



UNIVERSIDADE FEDERAL DA BAHIA  
FACULDADE DE DIREITO

**JACQUELINE CARNEIRO OLIVEIRA**

REFORMA TRIBUTÁRIA E A JUSTIÇA DISTRIBUTIVA

SALVADOR

2018

JACQUELINE CARNEIRO OLIVEIRA

REFORMA TRIBUTÁRIA E A JUSTIÇA DISTRIBUTIVA

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito, no curso de Direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia.

Orientador: Pedro Leonardo Summers Caymmi

SALVADOR

2018

FOLHA DE APROVAÇÃO

JACQUELINE CARNEIRO OLIVEIRA

REFORMA TRIBUTÁRIA E A JUSTIÇA DISTRIBUTIVA

Este Trabalho de Conclusão de Curso foi julgado e aprovado para a obtenção do título de Bacharel em Direito no Curso de Direito da Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia.

Salvador, de de 2018

---

Pedro Leonardo Summers Caymmi

Mestre em Direito pela Universidade Federal da Bahia

---

Helcônio de Souza Almeida

Mestre em Direito pela Universidade Federal da Bahia

---

Neuza Eunice da Silva Ribeiro

Especialista em Direito Tributário pela Universidade Federal da Bahia

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus que me deu forças para concluir mais essa etapa em minha vida.

À Faculdade de Direito da Universidade Federal da Bahia pela dedicação e apreço do seu corpo docente.

Ao professor Pedro Caymmi pelas críticas pertinentes.

A Vinícius pela paciência.

Aos meus pais, familiares, parentes e amigos pelo amor e incentivo constantes.

A todos que de alguma maneira colaboraram para a conclusão desse trabalho, o meu sincero obrigado.

## RESUMO

Os projetos de Reforma Tributária, apesar de já discutidos em diversos momentos da história do Brasil, nunca lograram êxito. Diante da diversidade de leis tributárias criadas pelos entes políticos e de um sistema tributário eminentemente regressivo, tem-se um ambiente complexo e engessado, em que a atividade de tributar torna-se onerosa para o Estado e cara ao bolso do contribuinte. Nesse contexto, o objetivo do estudo se propõe a analisar se as propostas de reforma do Sistema Tributário Brasileiro, indicadas pelo governo eleito, promoverão a redução da regressividade do sistema sob o prisma da Teoria da Justiça de John Rawls. John Rawls, autor da obra-prima *Uma Teoria da Justiça*, foi um dos mais importantes pensadores políticos da segunda metade do século XX. Após pesquisa bibliográfica, nota-se que é possível aproximar a Teoria da Justiça de Rawls e a Justiça Tributária. A renda e a riqueza arrecadadas pelo Estado devem ser distribuídas de modo a permitir a concretização dos dois princípios de justiça estipulados por Rawls. O primeiro princípio determina uma igual distribuição de liberdades fundamentais. O segundo princípio busca a igualdade equitativa de oportunidades, com amplo acesso aos cargos e às posições de poder e de prestígio. Admite-se as desigualdades, apenas, se elas forem vantajosas a todos, principalmente, aos menos favorecidos da sociedade. Os princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva orientam e limitam o Sistema Tributário Brasileiro, todavia, a aplicação de outras técnicas se faz necessária para se alcançar a justiça distributiva. O modelo teórico formulado por Rawls declara que se deve utilizar a proporcionalidade na aplicação dos tributos, contudo, para sociedades desiguais, melhores resultados são obtidos com a adoção da progressividade. As medidas noticiadas pela equipe de transição do futuro governo sinalizam uma escolha política que valoriza a tributação indireta e regressiva sobre o consumo, em detrimento de tributos diretos e progressivos sobre a renda e o patrimônio. Observa-se, portanto, um distanciamento dos ideais formulados por John Rawls. Perpetua-se, assim, o mesmo paradigma, que beneficia os detentores de riqueza e impede um crescimento econômico justo, embasado na justiça distributiva.

Palavras-chave: Reforma Tributária, Justiça Distributiva, John Rawls.

## ABSTRACT

Tax Reform projects, although discussed at various times in Brazilian history, have never been successful. With the diversity of tax laws created by political entities and an eminently regressive tax system, there is a complex and ingrained environment, in which taxing activity becomes burdensome to the state and expensive to the taxpayer's savings. In this context, the purpose of the study is to analyze whether the proposals for reform of the Brazilian Tax System, indicated by the elected government, will promote the reduction of the regressivity of the system under the prism of John Rawls' Theory of Justice. John Rawls, author of the masterpiece *A Theory of Justice*, was one of the most important political thinkers of the second half of the twentieth century. After bibliographical research, it is possible to approach Rawls's Theory of Justice and Tax Justice. Income and wealth collected by the state must be distributed in such a way as to permit the realization of the two principles of justice stipulated by Rawls. The first principle determines an equal distribution of fundamental freedoms. The second principle seeks equitable equality of opportunities, with broad access to jobs and positions of power and prestige. Inequalities are only allowed if they are advantageous to all, especially to the less favored of society. The principles of tax equality and contributory capacity drive and limit the Brazilian Tax System, however, the application of other techniques is necessary for the achievement of distributive justice. The theoretical model formulated by Rawls states that proportionality should be used in the application of taxes, however, for uneven societies, better results are obtained with the adoption of progressivity. The next actions reported by the transition team of the future government signs a political choice that values indirect and regressive taxation on consumption, in detriment of direct and progressive taxes on income and wealth. It is therefore observed a departure from the ideals formulated by John Rawls. The same paradigm is thus perpetuated, which benefits the holders of wealth and prevents fair economic growth based on distributive justice.

Keywords: Tax Reform, Distributive Justice, John Rawls.

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

CF/88 - Constituição Federal de 1988

CNM - Confederação Nacional de Municípios

Cofins - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CSLL - Contribuição social sobre o lucro líquido

CTN - Código Tributário Nacional

EC - Emenda constitucional

FPM - Fundo de Participação dos Municípios

ICMS - Imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação

IPI - Imposto sobre produtos industrializados

IPTU – Imposto sobre propriedade predial e territorial urbana

IR - Imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza

ISS- Imposto sobre serviços de qualquer natureza

ITR - Imposto sobre propriedade territorial rural

Pasep - Programa de formação do patrimônio do servidor público

PEC - Proposta de Emenda à Constituição

PIS - Programa de integração social

STF - Supremo Tribunal Federal

## SUMÁRIO

<b>1 INTRODUÇÃO</b> .....	9
<b>2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL</b> .....	12
2.1 BREVE HISTÓRICO DA EVOLUÇÃO DA TRIBUTAÇÃO.....	12
2.2 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NO BRASIL .....	14
2.3 TRIBUTOS EM ESPÉCIE NA CF/88 .....	18
<b>3 IGUALDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO</b> .....	22
3.1 O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA.....	22
3.2 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA .....	25
3.3 PESSOALIDADE, PROPORCIONALIDADE, PROGRESSIVIDADE E SELETIVIDADE (OU MÉTODOS DE APLICAÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA).....	31
3.3.1 PROGRESSIVIDADE .....	31
3.3.2 SELETIVIDADE .....	38
<b>4 TRIBUTAÇÃO COMO FENÔMENO RELACIONADO À JUSTIÇA DISTRIBUTIVA</b> .....	40
4.1 A TEORIA DA JUSTIÇA DE RAWLS .....	40
4.2 APROXIMAÇÃO ENTRE O DIREITO TRIBUTÁRIO E A TEORIA DE JUSTIÇA DE RAWLS .....	47
<b>5 REFORMA TRIBUTÁRIA</b> .....	54
5.1 ASPECTOS COMUNS E ENTRAVES DAS PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA .....	54
5.2 O PLANO ECONÔMICO DO NOVO GOVERNO.....	59
<b>6 CONCLUSÃO</b> .....	64
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	69



## 1 INTRODUÇÃO

John Rawls, autor da obra “Uma Teoria da Justiça”, é considerado um dos mais importantes pensadores políticos da segunda metade do século XX. É possível notar que há uma intersecção entre a Teoria de Justiça de John Rawls e a Justiça Tributária. O ponto de confluência entre essas ideias é que elas buscam a redistribuição de bens com a construção de uma sociedade que permita o mínimo existencial básico a todos. Para que isso ocorra, o dever fundamental de pagar tributos faz-se necessário. É por meio dele que os objetivos e valores insertos na Constituição serão alcançados, sem perder de vista, a justiça social, uma vez que inúmeras passagens da Constituição Federal de 1988 (CF/88) apontam que a tributação deve se dar de modo justo, promovendo o crescimento econômico e social do país.

No Brasil, o cenário atual é de uma miríade de leis tributárias criadas pelos diversos entes políticos e um sistema tributário regressivo, baseado eminentemente na tributação indireta e que onera sobremaneira as relações de consumo. A complexidade do sistema desestimula a adesão dos contribuintes e favorece o surgimento de práticas evasivas, tais como a sonegação, deixando o sistema pouco eficiente.

O sistema tributário não deve servir apenas à economia. Ele é capaz de operar significativas mudanças no contexto social de modo a permitir uma justa distribuição de renda. A escolha política de valorizar a tributação indireta e regressiva sobre o consumo, em detrimento de tributos diretos e progressivos sobre a renda e o patrimônio distancia o país da justiça tributária.

No Brasil, desde a CF/88, todos os presidentes eleitos se ocuparam da pauta sobre a Reforma Tributária. Apesar de bastante discutida, principalmente, em períodos eleitorais, todas as mudanças ocorridas até então não conseguiram alterar a estrutura regressiva do sistema. As modificações foram sempre pontuais e quase sempre implicaram em aumento de tributos.

Questiona-se o porquê da falta de interesse. É certo que as escolhas tributárias feitas pelos governos estão subordinadas aos interesses da elite dominante, mas, além disso, as propostas englobam competências de diversos entes e o consenso entre eles resta prejudicado. Por exemplo, a união dos tributos sobre o consumo, resultando no imposto sobre o valor agregado, promoveria a simplificação do sistema. Todavia, ela envolve a perda da autonomia financeira dos Estados, Municípios e Distrito Federal e a modificação da estrutura federativa do país. Uma alteração de tal monta diminui as chances de acordo entre os entes federativos, pois todos, no curto prazo, terão perda de arrecadação.

Para a área econômica, o Plano de Governo do presidente eleito lista como principais propostas a unificação de tributos federais incidentes sobre o consumo e a simplificação do sistema tributário. Observa-se que o novo governo se alinha a uma política econômica mais liberal. A Proposta de Emenda à Constituição (PEC) 293/04, concebida pelo deputado federal Luiz Carlos Hauly, continua em tramitação na Câmara dos Deputados, mas até a conclusão do trabalho não recebeu o completo apoio do novo presidente eleito e da sua equipe de transição. A PEC 293/04 propõe a instituição de um imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza (IR) federal, um imposto sobre valor agregado, um imposto seletivo estadual, com legislação federal, e impostos municipais sobre o patrimônio. A instituição do imposto sobre valor agregado substituirá os nove tributos incidentes sobre o consumo de bens e serviços e tornará o sistema menos complexo.

O que se sabe acerca das inovações na seara tributária foi divulgado no Projeto Fênix, plano de trabalho do novo governo, e em declarações divulgadas pelo futuro ministro da Economia, Paulo Guedes, em diversos veículos de comunicação digital e impresso, como, por exemplo, nos sites El País e Valor Econômico. Dentre as mudanças anunciadas, as que mais chamaram a atenção foram: a instituição de uma alíquota única de 20% para o IR e a substituição de alguns tributos federais incidentes sobre o consumo por uma contribuição sobre movimentação financeira.

Assim, o objetivo geral do estudo é analisar se as propostas de reforma do Sistema Tributário Brasileiro, aventadas pelo novo governo, promoverão a redução da regressividade do sistema, sob a ótica da Teoria de Justiça de John Rawls.

A escolha do tema decorre da discussão sobre o assunto e da dimensão e importância que ele assume, principalmente, em um período de crise econômica e política como a que o Brasil vivencia. A Reforma Tributária, portanto, deve ser vista não apenas como um instrumento arrecadatório, mas também, como um mecanismo capaz permitir o crescimento econômico e social no país. Se implementada, ela promoverá profundas alterações para a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios e para os contribuintes no Brasil. Ela é uma pauta que deve assumir a posição prioritária na discussão sobre os rumos da economia nacional.

O tema é relevante e complexo. As propostas de mudança declaradas pela equipe de transição do governo, quais sejam, alíquota única de IR, imposto de renda negativo e unificação de tributos federais que incidem sobre o consumo, são experiências novas para o sistema tributário brasileiro e, por isso, necessitam de um estudo integrado. Em uma breve pesquisa, encontram-se poucas e desatualizadas referências sobre assunto. Não há uma discussão integrada e crítica.

Essa pesquisa servirá como fonte de informação para acadêmicos, servidores públicos e contribuintes em geral. Diante da escassez da discussão sobre um tema que tem impactos significativos na vida da população brasileira, são necessários estudos que permitam uma maior visibilidade do assunto e incentivem o desenvolvimento de pesquisas no meio acadêmico. Os resultados dessas pesquisas também servirão como subsídio para a formulação de políticas na área fiscal.

De modo a complementar o estudo do objetivo geral, faz-se necessário investigar os objetivos específicos, quais sejam, examinar o Sistema Tributário Brasileiro; estudar o princípio da igualdade tributária na CF/88; compreender o fenômeno da Teoria da Justiça, sob o enfoque de John Rawls e associá-lo ao Direito Tributário e investigar as propostas de Reforma Tributária ocorridas no Brasil e quais os entraves a sua implementação.

Este trabalho foi organizado em quatro (04) capítulos. O Capítulo 1 trata da análise do Sistema Tributário Brasileiro. Como um mecanismo necessário à sobrevivência da vida em comunidade, o tributo torna-se um instrumento essencial para o Estado. A evolução da cobrança dos tributos no Brasil e a divisão das competências tributárias definidas na CF/88 serão elementos importantes nessa análise.

O capítulo 2, por sua vez, debruça-se sobre o Princípio da Igualdade no Direito Tributário, com enfoque, principalmente, no princípio da capacidade contributiva, e nas técnicas da proporcionalidade, da progressividade e da seletividade aplicadas ao Sistema Tributário Brasileiro.

A Teoria da Justiça de Rawls e a sua relação com o Direito Tributário serão vistos com maiores detalhes no capítulo 3. As diversas propostas de Reforma Tributária e os entraves que dificultam a sua implementação, serão analisados no capítulo 4. Além disso, será apurado se existe alguma aproximação entre a teoria de justiça de Rawls e o programa veiculado pelo novo governo, vencedor das últimas eleições presidenciais de 2018.

A pesquisa, quanto ao seu objetivo, será descritiva. Nesse tipo de pesquisa, os dados coletados serão analisados e as relações entre as variáveis serão estudadas. Quanto à fonte de informação, a pesquisa empregará fontes bibliográfica e documental.

O tipo de delineamento a ser adotado será a pesquisa bibliográfica, com base em estudos já realizados. A partir da escolha e fichamento das informações pretende-se encontrar respostas que permitam o ineditismo da pesquisa. A jurisprudência do Brasil e de outros países será, também, utilizada como fonte para o desenvolvimento da dissertação. Quanto ao tratamento dispensado aos dados da pesquisa, será utilizado o método qualitativo, com a análise do conteúdo pesquisado.

O método utilizado para o alcance dos objetivos da pesquisa é o dialético. A escolha da metodologia dialética ocorre por se entender que o tema faz parte de um processo de interpretação dinâmico.

## 2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

### 2.1 BREVE HISTÓRICO DA EVOLUÇÃO DA TRIBUTAÇÃO

A natureza gregária do homem é um fator relevante para cobrança de tributos. A formação de agrupamentos humanos exigiu a necessidade de arrecadar fundos para custear as despesas coletivas<sup>1</sup>. O nome tributo, de origem latina, deriva de *Tribuere* que significa repartir entre as tribos. Assim, tudo que fosse arrecadado deveria ser dividido entre os integrantes da tribo<sup>2</sup>.

Na antiguidade, a tributação só alcançava aqueles que não podiam exercer a sua liberdade. Os tributos não eram pagos por todos. Sujeitavam-se à exação apenas os povos dominados, os estrangeiros, os forasteiros e os escravos<sup>3</sup>. A liberdade dos cidadãos implicava na proibição de tributação, conceito distinto do adotado atualmente, pois justamente para gozar da liberdade, opta-se pelo pagamento dos tributos.

Na Idade Média, havia um consenso para a cobrança dos tributos. Os servos aceitavam o seu pagamento em troca do cumprimento de direitos e de deveres. Como direitos eles tinham a promessa de segurança por parte do senhor feudal e o uso de terras para o seu sustento. Como deveres, eles tinham a obrigação de pagamento dos tributos<sup>4</sup>.

Observa-se que, nesse período, o pagamento do tributo esteve atrelado à propriedade. Surge o Estado Patrimonial, que era resultado das receitas obtidas pelo soberano. Nesse modelo, o Estado é um agente econômico que atua junto com os particulares. Com a formação das primeiras cidades, vinculadas à ideia de Maquiavel, houve a gradual substituição do Estado Patrimonial para o Estado Policial. Seu principal traço era a autoridade, que permitia um maior intervencionismo na vida das pessoas. O tributo era um dos instrumentos para essa regulação<sup>5</sup>.

---

<sup>1</sup> BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. 1. ed. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. p. 19.

<sup>2</sup> VASCONCELOS, Renato Cesar. **O Sistema Tributário Brasileiro e sua Perspectiva face à Iminente Reforma Tributária**. 2002. Dissertação (Mestrado em Gestão Empresarial) - Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2002. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/3999/RenatoCesar.pdf>. Acesso em: 01 out. 2018. p. 8.

<sup>3</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p.17-18.

<sup>4</sup> Ibid., p. 21-22.

<sup>5</sup> Ibid., p. 22-23.

Na modernidade, diversos autores como Hobbes e Locke, tentaram explicar como os homens resolveram, por meio de um contrato social, firmar um pacto para a formação do Estado. Hobbes afirmava que o homem transferiu a sua liberdade ao Estado para receber dele a proteção na convivência em sociedade. Troca-se a liberdade natural pela liberdade civil, regulada por leis<sup>6</sup>.

Com o surgimento do liberalismo, o Estado de Polícia dá lugar ao Estado Fiscal. O Estado prestava-se a garantir a propriedade, a liberdade política e a segurança dos indivíduos, sem intervir na economia. A teoria do contrato social de Locke apontava a relação de barganha entre o pagamento do tributo e a propriedade. O homem resolveu se submeter à vida em sociedade, para restringir a sua liberdade e, assim, garantir o seu direito de propriedade. Nota-se uma modificação substancial no entendimento dado à tributação. Enquanto que, na antiguidade, liberdade e tributação não eram compatíveis, no Estado Fiscal, a tributação é pressuposto para a manutenção da liberdade<sup>7</sup>.

O liberalismo político que pregava o Estado mínimo deu lugar ao crescimento do Estado. Tem-se o Estado Social Fiscal. Este passa a atuar em diversos setores da economia para atender as demandas da população castigada pela fome e miséria promovidas com o fim da Segunda Guerra Mundial. Nesse momento, o Direito Tributário se consolidou, uma vez que os tributos passaram a representar a principal fonte de sustento da sociedade.

Há uma mudança de paradigma, não se paga mais tributos apenas para garantir a liberdade. Além disso, a cobrança justifica-se para que se tenha direito a receber do Estado educação, saúde, trabalho, previdência social, ou seja, direitos sociais de segunda geração que acentuam o princípio da igualdade material entre os homens. Os tributos possuem papel de destaque nessa construção, pois permitiram o financiamento das diversas ações coletivas que foram implementadas pelo Estado para a segurança e bem-estar dos cidadãos.

Contudo, o Estado Social Fiscal não se sustentou por muito tempo. As necessidades humanas são ilimitadas e os recursos do Estado são limitados. Houve a necessidade e diminuição da estrutura estatal e de redução do intervencionismo. Apenas o Estado não era capaz de garantir uma melhor distribuição de renda de modo eficiente, era necessário o auxílio da iniciativa privada. Inaugura-se o Estado Democrático e Social de Direito, em que a coletividade exige do Estado uma existência digna para todos, calcada em um sistema tributário justo e, ao mesmo tempo, eficiente<sup>8</sup>.

---

<sup>6</sup> SCHOUERI, op. cit., p. 23.

<sup>7</sup> Ibid., p. 25-26.

<sup>8</sup> Ibid., p. 29.

## 2.2 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NO BRASIL

No Brasil, o Direito Tributário se firmou a partir da Emenda Constitucional (EC) 18/65. Todavia, é possível falar em uma legislação tributária no Brasil Colônia. Tal legislação era eminentemente regida pelas normas portuguesas. Não havia princípios e regras sistematizados e as modificações eram feitas a despeito dos direitos dos contribuintes<sup>9</sup>.

Os ciclos econômicos vividos pelo país, quais sejam, pau-brasil, cana-de-açúcar, metais preciosos, escravos (que, infelizmente, àquela época eram considerados mercadorias) podem ser considerados como fatores definidores da dinâmica tributária brasileira. Os tributos eram cobrados por funcionários da Coroa de modo desordenado e arbitrário. Nessa época, a corrupção já assolava o território brasileiro. A sonegação fiscal era um instituto consagrado e operava-se com a ajuda dos funcionários da Coroa<sup>10</sup>.

Dentre as causas da prática da sonegação, elenca-se a opressão fiscal e a existência de diversos tributos transitórios. A cobrança dos tributos por parte da Coroa, geralmente, era feita de modo violento, desrespeitando a capacidade contributiva dos sujeitos passivos. Soma-se a isso, a criação de tributos temporários para custear festas de casamentos da monarquia e obras na cidade de Lisboa<sup>11</sup>.

A independência do Brasil, em 1822, não provocou profundas alterações no sistema tributário vigente. De relevante, pode-se destacar que, com a independência, as receitas arrecadadas com os tributos permaneciam no Brasil, não mais sendo enviadas a Portugal. A Constituição de 1824 informava que as contribuições para as despesas do Estado deveriam ser custeadas na proporção dos haveres de cada um. Seria uma incipiente tentativa de tributar de acordo com a capacidade contributiva que, em virtude da dinâmica econômica da época, era pouco efetiva<sup>12</sup>.

No período republicano, os impostos mais representativos eram o imposto de importação e o imposto de exportação. O imposto de importação representava uma importante fonte arrecadatória. Já o imposto de exportação promovia benefícios apenas para os Estados produtores, acentuando ainda mais as desigualdades já existentes entre os estados ricos e pobres. Impende destacar que a guerra fiscal já existia entre os Estados. Os estados mais pobres criavam

---

<sup>9</sup> BALTHAZAR, op. cit., p. 32.

<sup>10</sup> Ibid., p. 40.

