



**MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE**



**Notas Sobre a Atividade Normativa Tributária Brasileira à Luz
da Justiça Fiscal**

Autor: Anderson Ferreira de Lima

Orientadora: Prof.^a Dr.^a Tereza Cristina Tarragô

Recife, 2018

Anderson Ferreira de Lima

**Notas Sobre a Atividade Normativa Tributária Brasileira à Luz
da Justiça Fiscal**

**Monografia apresentada como
Trabalho de Conclusão do Curso de
Bacharelado em Direito do Trabalho
pela UFPE.**

**Área de Conhecimento: Direito
Constitucional, Direito Tributário,
Política Tributária, Filosofia do Direito.**

Recife

2018

Anderson Ferreira de Lima

**Notas Sobre a Atividade Normativa Tributária Brasileira à Luz da
Justiça Fiscal**

**Monografia de Final de Curso Para Obtenção do Título de Bacharel
em Direito**

Universidade Federal de Pernambuco/CCJ/FDR

Data de Aprovação:

Prof.

Prof.

Prof.

AGRADECIMENTOS

A Deus, por me conferir, na seara espiritual, paz e determinação suficientes à construção do autoconhecimento.

Aos familiares e à companheira, Bruna, com os quais aprendi as verdadeiras lições da vida: amar, ser ético, solidário, agir em prol da construção da dignidade própria e alheia, ser feliz em tudo o que me propuser a fazer e, o mais importante, ter resiliência quando a realidade se apresenta contra os sonhos.

Ao povo brasileiro, que, mesmo sendo assolado por tantas injustiças socioeconômicas e políticas, me financiou o privilégio do ensino superior, em um país que enfrenta demasiadas dificuldades para dirigir sua juventude.

À minha orientadora, com a qual aprendi valiosas lições, principalmente a de que um país pode mudar por meio de um sistema tributário que se proponha a compreender a realidade sociofinanceira da população por ele jurisdicionada.

À Universidade Federal de Pernambuco e à Faculdade de Direito do Recife, a Casa não somente de Tobias, mas de tantos outros grandes acadêmicos do país e do mundo, que me acolheu – de início, por meio do pré-vestibular gratuito Portal – juntamente com seu corpo docente, diretoria e corpo administrativo, prestando, mesmo diante de tantos percalços, apoio suficiente à minha graduação.

Às amigadas amadas que, em uma jornada tão árdua como a de minha graduação, me fizeram sorrir, enxugaram minhas lágrimas e me impulsionaram a ir adiante, lembrando-me de que resistir, ler e amar são as únicas alternativas para fazer deste um mundo mais desenvolvido, feliz e mais tolerante.

E a todos e todas que me apoiaram direta e indiretamente no decurso da graduação e que deveriam compor verdadeira e longa lista nestes agradecimentos, colegas de universidade, professores e professoras de uma vida inteira e tantos seres humanos bons que até aqui comigo foram solidários e complacentes.

RESUMO

O presente trabalho comenta, analiticamente, as principais atividades normativas brasileiras no que tange à forma de tributação elegida. As atividades normativas enunciadas serão observadas à luz da justiça fiscal, princípio constitucional tributário brasileiro, cujo principal catalisador é o subprincípio da *capacidade contributiva*, previsto também em nossa Constituição da República Federativa de 1988. A intenção de relacionar as atividades normativas no campo tributário aos preceitos constitucionais tem por objetivo verificar se legislação editada, no exercício de uma política tributária nacional, leva em consideração tais princípios, promovendo o alcance da justiça fiscal e, conseqüentemente, a redução das desigualdades sociais existentes no Brasil. O método utilizado para tanto consiste, primeiramente, na delimitação do viria a ser o conceito de *justiça fiscal* sob uma perspectiva histórica e jusfilosófica. Partindo desse delineamento teórico, o que se propõe é verificar se as principais alterações ou propostas de alterações normativas tributárias brasileiras, durante o recente período democrático, foram inspiradas neste conceito de justiça fiscal, demarcado a partir de valores e objetivos constitucionalmente concebidos. Por fim, serão apresentadas propostas alternativas que, levando em consideração a delimitação conceitual do que se denomina justiça fiscal, bem como as incompatibilidades normativas apontadas, possibilitarão vislumbrar a estruturação de um Sistema Tributário Nacional eminentemente progressivo que atenda aos parâmetros constitucionais.

Palavras Chaves: Tributação. Desigualdade. Atividade Normativa. Regressividade.

Abstract

This paper analyzes, analytically, the main Brazilian normative activities regarding the form of taxation chosen. The normative activities enunciated will be observed in the light of fiscal justice, Brazilian tax constitutional principle, whose main catalyst is the subprincipio of contributory capacity, also foreseen in our Constitution of the Federative Republic of 1988. The intention to relate the normative activities in the tax field to the precepts The purpose of the constitutional law is to verify whether legislation adopted in the exercise of a national tax policy takes into account such principles, promoting the achievement of fiscal justice and, consequently, reducing social inequalities in Brazil. The method used to do so consists, first, in the delimitation of what would become the concept of fiscal justice from a historical and philosophical perspective. Based on this theoretical outline, what is proposed is to verify if the main changes or proposals of Brazilian tax normative changes during the recent democratic period were inspired by this concept of fiscal justice, demarcated from constitutionally conceived values and objectives. Finally, alternative proposals will be presented which, taking into account the conceptual delimitation of what is called fiscal justice, as well as the normative incompatibilities pointed out, will enable us to envisage the structuring of an eminently progressive National Tax System that meets the constitutional parameters.

“Estamos condenados à civilização. Ou progredimos, ou desaparecemos.”

(Euclides da Cunha, em Os Sertões)

LISTA DE SIGLAS

CF – Constituição Federal

CIDE – Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico

CLT – Consolidação das Leis Trabalhistas

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CPMF – Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTN – Código Tributário Nacional

DRU – Desvinculação de Receitas da União

EC – Emenda Constitucional

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IGF – Imposto sobre Grandes Fortunas

INESC – Instituto Nacional de Estudos Socioeconômicos

INSS – Instituto Nacional do Seguro Social

IOF – Imposto sobre Operações Financeiras

IPCA – Índices de Preços ao Consumidor

IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IRPJ – Imposto de Renda da Pessoa Jurídica

IRPF – Imposto de Renda da Pessoa Física

IR – Imposto de Renda

ITBI – Imposto de Transmissão de Bens Imóveis

ITCD – Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos

ITR – Imposto sobre a propriedade Territorial Rural

IVA-F – Imposto sobre Valor Adicionado - Federal

LC – Lei Complementar

OCDE – Organização para Cooperação e Desenvolvimento dos Estados

SN – Simples Nacional

SRFB – Secretaria da Receita Federal do Brasil

STN – Sistema Tributário Nacional

PEC – Proposta de Emenda Constitucional

PIB – Produto Interno Bruto

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	12
1. ASPECTOS CONCEITUAIS DA JUSTIÇA FISCAL	16
1.1 O CONCEITO DE JUSTIÇA NA JUSFILOSOFIA.....	17
1.2 A JUSTIÇA FISCAL NA DOCTRINA DO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	25
1.2.1 ALGUNS CRITÉRIOS TRADICIONAIS PARA DEFINIR JUSTIÇA TRIBUTÁRIA.....	25
1.3 UMA POSSÍVEL SÍNTESE DO CONCEITO DE JUSTIÇA.....	29
2. ALGUMAS DAS PRINCIPAIS ALTERAÇÕES NORMATIVAS TRIBUTÁRIAS APÓS A CONSTITUIÇÃO DE 1988 E A JUSTIÇA FISCAL.....	32
2.1 ALTERAÇÕES DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA OCORRIDAS ENTRE 1995 E 2002, À LUZ DA JUSTIÇA FISCAL.....	33
2.2 PROPOSTAS E ALTERAÇÕES NORMATIVAS NO ÂMBITO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL(STN) ENTRE 2003 E 2010, À LUZ DA JUSTIÇA FISCAL.....	38
2.3 ALGUMAS DAS PRINCIPAIS ALTERAÇÕES DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA OCORRIDAS ENTRE 2011 E 2014 À LUZ DA JUSTIÇA FISCAL.....	44
3. UMA PROPOSTA INTERVENTIVA NA BUSCA DE UM SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL POSSIVELMENTE MAIS <i>JUSTO</i>.....	48
4. CONCLUSÃO.....	52
REFERÊNCIAS.....	55

