



Centro Universitário de Brasília - UniCEUB
Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais - FAJS
Curso de Bacharelado em Direito

VINICIUS ALVARENGA FLORES

A Função Social do Tributo e a Justiça Fiscal

BRASÍLIA
2021
VINICIUS ALVARENGA FLORES

A Função Social do Tributo e a Justiça Fiscal

Monografia apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito pela Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais - FAJS do Centro Universitário de Brasília (UniCEUB).

Orientador(a): Professor José Hable

BRASÍLIA

2021

VINICIUS ALVARENGA FLORES

A Função Social do Tributo e a Justiça Fiscal

Monografia apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito pela Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais - FAJS do Centro Universitário de Brasília (UniCEUB).

Orientador: Professor José Hable

BRASÍLIA, DE OUTUBRO DE 2021

BANCA AVALIADORA

José Hable

Professor(a) Avaliador(a)

AGRADECIMENTOS

Gostaria de iniciar agradecendo meus pais, que me permitiram ter as condições necessárias para que eu pudesse chegar a esse momento, feito com muito amor. Aos meus familiares, que em tanto me apoiam e me ajudam. Aos meus amigos, que em vários momentos me são uma verdadeira família, um suporte em vários aspectos da vida, e que com eles sinto que não me falta nada. Aos amigos que contribuíram diretamente para a realização desse projeto. Mário, Jerônimo, Eneida e Marlus, vocês todos são um grande exemplo para mim, seja como pessoa, seja como profissional. Gostaria de agradecer aos meus professores, que me foram uma fonte de conhecimento e motivação, seja na busca do conhecimento, seja na consolidação deste. Por fim, aos grandes mestres do passado e do presente, que me são fonte de inspiração, que me fazem reconhecer o valor do conhecimento, e que nele se imortalizaram.

*A primeira igualdade é a
justiça. (Vitor Hugo)*

RESUMO

O presente trabalho analisa a matriz tributária brasileira, de forma a conferir se, de fato, a carga tributária brasileira é alta e “injusta”, e o porquê de tal distorção, bem como quais as causas disso.

Procura-se demonstrar que a falta de justiça fiscal vai contra princípios e metas consagrados na Carta Magna, e para isso busca-se estudar os princípios e as metas tributárias, de forma a entender o seu significado e o que eles tutelam.

Num segundo momento faz-se a análise de dados sobre a configuração tributária brasileira, fazendo-se uma comparação com os índices da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE, para se ter uma visão tanto interna quanto externa, de forma a tornar clara quais as opções que têm o Brasil e outros países pertencentes ao grupo, e seus efeitos, buscando responder se a injustiça fiscal tem um caráter geral ou se apresenta mais fortemente em determinados grupos.

Palavras-chave: Tributação. Justiça Fiscal. Equidade. Capacidade Contributiva. Progressividade. Regressividade.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO

1. NOÇÕES GERAIS SOBRE A TRIBUTAÇÃO

1.1 A EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO TRIBUTO

1.2 CONCEITO E FUNÇÕES DO TRIBUTO

2. A FUNÇÃO SOCIAL DO TRIBUTO CONSTITUCIONALMENTE

CONSAGRADA

2.1 OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS CONSOLIDADORES DE EQUIDADE TRIBUTÁRIA

2.1.1 O Princípio da capacidade contributiva

2.1.2 O Princípio da isonomia

2.1.3 O Princípio da vedação de efeitos confiscatórios

2.2 AS DIRETRIZES CONSTITUCIONAIS DO TRIBUTO

3. JUSTIÇA FISCAL

3.1 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E SEUS PROBLEMAS

3.1.1 Tributação sobre o consumo

3.1.2 Tributação sobre a renda

CONCLUSÃO

REFERÊNCIAS

INTRODUÇÃO

Atualmente em nossa sociedade, o tema que envolve tributação sempre causa muita controvérsia, onde muito se aponta sobre a alta carga tributária, que termina sempre por desembocar na relação dos serviços públicos aplicados com essa elevada carga tributária. Tal crítica surge por parte de vários segmentos da sociedade e acadêmicos, onde muito se fala sobre a questão de ela ser justa ou não, e do seu porquê, agora. O que há de se entender por justo?, e quais os desdobramentos do que viria a ser essa justiça?, e sob quais outros aspectos ela se apresenta, de forma a explicitar como ela viria a se concretizar em nossa sociedade?

Além disso, outro problema acerca desse tema é analisar determinadas minúcias acerca dessa injustiça que será objeto de estudo aqui. A primeira traduz-se em questionar se ela se encontra em conformidade com a Constituição Federal, lei maior do país, e dentro do conjunto de regras e princípios que venham a orientar a atividade tributária no Brasil, assim como outros que se encontram com ela direta e indiretamente.

A segunda trata-se de analisar outro aspecto importante acerca dessa injustiça, é se ela é geral ou opera-se mais fortemente em determinados setores? Quais os argumentos e mecanismos dentro da atividade tributária atual que imantam uma tributação mais próxima ao ideal? Quais os caminhos tomados por países onde a tributação é mais próxima a uma ideia de justiça? E, havendo tal injustiça, de fato, no sistema tributário brasileiro, quais os fatores distorcidos que permitiram que tal fato ocorresse?

O modelo atual tributário brasileiro apresenta problemas onde proporcionalmente os com menos renda pagam mais impostos que os com mais renda, conforme vai se expor e, além disso, há a falta de tributação em certas áreas como itens de luxo, heranças e grandes fortunas, comum em vários países no mundo. Diante desse cenário, cabe o questionamento, afinal, o tributo no Brasil cumpre sua função para com a sociedade?

Diante da problemática exposta, busca-se com esse trabalho revelar qual a função social do tributo e se há cumprimento da mesma, fazendo uma digressão sobre a evolução histórica do tributo, em que se avalia as funções primitivas até as funções e teorias atuais sobre a mesma, nas áreas da economia e direito, por meio de suas características e conceitos, passando por um exame constitucional das diretrizes e princípios constitucionais, afim de investigar os objetivos do constituinte originário na Constituição cidadã de 1988, famosa por propor maior inclusão social, e, por fim, realizar-se-á exposição comparativa tributária entre o

Brasil e outros países no mundo, utilizando-se para tanto de toda a reconhecida doutrina bem como de toda jurisprudência disponível.

1. NOÇÕES GERAIS SOBRE A TRIBUTAÇÃO

1.1 A EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO TRIBUTO

A palavra “tributo” tem sua origem no latim “TRIBUTUM”, que significa ‘contribuição, pagamento’. O termo surgiu na civilização romana, quando o povo estava dividido em tribos e o tribuno era uma espécie de magistrado da tribo. Cada membro tinha que pagar ao tribuno impostos e taxas, ou seja, os tributos. Apesar disso, fenômeno igual ocorreu na Grécia, e interessante destacar que, em ambos os casos, a tributação não se aplicava aos cidadãos, sendo mais aplicada aos povos vencidos, dando aos tributos caráter mais impositivo.

E em ambos os casos dos cidadãos os tributos se prestavam em serviços e deveres públicos, como visto na Grécia, não se exigiam tributos ordinários. Sua contribuição se fazia, ao contrário, de forma voluntária, o que se chamava a “liturgia”, enquanto na Roma parece certa a afirmação de que na antiguidade eram incompatíveis a liberdade e a tributação, enquanto sujeição. O cidadão, porque livre, não se sujeitava a tributos, dado que tivesse seus deveres públicos.

Na Idade Média, o caráter da tributação assume nova faceta. O consenso tornava-se questão de ordem. Reinando o cristianismo medieval, não mais restava espaço para a submissão ou escravidão. Pelo menos em seu sentido formal, o homem era livre e apenas no exercício de sua liberdade é que havia espaço para contribuições. Em tais circunstâncias, o tributo já não mais poderia ser imposto contra a vontade; era necessário que houvesse um consentimento para a cobrança.

Do século IX ao século XIII, na maior parte da Europa, os impostos apenas eram cobrados pelos senhores das próprias terras. O fato do Estado, o dever de cobrar e de pagar o imposto ao Estado, foi substituído pelo fato do senhor e pelo de dever de pagar o imposto ao senhor: o rei, a igreja e o senhorio auferiam suas receitas por conta do exercício da propriedade. Era o Estado Patrimonial.

Nas palavras de Luís Eduardo Schoueri: “O modelo de Estado Patrimonial é aquele no qual o Estado, valendo--se de seus próprios meios, obtém o de que necessita para sua subsistência. Ou seja: o Estado, enquanto agente econômico, gera a riqueza que consome.”¹

Durante o renascimento, entre os séculos XV e XVII, o Estado Patrimonial foi sendo paulatinamente substituído pelo Estado Policial. Ainda aqui o Estado tem as feições do modelo que o antecedeu, mas ganha, naquele ponto, características mais intervencionistas. Assim não é mais mero agente econômico, mas sim uma autoridade que utiliza de todos os meios a seu dispor, incluindo o tributo, para dar rumo à economia.

Nos séculos que seguem, o então modelo do Estado de Polícia foi substituído pelo Estado Fiscal. Sua principal característica é seu modo de arrecadação ser essencialmente por tributos. Ou seja, não é o Estado que gera sua riqueza, mas o particular é a fonte dessas riquezas, cabendo-lhe transferir uma parte ao Estado. Advindo de uma primeira fase, o Estado Fiscal assumiu uma feição minimalista, sob inspiração do liberalismo: ao Estado não cabia intervir na economia, servindo para mera regulação. Não era admissível nenhum ato arbitrário do Estado que violasse a propriedade, o que conduzia à necessidade de aprovação dos tributos pelo parlamento. Tal fato é base para as garantias que se formarão posteriormente na relação entre o Estado e o contribuinte.

A feição do tributo enquanto expressão de liberdade é apontada por Ricardo Lobo Torres², que assim entende:

No Estado Fiscal, o tributo é a expressão da liberdade do Estado: o liberalismo elogia a riqueza e o trabalho e aceita o lucro, os juros e o consumo do luxo. Pagar tributos é participar daquela riqueza. Só quem frui de liberdade paga tributos. O homem se distancia do Estado, podendo desenvolver suas potencialidades no espaço público, sem necessidade de entregar qualquer prestação permanente de serviço ao Estado. Na medida em que a riqueza já não mais é monopólio do rei e da Igreja, i.e., o que passa a importar é a riqueza das nações, condena--se a pobreza e se privilegia a propriedade mobiliária.

A relação entre propriedade e liberdade é evidente no modelo do liberalismo. Se a finalidade da organização do Estado é a conservação da propriedade, pressupõe-se que o povo a tenha, motivo pelo qual o Estado não pode tirar do homem uma parte dela sem o seu consentimento.

¹ SCHOUERI, Luis Eduardo, **Direito tributário** – 10. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 19

² TORRES, Ricardo Lobo, **Tratado de Direito Constitucional e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários**. vol. 2. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 100--109.

Interessante perceber esses ideais liberais se concretizando em movimentos tão diferentes como a Revolução Francesa, a Independência dos Estados Unidos e, entre nós, a Inconfidência Mineira, sendo que em todos esses momentos, encontra-se a luta de um povo por sua liberdade contra a arbitrariedade. Sejam os humilhantes tributos impostos por Luís XVI, sejam os tributos ingleses que levaram à *Boston Tea Party*, animada pelo jargão no *taxation without representation*, seja a derrama, que provocou a revolta contra o “Quinto dos Infernos”, o que se encontra, invariavelmente, é a luta pela liberdade e contra a intervenção abusiva e injustificada do Estado através dos tributos.

Já no século XX, com a crise de 1929, surge a criação do Estado de bem-estar social como reação à mesma, tendo seu horizonte norteador o economista John Maynor F. Keynes e seu livro *Teoria Geral do Emprego, do Juro e da Moeda*, dando início a sucessão do Estado Fiscal Minimalista pelo Estado Social, ou Estado Social Fiscal. Nas palavras de Luis Eduardo Schoueri:

Não deixa de ser um Estado Fiscal, quando se tem em conta sua principal fonte de financiamento, mas já não se cogita um Estado mínimo. Ao contrário, o Estado avoluma--se e igualmente cresce enormemente sua necessidade de recursos. A carga tributária agiganta--se para sustentar o Estado Social.

Por fim, chegando ao século XXI, o mesmo autor destaca:

Apenas para que se complete o quadro da evolução dos modelos de financiamento do Estado, importa ressaltar que o agigantamento do Estado passou a ser questionado quando se passou a considerar que seu crescimento já não era garantia de melhor distribuição de renda ou de eficiência econômica. Esses objetivos, conquanto permanentes, não se alcançam sem o concurso da iniciativa privada, a quem há de ser reservado um espaço para atuação. O Estado Social Fiscal cede espaço para o Estado do século XXI, denominado “Estado Democrático e Social de Direito” (ou Estado Subsidiário, ou Estado da Sociedade de Risco, ou Estado de Segurança). Marcam--no uma diminuição de tamanho e restrição a seu intervencionismo. É Estado Fiscal, ainda de maneira mais marcante, uma vez que as privatizações diminuem os recursos provenientes de seus esforços.

Nesse novo Estado, a liberdade ganha caráter coletivo, com maior atuação da sociedade civil como instrumento para aquisição de inclusão social, assim, ao mesmo tempo que permanece a vontade social de que sejam reduzidas as desigualdades.

Aqui o desejo de um Estado assistencialista se transforma em um desejo de transparência, trazendo consigo um ambiente favorável a livre iniciativa, com segurança jurídica, estável e que tenha consigo previsibilidade normativa.

Não há em si um retorno ao individualismo, mas o entendimento de que o principal papel desse novo Estado nesse novo modelo é o de garantir as condições de existência dignas a todos, segundo os ditames da justiça social, isso é, dar as condições de livre iniciativa e trabalho, pois através dos mesmos há de se alcançar existência digna.

O Estado não perde seu papel de guardião da Constituição, entretanto, cabe a ele assegurar condições para que a própria sociedade civil possa prever a dignidade que ele, Estado, não é capaz de garantir.

1.2 CONCEITO E FUNÇÕES DO TRIBUTO

Como dito anteriormente, o conceito etimológico da palavra “**tributo**” tem sua origem no latim “**TRIBUTUM**”, que significa ‘contribuição, pagamento’.

Como a própria palavra fala, é uma contribuição que é paga pelos cidadãos para o funcionamento do Estado, e assim não poderia ser diferente, concomitante ao anteriormente expostos, cabe a lição de Gilmar Ferreira Mendes³: “Não há Estado Social sem que haja também Estado fiscal, são como duas faces da mesma moeda. Se todos os direitos fundamentais têm, em alguma medida, uma dimensão positiva, todos implicam custos.”