<sup>11</sup> Ibid., p. 43.

<sup>12</sup> Ibid., p. 81.

impostos para tributar a entrada de mercadorias oriundas de outros estados, como uma alternativa para driblar a exígua arrecadação tributária de suas administrações<sup>13</sup>.

A Proclamação da República e a edição de uma nova Constituição Federal, em 1891, resultaram em um sistema de separação das rendas tributárias por entes federativos, conferindo competência tributária privativa para eles. Entretanto, a Constituição Federal de 1891 permitia a bitributação. Assim, os tributos eram criados tanto pela União quanto pelos Estados. Os Municípios ficaram à margem desse processo, dependendo das receitas oriundas dos Estados<sup>14</sup>.

Antes da década de 20, houve algumas tentativas que se assemelharam ao IR. Nenhuma delas foi adiante tamanha era a sua impopularidade<sup>15</sup>. O surgimento do IR se deu em 1922. Ele foi considerado um avanço no sistema tributário, pois introduziu a técnica dos tributos diretos. A tributação direta é considerada mais justa, pois implica em uma incidência mais gravosa para aqueles que possuem maior renda.

O déficit do orçamento público fez com que o governo brasileiro começasse a pensar em soluções para compensá-lo. Uma das alternativas propostas foi a tributação da renda individual dos cidadãos. Observa-se que, em um primeiro momento, não havia discussão sobre como tributar de maneira mais real e efetiva as rendas, de modo a possibilitar uma distribuição mais equânime entre ricos e pobres, tal como se observava nos países desenvolvidos<sup>16</sup>.

Com a Constituição de 1934, houve a inserção do IR e do imposto de consumo no texto constitucional. A competência tributária dos Municípios, que foi esquecida na Constituição de 1891, foi definida, permitindo a cobrança de seus próprios impostos<sup>17</sup>. Houve, também, a proibição da bitributação para os impostos de competência da União e dos Estados e a inserção da cláusula da legalidade estrita na instituição dos impostos<sup>18</sup>. A imunidade recíproca, que possuía previsão limitada na Constituição Federal de 1891, ganhou contornos de princípio com a Constituição Federal de 1934 que a aperfeiçoou<sup>19</sup>.

Em 1946, a Constituição definiu o regime de partilha dos tributos arrecadados pelos entes políticos. Houve, assim, o fortalecimento do pacto federativo previsto na CF/88. A previsão da forma federativa do Estado sustenta e limita o sistema tributário nacional. O

---

<sup>13</sup> VASCONCELOS, op. cit., p 10.

<sup>14</sup> BALHAZAR, op. cit., p. 106.

<sup>15</sup> Ibid., p. 113.

<sup>16</sup> Ibid., p. 112.

<sup>17</sup> OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. O Sistema Tributário Brasileiro: Evolução, Distorções e os Caminhos da Reforma (1891-2017). **Plataforma Política Social**. Caminhos para o desenvolvimento. 8 dez. 2017. Disponível em: <http://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2017/12/Artigo-2--Fabrício-Sistema-Tributario-Distor%C3%A7oes-2-DEZ-2017-OK-fabricio.pdf>. Acesso em: 04 out. 2018. p. 2

<sup>18</sup> VASCONCELOS, op. cit., p 10.

<sup>19</sup> BALHAZAR, op. cit., p. 118.

constituinte previu que a obtenção de receitas pelos entes federados se dará mediante o exercício de competências tributárias discriminadas para cada um dos entes políticos e haverá a repartição de parte das receitas arrecadadas desses tributos.

Tal modelo não fica incólume às desvantagens. A concentração de normas legislativas pertencente à União, mesmo com o mecanismo de repartição das receitas tributárias, leva à diminuição da autonomia dos demais entes federativos. O exercício da competência tributária tem resultado no estabelecimento de guerras fiscais entre os estados. Não obstante as críticas, a discriminação das competências tributárias pelos diversos entes da federação é a base do princípio federalista previsto pela CF/88. De modo que, ela não pode ser alterada, sob pena de ofensa à cláusula pétrea, insculpida no art. 60, §4º, I da CF/88<sup>20</sup>.

Apenas em 1965 ocorreu a mudança mais emblemática no sistema tributário nacional. Em 1965, sob o manto da ditadura militar, operou-se a Reforma Tributária. Dentre as alterações introduzidas por essa reforma, é possível citar o aumento do número de tributos existentes no país e a tentativa de reduzir as desigualdades regionais, por meio da posição de destaque conferida ao IR, de caráter direto<sup>21</sup>.

A EC 18/65 trouxe diversas inovações que buscavam alcançar um sistema tributário nacional integrado. Dentre as novidades é possível destacar a organização das bases tributárias de acordo com as bases econômicas de produção, renda, consumo, propriedade e comércio exterior<sup>22</sup>. Além disso, houve o estabelecimento de uma hierarquia na edição de atos normativos tributários por parte dos entes federativos e a criação do conceito da tripartição tributária, com a divisão em impostos, taxas e contribuições de melhoria<sup>23</sup>.

Com a edição do Código Tributário Nacional (CTN) em 1966, houve a separação em definitivo do Direito Financeiro e do Direito Tributário, conferindo maior autonomia a este último. Ademais, o CTN aprimorou o caráter nacional integrado ao sistema tributário nacional. De imediato, com o CTN, houve aumento na arrecadação. Contudo, relata-se que houve exagero no número de leis tributárias, ordinárias e regulamentares, o que, atualmente, se constitui em um emaranhado de leis de difícil compreensão<sup>24</sup>.

A Reforma Tributária implementada buscou aumentar a competitividade e o crescimento da economia. Para isso, foram concedidos incentivos fiscais, que se restringiam a

---

<sup>20</sup> BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade**: identificação, fundamentação, limitação e controle. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 216.

<sup>21</sup> VASCONCELOS, op. cit., p. 11.

<sup>22</sup> OLIVEIRA, F. op. cit., p. 5.

<sup>23</sup> BALTHAZAR, op. cit., p. 137.

<sup>24</sup> Ibid., p. 157.



setores específicos da sociedade. Desse modo, o crescimento não seria distribuído à coletividade de forma igualitária, revelando um caráter excludente e concentracionista<sup>25</sup>.

O sistema tributário concebido pela EC 18/65 foi aperfeiçoado pelas CF/67 e EC/69. O fim do governo militar, na década 1980, veio acompanhando de uma profunda recessão econômica em virtude da crise do petróleo. A Assembleia Constituinte, na verdade, Constituinte Congressional, convocada para redigir a nova Constituição também receberia a incumbência de discutir pontos da reforma tributária. Ante às mudanças do contexto político e econômico, o Brasil necessitava revisar o CTN<sup>26</sup>.

O retorno da democracia, com o fim do regime militar, trouxe modificações importantes no seio da CF/88. Como tentativa de expurgar o ranço de quase 20 anos de ditadura militar, buscou-se pautar a nova Carta Magna nos princípios da democracia e da justiça social. No campo tributário, alterações necessárias e substanciais que permitiriam a tributação direta e a redistribuição do ônus tributário, principalmente no imposto de renda e no imposto sobre propriedade, não foram promovidas<sup>27</sup>.

A CF/88 ampliou o capítulo referente às limitações ao poder de tributar. Ela manteve os princípios tributários presentes nas constituições anteriores e acrescentou princípios que antes estavam implícitos, tais como, a igualdade tributária, a irretroatividade da lei tributária e a proibição de uso do tributo com efeito de confisco<sup>28</sup>.

A Constituição de 1988 simplificou o sistema e organizou melhor as bases da tributação, modelou o imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS), da forma como é conhecido atualmente, a partir da fusão de outros impostos. Destaca-se que a ideia original da Comissão responsável pela Reforma Tributária era a criação de um imposto sobre o valor agregado, cobrado pelo princípio do destino, de competência dos estados, resultado da fusão do imposto sobre produtos industrializados (IPI) e do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS). Assim, foi mantido um imposto sobre o valor agregado nos três entes federativos, com a característica da incidência cumulativa do ISS<sup>29</sup>.

A proposta de alteração do ICMS não foi aceita, nem mesmo por estados que seriam beneficiados pela tributação a partir do destino, porque os governos estaduais enxergam a atual forma de tributação do ICMS como um instrumento para promover o desenvolvimento de suas

---

<sup>25</sup> OLIVEIRA, F., op. cit., p. 6.

<sup>26</sup> BALTHAZAR, op. cit., p. 180.

<sup>27</sup> OLIVEIRA, F., op. cit., p. 11.

<sup>28</sup> BALTHAZAR, op. cit., p. 181.

<sup>29</sup> OLIVEIRA, F., op. cit., p. 11.

economias. São as famosas “guerras fiscais”. Soma-se a isso, a provável dificuldade de arrecadação de um novo imposto e o aumento da sonegação<sup>30</sup>.

No que concerne à competência dos estados, a CF/88 foi bastante meticulosa com a definição de regras para o ICMS. Redigiu-se uma quantidade enorme de disposições acerca desse imposto com o claro intuito de impedir, ou, ao menos, amenizar a guerra fiscal entre os estados<sup>31</sup>.

A CF/88 criou, também, o Sistema de Seguridade Social, abrangendo a previdência, a saúde e a assistência social. Tal sistema seria financiado por meio de contribuições sociais, além das já existentes, poderiam ser criadas outras, com base de cálculo incidindo sobre o lucro, o faturamento, a receita bruta e a folha de salários das empresas. Considera-se que houve uma reforma tributária às avessas, indo de encontro ao que era propagado no cenário internacional, que pregava a remoção dos impostos cumulativos<sup>32</sup>.

Durante a revisão constitucional, em 1993, esperava-se uma reforma no sistema tributário que pudesse corrigir os problemas já apontados. Contudo, as alterações ocorridas provocaram um mais do mesmo, houve a redução dos impostos sobre a renda das pessoas físicas e jurídicas e o aumento da tributação indireta por meio de impostos cumulativos. Nas palavras de Oliveira, “transformando-o, ainda mais, num sistema antípoda do crescimento, da equidade e do equilíbrio federativo”<sup>33</sup>.

O sistema tributário tornou-se injusto e complexo, principalmente pelo efeito cumulativo dos impostos e das contribuições sociais. Qualquer tentativa de reforma tributária esbarrava em um problema criado anteriormente que, até então, havia passado despercebido: a descentralização das competências tributárias. Estados e Municípios não estavam dispostos a perder parte da sua arrecadação tributária em detrimento de uma arrecadação global promovida pela União<sup>34</sup>.

O cenário atual possui cinco espécies tributárias, uma miríade de leis tributárias criadas pelos diversos entes políticos e um sistema tributário regressivo, baseado eminentemente na tributação indireta e que onera sobremaneira as relações de consumo.

### 2.3 TRIBUTOS EM ESPÉCIE NA CF/88

---

<sup>30</sup> OLIVEIRA, F., op. cit., p. 12.

<sup>31</sup> Ibid., p. 182.

<sup>32</sup> Ibid., p. 12.

<sup>33</sup> Ibid., p. 16.

<sup>34</sup> BALTHAZAR, op. cit., p. 184.

A CF/88 define normas de aplicação específicas para as diversas espécies tributárias. Desse modo, para a correta aplicação da norma, o intérprete deve estar seguro da classificação adotada. A classificação dos tributos é um instrumento de repartição de competências tributárias entre os diversos entes federativos e permite a distribuição igualitária da carga tributária<sup>35</sup>.

A classificação adotada atualmente conformou-se a partir da evolução do pensamento doutrinário sobre o assunto. Becker defendia a corrente binária, com apenas duas espécies tributárias, quais sejam, o imposto e a taxa. O critério jurídico utilizado para a diferenciação dessas espécies era a base de cálculo vinculada ou não a uma atuação estatal<sup>36</sup>. Os impostos não estavam vinculados a uma atividade estatal enquanto que as taxas estavam subordinadas à ação do Estado.

De modo consecutivo, Ataliba descreve a classificação ternária. Ela comportava impostos, taxas e contribuições de melhoria<sup>37</sup>. O parâmetro de diferenciação era o binômio hipótese de incidência x base de cálculo. Quando esse binômio indicasse uma relação com a atividade estatal, o tributo seria vinculado. Impostos seriam não vinculados. Taxas e contribuições de melhoria seriam vinculadas, de maneira direta e indireta, respectivamente, à atuação estatal.

A corrente ternária não foi capaz de diferenciar as contribuições dos empréstimos compulsórios previstos na CF/88. A CF/88 prevê cinco espécies tributárias, quais sejam, impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições e empréstimos compulsórios. Essa é a classificação pentapartida, que também foi confirmada pelo Supremo Tribunal Federal (STF).

Não obstante essa classificação ser aceita pelo STF, Schoueri afirma existir seis espécies tributárias, subdividindo as contribuições em contribuições sociais e especiais. Para o autor, os tributos classificam-se em: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios, contribuições sociais e contribuições especiais<sup>38</sup>.

A distinção de cada um dos tributos se dá com base em critérios intrínsecos e extrínsecos. Aquele refere-se à possibilidade de vinculação ou não do tributo, enquanto este relaciona-se à destinação legal e a restituibilidade. Ao adotar o critério extrínseco, observa-se a relação do tributo com o meio em que ele está incluído<sup>39</sup>.

---

<sup>35</sup> BOMFIM, op. cit., 2015, p. 238.

<sup>36</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Natureza Jurídica dos Tributos*. In: BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 345-349.

<sup>37</sup> ATALIBA, Geraldo. Capítulo IV – Tributos – Classificação – Espécies. In: ATALIBA, Geraldo. **Apontamentos de ciência das finanças, do direito financeiro e tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969, p. 195-211.

<sup>38</sup> SCHOUERI, op. cit., p. 167.

<sup>39</sup> *Ibid.*, p. 174-176.

Impostos, taxas e contribuições de melhoria são de competência concorrente entre todos os entes federados. Já as contribuições e os empréstimos compulsórios são de competência exclusiva da União. Essa divisão reforça a afirmação acerca da importância da classificação para uma equânime distribuição dos tributos.

A própria CF/88 estipula quais as materialidades que ensejam a cobrança de impostos, como, por exemplo, a renda, a propriedade. Os impostos são não vinculados e não destinados a uma atividade estatal, e não são restituíveis. Fundamentam-se na justiça distributiva.

No tocante às taxas, estas são vinculadas e destinadas a uma atividade estatal e são não restituíveis, posto que elas são uma contrapartida ao serviço prestado pelo Estado. É possível elencar duas espécies de taxas, quais sejam, as cobradas em função de um serviço público prestado pelo Estado e as provenientes do exercício do poder de polícia por parte do Estado. Fundamentam-se na justiça comutativa.

A contribuição de melhoria possui como fato gerador a valorização imobiliária decorrente de obras públicas. A exação possui dois limites, um geral e um individual, que não devem ser ultrapassados. Desse modo, a cobrança não pode ser superior ao valor total da obra tampouco superior ao resultado da valorização de imóvel. Apesar de inscrita na CF/88, a contribuição de melhoria foi pouco cobrada pelos entes federativos. Eles alegam dificuldades procedimentais para operacionalizar a cobrança do tributo.

As contribuições tiveram a sua natureza tributária questionada em estudos doutrinários e nos tribunais. Afirma-se que elas teriam um caráter *sui generis*, posto que o art. 145 da CF/88 apenas elencou como espécies tributárias os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria<sup>40</sup>. Paulo de Barros Carvalho, por sua vez, sustenta a natureza tributária das contribuições, prescrita na CF/88, afirmando que elas podem assumir ora o aspecto de imposto, ora o aspecto de taxa<sup>41</sup>. O STF, ao se deparar com a questão, afirmou que, além das espécies previstas no art. 145 da CF/88, havia mais duas modalidades de tributos, insertas nos artigos 148 e 149 da CF/88, de competência tributária da União, os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais<sup>42</sup>.

As contribuições sociais permitem a materialização do ideal preconizado pelo Estado Social. Os movimentos sociais passaram a exigir do Estado uma atuação positiva que conferisse proteção aos hipossuficientes, com a garantia de direitos sociais, culturais e econômicos, classificados como direitos fundamentais de segunda dimensão. Contudo, para que o Estado

---

<sup>40</sup> BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições**. Regime Jurídico, Destinação e Controle. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 62.

<sup>41</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 64.

<sup>42</sup> BARRETO, op. cit., p. 65.

fosse capaz de promover diversas prestações sociais como, por exemplo, saúde, educação, trabalho e previdência social, foi necessário constituir uma nova fonte de receitas para angariar recursos. As contribuições sociais, por possuírem destinação vinculada, prestam-se a financiar e manter programas sociais e de saúde pública e custear a seguridade social<sup>43</sup>.

As contribuições sociais e da seguridade social costumam ser designadas de contribuições parafiscais. O fenômeno da parafiscalidade ocorre quando a lei tributária delega a capacidade tributária ativa, ou seja, o poder de arrecadar e administrar a exação tributária, a uma pessoa diversa da que criou o tributo, de modo a possibilitar que ela alcance seus objetivos, pautados na finalidade social<sup>44</sup>.

Percebe-se que as contribuições surgem a partir da necessidade do Estado atuar em grupos específicos. A depender da destinação legal do produto arrecadado, elas serão classificadas em três tipos de contribuições: social, interventiva e corporativa. A destinação legal do produto foi o critério utilizado para tal classificação. As contribuições sociais subdividem-se em genéricas e destinadas ao custeio da seguridade social. As genéricas prestam-se ao custeio de diversos setores da ordem social, por exemplo, educação e habitação. As da seguridade social abarcam o tripé saúde, previdência e assistência social, que compreendem a seguridade social<sup>45</sup>.

O ministro Carlos Velloso classificou as contribuições em: de melhoria, parafiscais e especiais. As contribuições parafiscais contém as contribuições sociais que englobam as seguintes contribuições: de seguridade social; outras de seguridade social e as sociais gerais. Dentre essas últimas, destacam-se o salário-educação e as contribuições para o Sistema S. As contribuições especiais comportam as contribuições de intervenção no domínio econômico<sup>46</sup>.

Como destaca o art. 149 da CF/88, as contribuições são de competência exclusiva da União. Todavia, é permitido aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituírem contribuições para o custeio dos benefícios de previdência e assistência social. Nesses casos, por expressa disposição da CF/88, as alíquotas de tais contribuições não poderão ser inferiores às alíquotas utilizadas pela União.

---

<sup>43</sup> BARRETO, op. cit., p. 68.

<sup>44</sup> Ibid., p. 65.

<sup>45</sup> CARVALHO, op. cit., p. 64.

<sup>46</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 138281/CE**. Constitucional. Tributário. Contribuições sociais. Contribuições incidentes sobre o lucro das pessoas jurídicas. Lei nº 7.689, de 15.12.88. Recorrente: União Federal. Recorrida: Petróleo Dois Irmãos LTDA. Relator: Min. Carlos Velloso, 01 de julho de 1992. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=208091>. Acesso em: 28 nov. 2018.

Ressalta-se que, além das contribuições indicadas acima, há, no sistema tributário brasileiro, mais uma contribuição, a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública. Com a EC 39/2002, os Municípios e o Distrito Federal passaram a ser competentes para instituir a referida contribuição.

Os Municípios alegavam que apenas com a arrecadação oriunda de seus impostos e das transferências constitucionais recebidas não conseguiam manter o serviço de iluminação pública. Todavia, já existia entendimento sumulado pelo STF (Súmula Vinculante 41)<sup>47</sup> impedindo a cobrança de serviço de iluminação pública por meio de taxa. Não caberia, também, a cobrança por meio de imposto, porque restava claro que haveria a destinação da arrecadação para custear o serviço, o que não se coaduna com a definição da referida espécie tributária. Restou a cobrança mediante contribuição.

Os empréstimos compulsórios só podem ser exigidos em duas hipóteses, previstas na CF/88, quais sejam, para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência e no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional. Os recursos arrecadados ficam vinculados às despesas que lhes deram origem.

A CF/88 não apenas conferiu competência aos entes federados para instituir e cobrar os impostos. Ela também estipulou, em uma seção própria, limitações ao poder de tributar. O intuito é claro: trata-se da necessidade de preservar os princípios inseridos na CF/88 para alcançar os objetivos de sociedade justa.

### **3 IGUALDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO**

#### **3.1 O PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA**

O princípio da igualdade inscrito no art. 5º da CF/88, segundo o qual “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade” traz consigo duas nuances da igualdade, quais sejam, a igualdade formal e a igualdade material. A igualdade formal é a igualdade perante a lei. Ela garante a

---

<sup>47</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante nº 41**. O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, [2015]. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=2218>. Acesso em: 28 nov. 2018.

aplicação igualitária e uniforme da lei para todos, desconsiderando o seu conteúdo. É uma igualdade que vincula o legislador de modo imediato e o juiz de modo mediato<sup>48</sup>.

Todavia, a igualdade formal não é a norma. Além de ser aplicada de modo uniforme, ela não deve conter parâmetros de discriminação arbitrários. Surge então o conceito de igualdade material, a igualdade na lei. A lei deve ser aplicada a todos, de modo igual<sup>49</sup>. A igualdade material prescreve o tratamento igualitário, de modo que todos os homens tenham acesso aos bens de vida. Nesse sentido, ela é um ideal difícil de ser alcançado<sup>50</sup>.

Ávila destaca que a distinção, apesar de parecer corriqueira, revela-se importante, na medida em que a jurisprudência, a despeito desses dois aspectos que conformam o princípio da igualdade, aplica apenas o primeiro enfoque, da igualdade formal<sup>51</sup>. Bomfim afirma que há uma interação entre esses dois ângulos da igualdade e o desrespeito a qualquer um deles, levaria à ineficácia na aplicação do princípio<sup>52</sup>.

Celso Antônio Bandeira de Melo assevera que o alcance do princípio da igualdade registrado no art. 5º da CF/88, não deve ser entendido, apenas, como a possibilidade de nivelar os cidadãos diante de determinada norma legal. O princípio da igualdade também deve ser aplicado ao próprio legislador, uma vez que a lei não pode ser editada em desconformidade com a isonomia<sup>53</sup>.

O princípio da igualdade pode gerar dificuldade em sua aplicação efetiva. Ou ele é entendido de forma que tratamento igual deve ser conferido a todos os contribuintes, ou utiliza-se a afirmação de Aristóteles, qual seja, de tratar cada um na medida das suas desigualdades. Em ambos os casos, a dificuldade permanece, seja na análise superficial feita no primeiro caso, seja na dificuldade em classificar os iguais e os desiguais<sup>54</sup>.

Ávila informa que a igualdade é uma relação entre dois ou mais sujeitos em razão de um critério de discriminação que persegue uma finalidade<sup>55</sup>. Assim, apenas descrever que duas pessoas são iguais ou diferentes não possui funcionalidade para o direito. É necessário analisar se elas devem ou não ser tratadas de modo igual ou diferente. Deve-se analisar a pertinência

---

<sup>48</sup> COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1993. p. 35.