Introdução

Na lógica de captação de receita pelos Estados, o Brasil tem apresentado uma estagnação em seu desenvolvimento social em função da escolha da fonte inadequada para a incidência de tributos, apesar de portar a 9ª maior economia do planeta Terra.

Esse problema possui um de seus alicerces na política fiscal, que se concretiza nas alterações normativas, isto é, nas legislações e demais regulamentos tributários, cuja atribuição é conferida, essencialmente, aos Poderes Legislativo e Executivo. As ações do legislador tributário nacional, portanto, aparentam ser conduzidas no sentido de reforçar as desigualdades e estancar o desenvolvimento social por meio da matriz tributária do país.

É um quadro bem caracterizado pelas alterações realizadas nas legislações tributárias nacionais. Tais intervenções fizeram a tributação brasileira ser marcadamente regressiva, isto é, indireta, incidente sobre os bens e serviços de consumo em massa. Atualmente, esse tipo de tributação representa mais da metade da arrecadação tributária brasileira, custeada pela classe assalariada¹. Uma oneração de renda que levou à aferição de dados praticamente sem evolução, a exemplo como dos IDH's e índices de Gini dos últimos oito anos².

São mudanças que vão de encontro ao rumo para alcançar o patamar dos países desenvolvidos, pois estas nações construíram matrizes tributárias capazes de alcançar o patrimônio dos contribuintes e os grandes fluxos de capitais. De modo contraditório, nosso país, por sua vez, parece não adotar estrutura semelhante, desafiando a concreção e tornando obsoleto o princípio

¹ IPEA. **Equidade fiscal no Brasil: impactos distributivos da tributação e do gasto social**. Brasília: Ipea, 2011. Comunicados do Ipea no 92.

² IBGE. **Tabela 5801 – índice de Gini da distribuição do rendimento mensal das pessoas de 15 anos ou mais de idade, com rendimento – Série Histórica**. Disponível em: < <https://sidra.ibge.gov.br/tabela/5801#resultado> > Acesso em: 03 de março de 2018.

constitucional da *justiça fiscal*, que deve revestir as normas tributárias e, conseqüentemente, os tributos.

Em vista disso, neste estudo, o princípio Constitucional Tributário da *justiça fiscal* será analisado sob a égide específica do subprincípio da *capacidade contributiva*, legitimamente positivado na Carta Magna nacional³, destacando-se que a responsabilidade do desenvolvimento social parte de uma ética constitucional e solidária.

Dessa forma, a observação de tais institutos torna-se missão da atividade legislativa tributária, uma vez que a normatividade dos tributos pode viabilizar o desenvolvimento social e que, à luz desse corolário constitucional, todos devem participar dos custos da existência social, na medida de sua capacidade econômica⁴.

Portanto, este trabalho é a observação das principais propostas e das mudanças no âmbito tributário, após a promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, bem como suas implicações positivas ou negativas sobre os contribuintes, pessoas físicas e jurídicas, além das contribuições de tais medidas para a obsolescência do princípio constitucional-financeiro da *justiça fiscal*.

É importante mencionar, ainda, que não apenas MARX e ENGELS no Manifesto do Partido Comunista e em seus estudos do século XIX⁵, mas até mesmo pensadores considerados liberais como HAYEK⁶, postulam e convergem sobre o fato de que a justa relação entre o sistema político e a construção de um sistema de tributação essencialmente progressiva e sobre os grandes fluxos de capital é

³ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. São Paulo: Atlas, 2014. p. 163.

⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 230.

⁵ MARX, Karl e HENGELS, Friedrich. **Manifesto do Partido Comunista**. Londres: L&PM Pocket, 2009, p. 13.

⁶ HAYEK, Friedrich A. **Os Fundamentos da Liberdade**. Goiânia: Editora Visão, 1983. p. 61.

determinante para estabelecer as diretrizes de uma incidência tributária que promova a justiça fiscal, no sentido de distribuir equitativamente o ônus dos impostos, distribuindo, efetivamente as rendas. Sendo este, portanto, um dos pontos de partida para o caminho do desenvolvimento de uma nação.

Na magistral lição de Aliomar Baleeiro, por exemplo, os impostos precisam ser graduados de forma crescente ou decrescente, tendo em vista o vulto da coisa ou fato sujeito ao gravame fiscal⁷. Neste sentido, destaca-se a progressividade, cuja variação ascendente da fração a ser aplicada aumenta à medida que cresce a quantidade ou valor da matéria tributária. No entanto, este ensinamento, no Brasil, apresenta indícios de que não está sendo ponderado pelo legislador tributário, pois os impostos regressivos – que deveriam ser raríssimos – parecem fazer-se regra.⁸

Ineditamente observado por expoentes da filosofia política e econômica, os países desenvolvidos, na história recente, procuraram concentrar sua tributação sobre o aporte patrimonial da classe burguesa, o que lhes significou um dos caminhos para garantir, hodiernamente, o *status* de “desenvolvidos”. Essa perspectiva ainda é vigente nos tempos atuais, dando origem a uma linhagem de nações com IDH's elevados e economias pujantes quando o assunto em questão é a posição econômica e o desenvolvimento social.

É preciso ressaltar, também, que a tributação justa não se trata de um sobrepeso atribuído às pessoas jurídicas em face das físicas, mas sim de levar em consideração as capacidades econômicas que, ao serem negligenciadas pelo legislador tributário, nacional, constroem uma grande disparidade em termos distribuição

⁷ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à Ciência das Finanças**. São Paulo: Editora Forense, 1978. p. 216/217.

⁸ Idem.

de carga tributária entre as pessoas jurídicas de grande faturamento e as físicas ou jurídicas de média e baixa renda.

Então, diante da relevância que possui a formatação de um Sistema Tributário Nacional justo no sentido fiscal e social, é preciso investigar para qual lado está penso o sistema brasileiro, diante dos alertas internacionais que o país tem recebido recentemente e dos indícios de regressividade que a legislação tributária tem manifestado. Isso significa avaliar se a balança tributária pende para a população assalariada, as pessoas físicas de renda média ou baixa; ou se tem favorecido em demasia os grupos empresariais, financeiros, as grandes sociedades de capital, enfim, as pessoas jurídicas de grande faturamento.

Neste estudo monográfico, então, essa investigação será realizada por meio da observação da atividade legiferante do Estado, no caso brasileiro, a partir da análise do que tem sido proposto e efetivado para configurar o STN, desde o advento de algumas das primeiras medidas tributárias que definiram o perfil de nossa tributação, no jovial período democrático do Brasil, até alterações legislativas mais recentes no âmbito tributário. Questão essa que faz ser indispensável a formulação de estudos acadêmicos contribuintes para a construção de uma nova perspectiva de tributação no país.

