior relativamente aos outros tributos diretos. Para reduzir esse fenômeno, caberia aos municípios promover a atualização das avaliações dos imóveis, melhorar a progressividade e também, conceder as isenções necessárias às famílias de baixa renda e/ou residentes em regiões pobres.

Se a tributação brasileira sobre o patrimônio não se mostra atenta à capacidade contributiva do cidadão, afastando-se da concretização da justiça distributiva, melhor sorte não assiste à tributação incidente sobre a renda. Com efeito, possível afirmar que o imposto de renda constitui em uma das maiores fontes de injustiças, seja por privilegiar a tributação do trabalho em detrimento do capital, seja por não respeitar a progressividade.

A Constituição, no art. 153, III, determinou que cabe a União instituir o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e no art. 146, III, estabeleceu que cabe ao legislador complementar definir o fato gerador, a base de cálculo e os

contribuintes. Renda, por sua vez, consiste “no produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; e de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda” (MACHADO, 2010, p. 332).

Assinala Machado (2010, p. 332) que se justifica a competência federal desse imposto “porque só assim pode ser utilizado como instrumento de redistribuição de renda, buscando manter em equilíbrio o desenvolvimento econômico das diversas regiões”. Assim, pode-se destacar o nítido caráter extrafiscal deste tributo.

No Brasil o imposto sobre a renda foi instituído com o denominado décima urbana, dado pelo Alvará de 27/06/1808, onde eram tributados 10% dos rendimentos líquidos dos locadores de prédios urbanos. Posteriormente foi instituído por D. João VI o imposto sobre lojas, por meio do Alvará de 20/10/1812, cujo produto da arrecadação destinava-se a cobrir a compra de ações do capital do Banco do Brasil. Este tributo foi o antecedente do imposto sobre indústrias e profissões, inserido no ordenamento jurídico através da Lei nº 1.507, e posteriormente do imposto de renda. É com o Decreto no 14.263, de 15/07/1920, que foi editado o primeiro regulamento do Imposto sobre a Renda. Este não chega a ser aplicado, sendo substituído pela Lei no 4.625/1922, com arrecadação a partir de 1924.

A alíquota do IRPF atingiu 20% em 1944, saltando para 50% em 1948, após o fim da Segunda Guerra Mundial. Em 1961, o Presidente Jânio Quadros elevou a alíquota para 60%, e, em seguida, antes do golpe militar de 1964, João Goulart havia elevado a alíquota para 65%, a mais alta registrada na história da tributação da renda no país (BRASIL, 2014).

Ante a instauração do regime militar, por intermédio da Lei Federal nº 4.862/65 foi reduzida a alíquota máxima do IRPF para 50%, sendo mantida sua estrutura progressiva, que consistia em uma arrecadação dividida em doze faixas de alíquotas distintas, e ainda, na tributação da renda proveniente tanto do capital, quanto do trabalho (BRASIL, 2014).

Curiosamente, com o advento da redemocratização e outorga da Constituição Federal de 1988, que em seu texto exigia expressamente o respeito a progressividade na instituição deste tributo, no ano de 1989, foi reduzido de maneira considerável o número de faixas de progressão do IRPF para apenas três, instituindo o percentual de 25% como alíquota máxima para sua cobrança.

Relembrando que atualmente, a tabela progressiva do imposto de renda é dividida em cinco alíquotas: faixa 1 - até R\$ 1.903,98, isento; faixa 2 - de R\$ 1.903,99 até R\$ 2.826,65, alíquota de 7,5%; faixa 3- de R\$ 2.826,66 até R\$ 3.751,05, alíquota de 15%; faixa 4 - de R\$ 3.751,06 até R\$ 4.664,68, alíquota de 22,5%; faixa 5 - acima de R\$ 4.664,68, alíquota de 27,5% (BRASIL, 2022).

A tabela progressiva do Imposto de Renda Pessoa Física no Brasil possui poucas alíquotas, em comparação com os demais países desenvolvidos, e seus valores não atendem eficazmente os objetivos da progressividade, sobretudo, a justa distribuição da carga tributária e seus efeitos redistributivos.

Em 2015, nos países da OCDE, a alíquota máxima do IRPF permanecia em níveis iguais ou superiores a 50% em muitas nações como a Bélgica (50,0%), Holanda, (52,0%), Suécia (57,0%), Dinamarca (53,5%), Japão (50,8%); e entre 40% e 50% para nações como a Alemanha (45,0%), França (45,0%), Itália (43,0%), Noruega (47,2%), Portugal (48,0%) e Reino Unido (45,0%), sendo de 39,6% nos Estados Unidos (FAGNANI, 2019, p.32).

Por outro lado, estudos realizados pelo Departamento de Estudos Técnicos – DIEESE (2022) apontam que a tabela de cálculo do imposto de renda da pessoa física acumula defasagem de 134,65%, considerado o período de 1996 até 2021, segundo variação do Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo, do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IPCA-IBGE). De acordo com o levantamento, se a tabela fosse corrigida pelos índices de inflação acumulados, a faixa de isenção para o Imposto de Renda seria até R\$ 4.467,68. Essa defasagem penaliza principalmente os contribuintes de classe média que estariam na faixa de isenção, mas que, devido à defasagem existente, são tributados à alíquota de 22,5% (considerando que o teto da isenção, corrigido, alcançaria valores tributáveis pela faixa 04 da tabela do IR atual).

Assim, a elevação do valor base para faixa de isenção se faz necessária com a máxima urgência, haja vista o risco de se comprometer o mínimo existencial. Mas corrigir os valores da tabela do IRPF não é suficiente para alterar a estrutura da contribuição e torná-la mais justa, sendo também imperioso aumentar a alíquota em percentuais próximos ao que se praticou no passado, majorando-se também as faixas de progressão do imposto, a fim de que se respeite a capacidade contributiva.

O art. 153, § 2º, I, da CF determina que o imposto sobre a renda deverá ser informado pelos critérios da generalidade – alcançando todas as pessoas que auferirem renda -, da universalidade – atingindo todos os rendimentos -, e da progressividade

que prescreve alíquotas mais elevadas para as maiores rendas. “Esses critérios, na verdade, correspondem a princípios jurídicos, os quais devem ser entendidos em conjunto, de sorte a que se estabeleça certo equilíbrio entre eles” (MACHADO, 2010, p. 337).

Como visto, além de exigir o respeito a progressividade na cobrança do Imposto de Renda, a regra constitucional ainda prescreve a necessidade de se observar os critérios da generalidade e da universalidade em sua incidência. Mas tal não é devidamente observado no caso concreto, notadamente quanto a imposto de renda das pessoas jurídicas.

A Constituição de 1988 utiliza-se de uma expressão ampla de renda para atingir os ganhos de todas as pessoas, sejam pessoas físicas ou jurídicas. No entanto, a legislação tributária do imposto de renda, tendo em vista as peculiaridades de cada uma dessas pessoas, conferiu tratamento distinto quanto à sistemática de apuração do referido imposto.

O regulamento do imposto de renda das pessoas jurídicas adota três tipos de lucros para efeitos tributários. O lucro real, o lucro presumido e o lucro arbitrado, conforme art. 210, do Decreto nº 9.580, de 2018. O mesmo decreto, no art. 225, fixou uma única alíquota de 15%, o que contraria as disposições constitucionais, desrespeitando o critério da progressividade e, conseqüentemente, violando o princípio da capacidade contributiva. É certo que a legislação fixou uma alíquota adicional de 10% aplicada ao excedente do lucro que ultrapassar R\$ 20.000,00 mensais.

Como já mencionado, a Lei 9.249/95 introduziu a isenção dos lucros e dividendos distribuídos aos sócios e acionistas de pessoas jurídicas. Contudo, além de isentar totalmente os lucros e dividendos, essa lei criou a figura dos juros sobre o capital próprio. Sendo assim, as pessoas jurídicas, na distribuição dos seus lucros aos seus acionistas, podem, atualmente, optar por remunerá-los por meio do pagamento de juros sobre o capital próprio, em vez de distribuir dividendos, desde que sejam atendidas determinadas condições estabelecidas em regulamentação específica.

Se a opção for distribuir por meio de dividendos, os acionistas beneficiários, pessoa física ou jurídica, não se sujeitarão à incidência do imposto de renda na fonte, devendo apenas informar no campo rendimentos isentos e não tributáveis (art. 10 da Lei nº 9.249 de 1995). Optando por distribuir através de juros sobre o capital próprio, a pessoa jurídica poderá deduzir esses juros remuneratórios, para efeitos da apuração

do lucro, reduzindo, assim, a base de incidência do imposto de renda (art. 9º da Lei nº 9.249 de 1995). Sendo que os beneficiários serão tributados exclusivamente em apenas 15%.

Na prática, isso reduz o imposto de renda da pessoa jurídica, pois ao destinar uma grande parcela dos lucros a título de juros sobre capital próprio, que é uma despesa fictícia destinada a remunerar os sócios, esse montante escapa da tributação normal do IRPJ e da CSLL que poderia chegar a 34% (15% + 10% do adicional + 9% da CSLL), ficando esses valores, quando pagos, sujeito à tributação exclusiva na fonte pela alíquota de 15%.

Diante de tais constatações, é possível concluir, amparado pelos estudos de Gobetti e Orair (2016, p. 18), que em relação ao imposto sobre a renda “as principais limitações à progressividade estão relacionadas, porém, à tributação das rendas do capital.”. De forma distinta, a tributação sobre os lucros e dividendos nos países da OCDE é, em média, de 43,1% (ou 47,9% ponderando pelos PIBs), de acordo com as alíquotas vigentes em 2015. Como exemplo, tem-se a França, que tributa os lucros em 64,4%, a Alemanha (46,6%), a Grécia (33,4%), Estados Unidos (57,6%) e Reino Unido (45,1%) (GOBETTI e ORAIR, 2016).

Esse tratamento diferenciado que é conferido pelo Brasil à renda proveniente do capital, é reproduzido em apenas um dos países integrantes da OCDE, a Estônia. Como destacam Gobetti e Orair (2016, p. 15):

O sistema clássico de tributação da renda, como mencionado, prevê a tributação do lucro na pessoa jurídica e, posteriormente, havendo distribuição aos acionistas, também a tributação dos dividendos na pessoa física. No âmbito dos 34 países da OCDE, que reúne economias desenvolvidas e algumas em desenvolvimento que acessam os princípios da democracia representativa e da economia de livre mercado, apenas Estônia, México e Eslováquia fugiam desse modelo ao tributarem apenas uma vez o lucro. Em 2011, entretanto, a Eslováquia introduziu uma contribuição social para financiar a saúde, enquanto o México voltou a tributar os dividendos em 2014. Restou somente a Estônia com um regime de isenção total como no Brasil.