<sup>49</sup> Ibid., p. 74.

<sup>50</sup> Ibid., p. 35.

<sup>51</sup> ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 75.

<sup>52</sup> BOMFIM, op. cit., p. 190.

<sup>53</sup> BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 6.

<sup>54</sup> Ibid., p. 6.

<sup>55</sup> ÁVILA, op. cit., p. 40.

entre o critério de comparação e a finalidade que se deseja alcançar. Sendo essencialmente comparativa, a igualdade permite e impõe a discriminação<sup>56</sup>.

Segundo Celso Antônio Bandeira de Melo, faz-se necessária a presença de três requisitos para validar essa discriminação positiva, são eles: o fator de desigualação, a correlação lógica abstrata existente entre o critério de *discrîmen* e a disparidade estabelecida no ordenamento jurídico e a correlação lógica concreta, aferida em função dos interesses abrigados no direito positivo constitucional<sup>57</sup>.

No Direito Tributário, os contribuintes reclamam da padronização e da simplicidade com que são considerados em suas relações tributárias. Exigem individualização, o que confere complexidade na análise de suas relações. Contudo, observa-se que esse comportamento não ocorre em todos os casos. Há momentos em que o contribuinte deseja se utilizar de critérios gerais, como, por exemplo, nos casos de planejamento tributário, com o intuito de se esquivar do pagamento de tributos<sup>58</sup>.

Isso denota que, a depender do momento da aplicação da lei e dos interesses envolvidos, a ideia de igualdade tributária sofrerá interferências. A legislação tributária, em uma tentativa de abarcar todas as particularidades possíveis, acaba tornando-se espantosamente extensa. Essa extensão, resulta em uma enorme complexidade. Ávila indaga: “a legislação tributária deve tratar todos os contribuintes igualmente, apesar das suas diferenças, ou todos os contribuintes diferentemente, apesar da sua igualdade?”<sup>59</sup>.

Diante de um conflito de aplicação da norma tributária, é possível adotar uma das duas concepções de igualdade, quais sejam, a igualdade particular e igualdade geral. A primeira considera todas as particularidades dos contribuintes. A segunda utiliza um tratamento isonômico baseado em qualidades normalmente presentes na maioria das operações praticadas pelo contribuinte<sup>60</sup>.

A igualdade geral utiliza padrões fiscais com o intuito de simplificar o sistema tributário. Entretanto, o que se ganha ao tornar o sistema menos complexo, se perde em justiça individual. Isso ocorre porque a operação deixa de ser tributada pelo seu valor real, uma vez que são adotados os valores fixados em pautas ou valores presumidos<sup>61</sup>.

---

<sup>56</sup> BOMFIM, op. cit., p. 191.

<sup>57</sup> BANDEIRA DE MELLO, op. cit., p. 12.

<sup>58</sup> ÁVILA, op. cit., p. 19.

<sup>59</sup> Ibid., p. 21.

<sup>60</sup> Ibid., p. 78

<sup>61</sup> Ibid., p. 88.



Ávila defende um modelo moderado de igualdade particular procedimentalizada. Na presença de conflitos na aplicação da norma tributária, o contribuinte deve ser tratado de modo diferente, de acordo com as suas peculiaridades. Contudo, se esse tratamento diferenciado for impossível ou resultar em incremento de gastos para o órgão fiscalizador de tributos, deverá ser aplicada a igualdade geral, posto que, dificuldades, como, por exemplo, onerar ou mesmo impedir a atividade de fiscalização tributária não justificam a manutenção, apenas, da igualdade particular.<sup>62</sup> Nas palavras de Tipke e Yamashita: “O ganho em praticabilidade não pode ter por consequência um excessivo prejuízo da justiça no caso concreto.”<sup>63</sup>.

Cabe à CF/88 elencar as finalidades que podem servir como parâmetro para as medidas de comparação adotadas como critério para a discriminação na igualdade. Com relação ao Direito Tributário, tais finalidades se subdividem em dois grupos, quais sejam, finalidades fiscais e extrafiscais.

Quando os tributos desempenham sua função fiscal, eles buscam, eminentemente, arrecadar receitas para o Estado. Nesse caso, é possível utilizar como critério geral de discriminação para a aplicação da igualdade tributária a capacidade contributiva. A finalidade extrafiscal se propõe a regular, por meio da tributação, setores de interesse econômico para o governo. O fim a ser atingido também é o interesse público. Utiliza-se a tributação como um instrumento indireto para alcançar esse objetivo e, por isso, outros critérios para a realização da igualdade devem entrar em cena.

### 3.2 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A ideia de capacidade contributiva, apesar de recente nas constituições brasileiras, acompanhou o surgimento do tributo em épocas distantes. Ela já era observada no Egito antigo, onde o pagamento de tributos guardava relação com a riqueza dos contribuintes. Os gregos também já assinalavam a necessidade de promover um ideal de justiça distributiva, em que cada um haveria de contribuir conforme os seus talentos. Tomás de Aquino, na Idade Média, sustentou que cada um deveria pagar tributos de maneira proporcional<sup>64</sup>.

Adam Smith afirmava que as despesas coletivas deveriam ser pagas com recursos arrecadados de toda a população e que cada indivíduo deveria pagar conforme a sua capacidade

---

<sup>62</sup> ÁVILA, op. cit., p. 85.

<sup>63</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 39.

<sup>64</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário: Capacidade Contributiva**. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 22.

contributiva. Não obstante todos os critérios discriminatórios presentes à época em que Adam Smith formulou a sua teoria, tais como, raça, sexo, status civil, religião, nacionalidade, observa-se que o autor foi capaz de vislumbrar a igualdade perante a lei com o critério da capacidade contributiva<sup>65</sup>.

Ressalta-se, porém, que para Smith, a capacidade contributiva não possuía nenhuma relação com a ideia de justiça social. Sua concepção era essencialmente econômico-materialista e estava atrelada à lógica de acumulação capitalista. Aos ricos incumbe o dever de pagar mais tributos exclusivamente para proporcionar a manutenção de suas propriedades, asseguradas pelo Estado. Os tributos possibilitam o funcionamento da máquina pública e garantem o direito à propriedade, de modo a impedir que os pobres, movidos por necessidade e inveja, invadam as posses alheias<sup>66</sup>.

A linguagem jurídica é dotada da característica de textura aberta, ou seja, alguns de seus termos não possui definição precisa. Isso se aplica ao conceito de capacidade contributiva, que possui alto índice de indeterminação e vagueza. Assim, ele exige complementação de quem o for aplicar.<sup>67</sup> Velloso afirma que o conceito de capacidade contributiva possui um núcleo claro, de fácil determinação, uma zona cinzenta, que exige a análise sobre a aplicação ou não do princípio e, por fim, uma zona clara de exclusão, que impede a utilização da capacidade contributiva<sup>68</sup>.

O conceito de capacidade contributiva pode ser traduzido a partir do plano jurídico-positivo, do plano ético-econômico e do plano técnico-econômico. No primeiro plano, a capacidade contributiva aduz quem é o sujeito titular de direitos e obrigações previsto na legislação tributária. O plano ético-econômico possui relação com a justiça material e informa que a capacidade econômica é a aptidão econômica que o sujeito possui para suportar os impostos. O plano técnico-econômico define os princípios, regras e procedimentos para a aplicação da capacidade contributiva<sup>69</sup>.

No Brasil, a Constituição de 1824 inseriu uma tímida noção de capacidade contributiva que não foi implementada em virtude da estrutura socioeconômica vivenciada pelo país<sup>70</sup>. Foi na Constituição de 1946 que a capacidade contributiva apareceu primeira vez no ordenamento

---

<sup>65</sup> GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, Igualdade e Direito Tributário**. 1. ed. São Paulo: Editora Dialética, 1999. p. 185-188.

<sup>66</sup> *Ibid.*, p. 189.

<sup>67</sup> COSTA, op. cit., p. 24.

<sup>68</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. **O Princípio da Isonomia Tributária: da Teoria da Igualdade ao Controle das Desigualdades Impositivas**. 1. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 170-171.

<sup>69</sup> COSTA, op. cit., p. 25.

<sup>70</sup> BALTHAZAR, op. cit., p. 82.

jurídico. Ela informava, no art. 202, que todos os tributos deveriam ser graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte. O princípio não apareceu nas constituições seguintes, mas, Regina Helena aponta que ele era utilizado pois se tratava de um princípio implícito que possibilitava a gradação dos impostos e conformava uma limitação ao poder de tributar<sup>71</sup>.

Com a CF/88, a capacidade contributiva retomou a sua estatura constitucional, com modificação em sua redação. Diferente da Constituição de 1946, o art. 145, §1º, da CF/88 indica que, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. O texto, que foi de encontro às sugestões dadas pela Comissão de Estudos Constitucionais, perdeu uma grande oportunidade de reforçar o princípio da capacidade contributiva no sistema tributário nacional e impedir divergências doutrinárias e jurisprudenciais em sua aplicação<sup>72</sup>.

A CF/88 determina o dever de obediência à capacidade contributiva, ou seja, haverá um tratamento diferenciado aos contribuintes em razão de suas características pessoais<sup>73</sup>. Destaca-se que tal imposição encontra-se, na CF/88, no capítulo referente aos princípios gerais do Direito Tributário, o que leva ao entendimento de que sempre que possível, a capacidade contributiva deve ser aplicada. De acordo com Ávila, a capacidade contributiva é um elemento geral da tributação<sup>74</sup>.

A CF/88 elegeu a igualdade particular como princípio geral no que tange à tributação. Tal tratamento é exigido na instituição de espécies tributárias e permite que o contribuinte seja tratado de modo diferente quer diante de suas particularidades, o que se denomina capacidade contributiva subjetiva, quer diante das operações que efetivamente pratica, chamada de capacidade contributiva objetiva<sup>75</sup>.

A capacidade contributiva relativa ou subjetiva leva em consideração a aptidão de cada sujeito para contribuir. Ela exerce a função de critério de graduação do imposto, uma vez que, na apuração do *quantum* do imposto, a definição da base de cálculo e da alíquota são embasadas na capacidade contributiva do sujeito passivo. Ela é, também, um limitador à tributação, pois impede que a atividade de tributar possua caráter confiscatório ou de cerceamento dos direitos constitucionais<sup>76</sup>.

---

<sup>71</sup> COSTA, op. cit., p. 13.

<sup>72</sup> OLIVEIRA, J., op. cit., p. 81.

<sup>73</sup> ÁVILA, op. cit., p. 85.

<sup>74</sup> Ibid., p. 86.

<sup>75</sup> Ibid., p. 88.

<sup>76</sup> Ibid., p. 29.

A capacidade contributiva absoluta ou objetiva é a aptidão em abstrato para contribuir com os gastos públicos e denota o próprio fato que constitui a manifestação de riqueza. Ela funciona como fundamento jurídico do tributo, pois condiciona, pelo legislador, a escolha de hipóteses de incidência que espelhem signos de riqueza. Tais signos são mensuráveis por índices de capacidade contributiva que, normalmente, se referem à renda, ao patrimônio e ao consumo. Importante destacar que a eleição de índices de capacidade contributiva é uma decisão política. Costuma-se utilizar apenas a renda e o patrimônio, índices diretos, em detrimento dos índices indiretos, quais sejam, a circulação e o consumo de riquezas<sup>77</sup>.

Por condicionar a atividade do legislador em matéria tributária, tanto na eleição da hipótese de incidência, quanto na limitação à tributação, a capacidade contributiva é considerada um princípio<sup>78</sup>. Regina Helena destaca que a sua indeterminação, atrelada ao preconceito de que se trata de uma concepção meramente econômica ou financeira, reforçam o entendimento de que não se trata de um princípio<sup>79</sup>.

Como fundamento econômico, nota-se que o conceito de capacidade contributiva muitas vezes, de modo equivocado, é chamado de “capacidade econômica”. Nem sempre a capacidade econômica refletirá uma capacidade contributiva pois o sujeito passivo, a despeito de possuir capacidade econômica, não poderá contribuir com a sua renda porque a parcela da exação tributária já atinge o seu mínimo vital<sup>80</sup>.

Tipke e Yamashita entendem que não há necessidade de diferenciar os dois termos. Se o indivíduo tem parte da sua renda comprometida com obrigações privadas que interferem em seu mínimo existencial, não há motivos para que essa parcela lhe seja retirada pelo Estado, sob a forma de tributos<sup>81</sup>.

Bomfim é um dos autores que rejeita o reconhecimento da capacidade contributiva como princípio jurídico. Ele afirma que a capacidade contributiva é apenas um dos critérios de aplicação do princípio da igualdade. Adotando essa premissa, o autor afirma que o termo “capacidade contributiva” é empregado pelo direito para designar a capacidade econômica do contribuinte<sup>82</sup>.

A capacidade contributiva como critério de realização da igualdade aponta para a possibilidade de o princípio da igualdade ser realizado por outros critérios. A capacidade

---

<sup>77</sup> COSTA, op. cit., p. 28.

<sup>78</sup> OLIVEIRA, J., op. cit., p. 42.

<sup>79</sup> COSTA, op. cit., p. 32.

<sup>80</sup> Ibid., p. 33.

<sup>81</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, op. cit., p. 31.

<sup>82</sup> BOMFIM, op. cit., p. 194-195.

contributiva só poderá ser utilizada de maneira isolada como critério discriminatório quando se falar de tributos fiscais. Nos tributos extrafiscais busca-se outros parâmetros de discriminação constitucional, que mantenham relação de pertinência com a finalidade eleita. O Estado, nessas hipóteses, pode se afastar do ideal de igualdade instituído e o tipo de controle adequado a esses casos será o da proporcionalidade<sup>83</sup>.

Para Godoi, a capacidade contributiva é um subprincípio de um princípio maior, a igualdade. Essa afirmação permite a aproximação entre a capacidade contributiva e a sua aplicação aos tributos extrafiscais. O princípio da capacidade contributiva poderá ser atenuado, por outros valores constitucionais que também possibilitem e justifiquem as discriminações empregadas. Não haverá uma quebra da igualdade, mas apenas uma mitigação da capacidade contributiva<sup>84</sup>.

Regina Helena Costa também entende que a capacidade contributiva é um subprincípio que deriva do princípio maior da igualdade. Este, por sua vez, é desdobrado no Direito Tributário, dele derivando o princípio da generalidade, da igualdade tributária e o próprio subprincípio da capacidade contributiva em suas duas acepções, quais sejam, fundamento e limitador do tributo<sup>85</sup>.

Com relação à aplicabilidade da capacidade contributiva, Velloso aponta que os impostos não representam contraprestações por benefícios e tampouco correspondem à medida dos interesses individuais, daí ser impossível valorar juridicamente os sacrifícios individuais. A sua imposição deve ser orientada pela capacidade contributiva na finalidade de se lograr uma repartição justa das despesas públicas indivisíveis, norteadas pelo princípio da solidariedade<sup>86</sup>.

Velloso elenca quatro perspectivas que permitem a afirmação de que os impostos são orientados pela capacidade contributiva. A primeira consiste na perspectiva ético-social, em que os princípios éticos seriam menosprezados se os pobres pagassem na mesma proporção dos ricos<sup>87</sup>.

A segunda perspectiva é a ético-filosófica. Nela tem-se a manifestação da justiça distributiva teorizada por Aristóteles, qual seja, “a cada um o seu”. O prisma ético-jurídico aponta a relevância dos direitos humanos à igualdade e à liberdade, bem como da garantia da propriedade. Desse modo, a contribuição comum para os gastos públicos deve ser repartida de modo igual entre os cidadãos, segundo as suas possibilidades, conforme assevera a Declaração

---

<sup>83</sup> BOMFIM, op. cit., p. 192.

<sup>84</sup> GODOI, op. cit., p. 193.

<sup>85</sup> COSTA, op. cit., p. 39.

<sup>86</sup> VELLOSO, op. cit., p. 167.

<sup>87</sup> Ibid., p. 165.

dos Direitos do Homem e do Cidadão. A última perspectiva, a jurídico-constitucional, destaca que a capacidade contributiva é um fundamento expreso ou implícito nas maiorias das constituições contemporâneas.

Destaca-se, todavia, que a capacidade contributiva não se mostra adequada para os impostos que incidem sobre o consumo. Para esses impostos, as técnicas da seletividade e da não cumulatividade possibilitam um alcance imperfeito da capacidade contributiva<sup>88</sup>. Já quando aplicada a tributos distintos dos impostos, Velloso afirma: “tem de se limitar à sua função de pressuposto de imposição, orientando-se a graduação das taxas e contribuições de melhoria primordial ou exclusivamente pelo critério da equivalência”<sup>89</sup>. Por esse critério, a concretização do princípio da igualdade se dá a partir da noção de contraprestação.

A teoria da equivalência informa que os tributos devem ser repartidos conforme o benefício auferido pelo sujeito. Aplicada a tributos de caráter contraprestacional, nota-se o seu uso quando se diz inviável adotar a capacidade contributiva. Contudo, Godoi afirma que a teoria da equivalência também pode ser utilizada para fazer frente às necessidades indivisíveis, porquanto, os que detêm maior renda são beneficiados pelas atividades gerais do Estado, como, por exemplo, mais segurança, iluminação pública, manutenção de vias públicas, etc<sup>90</sup>.

Com relação às contribuições sociais, quando tiverem o aspecto material de sua hipótese de incidência semelhante ao do imposto, deverão obedecer à capacidade contributiva. Já para as contribuições sinalagmáticas, ou seja, aquelas restritas a um grupo de pessoas em que o contribuinte efetua o desembolso que irá financiá-lo, entra em cena o princípio do benefício do grupo ou da solidariedade<sup>91</sup>. Para o empréstimo compulsório, haverá a aplicação da capacidade contributiva caso ele assuma feições de imposto<sup>92</sup>.

Acreditava-se que a capacidade contributiva seria suficiente para realizar a igualdade tributária. Passado algum tempo, nota-se que ela não alcançou o proposto, uma vez que, desde a sua origem, ela esteve comprometida apenas com a manutenção da igualdade formal. Percebe-se que ao distribuir o sacrifício de maneira igual entre os indivíduos não se promove alteração na realidade social<sup>93</sup>. Surge, assim, a necessidade de associar ao conceito da capacidade contributiva o emprego de outras técnicas, tais como a proporcionalidade, a progressividade e a seletividade em busca da justiça tributária.

---

<sup>88</sup> GODOI, op. cit., p. 203.

<sup>89</sup> VELLOSO, op. cit., p. 179.

<sup>90</sup> Ibid., p. 190.

<sup>91</sup> Ibid., p. 207.

<sup>92</sup> COSTA, op. cit., p. 58.

<sup>93</sup> GODOI, op. cit., p. 212.

### 3.3 PESSOALIDADE, PROPORCIONALIDADE, PROGRESSIVIDADE E SELETIVIDADE (OU MÉTODOS DE APLICAÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA)

Segundo Weiss, pessoalidade, proporcionalidade e progressividade são métodos aplicáveis ao princípio da capacidade contributiva<sup>94</sup>. Com relação à pessoalidade, observa-se nem sempre é possível a sua utilização no sistema tributário brasileiro. A personalização do imposto revela-se ao se verificar as condições pessoais de cada contribuinte quando do pagamento da exação. Leva-se em consideração determinadas características dos contribuintes, tais como, número de dependentes, gastos com despesas educacionais e despesas médicas e, de posse dessas informações, efetua-se o cálculo do valor devido. Contudo, a sua aplicação é satisfatória nos impostos pessoais. Para os impostos reais e indiretos, faz-se necessário o uso de outras técnicas<sup>95</sup>.

Schoueri reconhece que a progressividade, a proporcionalidade e a seletividade são princípios específicos que concretizam o princípio da igualdade. As alíquotas dos tributos podem ser fixadas de modo a incidir de três formas distintas: proporcional, regressiva e progressiva<sup>96</sup>. O modo proporcional possui alíquotas que aumentam proporcionalmente com a renda. Para o modelo regressivo e progressivo, as alíquotas diminuem e aumentam, mais que proporcionalmente e, nessa ordem, conforme elevação da base de cálculo. Pela proporcionalidade, tem-se que riquezas maiores geram impostos proporcionalmente maiores, ou seja, o valor a ser pago é diretamente proporcional ao aumento de riqueza. Já a progressividade resulta em alíquotas maiores à medida que se aumenta riqueza<sup>97</sup>.

#### 3.3.1 PROGRESSIVIDADE

Ao considerar a progressividade como um princípio, questiona-se acerca da autonomia entre ela e o princípio da capacidade contributiva. Velloso discorda da tese da falta de autonomia. Esta, ao partir do pressuposto que ambas orientam a graduação da carga tributária, afirma ser a progressividade apenas modulação dos efeitos da capacidade contributiva. Para Velloso há autonomia, uma vez que a capacidade contributiva não consegue assumir todos os espectros da

---

<sup>94</sup> WEISS, Fernando Leme. Princípios Tributários. In: ROCHA, Sérgio André. **Curso de Direito Tributário**. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 104.

<sup>95</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 167.

<sup>96</sup> SCHOUERI, op. cit., p. 395.

<sup>97</sup> AMARO, op. cit., p. 169.

progressividade, como, por exemplo, os casos de progressividade redistributiva que ocorrem na tributação extrafiscal<sup>98</sup>.

Ademais, eles possuem contornos e formas de atuação diferentes. Enquanto a capacidade contributiva está vinculada a aspectos qualitativos, a progressividade relaciona-se a aspectos quantitativos<sup>99</sup>. Bevilacqua e Freitas também asseguram que se tratam de conceitos distintos e autônomos. Tipke e Yamashita entendem que o princípio da capacidade contributiva permite a aplicação do uso da progressividade, mas não o obriga<sup>100</sup>. Capacidade contributiva relaciona-se à alíquota proporcional, em que contribuintes com maior capacidade devem pagar mais tributo. Observa-se mais uma importante diferença entre os dois institutos. Apenas com a proporcionalidade, é possível se atingir a justiça fiscal. Com a progressividade, analisada sobre o enfoque extrafiscal, garante-se a justiça social.

Dentre as justificativas para a tributação, tem-se a teoria da equivalência que percebe o tributo como um preço pelo benefício recebido. Quem auferir maior renda deve pagar mais por obter mais benefícios. Além da teoria da equivalência, há, também, a teoria do sacrifício. Esta se fundamenta a partir da ideia que contribuintes iguais devem se submeter a sacrifícios iguais<sup>101</sup>.

A teoria do sacrifício justificou o princípio da capacidade contributiva. Com um viés utilitarista, empregou um conceito utilizado por economistas, qual seja, a curva decrescente da utilidade marginal da renda em função da renda percebida para explicar a capacidade contributiva. De acordo com este parâmetro, à medida que a renda de um sujeito aumenta, diminui a utilidade acrescentada pela última unidade monetária. Para clarificar, Godoi dá um exemplo, considerando dois indivíduos, o primeiro com renda mensal de R\$ 5.000,00 e o segundo com renda mensal de R\$ 50,00, nota-se que o acréscimo de R\$ 1,00 na renda de ambos terá consequências distintas. A utilidade para o indivíduo com menor renda mensal será maior do que a utilidade do segundo<sup>102</sup>.