Dentro do campo jurídico, o conceito de tributo no Direito Tributário brasileiro é encontrado no CTN, em seu art. 3º. Ao discriminar legalmente o conceito de tributo, pedra fundamental da disciplina, isso é essencial para que unifique o conceito, de forma a tornar inútil a definição por jurista e financistas para fins de direito positivo, mas que ainda assim nos permite fazer certas aferições de seu significado.

Em lição afirma Hugo de Brito Machado⁴: “em face de controvérsias, às vezes a lei deve estabelecer conceitos. Isto aconteceu com o conceito de tributo, que é atualmente, no Brasil, legalmente determinado.”

Assim, dispõe o art. 3º do CTN:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

³ MENDES, Gilmar Ferreira **Curso de direito constitucional**, Paulo Gustavo Gonet Branco. – 13. ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018. – (Série IDP)

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário** - 40. ed. rev. e atual. - São Paulo: Malheiros, 2019 p. 56-57.

Diante dessa definição clara e precisa, pode-se retirar alguns elementos que ajudam a melhor compreender sobre o tributo e suas feições, as quais serão discriminadas abaixo:

a) **Prestação pecuniária** - nesse termo o legislador visa dar clara preferência ao tributo em pecúnia e evitando outras formas como o tributo *in natura* (transferência de bens) ou o tributo *pró-labore* (a prestação de serviços).

Ora, faz-se evidente tal preferência, pois, conforme ensina o professor Hugo de Brito Machado⁵, “cuida-se de prestação tendente a assegurar ao Estado os meios financeiros de que necessita para a consecução de seus objetivos, por isso que é de natureza pecuniária”.

É interessante aqui perceber como a prestação pecuniária, no caso do tributo, implica a transferência de recursos financeiros, do qual vai do contribuinte, que pertence ao meio privado, aos cofres públicos que representam, nesse caso, o meio público.

b) **Prestação compulsória** - a compulsoriedade do tributo refere-se ao caráter obrigatório do tributo, que afasta a autonomia da vontade, devido a sua feição *ex lege*, isso é, a mesma tem caráter legal e não contratual.

Quanto ao tema, acrescenta o professor Eduardo Sabbag⁶ "o Direito Tributário pertence à seara do Direito Público, e a supremacia do interesse público dá guarida à imposição unilateral de obrigações, independentemente da anuência do obrigado.”

Interessante reparar que, na verdade, o mais interessante da lição supracitada não é a criação da obrigação, mas sim do afastamento da manifestação de vontade, fato que decorre da origem *ex lege*. Outrossim, conforme leciona Hugo de Brito Machado:⁷

É certo que as prestações contratuais também são obrigatórias, mas a obrigatoriedade, neste caso, nasce diretamente do contrato, e só indiretamente deriva da lei. Na prestação tributária a obrigatoriedade nasce diretamente da lei, sem que se interponha qualquer ato de vontade daquele que assume a obrigação.

⁵ Idem p. 57

⁶ SABBAG, Eduardo **Manual de direito tributário**. – 9. ed. – São Paulo : Saraiva, 2017. p. 510

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário** - 40. ed. rev. e atual. - São Paulo: Malheiros, 2019 p. 58

c) *Que não constitua sanção de ato ilícito* - importante reparar aqui o cuidado do legislador ao distinguir a mesma de uma penalidade; ora, a penalidade visa ser sanção de um ato ilícito, enquanto o pagamento do tributo é o principal meio arrecadatório do Estado na realização de suas atividades, apesar do caráter coercitivo de ambos.

Quanto ao tema, pondera Kyoshi Harada⁸:

Essa expressão serve para distinguir o tributo da multa, que sempre representa uma sanção pecuniária pela prática de ato ilícito. É claro que o descumprimento de normas tributárias, também, gera imposição de penalidade pecuniária. A expressão não significa, necessariamente, que o tributo sempre pressupõe a licitude de ato que o gerou, como sustentado por alguns autores, mesmo porque os atos ilícitos são passíveis de tributação, sob pena de violação do princípio constitucional de isonomia. O que a expressão significa é que a cobrança de tributo não representa imposição de penalidade.

d) *Instituído por lei* - como dito acima, o tributo tem origem *ex lege*, fato esse que imanta o caráter coercitivo do tributo; assim, o nascimento da obrigação tributária surge a partir de comando legal, ao invés da vontade das partes.

Essa característica é reflexo direto do princípio da legalidade, que impede a criação abusiva de impostos e freia o poder de império do Estado, pois, sendo atividade essencial estatal, cobrada mediante ato da administração, sua cobrança só pode ser feita por meio de lei, além do fato de que o Estado tem sua atuação apenas possível por lei.

Tal princípio encontra-se especificado na seara tributária na Constituição Federal, em seu art. 150, I, que prevê. “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;” assim como no art. 97, I, do CTN. “Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;”, Desse modo, delimitada a legalidade por trás dos tributos, que constitui fator essencial e, assim, adstrita ao princípio, não poderia faltar sua menção ao tentar fechar um conceito completo ao tributo.

e) *Cobrada mediante atividade administrativa, plenamente vinculada* - essa, por fim, trata-se de característica que demonstra o caráter público dos tributos, conforme destaca Aliomar Baleeiro⁹: “os tributos têm destinação pública, pois são “cobrados mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Essa é a regra. As exceções estão consignadas na Constituição...”. Conforme dito, trata-se de um Estado fiscal, fato esse que torna a arrecadação por tributos sua principal fonte de arrecadação; então a principal função do

⁸ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário** – 29. ed. – São Paulo: Atlas, 2020. p. 346.

⁹ BALEEIRO, Aliomar **Direito tributário brasileiro** Misabel Abreu Machado Derzi. – 14. ed., rev. atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2018. p.36

tributo, apesar de não ser a única, dentro do modelo do modelo democrático, é de arrecadar para que possa financiar suas atividades, assim, tendo plena destinação pública.

Tal atividade é concebida no CTN através da figura do lançamento, que fica de clara analogia quando comparada ao parágrafo único do artigo 142 do CTN: “A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.” Ao definir o ato administrativo como vinculado, ele quer dizer, conforme se depreende do caput do artigo supracitado, que a atividade é privativa da autoridade administrativa, sendo que a ele não é facultado realizar ou não tal ato, inclusive podendo ser responsabilizado em caso de negativa.

Além do exposto referente ao conceito consagrado na lei nacional, cabe também analisar as funções que são aceitas nos campos tanto da economia quanto no direito, quais sejam as funções fiscal, extrafiscal e parafiscal.

Assim, conforme descreve Hugo de Brito Machado¹⁰

Quanto ao seu objetivo, o tributo é: a) fiscal, quando seu principal objetivo é a arrecadação de recursos financeiros para o Estado; b) extrafiscal, quando seu objetivo é a interferência no domínio econômico, buscando um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros; c) parafiscal, quando seu objetivo é a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não integram função própria do Estado, mas este as desenvolve através de entidades específicas.

Portanto, cabe analisar que o tributo, sobre a ótica de suas funções, pode ser tanto fim (extrafiscal), quanto meio fim (fiscal, parafiscal), na realização de suas funções.

Deste modo, diante dos elementos históricos apresentados, assim como os oferecidos dentro do artigo legal assim como da discussão tributária acerca da função do tributo, o tributo é forma de garantir a existência do Estado fiscal, trata-se de elemento essencial pelo qual usa-se do poder de império para império para interferir no domínio econômico, seja como fim ou meio fim na busca de seus objetivos.

2. A FUNÇÃO SOCIAL DO TRIBUTO CONSAGRADA NA CONSTITUIÇÃO

¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário** - 40. ed. rev. e atual. - São Paulo: Malheiros, 2019 p. 69

2.1 OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

2.1.1 O Princípio da isonomia tributária

Esse princípio, consagrado constitucionalmente no art. 150, II, da Carta Magna, veda o tratamento desigual entre contribuintes iguais, nos seguintes termos:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Sobre o tema, cabe a observação do professor Eduardo Sabbag¹¹: “O princípio da igualdade tributária é também conhecido por “princípio da proibição dos privilégios odiosos”, na medida em que visa coibir a odiosidade tributária, manifestada em comandos normativos discriminatórios, veiculadores de favoritismos por meio da tributação”. O princípio em questão é parte do princípio aristotélico da igualdade, que, nas palavras de Sacha Calmon¹²: “Pois bem, o princípio da igualdade da tributação impõe ao legislador: A) discriminar adequadamente os desiguais, na medida de suas desigualdades; B) não discriminar entre os iguais, que devem ser tratados igualmente.”

Assim, tal princípio há de buscar a segunda dimensão, uma dimensão horizontal de igualdade, onde se busca que não exista privilégio entre contribuintes de igual capacidade, assim como não se permita discriminação de determinados rendimentos, títulos ou direitos, tratando os iguais enquanto iguais. Portanto, analisar-se-á essa primeira dimensão, verificando a próxima, qual seja tratar os desiguais na medida da desigualdade, em momento oportuno.

Tal cláusula também representa forma específica do art. 5º, caput, da Constituição Federal de 1988, que prevê: “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza”, que busca o mesmo objetivo não discriminatório. Impossível não incluir a tributação dentro da interpretação desse artigo, pois a mesma tem caráter compulsório ou

¹¹ SABBAG, Eduardo **Manual de direito tributário** – 9. ed. – São Paulo : Saraiva, 2017. p. 172

¹² COELHO, Sacha Calmon Navarro **Curso de direito tributário brasileiro**. – 17. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 162

coercitivo, conforme descrito, decorrente de sua natureza legal, não contratual, assim devendo ser compreendido em consonância com o referido artigo.

Sobre tal tema se pronuncia Kiyoshi Harada¹³:

O princípio genérico da igualdade de todos perante a lei está inscrito no art. 5º da CF. O princípio específico da igualdade de todos perante o fisco é uma decorrência natural do princípio genérico, mas os constituintes de vários países julgaram necessária a inserção desse princípio tributário nas Constituições promulgadas após o advento da Revolução Francesa.

Nada obstante, interessante elucidar outro ponto importante ao observar que, pelo ponto de afirmar o art. 5º da CF/1988 serem todos iguais perante a lei, gerando uma igualdade positiva entre as pessoas, ao passo que o art. 150, II, gera uma dimensão negativa, ao proibir o tratamento desigual entre iguais contribuintes, gerando além de aquisição do reconhecimento à igualdade entre contribuintes, aplicação de comando negativo aos que haverão de operar a tributação. Assim, apresenta-se, conforme afirma Eduardo Sabbag¹⁴, “nessa dimensão negativa, como cláusula de defesa do cidadão contra o arbítrio do Estado, aproximando-se da ideia da “isonomia na lei (ou através de lei)”.

Outro ponto relevante que cabe análise é sobre os pontos que não devem sofrer discriminação, cabendo reinscrição do artigo constitucional: “proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”

Assim, podemos verificar que existem dois pontos que o legislador busca, que é a vedação de tratamento diferente por ocupação profissional ou função por eles exercidas, e a segunda é a vedação de diferenciação da tributação com base na denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos. Aponta Kiyoshi Harada¹⁵:

Apesar de repetitiva, a norma do art. 150, II, da CF, é salutar, uma vez que, através de seu enunciado detalhado, não permite que seja escamoteado o princípio da isonomia tributária, por meio de rótulos dados aos rendimentos, títulos ou direitos, bem como veda a distinção em razão de ocupação profissional ou função exercida pelo contribuinte.

A primeira, quanto a ocupação profissional ou por eles exercidas, visa evitar que venham a ocorrer privilégios a determinadas classes, tal como ocorria no período ditatorial. Aqui, visa-se a igualdade das pessoas perante a lei, fonte obrigatória do direito tributário. Nas

¹³ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. – 29. ed. – São Paulo: Atlas, 2020. p. 473

¹⁴ SABBAG, Eduardo **Manual de direito tributário** / Eduardo Sabbag. – 9. ed. – São Paulo : Saraiva, 2017. p. 172

¹⁵ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário** / Kiyoshi Harada. – 29. ed. – São Paulo: Atlas, 2020. p. 436

palavras de Kiyoshi Harada¹⁶: “Este princípio tributário veda o tratamento jurídico diferenciado de pessoas sob os mesmos pressupostos de fato; impede discriminações tributárias, privilegiando ou favorecendo determinadas pessoas físicas ou jurídicas.”

Ainda, acrescenta Hugo de Brito Machado pontualmente¹⁷:

Assim, qualquer que seja a pessoa posicionada nos termos da previsão legal, a consequência deve ser a mesma. Em outras palavras, ocorrida, vale dizer, concretizada a previsão normativa, a consequência deve ser a mesma, seja quem for a pessoa com esta envolvida. Se a norma estabelece que quem for proprietário de imóvel deve pagar imposto, o imposto é devido, seja quem for o proprietário do imóvel.

A segunda refere-se à "independência da denominação jurídica de rendimento, títulos ou direitos". Ora, aqui procura-se trazer igualdade entre contribuintes que possuem iguais capacidades de contribuir independentemente da origem dos seus rendimentos, títulos ou direitos. Busca-se a igualdade de direitos, de impedir que contribuintes de igual capacidade contributiva tenham privilégios sobre os demais.

Prevê privilégios de deixarem de serem tributados, tal como ocorria na Constituição Federal de 1967, que excluía do imposto de renda os proventos as ajudas de custo, que, para evitar aumentos nominais de vencimentos, os governos instituíram e toleraram pagar a militares, administradores, parlamentares e juízes e as diárias pagas pelos cofres públicos, por arbitrariedade de Delfim Neto, então ministro da Fazenda. Afinal, se todos submetidos a um mesmo sistema tributário, não há por que privilegiar renda tributável em função da origem, nesse caso.

Apesar disso, tal fato sofre críticas por parte de Hugo de Brito Machado¹⁸ para quem:

[...] a lei, que teve por maior inspiração inibir o fato acima exposto, para quem a norma “teve inspiração puramente demagógica, posto que na verdade a distinção que favorece tais categorias é inegavelmente menos lesiva ao princípio da capacidade contributiva do que os incentivos fiscais, concedidos quase sempre em favor de pessoas consideravelmente ricas”.

Outrossim, feita tal consideração, interessante reparar também, para fins analíticos de sua aplicação, que o próprio imposto de renda, imposto do exemplo supracitado, é guiado por um princípio, consoante art. 153, §2º, da CF/1988, chamado universalidade.

Leciona Kiyoshi Harada¹⁹ acerca do tema:

¹⁶ Ibidem

¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário** - 40. ed. rev. e atual. - São Paulo: Malheiros, 2019 p. 280/281

¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário** - 40. ed. rev. e atual. - São Paulo: Malheiros, 2019 p. 282

O princípio da universalidade impõe a tributação de todas as rendas e proventos, de sorte que o campo de incidência desse imposto deverá ser o mais amplo possível. Nenhuma renda ou provento deve ficar à margem da tributação. Reforçando esse princípio veio a Constituição, em seu art. 150, inciso I, dispor 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”. Essa disposição, que tem muito a ver com o princípio da isonomia fiscal, foi inserida no Texto Magno em razão das conhecidas situações privilegiadas de determinadas categorias de contribuintes.