1. Aspectos conceituais da justiça fiscal

1.1. *O conceito de justiça na jusfilosofia*

A intangibilidade e a superação dos arquétipos que circundam o conceito de justiça surgem como dois dos primeiros desafios para a delimitação deste conceito no presente trabalho. Isso porque, ao longo da história humana, a justiça tem adquirido múltiplos significados, isto é, múltiplos aspectos conceituais, cuja abordagem para definir a justiça fiscal enquanto princípio do direito tributário torna-se indispensável sob o ponto de vista da jusfilosofia.

Percebe-se, diante de um prospecto historiográfico, que a justiça é um conceito dinâmico, cujo desenvolvimento de sua melhor acepção depende de uma visão cronológica e inserta na filosofia do direito. Assim, é possível conceber uma definição mais adequada à construção de um sistema jurídico tributário ideal, justo e que também permita a redução das diferenças sociais e econômicas.

O primeiro aspecto, ou acepção conceitual da justiça, é o platônico. Nesse sentido, a justiça é percebida como um ideal de conduta humana, um objetivo de felicidade, isto é, agir para o bem com razoabilidade e igualdade de tratamento⁹. É importante aqui lembrar a perspectiva de Kelsen, diante desse pensamento abstrato de Platão, tecendo-lhe relevante crítica, no sentido de que é impossível atribuir algum grau de inteligibilidade ao conceito de justiça por ele elaborado¹⁰ em detrimento da dependência volitiva deste conceito ideal de justiça, o que não exclui, contudo,

⁹ HUNTINGTON, Cairns. **Legal Philosophy from Plato to Hegel**. Baltimore, 1949. p. 18.

¹⁰ KELSEN, Hans. **O problema da justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2011. p. 64.

a utilidade dessa visão mais subjetiva no estabelecimento de parâmetros comportamentais justos.

Uma outra concepção demasiadamente importante neste processo de definição é a aristotélica. Para Aristóteles, a justiça define-se como um *sentimento ético*¹¹, a *virtus* humana. Nessa linha, se a justiça é virtude, valor, torna-se, então, variável entre os seres humanos, havendo, necessariamente, que existir um interesse individual em estabelecer a *vida feliz*.

Ainda assim, Aristóteles foi um dos primeiros pensadores a condicionar a justiça a categorias lógicas, quais sejam a *justiça distributiva* e a *justiça restaurativa*, ou reparadora. A primeira, ainda que apenas seja aplicável àqueles que participavam da vida política na ágora das *pólis* gregas, concentrava-se sobre os bens materiais. A segunda, a seu turno, é o modo de justiça que visava reparar danos causados por terceiros, por meio de alguma compensação. Sendo ambas, portanto, indispensáveis neste nosso processo de conceituação da justiça fiscal, visto que a acepção distributiva é perfeitamente aplicável no âmbito da atividade normativa tributária e da administração dos tributos.

Valiosíssimo, ainda, nesse processo, é o conceito de justiça romano, sob a perspectiva de Cícero, grande intelectual da República Romana. Segundo o escritor, justiça seria o sentimento que obriga os seres humanos a garantir a cada um o que lhe seja de direito, mantendo a perspectiva altruísta e de equidade, que deveriam fazer parte da essência, isto é, da natureza humana¹². Essa perspectiva deu origem às institutas civis romanas, não obstante seja considerada um pouco mais deôntica em relação à perspectiva aristotélica.

¹¹ ARISTÓTELES. *Ética a Nicômaco*. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 129.

¹² CÍCERO. *De Legibus*, I, X, 29 e *De Republica*, III, XXII, 33 apud Kelsen, Hans. *A justiça e o direito Natural*. São Paulo: Amado Editor, 1979. p. 67 e 98.

Na Idade Média, São Tomás de Aquino, baseando-se na obra “A Política”, de Aristóteles, e marcando os primórdios do pensamento racionalista político medieval, relaciona o conceito de justiça ao desenvolvimento da razão humana, promovendo um salto paradigmático para além da deontologia greco-romana. São Tomás conecta o Direito Natural ao direito divino, ao desvelar a ideia de que a formação das condutas humanas, sejam elas transcendentais ou não, derivam da sua própria racionalidade.¹³

A justiça, sob essa visão, está assentada na capacidade humana de evitar conflitos normativos, perdendo legitimidade qualquer regra que conflitasse com outra, tendo em vista a proteção da natureza social da humanidade, concebida divinamente. Nessa linha, Tomás de Aquino justifica a monarquia e a supremacia das autoridades religiosas como uma demanda divina de proteção à natureza social.

Desse modo, a justiça é apenas a organização lógica e natural do ser humano em razão do estabelecimento do bem comum, cuja origem advém do Divino.¹⁴

Aquino, com isso, insere o ser humano em um papel coadjuvante, cuja competência é alcançar a justiça eterna por meio da interpretação das leis de Deus e da atuação no âmbito social a partir de preceitos como o bem-estar comunitário. Assim, as leis humanas seriam justas, desde que fossem inspiradas nesses preceitos morais e divinos. Encontra-se, novamente, a perspectiva sentimental sobre o conceito de justiça, que representaria valores morais como a bondade, razoabilidade, igualdade e altruísmo, dando seguimento à imprecisão do conceito de justiça.

¹³ AQUINO, São Tomás. **Suma Teológica**, Vol. I. São Paulo: Edições Loyola, 2005. p. 85.

¹⁴ ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latim, 2004. p. 53.

Essa visão, tal como a aristotélica, permite a conclusão de que o alcance da justiça por meio da atividade de produção de regras está concentrada no fato destas tais leis deverem diminuir as desigualdades naturais do ser humano em seu próprio benefício, o que gera um entrave, pois se entende que o justo é definido como comportamento ou leis for favoráveis a determinada parte de uma sociedade.

Na Modernidade, Thomas Hobbes, na obra “O Leviatã”, estabelece que o homem é movido por três desejos ou paixões: o lucro, a segurança e a reputação. Esses elementos dependem, necessariamente, da constituição de um poder que sinalize o justo ou, do contrário, esta ausência pode levar à guerra do ser humano contra o próprio ser humano¹⁵. A intermediação por meio de um poder grandioso – o *Leviathan* – que Hobbes tanto ratifica ser necessário, evitaria a destruição humana pelas mãos do próprio ser humano.

Nasce, portanto, na teoria do Estado, uma competência primordial, que é a promoção da justiça por meio de um poder constituído, exercido por um *soberano* que se confunde, inicialmente, com a ideia de Estado, sob o intuito maior de dirimir conflitos. O conceito de justiça, agora, vincula-se ao de Estado.

Tendo em vista o fato de que o justo ou injusto parecem caminhar numa linha tênue entre valores morais e a atividade normativa do Estado, pode-se dizer, noutra sentido, que a ideia de Rousseau sobre o fato de que as liberdades devem ser limitadas se apresenta lógica.

Du Contrat Social, sob essa égide, revela, enfaticamente, duas acepções acerca do conceito de justiça.

A primeira concepção de justiça demanda a existência de uma espécie de razão universal, que se desenvolve tão somente

¹⁵ HOBBS, Thomas. *Leviatã*. São Paulo: Martin Claret, 2011. p. 129.

em meio a uma sociedade *civilizada*. O segundo sentido de justiça é alicerçado em um conjunto de regramentos que, quando observados pela coletividade, garantem o prosseguimento das gerações futuras e a coesão social, sendo um remédio aos conflitos¹⁶. Essa perspectiva torna-se vinculada, então, às variações de valores éticos de justiça dos grupamentos sociais.