A teoria do sacrifício apresentou desdobramentos que enfocavam na análise em termos proporcionais e absolutos. A primeira teoria apregoava que ricos e pobres deveriam despende um valor de maneira proporcional à utilidade total de suas rendas. Já a teoria do sacrifício em termos absolutos afirmava que cada um deveria pagar uma quantia *x* por determinado tributo que correspondesse a mesma utilidade para todos. Ou seja, os ricos, pagariam mais pois o seu

---

<sup>98</sup> VELLOSO, op. cit., p. 177.

<sup>99</sup> Ibid., p. 178.

<sup>100</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, op. cit., p. 35.

<sup>101</sup> SCHOUERI, op. cit., p. 399.

<sup>102</sup> GODOI, op. cit., p. 216.



dinheiro possui menor utilidade. No século XX, essa teoria ganhou força e, segundo Polizelli: “Era como se o princípio da igualdade na tributação, concretizado por meio da capacidade contributiva, conduzisse naturalmente para conformação de um sistema com alíquotas progressivas.”<sup>103</sup>.

Houve, também, a teoria do sacrifício mínimo. De acordo com essa tese, o governo deveria tributar os indivíduos de modo a resultar em uma menor perda global de utilidade possível. Assim, os ricos deveriam pagar previamente e, somente quando a utilidade do valor arrecadado a partir deles se igualasse à utilidade dos mais pobres, estes últimos estariam obrigados a pagar<sup>104</sup>. Essa equiparação foi criticada e considerada como utópica, por considerar que poderia haver igualdade entre ricos e pobres. A teoria do sacrifício, nesse caso, não utilizaria a progressividade, mas sim, isentaria os mais pobres do pagamento da exação<sup>105</sup>.

Com a dificuldade de quantificar o sacrifício equivalente, a teoria do sacrifício foi superada pela teoria distributiva. Os fundamentos teóricos da progressividade exacerbada que surgiram no século XX, principalmente nos períodos das duas grandes guerras mundiais, em que as alíquotas atingiram níveis próximos de 90%, já não se sustentam<sup>106</sup>. Todos os países promoveram reformas em seu sistema tributário, reduzindo as alíquotas, pois acreditavam que a manutenção de taxas elevadas provocava fuga de capitais, depressão econômica e desestímulo ao desenvolvimento<sup>107</sup>.

A progressividade foi alvo de severas críticas, quais sejam, a sua implementação ensejaria em aumento da complexidade do sistema tributário, o que acarretaria a sonegação fiscal, pois os contribuintes encontrariam maneiras de se esquivar ao pagamento dos tributos; haveria quebra da isonomia tributária, uma vez que, um pequeno grupo estaria fadado ao pagamento de alíquotas maiores, por fim, sucederia a queda da produtividade da sociedade, com o desestímulo ao trabalho e à acumulação de capital<sup>108</sup>. Contudo, tais argumentos são

---

<sup>103</sup> POLIZELLI, Victor Borges. Progressividade: Distribuição de Renda e Indução. *In*: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom (Org.). **Revista Direito Tributário Atual**. São Paulo, v. 21, p. 361-382, 2007. p. 366.

<sup>104</sup> GODOI, op. cit., p. 217.

<sup>105</sup> FREITAS, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas. Progressividade na Tributação sobre a renda com vistas à justiça fiscal e social. **Fórum Interesse Público – IP**, Belo Horizonte, ano 17, n. 93, p. 87-106, set./out. 2015. Disponível em: <http://professor.pucgoias.edu.br/SiteDocente/admin/arquivosUpload/18700/material/Artigo%20Buissa%20e%20Bevilacqua%20ProgressividdTributa%C3%A7%C3%A3oSobre%20a%20Renda.pdf>. Acesso em: 12 out. 2018. p. 96.

<sup>106</sup> POLIZELLI, op. cit., loc. cit.

<sup>107</sup> GODOI, op. cit., p. 219.

<sup>108</sup> FREITAS, Leonardo; BEVILACQUA, op. cit., p. 100.

destituídos de comprovação econômica e não condizem com a realidade. Eles refletem apenas uma visão de mundo particular<sup>109</sup>.

A progressividade pode ser classificada em três categorias de diferentes intensidades. A primeira categoria objetiva equilibrar os efeitos regressivos de alguns tributos, que são nocivos à justiça tributária, com o aumento da progressividade de outros tributos. A segunda categoria alicerça-se na ideia de que a capacidade contributiva deve crescer na proporção dos seus indicadores. A terceira e última categoria almeja a redistribuição de renda e do patrimônio. Segundo Velloso: “Seu objetivo é promover a igualdade através do tributo e não a igualdade do tributo.”<sup>110</sup>.

Para Velloso, apenas as duas primeiras categorias estão atreladas à capacidade contributiva e possuem caráter fiscal. A última categoria é extrafiscal. Nela, opera-se a progressividade redistributiva. Esta, por sua vez, para alcançar a igualdade geral, ultrapassa os limites impostos pela capacidade contributiva, abandonando-a. Portanto, para o autor, a progressividade redistributiva não é uma técnica a serviço da isonomia tributária<sup>111</sup>.

Atualmente, a progressividade não se encontra mais vinculada à capacidade contributiva, mas sim aos ideais de política social<sup>112</sup>. Baseada em valores de justiça distributiva e solidariedade social, a progressividade possibilita que os diferentes “pontos de partida” dos sujeitos pertencentes a uma comunidade, em busca do seu ideal de vida, se aproximem. Observa-se uma relação com as ideias propostas por John Rawls, que considera que aspectos como local de nascimento, classe social e raça são fatores moralmente arbitrários e devem ser ajustados por políticas de Estado de modo a alcançar uma igualdade equitativa de oportunidades<sup>113</sup>.

Destaca-se que o argumento para a aplicação da progressividade é a redistribuição da riqueza e o aumento do bem-estar social. Isso ocorrerá não apenas alterando a tributação, mas promovendo um adequado ajuste das despesas públicas<sup>114</sup>. Todavia, salienta-se que o caráter redistributivo da tributação pode ser comprometido, visto que é possível evitar a alta carga tributária imposta pela progressividade por meio do planejamento tributário.

Os que possuem maior capacidade contributiva, normalmente, detêm mais conhecimento técnico acerca das regras que possibilitam a redução lícita de sua carga tributária.

---

<sup>109</sup> GODOI, op. cit., p. 219.

<sup>110</sup> VELLOSO, op. cit., p. 176.

<sup>111</sup> Ibid., loc. cit.

<sup>112</sup> POLIZELLI, op. cit., p. 367.

<sup>113</sup> GODOI, op. cit., loc. cit.

<sup>114</sup> POLIZELLI, op. cit., loc. cit.

Um exemplo claro da afirmação é a análise da tributação de um assalariado em relação a um empresário. Ao ter a sua renda tributada na fonte, o assalariado nada pode fazer para reduzi-la. Já o empresário, com apoio de uma consultoria tributária, pode se organizar e planejar o pagamento dos tributos incidentes sobre o seu rendimento<sup>115</sup>.

Assume-se que a justificativa da tributação deve ser pautada por critérios de justiça distributiva. Os cidadãos pagam tributos com o fito de permitir a sua existência em sociedade. A teoria distributiva deve ser analisada não apenas sob a ótica da arrecadação, mas, também, a partir dos gastos efetuados. Assim, não se faz justiça distributiva, onerando a tributação das camadas de alta renda, se os gastos públicos do governo forem revertidos apenas a essa parcela da população<sup>116</sup>.

Bomfim aponta que a aplicação da progressividade envolve escolhas políticas. No caso brasileiro, não é possível admitir que todo o sistema tributário seja orientado a partir da progressividade. Isso porque a CF/88 foi expressa nos casos em que reconhece quais tributos se sujeitam a progressividade, não cabendo interpretação extensiva por parte dos operadores do direito<sup>117</sup>.

Já Velloso considera que, independentemente de previsão expressa na CF/88, o emprego da progressividade torna-se uma obrigação, não só para os impostos enumerados na CF/88, mas para todo o sistema tributário, visto que é um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, a redução das desigualdades sociais e regionais. Exige-se, portanto, uma progressividade do sistema, tal qual estabelecem as Constituições da Espanha e da Itália, e não dos tributos de modo isolado<sup>118</sup>.

De modo diferente das Constituições da Espanha, Itália e Venezuela, que estipularam de modo taxativo os princípios da capacidade contributiva e da progressividade na graduação dos tributos, a CF/88 apenas o fez para alguns impostos, quais sejam, o imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza (IR), o imposto sobre propriedade territorial rural (ITR) e o imposto sobre propriedade predial e territorial urbana (IPTU). Schoueri destaca que a progressividade pode se apresentar de dois tipos: distributiva e estrutural. A progressividade distributiva é decorrente da justiça distributiva. Já a progressividade estrutural se sustenta em critérios definidos pela Ordem Econômica. São exemplos desse último tipo a progressividade do IPTU e do ITR<sup>119</sup>.

---

<sup>115</sup> FREITAS, Leonardo; BEVILACQUA, op. cit., p. 101.

<sup>116</sup> SCHOUERI, op. cit., p. 401.

<sup>117</sup> BOMFIM, op. cit., p. 197.

<sup>118</sup> VELLOSO, op. cit., p. 174.

<sup>119</sup> SCHOUERI, op. cit., p. 403.

O art. 153, §2º, I, da CF/88 declara a progressividade do IR. Para o IR incidente sobre a pessoa física, há um limite de isenção e quatro alíquotas (7,5%, 15%, 22% e 27,5%). Para o IR incidente sobre a pessoa jurídica, tem-se apenas duas alíquotas (15% e 25%)<sup>120</sup>. Nota-se que, apesar da obediência ao comando constitucional, não se chega à progressividade apenas com o implemento de alíquotas nominais. Deve-se levar em consideração nos cálculos a alíquota real.

Machado Segundo exemplifica esse argumento. O autor aponta que em um sistema tributário com limite de isenção de R\$2.000,00 e que possua alíquota única de 10%, se um sujeito recebe R\$ 2.200,00, ele será tributado em R\$ 20,00, o que corresponde a uma alíquota real de 0,9%. Já para um sujeito com renda de R\$ 3.000,00, o imposto cobrado será de R\$ 100,00. Isso corresponde a uma alíquota real de 3,33%. Percebe-se que, nesse caso, a progressividade seria atendida<sup>121</sup>.

Verifica-se que a maior alíquota do IR pessoa física adotada no Brasil é baixa, se comparada com as alíquotas empregadas pelos países da Europa e pelos Estados Unidos, respectivamente 40% e 35%. Nota-se também uma grande diferença nas bases de tributação. Machado Segundo ressalta que o limite de isenção para grande parte dos países europeus corresponde, no Brasil, ao valor tributado pela alíquota de 22%. Ou seja, o que no Brasil é a penúltima classe, próximo ao topo da pirâmide de contribuintes é considerado como patamar do mínimo existencial na Europa<sup>122</sup>.

Um estudo avaliou a progressividade do IR pessoa física no Brasil no período de 2006 a 2012. Ao analisar a sistemática adotada, no tocante ao IR pessoa física, observou-se que o sistema brasileiro apresenta índices elevados de progressividade quando comparado com países da América Latina e países desenvolvidos. Contudo, o imposto não alcança o caráter redistributivo, principalmente pela expressividade de sua arrecadação, que é reduzida quando analisada sob o prisma da receita bruta total do país. Esse efeito também é observado nos países objetos da comparação<sup>123</sup>.

---

<sup>120</sup> BRASIL. **Decreto nº 9.580, de 22 e novembro de 2018**. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Brasília, DF: Presidência da República, [2018]. Disponível em: [http://portal.imprensa.nacional.gov.br/materia/-/asset\\_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/51525535/do1-2018-11-23-decreto-n-9-580-de-22-de-novembro-de-2018-51525026](http://portal.imprensa.nacional.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/51525535/do1-2018-11-23-decreto-n-9-580-de-22-de-novembro-de-2018-51525026). Acesso em: 28 nov. 2018.

<sup>121</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 279.

<sup>122</sup> Ibid., p. 279

<sup>123</sup> CASTRO, Fábio Ávila de; BUGARIN, Maurício Soares. A progressividade do IR da pessoa física no Brasil. **Estudos Econômicos**, São Paulo, v. 47, n. 2, p. 259-293, abr.-jun. 2017. DOI: <http://dx.doi.org/10.1590/0101-416147222fcm>. Disponível em: <http://www.revistas.usp.br/ee/article/view/87892/129362>. Acesso em: 05 nov. 2018. p. 259.

O estudo revela, ainda, que a progressividade do IR pessoa física está pautada em uma estrutura de alíquotas distintas (apenas quatro, 7,5%, 15%, 22% e 27,5%). Quando se aplicam as deduções do rendimento bruto ao cálculo do montante do IR pessoa física, sobressai-se a proporcionalidade, o que resulta em uma neutralidade da progressividade<sup>124</sup>.

Bomfim assinala que a progressividade para os impostos sobre propriedade não se baseia na capacidade contributiva, ela almeja fins extrafiscais<sup>125</sup>. A tributação progressiva do ITR, prevista no art. 153, §4º, I e art. 186 da CF/88, utiliza o critério da função social da propriedade. A CF/88 admite que o direito à propriedade não é pleno e absoluto. Ele será reconhecido à medida que haja o cumprimento da função social. O objetivo dessa tributação progressiva vai além do caráter arrecadatório. Ela funciona como um mecanismo de desincentivo às propriedades improdutivas que, se assim se mantiverem, sofrerão desapropriação para fins de reforma agrária.

Com relação à progressividade do IPTU, faz-necessário um estudo de dois momentos distintos, um anterior e um posterior à EC 29/2000. Antes da EC 29/2000, a CF/88 fixava, no art. 182, §4º, II, que os Municípios poderiam determinar as alíquotas do IPTU de modo progressivo no tempo para os imóveis não edificados, não utilizados ou subutilizados. O STF declarou que não era possível a progressividade em razão do valor do imóvel (RE 153771/MG)<sup>126</sup> mas admitiu a possibilidade de os Municípios adotarem alíquotas diferenciadas em função da destinação do imóvel (Informativo nº 143 do STF)<sup>127</sup>. Havia, também, a progressividade do art. 156, §1º, da CF/88 atrelada à função social da propriedade.

O art. 182, §4º, da CF/88, estipula uma série limitações para o proprietário de solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado. Assim, por meio de lei específica para área incluída no plano diretor, o poder público municipal deve adotar, de modo sucessivo, o parcelamento ou edificação compulsórios, o IPTU progressivo no tempo e, caso as medidas anteriores não surtam efeito, a desapropriação do bem. A progressividade baseada na função social, encontrava-se normatizada no art. 156, §1º, da CF/88, antes da EC 29/2000. Ela exigia o cumprimento das determinações estabelecidas no plano diretor de cada município.

---

<sup>124</sup> CASTRO, Fábio Ávila de; BUGARIN, Maurício Soares, op. cit., p. 261.

<sup>125</sup> BOMFIM, op. cit., p. 271-272.

<sup>126</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário 153771/MG**. IPTU. Progressividade. Recorrente: José Tarcizio de Almeida Melo. Recorrido: Município de Belo Horizonte. Relator: Min. Moreira Alves, 20 de novembro de 1996. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=211634&pgI=1&pgF=100000>. Acesso em: 28 nov. 2018.

<sup>127</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Informativo nº 143**. IPTU. Duplicidade de Alíquotas. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo143.htm>. Acesso em: 28 nov. 2018.

Com a edição da EC 29/2000, houve alteração da redação do art. 156, §1º, da CF/88. Assim, sem prejuízo da progressividade no tempo, acrescentou-se a diferenciação de alíquotas em razão do valor do imóvel e em razão de sua localização e de seu uso. Observa-se que, com a emenda, acolheu-se o entendimento do STF acerca do uso do imóvel e rejeitou-se a vedação à progressividade de acordo com o valor do imóvel<sup>128</sup>.

A nova redação foi submetida à apreciação do STF, que editou a Súmula 668. De acordo com a referida Súmula: “É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da EC 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana”. Assim, admite-se a progressividade extrafiscal que tenha por objetivo atender a função social da propriedade. Tal progressividade deve estar inscrita no Plano Diretor do Município, ser regulada por lei específica e obedecer aos parâmetros do Estatuto da Cidade.

Salienta-se uma crítica importante feita por Bomfim, diante do cenário de aplicação da progressividade aos impostos reais. O autor ressalta que a progressividade deve ser prevista expressamente pela CF/88<sup>129</sup>. Não obstante esse entendimento, o STF julgou constitucional a progressividade das alíquotas do imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, mesmo sem autorização constitucional (RE 562.045)<sup>130</sup>.

### 3.3.2 SELETIVIDADE

Desde a Roma antiga já se tem notícias do uso da seletividade. Bens de luxo como carruagens, joias e roupas femininas eram tributados de maneira mais gravosa<sup>131</sup>. A seletividade é um princípio específico, que aparece de modo expresso na CF/88 para o IPI e o ICMS. De modo equivocado, ela apenas é obrigatória para o IPI. Para o ICMS, o art. 155, §2º, III, da CF/88 determina que ele poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.

<sup>128</sup> MACHADO SEGUNDO, op. cit., p. 304.

<sup>129</sup> BOMFIM, op. cit., p. 274.

<sup>130</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário 562045/RS**. Recurso Extraordinário. Constitucional. Tributário. Lei Estadual. Progressividade de alíquota de imposto sobre a 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. Reclamante: Estado do Rio Grande do Sul. Reclamado: Espólio de Emília Lopes de Leon. Relator: Min. Ricardo Lewandowski, 06 de fevereiro de 2013. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>. Acesso em: 28 nov. 2018.

<sup>131</sup> SCHOUERI, op. cit., p. 417.

A seletividade encontra-se ligada à essencialidade. Todavia, a CF/88 não esclarece o que é essencial. Schoueri aponta que a interpretação de tal conceito aberto deve levar em conta não apenas aspectos de justiça distributiva, mas também, critérios de ordem estrutural. Assim, a essencialidade deve abarcar duas perspectivas a individual e a coletiva<sup>132</sup>.

A partir da perspectiva dos contribuintes, observa-se que o consumo de bens suntuosos e supérfluos é uma ferramenta útil para revelar a capacidade contributiva do sujeito. Assim, onerar tais bens e reduzir as alíquotas ou isentar bens essenciais possibilita a aplicação, em última análise, do princípio da igualdade.

Nota-se que, nos casos da aplicação da seletividade para o ICMS, a margem de discricionariedade deixada para o legislador impossibilita o alcance do princípio da igualdade, pois, a despeito do mandamento constitucional, serviços essenciais, como, por exemplo, a energia elétrica, possuem alíquotas extremamente elevadas nas legislações estaduais. O STF ao se pronunciar sobre o assunto, no Agravo Regimental no RE 634.457-RJ<sup>133</sup>, asseverou que o ICMS sobre o fornecimento de energia elétrica e o serviço de comunicação não comporta alíquotas exorbitantes, posto que são serviços essenciais.

A perspectiva coletiva da progressividade é compreendida analisando aspectos da Ordem Econômica. Desse modo, a aquisição de equipamentos industriais menos poluentes ou que promovam uma melhoria do parque industrial também devem sofrer a incidência da seletividade, pois esta permite a concretude de objetivos maiores, tais como, a preservação do meio ambiente e a garantia do desenvolvimento nacional.

O sistema tributário brasileiro sobre o consumo é regressivo, ou seja, as alíquotas efetivas tornam-se menores com o aumento da renda do contribuinte. Dados de um estudo feito pela Federação das Indústrias do Estado de São Paulo<sup>134</sup>, em 2015, revelam que os tributos sobre consumo de bens e serviços correspondem a 46% da renda das famílias que ganham até 2 salários mínimos. Esses mesmos tributos representam apenas 18% da renda das famílias que recebem mais de 25 salários mínimos. É nesse contexto que o princípio específico da

---

<sup>132</sup> SCHOUERI, op. cit., p. 418.

<sup>133</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Segunda Turma). **Agravo de Regimental no Recurso Extraordinário 634457/RJ**. Agravo de Regimental no Recurso Extraordinário. Tributário. ICMS. Serviço de energia elétrica e de telecomunicações. Majoração de alíquota. Princípio da seletividade. Declaração de inconstitucionalidade pelo órgão especial do Tribunal de Justiça. Agravo Regimental a que se nega provimento. Agravante: Estado do Rio de Janeiro. Agravado: Glamour Confeitaria LTDA e outros (a/s). Relator: Min. Ricardo Lewandowski, 05 de agosto de 2014. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25232430/agreg-no-recurso-extraordinario-re-634457-rj-stf/inteiro-teor-133959866>. Acesso em: 28 nov. 2018.

<sup>134</sup> COELHO, José Ricardo Roriz. Carga Tributária no Brasil: Repercussões na Indústria de Transformação. **Fiesp**, São Paulo, 29 out. 2015. Disponível em: <http://www.fiesp.com.br/observatoriodaconstrucao/boletim/carga-tributaria-no-brasil-repercussoes-na-industria-de-transformacao/>. Acesso em: 28 nov. 2018.

seletividade ganha destaque. Schoueri assinala que o emprego de alíquotas diferenciadas atenua os efeitos perversos da regressividade<sup>135</sup>.

## 4 TRIBUTAÇÃO COMO FENÔMENO RELACIONADO À JUSTIÇA DISTRIBUTIVA

### 4.1 A TEORIA DA JUSTIÇA DE RAWLS

John Bordley Rawls é considerado um dos maiores pensadores políticos da segunda metade do século XX. Nascido em 1921, foi filho de pai advogado e mãe feminista. Seus dois irmãos morreram após contrair doenças transmitidas pelo próprio Rawls. Essa fatalidade irá permear a obra de Rawls que se questiona acerca da justiça na distribuição de fatores como saúde, educação, chamados por ele de fatores moralmente arbitrários<sup>136</sup>.

Apesar de a justiça possuir inúmeros sentidos, Perelman afirma que em todas as suas concepções é possível enxergar a aplicação da igualdade<sup>137</sup>. A justiça social busca eliminar as barreiras provocadas pela desigualdade econômica, de gênero, de raça, de origem étnica e tantas outras que impedem condições de vida equitativas entre os indivíduos. Uma das formas de alcançá-la é a partir da justiça fiscal, posto que, um sistema fiscal justo e eficiente é capaz de reduzir as desigualdades sociais. Rawls compreende a justiça em sua concepção de justiça distributiva, em que a distribuição dos bens na sociedade deve ocorrer de modo a privilegiar a todos, em especial, os menos favorecidos.