Tal questão também fica aparente quando se analisa a cláusula *pecunia non olet*, concebida art. 118 do CTN, que prevê que “a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos; II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.”

Como forma clara de explicar a relação entre ambos, cabem as palavras de Eduardo Sabbag²⁰ “infere-se do artigo em comento que, diante do fato típico tributário, há de prevalecer, em caráter exclusivo, a sua análise objetiva, como fator relevante, em homenagem à equivalência necessária que dá sustentação ao postulado da isonomia tributária.”

Nessa esteira, para Ricardo Lobo Torres²¹

[...] se o cidadão pratica atividades ilícitas com consistência econômica, deve pagar o tributo sobre o lucro obtido, para não ser agraciado com tratamento desigual frente às pessoas que sofrem a incidência tributária sobre os ganhos provenientes do trabalho honesto ou da propriedade legítima.

A esse propósito, o STJ entendeu que “(...) A situação irregular da Empresa no Distrito Federal não afasta a obrigação de recolher o tributo, pois a capacidade tributária de uma empresa independe da constatação da regularidade de sua formação. (...)” (CC 37.768/SP, 3a T., rel. Min. Gilson Dipp, j. em 11-06-2003).”

Perceba-se que o recolhimento do tributo é igual a empresas regularmente constituídas e as irregulares, e não o poderia ser diferente; ambas estão exercendo igualmente atividade empresária, e tratá-las diferente seria duplamente nocivo, incentivando a atividade irregular, e desincentivando a obtida de forma regular e honesta.

¹⁹ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário** / Kiyoshi Harada. – 29. ed. – São Paulo: Atlas, 2020. p. 475

²⁰ SABBAG, Eduardo **Manual de direito tributário**. – 9. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017. p. 176

²¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, 2005, v. III, p. 372.

Nesse passo, leciona Aliomar Baleeiro²², para quem “o que importa não é o aspecto moral, mas a capacidade econômica dos que com ela se locupletam (...) parece-nos que é pior deixá-los imunes dos tributos, exigidos das atividades lícitas, úteis e eticamente acolhidas”.

Assim, tal dispositivo concretiza a independência da denominação jurídica de rendimento, títulos ou direitos ao impedir que os atos imorais e irregulares venham assim a obter privilégios, concretizando a isonomia como forma de evitar privilégios de qualquer espécie ao impedir que esses lucros não sejam tributados, e retornando parte do dinheiro aos cofres públicos.

Por fim, traz em síntese, acertadamente os apontamentos de Sacha Calmon²³

De qualquer modo, o princípio é salutar, evita privilégios, contém o legislador, ativa a crítica e a vigilância sociais e entrega ao Poder Judiciário a missão de sedimentá-lo ao longo da práxis que se seguirá ao texto constitucional. A sua materialização genérica é impossível.”

2.1.1 O Princípio da capacidade contributiva

Este princípio, norteador da atividade legislativa e judiciária, encontra-se consagrado no art. 145, § 1º da CF/1988, que prevê:

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

Tal dispositivo revela outra noção que permite consolidar a igualdade entre contribuintes, permitindo aqui o tratamento “de desiguais na medida de sua desigualdade”, permitindo uma análise mais personalizada a fim de alcançar uma justiça tributária entre os contribuintes.

Aqui, é interessante perceber como o constituinte busca outra dimensão de igualdade. O princípio anteriormente visto, da isonomia, busca uma igualdade horizontal; esse princípio em análise busca uma igualdade vertical, ao ponto que propõe uma graduação conforme a capacidade econômica de cada contribuinte.

Conforme pontua Eduardo Sabbag²⁴:

²² BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**, 11. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 716.

²³ COELHO, Sacha Calmon Navarro **Curso de direito tributário brasileiro** – 17. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 162

Nesse sentido, diz-se que o princípio da capacidade contributiva está profundamente ligado ao da igualdade, mas neste não se esgota. Enquanto a isonomia avoca um caráter relacional, no bojo do confronto entre situações jurídicas, o princípio da capacidade contributiva, longe de servir apenas para coibir discriminações arbitrárias, abre-se para a consecução de um efetivo ideal de justiça para o Direito Tributário.

A essência da lei é a busca por uma noção na qual os impostos não se tornem excruciantes para o contribuinte em condição mais próxima a hipossuficiência, ao mesmo tempo que seja uma leve brisa aos contribuintes que possuem condição mais privilegiada, buscando realizá-la de forma adequada e justa.

Aqui, busca-se, portanto, a igualdade entre os contribuintes de forma que a mesma não atinja o mínimo existencial dos contribuintes mais simples ao mesmo tempo que busque maior arrecadação das camadas mais ricas, promovendo uma redistribuição de renda, fator essencial para a criação de uma sociedade mais igualitária, sendo dever do Estado, previsto no art. 3º, III, da CF/1988, a redução das desigualdades sociais, sendo a tributação, enquanto forma de arrecadação para realização da atividade fim do Estado, que é a promoção do bem comum, e de intervenção na economia, sendo, de tal feita, mecanismo essencial para tanto.

Afirma Sacha Calmon²⁵:

É dizer, a capacidade contributiva apresenta duas almas éticas que estão no cerne do Estado de Direito: A) em primeiro lugar, afirma a supremacia do ser humano e de suas organizações em face do poder de tributar do Estado; B) em segundo lugar, obriga os Poderes do Estado, mormente o Legislativo e o Judiciário, sob a égide da Constituição, a realizarem o valor justiça através da realização do valor igualdade, que no campo tributário só pode efetivar-se pela *prática do princípio da capacidade contributiva e de suas técnicas*.

Uma vez definido o vetor de igualdade vertical da igualdade, a capacidade contributiva, concretizador do vetor justiça, cabe analisar os efeitos e as técnicas responsáveis pela sua concretização. Por seguintes, feitas as primeiras considerações acerca do tema, cabe analisar algumas questões decorrentes dessa ideia da promoção de uma “justiça tributária”.

A primeira, analisando pelo ângulo mais próximo a hipossuficiência, o justo é que o tributo, enquanto parte do pacto social junto a sociedade, não pode ser confiscatório, no sentido de obstar ao mínimo existencial dos contribuintes, condição essencial para consolidação da dignidade da pessoa humana.

²⁴ Sabbag, Eduardo **Manual de direito tributário** – 9. ed. – São Paulo : Saraiva, 2017. p. 192

²⁵ Coêlho, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro** / – 17. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 52

Acerca do ponto afirmado, já defendia Aliomar Baleeiro²⁶ ser a capacidade contributiva a “sua idoneidade econômica para suportar, sem sacrifício do indispensável à vida compatível com a dignidade humana, uma fração qualquer do custo total dos serviços públicos”.

Assim, não havendo capacidade contributiva suficiente para que ela venha a permitir que o contribuinte possa viver dignamente não há de se falar em possibilidade em tributar, pois seria torná-lo excessivamente oneroso. Nesse ponto, acertadamente doutrina Eduardo Sabbag²⁷:

Se o “mínimo vital” se traduz na quantidade de riqueza mínima, suficiente para a manutenção do indivíduo e de sua família, sendo intangível pela tributação por via de impostos, é de todo natural que a capacidade contributiva só possa se reputar existente quando se aferir alguma riqueza acima do mínimo vital. Abaixo dessa situação minimamente vital haverá uma espécie de isenção, para fins de capacidade contributiva aferível.

Olhando-se em direção oposta, a tendência às camadas mais abastadas, busca-se que as pessoas que mais podem contribuir assim o façam. No Brasil isso ocorre através de várias técnicas baseadas em princípios igualmente consagrados na Constituição, conforme expor-se-á a seguir, sendo interessante a análise das formas pelo qual se concretiza de forma prática no mundo tributário.

Para Ricardo Lobo Torres²⁸, “o princípio da igualdade tributária alcança maior grau de concretude quando são observados certos subprincípios constitucionais, tais como a progressividade, a proporcionalidade, a seletividade, entre outros.” De primeira análise, passemos à análise da progressividade, pelo ponto de vista do imposto de renda, imposto vocacionado para função imposta pelo princípio, visto que, ao passo que tem função arrecadatória explícita, também se propõe a realizar importante função redistributiva de renda, por meio de alíquotas diferentes conforme o montante pessoal de renda disponível, assim também obtendo caráter pessoal e equitativo.

Como se sabe, o imposto de renda, conforme se depreende do art. 153, §2º da Carta Magna, “será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei”.

²⁶ Baleeiro, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 266.

²⁷ Sabbag, Eduardo. **Manual de direito tributário** – 9. ed. – São Paulo : Saraiva, 2017. p. 165

²⁸ V. TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os direitos humanos e a tributação**. v. III, Imunidades e isonomia p. 335.

Conforme lição de Sacha Calmon Coelho²⁹,

A progressividade é instrumento técnico e também princípio, na dicção constitucional, que conduz à elevação das alíquotas à medida que cresce o montante tributável, indicativo da capacidade econômica do contribuinte. No Brasil (art. 153, § 2º, I), a sua adoção é obrigatória.

Os princípios da generalidade e universalidade são formas de concretizar o princípio da isonomia, dimensão de igualdade horizontal que visa a não discriminação de rendas ou pessoas, conforme descrito em tópico anterior, ao passo que a capacidade contributiva, dimensão vertical de igualdade que busca realizar a tributação da renda tributável sem que a mesma gere efeito confiscatório afetando o mínimo existencial, é transcrita pela progressividade, ao qual há de se dar destaque para fins de consolidação do princípio aqui em voga.

Tal visão recebe críticas por parte da doutrina, como Fernando Aurélio Zilveti³⁰, para quem “progressividade e capacidade contributiva não tem nenhuma relação” além de afirmar que “a progressão das alíquotas sobre a renda tributável tem efeitos monetários e arrecadatários, não de distribuição de renda”. Esse entendimento também é compartilhado por Luis Eduardo Schoueri³¹, para o qual a capacidade contributiva só “se concretizaria ao considerar a renda de uma vida inteira”

Mas, pontua Cleucio Santos Nunes,³² “as críticas que a progressividade não atende ao primado da capacidade contributiva são relevantes, mas não tem o condão de romper com a estreita relação entre o instituto (progressividade), com o princípio em questão (capacidade contributiva)”.

Ao realizar progressiva tributação sobre a renda e demais proventos econômicos para financiar a atividade estatal, voltada para o bem comum, realiza, através desse critério, redistribuição de renda que se converte em serviços públicos essenciais acessível igualmente a todos, promovendo maior igualdade de condições e reduzindo desigualdades.

No voto do Ministro Carlos Ayres Britto no RE 562045/RS - Relator: Min. Ricardo Lewandowski, ele veio a afirmar que:

É essa ideia primaz de efetiva igualdade no suportar a carga tributária do Brasil que deve orientar o poder impositivo-fiscal do Estado. Ideia elementar de que toda

²⁹ Coelho, Sacha Calmon Navarro **Curso de direito tributário brasileiro** – 17. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020. p.218

³⁰ ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de direito tributária e a capacidade contributiva**. São Paulo. Quartier Lartin, 2004., pág. 186-187

³¹ SCHOUERI, Luis Eduardo **Direito tributário** – 10. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2021. p. 227

³² NUNES, Cleucio Santos, **Justiça Tributária**, Belo Horizonte, 2019, Forum p. 106

pessoa detentora de maior patrimônio, de renda mais expressiva ou de maior volume de atividades econômicas, deve contribuir mais fortemente; ou seja, quem tem mais e mais se relaciona economicamente, mais contribui.

Na mesma esteira, na lição de Hugo de Brito Machado³³:

Não fere o princípio da igualdade - antes, o realiza com absoluta adequação - o imposto progressivo. Realmente, aquele que tem maior capacidade contributiva deve pagar mais imposto, só assim será igualmente tributado. A igualdade consiste, no caso, na proporcionalidade da incidência à capacidade contributiva, em função da utilidade marginal da riqueza.

Fechando a correlação entre ambos progressividade e o princípio, da capacidade contributiva, concretizador do vetor justiça, cabe a lição de Roque Carrazza:³⁴ “Em nosso sistema jurídico, todos os impostos, em princípio, devem ser progressivos. Por quê? Porque é graças à progressividade que eles conseguem atender ao princípio da capacidade contributiva.”

Em julgado do STF acerca de um caso de constitucionalidade da aplicação da progressividade, questiona-se qual o alcance dela, exposta no caso a seguir em questão:

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL: PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTA DE IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE BENS E DIREITOS. CONSTITUCIONALIDADE. ART. 145, § 1º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRINCÍPIO DA IGUALDADE MATERIAL TRIBUTÁRIA. OBSERVÂNCIA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO. É constitucional a fixação de alíquota progressiva para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação — ITCD. RE 562045 / RS - Relator(a): Min. Ricardo Lewandowski, Publicação: 27/11/2013.

No caso exposto, foi-se questionada a constitucionalidade da aplicação de alíquotas progressivas sobre o imposto de transmissão causa mortis e doação, sendo decidido, além da constitucionalidade das alíquotas progressivas, que o princípio não depende da previsão expressa do princípio para ser feita, e também não depende da classificação do tributo enquanto real ou pessoal, visto que ele vem a atender ao princípio da capacidade contributiva.

Inclusive, sobre a questão classificativa, a Corte seguiu o pensamento de Sacha Navarro Calmon³⁵, que assim afirma:

Ao falar em pessoalidade, o constituinte rendeu-se às classificações pouco científicas da Ciência das Finanças. Nem por isso o seu falar é destituído de significado... Impostos pessoais seriam aqueles que incidissem sobre as pessoas, e

³³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário** - 40. ed. rev. e atual. - São Paulo: Malheiros, 2019 p. 38

³⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**, 24. ed., p. 88.

³⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro **Curso de direito tributário brasileiro** / Sacha Calmon Navarro Coelho. – 17. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 52

reais os que incidissem sobre as coisas... A classificação é falha, por isso que os impostos, quaisquer que sejam, são pagos sempre por pessoas. Mesmo o imposto sobre o patrimônio, o mais real deles, atinge o proprietário independentemente da coisa, pois o vínculo *ambulat cum dominus*, isto é, segue o seu dono.

Afirmou o ministro Eros Grau, compositor da maioria vencedora no caso exposto, “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.”

Em outra questão classificatória também há o item que trata da aplicação do princípio em voga quanto aos impostos indiretos e diretos. Ocorre que tal classificação a título da questão se há relevância quanto a confusão ou não das figuras do contribuinte *de fato* e *de juri*, sendo o indireto aquele em que elas não se confundem e o direto aquele em que tal fenômeno ocorre.