Justiça é, ainda, para os jusnaturalistas, uma espécie de regulamentação harmônica das relações humanas, originada da natureza racional dos seres humanos. Nesse sentido, o conceito de direito natural de John Locke parte da premissa de que:

“[...] é um estado de perfeita liberdade para conduzir suas ações e dispor de suas posses e pessoas como julguem cabível, dentro dos limites da lei da natureza, sem pedir licença ou depender da vontade de outro homem [...].”¹⁷

Desse sentido de justiça, é relevante para nosso trabalho a perspectiva de uso prudente da propriedade privada, isto é, que ela deve servir não somente aos interesses daqueles que detém sua posse, como na monarquia, mas ainda para o bem de todos, sem lhes violar os respectivos direitos naturais, implicando no uso responsável da propriedade privada e de sua posse. O problema de tais argumentos gira em torno da dependência de valores éticos, pois atingir tal ideal depende, eminentemente, da vontade política dos indivíduos¹⁸.

Ressalte-se, ainda, que o sentido jusnaturalista da justiça deriva da oposição de Locke ao absolutismo, quando o

¹⁶ ROUSSEAU, Jean Jacques. **Do contrato social: discurso sobre a origem e os fundamentos da ilegalidade**. São Paulo: Ridendo Castigat Mores, 2002, ed. Eletrônica. p. 102.

¹⁷ LOCKE, John. **Segundo tratado sobre o governo civil**. São Paulo: Editora Vozes, 2012. p. 6.

¹⁸ BOBBIO, Norberto. **Algunos argumentos contra el derecho natural: crítica del derecho natural**. Madrid: Taurus, 1966. p.221 a 237.

filósofo sustenta que tal forma de governo não corresponde à natureza humana de utilizar a racionalidade em prol do desenvolvimento das liberdades de todos.

Importante é, ainda, para o trabalho de definição da justiça fiscal, o prospecto de justiça do filósofo prussiano Immanuel Kant, alemão maior de nomeada. Sua perspectiva de justiça perpassa pelo fato de que algum comportamento é eminente e humanamente justo quando é determinado por regras que obriguem e sejam válidas, portanto aplicáveis a todos, provocando um igual cumprimento e exercício da justiça.

Kant também sustenta que tais regras devem ser consagradas em uma espécie de regime constitucional que simbolize a Lei Maior e a unidade de um povo, uma *Lei Universal*.¹⁹ Dessa forma, os valores e a moral coletivos serão consolidados e servirão como paradigma comportamental direcionado ao mesmo círculo de cidadãos, sendo a justiça uma consequência desse sistema comum e unitário de regras e valores.

Portanto, com o apoio teórico de Kelsen, percebe-se que a justiça, paradoxalmente, pode ser garantida por meio da coação normativa, fazendo com que as liberdades individuais sejam consequência da expressão da coletividade, em um sentido, de certa medida, democrático.

Por outro lado, Chaïm Perelman, importante jurista do movimento logicista, traz a justiça sob uma ótica causal, isto é, deve haver, necessariamente, um motivo para a aplicação da justiça, pressupondo, assim, uma divisão igualitária de todas as coisas a todas as pessoas. Diante disso, o mérito, os objetos produzidos, as demandas e a condição social, bem como a lei, determinariam a

¹⁹ KANT, Immanuel. **Crítica da razão prática**. São Paulo: Brasil Editora S.A, 2004. *Primeira Parte*. p. 33 e s.

aplicação da justiça. Perelman objetiva, por meio de suas sínteses lógicas, consolidar que:

“a igualdade de tratamento na justiça formal nada mais é senão a aplicação correta de uma regra de justiça concreta, que determina a forma como devem ser tratados todos os membros de cada categoria essencial. Quando o fato de pertencer à mesma categoria essencial coincide com a igualdade de tratamento reservado a seus membros, nosso sentimento de justiça formal é satisfeito”²⁰

A nosso ver, o grande problema da teoria argumentativa de Perelman subsiste na ideia de *categorias essenciais*.

Dialogicamente, há um problema em propor que seres humanos pertencentes a uma mesma categoria social sejam tratados de maneira igual, pois esta ideia nos faz presumir que as pessoas pertencentes a uma categoria desigual, efetivamente, seriam tratadas de forma desigual, sendo uma contradição cabal na sua teoria.

Ora, esse pensamento representa, não somente em matéria tributária, mas também em qualquer que seja o âmbito de aplicação da justiça, a possibilidade do estabelecimento de uma total situação de disparidade. A respeito disso, Kelsen acrescenta críticas severas ao afirmar que tais postulados são de uma *inexatidão total*.²¹

Notável é, até aqui, a indissociabilidade do conceito do justo da ideia de normas de conduta que inibam comportamentos socialmente desagregadores, ou seja, geradores de desigualdades.

²⁰ PERELMAN, Chaïm. **Ética e Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 1999. ob. cit. p. 9 a 13.

²¹ KELSEN, Hans. **A justiça e o Direito Natural**. São Paulo: Amado Editor, 1979. p. 81.

Nessa linha, Kelsen, grande juspositivista, acrescenta, por exemplo, que a norma de conduta precisa ser aceita pelos seres humanos de maneira que desperte juízos de valor capazes de os inclinar ao cumprimento da conduta preceituada. Para concreção mais objetiva e fundamentada deste juízo, o austríaco defende a sua positivação, um *ponto final*, em uma norma suprema de validade pressuposta. Assim, a definição de justiça passa a significar uma espécie de qualidade ou atributos de determinados objetos ou atores jurídicos, previamente prescrita como justa.²²

Nasce disso o embate entre jusnaturalistas e juspositivistas, pois os primeiros consideram que o direito positivo apenas é validado quando corresponda a um direito natural justo; os segundos, a seu turno, ponderam que não é cabível juízo de valor sobre um direito positivado, visto que a norma em si carrega a ideia de justiça, o que implica dizer que seria um pleonasma a expressão *norma jurídica justa* e uma contradição a *norma injusta*.

Para Bobbio, essa distinção entre natural e não natural representaria um juízo de fato, ao passo que a distinção entre justo e injusto representa um juízo valorativo²³.

Uma última, não menos importante, colocação sobre o conceito de justiça é a que nos faz o jusfilósofo Karl Larenz:

“[...] A justiça anda na boca de todos aqueles que desejam obter uma sentença justa, que se queixam do tratamento injusto recebido por eles próprios ou por terceiros, a quem se nega algo que, na sua opinião lhes é devido por uma questão de justiça. Todos falam em justiça, exigem-

²² KELSEN, Hans. **A justiça e o direito**. São Paulo: Amado Editor, 1979. p. 16.

²³ BOBBIO, Norberto. **Algunos argumentos contra el derecho natural: crítica del derecho natural**. Madrid: Taurus, 1966. p.6.

na, mas o que devemos entender por justiça? [...] ”

Na visão de Larenz, todos carregam consigo o conceito de justiça como sendo o tratamento de que desejam usufruir e dispor em sociedade. O autor tece significativa crítica à *jusfilosofia* que o antecede, principalmente a positivista, ao sustentar que esta significa sim a prescrição da justiça. Isso porque há que se distinguir o que é justo e o que é direito, pois nem sempre este corresponde àquele.²⁴

No entanto, há que se ressaltar uma questão comum à toda jusfilosofia quando o assunto é o conceito de justiça. Todos os postulados, de uma maneira ou de outra, carregam consigo o fato de que a justiça tem uma relação quase de sinonímia com a igualdade. Ninguém se aventura a definir de forma hermética o que vem a ser justiça.