Em suma, consoante Gobetti e Orair (2016) os benefícios tributários aos rendimentos do capital, entre outras assimetrias, contribuem para que o Brasil possua uma das maiores, senão a maior, concentração de renda no topo da distribuição entre todos os países do mundo. Essa situação poderia ser parcialmente revertida pela reinstituição da tributação sobre dividendos. Caso fossem tributados pela atual tabela progressiva, o potencial redistributivo do IRPF, mensurado pela queda no índice de

Gini, cresceria para cerca de 4%, equiparando-se ao verificado no Uruguai e no México, mas ainda distante da média dos países da OCDE.

Por outro lado, as mesmas simulações sugerem que a simples criação de alíquotas adicionais do IRPF, sem tributar dividendos, não produziria o mesmo ganho de arrecadação, nem os mesmos efeitos redistributivos, mesmo que alcançasse um número muito maior de contribuintes, até estratos intermediários dos declarantes com rendimentos tributáveis superiores a R\$ 60 mil, e com alíquotas marginais de 34.

Por fim, merece destaque mais uma vez o estudo Progressividade dos tributos diretos nas Pesquisas de Orçamentos Familiares (POFS) 2008-2009 e 2017-2018. Com base nestes dados, Carvalho Junior (2020) concluiu que o imposto representou 2,9% da renda entre os contribuintes com renda domiciliar entre 5 e 12 SMs e 7,1% dos contribuintes com renda domiciliar acima de 12 SMs, chegando a atingir apenas 9,1% da renda dos contribuintes com renda domiciliar acima de 36 SMs, perdendo força no nível de progressividade a partir dos 1,2% mais ricos. Assim, a base de dados da Receita Federal mostra que o imposto é progressivo até os 2% mais ricos.

Mas enquanto sobre a renda do trabalho incidem alíquotas progressivas em relação ao rendimento tributável (de 7,5% a 27,5%), sobre os rendimentos de capital incidem alíquotas regressivas no tempo (inicial de 22,5%, caindo até 15%) – e quanto aos rendimentos de lucros e dividendos especificamente, estes são considerados isentos, não havendo tributação alguma na pessoa física sobre a aferição deste tipo de rendimento.

Desta forma Carvalho Junior (2020) entende a necessidade de alterações no imposto de renda, e propõe as seguintes medidas (i) a isenção do IRPF sobre lucros e dividendos, bem como a dedução para juros sobre o capital próprio deveriam ser eliminadas; (ii) a dedução sem limite de valor com despesas médicas deve ser limitada a um valor fixo, de acordo com a faixa etária do contribuinte, de forma a evitar gastos perdulários com despesas médicas de contribuintes de alta renda, (iii) a faixa de isenção do IRPF pode ser aumentada, mas alíquotas adicionais devem ser instituídas até o valor de, por exemplo, 45% da renda. O autor conclui que “juntamente com o fim das isenções citadas anteriormente, isso provavelmente proporcionaria uma alíquota efetiva de 20%-25% para contribuintes no topo extremo, no lugar dos atuais 3%” (CARVALHO JUNIOR, 2020, p. 41).

Tais propostas, se mostram adequadas tanto ao conceito de justiça distributiva tratado ao longo do presente trabalho, pois é sabido que os gastos sociais e



respectivas políticas públicas perdem sua eficácia se a tributação é regressiva, conquanto ela reduz ou anula parte dos seus efeitos redistributivos.

Nesse contexto, de suma importância uma análise das propostas de reforma tributária em discussão no país, para verificar até que ponto elas podem oferecer soluções satisfatórias para os problemas acima relatados, e assim, otimizar a perspectiva de justiça, seja na arrecadação tributária, seja na aplicação dos recursos através das políticas públicas.

#### **4.2 Propostas de Reforma Tributária em discussão no Congresso Nacional: PEC Nº 110/2019 e PEC Nº 45/2019 e suas principais inovações**

Várias são as propostas de reforma tributária em trâmite no congresso nacional. O presente trabalho se propõe a analisar as principais as alterações constitucionais propostas pela PEC nº 110/2019, do Senado Federal, e pela PEC nº 45/2019, da Câmara dos Deputados, uma vez que no mês de maio de 2021 a Comissão Mista da Reforma Tributária votou e aprovou a versão final do relatório acerca das Propostas (BRASIL, 2021), e apresentou um substitutivo, aproveitando pontos das duas propostas mencionadas.

Em síntese, o substitutivo pretende atacar os principais gargalos identificados no sistema tributário nacional, notadamente: (i) acabar com as distorções causadas pelos diversos incentivos fiscais concedidos a setores específicos, que favoreceram a concentração da renda e a erosão da base de arrecadação; (ii) combater a guerra fiscal, por meio do estabelecimento de alíquotas mínimas e máximas, uniformes em todo território; (iii) combater à regressividade, por meio da devolução de tributos à população mais carente.

Neste sentido, cabe destacar algumas das alterações que a reforma proposta pelas PECs n.s. 45/2019 e 110/2019 se propõem a implementar no sistema tributário nacional, através do texto do substitutivo aprovado no relatório final.

Destarte, o projeto prevê a extinção da contribuição para o PIS, da Cofins, do IPI, do ICMS e do ISS, consolidando as bases tributáveis em dois novos impostos: um Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), nos moldes dos impostos sobre valor agregado cobrados em outros países; e um imposto específico sobre alguns bens e serviços (Imposto Seletivo).

O Imposto Seletivo substituirá o IPI, e seu espectro de incidência pretende ser melhor delimitado e bem mais restritivo em relação ao que ocorre atualmente com a seletividade do ICMS e do IPI. O texto prevê a incidência do imposto seletivo apenas sobre cigarros e outros produtos do fumo, e sobre bebidas alcoólicas (recorrentemente oneradas por outros países), mantendo, contudo, a possibilidade de que a lei complementar venha a onerar também outros produtos considerados prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente. A exação, portanto, terá nítido propósito extrafiscal de desestimular o consumo de determinados bens.

Já o IBS será o imposto devido nas operações envolvendo Bens e Serviços. O IBS sobre cada operação será calculado pelo somatório de três alíquotas: da União, dos Estados ou Distrito Federal e dos Municípios. Estes três entes exercerão individualmente sua autonomia tributária por meio da fixação de sua respectiva alíquota em lei. As demais normas referentes ao imposto, como definição de operações tributáveis, regras para o creditamento, regimes diferenciados, processo administrativo fiscal, entre tantas outras, estarão previstas em lei complementar e serão de observação obrigatória por todos.

Em relação à alíquota, apesar de fixada individualmente pelo respectivo ente federado, ela será a mesma e aplicada a todas as operações com bens ou serviços, acabando com a necessidade em se diferenciar operações, ou mesmo de se consultar qualquer tabela de classificação de mercadorias para identificação da alíquota aplicável. Excetuam-se do regramento da alíquota única somente as hipóteses autorizadas pela Constituição Federal, as quais serão elencadas adiante.

O projeto propõe que o ônus econômico e a arrecadação ao erário, em relação ao IBS, ocorram no local onde o bem ou serviço for consumido (Princípio do Destino). O relatório da Comissão Mista concluiu que a opção de se considerar o local do estabelecimento do contribuinte como o fator determinante para a definição do sujeito ativo do ICMS e, conseqüentemente, da alíquota aplicável, é fonte de constantes conflitos federativos, gerador da denominada “guerra fiscal”, já que é recorrente a prática de alguns Estados na concessão indiscriminada de incentivos fiscais, consistentes em renúncia tributária, buscando atrair empresas para seu território na expectativa de promover o desenvolvimento da região e a geração de empregos, que não raramente acabam não se concretizando.

Outra justificativa apresentada pelo relatório para fixação do “Princípio do Destino” é que tratamentos diferenciados concedidos localmente pelo ente Estado

onde se localiza a unidade de produção são prejudiciais ao ambiente concorrencial, submetendo contribuintes que promovem transações similares a cargas tributárias distintas. Com isso, a reforma pretende que contribuintes que promovam transações semelhantes (mesmo bem ou serviço, para o mesmo destino) estejam sujeitos a exação fiscal idêntica.

O IBS será não cumulativo, mantendo-se a regra vigente em relação ao ICMS e ao IPI, no sentido de compensar o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, tributando-se apenas o valor agregado em cada etapa da cadeia produtiva. Assim, objetiva-se conferir neutralidade à incidência do tributo no sentido de evitar o denominado efeito cascata.

Acerca do aproveitamento dos créditos do IBS, o projeto estabelece que a receita arrecadada com o imposto incidente sobre operações que gerem créditos ao adquirente não componha o produto da arrecadação, que será distribuída aos entes federados. Esse valor deverá ser retido e funcionará como lastro para o ressarcimento ao contribuinte na política de devolução do valor do imposto (art. 152-A, § 7º, CF, constante do art. 1º do substitutivo).

Ainda, conforme o substitutivo, o sujeito passivo do IBS deverá efetuar o recolhimento do imposto no pagamento da operação, o que, em tese, irá retirar a discricionariedade do contribuinte em adimplir sua obrigação fiscal. Com tal providência, pretende-se combater as práticas fraudulentas de creditamento a partir de notas fiscais frias ou destituídas de lastro.

Relativamente aos regimes diferenciados de tributação, onde determinado setor ou atividade empresarial recebe um tratamento diferenciado de aplicação tributária, em relação aos demais contribuintes –reduções de alíquotas, base de cálculo reduzidas, isenções - o projeto retira a liberalidade do legislador infraconstitucional em determinar os destinatários de tais privilégio, restringindo-os apenas para as hipóteses previstas no Texto Constitucional. É o caso dos serviços financeiros, operações com bens imóveis, combustíveis, compras governamentais, Simples Nacional e da Zona Franca de Manaus. O substitutivo prevê, ainda, um restrito rol de setores dos quais poderá ser deferido regime especial de tributação, por prazo determinado.