Acontece que, apesar da vocação natural dos impostos diretos para a aplicação do princípio da capacidade contributiva, vale dizer que os impostos indiretos também parecem passíveis de acomodações, devendo o afastamento vir mais em função da técnica acerca do imposto tal como ocorre com ITR, que não necessariamente comporta o princípio vez que principalmente é mais voltada a manutenção da função social da propriedade. Assim visa mais do que a ideia de uma justiça fiscal, mais o desincentivo a propriedade inútil, ao capital ocioso, que é tão nocivo à economia, aceitando assim alíquotas altíssimas.

Entretanto, ao analisarmos outros impostos indiretos de forma a afastar tais classificações como absolutas, há de iluminar o princípio que também é importante na consolidação da busca de justiça tributária e de equidade, que está no previsto no art. 155, §2º, III e 151 §3º, I, referentes ao ICMS e IPI, ao afirmar que ambos poderão “ser seletivos, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.”

Conforme se observa, da seletividade o legislador procurou abrir espaço para imposição de que se apliquem os referidos tributos uma aplicação onde a alíquota é inversamente proporcional à essencialidade do produto.

Doutrina Sacha Navarro Calmon³⁶

É o caso das alíquotas menos gravosas do IPI e do ICMS. Supõe-se que os de menor renda (contribuintes de fato) consomem *artigos necessários tão somente a uma existência sofrida*, e, por isso, as alíquotas são reduzidas, ou mesmo isenções são dadas. Ocorre que tanto compra feijão José da Silva quanto Ermírio de Moraes, com

³⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro **Curso de direito tributário brasileiro** – 17. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 55

o rico industrial se beneficiando dos favores pensados para José. Em compensação, José não consome champanha ou caviar, cujas alíquotas são altas.

De fato, os produtos essenciais, apesar de consumidos por todas as classes sociais, conforme sua descrição, são essenciais para a subsistência. Assim sendo, a tendência é que se busque a alíquota zero ou próxima a zero para que o imposto não tenha efeitos confiscatórios. Enquanto os bens não essenciais, até supérfluos, por terem tal caráter, demonstram que quem os consome dispõe de capacidade econômica e, por conseguinte, capacidade contributiva de suportar alíquotas maiores em relação a esses bens. Portanto, tal princípio também serve como fio condutor da capacidade contributiva, pois ela também pode se refletir a partir do consumo.

Diante de tal concretização acerca do consumo, afirma Eduardo Sabbag³⁷

Insta mencionar que, nesses impostos seletivos (ICMS e IPI), a capacidade contributiva será concretizável não apenas do ponto de vista pessoal-individual, mas também do ponto de vista objetivo genérico. Desse modo, a exteriorização da técnica não ocorrerá por meio da fórmula “fulano é igual ou desigual a beltrano”, mas, na trilha do consumo objetivo, por intermédio da fórmula “fulano é igual ou desigual a beltrano, em face do consumo de dado bem”.

Outro ponto que merece destaque é que, a aplicação da seletividade, já consolidada doutrinária e jurisprudencialmente, é que, ao passo que no IPI é obrigatório, no ICMS não o é, apesar de que não convencional seu total afastamento, nas palavras de Kiyoshi Harada:

[...] a faculdade de implementar a seletividade das alíquotas do imposto não significa liberdade de o legislador impor alíquotas mais gravosas para mercadorias e serviços considerados essenciais. É como um preceito constitucional de natureza programática, que surte efeito por seu aspecto negativo, isto é, o legislador ordinário não poderá editar normas que a contravenham, mas poderá deixar de implementá-la.

Outra questão relacionada que também concerne esclarecer, ao analisar o dispositivo em questão, é a análise do termo “sempre que possível”.

Essa “abertura” trazida ao legislador veio como forma de garantir que se respeitem as peculiaridades e função de cada imposto, levando a sua aplicação a passar pelo crivo da razoabilidade frente às demandas técnicas do tributo a ser analisado.

Nesse sentido pondera Kiyoshi Harada³⁸: “a faculdade outorgada ao fisco pelo citado preceito constitucional visa, também, auxiliar no processo de fiscalização e arrecadação tributária não se esgotando na finalidade de preservar a observância do princípio aí mencionado;”

³⁷ SABBAG, Eduardo **Manual de direito tributário** 9. ed. – São Paulo : Saraiva, 2017. p. 236

³⁸ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário** – 29. ed. – São Paulo: Atlas, 2020. p. 437

Por outra via, cabe afirmar que não se trata de afastar o princípio conforme conveniência do legislador, mas dentro de um conjunto de normas igualmente relevantes, bem como da tecnicidade a ser analisada conforme a razoabilidade que assim o permita afastar, tendo em vista demonstração já feita de que as classificações atualmente concebidas não são absolutas para tal função. Nas palavras de Hugo de Brito Machado³⁹:

Nos parece que se trata de um princípio constitucional que deve ser encarado com os princípios jurídicos em geral. Não é razoável entender-se que o legislador tem ampla liberdade para resolver quando é quando não é possível exigir-se obediência ao princípio da capacidade contributiva porque tal compreensão anula inteiramente a sua supremacia. Em outras palavras, essa interpretação rebaixa o princípio em questão do nível da Constituição para o nível das leis ordinárias. O que não é razoável admitir-se.

Além disso, em sentido próximo afirma Sacha Calmon⁴⁰: “No que tange ao princípio da capacidade contributiva, motor operacional do princípio da igualdade, seria verdadeiro escárnio entregá-la, a sua realização prática, ao “arbítrio dos legisladores”.

Por fim, outra questão interessante é sobre o fato de que o referido dispositivo se referiu apenas a impostos, fato que não se aplica na realidade. Ora, já se entendeu hoje que ele é extensivo às demais espécies tributárias, pois, sendo princípio orientador da atividade tanto legislativa quanto judiciária não haveria de se adstringir a uma única espécie. Tal consideração está praticamente consolidada entre os meios doutrinários e jurisprudenciais, como há de analisar.

Afirma Sacha Calmon Coelho⁴¹ que:

Embora o dispositivo seja restrito aos impostos, a espécie mais importante do gênero tributo, a abrangência do princípio da capacidade contributiva é maior. Esse conceito traduz a aptidão de o indivíduo ser sujeito passivo de tributos e, com isso, concorrer para os gastos públicos. A rigor, portanto, a capacidade contributiva é o motor operacional do princípio da igualdade na esfera tributária, tendo o condão, por isso mesmo, de realizar o próprio valor justiça.

Também vem em mesma direção Hugo de Brito Machado⁴², ao reafirmar que o referido princípio se aplica às demais espécies tributárias, bem como ilustrar que esse princípio que justifica a isenção de certas taxas, e até da contribuição de melhoria, em

³⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário** - 40. ed. rev. e atual. - São Paulo: Malheiros, 2019 p. 40

⁴⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro **Curso de direito tributário brasileiro** 17. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 53

⁴¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro** – 17. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 51

⁴² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário** - 40. ed. rev. e atual. - São Paulo: Malheiros, 2019 p. 40

situações que é evidente a inexistência de capacidade tributária daquele de quem teria de ser o tributo cobrado.

Jurisprudencialmente, pode-se inferir do acórdão do Ag.Reg. no RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO 707.948/PE, Rel. Ministro Dias Toffoli, onde foi afirmado no acórdão: “3. A Corte, em diversas oportunidades, se manifestou no sentido de que o princípio da capacidade contributiva se aplica também às taxas”

No julgamento do RE nº 232.393/SP, Rel. Ministro Carlos Velloso, em que se discutia a possibilidade de a taxa de coleta de lixo ser cobrada mediante a consideração da área do imóvel do contribuinte. Consignou o Ministro Relator:

A presunção de que quanto maior a área do imóvel mais lixo se produz é razoável e, de certa forma, realiza, também, o princípio da capacidade contributiva do art. 145, § 1º, da C.F., que, sem embargo de ter como destinatária os impostos, nada impede que possa aplicar-se, na medida do possível, às taxas.

Portanto, o que o princípio busca ao legislador é que o mesmo, ao realizar a cobrança dos tributos, o faça de maneira gradual e pessoal, realizando, assim, um vetor justiça que permita que o financiamento da atividade pública, voltada à obtenção do bem comum, sendo equitativa à possibilidade de cada contribuinte de pagar os tributos essenciais a manutenção do Estado Fiscal, de forma que os impostos não sejam mínimos às camadas mais abastadas, e nem extremamente pesado às camadas mais hipossuficientes, utilizando-se, para tanto, de todas as técnicas disponíveis.

Revelando-se oportuna, afirma Sacha Calmon

[...] somos por uma fiscalidade neutra e por uma despesa seletiva, corretora das desigualdades. No Brasil, v.g., o Estado tem o dever indeclinável de ofertar *educação, saúde e segurança a todos os pobres*, e não a todos os brasileiros (os ricos têm acesso fácil a todos os bens da vida sem necessidade do Estado, apesar dele). Por aí começa a igualdade, tratando diferentemente os desiguais – esta frase, aliás, é lapidar ao nosso sentir. Indica precisamente a extrema operosidade do princípio da capacidade contributiva, motor da isonomia fiscal.

Assim, fecha-se o binômio compositor da igualdade, onde, através do princípio da isonomia se evitam os privilégios entre pessoas de igual capacidade contributiva, ao passo que o princípio da capacidade contributiva há de se estabelecer a progressão das cobranças conforme a capacidade individual de contribuir, finalizando, assim, o princípio que determina o “tratamento igual entre iguais, e desigual para os desiguais, tendo em conta a medida de sua desigualdade”.

2.1.3 O Princípio da vedação de efeitos confiscatórios

Prevê o art. 150, IV da CF/1988 que “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: utilizar tributo **com efeito de confisco.**”

Para fins de definição do que vem a ser o tributo com efeito de confisco, citamos a decisão da ADI 1.075, que afirma:

A proibição constitucional do confisco em matéria tributária – ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento, pelo contribuinte, de suas obrigações tributárias – nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais básicas.

Tal dispositivo, na história mundial, surge a partir da idade moderna, a partir das revoltas contra as exações tributárias excessivas impostas, como foi o caso do Brasil, com a derrama. Entretanto, como bem pontua Sacha Calmon Coelho⁴³ “ainda hoje, porém, seu espírito informador permanece o mesmo: ser uma garantia dos indivíduos contra a potestade do Estado.”

E até em consonância com o narrado em tópico anterior, acerca da evolução da tributação, cabe o comentário do professor Hugo de Brito Machado⁴⁴ sobre o princípio, ao afirmar que “porque constitui receita ordinária, o tributo deve ser um ônus suportável, um encargo que o contribuinte pode pagar sem sacrifício do desfrute normal dos bens da vida”.

Ocorre que, o que se busca é evitar que o tributo assuma a feição de uma apropriação injusta, dilapidando parcial ou totalmente a propriedade alheia, a qual se materializa nos patrimônios e rendimentos do contribuinte. Ressalta-se que a finalidade pública do tributo não o permite obstar direitos fundamentais do contribuinte, nesse caso o mínimo vital, o direito à propriedade e à dignidade da pessoa humana, ainda que os próprios direitos fundamentais gerem custos que dependam dessa arrecadação, os mesmos não podem ser obstados pela avidez fiscal estatal.

⁴³ COELHO, Sacha Calmon Navarro **Curso de direito tributário brasileiro** – 17. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 163

⁴⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário** - 40. ed. rev. e atual. - São Paulo: Malheiros, 2019 p. 42

Nesse sentido, afirma Hugo de Brito Machado⁴⁵ “é que o tributo, sendo instrumento pelo qual o Estado obtém os meios financeiros de que ele necessita para o desempenho de suas atividades, não pode ser utilizado para destruir a fonte desses recursos”. Entretanto, diante desse panorama de proteção a esses direitos de conceitos tão difíceis de definir seus padrões, cabe definir a partir de que momento tal efeito toma forma.

Assim, frente às primeiras conclusões, cabe delimitar padrões que nos permitam enxergar melhor a partir de qual momento começa o efeito confiscatório. Ocorre que há consenso doutrinário acerca da relação intrínseca entre a capacidade contributiva, tópico visto anteriormente.

Para o professor Kiyoshi Harada:⁴⁶

Para saber se um tributo é confiscatório ou não, deve-se analisar o mesmo sob o princípio da capacidade contributiva que, por sua vez, precisa ser examinado em consonância com o princípio da moderação ou da razoabilidade da tributação velicando, ainda, se a eventual onerosidade da imposição fiscal se harmoniza com os demais princípios constitucionais, garantidores do direito de propriedade, da liberdade de iniciativa, da função social da propriedade etc.

Na mesma esteira, Eduardo Sabbag⁴⁷ afirma:

Pode-se afirmar, sem receio de equívoco, que toda entidade impositora que confisca, na seara tributária, vai além da capacidade contributiva do cidadão, estiolando-a com intenção predatória. Por outro lado, a entidade política que se atém aos limites da capacidade contributiva do cidadão mantém-se na ideal zona intermediária entre o confisco e o mínimo razoável na tributação.

Além dos referidos autores, seguem o mesmo liame lógico entre os institutos, Ives Gandra da Silva Martins⁴⁸, Luciano Amaro⁴⁹, Roque Carrazza⁵⁰, Héctor Villegas⁵¹. Por fim, apresentamos gráfico ilustrativo acerca da relação analisada:

⁴⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário** - 40. ed. rev. e atual. - São Paulo: Malheiros, 2019 p. 285-286

⁴⁶ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário** – 29. ed. – São Paulo: Atlas, 2020. p. 439

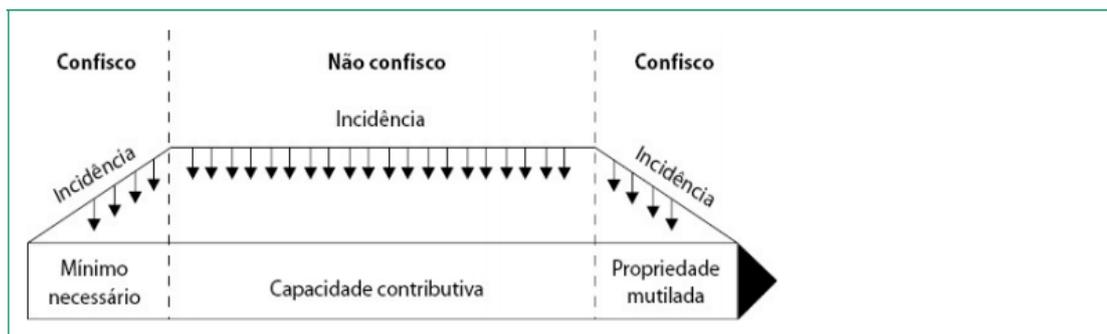
⁴⁷ SABBAG, Eduardo **Manual de direito tributário**. – 9. ed. – São Paulo : Saraiva, 2017. p. 299

⁴⁸ V. MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema tributário na Constituição de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 142.