A obra *Uma Teoria da Justiça* foi escrita por John Rawls em 1971 e é considerada de difícil leitura por apresentar elaborações abstratas e formais<sup>138</sup>. Rawls foi contemporâneo da Segunda Guerra Mundial e escreveu *Uma Teoria da Justiça* durante a Guerra do Vietnã. A realidade vivida por ele teve grande influência em seus escritos. Segundo Nythamar de Oliveira: “O igualitarismo e o desafio de resolver as crescentes desigualdades sociais no seio do capitalismo tardio permeiam o desenvolvimento de sua filosofia política.”<sup>139</sup>.

<sup>135</sup> SCHOUERI, op. cit., p. 420.

<sup>136</sup> OLIVEIRA, Nythamar de. **Rawls**. São Paulo: Zahar, 2003. E-book. Disponível em: [https://www.amazon.com.br/Rawls-PAP-Filosofia-Nythamar-Oliveira-ebook/dp/B008Y548F6/ref=sr\\_1\\_2?ie=UTF8&qid=1543427265&sr=8-2&keywords=rawls](https://www.amazon.com.br/Rawls-PAP-Filosofia-Nythamar-Oliveira-ebook/dp/B008Y548F6/ref=sr_1_2?ie=UTF8&qid=1543427265&sr=8-2&keywords=rawls). Acesso em: 17 nov. 2018.

<sup>137</sup> PERELMAN, Chaïm. A Justiça. In: PERELMAN, Chaïm. **Ética e Direito**. 1. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1996. p. 14.

<sup>138</sup> OLIVEIRA, N. op. cit.

<sup>139</sup> Ibid.



Ao tentar racionalizar uma definição de justiça, Rawls, diferente de outros pensadores como, por exemplo, Kelsen, que buscava analisar o conceito de justiça de maneira isolada, tratou de pesquisar um modelo de justiça dentro da estrutura básica de uma comunidade<sup>140</sup>.

Para problematizar a sociedade como ela é, Rawls partiu de uma análise deontológica, investigando como ela deveria ser para se caracterizar como uma sociedade justa<sup>141</sup>. Em seu estudo, Rawls concebia a sociedade como uma associação de indivíduos com interesses distintos que cooperavam entre si mutuamente com vistas a um bem comum, posto que tais indivíduos sabiam que em grupo teriam mais sucesso do que vivendo isoladamente. Dessa associação advinham conflitos baseados nos mais diversos aspectos da vida humana, mas que continham uma característica comum, todos sempre desejavam, dentro da sociedade, uma maior quantidade de benefícios para atingir os seus desígnios de vida.

Nesse contexto, a ideia de justiça estava pautada em um acordo entre os indivíduos que possuíam variados graus de concepção de vida boa e de justiça. Para desenvolver a sua teoria, Rawls estipula dois princípios de justiça social. Tais princípios relacionam-se, apenas, à estrutura básica da sociedade, não envolvendo as relações entre os sujeitos da sociedade.

A estrutura básica da sociedade é um elemento importante no estudo da teoria de justiça de Rawls. O autor considera que tal estrutura representa o sistema onde estão inseridas as principais instituições que acompanham a vida do indivíduo dentro da sociedade, desde o seu nascimento, até a sua morte. Esse sistema impõe deveres e concede direitos, além de estabelecer como serão repartidos os benefícios oriundos da vida em sociedade. Rawls declara que as instituições sociais mais importantes são a proteção à liberdade, ao pensamento e a consciência, a manutenção dos mercados competitivos, a proteção da propriedade privada e dos meios de produção e a família monogâmica<sup>142</sup>.

Dentro da estrutura básica da sociedade, os diferentes “pontos de partida” em que os indivíduos ingressam interferem sobremaneira na aplicação dos princípios de justiça social propostos por Rawls. Local de nascimento, renda e estabilidade familiar, raça, dentre outros aspectos, são considerados por Rawls como fatores moralmente arbitrários, visto que são concedidos de modo fortuito, desvinculados de qualquer merecimento pelo sujeito que os recebe.

---

<sup>140</sup> GODOI, op. cit., p. 42.

<sup>141</sup> OLIVEIRA, N. op. cit.

<sup>142</sup> ANDRADE, Igor Ascarelli Castro de. **Constituição e desigualdade em John Rawls**. 1. ed. Belo Horizonte: Plácido, 2018. p. 39-40.

Rawls, portanto, remodela a teoria do contrato social, elevando-a a um nível mais alto de abstração. Busca-se princípios de justiça que funcionem em qualquer forma de governo e de cooperação social. A teoria contratualista de Rawls parte de um contrato hipotético, estabelecido em uma condição ideal, em que todos os participantes são livres e iguais. A condição ideal representa o estado da natureza das teorias contratualistas anteriores<sup>143</sup>.

Das teorias do contrato social já pensadas por Locke, Hobbes e Rousseau, Rawls critica a ideia de que a relação firmada no contrato, entre a comunidade e o homem, decorre de um pacto de mútuo interesse, em que importa a capacidade de negociação dos sujeitos. Os mais fortes e talentosos serão sempre beneficiados e o Estado se exime de qualquer compromisso com quem não cumpre a sua parte no contrato, ou seja, os fragilizados, os idosos e os doentes que, justamente, são os que mais precisam da ajuda estatal, dada a sua vulnerabilidade<sup>144</sup>.

Todavia, o próprio modelo de contrato hipotético formulado por Rawls também sofre diversas críticas. Questiona-se a validade de um acordo feito em certas condições ideais que não condizem com a realidade. O estratagema adotado por Rawls é um recurso teórico necessário para compreender o *status* moral de cada um. Todos possuem a mesma importância. Partindo dessa premissa, de que cada indivíduo é único e não se subordina aos demais, deve-se considerar de modo imparcial as preferências e interesses de cada um<sup>145</sup>.

Nesse novo modelo, o contrato social original passa a ter como objeto os princípios de justiça social aplicados a uma estrutura básica de sociedade. De acordo com Rawls, a ideia de justiça pode ser dividida em dois princípios, quais sejam, um princípio igualitário para a distribuição de bens básicos imateriais e um princípio não-igualitário para a partilha de bens básicos materiais<sup>146</sup>. A premissa utilizada pelo autor é que, em uma posição original, os indivíduos adotariam determinados princípios de justiça para constituir a sociedade.

Destaca-se que a posição original proposta por Rawls é puramente hipotética, dissociada de aspectos históricos. Ela serve como base para justificar as escolhas dos indivíduos. As partes do contrato são pessoas racionais, desinteressadas e morais, que possuem um certo senso de justiça. Nessa posição, os indivíduos não sabem que posição ocupam na sociedade. Assim, desconhecem seu gênero, raça, geração a que pertencem, posição econômica, habilidades,

---

<sup>143</sup> ANDRADE, op. cit., p. 37.

<sup>144</sup> GARGARELLA, Roberto. **As teorias da justiça depois de Rawls**. Um breve manual de filosofia política. 1 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008. p. 17.

<sup>145</sup> Ibid., p. 18.

<sup>146</sup> KERSTING, Wolfgang. John Rawls Justiça distributiva e liberalismo político. In: HENNIGFELD, Jochem e JANSOHN, Heinz (Orgs.). **Filósofos da Atualidade**. 1. ed. São Leopoldo: Unisinos, 2006. p. 192.

aspectos psicológicos e de saúde. Contudo, os sujeitos possuem noções gerais de política, economia e ciências sociais.

Segundo Rawls, na posição original, os indivíduos, cobertos pelo véu da ignorância, teriam condições de eleger os princípios de justiça a partir da justiça como equidade, pois não seria possível escolher os princípios, baseado em interesses e preferências pessoais. Segundo Kersting: “por meio do véu da ignorância, silencia-se a especial individualidade.”<sup>147</sup>.

A criação do véu da ignorância torna-se, portanto, uma estratégia importante para a teoria de Rawls, pois reforça o argumento de que seria possível alcançar a justiça em uma posição inicial em que há equidade entre os indivíduos. A escolha dos princípios seria baseada por critérios de justiça social que valessem para todos, justamente, por desconhecer qual a posição original ocupada.

Assim, no estado original, os indivíduos, cobertos pelo véu da ignorância, elegeriam determinados princípios baseados por algum tipo de motivação. Para Rawls, essa motivação era a aquisição de bens primários, bens indispensáveis a qualquer projeto de vida. Eles são classificados em bens sociais e naturais. Os primeiros são distribuídos pelas instituições sociais. São a riqueza, as oportunidades, os direitos. Já os segundos fazem parte do que Rawls denomina de “loteria natural”, o que não é distribuído diretamente, como saúde, inteligência, talento<sup>148</sup>.

Para Rawls, no estado original, os indivíduos definem, por acordo, os dois princípios que irão nortear a concepção de justiça. Esses princípios asseveram a necessidade de uma igualdade radical na atribuição de direitos ou deveres básicos e que desigualdades porventura existentes somente se justificam se, de algum modo, resultarem em benefício para todos os indivíduos da sociedade, principalmente para os menos favorecidos<sup>149</sup>.

Esses dois princípios são uma resposta às concepções de justiça da época, dentre elas, destacava-se a teoria utilitarista. Esta entendia que a sociedade seria justa, quando promovesse o maior saldo líquido de satisfação para os seus membros. Para essa teoria, justo é tudo aquilo que potencializa o bem, independentemente de como esse bem será compartilhado entre os indivíduos<sup>150</sup>.

Uma das principais críticas que Rawls formulou ao utilitarismo baseia-se na noção que esta teoria tem da sociedade. Para o utilitarismo, a sociedade se assemelha a um corpo. Assim, diante de qualquer necessidade de sacrifício, é possível retirar-lhe uma parte, em prol da

---

<sup>147</sup> KERSTING, op. cit., p. 194.

<sup>148</sup> GARGARELLA, op. cit., 23.

<sup>149</sup> GODOI, op. cit., p. 45.

<sup>150</sup> Ibid., p. 46.

maximização do bem-estar do todo. De acordo com Rawls, os indivíduos dentro de uma sociedade devem ser analisados de maneira autônoma, pois cada ser humano é diferente e merecedor de dignidade. Não é possível maximizar o bem-estar de todos em detrimento de uma minoria<sup>151</sup>.

O primeiro princípio, conhecido como princípio da liberdade igual, informa que: “cada pessoa deve ter direito igual ao mais amplo sistema de liberdades básicas que seja compatível com um sistema semelhante de liberdades básicas para todas as outras pessoas”. Ressalta-se que tal princípio não engloba todas as liberdades, mas apenas as liberdades civis e políticas presentes nas democracias modernas<sup>152</sup>. O primeiro princípio relaciona-se, portanto, com o delineamento da Constituição. Ele é compreendido como o princípio da justiça político-jurídica.

Este primeiro princípio direciona-se às instituições sociais que estabelecem e regulam as liberdades básicas. Rawls estabelece que são liberdades básicas o direito de votar e ser votado, a liberdade de expressão, de consciência e pensamento, de reunião e assembleia, de professar uma religião, o direito à propriedade privada, a vedação à privação de liberdade e o direito ao devido processo legal. Todas essas liberdades devem ser repartidas de modo igual entre os sujeitos pertencentes à sociedade<sup>153</sup>.

É de singular importância para Rawls o direito à igual participação equitativa no campo político. Durante o processo legislativo, devem ser respeitados, também, os princípios de justiça equitativa adotados na posição original. Não basta a existência formal de direitos políticos, se eles não são distribuídos de maneira equitativa na prática. Rawls afirma que, para alcançar essa liberdade política equitativa, deve-se lançar mão de políticas tributárias redistributivas de riqueza e da propriedade e fomentar a participação política dos membros da sociedade<sup>154</sup>.

Já o segundo princípio associa-se à legislação ordinária e às políticas socioeconômicas. Ele se aplica à distribuição de renda, riqueza e poder. Assim, as desigualdades econômicas e sociais são permitidas desde que, em sua observância, elas impliquem em vantagens para todos, especialmente, para os menos favorecidos. Além disso, tais desigualdades devem associar-se a cargos e posições que possam ser ocupadas por qualquer um da sociedade, dentro do conceito de igualdade equitativa de oportunidades<sup>155</sup>.

Essa igualdade equitativa de oportunidades deve ultrapassar a barreira da formalidade. Assim, não basta apenas a expressa previsão legal do direito de acesso a cargos e oportunidades,

---

<sup>151</sup> GARGARELLA, op. cit., p. 8.

<sup>152</sup> Ibid., p. 24.

<sup>153</sup> GARGARELLA, op. cit., p. 47.

<sup>154</sup> GODOI, op. cit., p. 50-51.

<sup>155</sup> Ibid., p. 52.

uma vez que, a depender do ponto de partida de cada indivíduo, maiores ou menores dificuldades serão encontradas para concluir esse projeto de vida. Os fatores moralmente arbitrários influenciam as escolhas dos indivíduos. Com essa afirmação, Rawls propõe adaptações ao livre mercado capitalista, com o objetivo de promover a igualdade de oportunidades. Dentre as adaptações propostas, sugere-se a criação de tributos que desconcentrem a renda e programas educacionais que visem a redução das desigualdades<sup>156</sup>.

Há uma ordem de precedência entre os dois princípios. Rawls a denomina de prioridade lexicográfica dos princípios. O primeiro predomina sobre o segundo. Desse modo, violações às liberdades abrigadas no conceito do princípio da justiça político-jurídica não podem ser realizadas em detrimento de proveitos econômicos ou sociais. Rawls concede uma prioridade absoluta para a liberdade, admitindo que, na posição original, haveria um consenso entre os indivíduos que estipulariam as liberdades fundamentais como bens preciosos.

Kersting, contudo, faz ressalvas a esse ponto. Para ele, em algumas situações, a realidade mostra exatamente o contrário. Na ausência de condições socioeconômicas favoráveis, a liberdade é desprestigiada. O autor afirma: “Pois somente pode aproveitar para a configuração de sua vida o espaço de liberdade do mercado e da sociedade, protegido por lei, a pessoa que não está obrigada a lutar, em carência e miséria, por sua sobrevivência.”<sup>157</sup>.

Os princípios da justiça de Rawls possibilitam um sistema de igualdade democrática, que é a combinação do princípio da diferença com o princípio da igualdade equitativa de oportunidades, ambos são partes do segundo princípio da justiça de Rawls. Ao afirmar que as desigualdades só serão admitidas se resultarem em vantagens para todos os membros da sociedade, tem-se o princípio da diferença. A igualdade equitativa de oportunidades, por sua vez, manifesta-se quando se admite que as desigualdades só serão toleradas se elas estiverem associadas a um acesso amplo e igualitário a todos os cargos e posições da sociedade<sup>158</sup>.

Além do sistema de igualdade democrática, há, também, o sistema da liberdade natural e o da igualdade liberal. Rawls considera como válido, apenas a igualdade democrática<sup>159</sup>. Isso porque, na liberdade natural, a abertura de cargos e posições a todos se dá de modo meramente formal. Desconsidera-se que as contingências sociais interferem sobremaneira no modo de ocupação desses cargos e posições. O direito a um acesso igualitário é, destarte, tolhido.

---

<sup>156</sup> GODOI, op. cit., p. 53.

<sup>157</sup> KERSTING, op. cit., p. 197.

<sup>158</sup> ANDRADE, op. cit., p. 224.

<sup>159</sup> GODOI, op. cit., p. 53.

O sistema de igualdade liberal, por sua vez, é mais justo que o da liberdade natural, todavia, não é suficiente. Na igualdade liberal, exige-se uma igualdade equitativa de oportunidades. Indivíduos com a mesma capacidade teriam as mesmas chances de sucesso. O problemático nesse sistema, para Rawls, é aceitar a arbitrariedade da loteria natural<sup>160</sup>.

Da mesma forma que contingências sociais devem ser equalizadas, não é possível tolerar o acaso da distribuição das capacidades naturais. Ambos são, para Rawls, fatores moralmente arbitrários que devem ser compensados por meio da justiça igualitária, em um sistema de igualdade democrática.

Kersting, critica a posição de Rawls, em considerar as capacidades naturais como moralmente arbitrárias. A genética do indivíduo, da mesma forma que o seu destino, não são passíveis de julgamento moral. Kersting não desconsidera que, tendo em vista a desigualdade socioeconômica, resultante das diferentes capacidades, haja uma redistribuição de renda. Ele apenas afirma que tal redistribuição não está baseada em um senso de justiça moral<sup>161</sup>.

Gargarella aponta que Rawls entende que há determinadas arbitrariedades, tais como as capacidades naturais, que não podem ser taxadas de justas ou injustas, posto que a natureza não pode ser repreendida. A injustiça existe na postura adotada pelas instituições básicas da sociedade, que são incapazes de equalizar as desigualdades existentes<sup>162</sup>.

A teoria de justiça de Rawls não foi imune às críticas. Robert Nozick alegava ser ela pouco liberal, Ronald Dworkin e Amartya Sen afirmavam justamente o oposto, soando a teoria pouco igualitária. Os primeiros apontavam que a teoria de Rawls feria a autonomia do liberalismo. Para eles, o Estado não deveria ser tão ativo, deveria apenas garantir o mínimo à população, que se restringiria às questões de segurança, coibindo o roubo e o uso ilegítimo da força. Além disso, deveria também resguardar o cumprimento dos contratos acordados<sup>163</sup>. Os que acreditavam que a teoria de Rawls era pouco igualitária, buscaram aperfeiçoá-la.

O véu da ignorância foi severamente criticado. Dussel questiona se o “esquecimento fundante” refletirá nas habilidades comunicativas das partes, uma vez que, tanto o trabalhador quanto o aristocrata possuem uma linguagem própria. Considerando que sim, como então eles seriam capazes de chegar a um consenso sobre os princípios? Além disso, Dussel se filiava à ideia de que Rawls defendia a desigualdade<sup>164</sup>.

---

<sup>160</sup> KERSTING, op. cit., p. 203.

<sup>161</sup> Ibid., p. 207.

<sup>162</sup> GARGARELLA, op. cit., p. 28.

<sup>163</sup> Ibid., p. 33.

<sup>164</sup> DUSSEL, Enrique. O formalismo neocontratualista de John Rawls. In: DUSSEL, Enrique, **Ética da libertação na idade da globalização e da exclusão**. 4. ed. Petrópolis: Vozes, 2000. p. 177.

Rosso discorda do posicionamento de Dussel. Ele assevera que Rawls prevê desigualdades em seu estudo, todavia, não a defende, principalmente da forma desmedida como a que é observada atualmente, sem qualquer preocupação em garantir aos menos favorecidos algum benefício. Além disso, ele destaca também que, diante de diversas tentativas já fracassadas de suprimir as desigualdades, a melhor alternativa é buscar administrá-las, posto que a aspiração por nenhuma desigualdade até o momento mostrou-se fracassada<sup>165</sup>.

#### 4.2 APROXIMAÇÃO ENTRE O DIREITO TRIBUTÁRIO E A TEORIA DE JUSTIÇA DE RAWLS

A teoria formulada por Rawls encontra campo fértil no ramo do Direito Tributário. Os dois princípios da justiça estabelecem diretrizes para a convivência em sociedade e perpassam a necessidade de angariar recursos para concretizá-la. A maneira como serão distribuídas a renda e a riqueza produzidas dentro da sociedade é um fator importante para os estudos de Rawls. Isso fica evidente na aplicação do segundo princípio de justiça.

Nota-se que, na aplicação dos dois princípios da justiça, Rawls destacou que eles possuem uma prioridade lexicográfica em sua aplicação. Essa ordem serial também deve ser observada no cumprimento do segundo princípio. Assim, primeiro busca-se a igualdade equitativa de oportunidades, com a manutenção de posições e cargos acessíveis a todos e depois vincula-se a isso a possibilidade de desigualdades, desde que elas se convertam em proveito de todos<sup>166</sup>.

Inicialmente, é preciso destacar que as expressões “vantagem para todos” e “aberto a todos” devem ser interpretadas com cautela devido ao seu elevado grau de ambiguidade. Rawls destaca que a sentença “vantagem para todos” comporta duas interpretações possíveis, quais sejam, a do pareto-otimidade, assentada nas ciências econômicas e a do princípio da diferença. Contudo, apenas esta última, o princípio da diferença, deve prevalecer<sup>167</sup>. O termo “aberto a todos”, por seu turno, pode ser compreendido como a igualdade de carreiras abertas a talentos ou com o sentido da igualdade equitativa de oportunidades. Nota-se que, a partir da combinação desses quatro significados, é possível elaborar quatro interpretações possíveis, quais sejam, sob

---

<sup>165</sup> ROSSO, Paulo Sérgio; ALVES, Fernando de Brito. Igualdade formal e desigualdade utilitária: os discursos de legitimação da exclusão em Aristóteles e Rawls. **Argumenta**, Jacarezinho, n. 7, p. 69-86, 2007.

<sup>166</sup> ANDRADE, op. cit., p. 225.

<sup>167</sup> KERSTING, op. cit., p. 198.

a perspectiva da liberdade natural, da igualdade liberal, da aristocracia natural e da liberdade democrática<sup>168</sup>.

A liberdade natural parte do conceito de pareto-otimidade para definir a expressão “vantagem para todos”. Tal conceito advém do princípio da eficiência de Pareto. Na estrutura distributiva do pareto-ótimal, o sistema será eficiente sempre que for impossível modificar a posição de um sujeito sem, de modo concomitante, prejudicar outro. A vantagem para todos seria, portanto, proporcionada quando todos experimentassem o máximo de satisfação na aplicação dos recursos em uma sociedade<sup>169</sup>.

Todavia, a interpretação pela ótica da eficiência é incapaz de definir a justiça. Tome-se como exemplo sociedades feudais ou escravistas. Ambas se tratavam de um modelo eficiente pois nelas, qualquer melhoria na situação dos servos ou escravos resultaria na piora do senhor feudal e do senhor de escravos. No pareto-otimidade sempre haverá alguém afetado com a redução concedida a favor de outrem. Não se tem a “vantagem para todos”<sup>170</sup>.

Já a expressão “aberto a todos” é analisada pela liberdade natural sob o enfoque da igualdade formal de oportunidades. Rawls define essa igualdade a partir da concepção de carreiras abertas aos talentos. A ideia de carreiras abertas aos talentos surge como um dos objetivos da Revolução Francesa. Isso ocorreu porque os cargos públicos eram propriedade estatal e sua ocupação derivava de acordos e conchavos políticos. Com o fim da propriedade privada dos cargos estatais, o ingresso nas carreiras públicas passou a ser admitido a todos aqueles que dispusessem de adequado conhecimento técnico para o cargo, aferido por meio de exames. Todos possuíam os mesmos direitos legais de acesso aos cargos, dependendo, apenas, de sua aptidão natural e disposição para alcançá-los<sup>171</sup>.