Uma das mais importantes alterações propostas pela reforma tributária, já destacada acima, está na adoção da alíquota única, que visa eliminar arbitrariedades do sistema. Como solução para eliminar a regressividade tributária no imposto sobre

consumo, o substitutivo estabelece o mecanismo da devolução do imposto às famílias de baixa renda, o que será financiado por um adicional de alíquota do IBS, cobrado pela União Federal.

Assim, a devolução do imposto deverá ocorrer periodicamente com base no consumo presumido da família, a partir de cadastro centralizado, independentemente de comprovação das operações de consumo, tal como ocorre no âmbito dos programas de devolução de impostos como o “Nota Legal”, o “Nota Fiscal Gaúcha”, e outros mantidos por diversos entes federados. A diferença entre a sistemática prevista no substitutivo, com relação àqueles programas, contudo, está no fato de que não será exigido das pessoas de baixa renda a inserção do número de CPF em cupons fiscais para somente então fazer jus à restituição.

A gestão das atividades de regulamentação, fiscalização, arrecadação, administração e distribuição do produto da arrecadação do IBS será compartilhada entre os entes. Desta forma, o legislador espera conferir maior segurança jurídica ao contribuinte, vitando submetê-lo a sucessivas e descompassadas ações fiscalizatórias, de entes distintos, sobre as mesmas operações. A Lei Complementar definirá, ainda, o modelo de funcionamento do sistema de uniformização da interpretação/aplicação da legislação do IBS.

A Lei Complementar também irá definir hipóteses de delegação de competências entre as administrações tributárias e entre as Procuradorias-Gerais da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Qualquer questão que envolva o imposto, inclusive as federativas referentes à competência tributária, será resolvida em um único momento e processo, com participação e acesso simultâneo de todas as Procuradorias.

O substitutivo reduz o prazo dessa transição, dos 10 anos originalmente previstos na referida proposta para os 6 anos definidos na PEC nº 110/2019.

O modelo proposto ainda prevê a retenção da parcela da arrecadação própria do IBS de cada Estado, do Distrito Federal e de cada Município para a distribuição entre estes entes com vistas a amenizar as variações de arrecadação. No primeiro ano de transição do ICMS/ISS para o IBS, será retido o montante correspondente a 95% do valor do imposto apurado; nos anos seguintes, a retenção será reduzida à razão de 1/50 ao ano, de maneira que, ao final da transição federativa, o princípio do destino valerá completamente.

O projeto mantém as atuais vinculações das receitas públicas (saúde, educação, assistência social, transferências entre entes federativos), sem ampliá-las.

Por fim, o projeto fortalece a obrigatoriedade da aplicação do Princípio da Progressividade na instituição de impostos, especialmente para o ITCMD e o Imposto sobre Veículos Automotores (IPVA), incluindo tal previsão no art. 155, § 1<sup>a</sup>, inc. IV da Constituição Federal.

Não obstante o trabalho da Comissão Mista com aprovação do substitutivo e do relatório final acima mencionados, a PEC 110/2019 tramitou separadamente no Senado Federal, de modo que em 05/10/2021 o senador Roberto Rocha (PSDB-MA) apresentou o relatório ao projeto (BRASIL, 2021). A proposta mantém a essência do substantivo apresentado pela comissão Mista, no entanto, algumas distinções são dignas de nota.

Conforme relatório final, a PEC 110/2019 prevê a adoção de um IVA dual. Haverá, assim, um imposto sobre operações com bens e prestações de serviços (IBS), cuja competência será compartilhada pelos estados, pelo Distrito Federal e pelos municípios, a ser previsto no art. 156-A da Constituição Federal (CF) e, também, será criada a contribuição sobre operações com bens e prestações de serviços (esta não prevista no relatório da Comissão Mista), de competência da União (art. 195, V, da CF, nos termos do substitutivo).

O IBS será formado pela fusão do ICMS com o ISS. A contribuição sobre operações com bens e prestações de serviços será formada pela fusão da Cofins, Cofins-importação e PIS.

Assim como no substitutivo da Comissão Mista, o IBS terá legislação única aplicável em todo o território nacional, ressalvada a autonomia de cada ente federativo para fixar sua própria alíquota. A alíquota do IBS poderá, portanto, variar entre os entes federativos, mas será uniforme para todas as operações com bens e prestações de serviços.

A PEC 110/2019 também prevê a instituição de um Imposto Seletivo, que será de competência da União e sua arrecadação será partilhada com estados, Distrito Federal e municípios, seguindo os mesmos critérios atualmente previstos para a partilha da arrecadação do IPI. Suas alíquotas serão definidas em lei ordinária, mas poderão ser alteradas pelo Poder Executivo, dentro dos limites definidos na lei.

Já no que se refere aos regimes especiais, a PEC 110/2019 optou por delegar a sua definição à Lei Complementar, tanto para possibilitar a melhor delimitação dos

setores que farão jus a tratamento especial ou favorecido, quanto para que seja possível o detalhamento de cada regime. Este ponto diverge do relatório da Comissão Mista, que prevê um rol taxativo dos setores beneficiados, na própria Constituição.

O substitutivo também estabelece o regime de devolução do IBS para famílias de baixa renda, bem como a adoção do princípio de destino.

No aspecto das finanças públicas, o substitutivo mantém as atuais vinculações para a saúde e para a educação, inclusive para o FUNDEB, previstas nos arts. 198, 212 e 212-A da Constituição, respectivamente. Adicionalmente, o substitutivo autoriza estados e municípios a vincularem as receitas do IBS e das transferências que recebem para o pagamento de débitos com a União e para prestar-lhe garantia ou contragarantia (art. 167, § 4º), como já ocorre com os atuais tributos.

Há previsão no substitutivo quanto a criação das bases para a instituição do Fundo de Desenvolvimento Regional (FDR). O FDR será instituído por lei complementar e será custeado exclusivamente com um percentual das receitas do IBS, que será variável em função do aumento real da arrecadação, não podendo exceder 5%. Temporariamente, caso o crescimento real da receita do IBS seja muito baixo, o financiamento do FDR poderá ser complementado por um adicional da alíquota do IBS, não superior a 0,8 ponto percentual.

Outra modificação a ser destacada é que o imposto sobre transmissão causa mortis e doação (imposto sobre heranças e doações) será progressivo. Haverá também a ampliação do escopo de incidência do imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA), de forma a alcançar não apenas veículos terrestres, mas também veículos aquáticos e aéreo. Complementando essa medida, define-se que as alíquotas do IPVA poderão ser diferenciadas em função do tipo, valor, utilização, tempo de uso, eficiência energética e nível de emissão de gases e substâncias poluentes dos veículos. As alíquotas máximas e mínimas do imposto serão definidas por lei complementar.

Com relação ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU), nos termos da PEC 110/2019, este terá sua base de cálculo atualizada ao menos uma vez a cada quatro anos (por lei ou decreto municipal), observados os critérios gerais estabelecidos em lei municipal, cujo limite será o valor de mercado do imóvel.

Neste diapasão, necessário refletir se a sistemática proposta pelo projeto de reforma tributária poderá assegurar a esperada progressividade tributária no imposto

sobre consumo e, ao fim e ao cabo, preservar a capacidade contributiva dos pagadores de impostos, respeitando-se em última análise a justiça distributiva.

#### **4.3 Os possíveis avanços das propostas de reforma tributária na efetivação de um sistema mais justo**

Como visto anteriormente, a maior parte da carga tributária no Brasil é representada pelos tributos indiretos, que incidem sobre o consumo. Também por isso, os esforços destinados à reformulação do sistema tributário miram especialmente para uma reformulação deste aspecto.

Conforme texto do substitutivo aprovado pela Comissão Mista da Reforma Tributária, optou-se por adotar o mecanismo da uniformização da alíquota do IBS conjugada com a devolução do imposto para famílias de baixa renda. De tal maneira, pretende o legislador mitigar a regressividade da tributação do consumo no Brasil, e afastar as arbitrariedades decorrentes da liberdade concedida atualmente para fixação de alíquotas seletivas no IPI e no ICMS.

Em contrapartida, o princípio da seletividade estará presente no denominado Imposto Seletivo, todavia, com o nítido propósito extrafiscal de desestimular o consumo de determinados bens e serviços reconhecidamente negativos e que também são onerados por outros países, com o é o caso do tabaco e álcool.

Relativamente à adoção de alíquota única, Nonato Paz (2008, p. 25-26), sugere que a adoção de impostos gerais e uniformes possuem vantagens como a redução dos custos administrativos e dos custos de *compliance*, já que eliminam a necessidade de interpretação de normas, consulta de tabelas, etc e, ao mesmo tempo, reduzem os custos administrativos do Estado para coleta de seu crédito. Salienta, porém, “que o mesmo não ocorre com os impostos seletivos, que distorcem as escolhas dos consumidores e dos produtores e aumentam a complexidade do sistema tributário”.

Além disso, a adoção de alíquotas diferenciadas, como ocorre atualmente, não necessariamente vem se revelando instrumento apto a garantir uma incidência tributária mais equânime. Os estudos de Silveira (2012) mostram que, atualmente, quando a renda familiar é usada como parâmetro para avaliar o peso dos tributos sobre o consumo (IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISS), estes se revelam regressivos,

incidindo proporcionalmente mais sobre a renda dos mais pobres, começando em 26,7% da renda do primeiro décimo mais pobre e caindo gradualmente até 10,1% da renda do décimo mais rico.

Os dados apontados confirmam a insuficiência da técnica da seletividade em relação à capacidade contributiva, já que o sacrifício imposto à camada mais pobre da população é muito superior ao sacrifício imposto às outras faixas de renda. Assim, os benefícios fiscais estabelecidos através de alíquotas diferenciadas não são significativamente transferidos ao consumidor final, comprometendo-se o alcance do objetivo buscado pela seletividade, pois, quando muito, são capazes apenas de produzir proporcionalidade ou uma progressividade muito limitada.

Prova disso está na análise realizada por Orair e Gobetti (2019, p. 35-36), que propôs uma simulação, consistente em recalcular os pesos dos impostos na renda dos domicílios, caso as alíquotas diferenciadas dos cinco tributos (IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISS) fossem substituídas por uma alíquota uniforme, com o mesmo nível de carga tributária.

A pesquisa sugere, desta forma, que a adoção de alíquota única poderia ter um potencial menos regressivo do que os atuais tributos sobre bens e serviços, mesmo com todas as alíquotas diferenciadas e isenções hoje existentes. Conforme o exercício, a incidência de impostos continua decrescendo à medida que se avança da base para o topo da distribuição: de 24,3% da renda do décimo mais pobre para 11,2% da renda do mais rico.