Isso se dá exatamente devido ao conteúdo ético que tal tarefa exige, pois, sendo a justiça um ideal, uma virtude antinatural, porém social, implica em tolerância e também em concordância, ou seja, na coesão das vontades coletivas, o que é demasiado desafiante promover, principalmente na atualidade, tendo em vista uma sociedade cujo modo de produção inspira essencialmente valores antialtruístas.

²⁴ KARL, Larenz. **Metodologia da ciência do direito**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, 6ª ed. p.37.

1.2. A justiça fiscal na doutrina do Direito Tributário

1.2.1. Alguns critérios tradicionais para definir justiça tributária

A moralidade política

A primeira questão a ser apontada no esforço doutrinário de definir o que vem a ser uma justiça tributária é a possibilidade de adotá-la como sinônimo de equidade tributária. Nessa perspectiva, o primeiro critério tradicional que se apresenta é o de *moralidade política*, visto que a justiça se constitui como um valor moral de determinada sociedade indispensável à avaliação das diferenças no tratamento de pessoas tributariamente distintas.

Isso significa dizer que as pessoas que se enquadram em situação semelhante necessariamente devem arcar com os mesmos ônus, e as que se enquadram em condições diferentes devem ser tributadas arcando com ônus diferentes²⁵.

Como adotar o critério da moralidade política, então, implica no estabelecimento dos tributos ponderando-se valores, há nisso grande problemática no que diz respeito à questão da justa distribuição de cargas tributárias, originada na ciência das finanças, vez que a tributação se torna objeto de disputa e barganha política, o que favorece a uns tantos e prejudica a outros.

A equidade vertical

Um segundo critério tradicional é a equidade vertical. Este critério, compactuado por muitos na doutrina, exige que se faça justiça tributária no tratamento fiscal de pessoas de diversos níveis de renda, ou qualquer outra base tributária.

²⁵ MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. **O Mito da Propriedade**: os impostos e a justiça. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 17.

Deste critério surgem problemas como a instituição de impostos fixos individuais, que não relevam as capacidades pré-tributárias dos contribuintes, pois retira de cada indivíduo uma mesma quantia de dinheiro, sendo, portanto, uma equidade superficial, evidentemente injusta.

O resultado de definir justiça fiscal sob esse aspecto é o alcance de uma noção parcial e falsa de justiça governamental, pois a justiça tributária não pode ser determinada sem que se proceda uma análise do destino que o governo atribui aos recursos captados por meio da tributação²⁶.

A proporcionalidade dos benefícios

Aqui, o que se propõe enquanto justiça fiscal é o bem-estar de que deleitaria a pessoa contribuinte se o governo não se fizesse tão presente. Ou seja, o parâmetro para atingir a justiça fiscal seria avaliar o bem-estar em um mundo no “estado de coisas” hobbesiano, sem Estado, e em um mundo com o governo retornando em benefícios a contribuição recebida de seu povo. Mas, grande é o problema de se imaginar como seria um mundo sem governo, visto que as desigualdades socioeconômicas possivelmente se acentuariam e o homem, assim, seria posto como lobo da humanidade.

Sob essa égide, cada pessoa seria tributariamente onerada na proporção do benefício que recebe do Estado, sendo este inclusivamente um dos critérios que se propunha definir a justiça fiscal no imposto de renda brasileiro, cuja progressividade não é alcançada como se notará mais adiante neste trabalho.

Capacidade Contributiva – o princípio do esforço pessoal

²⁶ MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. **O Mito da Propriedade: os impostos e a justiça**. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 20.

Outro critério clássico na discussão sobre justiça fiscal ganha substância neste estudo, visto que é a nossa referência para estabelecer o conceito de justiça fiscal, ao colocar que a tributação deve relevar o talento pessoal do contribuinte como elemento central de sua incidência. MURPHY e NAGEL, por exemplo, apontam, nesse mesmo sentido, que a *capacidade contributiva*, como alternativa ao princípio do benefício, apresenta dois problemas fundamentais:

- a) Se a *capacidade pode* dizer respeito diretamente à disponibilidade econômica atual para ser tributado;
- b) Ou se pode dizer respeito à expectativa de capacidade de ganho econômico e acúmulo de riqueza que ostentaria o contribuinte, o talento pessoal deste.

O segundo é sem dúvida o mais impreciso, tendo em vista a dificuldade de mensurar a renda máxima potencial de um indivíduo, principalmente quando as rendas, no mundo de economia globalizada, são sempre oscilantes, para uma parte expressiva da sociedade, talvez até a maioria, ou mesmo inexistem em determinados casos.

Nessas circunstâncias, o utilitarismo se dilata sobre os que possuem maior capacidade produtiva, instrumentalizando o comportamento humano, contrariando até mesmo a lógica do imposto com valor fixo, pois este seria o ideal sob o aspecto do equilíbrio de esforços econômicos para adimplir as obrigações tributárias.

O princípio do talento, em conclusão, contraria a própria capacidade contributiva porque esta pretende se tornar uma solução ao problema da equidade vertical – a igual distribuição do ônus

tributário a pessoas em diferentes situações pré-tributárias. O fundamento se torna, então, em vez da justiça, a utilidade coletiva.²⁷

Na CRFB de 1988, a capacidade contributiva incorpora as definições e problemáticas levantadas pela doutrina, pois designa o constituinte dois critérios básicos para a tributação sob o aspecto do *talento pessoal*:

- i) a *capacidade econômica* do contribuinte, respeitando-se os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, não se sabendo se atuais ou se especulativas, isto, é futuras;
- ii) e a subordinação da *capacidade contributiva* ao *princípio da legalidade* e aos *direitos fundamentais* do contribuinte.²⁸

Ocorre, contudo, que a capacidade contributiva possui ainda um sentido igualitário, isto é, os sacrifícios tributários, na renda de fato dos contribuintes, proporcionalmente devem ser os mesmos, atribuindo-se a esta modalidade de justiça um caráter proporcional.

Isso porque, sendo mais rica a pessoa do contribuinte, maior lhe deve ser o ônus tributário. Sob essa visão, há proporcionalmente também uma perda de bem-estar entre os contribuintes²⁹. Mas, pouca coisa parece mais justa do que aquele que mais gera renda contribuir mais junto ao fisco, pois, quando se ganha mais, retém-se mais.

²⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, Vol. IV – Os Tributos na Constituição**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 557.

²⁸ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm >. Acesso em 28 de março de 2018. §1º do Art.145.

²⁹ MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. **O Mito da Propriedade: os impostos e a justiça**. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 41.

1.3 Uma possível síntese do conceito de justiça

Diante dessa verdadeira série de postulações, é preciso, finalmente, delimitar o conceito de justiça no presente estudo, de uma maneira que a análise sobre a atividade normativa tributária brasileira recente a ser procedida no seguinte capítulo seja balizada por uma noção um pouco mais restritiva de *justiça fiscal* do que as correntes na doutrina.

Para isso, é preciso admitir que, se conforme vimos anteriormente, a justiça sempre pressupõe a aplicação de *princípios, valores e regras – de conteúdo valorativo* – que velam por uma medida unitária, visto que diferentes medidas não coíbem arbitrariedades, a justiça tributária corresponde a uma arquitetura de princípios fundamentais e subprincípios derivados destes, sendo, portanto, um dos conceitos mais valorativos, fundamentais e abstratos do Direito.³⁰

Mesmo assim, importante é, ainda, para uma definição da *justiça fiscal*, que tais valores estejam coroados, não somente na ética circulante no seio social, mas também em uma Constituição, a qual representa, em um Estado Democrático de Direito, o alicerce jurídico de um povo, lhe garantindo a igualdade jurídica que deriva outros subprincípios valorativos, a exemplo, em matéria de tributação, da *igualdade na distribuição da carga tributária*.