A liberdade natural defende que o sistema será eficiente se houver uma igualdade formal de oportunidades na distribuição de cargos e posições. Rawls discorda desse sentido justamente porque ele se baseia em aspectos de aptidão natural que, para Rawls, não passam de uma “loteria social”. A distribuição de renda e riqueza dentro da sociedade fica submissa a fatores moralmente arbitrários e se distancia da justiça.

A interpretação da igualdade liberal ao segundo princípio da justiça de Rawls se assemelha a interpretação dada pela liberdade natural. Contudo, como forma de aperfeiçoar a interpretação anterior, ela acrescenta à igualdade formal de oportunidades o conceito de

---

<sup>168</sup> ANDRADE, op. cit., p. 226.

<sup>169</sup> Ibid., p. 230.

<sup>170</sup> KERSTING, op. cit., p. 199.

<sup>171</sup> ANDRADE, op. cit., p. 236-237.



igualdade equitativa de oportunidades. Rawls compreende que apenas a igualdade jurídica de acesso aos cargos não é suficiente. Ela deve vir acompanhada de uma igualdade substancial, em que todos possam ter efetivamente oportunidades iguais.

Realizar a igualdade equitativa de oportunidades requer modificações profundas no sistema econômico e político da sociedade, de modo a evitar a acumulação de renda e riqueza excessiva e a propiciar cultura e educação para todos, o que resultaria em oportunidades iguais. Percebe-se que a igualdade liberal representa um avanço se comparada à liberdade natural. Contudo, Rawls afirma que a interpretação da igualdade liberal não deve ser adotada pois ela não resolve o problema da loteria natural e seus fatores moralmente arbitrários. Além disso, o autor afirma que é impossível alcançar a igualdade equitativa de oportunidades, uma vez que não é possível eliminar completamente as contingências sociais<sup>172</sup>.

A interpretação sob a perspectiva da aristocracia natural substitui o princípio da eficiência pelo princípio da diferença na análise da expressão “vantagem para todos”. Para a expressão “abertos a todos”, permanece a ideia de carreiras abertas a todos, ou seja, a igualdade formal de oportunidades. Rawls também não considera essa interpretação viável posto que ela possui o mesmo problema encontrado na igualdade liberal, qual seja, não extingue as contingências sociais<sup>173</sup>.

A aristocracia é uma forma de governo em que os melhores são eleitos para governar sempre visando auferir benefícios para a sociedade como um todo. Esses escolhidos, naturalmente, terão benefícios, mas esses devem ser limitados aos benefícios proporcionados aos setores menos favorecidos da sociedade. Os talentosos que governam devem utilizar toda a sua vocação em prol do coletivo.

Rawls considera que a melhor interpretação para o segundo princípio de justiça é a alcançada por meio da igualdade democrática. Assim, assumindo a ordem serial, tem-se o primeiro princípio da liberdade igual e o segundo princípio, que combina a igualdade equitativa de oportunidades e o princípio da diferença. O princípio da diferença tolera as desigualdades socioeconômicas se estas resultarem em melhoria para os menos favorecidos da sociedade a longo prazo. Isso ocorre porque, na posição original, paritária e equitativa entre os indivíduos, um sujeito racional não optaria por contribuir mais para o bem comum e receber em

---

<sup>172</sup> ANDRADE, op. cit., p. 244-245.

<sup>173</sup> Ibid., p. 252.

contrapartida menos<sup>174</sup>. Ademais, qualquer medida de desigualdade deve ser suprimida por meio da redistribuição da renda e da riqueza<sup>175</sup>.

Há três razões que permitem entender o porquê de as partes admitirem as desigualdades. A primeira delas decorre do próprio princípio que afirma serem as desigualdades vantajosas para todos. A segunda razão é que as partes conhecem as circunstâncias da justiça assumidas na posição inicial e concordam com ela. E a terceira é que as partes são racionais e não são movidas por inveja, daí aceitarem a desigualdade<sup>176</sup>.

Andrade afirma que para se chegar ao enunciado efetivo do segundo princípio de Rawls é necessária a compreensão do papel das instituições de fundo e de como elas operam para alcançar a justiça distributiva. Por instituições de fundo entende-se as instituições jurídicas e políticas que moldam o desenvolvimento da sociedade<sup>177</sup>.

Rawls afirma que a justiça distributiva será efetivada a partir das instituições de fundo que se inserem dentro de um estado democrático organizado. A estrutura básica dessa sociedade garante os dois princípios de justiça elaborados por Rawls. As instituições de fundo podem ser descritas a partir de três presunções: constituições com as liberdades da cidadania igual, a igualdade equitativa de oportunidades e o mínimo social<sup>178</sup>.

Admite-se, então, que a constituição deve assegurar as liberdades de cidadania igual, quais sejam, liberdades políticas e de consciência e procedimento justo para a escolha dos governos e condução dos processos legislativos elaborados. No modelo estipulado por Rawls, há, também, a igualdade equitativa de oportunidades. Assim, o acesso à educação e à cultura é garantido a todos. Além disso, Rawls supõe que o governo assegure um mínimo social àqueles que passem por situações de vulnerabilidade. Esse mínimo social se dá por meio de um salário-família e de pagamentos extraordinários para casos de doença e de desemprego.

Para alcançar a justiça distributiva em um regime institucional de propriedade privada, Rawls entende que a atividade do governo deve se dividir em setores. Esses setores relacionam-se à preservação de determinadas condições sociais e econômicas. Destaca-se que tais setores não estão associados à tripartição dos poderes proposta por Montesquieu. Tampouco relacionam-se ao sistema de freios e contrapesos<sup>179</sup>.

---

<sup>174</sup> GODOI, op. cit., p. 54.

<sup>175</sup> KERSTING, op. cit., p. 201.

<sup>176</sup> ANDRADE, op. cit., p. 47

<sup>177</sup> Ibid., p. 239.

<sup>178</sup> Ibid., p. 289.

<sup>179</sup> Ibid., p. 290.

Trata-se de uma classificação baseada na renda e na riqueza, com forte influência da divisão proposta por Richard Musgrave. Em sua teoria, Musgrave dedicou-se ao estudo das finanças públicas, com enfoque não nos aspectos de receita e despesa, mas sim, preocupado com o problema da alocação de recursos, distribuição de renda, pleno emprego, crescimento e estabilidade do nível de preços. Musgrave assevera que não há um padrão único de análise para esses aspectos. Desse modo, diferentes abordagens podem ser adotadas na política econômica e no orçamento público. Em um Estado com um padrão eficiente de planejamento fiscal, utiliza-se a política fiscal para função alocativa, distributiva e estabilizadora<sup>180</sup>.

A presença do tributo interfere nas escolhas feitas pelos contribuintes, há, portanto, uma indução de comportamento que pode ser manejada pelo governo na condução de suas decisões. Desse modo, na função alocativa, o governo deve ajustar a alocação de recursos que serão utilizados pelo setor público e pelo setor privado<sup>181</sup>. Por exemplo, bens que não são fornecidos pela iniciativa privada, mas que são demandados pela população, podem ser oferecidos pelo Estado.

A função distributiva possibilita o ajuste na distribuição de renda, com o propósito de reduzir as desigualdades sociais. A função estabilizadora almeja a manutenção da estabilidade econômica, que se dá por meio do gerenciamento dos níveis de emprego, de preço e de equilíbrio na balança de pagamentos.

Influenciado por Musgrave, Rawls propõe, então, uma divisão em cinco setores: alocação, estabilização, transferência, distribuição e troca. Observa-se que a classificação de Rawls se assemelha a de Musgrave, com a inclusão do setor de transferência e de troca. A concepção de justiça acordada na posição original é alcançada com o implemento dos quatro primeiros ramos<sup>182</sup>.

Os setores de alocação e de estabilização visam manter a eficiência da economia de mercado. No setor de alocação, há uma preocupação com a eficiência global da economia. O governo age com a função de correção de falhas e visa manter competitivo o sistema de preços, em regra ineficaz na distribuição de bens públicos. Isso se dá por meio da criação de impostos e subsídios e pelas mudanças na definição dos direitos de propriedade. No setor de estabilização,

---

<sup>180</sup> ANDRADE, op. cit., p. 291.

<sup>181</sup> SCHOUERI, op. cit., p. 36.

<sup>182</sup> ANDRADE, op. cit., p. 292.

para tornar a economia de mercado eficiente, o governo cuida dos níveis de emprego e de demanda<sup>183</sup>.

Os setores de distribuição e transferência têm por objeto a equidade. O setor de distribuição pode ser dividido em dois, adotando-se como premissa os dois princípios de justiça de Rawls<sup>184</sup>. Nessa subdivisão, a primeira parte guarda relação com o princípio da liberdade igual e com a igualdade equitativa de oportunidades. Ela pretende criar os impostos subordinados ao princípio da justiça distributiva, sobre herança e doação. Para a correção de distorções na concentração de renda e poder. A tributação teria função extrafiscal, promovendo a dispersão da riqueza<sup>185</sup>.

A segunda parte do setor de distribuição associa-se à igualdade democrática. Busca-se uma arrecadação justa que possibilite a concretização da ideia de justiça formulada na posição original. Rawls recomenda que o enfoque da tributação recaia sobre o consumo em detrimento da renda. Deve-se tributar sobre o que é retirado da reserva comum de bens e não sobre o que a pessoa contribui. O imposto incidiria sobre o que é consumido pela pessoa. Rawls sugere que o imposto sobre consumo poderia ser cobrado anualmente. Ele acrescenta, ainda, a possibilidade de isenções por dependentes e o ajuste do imposto que possibilitasse um mínimo social apropriado, de acordo com o princípio da diferença<sup>186</sup>.

Assim, ao afirmar que a tributação sobre o consumo promove a equidade, a eficiência e o progresso da economia, surge a necessidade de definir a utilização das técnicas de proporcionalidade e da progressividade. Rawls, assumindo que toda a renda auferida pelo sujeito se dê de forma justa, defende que a proporcionalidade possibilita um melhor esquema tributário. Isso porque, todos seriam tributados de maneira uniforme. Ele aponta que deveria se lançar mão da progressividade em sociedades com instituições sociais injustas, em que o objetivo fosse evitar a acumulação de riquezas que ferisse os princípios acordados na posição original. Rawls assinala que o uso de tais instrumentos não faz parte, propriamente, de uma teoria de justiça, mas sim, de um julgamento político<sup>187</sup>.

Rawls sugere que deve ser aplicada a progressividade nos impostos sobre herança e doações. Assim, haveria uma redução das desigualdades econômicas e sociais oriundas dos

---

<sup>183</sup> SANTA HELENA, Eber Zoehler. Justiça distributiva na Teoria da Justiça como Equidade de John Rawls. **Revista de informação legislativa**, Brasília, v. 45, n. 178, p. 337-346, abr./jun.2008. Disponível em: [https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/45/178/ril\\_v45\\_n178\\_p337.pdf](https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/45/178/ril_v45_n178_p337.pdf). Acesso em: 18 out. 2018. p.341.

<sup>184</sup> ANDRADE, op. cit., p. 294.

<sup>185</sup> SANTA HELENA, op. cit., p. 341

<sup>186</sup> ANDRADE, op. cit., p. 295.

<sup>187</sup> Ibid., p. 297.

fatores moralmente arbitrários, uma vez que a herança recebida não resulta de mérito ou do próprio trabalho dos herdeiros.

Alguns autores discordam do enfoque da tributação sobre o consumo que, na verdade, preserva a desigualdade de renda. É que taxar o consumo significa usar de tributação indireta, que atinge a todos os consumidores, pesando proporcionalmente mais sobre os de menor renda. No modelo ideal Rawlsiano, a tributação sobre o consumo deveria se dar de maneira meramente proporcional, sem adentrar em outros critérios, tais como o da capacidade contributiva<sup>188</sup>. Para Rawls, a capacidade contributiva é regulada pelos dois princípios da justiça. Ela não pode ser analisada, portanto, de forma dissociada de tais princípios e deve ser ajustada, na prática, tendo a em vista a realização dos referidos princípios.

O setor de transferências, que não foi previsto no modelo de Musgrave, almeja garantir o mínimo social para a população. Apenas o mercado não é capaz de promover a justiça social. Assim, o governo deve garantir um mínimo adequado. Este setor volta-se para as instituições de fundo da justiça como equidade e preocupa-se em como se dá a alocação da renda total na sociedade<sup>189</sup>.

Rawls pondera que o sistema de preços, que regula os setores de alocação e de distribuição, busca apenas uma distribuição eficiente, mas não uma distribuição justa. As instituições de fundo que devem se preocupar com uma distribuição justa. Desse modo, um mínimo social deve ser repartido da renda total, pelo setor de transferência, com base no critério da necessidade, e o restante sujeitar-se-á ao sistema de preço, guiado pelo critério da competitividade eficiente<sup>190</sup>.

Rawls ainda estipula um quinto setor, o setor de trocas. Este setor relaciona-se à riqueza e aos bens. Nele, há a possibilidade de que os cidadãos escolham maiores gastos públicos a partir do critério da unanimidade. Se houver unanimidade para a criação de mais tributos com intuito de promover mais gastos públicos, estes últimos poderão se realizar. Segundo Rawls, não poderia haver gastos públicos sem que a forma de pagamento de tais gastos não fosse dada por aprovação popular<sup>191</sup>.

Ressalta-se que tais gastos não devem ser confundidos com os gastos públicos necessários para financiar atividades governamentais. Os gastos discutidos no setor de troca

---

<sup>188</sup> MOREIRA, André Mendes; SENA, Roberto Miglio. (In)justiça na tributação do consumo: o que a OCDE tem a nos dizer. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, Rio de Janeiro, v. 4, n. 4, p. 1-27, 2016. Disponível em: <http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/19816/16267>. Acesso em: 20 out. 2018. p.6.

<sup>189</sup> ANDRADE, op. cit., p. 299.

<sup>190</sup> Ibid., p. 300.

<sup>191</sup> Ibid., p. 303.

tomam por base o critério da utilidade, haverá um grupo de beneficiados. Este grupo, interessado em aumentar a quantidade de gastos públicos deve buscar o setor de trocas com vistas a chegar a um consenso com o restante da população acerca do aumento de tributos para financiar determinada atividade que pode não ser benéfica a todos. Rawls aponta que o Estado não deve obrigar os cidadãos a pagar por benefícios que não desejam<sup>192</sup>.

## 5 REFORMA TRIBUTÁRIA

### 5.1 ASPECTOS COMUNS E ENTRAVES DAS PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA

Schoueri afirma que o tributo possui um “duplo dividendo”, ou seja, ele pode conferir à sociedade não apenas a arrecadação de receitas para fazer frentes às despesas incorridas, mas também, se bem utilizado, pode gerar ganho de eficiência do mercado, resultando em benefícios para toda a coletividade. Esse ganho de eficiência se dá com a correção das falhas de mercado por meio da função alocativa<sup>193</sup>.

Para que o tributo possa cumprir essa missão, ele deve estar inserido em um sistema tributário que possibilite o cumprimento da função fiscal e da função distributiva, sem perder de vista a eficiência. Schoueri aponta como principais características para um bom sistema tributário: a eficiência econômica, a simplicidade administrativa, a flexibilidade, a responsabilidade política e a equidade<sup>194</sup>.

O nível de desenvolvimento do país influencia o seu sistema de tributação. As reformas tributárias figuram como parte do amadurecimento social, político e econômico enfrentado pelas nações. Por envolver grupos econômicos e sociais, a reforma tributária está longe de ser uma tarefa simples. No Brasil, tem-se a ideia de que a reforma se faz urgente como única forma de solucionar um sistema tributário complicado e ineficiente.

Nem todos acreditam que a reforma trará a solução dos problemas tributários brasileiros. O professor Paulo de Barros Carvalho assevera que o sistema tributário brasileiro funciona de modo adequado. Para ele, “quando o sistema é acionado, reage bem e o resultado sai como o esperado. Isso não é fácil em outros países”. Trata-se mais de um problema ético e não tributário, em termos de justiça fiscal e de distribuição equitativa da carga tributária. Nele se incluem o

---

<sup>192</sup> ANDRADE, op. cit., p. 305.

<sup>193</sup> SCHOUERI, op. cit., p. 40-41.

<sup>194</sup> Ibid., p. 42.

fisco, que busca apenas o aumento da arrecadação e, também, o contribuinte, que apenas se insurge, quando o aumento da carga tributária afeta a sua esfera de relações privadas<sup>195</sup>.

A opinião de Carvalho, contudo, sobre a desnecessidade de reformar o sistema não é unânime. O número dos que afirmam a necessidade de reforma para corrigir as falhas no sistema arrecadatário, tornando-o mais simples e eficiente, é bem maior. Dentre as mudanças, as mais destacadas são: a necessidade de redução dos impostos indiretos, o aumento da tributação sobre o patrimônio e aumento da progressividade nos tributos que incidem sobre a renda. A complexidade do sistema tributário também é vista como um entrave, pois leva à insegurança jurídica dos contribuintes.

Apesar da sua propalada urgência, as propostas de Reforma Tributária no Brasil nunca conseguiram avançar. Com o CTN, o Brasil alcançou o ápice da modernidade em termos de legislação tributária. O modelo de imposto sobre o valor agregado foi considerado um avanço. Contudo, a necessidade de aumentar a arrecadação a qualquer custo e a confusa legislação que regulava os impostos sobre o consumo tornaram o sistema tributário brasileiro obsoleto e ineficiente. Dentre os problemas atuais, Junqueira elenca o excesso de burocracia, a regressividade, a tributação e a desoneração sobre os setores errados<sup>196</sup>.

O excesso de burocracia é notório quando se percebe que há 27 legislações diferentes regulando o ICMS. Para o empresário, o conhecimento técnico e a necessidade de cumprimento de obrigações acessórias, tais como, o preenchimento de livros contábeis, significa, em última análise, perda de eficiência para a sua empresa. O Brasil ocupa a desonrosa 109ª posição de um ranking que mede o tempo gasto com essas obrigações acessórias. São aproximadamente 1.958 horas com cálculo e pagamento de tributos<sup>197</sup>.

Da miscelânea de tributos e de legislações para operacionalizá-los, resulta a falta de transparência ao contribuinte que paga as contas. Tamanha complexidade só gera ineficiência, pois compele aos contribuintes a criação de uma estrutura paralela, com o intuito, apenas, de entender e administrar a problemática dos tributos. A Administração também perde, pois precisa de um corpo técnico especializado para fiscalizar e cobrar os tributos.

---

<sup>195</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Arrecadação compulsiva. “Sistema tributário funciona e não requer reparos”. **Conjur**, São Paulo, 17 jan. 2010. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2010-jan-17/entrevista-paulo-barros-carvalho-professor-direito-tributario>. Acesso em: 29 out. 2018.

<sup>196</sup> JUNQUEIRA, Murilo de Oliveira. O nó da Reforma Tributária no Brasil (1995-2008). **Revista Brasileira de Ciências Sociais**. São Paulo, v. 30, n. 89, p. 93-113, out. 2015. DOI: <http://dx.doi.org/10.17666/308993-113/2015>. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rbcsoc/v30n89/0102-6909-rbcsoc-30-89-0093.pdf>. Acesso em: 05 nov. 2018. p.94-95.

<sup>197</sup> TREVISAN, Cláudia. Brasil é onde se gasta mais tempo para pagar impostos, diz banco Mundial. **O Estado de São Paulo**, São Paulo, 31 out. 2017. Disponível em: <https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,brasil-e-o-pior-pais-do-mundo-para-pagar-impostos-diz-banco-mundial,70002067604>. Acesso em: 07 nov. 2018.

A regressividade do sistema na tributação sobre o consumo reforça as desigualdades de renda existentes no país. E é nesse ponto que se percebe que os setores errados estão sendo tributados. Produtos que permitem o mínimo existencial do indivíduo, tais como, alimentação e remédios, são tributados. Esse problema tem como causa a taxação de tais produtos pelos estados produtores. Ao vender a sua produção para outros estados, serão os contribuintes do estado vizinho que sofrerão as consequências da tributação. De acordo com Junqueira, esse raciocínio resulta no problema da “tragédia dos bens comuns” pois, ao pensar dessa forma, todos agem com interesses egoístas e acabam se prejudicando coletivamente<sup>198</sup>.

Há, ainda, as desonerações sobre os setores errados, que resulta na guerra fiscal entre os estados. Os governos estaduais, para atrair novos investimentos ou mantê-los em seus territórios, concedem isenções tributárias para grandes indústrias. No curto prazo, se o estado que inicia a guerra fiscal tem uma fraca infraestrutura para os serviços que deseja angariar, ele se beneficia. O benefício concedido não resultará em perda da arrecadação por dois motivos, quais sejam, não há indústrias do mesmo setor para o qual está sendo concedida a isenção e, por não haver nenhuma arrecadação nesse setor, não há receita a ser perdida. Com a implantação do setor industrial no local, haverá um aumento na arrecadação pelo incremento promovido com o crescimento de um conglomerado de serviços de apoio na economia local, haverá, também, aumento nos índices de empregos formais.

Contudo, se o estado já dispuser de uma malha industrial instalada em seu território, a concessão de benefícios e isenções não promoverá os mesmos efeitos. A adoção de quaisquer medidas que resultem em benefícios e isenções a uma indústria deverá, necessariamente, ser concedida às demais indústrias, de modo que, no longo prazo, os efeitos positivos da guerra fiscal para o estado desaparecem devido à generalização dos benefícios concedidos.

É possível afirmar que a guerra fiscal mitiga o princípio federativo. Ao reduzir as receitas estaduais, ela implica em um aumento das transferências voluntárias federais, o que deixa os estados à mercê dos ditames da União, com a consequente perda de sua autonomia financeira. Além disso, a guerra fiscal também leva à concentração de indústrias em determinadas regiões, o que impede o crescimento nacional de maneira ordenada e harmônica<sup>199</sup>.

---

<sup>198</sup> JUNQUEIRA, op. cit., p. 95.

<sup>199</sup> GUERRA, Lúcio Fábio Araújo. **A efetividade da Reforma Tributária no combate à guerra fiscal entre estados brasileiros**. 2008. Monografia (Especialização em Orçamento Público) – Instituto Serzedello Corrêa do Tribunal de Contas da União, Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento da Câmara dos Deputados e Universidade do Legislativo Brasileiro do Senado Federal, Brasília, 2008. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/a-efetividade-da-reforma-tributaria-no-combate-a-guerra-fiscal-entre-estados-brasileiros.htm>. Acesso em: 06 nov. 2018. p.15.



A guerra fiscal, ainda, promove distorções na eficiência alocativa, pois os incentivos tributários são concedidos, quase sempre, às grandes indústrias, as únicas capazes de suportar os elevados custos de uma transação em troca de benefícios. Há, também, um prejuízo na alocação dos gastos públicos, com o incremento de obras em infraestrutura para o escoamento da produção em detrimento da construção de obras públicas, tais como, escolas, hospitais e creches<sup>200</sup>.