Mas, em que pese os mencionados resultados satisfatórios com a adoção da alíquota única, é nítido que ainda persiste um alto nível de regressividade. Também, não se pode perder de vista que extinção de benefícios como alíquotas especiais e isenções, de tributos que incidem sobre cesta básica e medicamentos, pode ter o impacto negativo de reduzir o poder de compra de famílias de baixa de renda. E, por isso, o texto substitutivo aprovado pela Comissão Mista da Reforma Tributária define entre suas diretrizes a instituição de um mecanismo de devolução parcial do imposto recolhido pelos contribuintes de baixa renda.

Defende Caureo (2016, p. 137) que “a ineficiência da tributação indireta em relação à capacidade contributiva deve ser compensada por meio da transferência direta de renda às populações atingidas, via assistência social”.

Nesta linha, importa destacar análise realizada no Boletim mensal sobre subsídios da União: desoneração da cesta básica (MINISTÉRIO DA ECONOMIA,



2019). Verificou-se neste estudo que a política de desoneração da cesta básica, apesar de regressiva, contribui para a redução da pobreza e da desigualdade de renda. No entanto, os benefícios seriam superiores se os recursos fossem realocados para políticas alternativas de transferência direta de renda, mesmo no caso de uma política de transferência igualitária de renda, sem qualquer focalização. No caso de uma realocação integral dos recursos da reoneração da cesta básica para um programa de transferência direta de renda focalizada, os resultados sobre a redução da pobreza e da desigualdade de renda seriam bem mais expressivos.

Na mesma toada, relatório “Consumption Tax Trends 2020” (OCDE, 2020), examinou a efetividade das alíquotas reduzidas de IVA (Imposto sobre Valor Agregado) como um meio de redistribuição de renda, e concluiu que os resultados dependem do objetivo da política tributária que fundamentou a criação de determinada redução. Se a medida foi introduzida com a finalidade de ajudar os mais pobres, como alíquotas reduzidas para cesta básica, tais reduções podem apresentar um efeito progressivo em termos relativos, tendo em vista que o consumo de alimentos desonerados representa uma proporção maior do consumo total nas rendas mais baixas, em comparação com as rendas mais altas.

De fato, a técnica da devolução do valor do imposto é consolidada em diversos sistemas tributários no mundo, que utilizam de alguma forma o Imposto sobre Valor Agregado, similar ao IBS criado pela reforma em análise. Alguns estados americanos que tributam alimentos e medicamentos preveem um crédito para compensar a tributação incidente sobre os orçamentos de baixa renda. Também no Canadá, há mecanismos de restituição de tributos sobre o consumo (CAUREO, 2016, p. 137).

No atual sistema, não há qualquer previsão de ressarcimento de imposto ao consumidor final, sendo esta uma prerrogativa do contribuinte de direito (intermediário). Excepcionalmente o Superior Tribunal de Justiça reconheceu o direito do contribuinte de fato de postular a restituição de tributo indireto, no caso do consumidor de energia elétrica na demanda contratada (BRASIL, 2012). Os programas como o Nota Fiscal Gaúcha (Lei Estadual nº 14.020/2012), em verdade não preconizam a devolução do imposto, mas sim estabelecem um prêmio como incentivo ao cumprimento de obrigações tributárias e à cidadania fiscal.

A despeito disso, o Brasil já detém estrutura para implementação da política de devolução de imposto aos mais necessitados. O Decreto nº 6.135/2007, disciplina o Cadastro Único para Programas Sociais (CadÚnico), regulamentado pela Portaria nº

376/2008, que permite recolher dados e identificar todas as famílias de baixa renda existentes no país. O CadÚnico é um sistema a serviço do Poder Público que permite identificação do contribuinte de baixa renda. Tanto é que referido cadastro foi utilizado, com relativo êxito, para catalogar as famílias que fariam jus ao “Auxílio Emergencial”, instituído pela Lei nº 13.982/2020 com a finalidade de oferecer amparo aos trabalhadores em situação de vulnerabilidade no período da pandemia COVID19. Da mesma forma, poderá servir como base para as políticas em exame.

O texto aprovado pela Comissão da Reforma Tributária não esclarece a forma como será realizada essa devolução dos tributos às famílias de baixa renda, tampouco como será calculado o valor a ser restituído, o que deverá ser cuidadosamente estudado e planejado, sob pena de se mostrar ineficaz e acabar onerando ainda mais a parcela mais vulnerável da população. No entanto, considerando as experiências já consagradas em outros países, possível concluir ser esta uma medida viável para garantir o respeito à capacidade contributiva do contribuinte, o mínimo existencial e, ao fim e ao cabo, a redução da desigualdade social.

Outro ponto que é atacado pela reforma tributária e que poderá otimizar o problema da tributação sobre o consumo consiste no combate à guerra fiscal. Lembre-se que a competição entre os entes federados leva estes a conceder desonerações sobre o capital e patrimônio dos empreendimentos privados e, tais perdas de arrecadação muitas vezes são compensadas através do aumento da carga tributária sobre bens essenciais, a exemplo da energia elétrica e combustíveis, onerando ainda mais a camada mais pobre da população.

Na esteira, entre os objetivos destacados pelo relatório final produzido pela comissão mista da reforma está justamente o de contornar o problema da guerra fiscal. Para tanto, como já mencionado, o projeto propõe que o ônus econômico e a arrecadação ao erário, em relação ao IBS, ocorram no local onde o bem ou serviço for consumido (Princípio do Destino).

A adoção do “princípio de destino” – ou seja, efetuar a arrecadação no estado de consumo é ideia presente nas propostas de reforma tributária discutidas desde a década de 1990. Segundo Varsano (2009, p. 22), essa medida “melhoraria as receitas dos Estados menos desenvolvidos, onde o consumo tende a ser muito mais importante do que a produção”. No mesmo sentido Scaff (2016, p. 4442) defende que seria melhor que o ICMS interestadual fosse integralmente cobrado no estado de destino da mercadoria, desde que obedecido certo prazo de transição, “pois

economicamente pretende-se que o ICMS seja um tributo que incida sobre o consumo da mercadoria, o que ocorre no estado de destino, e não naquele de origem do bem”.

O princípio do destino nas operações interestaduais não garantiria a eliminação absoluta da guerra fiscal entre os estados por investimentos. De acordo com Varsano (2014, p. 39), a competição pode continuar com a concessão de subsídios à produção não relacionados ao ICMS, mas o que o princípio de destino eliminaria “é a possibilidade de um estado conceder um incentivo cujo custo em termos de receita perdida recai sobre outro”.

Isto porque a guerra fiscal leva a uma lógica perversa que resulta em perda de arrecadação: no primeiro momento há incentivos para que os estados concedam o máximo de benefícios para atrair investimentos; por sua vez, aqueles que não concedem tais benefícios perdem investimentos privados, que são atraídos aos demais estados. Entretanto, no segundo momento – tendo-se em vista que todos os estados têm a prerrogativa de concedê-los –, tais incentivos deixam de ter relevância e se tornam meras reduções de imposto comuns a todos os entes federados.

O fato é que, uma vez tributadas as mercadorias no destino, e não na origem, “a única forma possível de conceder benefício fiscal para atrair empreendimento é a redução do imposto a recolher, cujo valor agora depende do volume de vendas da empresa para dentro do estado” (VARSANO, 2001, p. 17).

Varsano (2009, p. 17-18) ainda elenca algumas possíveis vantagens que a adoção do princípio do destino poderia trazer ao regime tributário:

A adoção do princípio de destino tem outras vantagens: (i) elimina a injusta redistribuição de receita entre estados que hoje existe quando uma saída tributada de mercadoria para outro estado é seguida de uma saída isenta (ou de nenhuma), caso em que um estado arrecada e outro concede o crédito de imposto;<sup>6</sup> (ii) possibilita a isenção (ou redução da alíquota) de produtos cujo consumo tem peso importante nos orçamentos das famílias mais pobres, sem causar danos maiores à arrecadação de estados que tenham produção fortemente concentrada naqueles bens; e (iii) promove profunda alteração na distribuição dos recursos fiscais estaduais em favor dos estados importadores líquidos em comércio interestadual, que vêm a ser os mais pobres

A última das observações acima ganha extremo relevo no que tange a redução das desigualdades regionais. Com efeito, a adoção do princípio do destino, não teria como única consequência a eliminação da guerra fiscal, mas poderia também ter a função de redistribuir a receita do IBS em prol dos estados mais pobres, que são importadores líquidos em comércio interestadual. Ou seja, como todo o tributo

incidente sobre os produtos consumidos em determinado estado ficaria no próprio estado, a distribuição seria mais harmônica e proporcional.

Desestimular a guerra fiscal não é a única vantagem que a adoção do princípio de destino no comércio interestadual traria. Além disso, a incidência do tributo no destino poderia corrigir outras distorções decorrentes da imunidade prevista 155, §2º, inciso X, a, da CF, segundo o qual prevê que o ICMS não incidirá sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior.

Ocorre que o art. 155, § 2º, da Constituição Federal do Brasil estabelece, entre outras regras, que o ICMS será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado ou pelo Distrito Federal (princípio da não cumulatividade). Para garantir a eficácia deste princípio nas exportações 155, §2º, inciso X, a, da CF assegura “a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”. Em face da imunidade nas operações de exportação, o imposto não é repassado, de modo que o contribuinte acumula créditos perante o Estado onde realizada a exportação.

Segundo Varsano (2014, p. 40), os estados com balança comercial internacional superavitária geralmente apresentam *deficit* na balança interestadual. Considerando-se que a receita do ICMS relativa às entradas de mercadorias de outros estados pertence aos estados de origem, tem-se que, por um lado, as exportações para outros países são tributadas com alíquota zero e, por outro, parte da receita relativa a suas importações de outros estados pertence ao estado de origem. Portanto, como esclarece Varsano (2014, p. 41), “se insumos são importados de outro estado, o estado que exporta para o exterior tem que conceder crédito por imposto que não arrecadou”. Esse seria um dos argumentos usados pelos estados para negar a restituição de créditos acumulados pelos exportadores, fonte de desequilíbrio no plano federativo.