Nesse sentido, considera-se que a justiça fiscal, neste estudo, acontece quando, no exercício da regulamentação normativa tributária, é possível perceber que o *legislador* em sentido amplo, ou seja, o ator vinculado aos poderes Legislativo ou Executivo, pondera os princípios e valores consagrados na Constituição, de forma desinteressada, no sentido de reduzir as desigualdades próprias da atividade econômica e onerar

³⁰ TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2012, trad. Luiz Dória Furquim. p. 17/18.

proporcionalmente os contribuintes, na medida de suas rendas e patrimônios, por meio de tributos preferencialmente progressivos.

Ora, observe-se que na Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988, além da igualdade jurídica, figuram como objetivos fundamentais da República a *construção de uma sociedade livre justa e solidária*; a *garantia do desenvolvimento nacional*; e a erradicação da pobreza e da marginalização, bem como a redução das desigualdades sociais e regionais³¹. Na mesma Carta, como garantia fundamental, consagra-se a igualdade jurídica.

Mais adiante, especificamente, o constituinte de 1988 deixa ainda mais claro um subprincípio constitucional que deve ser a mola mestra do Sistema Constitucional Tributário: a *capacidade contributiva*, cujas noções foram mais acima apresentadas.³² Tal princípio teria como escopo evitar a desigualdade tributária

Se o objetivo constitucional é, principalmente, reduzir as desigualdades no país, a tais valores que caracterizam a justiça fiscal pode ser ainda acrescida como subprincípio a *progressividade tributária*, levando-se em consideração sua necessidade, posto que, no Brasil, mais da metade da carga tributária concentra-se sobre bens e serviços – *tributação indireta* – sendo, ante a essa, quase irrelevante a tributação sobre renda e patrimônio – *direta* – se compararmos com a média internacional³³.

³¹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm >. Acesso em 28 de março de 2018. Arts. 3º e 5º.

³² BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm >. Acesso em 28 de março de 2018. §1º do Art.145.

³³ Conforme revelam os dados compilados por OWENS, Jeffrey.

Fundamental tax reform: an international perspective. Paris: OECDs Centre for Tax Policy & Administration, 2005. p. 7. *a arrecadação de tributos instituídos sobre o patrimônio e renda em países como Canadá, Japão e Grã-Bretanha representa, no mínimo, 10% do PIB. No caso*

Então, levando-se em consideração a questão moral e ética que se debruça sobre a justiça fiscal, são esses os valores e princípios norteadores de uma atividade normativa tributária justa, cuja ocorrência em algumas das principais normas de tributação brasileiras será verificada no próximo capítulo, ficando, portanto, temporariamente delimitado o conceito de justiça fiscal neste trabalho, reservada a sua dinamicidade historiográfica e jusfilosófica.

brasileiro, essa forma de tributação representa um número próximo de 1,3%.

2. Algumas das principais alterações normativas tributárias após a Constituição de 1988 e a Justiça Fiscal

Apesar de todo o corolário de justiça e igualdade no âmbito tributário que, inicialmente, garante nossa Carta Maior, o que se pode notar, principalmente no ciclo governamental de 1995 até 2002, é uma série de normas infraconstitucionais que têm tornado obsoleto o princípio da *justiça fiscal*, se analisadas conforme a respectiva definição desenvolvida no capítulo anterior.

Essas normas são consequência de uma política tributária eminentemente regressiva, que se debruça sobre a atividade normativa tributária do Estado brasileiro, fazendo com que as desigualdades, em especial a socioeconômica, sejam reverberadas.

Contudo, ressalte-se algo importante antes de partirmos à análise do objeto em questão. Apesar do fato de que a política tributária faz parte dos planos de governo, sendo definida antes e durante sua execução, neste estudo exploratório, consideraremos os três primeiros ciclos governamentais íntegros como sendo aqueles que definiram o perfil da matriz tributária atual. Para evitarmos também possíveis imprecisões nas análises deste capítulo, preferimos desconsiderar uma abordagem acerca das alterações tributárias durante o conturbado período inicial da Nova República, que corresponde aos ciclos governamentais de 1985 a 1995.

Isso porque, neste ciclo, houve eventos na política que trouxeram demasiada instabilidade não apenas no âmbito tributário, mas em todos os setores de planejamento do país. A título de exemplo, somente no decênio em questão, foram constituídos dois governos transitórios.

O primeiro de 1985 a 1990, cuja chefia do executivo foi atribuída, por eleições indiretas, ao candidato Tancredo Neves,

falecido à data da posse, que foi tomada pelo vice José Sarney. O segundo ciclo, iniciado em 1990, sob a regência de Fernando Afonso Collor de Melo, também fora interrompido pelo primeiro e precoce *impeachment* da recente história democrática nacional, em 1992, dando início a mais um governo de transição, conduzido pelo presidente Itamar Augusto Cautieiro Franco até 1995.

Tendo essa instabilidade em vista, foi preferível neste estudo monográfico evitar o referido período, dada a marcada transitoriedade.

Por razão semelhante e ainda pelo fato de que o ciclo governamental entre 2014 e 2018 fora interrompido por um segundo *impeachment*, estando o país, atualmente, conduzido por mais um governo transitório, que não se encerrou, a nosso ver, torna-se prudente evitar quaisquer análises precipitadas, no sentido fiscal, sobre o respectivo período.

Assim, os ciclos governamentais que, sob o aspecto deste estudo, restaram constitucionalmente íntegros o suficiente para as anotações sobre a atividade normativa tributária e a *justiça fiscal* brasileira – tal como foi delimitada – serem devidamente realizadas foram os a seguir enunciados.

2.1 Alterações da legislação tributária ocorridas entre 1995 e 2002, à luz da justiça fiscal

Significativas foram, neste período, as alterações na legislação tributária, principalmente a constitucional, de maneira que tal atividade contribuiu para o aprofundamento do abismo social brasileiro por meio da injustiça fiscal que foi promovida. Ocorreram mudanças que definiram o perfil da tributação brasileira como regressiva, tendo em vista que as principais alterações normativas se deram por meio de leis ordinárias e complementares que regulam tributos.

- i) Uma das principais mudanças se deu a partir da promulgação da Lei nº 9.249/95. Seu Art. 3º, na verdade, dispunha a respeito da desoneração tributária do lucro das pessoas jurídicas. Isso se deu, primeiramente, por meio da redução da alíquota do IRPJ (Imposto de Renda sobre a Pessoa Física), que foi reduzida de 25% (vinte e cinco inteiros por cento) para 15% (quinze inteiros por cento)³⁴. Uma desoneração significativa e também uma renúncia fiscal valiosíssima, de precisamente 10% (dez inteiros por cento), em apenas 7 anos de constituinte.

Ainda referente à desoneração do lucro das pessoas jurídicas, o Art. 3º da Lei Federal nº 8.981/95 destruiu a progressividade da tributação adicional sobre o lucro, impondo uma alíquota unificada de 15% (quinze inteiros por cento) para quaisquer faixas de lucro³⁵. A legislação anterior previa uma alíquota de 12% (doze inteiros por cento) na faixa de lucratividade de 180 (cento e oitenta) mil reais até 780 (setecentos e oitenta) mil reais; 18% (dezoito) para os lucros reais superiores a 780 (setecentos e oitenta) mil reais; bem com 10% (dez inteiros por cento) incidentes no lucro real, presumido ou arbitrado que ultrapassasse 240 (duzentos e quarenta) mil reais anualmente ou 20 (vinte) mil reais mensalmente³⁶. Esse quadro ilustra o objetivo de

³⁴ BRASIL. **Lei Federal nº 9.249/95**. Disponível em < www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9249.htm >. Acesso em 01 de abril de 2018. Art. 3º.