Dentre as propostas de reforma tributária já apresentadas, Junqueira considera como relevantes apenas as Propostas de Emenda Constitucional 175/1995, 41/2003 e 233/2008. Para o autor, as três propostas possuem como características comuns: buscam reformas constitucionais e não apenas pontuais, foram apresentadas pelo Presidente, o que supostamente daria a elas maiores chances de aprovação e foram veiculadas na mídia.

Para compor o estudo das propostas já apresentadas acrescenta-se à lista a PEC 293/2004 que, apesar não ter sido proposta pelo Presidente, mas sim, pelo então deputado federal Luiz Carlos Hauly, ganhou relevância política e encontra-se em pauta na Câmara dos Deputados.

Apresenta-se como justificativas para o fracasso das propostas de reforma tributária a ingovernabilidade do sistema jurídico, o poder de veto dos governadores, a oposição dos capitalistas e o desinteresse do Executivo. Todavia, Junqueira afirma que tais argumentos não se sustentam. Para todas as propostas houve governabilidade do presidente e considerável apoio dos governadores, que votam por bancadas partidárias e não vinculados apenas ao seu estado. A aceitação do grupo capitalista também foi grande, visto que, em todas as propostas busca-se mais a eficiência tributária do que, efetivamente, a redução das desigualdades com a criação de um sistema redistributivo. Havia, igualmente, interesse do Executivo<sup>201</sup>.

O “nó da reforma tributária”, nas palavras de Junqueira, reside na multidimensionalidade. Há muitas dimensões em jogo e isso impede a formação de maiorias que aprovelem as reformas. As dimensões mais críticas são a unificação do ICMS, o fim da guerra fiscal, a instituição do princípio de destino, o aumento da progressividade dos impostos e a reformulação das vinculações constitucionais<sup>202</sup>.

A estrutura de produção de cada estado é bastante diferente, o que repercute em sua arrecadação. A instituição de um imposto único, sem previsão de alíquotas para cada produto,

---

<sup>200</sup> GUERRA, op. cit., p. 17.

<sup>201</sup> JUNQUEIRA, op. cit., p. 96-97.

<sup>202</sup> Ibid., p. 101-104.

gera insegurança para os estados, que não querem perder a sua principal fonte de arrecadação, e para os contribuintes, que não podem prever os custos de suas futuras transações<sup>203</sup>.

O fim da guerra fiscal, a partir da vedação aos benefícios fiscais concedidos pelos estados, também gera insatisfação por parte dos estados menos desenvolvidos, que usam os benefícios como moeda de troca para o crescimento dos investimentos em seus territórios. As grandes empresas também perdem com a guerra fiscal porque elas colhem os frutos da concessão dos benefícios. O fim dos benefícios implicaria ainda em revisão dos benefícios já concedidos, o que geraria graves transtornos, sendo algo que não se implementaria a curto prazo. A instituição do princípio de destino assinala que a arrecadação deve pertencer ao estado consumidor e não ao estado de origem da mercadoria, como é feito atualmente. Tal medida beneficiaria os estados com déficit em sua balança comercial interestadual<sup>204</sup>.

O aumento da progressividade, uma proposta necessária para amenizar o caráter regressivo do sistema tributário brasileiro, é um entrave para os estados mais pobres e agrícolas que, por não terem bases tributáveis, arrecadam em cima da tributação sobre o consumo. A reformulação das vinculações constitucionais busca relativizar algumas vinculações de impostos e ampliar a base tributável. Mais uma vez, foi fortemente criticada por setores de esquerda que se preocupavam com o desmonte da estrutura social<sup>205</sup>.

Observa-se que, ao longo dos anos, em todas as propostas, pouco se falou em implementação da justiça fiscal. Ao analisar as medidas bem-sucedidas, nota-se a predominância daquelas relativas à criação ou à majoração dos tributos. Redução da complexidade e da regressividade do sistema, apesar de apontadas em diversos momentos, não foram acatadas por falta de consenso político.

Ancorados na ideia de que a tributação deixou de possuir relevância para a adoção de práticas redistributivas na sociedade, os governos taxativamente privilegiam a tributação sobre o consumo. Faz-se de extrema importância, portanto, a modificação desse paradigma, que beneficia os detentores de riqueza e impede um crescimento econômico justo, embasado na justiça fiscal. No Brasil, o conflito se torna mais acentuado em virtude da disposição dos tributos sob o consumo. A presença de dois impostos que recaem sobre as operações de consumo, incidentes sobre o valor adicionado e administrados por dois níveis de governo diferentes, quais sejam, União, para o IPI e Estado, para o ICMS prejudicam sobremaneira a eficiência do sistema tributário nacional.

---

<sup>203</sup> JUNQUEIRA, op. cit., p. 101.

<sup>204</sup> Ibid., p. 102-103.

<sup>205</sup> Ibid., p. 104

Somam-se aos dois tributos listados, o ISS, a contribuição para o financiamento da seguridade social (Cofins), o programa de integração social (PIS) e o programa de formação do patrimônio do servidor público (PASEP), que também incidem sobre o consumo, tornando o sistema ainda mais confuso e complexo. Logo, o consumo, no Brasil, é tributado pelas três esferas de poder, com o agravante de ocorrer por meio da tributação em cascata.

Grande parte das propostas de reforma sempre buscou a fusão dos tributos sobre o consumo. A união promoveria a racionalidade e redução do custo da arrecadação. Contudo, observa-se que uma modificação de tal monta torna-se improvável pois colocaria em risco a estrutura federativa introduzida pela CF/88. Paulo de Barros Carvalho sinaliza com razão que qualquer modificação na autonomia dos estados e dos municípios reduzirá, sobremaneira, o sucesso da tentativa de reforma<sup>206</sup>.

Nesse sentido, percebe-se que a alteração das receitas tributárias resultaria em um novo modelo de pacto federativo. Haveria a necessidade de rearranjo das atribuições materiais de cada ente político, o que implica em remotas chances de as reformas nesse sentido prosperarem.

## 5.2 O PLANO ECONÔMICO DO NOVO GOVERNO

Até o resultado das eleições, no dia 28 de outubro de 2018, a proposta de reforma tributária defendida pelo deputado federal Luiz Carlos Hauly, PEC 293/04, encontrava-se aguardando o fim da intervenção federal na segurança do Rio de Janeiro para ser votada pelo Congresso Nacional. A CF/88 determina, em seu art. 60, §1º, que não se pode emendar a Constituição na vigência de intervenção federal. Segundo o presidente da Câmara dos Deputados, Rodrigo Maia, a restrição aplica-se tão somente à discussão e a votação em Plenário, sendo admitida a sua tramitação pela Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania e pelas comissões especiais<sup>207</sup>.

O modelo apresentado pelo deputado Luiz Carlos Hauly se assemelha ao adotado no sistema tributário da Europa. Em linhas gerais, ele propõe a instituição de um imposto de renda federal, um imposto sobre valor agregado, um imposto seletivo estadual, com legislação federal, e impostos municipais sobre o patrimônio. Nota-se que o âmago da proposta é a instituição do imposto sobre valor agregado, que substituirá nove tributos incidentes sobre o consumo de bens

---

<sup>206</sup> CARVALHO, op. cit.

<sup>207</sup> AGÊNCIA CÂMARA NOTÍCIAS. Comissão que analisa PEC da Reforma Tributária ouve hoje Receita Federal e Ipea. **Câmara dos Deputados**, Brasília, 06 nov. 2018. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/ECONOMIA/565009-COMISSAO-QUE-ANALISA-PEC-DA-REFORMA-TRIBUTARIA-OUVE-RECEITA-FEDERAL-E-IPEA-NA-TERCA.html>. Acesso em: 06 nov. 2018.

e serviços, quais sejam, ISS, ICMS, IPI, PIS, Cofins, contribuição de intervenção no domínio econômico, salário-educação, imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguros, ou relativa a títulos e valores mobiliários e Pasep<sup>208</sup>.

Este imposto será cobrado de forma simplificada e compatibilizado com um imposto seletivo monofásico sobre alguns produtos. A proposta destaca, também, a criação de um novo órgão dirigido por um Secretário Nacional, que agregará os Fiscos Estaduais e do Distrito Federal. A última atualização da PEC 293/04 ocorreu dia 27/11/18, com a apresentação do parecer do deputado Luiz Carlos Hauly aos membros da Comissão Especial da Reforma Tributária da Câmara. Houve pedido de vista coletivo e acredita-se que o texto, em breve, estará pronto para votação<sup>209</sup>.

A proposta do novo governo, denominada de Projeto Fênix, possui 81 páginas, mas apenas uma dedica-se ao tema da Reforma Tributária. Em seu programa, o novo presidente prevê a unificação de tributos e a simplificação do sistema tributário. Para alcançar esses objetivos, pretende<sup>210</sup>:

Gradativa redução da carga tributária bruta brasileira, paralelamente ao espaço criado por controle de gastos e programas de desburocratização e privatização; simplificação e unificação de tributos federais eliminando distorções e aumentando a eficiência da arrecadação; descentralização e municipalização para aumentar recursos tributários na base da sociedade; discriminação de receitas tributárias específicas para a previdência na direção de migração para um sistema de capitalização com redução sobre os salários; introdução de mecanismos capazes de criar um sistema de imposto de renda negativo na direção de uma renda mínima universal e melhoria da carga tributária brasileira fazendo com que os que pagam muito paguem menos e os que sonegam e burlam, paguem mais.

O futuro Ministro da Fazenda, Paulo Guedes, tem concedido diversas entrevistas em que afirma mudanças na alíquota do IR. Não há firmeza em seu discurso. Ora declara que a pretensão é implantar uma alíquota única para o imposto de renda de pessoas físicas e jurídicas,

---

<sup>208</sup> DAVID, Grazielle. Reforma Tributária ou mera simplificação: o que os programas de governo dos presidentes defendem. **Inesc**, Brasília, 28 set. 2018. Disponível em: <http://www.inesc.org.br/noticias/noticias-do-inesc/2018/setembro/reforma-tributaria-ou-mera-simplificacao-o-que-os-programas-de-governo-dos-presidenciais-defendem>. Acesso em: 06 nov. 2018.

<sup>209</sup> AGÊNCIA CÂMARA NOTÍCIAS. Hauly apresenta parecer para comissão especial da reforma tributária. **Câmara dos Deputados**, Brasília, 27 nov. 2018. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/ADMINISTRACAO-PUBLICA/566055-HAULY-APRESENTA-PARECER-PARA-COMISSAO-ESPECIAL-DA-REFORMA-TRIBUTARIA.html>. Acesso em: 29 nov. 2018.

<sup>210</sup> BOLSONARO, Jair. **O caminho da prosperidade**. Proposta de plano de governo. Tribunal Superior Eleitoral, Brasília, 2018. Disponível em: <http://www.tse.jus.br/eleicoes/eleicoes-2018/propostas-de-candidatos>. Acesso em: 29 nov. 2018. p.58.

no valor de 20%, com isenção para aqueles que recebem até cinco salários-mínimos, ora afirma que apenas vai congelar a alíquota máxima do IR em 20%<sup>211</sup>.

A proposta de Paulo Guedes se coaduna com a tendência mundial, promovida após a reforma tributária americana, em 2017, depois das eleições de Donald Trump, de reduzir a alíquota do IR pessoa jurídica e tributar dividendos. Atualmente, os lucros das empresas não financeiras são tributados a uma alíquota de 25% para o IR e de 9% para a contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), totalizando 34%. O Brasil necessita acompanhar as alíquotas do IR pessoa jurídica praticadas nos mercados mundiais pois, do contrário, perderá a sua competitividade. Para compensar a perda da arrecadação com a redução da alíquota, estuda-se retomar a tributação dos dividendos<sup>212</sup>.

Até 1995, o lucro nas empresas era tributado após a sua apuração contábil e os dividendos distribuídos aos acionistas também sofriam nova tributação. Nessa época, já havia um tratamento especial aos dividendos, que não integravam a base de cálculo do IR pessoa física e eram tributados exclusivamente na fonte, com alíquota de 15%, inferior à alíquota de 27,5% utilizada para outro rendimento tributável qualquer<sup>213</sup>.

Com o intuito de atrair capitais e investimentos, a Lei 9.249/1995 trouxe a isenção na tributação de lucros e dividendos distribuídos pelas empresas a seus sócios e acionistas. Essa lei também autorizou a dedução dos juros sobre capital próprio. Os juros sobre capital próprio correspondem a uma maneira de as empresas distribuírem os seus ganhos. A dedução desses juros representa uma despesa fictícia que a empresa poderá deduzir do pagamento de seu imposto de renda.

A Confederação Nacional de Municípios (CNM) destaca que essas medidas prejudicam os municípios pois diminuem as receitas do Fundo de Participação dos Municípios (FPM) que recebe recursos do IR. Além de afetar a repartição das receitas, há, também, uma violação à justiça social, uma vez que se privilegia aqueles que são tributados pelo lucro em detrimento de quem é tributado pelo trabalho<sup>214</sup>.

---

<sup>211</sup> ALCANTARA, Charles; SÁ NETO, Floriano de. Mudança no imposto de renda que planeja economista de Bolsonaro pode agravar a desigualdade e a crise. **El País**, Madrid, 20 set. 2018. Disponível em: [https://brasil.elpais.com/brasil/2018/09/20/opinion/1537447119\\_621795.html](https://brasil.elpais.com/brasil/2018/09/20/opinion/1537447119_621795.html) Acesso em: 29 nov. 2018.

<sup>212</sup> TORRES, Fernando et al. Candidatos estudam taxaço a dividendos. **Valor Econômico**, São Paulo, 23 jul. 2018. Disponível em: <https://www.pressreader.com/brazil/valor-econ%C3%B4mico/20180723/281616716157747>. Acesso em: 29 nov. 2018.

<sup>213</sup> CONFEDERAÇÃO NACIONAL DOS MUNICÍPIOS. Estudo sobre a não tributação de lucros e dividendos no Brasil. **Estudos Técnicos CNM**, Brasília, v. 8, p. 113-123, 2016. Disponível em: <https://www.cnm.org.br/cms/biblioteca/Estudo%20sobre%20a%20n%C3%A3o%20tributa%C3%A7%C3%A3o.pdf>. Acesso em: 29 nov. 2018. p.114.

<sup>214</sup> *Ibid.*, p. 113-117.

Em defesa da isenção, alega-se que, ela estimula o investimento, o crescimento das empresas e o aumento do número de vagas de emprego. Além disso, o procedimento anterior incorria em bitributação dos lucros, pois o lucro, além de ser tributado na empresa, era tributado quando recebido individualmente. Entretanto, um olhar mais detido revela que não se trata de bitributação, uma vez que os sujeitos passivos do IR pessoa jurídica e da CSLL são diferentes, pessoas jurídicas e pessoas físicas, respectivamente. Há, portanto, desrespeito ao art. 43, I, do CTN, pois quem recebe renda, oriunda do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, deve sofrer a incidência do IR. A isenção da tributação dos dividendos diferencia a tributação do trabalho e do capital<sup>215</sup>.

Essa sistemática ainda permite o planejamento tributário, que incentiva a evasão fiscal, pois o contribuinte opta por incluir lucros e dividendos como rendimentos isentos e declara um valor baixo de pró-labore. Há também a precarização do trabalho, com a “pejotização” dos profissionais liberais que se transformam em firmas individuais e burlam a legislação trabalhista, se eximindo do pagamento de tributos.

A CNM destaca, ainda, que não há estudos que comprovem que a isenção dos lucros e dividendos alcançou seus objetivos, quais sejam, corrigir distorções econômicas e estimular a economia. Observou-se, sim, um aumento da regressividade do sistema tributário<sup>216</sup>.

Um estudo feito pela Consultoria Legislativa da Câmara em 2015 aponta que o retorno da tributação de lucros e dividendos poderia incrementar a receita em aproximadamente R\$ 63 bilhões por ano. Contudo, o mesmo estudo ressalva que esse resultado poderia não ocorrer pois os contribuintes, sabendo da tributação sobre os dividendos, encontrariam outras formas de se organizar, reduzindo a distribuição de dividendos e, por consequência, a arrecadação<sup>217</sup>.

O modelo da alíquota única ou “*flat tax*” se propõe a simplificar o sistema tributário. Ele foi adotado por alguns países do leste europeu e ex-repúblicas soviéticas, mas não conseguiu a aprovação de países desenvolvidos. Curioso notar que países que vivenciaram o comunismo resolvam aderir a uma proposta que não distingue o nível de renda dos contribuintes. Afirma-se que o amadurecimento político fez com que eles percebessem que o argumento de “tributar os mais ricos” é apenas uma retórica na luta de classes. Contudo, Gobetti afirma que as reformas que instituíram a “*flat tax*” nesses países foram influenciadas por interesses da elite

---

<sup>215</sup> SILVA, Jules Michelet Pereira Queiroz e *et al.* Tributação de Lucros e Dividendos no Brasil: uma perspectiva comparada. **Câmara dos Deputados, Consultoria Legislativa**, Brasília, nov. 2015. Disponível em: [http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/areas-da-conle/tema20/2015\\_19898-tributacao-de-lucros-e-dividendos-jules-michelet-et-all](http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/areas-da-conle/tema20/2015_19898-tributacao-de-lucros-e-dividendos-jules-michelet-et-all). Acesso em: 06 nov. 2018. p.4.

<sup>216</sup> CONFEDERAÇÃO NACIONAL DOS MUNICÍPIOS, *op. cit.*, p. 119.

<sup>217</sup> SILVA, *op. cit.*, p. 4.

empresarial e política e resultaram mais em uma sensível redução da carga tributária para os mais ricos, do que em uma simplificação do sistema<sup>218</sup>.

A instituição de alíquota única do IR pessoa física, portanto, promoverá aumento da já gritante desigualdade social no país. Tal medida acentuaria mais ainda o caráter regressivo do sistema tributário brasileiro. Há ofensa direta ao princípio da progressividade para o IR, previsto constitucionalmente. Seria um imenso retrocesso, pois, segundo Schoueri, a progressividade do IR serve como contrapeso à tributação regressiva sobre o consumo<sup>219</sup>.

A possibilidade de isenção, para quem recebe até cinco salários-mínimos, possui dois problemas. O primeiro é que, de acordo com a Lei de Responsabilidade Fiscal, para que haja isenção, dentre outros requisitos, é necessária a previsão de medidas de compensação. No caso em tela, as medidas de compensação devem vir, necessariamente, por aumento da carga tributária. O segundo problema é que, apesar de revelar progressividade, com apenas uma alíquota a progressividade ainda será mínima e longe do desejável para tributar rendas mais elevadas. Para isso é necessária a criação de mais alíquotas.

A ideia do imposto de renda negativo aparece no Projeto Fênix, mas sem detalhar como se dará a sua concretização<sup>220</sup>:

Acima do valor da Bolsa Família, pretendemos instituir uma renda mínima para todas as famílias brasileiras. Todas essas ideias, inclusive o Bolsa Família, são inspiradas em pensadores liberais, como Milton Friedman, que defendia o Imposto de Renda Negativo. Propomos a modernização e aprimoramento do Programa Bolsa Família e do Abono Salarial, com vantagens para os beneficiários. Vamos deixar claro: nossa meta é garantir, a cada brasileiro, uma renda igual ou superior ao que é atualmente pago pelo Bolsa Família.

O ex-secretário de política econômica do Ministério da Fazenda, Bernard Appy, questiona a viabilidade dessa medida, pois ela mostra-se incompatível com a proposta de isenção do IR pessoa física<sup>221</sup>.

Foi informado que a equipe de transição do governo eleito está apreciando três propostas de reforma tributária que podem ser implementadas no próximo ano, quais sejam, substituição

---

<sup>218</sup> GOBETTI, Sérgio Wulff. Tributação do Capital no Brasil e no Mundo. **Texto para Discussão/IPEA**, Brasília, abr. 2018. Disponível em: [http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/8354/1/TD\\_2380.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/8354/1/TD_2380.pdf). Acesso em: 06 nov. 2018.

<sup>219</sup> SCHOUERI, op. cit., p. 423.

<sup>220</sup> BOLSONARO, op. cit., p. 63.

<sup>221</sup> DYNIEWICZ, Luciana. 'Conter as despesas obrigatórias é consenso', diz Bernardo Appy. **O Estado de São Paulo**, São Paulo, 30 set. 2018. Disponível em: <https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,conter-as-despesas-obrigatorias-e-consenso-diz-bernard-appy,70002525524>. Acesso em: 29 nov. 2018.

de tributos federais sobre o consumo por uma contribuição sobre movimentação financeira, criação de um imposto sobre valor agregado (IVA) e simplificação tributária<sup>222</sup>.

A substituição de cinco a onze impostos e contribuições federais por uma contribuição sobre movimentação financeira busca reduzir a tributação sobre o consumo e a produção, com a eliminação do IPI e do PIS/Cofins. O valor da alíquota dependerá do número de impostos eliminados. Além disso, a equipe ressaltou que não se trata de uma nova contribuição e que não haverá aumento de tributos, apenas substituição dos já existentes.

A proposta de simplificação, de autoria do ex Secretário da Secretaria da Receita Federal do Brasil, Everardo Maciel, objetiva reduzir o número de obrigações acessórias. Dentre os pontos da proposta de simplificação, tem-se a integração entre os processos administrativos e judiciais, reduzindo o prazo de análise e conclusão dos processos tributários; a extinção da exigência de apresentação de certidão negativa para contratar com órgãos públicos, com a criação de um cadastro único e compartilhado por todos os entes federativos; a facilitação para abertura e fechamento de empresas e a compensação universal de créditos tributários que poderiam ser utilizados para quitar qualquer tributo federal<sup>223</sup>.

## 6 CONCLUSÃO

A vida em sociedade impõe gastos coletivos que são financiados por meio das receitas arrecadadas com a atividade tributária. Essa atividade deve ser pautada pelos parâmetros estipulados na CF/88, que destaca que a tributação deve se dar de modo justo, promovendo o crescimento econômico e social do país.

A expressão “tributar de modo justo” requer um esforço interpretativo acerca da noção de justiça. A teoria desenvolvida por John Rawls pode ser uma ferramenta útil para a compreensão da justiça tributária, visto que ambas almejam a redistribuição de bens e a construção de uma sociedade em que todos possam usufruir de um mínimo existencial básico.

Na obra *Uma Teoria de Justiça*, John Rawls reelabora a teoria do contrato social. A partir de uma determinada posição original, define-se os princípios de justiça que governarão a estrutura básica da sociedade. Concebe-se a sociedade como um sistema justo de cooperação entre pessoas livres e iguais, não baseada, apenas, na troca de interesses, noção adotada por outros modelos de contrato social, como, por exemplo, o de Hobbes.