Com a adoção do princípio do destino, conforme previsto pelas propostas de reforma tributária, este problema estaria contornado, já que os insumos importados de outro estado ficariam no próprio estado onde realizada a exportação. Como exemplo cite-se o Estado do Pará, estimando que, “se o princípio de destino fosse adotado, sua receita de ICMS cresceria 23,8%” (VARSANO, 2014, p. 40).

De mais a mais a adoção de uma alíquota única para todas as operações, como previsto pela reforma tributária, restringira ainda mais o campo de atuação dos Estados e municípios para concessão de privilégios fiscais. Como visto, a partir da tributação incidindo não mais na origem, mas no destino das mercadorias e produtos, a única forma possível de conceder benefício fiscal para atrair empreendimento seria a redução do imposto a recolher, cujo valor agora depende do volume de vendas da empresa para dentro do estado. Mas diante da adoção de uma única alíquota do IBS dentro do Estado, e das restrições para concessão de regimes diferenciados, restariam ainda mais limitada a possibilidade de privilégios a determinados grupos empresariais ou atividades específicas.

Exceção a referida regra são os regimes diferenciados de tributação, no entanto, o projeto retira a liberalidade do legislador infraconstitucional em determinar os destinatários de tais privilégios, restringindo-os apenas para às hipóteses previstas no Texto Constitucional, o que reduzirá substancialmente a concessão de benefícios direcionados a empreendimentos ou setores econômicos. Por outro lado, o relatório da PEC 110/2019 do senador Roberto Rocha delega à Lei Complementar a definição dos setores que farão jus a tratamento especial. Embora mais flexível, tal previsão ainda representa avanço considerável, uma vez que atualmente estes benefícios são concedidos geralmente por cada Estado, através de lei ordinária, que exige quórum muito mais reduzido que a lei complementar.

Assim, as propostas de reforma tributária trarão importante avanço no sentido de reduzir a regressividade da tributação sobre consumo – seja pela adoção da alíquota única, seja por pretender acabar com a guerra fiscal através da implementação do princípio do destino – combatendo uma das fontes de maior injustiça no sistema atual. No entanto, a questão que se põe é que reforma mantém o consumo como maior base de arrecadação, de modo que o problema será resolvido apenas parcialmente, porquanto há necessidade de se deslocar o eixo da arrecadação da tributação indireta incidente sobre o consumo para a tributação direta sobre patrimônio e renda.

De outro norte, a reforma tributária nada fala sobre o imposto de renda, de modo que permanecerão as incongruências apontadas neste texto em relação a tal exação, especialmente a maior tributação da renda proveniente do trabalho em relação a renda do capital. Sinala-se, contudo, que esta matéria pode ser tratada através de lei ordinária federal, haja vista a competência da União para instituir este tributo.

Nesta seara, não se pode ignorar que o Projeto de Lei 2.337/202 enfrenta esta matéria, ao propor a taxaçoão de lucros e dividendos, em uma alíquota fixa de 15%, a ser retida diretamente na fonte. Mas, em contrapartida, o projeto prevê a reduçoão de 15% para 8% no IRPJ, ao passo que os contribuintes extratores de ferro, cobre, bauxita, ouro e outros minerais terão um acréscimo de 1,5% na Compensação Financeira sobre Exploração de Ferro e Minerais - CFEM (art. 20, § 1º da CF/88). Além disso, prevê uma reduçoão de 1% na CSLL.

O Projeto de Lei, apesar de reduzir o IRPJ, evidentemente conta com forte resistência de setores da economia brasileira, especialmente aqueles os impactados pela majoração da Compensação Financeira pela Exploração de Recursos Minerais.

As PECs 45/2019 e 110/2019 também pretendem mitigar outros problemas que foram apontados neste trabalho. Em relação ao imposto sobre herança (ITCMD) ambos os projetos preveem a inclusão de dispositivo na constituição estabelecendo a progressividade obrigatória das alíquotas, o que é um avanço significativo. Porém, a definição da alíquota máxima que, como exposto, poderia ser majorada, permanecerá a cargo do Senado Federal.

Mesma forma, no que concerne ao IPVA, também será determinada a observância da progressividade obrigatória das alíquotas, previsão importante para este tributo, haja vista que se revelou o mais regressivo entre aqueles que incidem sobre o patrimônio, conforme análises citadas. Adicionalmente, o relatório da PEC 110/2019 ainda prevê a ampliação de seu escopo para alcançar veículos aquáticos e aéreos, além de estabelecer uma função extrafiscal, no sentido de reduzir alíquotas conforme a eficiência energética do veículo, o que se revela ainda mais adequado.

Por fim, cabe destacar a que da PEC 110/2019 assenta que o IPTU terá sua base de cálculo atualizada ao menos uma vez a cada quatro anos, por lei ou decreto municipal, providência importante para assegurar a progressividade do imposto, posto ser a desatualização do valor venal dos imóveis fator que desencadeia regressividade neste tributo.

Embora as PECs 45/2019 e 110/2019 tenham sido bem recebidas por inúmeros setores da sociedade civil, também foram objeto de críticas por partes da oposição ao governo atual. Estes críticos alegam que a reforma, tal como posta, apenas aumentaria a carga tributária sem efetivamente oferecer nenhuma alteração estrutural, no sentido de taxar o patrimônio e a renda dos mais ricos e reduzir o ônus tributário dos mais pobres (ROCHA, 2021). Assim, alguns deputados de oposição

assinaram a Emenda Substitutiva Global (nº 178/ 2019) à PEC nº 45, de autoria da deputada federal Jandira Feghali (PC do B-RJ), denominada de “Reforma Tributária Justa, Solidária e Sustentável”, com alternativas as PECs mencionadas.

O atual contexto político, de constantes embates do Poder executivo com os Poderes Legislativo e Judiciário, a ascensão da Pandemia COVID 19, e a instauração de uma CPI para investigar possíveis desvios praticados pelo executivo durante era pandemia fizeram com que a Reforma Tributária fosse paralisada no Congresso. Em 12.5.2021 o relatório final da reforma fora aprovado na Comissão Mista e os trabalhos encerrados (AGÊNCIA SENADO, 2021).

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A ideia de justiça não oferece respostas prontas, pois as próprias demandas da sociedade e suas valorações são dinâmicas e variam de acordo com aspectos culturais de cada tempo. O presente trabalho se propôs a discutir a temática da justiça, e como ela pretende ser promovida pela Constituição Federal de 1988 nas políticas públicas e fiscais.

Para isto, buscou-se fundamento nas significativas contribuições dos filósofos clássicos e, principalmente, nas teorias mais atuais de John Rawls, Amartya Sen e Michael Walzer a fim de que fosse possível estabelecer as premissas básicas para se alcançar um conceito de justiça. Na esteira, a justiça como equidade proposta por Rawls surge como uma alternativa para a doutrina clássica utilitarista. Os dois princípios da justiça que compõem a teoria de Rawls – igualdade equitativa de oportunidades e princípio da diferença – visam equilibrar as demandas por liberdade e igualdade, embora a primeira seja tratada com maior ênfase pelo autor. Nesta perspectiva, a justiça é promovida através de um sistema de cooperação social, em um contexto de instituições políticas e jurídicas adequadas, através justa distribuição dos bens primários.

Amartya Sen defende que a justiça está mais relacionada às condições individuais de cada pessoa, assim como às privações pelas quais passam, de modo que não basta igualar as pessoas em renda e riquezas, sendo também necessário que estas sejam dotadas de capacidade de transformar essa renda em efetivas realizações, o que denomina de liberdades substantivas e instrumentais. O foco da preocupação de Sen, portanto, não é direcionado apenas ao desenvolvimento econômico pois, embora seja esta uma parte importante para o alcance das outras liberdades, não deve ser tomada como única área de atuação de um governo.

Por sua vez, a igualdade complexa proposta por Walzer tem como foco evitar a dominação. Para tanto, Walzer argumenta que existe uma pluralidade de bens sociais, a exemplo de segurança, bem estar social, o dinheiro, cargos, educação, poder político, etc., e cada um é distribuído com base em um critério apropriado a fim de evitar a dominação de uma pessoa ou grupo sobre outro. A igualdade complexa admite que diferenças existam nas diversas esferas de justiça sendo, todavia, inadmissível que estas diferenças sejam transmitidas a outras esferas.



Dessa forma, foi possível concluir que uma ideia contemporânea de justiça pressupõe não apenas o respeito a um conjunto de direitos e liberdades fundamentais dos indivíduos, mas também a justa distribuição dos bens.

A partir destas premissas, buscou-se desenvolver a ideia de justiça distributiva em um Estado Democrático de Direito, como fundamento das políticas públicas. Não há dúvida que justiça social pode ser alcançada através de políticas distributivas e redistributivas, universais ou focalizadas, que visam, de alguma forma, compensar as desigualdades sociais, seja com objetivo de garantir uma renda mínima aos indivíduos e famílias desabastadas, facilitar o acesso ao sistema educacional, saúde, segurança, previdência social, e as liberdades individuais.

‘ A justiça tributária, por sua vez, exige que a carga tributária total seja igualmente distribuída entre os cidadãos no sentido de que os mais abastados contribuam proporcionalmente mais que os menos favorecidos, bem como, que a dignidade da pessoa humana e o mínimo existencial sejam preservados. Em outras palavras, a justiça fiscal está no equilíbrio harmônico entre o ingresso de receitas e o bem-estar perdido pela arrecadação, de modo que o Estado tributário não subtraia o que é entregue pelo Estado Social.

A avaliação acerca da justiça e equidade de um sistema tributário, além da adequada distribuição dos encargos tributários entre os contribuintes, deve levar em consideração o retorno social dos tributos arrecadados, através da aplicação das receitas financeiras.

E, neste diapasão, a pesquisa demonstrou que a Constituição traz em seu bojo uma noção de justiça, não apenas quando trata das relações tributárias, mas também nas demais relações jurídicas que envolvem as políticas públicas. Os denominados princípios Constitucionais Tributários estão perfeitamente alinhados com o ideal de justiça caracterizado neste trabalho, especialmente quando cumprem as funções de limitação do poder de tributar.

Estes princípios (ou regras, conforme o caso) protegem os cidadão contra os abusos do Poder do Estado, evitando que a arrecadação atinja o mínimo existencial ou configure confisco; garantem um tratamento equivalente aos que se encontram em situação – jurídica e de fato – equivalente, ao mesmo tempo em que pregam a distribuição da carga tributária de acordo com a capacidade contributiva dos indivíduos; preconizam a segurança jurídica, a boa-fé do cidadão e a justa expectativa de que as leis sejam previsíveis e aplicadas da mesma forma a todos, sem arbítrios.