⁴⁹ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, 14. ed., São Paulo: Saraiva, 2008 p. 144

⁵⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**, 24. ed., p. 102.

⁵¹ VILLEGAS, Héctor. **Curso de direito tributário**, p. 89.



Portanto, partindo dessa relação lógica, não existindo capacidade tributária, conforme exposto em tópico anterior, e dispondo tal contribuinte apenas do mínimo vital, a pretensão estatal sob esse patrimônio configura confisco mediante afronta à dignidade da pessoa humana, ao passo que ao transpor a capacidade contributiva, ocorre a dilapidação do patrimônio, gerando assim confisco por estar atacando ao princípio da propriedade privada, nas palavras de Klaus Tipke⁵², ao afirmar que “a capacidade contributiva termina de modo onde começa o confisco que leva à destruição da capacidade contributiva”.

Acerca do tema, a fim de gerar conclusões sobre a relação exposta, cabe a lição de Luciano Amaro:⁵³

Desde que a tributação se faça nos limites autorizados pela Constituição, a transferência de riqueza do contribuinte para o Estado é legítima e não confiscatória. Portanto, não se quer, com a vedação ao confisco, outorgar à propriedade uma proteção absoluta contra a incidência do tributo, o que anularia totalmente o poder de tributar. O que se objetiva é evitar que, por meio do tributo, o Estado anule a riqueza privada”.

Ponto que parece bem consolidado é a questão de que o confisco também deve ser avaliado frente à totalidade de impostos, sobre a qual tem-se o julgado a ser exposto:

EMENTA: (...) “A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte – considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) – para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar, dentro de determinado período, à mesma pessoa política que os houver instituído (a União Federal, no caso), condicionando-se, ainda, a aferição do grau de insuportabilidade econômico-financeira, à observância, pelo legislador, de padrões de razoabilidade destinados a neutralizar excessos de ordem fiscal eventualmente praticados pelo Poder Público. Resulta configurado o caráter confiscatório de determinado tributo, sempre que o efeito cumulativo – resultante das múltiplas incidências tributárias estabelecidas pela mesma entidade estatal – afetar, substancialmente, de maneira irrazoável, o patrimônio e/ou os rendimentos do contribuinte.” (...) (ADI MC 2.010/DF, Pleno, rel. Min. Celso de Mello, j. em 30-09-1999).

⁵² TIPKE, Klaus. **Sobre a unidade da ordem jurídica tributária**. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio. *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 65

⁵³ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, 14. ed., São Paulo: Saraiva, 2008, p. 144

E esse entendimento é claro, pois não faz sentido em limitar individualmente um imposto, frente a uma carga tributária totalmente insuportável; seria basicamente permitir que os abusos tributários somente pudessem ser passíveis de controle pelo Judiciário os abusos direto, deixando de lado os indiretos frente à sua totalidade. Nesse tema se posiciona Hugo de Brito Machado⁵⁴ ao doutrinar que “se o efeito de confisco fosse examinado em face de cada tributo especificamente, o Poder Público bem poderia praticar o confisco mediante a instituição e a cobrança de vários tributos, sem que nenhum deles, isoladamente, pudesse ser tido como confiscatório”.

Portanto, permitir tal arguição é também uma forma de defesa ao cidadão. Nesse sentido afirma Ives Gandra Martins⁵⁵ que “há, pois, um tributo confiscatório e um sistema confiscatório decorrencial. A meu ver, a Constituição proibiu a ocorrência dos dois, como proteção ao cidadão.”

Outrossim, a vedação ao confisco nada mais é do que um freio à autoridade estatal e à avidez fiscal dele, adstringindo o legislador aos limites impostos pela Carta Magna, quais sejam a capacidade contributiva sopesada pela razoabilidade e proporcionalidade, sendo também forma de defesa ao cidadão pelo constituinte originário, seja contra o imposto ou contra o sistema tributário.

2.2 AS DIRETRIZES CONSTITUCIONAIS DO TRIBUTO

O tributo tem a peculiaridade de se comportar como finalidade ou meio fim do Estado, assim como parte essencial do subsídio do Estado fiscal. De tal feita, o tributo, em qualquer das funções, é forma de alcançar os objetivos propostos, assim não podendo contrariá-los.

Leciona o professor Cleucio Santos Nunes:⁵⁶

Ao se (pré) comprometer a alcançar seus objetivos, a Constituição semeia às gerações futuras o dever de observá-los. Portanto, uma vez constatado que não foram alcançados para a efetivação da igualdade, compete ao Estado engendrar as condições para que isso ocorra. No mesmo sentido, nenhuma norma jurídica ou ação governamental poderá subsistir caso contrarie os objetivos lavrados na forma de (pré) compromissos constitucionais.

⁵⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**, v. I, São Paulo: Atlas, 2003. p. 166.

⁵⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema tributário na Constituição de 1988**, 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1992, p. 127.

⁵⁶ NUNES, Cleucio Santos. **Justiça tributária** - Belo Horizonte: Fórum, 2019 p. 342

Além disso, tem-se também o voto do ministro Ayres Britto nesse mesmo sentido que entrelaça os objetivos essenciais à tributação, ao afirmar que:

[...] me parece imperioso lembrar que são objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil (artigo 3º da Constituição) a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e da marginalização, a redução das desigualdades sociais e regionais e a promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. e claro está que a concretização desses objetivos implica para o Estado a disponibilização de recursos financeiros. Sendo certo que o alcance deles, objetivos fundamentais, se dá sob fatores de aceleração e de frenagem fincados no próprio lastro formal da Constituição. é que toda imposição de tributos tem por fato gerador algo já situado no âmbito de direitos subjetivos, como a propriedade privada, a titularidade de outras situações pecuniariamente mensuráveis e a própria esfera de liberdade econômica individual. Daí a necessidade de compatibilização entre o desfrute de tais situações jurídicas subjetivas e o dever de contribuir para as despesas de manutenção e de investimentos do Estado. Compatibilidade que se viabiliza pela estrita observância das normas que presidem o exercício do poder de tributar, tanto quando das respectivas limitações” (STF, RE 423.768, relator Ministro Marco Aurelio, j. 2006, voto do Ministro Ayres Britto, p. 318-319).

Assim, se analisarmos os objetivos dispostos no art. 3º, da CF/1988, veremos elencados:

- I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;
- II - garantir o desenvolvimento nacional;
- III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

Para início, pode-se afirmar que os incisos II e III são deveras muitos mais literais e simples de explicar, demandando menores explicações em relação à previsão do inciso I que demandará maior cuidado ao ser analisado. Ora, se é previsto a redução das desigualdades sociais e marginais com a conseqüente erradicação de pobreza, não se pode utilizar do tributo, que conforme visto é tanto meio quanto fim, de forma que venha a agravar ou preservar ainda mais as desigualdades e a pobreza, assim como não pode obstar o desenvolvimento nacional.

Da mesma forma ocorre com o previsto no inciso I; entretanto, deverá haver análise mais aprofundada, vez que os vetores justiça, liberdade e solidariedade possuem definição um pouco mais abstrata.

Assim, é relevante analisar o que são tais valores. E, por definição a *justiça* pressupõe dar a cada indivíduo aquilo que lhe é de direito; a *liberdade* o conjunto de direitos reconhecidos ao indivíduo, isoladamente ou em grupo, em face da autoridade política e perante o Estado; é o poder que tem o cidadão de exercer a sua vontade dentro dos limites que lhe faculta a lei; e a *solidariedade* é o compromisso pelo qual as pessoas se obrigam umas às outras e cada uma delas a todas.

Clara inspiração dos ideais iluministas que se consolidaram com a revolução francesa, de igualdade, liberdade e fraternidade, o objetivo constitucional elencado no art. 3º, I, assim cria a idealização de uma sociedade que tenha como guia os princípios elencados.

Afirma o professor Cleucio Santos Nunes:⁵⁷

A exortação de que a República objetiva a construção de uma sociedade livre, justa e solidária é uma escolha política pautados em imperativos de consciência de que, em condições normais, nós não desejamos ao próximo o que repelimos a nós mesmos.

O vetor justiça aqui representa a ideia de igualdade de oportunidades, onde a ideia de justiça se concretiza no impedimento de formação de privilégios, onde a todos podem ser dadas as mínimas condições para que possam viver uma vida digna.

Também importante reparar que ao colocá-los como guia dos objetivos da sociedade, o legislador pressupõe harmonia entre os princípios, assim afastando-se qualquer possibilidade de eles serem afastados ou tratados como antagônicos, ainda que existam críticas, de caráter libertário, como no caso de Robert Nozick⁵⁸, que propõe a tese da dualidade, onde uma viria a obstar a outra.

Como bem leciona o professor Cleucio Santos Nunes:⁵⁹

[...] justiça e liberdade para efeitos de estabelecimento de propósitos de uma sociedade justa combinam com a ideia de igualdade, porquanto a pretensão no Estado Democrático de Direito é que todos possam ser igualmente livres (...) uma sociedade livre supõe que a liberdade seja igualmente usufruída por todos.

Assim, a liberdade viria em função da concretização de uma sociedade justa, tendo em vista o acima citado, atuando ambas em forma conjunta. Agora, para fechar os princípios inerentes ao artigo em questão, trata-se do princípio da solidariedade.

A solidariedade, com seu significado surgindo da palavra latina *solidarium*, que vem de *solidum*, *soldum*, dá uma ideia de solidez, inteireza, de algo compacto, e que a ideia da computação e inteireza conduz ao sentido de ajuda mútua⁶⁰. A solidariedade também é revista no período moderno com Émile Durkheim, descrevendo-a como objeto de coesão social, o que faz com que todos se sintam parte de um grupo social. Já na economia e no campo do

⁵⁷ NUNES, Cleucio Santos. **Justiça tributária Belo Horizonte**: Fórum, 2019 p. 343

⁵⁸ NOZICK, Robert. **Anarquia, Estado e Utopia**. Trad. Fernando Santos, São Paulo

⁵⁹ NUNES, Cleucio Santos. **Justiça tributária Belo Horizonte**: Fórum, 2019 p. 340/341

⁶⁰ NUNES, Cleucio Santos. **Justiça tributária Belo Horizonte**: Fórum, 2019 p. 345

direito tributário cabe a lição de Geórgia Campelo⁶¹ “o princípio da solidariedade é a base da exigência de contribuições de todos para as despesas estatais, por meio dos tributos”.

Tal questão da solidariedade também se reflete na teoria do sacrifício comum, que, conforme assevera o professor Richard Musgrave⁶² “que igualdade tributária quer dizer “igualdade de sacrifícios”. Assim, o princípio da “capacidade de pagar” assumiu características subjetivas no exato ponto em que seria necessário definir a justa distribuição das quotas tributárias de uma forma que todos possam incorrer para o bem comum, incorrendo em igual sacrifício”.

Outrossim, cabe ressaltar que essa tese se reflete diretamente na da capacidade contributiva, apesar da ressalva ao mínimo existencial. Entretanto, pode-se afirmar que, apesar da ligação entre solidariedade e capacidade contributiva, nesta não esgota.

Doutrina o professor Ricardo Torres Lobo⁶³ que “a solidariedade seria uma forma de fraternidade, inspirada nos temas da revolução francesa, de liberdade, igualdade e fraternidade”.

Assim, como forma de fechar a relação entre solidariedade, capacidade contributiva e o mínimo existencial, tem-se a lição do professor Cleucio Santos Nunes⁶⁴, que afirma:

Solidariedade é um valor, cujo conteúdo reúne o reconhecimento da dignidade do outro, o que conduzirá à efetivação de direitos mínimos a todos os indivíduos, reforçando o conceito de igualdade e de democracia, na medida em que aquela é um (pré)compromisso desta.

No mesmo sentido, em julgado do STF, novamente se reconheceu a igualdade como vetor de realização de uma sociedade solidária:

[...] A DEMARCAÇÃO DE TERRAS INDÍGENAS COMO CAPÍTULO AVANÇADO DO CONSTITUCIONALISMO FRATERNAL. Os arts. 231 e 232 da Constituição Federal são de finalidade nitidamente fraternal ou solidária, própria de uma quadra constitucional que se volta para a efetivação de um novo tipo de igualdade: a igualdade civil-moral de minorias, tendo em vista o proto-valor da integração comunitária. Era constitucional compensatória de desvantagens historicamente acumuladas, a se viabilizar por mecanismos oficiais de ações afirmativas [...]”. (STF, Pet 3388, relator Ministro Carlos Ayres Britto, j. 23.10.2013).

⁶¹ CAMPELO, Geórgia Teixeira Jezler. **O tributo como meio de efetivação da justiça e do estado social**. In: GRUPENMACHER São Paulo: Editora Noeses, 2014 p.652

⁶² MUSGRAVE, Richard. **Teoria das finanças públicas: um estudo da economia governamental**. Trad. Auripebo Berrance Simões. São Paulo, Atlas, 1976, v.I

⁶³ TORRES, Ricardo Lobo. **Existe um princípio estrutural da solidariedade**, In: GRECO, GODOI. São Paulo, ed. Dialética, 2005 p. 198-199

⁶⁴ NUNES, Cleucio Santos. **Justiça tributária** - Belo Horizonte: Fórum, 2019

Portanto, a solidariedade é uma forma de preservar a igualdade entre os indivíduos, iguais de direitos, ao passo que reconhece a dignidade do próximo, fechando, assim, o binômio, onde a liberdade só pode ser observada através do vetor justiça, e se estende a todos através da solidariedade.

Assim, delimitados os pontos principais acerca dos objetivos essenciais do Estado, há de se fazer comentários finais acerca do conteúdo constitucional aqui estudado.

3. JUSTIÇA FISCAL

3.1 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E SEUS PROBLEMAS

Nesse tópico não se vai fazer apenas uma análise histórica da tributação no Brasil, mas uma análise acerca das opções tributárias brasileiras, realizando as considerações pertinentes em determinados momentos de ruptura, tendo enfoque para a época mais contemporânea, qual seja entre 1990 a 2018. Nessa época começaram os compromissos sociais da Constituição de 1988, utilizando-se dos dados trazidos pela Receita Federal do Brasil além dos materiais do professor Cleucio Santos Nunes, na obra *Justiça Tributária*, além da obra dos professores Ana Cláudia Além e Fábio Giambiagi, no livro acerca de *Finanças Públicas*.

Além disso, a tributação normalmente recai sobre três áreas, quais sejam o consumo, que geralmente incidem tributos indiretos, além do patrimônio e da renda, mais adequados à tributação direta, cabendo, diante de tal análise também ver quais suas qualidade, defeitos e impactos de caráter econômico e jurídico, a fim de avaliar, objetivamente, os problemas do sistema tributário brasileiro.

Assim, para início, da Proclamação da República até a década de 1940, a estrutura tributária tinha características muito próximas da estrutura colonial, tendo enfoque para a tributação sobre o comércio exterior, e como seu principal representante o imposto de importação, e para a renda apenas em 1924.