³⁵ BRASIL. **Lei Federal nº 8.981/95**. Disponível em < www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8981.htm >. Acesso em 01 de abril de 2018. Art. 8º.

³⁶ SALVADOR, Evilasio. **As implicações do Sistema Tributário Brasileiro nas desigualdades e renda**. Brasília: INESC e OXFAM, 2014. p. 29.

tornar a tributação das grandes rendas imunes a uma progressividade real, isto é, considerando as capacidades econômicas dos contribuintes.

- ii) Para complementar essas medidas, instituiu-se ainda o denominado “juros *sobre capital próprio*”, que consiste em uma modalidade de remuneração, com juros, do capital das empresas, que poderiam ser deduzidos como despesa, por meio da Lei 9.294/95. Essa dedução representou um decréscimo na base de cálculo de dois outros tributos demasiado importantes, o Imposto de Renda (IR) e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), configurando, ainda, uma segunda maneira de remunerar dividendos e lucros entre os sócios. Mais tarde, em 1996, a Lei Federal 9.249/95, no Art. 10^o, isentou da obrigação de recolher o IRPF sobre os lucros, o que invalidou a alíquota de 15% (quinze inteiros por cento) do IR Retido na Fonte sobre lucros e dividendos.³⁷

- iii) O ano de 1995 foi peculiar para a história recente da tributação brasileira. Parece que, não sendo suficientes as mudanças normativas realizadas no sentido de combater a progressividade dos tributos sobre as rendas e dividendos – mitigando a possibilidade de fazer *justiça fiscal*, consoante os preceitos constitucionais – resolveu-se ir além. Desta vez, a lei 9.250/95 **eliminou** a maior alíquota do IRPF, a de 35% (trinta e cinco inteiros por cento), de

³⁷ BRASIL. **Lei Federal nº 9.249/95**. Disponível em < www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9249.htm >. Acesso em 01 de abril de 2018. Art. 10^o.

maneira que a alíquota máxima a ser fixada tornou-se a de 25% (vinte e cinco inteiros por cento), restando apenas três alíquotas e diminuindo ainda mais a progressividade do referido imposto³⁸.

Ao sentir os impactos significativos da redução, o governo à época patrocinou, cerca de um ano depois, em caráter correccional, a elevação da alíquota de 25% (vinte e cinco inteiros por cento) ao patamar de 27,5% (vinte e sete inteiros e cinco décimos por cento)³⁹, permanecendo esta última inalterada até os dias atuais. Ressalte-se, ainda, que, entre 1996 e 2001 não houve correção na tabela do IR, o que provocou significativo aumento no número de contribuintes declarantes. Como se vê, tal aumento não se deu por razões qualitativas, isto é, por aumento da renda ou do potencial contributivo, mas por razões estratégicas de arrecadação cuja relevância da progressividade fora mínima.

Observando de forma um pouco mais cautelosa a atividade normativa tributária brasileira neste período, é possível notar que aí se construiu um sofisticado sistema de concentração de renda, uma vez que as alterações elencadas acima estimulam o grande capital, as pessoas físicas que auferem grandes rendimentos, os profissionais liberais que lidam com grandes fluxos de dinheiro, os grandes executivos e os funcionários ocupantes de cargos financeiros mais elevados a constituírem-se pessoas jurídicas e

³⁸ BRASIL. **Lei Federal nº 9.250/95**. Disponível em < www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9250.htm >. Acesso em 01 de abril de 2018. Art. 3º.

³⁹ BRASIL. **Lei Federal nº 9.532/97**. Disponível em < www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9250.htm >. Acesso em 01 de abril de 2018. Art. 21º.

passarem a atuar como prestadores de serviços para aquela instituição ou pessoa física que seria o “antigo empregador”.

Dessa maneira, torna-se possível a remuneração por distribuição do lucro – *agora com isenção de IR* – e não por salário, tal como seria se estivessem sob o regime da CLT (Consolidação das Leis Trabalhistas)⁴⁰.

O IR é um dos impostos diretos que permite a mais nítida aplicação do princípio – constitucional – da *capacidade contributiva* justamente porque se propõe a distribuir equitativamente a carga tributária a partir da renda individual disponível, em especial quando se trata do IRPF, pois permite que o fundamento da tributação seja o *cash basis*⁴¹, ou seja, coopta recursos de forma essencialmente financeira, corrigindo as desigualdades do sistema econômico no âmbito social e estatal⁴².

Sob essa perspectiva, desonerá-lo ou desconfigurar a sua progressividade, permitindo manobras totalmente avessas à sua essência extrafiscal de reduzir as desigualdades, torna a *justiça fiscal* obsoleta, enquanto conjunto ético e sobreprincípio constituinte do Direito Constitucional Tributário. Ainda sobre essa questão alertara BARRETO, ao lembrar que é preciso verificar se a legislação brasileira que regula as *alíquotas* e os *preços de transferência* respeita a *capacidade contributiva*⁴³, seara pela qual acabamos de imergir.

⁴⁰ SALVADOR, Evilasio. **As implicações do Sistema Tributário Brasileiro nas desigualdades e renda**. Brasília: INESC e OXFAM, 2014. p. 30.

⁴¹ ANDRADE MARTINS. **Limitações à compensação**. ob. cit., p. 32 *apud* ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latim, 2004. p. 270.

⁴² AURÉLIO, Fernando (Coordenadores). **Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998. p.64.

⁴³ BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a renda e preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 45.

Finalmente, o resultado dessa desoneração foi uma significativa renúncia de receita, registrada nos anos seguintes, conforme se vê na tabela 01:

Declarantes de IRPJ no Regime Tributário do Lucro Real	Frequência	R\$ milhões (2003)	R\$ milhões (2007)(1)	"Renúncia" tributária (2)
PJ em Geral e Corretoras	20.286	55.849,73	68.429,33	17.107,33
Instituições Financeiras	445	7.551,57	9.252,49	2.313,12
Seguradoras, Previdência e Capitalização	62	1.195,81	1.465,15	366,29
Total	20.793	64.597,11	79.146,97	19.786,74

Fonte: Receita Federal - Estatísticas Tributárias 11, Consolidada DIPJ
 Elaboração: INESC
 (1) Valores atualizados pelo IGP-DI
 (2) Aplicando-se uma alíquota média de IR de 25% sobre os valores de 2003, atualizados pelo IPCA.

Tabela 01 – Renúncia Tributária e Lucro Real das Pessoas Jurídicas.

2.2 Propostas e alterações normativas no âmbito do Sistema Tributário Nacional (STN) entre 2003 e 2010, à luz da justiça fiscal

No octênio em análise, as mudanças no sentido de alcançar uma *justiça fiscal* foram de certo modo incipientes diante do tamanho das duas propostas de reforma tributária apresentadas no âmbito federal, por meio dos Projetos de Emenda Constitucional (PEC) nº 41/2003 e 233/2008, cuja essência tributária fora vetada.

A PEC nº 41/2003 visava eliminar a necessidade de regulamentar o Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF), previsto no Inc. VII, do Art. 153 da CF, por meio de Lei Complementar (LC)⁴⁴, reduzindo assim boa parte das barreiras à sua implementação, que até a atualidade não aconteceu⁴⁵.