Evidenciou-se, ainda, que existem instrumentos fiscais e financeiros aptos a efetivar os direitos sociais, sobretudo no tocante à erradicação da pobreza, saúde, seguridade social e à educação. A Constituição traz uma série de vinculações mínimas de receitas destinadas à cobertura de despesas sociais e ainda, estabeleceu uma espécie tributária, as contribuições sociais, que possuem referibilidade e, portanto, obrigam a utilização de sua receita para as finalidades a que foram criadas. Além disso, estabeleceu imunidades tributárias que não permitem a cobrança de impostos sobre as instituições de educação e de assistência social sem fins lucrativos e das entidades sindicais dos trabalhadores, e destinou recursos para fundos, responsáveis pelo custeio de determinados serviços voltados à seguridade social.

Mas, em que pese a previsão constitucional, a concretização da justiça enfrenta uma série de entraves e dificuldades, especialmente porque o manejo desses instrumentos pelo Estado brasileiro é muitas vezes inadequado, ou desviado de sua finalidade, gerando uma crise de eficácia dos direitos fundamentais, até mesmo justificando a percepção de que no Brasil se cobra muito tributo e se devolve muito pouco.

Neste cenário impossível não lembrar da publicação Síntese de Indicadores Sociais, divulgada pelo IBGE (2020), onde aponta que 11,8% da população brasileira (24.688 milhões) se encontram na extrema pobreza, ao mesmo tempo em que país é nona economia do mundo, com um PIB de 1,61 trilhões de dólares, segundo o Banco Mundial. Esses dados contrastam, de forma gritante, com os compromissos de justiça e igualdade consignados na Constituição Federal.

A presente pesquisa foi capaz de diagnosticar problemas que explicam, de alguma forma, esse cenário de desigualdade. E a opção pela tributação indireta incidente sobre o consumo em detrimento da tributação direta sobre patrimônio e renda, talvez seja um dos mais relevantes.

No caso dos tributos sobre o consumo, a regressividade é notória uma vez que, estando o tributo embutido no preço dos produtos, a exação atingirá igualmente a todos, independente da renda. E os estudos citados neste trabalho corroboram o efeito nocivo dessa espécie de tributação sobre os mais pobres. De outro lado, a seletividade dos impostos sobre o consumo (ICMS e IPI), de acordo com a essencialidade dos produtos/mercadorias, é quase inexistente e, não raramente, é utilizada de forma reversa, tributando-se mais vigorosamente produtos essenciais como é o caso da energia elétrica e combustíveis, apenas para citar.

A guerra fiscal acaba agravando esse problema pois os Estados, no afã de atrair investimentos privados, optam por desonerar os empreendimentos e compensar a perda de arrecadação com o aumento da carga tributária em outras bases, especialmente o consumo.

Ademais, a baixa tributação sobre o patrimônio e a renda, aliada a pouca utilização da técnica progressividade, resultam em agravamento da regressividade. Neste sentido, o imposto sobre heranças, além de contar com alíquotas baixas em relação a outros países, sequer apresenta alíquotas progressivas em muitos Estados. O mesmo ocorre com o IPVA, imposto cuja adoção de alíquotas progressivas não é permitida expressamente pela Constituição, o que acaba onerando demasiadamente os menos favorecidos.

Mas uma das principais limitações à progressividade no sistema tributário atual consiste na isenção concedida pelo Brasil às rendas do capital, fator que contribui exponencialmente para a concentração de renda no topo da pirâmide social. Mesma forma, a tabela progressiva do Imposto de Renda Pessoa Física no Brasil possui poucas alíquotas, em comparação com os demais países desenvolvidos, e seus valores não atendem eficazmente os objetivos da progressividade.

Com estas constatações, fica evidente a importância de uma reforma tributária que busque corrigir esta série de iniquidades existentes no sistema tributário nacional. As propostas de Reforma Tributária previstas na PEC nº 110/2019, do Senado Federal, e PEC nº 45/2019, da Câmara dos Deputados, prometem mitigar a regressividade tributária através de diversas alterações no texto constitucional que miram justamente alguns dos pontos acima citados.

A Tributação sobre o consumo ainda é mantida como a maior base de arrecadação, mas a regressividade pretende ser combatida através do mecanismo da uniformização da alíquota do IBS, conjugada com a devolução do imposto para famílias de baixa renda. Neste sistema, o princípio da seletividade estará presente no denominado imposto seletivo, com propósito extrafiscal de desestimular o consumo de determinados bens e serviços reconhecidamente negativos e que também são onerados por outros países, com o que é o caso do tabaco e álcool.

A técnica da devolução do valor do imposto às famílias de baixa renda é consolidada em diversos sistemas tributários no mundo, reconhecidamente exitosa na direção de se reduzir a regressividade nos impostos indiretos. Alie-se a isto os dados disponíveis, como por exemplo o estudo do IPEA, que indicam que as políticas de

transferência direta de renda são mais benéficas neste propósito quando comparadas a políticas de desoneração dos tributos sobre determinados bens e serviços.

Quanto à guerra fiscal, que assevera a regressividade da tributação sobre o consumo, esta também pretende ser extinta pela reforma com adoção do denominado princípio do destino, onde o ônus econômico e a arrecadação ao erário ocorrem no local onde o bem ou serviço for consumido. Aliado a isso, a utilização de alíquota única para o imposto sobre consumo (IBS), bem como a limitação dos regimes diferenciados de tributação, restringiriam sobremaneira a possibilidade da concessão de privilégios fiscais, que fomentam a competição entre os estados.

Também será determinada a observância da progressividade obrigatória das alíquotas do IPVA e do ITCMD, embora a fixação das alíquotas fique a cargo dos Estados, em relação ao primeiro, e do Senado, quanto ao último.

Outrossim, é de se apontar que a reforma tributária não trata do imposto de renda, de modo que permanecerão as injustiças verificadas, notadamente a maior tributação da renda proveniente do trabalho em relação a renda do capital e a baixa progressividade desse imposto.

Conclui-se, enfim, que existe uma noção de justiça na Constituição de 1988, porquanto, além de incluí-la entre os objetivos da República, também foram estabelecidas uma série de regras que visam alcançá-la pela atividade tributária, na arrecadação dos recursos, bem como através de políticas públicas voltadas à implementação de direitos fundamentais. Contudo, também se observou que as determinações constitucionais não são respeitadas na prática pelo Estado, já que ainda persiste um alto nível de desigualdade social no país.

Por outro lado, existem pontos que mereceriam tratamento distinto pela Constituição, por isso, as medidas previstas nas propostas de Reforma Tributária PEC nº 110/2019, do Senado Federal, e PEC nº 45/2019, da Câmara dos Deputados poderão lograr êxito no sentido de alcançar uma efetiva justiça tributária, embora insuficientes, por si só, para enfrentar a desigualdade que assola o Brasil.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 21.ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário: de acordo com emenda constitucional n. 42, de 19.12.03*. São Paulo: Saraiva, 2010.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios Jurídicos*. 17ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 16ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

\_\_\_\_\_. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. Ed. Atualizada por Misabel Abreu Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARBOSA, Ana Luiza Neves de Holanda; SIQUEIRA, Rozane Bezerra de. Imposto ótimo sobre o consumo: resenha da teoria e uma aplicação ao caso brasileiro - Texto para Discussão nº 811. Rio de Janeiro. IPEA, 2001. Disponível em <[http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1974/1/TD\\_811.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1974/1/TD_811.pdf)> Acesso em 26.mar.2022.

BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra, *Comentários à Constituição do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988*, Volume II, 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

BENTHAM, Jeremy. *Uma introdução aos princípios da moral e da legislação*. São Paulo: Abril Cultural, 1984.

BITENCOURT. Caroline Müller. RECK, Janriê Rodrigues. *Categorias de análise de políticas públicas e gestão complexa e sistêmica de políticas públicas*. A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional, Belo Horizonte, ano 16, n. 66, p. 131-151, out./dez. 2016. DOI: 10.21056/aec.v16i66.364.

\_\_\_\_\_. *O Brasil em crise e a resposta das políticas públicas: diagnósticos, diretrizes e propostas*. Curitiba: Ithala. 2021.

BOBBIO, Norberto. *Igualdade e liberdade*. 2ª ed. - Rio de Janeiro: Ediouro, 1997.

BOLESINA, I.; LEAL, M. C. H. *O Mínimo Existencial e o Controle Jurisdicional De Políticas Públicas: análise de sua operacionalidade na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça*. Curitiba: Multideia, 2013.

BORGES, Souto Maior. *Princípio da Segurança Jurídica na Criação e Aplicação do Tributo*. Revista de Direito Tributário nº 63. São Paulo: Malheiros, 1997.

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

<[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm) > Acesso em: 11 mai. 2022.

\_\_\_\_\_, Receita Federal do. IRPF (Imposto sobre a renda das pessoas físicas). Disponível em:< <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>>. Acesso em: 13 ago. 2022.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 714.139/SC. Relator: Ministro Marco Aurélio Mello. Julgado em 12 jun. 2014. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6811853> Acesso em: 12 ago. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. AgR-EDv-AgR-ED no Recurso Extraordinário nº 564225/RS. Relator: Min. Alexandre de Moraes, Relator p/ Acórdão Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno. Julgado em 13 out. 2020. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754685414>> Acesso em: 12 ago. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADPF n. 45 MC/DF. Relator: Ministro Celso de Mello. Julgado em Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2175381>>. Acesso em: 12 ago. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 271.286/RS. Relator: Ministro Celso de Mello. Julgado em Disponível em: <<https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2175381>>. Acesso em: 12 ago. 2022.

\_\_\_\_\_. Câmara dos Deputados. Relatório da Reforma Tributária – PEC nº 45/2019 e nº 110/2019. Brasília: Câmara dos Deputados, 2021. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento/download/30f745fa-926c-4e85-9a6c-6d31b18eff09>> Acesso em: 29 out. 2021.

\_\_\_\_\_. Senado Federal. complementação de voto à Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 110, de 2019 Brasília: Senado Federal, 2021. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9026308&ts=1654087979127&disposition=inline>> Acesso em: 29 out. 2021.