Entretanto, com o advento da industrialização promovida na era Vargas iniciou-se um aumento da tributação sobre a produção industrial, que já começava a tornar-se preponderante, com 30 % do imposto sobre vendas e consignações, enquanto o imposto de importação chegava a míseros 4%, e que foi ampliado em 1946 com a promulgação de uma

nova constituição. Por fim, antes da reforma tributária de 1966, foi criado o primeiro imposto sobre valor agregado, qual seja o ICM.

Assim, em 1966, foi feita a reforma tributária, consagrada com o Código Tributário Nacional (CTN). Em termos de metas buscava-se “solucionar o problema do déficit fiscal e dotar a estrutura tributária dos meios necessários para apoiar e estimular o crescimento econômico, (...) priorizando a tributação sobre o valor agregado, em vez de “em cascata”⁶⁵ - Isso na prática, do ponto de vista de distribuição de recursos fiscais, centralizou os recursos na esfera federal sendo a coordenadora do processo de crescimento.

Portanto, pontuados os principais pontos desse período, colacionamos a tabela, para fins ilustrativos, do Professor Cleucio Santos Nunes:

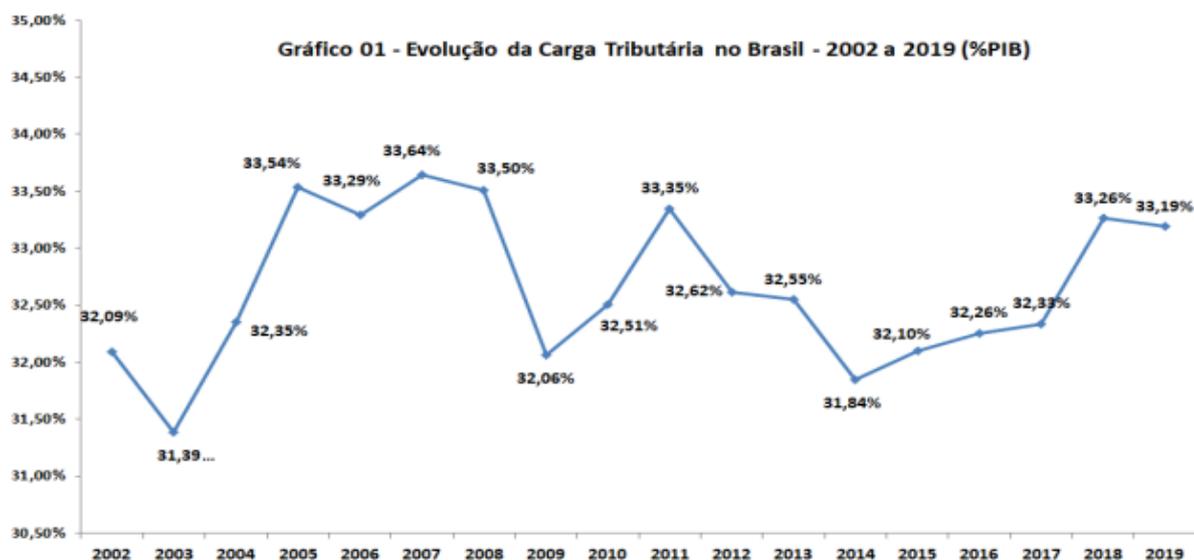
ANO	IMPOSTO IMPORTAÇÃO	IMPOSTO INDÚSTRIA	IMPOSTO RENDA	IMPOSTO OPERAÇÕES FINANCEIRAS
1901	162.094\$000	31.566\$000		19.340\$000
1924			23.765\$000	
1945	Cr\$ 1.026.039	Cr\$ 2.832.166	Cr\$ 2.349.784	Cr\$ 865.602
1946	Cr\$ 1.404.033	Cr\$ 4.008.862	Cr\$ 2.751.221	
1966	Cr\$ 415.769.251	Cr\$ 2.214.958.669	Cr\$ 1.339.405.025	
1985	Cr\$ 5.199.433.000	Cr\$ 23.973.867.000	Cr\$ 58.177.010.000	
1989	NCz\$ 4.976.921	NCz\$ 25.756.549	NCz\$ 48.177.177	

fonte: Nunes, Cleucio Santos, Justiça Tributária, Belo Horizonte, 2019, Forum p.122

O imposto sobre a indústria teve menor arrecadação no ano de 1989 pois nessa época já havia aumentado a diversidade de impostos considerados indiretos, como o caso do ICM, razão pela qual perdeu espaço na arrecadação, e assim finda as primeiras considerações.

De qualquer forma, a tributação sobre renda nunca foi a predominante na tributação brasileira. Concerne afirmar que se manteve tal tendência no período após a redemocratização e será melhor explorada posteriormente. Outrossim, fazemos análise da carga tributária atual brasileira, a iniciar analisando sua carga tributária bruta, conforme a seguir exposto:

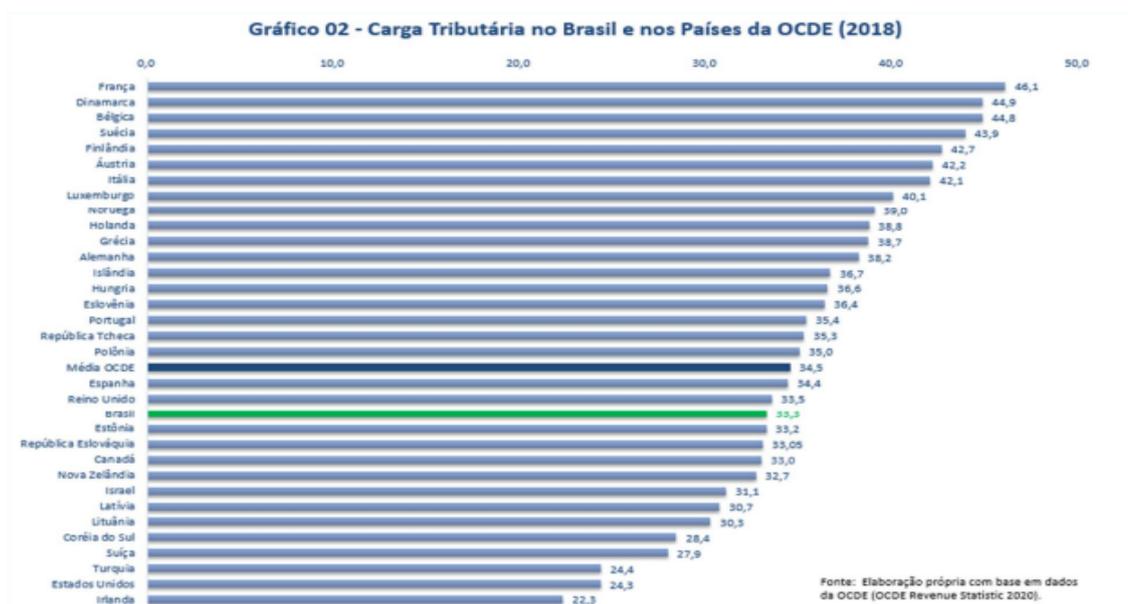
⁶⁵ GIAMBIAGI, Fábio e ALÉM, Ana Cláudia. **Finanças Públicas**, 3ª edição, Rio de Janeiro, ed. Campus, p.246.



Fonte: Receita Federal do Brasil. Carga Tributária no Brasil 2019, Análises por tributos

Podemos perceber que após a estabilização da economia, a carga tributária bruta manteve-se na média dos 30 aos 35%.

Além disso, ao mesmo tempo que vemos o nível da carga tributária, vale comparação com o nível da carga tributária bruta com o nível do OCDE (Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico) para fins ilustrativos, que segue abaixo:



Fonte: Receita Federal do Brasil. Carga Tributária no Brasil 2019. Vide referências.

Como pode ser observado, a linha verde representa o nível brasileiro, e a linha azul o nível da OCDE, e o Brasil encontra-se levemente abaixo em relação a ele, o que poderia

indicar que a priori não representa uma carga tributária alta, indicando que a injustiça do sistema não necessariamente surja da carga tributária bruta em si.

Entretanto, compete segunda análise, a ser feita em função dos tributos que compõem a matriz tributária referente a composição daqueles que a formam, além da aplicação e das incorreções que surgem dos mesmos.

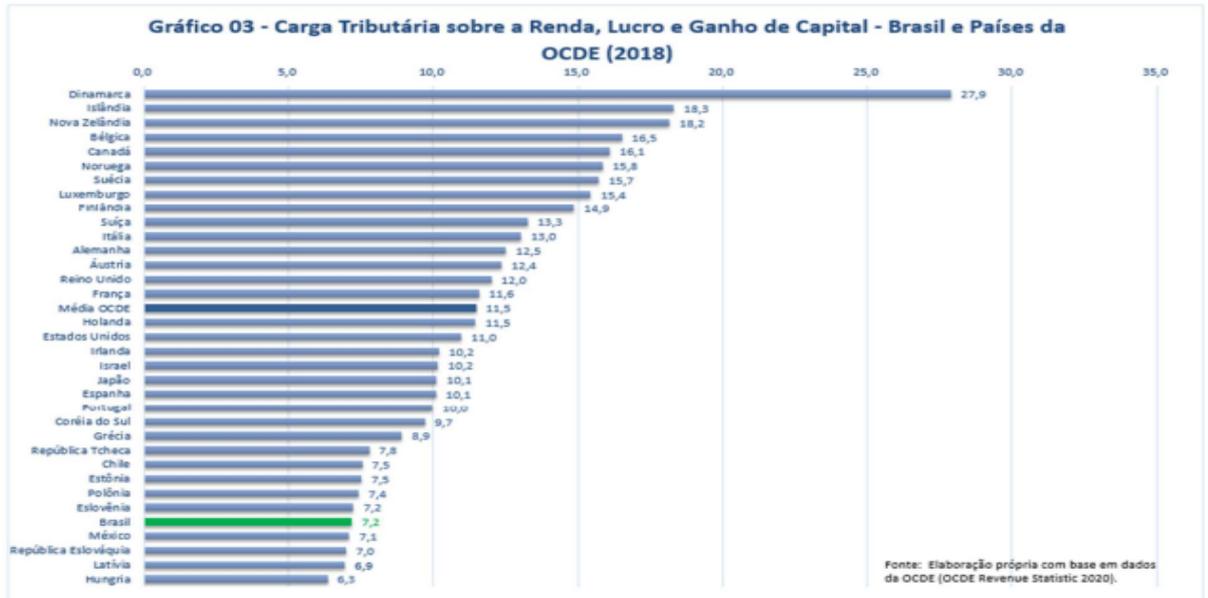
Assim, ilustra gráfico abaixo que expõe a composição da carga tributária brasileira:

Tabela 06
Série Histórica - Evolução da Participação das Bases de Incidência na Arrecadação Total - 2010 a 2019

		% da Arrecadação Total									
Cód.	Tipo de Base	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019
1000	Renda	20,73%	21,77%	20,71%	21,01%	21,01%	21,12%	22,62%	21,75%	21,62%	22,45%
2000	Folha de Salários	27,54%	27,11%	28,00%	27,39%	27,71%	27,70%	27,80%	27,69%	27,34%	27,73%
3000	Propriedade	3,77%	3,73%	3,88%	3,91%	4,09%	4,43%	4,52%	4,58%	4,64%	4,82%
4000	Bens e Serviços	45,77%	45,16%	45,49%	45,98%	45,56%	44,98%	43,39%	44,35%	44,79%	43,30%
5000	Trans. Financeiras	2,10%	2,20%	1,96%	1,68%	1,62%	1,80%	1,66%	1,63%	1,60%	1,70%
9000	Outros Tributos	0,08%	0,03%	-0,03%	0,03%	0,01%	-0,02%	0,01%	0,01%	0,01%	0,00%
0000	Total	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

Fonte: Receita Federal do Brasil. Carga Tributária no Brasil 2019. Vide referências.

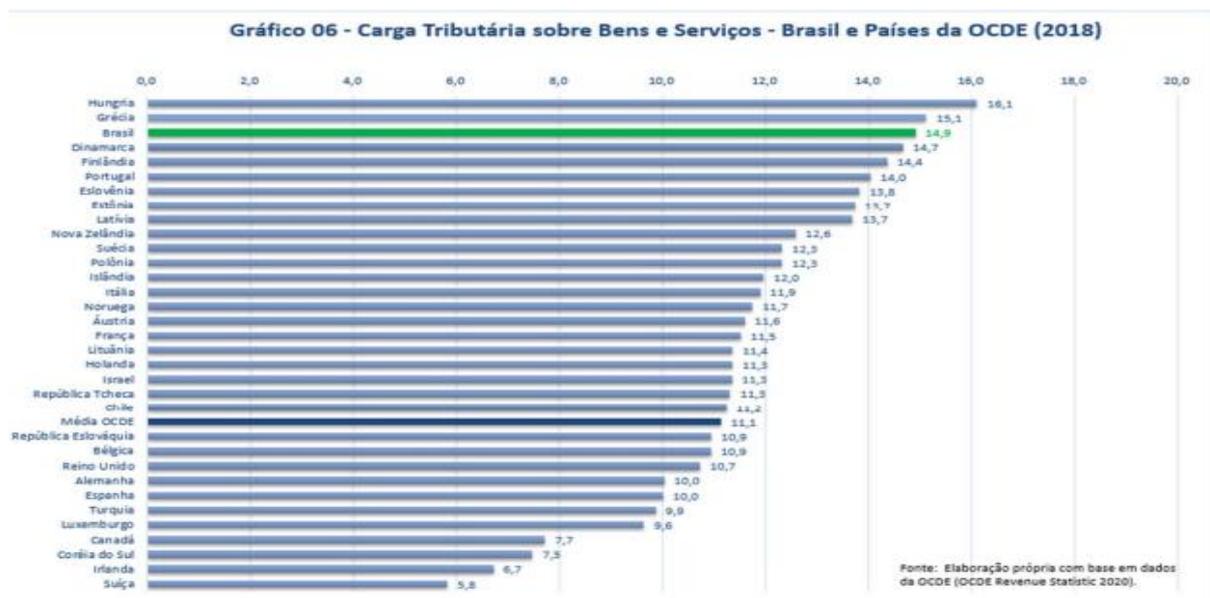
Conforme pode se reparar, a opção que se vê clara é a opção da tributação de bens e serviços em detrimento das demais. À título de ilustração, por mais que, conforme bem ilustrado pelo documento da receita federal “As comparações dos valores de carga tributária nacional com as de outros países devem ser feitas com ressalvas, pois algumas espécies tributárias existentes em um país podem não existir em outros.”. Não obstante, pelo valor ilustrativo, há de se expor os gráficos comparativos:



Fonte: Receita Federal do Brasil. Carga Tributária no Brasil 2019. Vide referências



Fonte: Receita Federal do Brasil. Carga Tributária no Brasil 2019. Vide referências



Fonte: Receita Federal do Brasil. Carga Tributária no Brasil 2019. Vide referências.