---

<sup>222</sup> RODRIGUES, Lorenna. Bolsonaro estuda três propostas de reforma tributária. **O Estado de São Paulo**, São Paulo, 06 nov. 2018. Disponível em: <https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,bolsonaro-estuda-tres-propostas-de-reforma-tributaria,70002588003>. Acesso em: 29 nov. 2018.

<sup>223</sup> RODRIGUES, op. cit.



Na posição original e cobertos pelo véu da ignorância, os indivíduos efetuam suas escolhas considerando, além dos seus próprios interesses, os interesses do todo, posto que eles não são capazes de prever o local que ocuparão na sociedade. Nesse sentido, Rawls estipula dois princípios de justiça que permitiriam a distribuição equitativa de bens básicos para a concretização dos projetos de vida de cada indivíduo.

O primeiro princípio, ou princípio da liberdade igual, prevê a aplicação das liberdades fundamentais indistintamente a todos os indivíduos. O segundo princípio subdivide-se em outros dois princípios, quais sejam, o princípio da igualdade equitativa de oportunidades e o princípio da diferença. A igualdade equitativa de oportunidades prega amplo acesso aos cargos e às posições e o princípio da diferença assegura que as desigualdades só serão toleradas se elas resultarem em maior benefício para todos, especialmente, para os menos favorecidos.

Rawls inova ao admitir as desigualdades. Ele compreende que a distribuição dos bens em uma sociedade não é igual pois ela é afetada por arranjos institucionais, que, por vezes, funcionam como fatores moralmente arbitrários. Tais fatores realçam as desigualdades e devem ser minimizados por meio de políticas de Estado. Oportunizar liberdades básicas, distribuição equitativa de rendas e acesso a recursos como saúde e educação é o grande desafio da justiça distributiva proposta por Rawls.

Apesar das diversas críticas sofridas, tanto dos neoliberais, que consideravam sua proposta bastante intervencionista, quanto dos socialistas e comunitaristas, que viam a sua teoria como mais uma a legitimar as desigualdades e se afastar do ideal igualitário, Rawls influenciou pensadores como Ronald Dworkin e Amartya Sen e a sua obra é utilizada como suporte para a compreensão dos mais variados temas, dentre eles, a justiça tributária.

Os princípios da igualdade tributária e da capacidade contributiva, que limitam e informam o sistema tributário, também permitem uma aproximação com a Teoria da Justiça concebida por Rawls. Tais princípios, em análise com outros valores, como justiça e crescimento econômico, remetem à ideia de admissão das desigualdades, prevista no segundo princípio proposto por Rawls.

Veda-se tratamento desigual para contribuintes em condições equivalentes e autoriza-se que, a contribuintes com características pessoais distintas, seja aplicado tratamento diferenciado, ou seja, admite-se a desigualdade e, longe de ser considerada injusta, ela tem por objetivo promover uma justa distribuição de renda e o crescimento econômico do país. Consoante ao princípio da diferença formulado por Rawls, permite-se desigualdades que gerem benefícios a todos, em especial, aos menos favorecidos.

Todavia, a igualdade tributária e a capacidade contributiva não se amoldam à aplicação de todos os tributos. Para os tributos de finalidade fiscal elas funcionam de modo adequado. Já para a regulação de outros interesses econômicos que não a arrecadação, se faz necessário o auxílio de outros critérios de realização da igualdade tributária: a proporcionalidade, a progressividade e a seletividade.

Acerca desses critérios, Rawls aponta que a proporcionalidade deve ser o padrão adotado por tributar a todos de modo uniforme. Ressalta-se, contudo, que a afirmação de Rawls está inscrita em um contexto de sociedades justas. Em sociedades injustas, como o Brasil, a progressividade se mostra como uma ferramenta mais habilitada a reduzir a acumulação de riquezas.

É notório que o Brasil, a despeito da previsão constitucional, não conseguiu instituir um sistema tributário justo. Tem-se um complexo emaranhado de leis tributárias para cada ente federativo e uma tributação regressiva, indireta e com ênfase nas relações de consumo. Os contribuintes insatisfeitos com a alta carga tributária e com o pouco retorno oferecido pelo Estado, na figura de serviços públicos, clamam por uma reforma tributária.

Das diversas propostas já apresentadas, apenas mudanças pontuais, sobretudo implicando em aumento de impostos, ocorreram. A estrutura regressiva do sistema permanece e se acentua. A dificuldade na implementação da reforma resulta da falta de consenso entre os diversos entes federados que se sentem prejudicados com alterações que modifiquem e reduzam a sua já exígua arrecadação. Um grande exemplo do impasse é a unificação dos tributos sobre o consumo, por meio do IVA. A simplificação do sistema traria consigo a perda da autonomia financeira dos estados, municípios e Distrito Federal e a modificação da estrutura federativa do país.

O trabalho apresentado se mostra relevante por ampliar os conhecimentos sobre o tema. O Brasil atravessa uma crise econômica e política e o retorno à estabilidade perpassa a implementação de diversas mudanças, dentre elas, a reforma tributária. Todas as propostas discutidas pela futura equipe econômica implicam em uma grande alteração na estrutura do sistema tributário nacional. Há, portanto, necessidade de um estudo aprofundado sobre o assunto.

De perfil liberal, as propostas já anunciadas não reduzirão a regressividade do sistema tributário brasileiro. Em verdade, a previsão é de que elas acentuem a regressividade. A unificação de tributos federais sobre o consumo e a simplificação do sistema tributário, principais motes da proposta de governo, possuem um forte apelo midiático, mas se mostram insuficientes para resolver o problema do sistema tributário brasileiro.

Traçar um paralelo diante do que foi apresentado pelo próximo presidente da República e por sua equipe de governo e a Teoria da Justiça de Rawls não é uma tarefa fácil. Com as informações que foram divulgadas é possível afirmar que há alguns pontos de completo distanciamento e alguns pontos de aproximação. Nitidamente, a proposta de uma “*flat tax*” denota iniquidade e se afasta dos ideais de justiça distributiva formulados por Rawls.

A criação de uma alíquota única de 20% para o imposto sobre a renda fere o princípio da igualdade tributária e da capacidade contributiva ao impor que todos, independentemente da renda auferida, paguem o imposto com base em uma mesma alíquota. Não é possível observar justiça em uma alíquota igual para ricos e pobres. Ao estipular uma alíquota única para todos, sem levar em conta a capacidade contributiva de cada um, tributa-se em uma proporção muito maior a renda dos que muito pouco recebem e agrava-se as desigualdades existentes no Brasil. A progressividade, mandamento constitucional, também seria extinta com essa medida, o que resultaria em aumento da regressividade. A instituição de uma alíquota única para o imposto sobre a renda compromete a distribuição de riquezas dentro da sociedade, o que se afasta do ideal proposto por Rawls.

Alinhados com a reforma tributária operada pelos Estados Unidos, busca-se também tributar dividendos e lucros das pessoas jurídicas. Essa medida é importante para manter o Brasil competitivo nas suas relações com o mercado externo. A isenção foi criada para estimular o investimento, o crescimento das empresas e o aumento do número de vagas de emprego. Contudo, esses objetivos não foram alcançados e a isenção apenas aumentou a regressividade do sistema tributário.

No modelo teórico formulado por Rawls aplicado à economia, ele declara que, partindo do pressuposto de uma sociedade justa, deve-se utilizar a proporcionalidade na aplicação dos tributos. A progressividade seria, então, aplicada em sociedades desiguais. O Brasil não pode extirpar a progressividade do seu sistema tributário, seja por imposição constitucional específica para o IR, seja em virtude de a redução das desigualdades sociais ser um dos objetivos da República Federativa do Brasil, também previsto constitucionalmente.

O imposto de renda negativo pode ser um instrumento importante na redução das desigualdades, pois possibilita ao indivíduo um mínimo social para a existência digna. A criação do imposto sobre a renda negativo carece de mais informações sobre como se dará a sua implantação. De imediato, essa proposta, analisada conjuntamente com a alíquota única e com a redução da carga tributária, não se mostra viável pois, a transferência de renda para a população pobre, por meio do imposto sobre a renda negativo, exige algum mecanismo que

preveja o aumento da arrecadação, seja por meio da progressividade, seja por meio do aumento dos tributos.

A unificação de alguns tributos federais incidentes sobre o consumo terá como contrapartida a criação de uma contribuição sobre movimentação financeira. Ocorrerá uma simplificação do sistema tributário para as transações sobre o consumo, porém essa simplificação será apenas parcial. Vinte e sete legislações diferentes, que regulam as obrigações acessórias do ICMS, permanecerão como forte complicador. Além disso, poderá ocorrer um aumento da carga tributária sobre o consumidor final, visto que, certamente, a ele será repassado o valor da contribuição sobre movimentação financeira.

## REFERÊNCIAS

AGÊNCIA CÂMARA NOTÍCIAS. Comissão que analisa PEC da Reforma Tributária ouve hoje Receita Federal e Ipea. **Câmara dos Deputados**, Brasília, 06 nov. 2018. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/ECONOMIA/565009-COMISSAO-QUE-ANALISA-PEC-DA-REFORMA-TRIBUTARIA-OUVE-RECEITA-FEDERAL-E-IPEA-NA-TERCA.html>. Acesso em: 06 nov. 2018.

AGÊNCIA CÂMARA NOTÍCIAS. Haully apresenta parecer para comissão especial da reforma tributária. **Câmara dos Deputados**, Brasília, 27 nov. 2018. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/ADMINISTRACAO-PUBLICA/566055-HAULY-APRESENTA-PARECER-PARA-COMISSAO-ESPECIAL-DA-REFORMA-TRIBUTARIA.html>. Acesso em: 29 nov. 2018.

ALCANTARA, Charles; SÁ NETO, Floriano de. Mudança no imposto de renda que planeja economista de Bolsonaro pode agravar a desigualdade e a crise. **El País**, Madrid, 20 set. 2018. Disponível em: [https://brasil.elpais.com/brasil/2018/09/20/opinion/1537447119\\_621795.html](https://brasil.elpais.com/brasil/2018/09/20/opinion/1537447119_621795.html). Acesso em: 29 nov. 2018.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

ANDRADE, Igor Ascarelli Castro de. **Constituição e desigualdade em John Rawls**. 1. ed. Belo Horizonte: D'Plácido, 2018.

ATALIBA, Geraldo. Capítulo IV – Tributos – Classificação – Espécies. *In*: ATALIBA, Geraldo. **Apontamentos de ciência das finanças, do direito financeiro e tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969. p. 181-225.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. 1. ed. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições**. Regime Jurídico, Destinação e Controle. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

BECKER, Alfredo Augusto. *Natureza Jurídica dos Tributos*. In: BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1972. p. 328-410.

BOLSONARO, Jair. **O caminho da prosperidade**. Proposta de plano de governo. Tribunal Superior Eleitoral, Brasília, 2018. Disponível em: <http://www.tse.jus.br/eleicoes/eleicoes-2018/propostas-de-candidatos>. Acesso em: 29 nov. 2018.

BOMFIM, Diego. **Extrafiscalidade**: identificação, fundamentação, limitação e controle. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

BRASIL. **Decreto nº 9.580, de 22 e novembro de 2018**. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Brasília, DF: Presidência da República, [2018]. Disponível em: [http://portal.imprensanacional.gov.br/materia/-/asset\\_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/51525535/do1-2018-11-23-decreto-n-9-580-de-22-de-novembro-de-2018-51525026](http://portal.imprensanacional.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/51525535/do1-2018-11-23-decreto-n-9-580-de-22-de-novembro-de-2018-51525026). Acesso em: 28 nov. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Segunda Turma). **Agravo de Regimental no Recurso Extraordinário 634457/RJ**. Agravo de Regimental no Recurso Extraordinário. Tributário. ICMS. Serviço de energia elétrica e de telecomunicações. Majoração de alíquota. Princípio da seletividade. Declaração de inconstitucionalidade pelo órgão especial do Tribunal de Justiça. Agravo Regimental a que se nega provimento. Agravante: Estado do Rio de Janeiro. Agravado: Glamour Confeitaria LTDA e outros (a/s). Relator: Min. Ricardo Lewandowski, 05 de agosto de 2014. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/25232430/agreg-no-recurso-extraordinario-re-634457-rj-stf/inteiro-teor-133959866>. Acesso em: 28 nov. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Informativo nº 143**. IPTU. Duplicidade de Alíquotas. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo143.htm>. Acesso em: 28 nov. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 138281/CE**. Constitucional. Tributário. Contribuições sociais. Contribuições incidentes sobre o lucro das pessoas jurídicas. Lei nº 7.689, de 15.12.88. Recorrente: União Federal. Recorrida: Petróleo Dois Irmãos LTDA. Relator: Min. Carlos Velloso, 01 de julho de 1992. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=208091>. Acesso em: 28 nov. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário 153771/MG**. IPTU. Progressividade. Recorrente: José Tarcizio de Almeida Melo. Recorrido: Município de Belo Horizonte. Relator: Min. Moreira Alves, 20 de novembro de 1996. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=211634&pgI=1&pgF=100000>. Acesso em: 28 nov. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Plenário). **Recurso Extraordinário 562045/RS**. Recurso Extraordinário. Constitucional. Tributário. Lei Estadual. Progressividade de alíquota de imposto sobre a 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. Reclamante: Estado do Rio Grande do Sul. Reclamado: Espólio de Emília Lopes de Leon. Relator: Min. Ricardo Lewandowski, 06 de fevereiro de 2013. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>. Acesso em: 28 nov. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Súmula Vinculante nº 41**. O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, [2015]. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=2218>. Acesso em: 28 nov. 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. Arrecadação compulsiva. “Sistema tributário funciona e não requer reparos”. **Conjur**, São Paulo, 17 jan. 2010. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2010-jan-17/entrevista-paulo-barros-carvalho-professor-direito-tributario>. Acesso em: 29 out. 2018.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CASTRO, Fábio Ávila de; BUGARIN, Maurício Soares. A progressividade do IR da pessoa física no Brasil. **Estudos Econômicos**, São Paulo, v. 47, n. 2, p. 259-293, abr.-jun. 2017. DOI: <http://dx.doi.org/10.1590/0101-416147222fcm>. Disponível em: <http://www.revistas.usp.br/ee/article/view/87892/129362>. Acesso em: 05 nov. 2018.

COELHO, José Ricardo Roriz. Carga Tributária no Brasil: Repercussões na Indústria de Transformação. **Fiesp**, São Paulo, 29 out. 2015. Disponível em: <http://www.fiesp.com.br/observatoriodaconstrucao/boletim/carga-tributaria-no-brasil-repercussoes-na-industria-de-transformacao/>. Acesso em: 28 nov. 2018.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DOS MUNICÍPIOS. Estudo sobre a não tributação de lucros e dividendos no Brasil. **Estudos Técnicos CNM**, Brasília, v. 8, p. 113-123, 2016. Disponível em: <https://www.cnm.org.br/cms/biblioteca/Estudo%20sobre%20a%20n%C3%A3o%20tributa%C3%A7%C3%A3o.pdf>. Acesso em: 29 nov. 2018.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 4. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1993.

DAVID, Grazielle. Reforma Tributária ou mera simplificação: o que os programas de governo dos presidencialistas defendem. **Inesc**, Brasília, 28 set. 2018. Disponível em: <http://www.inesc.org.br/noticias/noticias-do-inesc/2018/setembro/reforma-tributaria-ou-mera-simplificacao-o-que-os-programas-de-governo-dos-presidencialistas-defendem>. Acesso em: 06 nov. 2018.

DUSSEL, Enrique. O formalismo neocontratualista de John Rawls. *In*: DUSSEL, Enrique, **Ética da libertação na idade da globalização e da exclusão**. 4. ed. Petrópolis: Vozes, 2000. p. 176-182.

DYNIWICZ, Luciana. 'Conter as despesas obrigatórias é consenso', diz Bernardo Appy. **O Estado de São Paulo**, São Paulo, 30 set. 2018. Disponível em: <https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,conter-as-despesas-obrigatorias-e-consenso-diz-bernard-appy,70002525524>. Acesso em: 29 nov. 2018.

FREITAS, Leonardo; BEVILACQUA, Lucas. Progressividade na Tributação sobre a renda com vistas à justiça fiscal e social. **Fórum Interesse Público – IP**, Belo Horizonte, ano 17, n. 93, p. 87-106, set./out. 2015, p. 96. Disponível em: <http://professor.pucgoias.edu.br/SiteDocente/admin/arquivosUpload/18700/material/Artigo%20Buissa%20e%20Bevilacqua%20ProgressividdTributa%C3%A7%C3%A3oSobre%20a%20Renda.pdf>. Acesso em: 12 out. 2018.

GARGARELLA, Roberto. **As teorias da justiça depois de Rawls**. Um breve manual de filosofia política. 1. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

GOBETTI, Sérgio Wulff. Tributação do Capital no Brasil e no Mundo. **Texto para Discussão/IPEA**, Brasília, abr. 2018. Disponível em: [http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/8354/1/TD\\_2380.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/8354/1/TD_2380.pdf). Acesso em: 06 nov. 2018.

GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, Igualdade e Direito Tributário**. 1. ed. São Paulo: Editora Dialética, 1999.

GUERRA, Lúcio Fábio Araújo. **A efetividade da Reforma Tributária no combate à guerra fiscal entre estados brasileiros**. 2008. Monografia (Especialização em Orçamento Público) – Instituto Serzedello Corrêa do Tribunal de Contas da União, Centro de Formação, Treinamento e Aperfeiçoamento da Câmara dos Deputados e Universidade do Legislativo Brasileiro do Senado Federal, Brasília, 2008. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/a-efetividade-da-reforma-tributaria-no-combate-a-guerra-fiscal-entre-estados-brasileiros.htm>. Acesso em: 06 nov. 2018

JUNQUEIRA, Murilo de Oliveira. O nó da Reforma Tributária no Brasil (1995-2008). **Revista Brasileira de Ciências Sociais**. São Paulo, v. 30, n. 89, p. 93-113, out. 2015. DOI:



<http://dx.doi.org/10.17666/308993-113/2015>. Disponível em: <http://www.scielo.br/pdf/rbcsoc/v30n89/0102-6909-rbcsoc-30-89-0093.pdf>. Acesso em: 05 nov. 2018.

KERSTING, Wolfgang. John Rawls Justiça distributiva e liberalismo político. In: HENNIGFELD, Jochem e JANSOHN, Heinz (Orgs.). **Filósofos da Atualidade**. 1. ed. São Leopoldo: Unisinos, 2006. p. 191-214.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

MOREIRA, André Mendes; SENA, Roberto Miglio. (In)justiça na tributação do consumo: o que a OCDE tem a nos dizer. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, Rio de Janeiro, v. 4, n. 4, p. 1-27, 2016. Disponível em: <http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/19816/16267>. Acesso em: 20 out. 2018.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. O Sistema Tributário Brasileiro: Evolução, Distorções e os Caminhos da Reforma (1891-2017). **Plataforma Política Social**. Caminhos para o desenvolvimento. 8 dez. 2017. Disponível em: <http://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2017/12/Artigo-2- -Fabrício-Sistema-Tributario-Distor%C3%A7oes-2-DEZ-2017 -OK-fabrício.pdf>. Acesso em: 04 out. 2018.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário: Capacidade Contributiva**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar: 1998.

OLIVEIRA, Nythamar de. **Rawls**. São Paulo: Zahar, 2003. *E-book*. Disponível em: [https://www.amazon.com.br/Rawls-PAP-Filosofia-Nythamar-Oliveira-ebook/dp/B008Y548F6/ref=sr\\_1\\_2?ie=UTF8&qid=1543427265&sr=8-2&keywords=rawls](https://www.amazon.com.br/Rawls-PAP-Filosofia-Nythamar-Oliveira-ebook/dp/B008Y548F6/ref=sr_1_2?ie=UTF8&qid=1543427265&sr=8-2&keywords=rawls). Acesso em: 17 nov. 2018.

PERELMAN, Chaïm. A Justiça. In: PERELMAN, Chaïm. **Ética e Direito**. 1. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1996. p. 3-254.

POLIZELLI, Victor Borges. Progressividade: Distribuição de Renda e Indução. In: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom (Org.). **Revista Direito Tributário Atual**. São Paulo, v. 21, p. 361-382, 2007.

RODRIGUES, Lorena. Bolsonaro estuda três propostas de reforma tributária. **O Estado de São Paulo**, São Paulo, 06 nov. 2018. Disponível em: <https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,bolsonaro-estuda-tres-propostas-de-reforma-tributaria,70002588003>. Acesso em: 29 nov. 2018.

ROSSO, Paulo Sérgio; ALVES, Fernando de Brito. Igualdade formal e desigualdade utilitária: os discursos de legitimação da exclusão em Aristóteles e Rawls. **Argumenta**, Jacarezinho, n. 7, p. 69-86, 2007.

SANTA HELENA, Eber Zoehler. Justiça distributiva na Teoria da Justiça como Equidade de John Rawls. **Revista de informação legislativa**, Brasília, v. 45, n. 178, p. 337-346, abr./jun.2008. Disponível em: [https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/45/178/ril\\_v45\\_n178\\_p337.pdf](https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/45/178/ril_v45_n178_p337.pdf). Acesso em: 18 out. 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

SILVA, Jules Michelet Pereira Queiroz e *et al.* Tributação de Lucros e Dividendos no Brasil: uma perspectiva comparada. **Câmara dos Deputados, Consultoria Legislativa**, Brasília, nov. 2015. Disponível em: [http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/areas-da-conle/tema20/2015\\_19898-tributacao-de-lucros-e-dividendos-jules-michelet-et-all](http://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/areas-da-conle/tema20/2015_19898-tributacao-de-lucros-e-dividendos-jules-michelet-et-all). Acesso em: 06 nov. 2018.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Fernando et al. Candidatos estudam taxaço a dividendos. **Valor Econômico**, São Paulo, 23 jul. 2018. Disponível em: <https://www.pressreader.com/brazil/valor-econ%C3%B4mico/20180723/281616716157747>. Acesso em: 29 nov. 2018.

TREVISAN, Cláudia. Brasil é onde se gasta mais tempo para pagar impostos, diz banco Mundial. **O Estado de São Paulo**, São Paulo, 31 out. 2017. Disponível em: <https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,brasil-e-o-pior-pais-do-mundo-para-pagar-impostos-diz-banco-mundial,70002067604>. Acesso em: 07 nov. 2018.

VASCONCELOS, Renato Cesar. **O Sistema Tributário Brasileiro e sua Perspectiva face à Iminente Reforma Tributária**. 2002. Dissertação (Mestrado em Gestão Empresarial) - Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 2002. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/3999/RenatoCesar.pdf>. Acesso em: 01 out. 2018.

VELLOSO, Andrei Pitten. **O Princípio da Isonomia Tributária: da Teoria da Igualdade ao Controle das Desigualdades Impositivas**. 1. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

WEISS, Fernando Leme. Princípios Tributários. *In*: ROCHA, Sérgio André. **Curso de Direito Tributário**. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2011.