\_\_\_\_\_. Senado Federal. Projeto de Lei nº 2337, de 2021. Brasília: Senado Federal, 2021. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento/download/30f745fa-926c-4e85-9a6c-6d31b18eff09>> Acesso em: 29 out. 2021.

\_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1299303/SC, Relator Ministro Cesar Asfor Rocha, Primeira Seção, julgado em 08 de agosto de 2012. Disponível em: <[https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=201103084763&dt\\_publicacao=14/08/2012](https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201103084763&dt_publicacao=14/08/2012)>. Acesso em 02 out. de 2022.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 562.045/RS. Relator: Ricardo Lewandowski. Redatora do Acórdão: Cármen Lúcia. Diário de Justiça Eletrônico, Brasília, 27 nov. 2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>>. Acesso em: 17 out. 2022.

BUFFON, Marciano. *Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

CABALLERO LOIS, Cecília (Org.). *Justiça e democracia: entre o universalismo e o comunitarismo: a contribuição de Rawls, Dworkin, Ackerman, Raz, Walzer e Habermas para a moderna teoria da justiça*. São Paulo: Landy, 2005.

CALÇADA, Luís Antonio Zanotta; RECK, Janriê Rodrigues. *Democracia e participação social no ciclo das Políticas públicas*. Revista Jurídica Cesumar - Mestrado, v. 20, n. 3, p. 425-443, setembro/dezembro 2020.

\_\_\_\_\_. *O federalismo na Constituição de 1988 e os impactos na receita dos municípios do Estado do Rio Grande do Sul*. In *Novos Estudos Jurídicos*, [S. l.], v. 26, n. 3, p. 693–707, 2021. Disponível em: <<https://periodicos.univali.br/index.php/nej/article/view/18322>>. Acesso em: 4 out. 2022.

CALCIOLARI, Ricardo Pires. *Aspectos jurídicos da guerra fiscal no Brasil*. In: *Cadernos de Finanças Públicas*, n. 7, p. 5-29, dez. 2006.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARRAZA, Roque Antônio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO JUNIOR, Pedro Humberto Bruno de. *Progressividade dos tributos diretos nas Pesquisas de Orçamentos Familiares (POFS) 2008-2009 e 2017-2018*. Brasília: IPEA, 2020 (Texto para Discussão (TD) 2645).

CARVALHO, José Murilo de. *Cidadania no Brasil – O longo caminho*, 3ª Ed. Rio de Janeiro: Editora Civilização Brasileira, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 20 ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

CASTILHO, Ricardo. *Filosofia geral e jurídica*. 6ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. E-book.

CASTILHO, Ricardo. *Justiça social e distributiva: desafios para concretizar direitos sociais*. São Paulo: Saraiva, 2009.

CAUREO, Elisângela Simon. *Capacidade contributiva, tributação indireta e mínimo existencial*. Revista da Procuradoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul. Porto

Alegre, v. 36, n. 76, p. 103-152, jul./dez. 2015. Disponível em: <<http://bdjur.stj.jus.br/jspui/handle/2011/105517>> Acesso em: 09 ago. 2022.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

COLE, Alan. Estate and Inheritance Taxes around the World. *Fiscal Fact*, n. 458, 2015. Disponível em: <<http://taxfoundation.org/article/estate-and-inheritance-taxes-around-world>> Acesso em: 21 out 2022.

Comissão da Reforma Tributária tem relatório final e encerra trabalhos. Agência Senado. Brasília. 12 mai. 2021. Disponível em <[https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2021/05/12/comissao-mista-da-reforma-tributaria-aprova-relatorio-final-e-encerra-trabalhos#:~:text=Comiss%C3%A3o%20da%20Reforma%20Tribut%C3%A1ria%20em%20relat%C3%B3rio%20final%20e%20encerra%20trabalhos,-Da%20Ag%C3%A2ncia%20Senado&text=O%20deputado%20Aguinaldo%20Ribeiro%20\(PP,significativas%20ao%20sistema%20tribut%C3%A1rio%20brasileiro.>](https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2021/05/12/comissao-mista-da-reforma-tributaria-aprova-relatorio-final-e-encerra-trabalhos#:~:text=Comiss%C3%A3o%20da%20Reforma%20Tribut%C3%A1ria%20em%20relat%C3%B3rio%20final%20e%20encerra%20trabalhos,-Da%20Ag%C3%A2ncia%20Senado&text=O%20deputado%20Aguinaldo%20Ribeiro%20(PP,significativas%20ao%20sistema%20tribut%C3%A1rio%20brasileiro.>)> Acesso em 30. Mar. 2022.

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

CORNELIO, Felipe Moraes, PALOMO Theo Ribas, SILVEIRA Fernando Gaiger. *Estimativa das alíquotas e da incidência da tributação indireta. in Carta de Conjuntura nº 55*. Rio de Janeiro: IPEA, 2022.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

\_\_\_\_\_. *O princípio da solidariedade social no sistema tributário nacional*. Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC - Volume 39.1 – Jan./jun. 2019.

DALTON, Hugh. *Princípios de Finanças Públicas*. 4. ed. Tradução de Maria de Lourdes Modiano; Revisada por Aliomar Baleeiro; Introdução de Benedicto Silva. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1980.

DANILEVICZ, Rosane Beatriz J. *A essencialidade no IPI e no ICMS*. Disponível em <<https://seer.ufrgs.br/revfacdir/article/view/71068/40332>>. Acesso em: 12 ago. 2022.

D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. *A regressividade da matriz tributária brasileira: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social*. Dissertação. 2015. 166 f Dissertação. Universidade de Brasília, Brasília, 2015. Disponível em: <[http://www.repositorio.unb.br/bitstream/10482/18748/1/2015\\_PedroJulioSalesDAraujo.pdf](http://www.repositorio.unb.br/bitstream/10482/18748/1/2015_PedroJulioSalesDAraujo.pdf)>. Acesso em: 17 out. 2022.

DE MARIO, C. G. *Concepções de Justiça e a Análise de Políticas Públicas. Administração Pública e Gestão Social*, [S. l.], v. 1, n. 1, p. 5–14, 2016. Disponível em: <https://periodicos.ufv.br/apgs/article/view/4803>. Acesso em: 24 nov. 2022.



DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. *ICMS GUERRA FISCAL Redução da base de cálculo para fraudar a Constituição Federal*. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2022.

DEPARTAMENTO INTERSINDICAL DE ESTATÍSTICA E ESTUDOS SOCIOECONÔMICOS (DIEESE). *Imposto de Renda Pessoa Física: Propostas para uma tributação mais justa*. Atualização das Notas Técnicas 144, 156, 169 e 220. Disponível em: <<https://www.dieese.org.br/notatecnica/2022/notaTec269IR.pdf>>. Acessado em 21 out. de 2022.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Guerra fiscal, Bolsa Família e silêncio (relações, efeitos e regressividade)*. Brasília. Revista Jurídica da Presidência vol. 16, 2014.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Proibição de tributos com efeito de confisco*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

DUTRA, Micaela Dominguez. *Capacidade Contributiva Análise dos Direitos Humanos e Fundamentais*. São Paulo: Saraiva, 2010.

DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

ELLERY, R., Jr, NASCIMENTO, A., Jr. *Análise do ICMS e a questão federativa*. In A. Sachsida (org.), *Tributação no Brasil: estudos, ideias e propostas*. Brasília: IPEA, 2017 Disponível em: <<http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/8962>> Acesso em: 29 jul. 2022.

FAGNANI, Eduardo (org). *A reforma tributária necessária. Justiça fiscal é possível subsídios para o debate democrático sobre o novo desenho da tributação brasileira*. Brasília, DF: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. Disponível em: <[https://www.observatoriodasmetroles.net.br/wp-content/uploads/2019/01/Livro\\_completo-a-reforma-tribut%C3%A1ria.pdf](https://www.observatoriodasmetroles.net.br/wp-content/uploads/2019/01/Livro_completo-a-reforma-tribut%C3%A1ria.pdf)> Acesso em: 21 out. 2022.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Princípios fundamentais do direito constitucional: o estado da questão no início do século XXI, em face do direito comparado e, particularmente, do direito positivo brasileiro*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

FIGUEIREDO, Ivanilda. *Políticas públicas e a realização dos direitos sociais*. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2006.

FREITAS, F. M.; SILVA, J.M. *Democracia, direitos fundamentais sociais e reserva do possível*. In: CUSTÓDIO, A. V.; MOREIRA, R. B. F.; LIPPSTEIN, D. *Direitos humanos, Constituição e políticas públicas*. Curitiba: Multideia, 2015.

GABARDO, Emerson. *A felicidade como fundamento teórico do desenvolvimento em um Estado Social*. Revista Digital de Direito Administrativo, [S. l.], v. 5, n. 1, p. 99-141, 2018 Disponível em: <<https://www.revistas.usp.br/rdda/article/view/136849>>. Acesso em: 24 nov. 2022.

GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. *Tributação e distribuição da renda no Brasil: novas evidências a partir das declarações tributárias das pessoas físicas*. Working Paper - Centro Internacional de Políticas para o Crescimento Inclusivo (IPC-IG), n. 136, fev. 2016. Disponível em: <[http://www.ipcundp.org/pub/port/WP136PT\\_Tributacao\\_e\\_distribuicao\\_da\\_renda\\_no\\_Brasil\\_novas\\_evidencias\\_a\\_partir\\_das\\_declaracoes\\_tributarias\\_das\\_pessoas.pdf](http://www.ipcundp.org/pub/port/WP136PT_Tributacao_e_distribuicao_da_renda_no_Brasil_novas_evidencias_a_partir_das_declaracoes_tributarias_das_pessoas.pdf)>. Acesso em: 20 out 2022.

\_\_\_\_\_. *Progressividade tributária' a agenda negligenciada*. Brasília: IPEA, 2016. (Texto para discussão 2190). Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td\\_2190.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_2190.pdf)>. Acesso em: 21 out. 2022.

\_\_\_\_\_. *Reforma Tributária e Federalismo Fiscal: uma análise das propostas de criação de um novo imposto sobre o valor adicionado para o Brasil*. Brasília. Ipea, 2019 (Texto para Discussão, 2530). Disponível em: <[https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td\\_2530\\_web.pdf](https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_2530_web.pdf)> Acesso em: 13 ago. 2021.

GOULARTI, Juliano Giassi. *A trajetória da política fiscal de desoneração tributária no Brasil (1966 – 2016)*. In: FAGNANI, Eduardo. (Org.). *A reforma tributária necessária: diagnóstico e premissas*. Brasília: ANFIP, 2018. p. 687-704.