Como fica claro, as médias brasileiras permanecem menores nas tributações sobre renda e patrimônio, onde são menores que a média da OCDE, ao passo que a tributação sobre bens e serviços não apenas supera de forma expressiva a mesma média, mas também é a 4ª maior da referência, indicando, assim, clara preferência sobre o consumo, nessa apresentada pelos tributos sobre bens e serviços.

Outrossim, apontada a opção tributária brasileira, cabe analisar os efeitos de cada tributação, a fim de entender os efeitos cada uma, assim como a sua aplicação no Brasil, que deveras tem função significativa no que tange à efetivação de uma tributação justa e equitativa.

3.1.1 Tributação sobre consumo

Nesse item busca-se analisar as vantagens e desvantagens da tributação sobre consumo, predominantemente indireta, a fim de explicar suas consequências frente a clara opção brasileira pela tributação sobre o consumo. Antes de tudo incumbe afirmar que as sugestões de reforma de sistema tributário serão mais bem explicitadas na conclusão do presente trabalho, analisando apenas as vantagens e desvantagens dessa espécie de forma objetiva, sua implementação no Brasil, e a forma a qual deve se comportar como forma de trazer o condão de justiça e equidade.

Como forma de esclarecer a busca do que se pretende com a presente pesquisa, cabe a citação do professor Cleucio Santos Nunes⁶⁶:

[...] no capitalismo atual é difícil supor um modelo de tributação que prescindir do consumo, embora não seja impossível se pensar em uma matriz tributária que permita certo equilíbrio das incidências entre consumo, patrimônio e renda.

Para início, são tributos sobre o consumo ICMS, ISS, IPI, II, IE, IOF (pessoa jurídica), COFINS, PIS/PASEP, Contribuição-Salário-Educação, Contribuição-Sistema S e CIDE-combustíveis, que usam para tanto o critério de tributação indireta.

Assim, as maiores vantagens da tributação sobre o consumo são sua "eficiência arrecadatória", que se traduz na verdade por sua alta capacidade arrecadatória além de sua facilidade na cobrança.

A capacidade arrecadatória surge no fato de que, "no Brasil, cada uma das fases da produção e do comércio de bens e serviços é tributada pela maioria dos tributos que incidem sobre o consumo".⁶⁷ Assim, ainda que tenha se instrumentalizado a não cumulatividade como forma de amenizar o efeito em cascata fica claro que essa capacidade de se propagar ao longo de toda uma cadeia produtiva se torna muito mais eficaz no quesito arrecadatório do que os impostos diretos, que se encerram em uma única fase. A facilidade de tributação surge do fato de que, podendo o encargo ser transmitido sob a consequência de ser encarado pelo próprio contribuinte de *iure*, e que normalmente o fazem, entrega o encargo ao consumidor final, ou contribuinte de fato, e esse não pode escusar-se de seu pagamento, nem opor nenhuma forma de benefício.

Além disso, espécies de tributação também são normalmente lançadas por homologação, processo esse que facilita o processo arrecadatório visto que as despesas de apuração e recolhimento do crédito pertencem ao contribuinte.

Ademais, pela falta de pessoalidade, e baixa vocação de aplicação do princípio da capacidade contributiva, tendo em vista a não pessoalidade dessa espécie, visto que tributa fato genérico e não fato personalíssimo, simplifica-se a cobrança que não necessita especificidades a serem levadas em conta em sua apuração.

Além disso, tem o poder de conduzir o consumo, regulando aqueles bens cujo seus usos excessivos seriam nocivos à sociedade, em função extrafiscal, a fim de proteger algum bem, e que poderiam gerar externalidades negativas ao Estado, conceituada pelos economistas

⁶⁶ Nunes, Cleucio Santos, **Justiça Tributária**, Belo Horizonte, 2019, Forum, p. 146

⁶⁷ *Ibidem* p. 147

como o efeito colateral negativo por uma decisão da qual não participou. Para fins didáticos, tem-se a lição dos professores **Ciro Biderman** e **Paulo Arvate**⁶⁸:

[...] as elevadas alíquotas sobre cigarros e bebidas justificam-se pelos custos sociais e hospitalares do alcoolismo e pelo risco do uso continuado do fumo (...) os usuários desses produtos não se dão conta dos impactos negativos, a longo prazo, sobre as condições de saúde, fazendo-se necessária intervenção governo por meio da tributação corretiva, para manter o consumo desses bens nos níveis socialmente aceitos.

Além disso, o tributo sobre consumo também tem efeito anti-inflacionário, conforme explica **Cleucio Santos Nunes**⁶⁹ “os tributos sobre o consumo ajudam a frear a chamada inflação de demanda, caracterizada pela explosão consumerista em períodos de aumento de renda”.

Apesar das qualidades acima exposto, fica claro que a opção pelo consumo é uma medida comodista, tendo em mente a clara facilidade e capacidade arrecadatória, além de não demandar uma administração tributária tão competente em vista das características anteriormente aplicadas, diferente da tributação pessoal e direta que exige maior eficiência em termos de cobrança.

Primeiro ponto de desvantagem acerca dessa espécie tributária, está no seu alto grau de regressividade. Como já afirmado, essa tributação não é pessoal, e, portanto, não leva em conta características individuais dos contribuintes, mas apenas os fatos tributáveis e, assim, acaba por comprometer a renda de maior forma para aqueles que menos possuem, tendo em vista sua incidência dar-se sobre o gasto, sendo assim igual a todos que o praticam.

Como afirmam os professores **Giambiagi** e **Além**⁷⁰:

[...] Esse tipo de tributação traz um alto grau de regressividade à carga tributária à medida que acaba onerando as pessoas de menor rendimento, em vez de se concentrar na pequena parcela da população cuja renda apresenta uma alta participação do PIB.

Há críticas a esse primeiro ponto,-os economistas **Biderman** e **Arvate**⁷¹:

[...] um desenho apropriado da tributação indireta pode aumentar os níveis de bem-estar, contribuindo, assim, para reduzir as desigualdades (...) a imposição de alíquotas progressivas, combinadas com um nível de isenção, pode fazer com que a carga fiscal leve em conta a capacidade de tratamento do contribuinte.

⁶⁸ ARVATE, Paulo Roberto, **Economia do Setor Público no Brasil**, 10ª reimpressão, ed. elsevier, p. 200

⁶⁹ NUNES, Cleucio Santos, **Justiça Tributária**, Belo Horizonte, 2019, Forum, p.162

⁷⁰ GIAMBIAGI, Fábio e ALÉM, Ana Cláudia. **Finanças Públicas**, 3ª edição, ed. Campus p. 263

⁷¹ ARVATE, Paulo Roberto, **Economia do Setor Público no Brasil**, 10ª reimpressão, ed. elsevier, p. 189

Mas se repararmos os críticos desta visão, vemos que a aplicação de qualquer possibilidade de capacidade contributiva surge de correções na própria aplicação, partindo de alíquotas progressivas assim como de isenções. Assim, pode-se dizer que ela demanda aplicação adequada para que possa se aproximar de um condão de justiça.

Desse modo, a questão em torno dos mecanismos necessários para apaziguar a regressividade, doutrina o professor Cleucio Santos Nunes⁷² que no Brasil há mecanismos para tanto, como é a questão da seletividade em sentido jurídico, qual seja a aplicação de alíquotas progressivas de forma inversa à essencialidade do bem, mas que, apesar de propor certa igualdade ainda falta o quesito pessoal, citando para tanto a existência de isenções específicas que possuem como base a renda, o que é perfeitamente plausível por meio de projetos de estímulos à cidadania fiscal popularmente conhecida como nota legal.

Aliás, se analisarmos o caso brasileiro, veremos que tal aplicação não ocorre de tal forma, onde primeiro não há o estímulo necessário à cidadania fiscal, além de não ter aplicação efetiva, também vê sua aplicação de seletividade mitigada, onde, para fins ilustrativos, apenas aplica-se efetivamente ao IPI, que prevê expressamente sua aplicação, e tem sua aplicação opcional ao ICMS (responsável pela maior parte da arrecadação tributária sobre consumo), previstos na Constituição Federal.

Outra questão que também ajudaria a reduzir tal efeito seria a aplicação da tributação sobre valor agregado, marcada pela não-cumulatividade ao longo da cadeia consumidora, em detrimento aos impostos cumulativos, ou em cascata, onde vai ocorrendo sucessivas tributações que se acumulam ao longo da cadeia de produção-distribuição. Ainda que tenha ocorrido projeto, questiona-se sobre sua aplicação no Brasil.

Nesse sentido, doutrinam Arvate e Biderman⁷³:

A adoção de diferentes alíquotas, bem como a concessão de inúmeras isenções e privilégios fiscais, transformou esses impostos, praticamente em impostos cumulativos (em cascata), perdendo-se, assim, os benefícios tradicionalmente associados à taxação do valor agregado.

Desse modo, fica claro que a regressividade do imposto se preserva frente a falta de uma aplicação adequada dessa espécie, assim permanecendo em sua característica geradora de desigualdade, o que se torna igualmente problemático ao considerarmos o alto nível de

⁷² NUNES, Cleucio Santos, **Justiça Tributária**, Belo Horizonte, 2019, Forum, p.153-155

⁷³ ARVATE, Paulo Roberto, **Economia do Setor Público no Brasil**, 10ª reimpressão, Rio de Janeiro ed. elsevier, p. 200

desigualdade de renda frente a um sistema que claramente opta pela tributação sobre consumo em detrimento às demais.

Como bem afirmam os professores Arvate e Biderman⁷⁴, “a multiplicidade de objetivos, atribuída à tributação sobre o valor agregado, resultou em um sistema excessivamente complexo, abrindo espaço para a evasão e a elisão fiscal. A corrosão daí decorrente levou o país a aumentar as alíquotas básicas do ICMS em relação àquelas quando da criação do imposto”.

Essa aplicação no Brasil também afeta a competitividade dos produtos brasileiros, gerando uma baixa capacidade de desenvolvimento nos setores privados tanto interno quanto externo. Nesse sentido, lecionam os professores Além e Giambiagi⁷⁵:

Quando o país tem, como o Brasil, uma estrutura tributária com forte presença de impostos cumulativos, não passíveis de desoneração plena, ele sofre um duplo problema (...) Primeiro, o produto nacional torna-se caro em face do similar importado. E segundo, esse mesmo produto, no mercado externo, enfrenta concorrência de produtos sem essa carga tributária.

3.1.2 Tributação sobre a renda

Os tributos considerados sobre a renda e patrimônio são os seguintes: IR (IRPF, IRPJ, IRRF), IOF, ITR, INSS, CSLL, IPTU, ITBI, ITCD e o IPVA.

Apesar de as tributações serem diferentes - renda e patrimônio - , e ainda que o patrimônio revele aspecto da renda, qual seja a capacidade de acumulação de patrimônio, a fim de simplificar há de se juntar ambas por terem maior potencial de concretização do princípio de capacidade contributiva, o que é muito mais difícil de transferência do encargo de forma tão prática quanto os tributos sobre consumo, tirando ainda o fato que a tributação sobre a propriedade atualmente não representa valores significativos o suficiente para necessitar um aprofundamento mais específico.

Esses tributos são os mais importantes na concretização de um ideal de justiça tributária, afinal, a pessoalidade permite que se leve em conta as características pessoais do contribuinte, permitindo com muito mais facilidade a aplicação da progressividade.

⁷⁴ ARVATE, Paulo Roberto, **Economia do Setor Público no Brasil**, 10ª reimpressão, Rio de Janeiro, ed. Elsevier, p. 201

⁷⁵ GIAMBIAGI, Fábio e ALÉM, Ana Cláudia. **Finanças Públicas**, 3ª edição, ed. Campus p. 263

Afirma o professor Cleucio Santos Nunes⁷⁶ que “tal espécie tributária grava a produção humana e, no caso da pessoa física, não tem como ser repassado para terceiros, constituindo tributo direto por excelência”.

Como já foi afirmado em primeiro tópico, os impostos sobre a renda no Brasil alcançam patamares muito baixos se comparados com os padrões internacionais, que gera certo nível de iniquidade, diante desse panorama conforme doutrinam os professores Giambiagi e Além⁷⁷:

A tributação sobre a renda das pessoas físicas torna o sistema mais progressivo, tendo em vista que os impostos pessoais podem ser dosados conforme a renda do contribuinte (...). Deste modo, a utilização mais intensa e mais progressiva do imposto de renda da pessoa física (IRPF) é recomendável.

Outrossim, por mais que tais tributos tenham finalidade arrecadatória, eles também adquirem importante função redistributiva de renda ao utilizar da pessoalidade, ao passo que, segundo Cleucio Santos Nunes⁷⁸:

Conforme os efeitos econômicos da tributação venham a acirrar as diferenças econômicas, a distribuição de renda coletiva, a distribuição da renda será tanto mais injusta quanto menor for a capacidade do imposto de reduzir a distância entre ricos e pobres. (...). Assim, os efeitos econômicos do imposto praticamente se confundem com a ideia de justiça tributária, caso se tenha por parâmetro um nível de distribuição de renda que permita a todos as mesmas oportunidades mínimas e uma vida digna, plena de bem-estar.

Entretanto, também existem determinados problemas quanto a aplicação dessa tributação, pois ela demanda uma qualidade de administração fiscal boa, tendo em mente que tais tributos não possuem igual capacidade arrecadatória dos impostos sobre consumo, capaz de evitar os crimes fiscais, tal como a sonegação, que acabam por gerar déficits no orçamento e na arrecadação deles.

Sobre isso afirmam os professores Além e Giambiagi⁷⁹:

[...] é fundamental que haja uma ampla reforma da administração fazendária que lhe forneça meios para aumentar a arrecadação de impostos cujo controle é relativamente mais difícil, permitindo, em compensação, uma redução de outros impostos que são mais prejudiciais à eficiência do sistema econômico.

⁷⁶ NUNES, Cleucio Santos, **Justiça Tributária**, Belo Horizonte, 2019, Forum, p. 169

⁷⁷ GIAMBIAGI, Fábio e ALÉM, Ana Cláudia. **Finanças Públicas**, 3ª edição, Rio de Janeiro, ed. Campus p. 262

⁷⁸ NUNES, Cleucio Santos, **Justiça Tributária**, Belo Horizonte, 2019, Forum, p. 169

⁷⁹ GIAMBIAGI, Fábio e ALÉM, Ana Cláudia. **Finanças Públicas**, 3ª edição, Rio de Janeiro ed. Campus p. 263

Assim, ao analisarmos se isso ocorre no Brasil, cabe lição dos professores Biderman e Arvate⁸⁰:

No caso brasileiro, as dificuldades de implementação são ainda maiores. As disparidades na distribuição de renda e as desigualdades regionais são substanciais. A capacidade técnica da população para gerar renda é concentrada, a gestão tributária é deficiente e o aparato judicial para avaliar crimes fiscais não apresenta ainda eficácia desejável.