HOBBS, Thomas. *Leviatã ou matéria, forma e poder de uma república eclesiástica e civil*. São Paulo: Martins Fontes, 2003

HOFFMANN, Rodolfo; PAYERAS José Adrian Pintos; SILVEIRA, Fernando Gaiger. - *Progressividade e sacrifício eqüitativo na tributação: o caso do Brasil - Texto para Discussão nº 1188*. Rio de Janeiro. IPEA, 2006. Disponível em <[https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td\\_1188.pdf](https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_1188.pdf)> Acesso em 13.ago.2022.

HOFFMANN, R. *O efeito potencial do imposto de renda na desigualdade*. Pesquisa e Planejamento Econômico, v. 32, n. 1, abr. 2002.

HOPE, David, LIMBERG Julian. The economic consequences of major tax cuts for the rich. *Socio-Economic Review*, Volume 20, Issue 2. Oxford: Universidade de Oxford. 2020. Disponível em < <https://doi.org/10.1093/ser/mwab061>> Acesso em 17.out.2022.

IBGE. *Síntese de indicadores sociais: uma análise das condições de vida da população brasileira: 2020*. Rio de Janeiro: IBGE, 2020. Disponível em: <<https://loja.ibge.gov.br/sintese-de-indicadores-sociais-2020-uma-analise-das-condicoes-de-vida-da-populac-o-brasileira.html>> Acesso em 17.out.2022 .

JANNUZZI, Paulo. *Indicadores socioeconômicos na gestão pública*. 3ª ed. rev. atual. Florianópolis: UFSC; Brasília: CAPES/UAB, 2014.

KERSTENETZKY, Célia Lessa. *Políticas Sociais: focalização ou universalização?* Revista de Economia Política, vol. 26, nº 4 (104), p. 564-574, outubro-dezembro/2006.

KERSTENETZKY, Celia Lessa. *O estado do bem-estar social na idade da razão: A reinvenção do estado social no mundo contemporâneo*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012

LOBO, tatiani de azevedo. *O programa bolsa família e o empoderamento do cidadão na aspiração por justiça social: as condicionalidades do programa brasileiro e o diálogo com o programa de transferência de renda argentino*. 146 f. Dissertação. Universidade de Santa Cruz do Sul (UNISC), Santa Cruz do Sul: 2015. Disponível em: <<http://hdl.handle.net/11624/1050>> Acesso em 25. nov. 2022.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 37ª Ed. São Paulo, Malheiros, 2010.

\_\_\_\_\_. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 42.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Contribuições e Federalismo*. Ed. única. São Paulo: Dialética, 2005.

MARTINS, Marcelo Guerra. *Tributacao, propriedade e igualdade fiscal: sob elementos de direito e economia*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

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

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Boletim mensal sobre subsídios da União: desoneração da cesta básica. SECAP/Ministério da Economia. Edição 11. Setembro/2019. Disponível em <<https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/avaliacao-de-politicas-publicas/boletins-e-estudos/boletins-de-subsidios/11-190927-boletim-desoneracao-cesta-basica.pdf>> Acesso em: 29 out. 2022.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*. Tradução: Marcelo Brandão Cipolla. Martins Fontes, São Paulo, 2005.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2004.

NERI, Marcelo. *Mapa da Nova Pobreza*. Rio de Janeiro, RJ – junho/2022 - FGV Social. Disponível em <<https://cps.fgv.br/MapaNovaPobreza> <<https://cps.fgv.br/en/NewPovertyMap>> Acesso em: 17 out. 2022.

NONATO PAZ, Sue-Ellen. *Análise da Tributação do Consumo no Brasil*. Dissertação (Mestrado em Finanças e Economia Empresarial) – Escola de Pós-Graduação em Economia, Fundação Getúlio Vargas. Rio de Janeiro, 2008. Disponível em <[https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/2195/065204040\\_Sue-Ellen.pdf](https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/2195/065204040_Sue-Ellen.pdf)>. Acesso em: 16 ago. 2021.

OCDE. *The Distributional Effects of Consumption Taxes in OECD Countries*. OECD Tax Policy Studies, Nº. 22, OECD Publishing, Paris, 2014. Disponível em:

<<https://www.oecd.org/ctp/consumption/the-distributional-effects-of-consumption-taxes-in-oecd-countries-9789264224520-en.htm>>. acesso em: 20 out. de 2022.

OCDE. *Desigualdade e pobreza: melhorando as políticas para reduzir a desigualdade e pobreza*. Brazil Policy Brief. Disponível em: <<https://www.oecd.org/policy-briefs/brasil-melhorando-as-politicas-para-reduzir-a-desigualdade-e-pobreza.pdf>>. acesso em: 20 out. de 2022.

OCDE. *Consumption Tax Trends 2020: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues*, OECD Publishing, Paris, 2020. Disponível em <<https://www.oecd.org/tax/consumption-tax-trends-19990979.htm>>. Acesso em 16 ago. 2021.

OLIVEIRA, Cícero. *Justiça e equidade em John Rawls*. Cadernos de Ética e Filosofia Política, [S. l.], v. 2, n. 27, p. 114-128, 2015. Disponível em <<https://www.revistas.usp.br/cefp/article/view/114379>>. Acesso em: 25 nov. 2022.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito tributário e meio ambiente*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 47.

PAULSEN, Leandro; VELOSO Andrei Pitten. *Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie*. Porto Alegre. Livraria do Advogado, 2014.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

PIKETTY, Thomas. *O Capital no século XXI*. Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PIOVESAN, Flávia. *Temas de Direitos Humanos*. Rio de Janeiro: Max Limonad, 1998.

RAWLS, John. *Justiça como equidade*. Trad.: Claudia Berliner. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

\_\_\_\_\_. *Uma teoria da justiça*. Trad.: Almiro Pisetta, Lenita m. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

REALE, Miguel. *Filosofia do direito*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *História do imposto de renda no Brasil*. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/memoria/imposto-de-renda/arquivos-e-imagens/livro-historia-do-imposto-de-renda-no-brasil-v-24x17-livro-completo-de-22-04-2014-1.pdf>>. Acessado em 21 out. de 2021.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *Carga tributária no Brasil 2020: análise por tributos e bases de incidência*. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-2020/view>> Acesso em: 20 out. 2022.

REZENDE, F. (Coord.). *ICMS: como era, o que mudou ao longo do tempo, perspectivas e novas mudanças*. Brasília: Fórum Fiscal dos Estados Brasileiros; FGV, 2009.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *O Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos, nas Taxas e nas Contribuições Parafiscais*. In: RFD – Revista da Faculdade de Direito da UERJ, vol. 01, nº 18, p. 06-07. São Paulo, 2010. Disponível em <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/1371/1161>> Acesso em: 13 Ago. 2022.

ROCHA, Rosely. *Reforma Tributária precisa taxar riqueza e aliviar imposto de consumo dos pobres*. Central Única dos Trabalhadores. São Paulo. 28 abr. 2021. Disponível em <<https://www.cut.org.br/noticias/reforma-tributaria-precisa-taxar-riqueza-e-aliviar-imposto-de-consumo-dos-pobres-d02f>> Acesso em 30. Mar. 2022.

SANTOS, C. H. Um panorama das Finanças Públicas brasileiras 1995/2009. In: CASTRO, J. A.; SANTOS, C. H.; RIBEIRO, J. A. C. (Org.). *Tributação e equidade no Brasil: um registro da reflexão do Ipea no biênio 2008-2009*. Brasília: IPEA, 2010

SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 3. ed. Rev. Ampl. Atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

SCAFF, Fernando Facury. *Crônicas de Direito Financeiro*. São Paulo: Editora Conjur, 2016.

SCHMIDT, João P. *Para estudar políticas públicas: aspectos conceituais, metodológicos e abordagens teóricas*. 2018. Revista do Direito. Santa Cruz do Sul, v. 3, n. 56, p. 119-149, set/dez. 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica*. São Paulo: Forense, 2005.

\_\_\_\_\_. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. *Estimativa da Carga Tributária Bruta do Governo Geral: março de 2021* Disponível em: <[https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:38233](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:38233)> Acesso em: 17 out. 2022.

SEN, Amartya. *Desenvolvimento como liberdade*. Tradução de Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.

\_\_\_\_\_. *Desigualdade reexaminada*. Tradução de Ricardo Doninelli Mendes. Rio de Janeiro: Record, 2001.

\_\_\_\_\_. *A ideia de justiça*. Tradução de Denise Bottmann e Ricardo Doninelli Mendes. São Paulo: Companhia das Letras, 2011.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

SILVEIRA, F. G. *Equidade fiscal: impactos distributivos da tributação e do gasto social*. In: STN – Secretaria do Tesouro Nacional (Org.). *Finanças públicas: XVII Prêmio Tesouro Nacional, 2012 – coletânea de monografias*. 1. ed. Brasília: STN, 2012. Disponível em: <[http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/5207/1/Comunicados\\_n92\\_Equidade.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/5207/1/Comunicados_n92_Equidade.pdf)> Acesso em: 16 ago. 2021.

SMITH, Adam. *A riqueza das nações: investigação sobre sua natureza e suas causas*. São Paulo: Editora Nova Cultural, 1996.

STRECK, Lenio Luiz; MORAIS, Jose Luis Bolzan de. *Ciência política e teoria do estado*. 8ª. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

TAVARES, F. C. *A Teoria da Justiça de Michael Walzer*. In: XVIII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI, 2009, Maringá-PR. *As Dimensões da Personalidade na Contemporaneidade..* Florianópolis: Fundação Boiteux, 2009. p. 5462-5471.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

\_\_\_\_\_. *O direito ao mínimo existencial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

VARSANO, Ricardo. *A guerra fiscal do ICMS: quem ganha e quem perde*. In *Planejamento e Políticas Públicas*, n. 15, Brasília: IPEA, 2009. Disponível em: <[www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/view/127](http://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/view/127)>. Acesso em: 25 jul. 2022.

\_\_\_\_\_. *A tributação do valor adicionado, o ICMS e as reformas necessárias para conformá-lo às melhores práticas internacionais*. Brasília: BID, 2014.

WALZER, Michael. *Esferas da justiça: uma defesa do pluralismo e da igualdade*. São Paulo: Martins Fontes, 2003.