Ademais, tais tributos também são mais complexos porque muitas vezes exigem uma amplitude de fatores que o compõe. Ao analisarmos, por exemplo, o imposto de renda ou até mesmo o ITCMD, verifica-se que englobam um conjunto de itens e legislação em sua base de cálculo que o tornam mais complicados de cobrança, conforme leciona Hugo de Brito Machado⁸¹ ao afirmar que “essa complexidade tem por fim tornar o imposto mais justo, vale dizer, mais pessoal, além de ensejar sua utilização como instrumento eficiente de política tributária”

Por fim, repara-se que, ao passo contrário da tributação sobre consumo no Brasil, a tributação do imposto de renda da pessoa física foi simplificada em relação às suas alíquotas que deveriam ser progressivas, conforme afirma o professor Hugo de Brito Machado⁸²:

Sobre a renda líquida era, então, aplicada a tabela de alíquotas progressivas, que chegavam a variar de 3% a 55%. Entretanto, com a lei 7713/98 - portanto, pouco após de a constituição impor o critério da progressividade -, o imposto de renda praticamente deixou de ser progressivo, contando com apenas duas alíquotas.

Apesar de encontrar-se com 4 alíquotas atualmente o imposto ainda não consegue cobrir sua finalidade ao impor como alíquota máxima aquela para vencimentos acima de R\$ 13.000,00 (treze mil reais) não consegue de fato atingir os mais ricos, que com a renda alta sentem a alíquota como uma leve brisa.

Assim, a tributação sobre a renda, ainda que seja mais difícil de implementar, seja por sua complexidade ou pela necessidade de uma fiscalização tributária eficiente, é aquela que tem maior poder de trazer uma tributação mais próxima ao ideal de um efetivo ideal de justiça fiscal, tornando-a mais equitativa.

⁸⁰ ARVATE, Paulo Roberto, **Economia do Setor Público no Brasil**, 10ª reimpressão, Rio de Janeiro ed. elsevier, p. 18

⁸¹ MACHADO, Hugo de Brito, **Curso de Direito Tributário**, São Paulo, 40ª edição, Ed. Malheiros p. 334

⁸² MACHADO, Hugo de Brito, **Curso de Direito Tributário**, São Paulo, 40ª edição, Ed. Malheiros p. 326

Conforme exposto, a opção tributária brasileira cria um sistema tributário que amplamente opta pela tributação indireta e, sem as devidas correções, preserva seu caráter regressivo, além de uma defasagem sobre a tributação de renda e patrimônio, onde faltam a complexidade necessária a ele, assim como falta de implementação de certos impostos, como o caso do imposto sobre grandes fortunas, previsto diretamente na Constituição, fazendo com que o patamar de progressividade não seja capaz de lidar com o nível de regressividade da tributação sobre o consumo, tornando o sistema como um todo regressivo, e, portanto, se tornando um propagador de desigualdades, prejudicando os objetivos essenciais, assim como a igualdade material prevista pelo princípio da capacidade contributiva.

O quadro abaixo, elaborado por Maria Helena Zockun⁸³, demonstra que a tendência do acréscimo de carga tributária após a estabilização da economia, que o crescimento econômico não veio a melhorar a distribuição de renda, e, na verdade, foi em sentido contrário:

Renda mensal familiar	EM PERCENTUAL DA RENDA FAMILIAR						Acréscimo de Carga Tributária (%)
	Tributação Direta		Tributação Indireta		Carga Tributária Total		
	1996	2004	1996	2004	1996	2004	
Até 2 SM	1,7	3,1	26,5	45,8	28,2	48,8	20,6
2 a 3	2,6	3,5	20,0	34,5	22,6	38,0	15,4
3 a 5	3,1	3,7	16,3	30,2	19,4	33,9	14,5
5 a 6	4,0	4,1	14,0	27,9	18,0	32,0	14,0
6 a 8	4,2	5,2	13,8	26,5	18,0	31,7	15,6
8 a 10	4,1	5,9	12,0	25,7	16,1	31,7	15,6
10 a 15	4,6	6,8	10,5	23,7	15,1	30,5	15,4
20 a 30	5,7	8,6	9,1	20,1	14,8	28,7	13,9
Mais de 30	10,6	9,9	7,3	16,4	17,9	26,3	8,4

O quadro exposto revela claramente que o sistema tributário é, de fato, regressivo, e fica claro, ao reparar a forma como ocorreu o crescimento da carga tributária em cada uma das faixas, sendo a última (mais de 30 SM) um acréscimo de meros 8,4%, e a última de 20,6%, além da regressividade da carga tributária total, onde conforme a renda diminui maior a carga de tributos sobre a renda, atingindo até metade da renda dos que recebem até dois salários mínimos, ao passo que os que recebem salário maior que 30 salários mínimos chegando a apenas 26,3%.

⁸³ ZOCKUN, Maria Helena(Coord.) **Simplificando o Brasil: propostas de reformas na relação econômica do governo com o setor privado**. São Paulo: FIPE, 2007

Dentre uma série de constatações sobre as ineficiências do sistema tributário, como o grande número de renúncias fiscais e a complexidade do sistema, a regressividade é tida também como um fato importante, conforme Relatório do Senado Federal:

[...] quanto maior a renda, menor a carga de tributos indiretos. Embora os tributos diretos no Brasil sejam progressivos, não o são tanto quanto nos demais países. Tal fato, aliado à pesada tributação do consumo de bens e serviços, reforça a regressividade imposta à população pelo sistema.⁸⁴

É a grande participação de tributos sobre consumo e a pouca progressividade de impostos sobre o patrimônio e a renda - além de desonerações - que criam um cenário de desigualdade material tributária.-afirma o professor Cleucio Santos Nunes⁸⁵:

Foi possível observar que o principal problema reside entre os blocos de tributação: consumo *versus* renda e propriedade. Se do lado da economia o crescimento do consumo promove melhora dos índices, por outro causa maior diminuição de renda das parcelas mais pobres da população. Se frear o consumo pode não ser solução adequada para o problema da regressividade ou a iniquidade da matriz tributária, também não é aceitável que se observe inerte um quadro sistemático e crescente de injustiça com as pessoas que, talvez sem ter um quadro exato do problema, são estimulados a consumir em prejuízo à sua renda.

Assim, não resta dúvida que há regressividade no sistema tributário brasileiro, e que vai de claro encontro aos princípios constitucionais.

⁸⁴ Senado Federal, relatório: **Funcionalidade do Sistema Tributário e Desempenho das Administrações Tributárias, relatório oriundo de RQE 6/2017-CAE e RQE 11/2017-CA**, outubro de 2017, p. 13

⁸⁵ NUNES, Cleucio Santos, **Justiça Tributária**, Belo Horizonte, 2019, Forum

CONCLUSÃO

A par dos conhecimentos expostos, o Estado fiscal utiliza do tributo para realizar suas atividades, para alcançar os objetivos dele. Da mesma forma, é exposto que o constituinte originário elenca objetivos essenciais à ele, de forma que o Estado deve utilizar do tributo para tanto, não podendo utilizá-lo como forma de forma a aprofundar desigualdades, evitar a formação de uma sociedade livre, justa e solidária, conforme artigo 3º da carta magna.

Ademais, a orientação ao legislador tributário também é clara, veda privilégios, e regra que a tributação busque ao máximo trazer pessoalidade, a graduação conforme capacidade contributiva de maneira progressiva, e não se use do tributo ou do sistema tributário como forma de afetar a dignidade da pessoa humana ou o direito à propriedade, configurando confisco.

Na contramão, o que foi visto, foi um verdadeiro sistema regressivo, aprofundador de desigualdades, e que desconsidera a capacidade contributiva, e leva a uma prática oposta ao princípio em voga, além de acabar por preservar privilégios.

À luz das informações apresentadas em relação às rendas familiares, em especial as mais hipossuficientes, cristalina como ela termina por comprometer esta de forma predatória, que, conforme visto, ao violar a capacidade do contribuinte, acaba por gerar um sistema confiscatório, depredador da propriedade já tão escassa a esses grupos, podendo afetar inclusive seu mínimo existencial, aprofundando o abismo entre os mais privilegiados e demais classes, e acaba por consolidar uma sociedade favorável aos mais abastados.

Além do mais, foi visto que de forma objetiva a aplicação mal feita veio a trazer efeitos na economia, como foi visto, qual seja a propagação objetividade da iniquidade, a baixa capacidade de concorrência dos produtos nacionais, o comprometimento da capacidade consumeristas das pessoas, fatores necessários ao desenvolvimento nacional.

Por fim, outra questão importante reparar que a opção tributária brasileira, ao permitir consolidar tal sistema optou por uma opção mais simples e cômoda, eficiente na arrecadação ao invés da fiscalização, o que acabou por criar um sistema moroso aos crimes fiscais, e que gera efeitos, conforme explicado, como a necessidade de pressão sobre as alíquotas do consumos para manutenção da arrecadação, ao passo que tal eficiência é elemento essencial para a implementação efetiva de tributos sobre renda e patrimônio, mais difíceis de se

arrecadar, porém mais indicados na formação de um estado mais igualitário, assim também interferindo na formação da sociedade prevista no art. 3º da CF/88.

Diante de tal panorama, fica claro alguns pontos acerca de algumas mudanças frente ao quadro da nossa matriz tributária. A primeira seria ampliar a tributação sobre renda e patrimônio, tornando-a mais complexa de forma a aplicar a progressividade necessária para que se aplique a distribuição de renda almejada a puxar o condão da justiça social.

A segunda, tratando-se sobre o consumo, necessita de simplificação de sua carga tributária, aliada às correções necessárias para que se reduza o caráter regressivo da tributação, quais sejam a ampliação de isenções pessoais conforme a renda, caso do projeto de cidadania fiscal, ou “nota legal”, além da aplicação efetiva da seletividade.

Além disso, é necessário que se imponham algumas categorias tributárias e que tanto gerem a redução da arrecadação em cima de certos fatos. também que se revejam certas isenções e incentivos que não atendem à capacidade contributiva e acabam por criar verdadeiros privilégios.

Na esfera administrativa, a necessidade de criação de um sistema eficaz na fiscalização tributária faz-se mister, como forma de alcançar um sistema tributário corretor de desigualdades, na função de corrigir as anomalias que levam nossa matriz tributária a se tornar tal propagadora de desigualdades, bem como de se tornar alicerce a implementação de uma tributação mais justa, também se aliando aos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil.

Portanto, trata-se de verdadeiro desafio, visto que o que foi criado na seara tributária é um sistema que praticamente um Estado de coisas inconstitucional, que é a “violação massiva e persistente de direitos fundamentais, decorrente de falhas estruturais e falência de políticas públicas e cuja modificação depende de medidas abrangentes” (ADPF 347), necessitando de medidas que desonere os mais hipossuficientes e venha a taxar mais os privilégios dos mais abastados, pra que se concretiza a sociedade solidária que se reveste na teoria do sacrifício comum.

A concretização de tais objetivos não se limita a uma mera bandeira de “consciência social” ou qualquer outra espécie de ideologia político partidária, não se trata de mera questão de opinião, mas sim de uma tendência dos países que alcançaram os patamares que o Brasil almeja alcançar, trata-se da consolidação dos princípios declarados na carta magna.

Alcançar os objetivos essenciais que o constituinte originário teve o cuidado de elencar não se trata de mero idealismo por parte dele, mas de orientador fundamental a

atuação estatal, em todas as esferas, e que sua ação em sentido contrário representa verdadeiro escárnio a carta magna, pedra basilar do Estado democrático de direito

Por fim, o mesmo há de se dizer sobre as garantias dos contribuintes frente ao fisco, refletidas nos princípios constitucionais tributários, e que são tão importantes, pois corretoras de tamanha discrepância entre ambos, e ao criar essa matriz que os desrespeitam criam o mesmo do acima citado.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ARVATE, Paulo Roberto, Economia do Setor Público no Brasil, 10ª reimpressão, ed. elsevier

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984.

_____. **Direito tributário brasileiro**, Misabel Abreu Machado Derzi. – 14. ed., rev. atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2018

_____. **Direito tributário brasileiro**, 11. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2007.

CAMPELO, Geórgia Teixeira Jezler. **O tributo como meio de efetivação da justiça e do estado social**. In: GRUPENMACHER; São Paulo, Editora: Noeses, 2014.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 17. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2020.

GIAMBIAGI, Fábio e ALÉM, Ana Cláudia. **Finanças Públicas**, 3ª edição, Rio de Janeiro, ed. Campus

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário** – 29. ed. – São Paulo: Atlas, 2020

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**, v. I, São Paulo, ed. Atlas, 2007

_____. **Curso de Direito Tributário** 40ª edição, São Paulo. Ed. Malheiros, 2019

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema tributário na Constituição de 1988** São Paulo: Saraiva, 1990.

MENDES, Gilmar Ferreira **Curso de direito constitucional**, Paulo Gustavo Gonet Branco. – 13. ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018. – (Série IDP)

MUSGRAVE, Richard. **Teoria das finanças públicas: um estudo da economia governamental**. Trad. Auriphebo Berrance Simões. São Paulo, Atlas, 1976, v.I.

NOZICK, Robert. **Anarquia, Estado e Utopia**. Trad. Fernando Santos, São Paulo, Ed. Martins Fontes, 2011.

NUNES, Cleucio Santos, **Justiça Tributária**, Belo Horizonte, 2019, Forum

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Carga Tributária no Brasil 2019, Análises por tributos e bases de incidência**, Coordenador Roberto Name Ribeiro, disponível em (<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2019-v2-publicacao.pdf/view>)

SABBAG, Eduardo **Manual de direito tributário** – 9. ed. – São Paulo : Saraiva, 2017.

SENADO FEDERAL, relatório: **Funcionalidade do Sistema Tributário e Desempenho das Administrações Tributárias**, relatório oriundo de RQE 6/2017-CAE e RQE 11/2017-CA, outubro de 2017

SCHOUERI, Luis Eduardo, **Direito tributário** – 10. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2021

TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os direitos humanos e a tributação, Imunidades e isonomia Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. III

TIPKE, Klaus. **Sobre a unidade da ordem jurídica tributária**. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio. Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998.

VILLEGAS, Héctor. **Curso de direito tributário**, 1ª ed. Tradução de Roque Antonio Carrazza. São Paulo: RT, 1980.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998

_____ **Princípios de direito tributária e a capacidade contributiva**. São Paulo. Quartier Latin, 2004

ZOCKUN, Maria Helena(Coord.) **Simplificando o Brasil: propostas de reformas na relação econômica do governo com o setor privado**. São Paulo: FIPE, 2007