Tal iniciativa, se implementada, equipararia o IGF aos demais impostos federais, reguláveis através de lei ordinária, mas, para isso, demonstra tremenda dependência de decisão do legislador no exercício da atividade normativa tributária.

⁴⁴ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm >. Acesso em 02 de abril de 2018. Art. 153, inc. VII.

⁴⁵ SHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017. 7ª edição. p. 809.

O projeto ainda previa um série de mudanças no STN, tais como a transferência de competência do ITR para os Estados e Distrito Federal (DF); a instituição da progressividade no Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doação de quaisquer Bens ou Direitos (ITCD), o que, em tese, teria permitido atribuição de patrimônios maiores; a uniformização das legislações de ICMS, regulando-o por meio de lei complementar, tornando-o seletivo e limitando suas alíquotas em cinco, com a menor delas aplicada ao comércio e circulação de alimentos; a implantação de tabela progressiva no lançamento do Imposto sobre Transmissão de bens Imóveis por Ato Oneroso *Inter Vivos* (ITBI) municipal; a transformação da Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira, a extinta CPMF, em tributo permanente para a seguridade social; a substituição parcial ou total da contribuição social sobre a folha de salários por qualquer outra que incidisse sobre o faturamento ou a receita; e a prorrogação da Desvinculação de Recursos da União (DRU), que destina 20% dos recursos arrecadados para a seguridade social para o pagamento do juros da dívida pública, até 31/12/2011.⁴⁶

A PEC 41/2003, enfrentando muita resistência no Congresso à época, não obteve êxito em sua aprovação nos trechos em que instituía a progressividade nos impostos diretos, tais como o ITR, ITCD e ITBI, não conseguindo, desta feita, avançar mais algum passo rumo à *justiça fiscal*.

Também, no final deste período, uma outra PEC, a 233/2008, que ainda não foi arquivada⁴⁷, não aponta, em nenhum de seus artigos, qualquer alteração normativa tributária no sentido de construir um STN *justo*, que não defenda apenas interesses

⁴⁶INESC. **Reforma tributária desmonta o financiamento das políticas sociais**. Brasília: INESC, abril de 2008. Nota técnica nº 140. p. 09.

⁴⁷BRASIL. **PEC 233/2008**. Disponível em: <www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=384954> Acesso em 04 de abril de 2018.

econômico-financeiros ou empresariais, pautado na tributação do patrimônio e da renda à luz da *capacidade contributiva*.

Seu objetivo primordial *consiste* – no tempo presente, pois ainda está em trâmite no Congresso – na eliminação das bases de financiamento da seguridade social, visto que a principal de suas propostas é a criação de um imposto único, o IVA-F (Imposto sobre o Valor Adicionado – Federal), combinado com a extinção, de uma só vez dos quatro tributos que subsidiam a previdência, quais sejam Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, a contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de combustíveis – CIDE e a contribuição social do salário-educação. Ocorre que, mais uma vez, a atividade normativa tributária concentra-se no objetivo de tributar bens de uso e consumo, tal como o próprio texto da exposição de motivos da PEC orienta:

“[...] Vale destacar que, na regulamentação do IVA-F, será possível desonerar completamente os investimentos, através da concessão de crédito integral e imediato para a aquisição de bens destinados ao ativo permanente. Também será possível assegurar a apropriação de créditos fiscais, atualmente obstados, relativo a bens e serviços que não são diretamente incorporados ao produto final – usualmente chamados de “bens de uso e consumo” [...]”⁴⁸

Apesar do IVA-F, de fato, reduzir a cumulatividade da COFINS e do PIS, o que ocorreria, no entanto, é que, mais uma vez

⁴⁸ BRASIL. **PEC 233/2008**. Disponível em: www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=384954 Acesso em 04 de abril de 2018. Inteiro Teor. p. 16.

o tributo seria pago pelo consumidor final, pois o valor do tributo seria determinado pela diferença entre o preço de venda e o custo da aquisição, logo, a base seria o preço de venda do bem ou do serviço que é pago pelo consumidor, constituindo mais um tributo indireto.

A proposta foi silente, ainda, sobre a pequena margem de arrecadação dos impostos sobre o patrimônio (3,3%)⁴⁹, passando efetivamente em branco sobre isso. Ademais, propôs a prorrogação da DRU até 31/12/2011, que, segundo uma série de instituições como a OCDE⁵⁰ e o INESC, não é mais necessária diante de uma série superações de metas de superávit primário, além de terem natureza essencialmente temporária.⁵¹

Neste período da atividade tributária brasileira, também foi editada a Medida Provisória 281/2006, que zerou as alíquotas do IR e da CPMF para as operações em cotas de fundos realizadas por investidores não residentes no Brasil que detenham pelo menos 98% de títulos públicos federais. Tais operações, atualmente, continuam isentas de IR e de IOF.⁵²

Ainda favorecendo os investidores estrangeiros, a Lei 11.033/2004 reduziu de 20% (vinte inteiros por cento) para 15% (quinze inteiros por cento) a alíquota do IR sobre os ganhos líquidos auferidos nas bolsas de valores, de mercadorias ou de futuros.⁵³

⁴⁹ Receita Federal. **Estatísticas tributárias 11**: Consolida DIPJ 2004. Brasília: março, 2006. Disponível em: <www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/DIPJ2004.pdf> Acesso em 04 de abril de 2018. p.05.

⁵⁰ OCDE e Fundação Getúlio Vargas. **Estudos Econômicos da OCDE: Brasil 2005**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2005. p. 48.

⁵¹ INESC. **Reforma tributária desmonta o financiamento das políticas sociais**. Brasília: INESC, abril de 2008. Nota técnica nº 140. p. 13.

⁵² SALVADOR, Evilasio. **As implicações do Sistema Tributário Brasileiro nas desigualdades e renda**. Brasília: INESC e OXFAM, 2014. p. 36.

⁵³ BRASIL. **Lei Federal nº 11.033/04**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2004-2006/2004/lei/111033.htm>. Acesso em 01 de abril de 2018. Inc. I, do §2º, do Art. 1º.

Mais uma vez, pode-se notar a desoneração dos grandes fluxos de capital, o que não favorece em nada o pequeno contribuinte, contrariando também a *capacidade contributiva*, uma vez que aparentemente nenhuma ação no sentido de desconstruir a criticada história da tributação regressiva do Brasil parece ter sido tomada, diante das pesquisas realizadas nesta etapa do nosso trabalho.

Uma outra atividade normativa tributária e uma das mais importantes deste ciclo de atividades normativas é a criação do Simples Nacional (SN), por meio da Lei Complementar 123/2006. O SN recebe até hoje inúmeras críticas em detrimento da forma que estruturação foi realizada. A principal e mais incisiva delas é a do Banco Mundial, denunciando a ineficiência do sistema, visto que, anualmente, o impacto negativo da renúncia fiscal sobre o PIB brasileiro corresponde, em média, 4,5% (quatro inteiros e cinco décimos por cento), sendo esta a maior média de renúncia fiscal do mundo, cuja eliminação geraria uma economia potencial de 1,2% do PIB.⁵⁴

Em 2007, foi criada o que a doutrina nomeia de “Super-Receita”. Tal nomenclatura é atribuída a uma importante mudança no quadro institucional da previdência, que se materializou na criação da Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB), por meio da promulgação da Lei Federal nº 11.457/2007. O novo órgão do Fisco federal é consequência da conjugação da Secretaria da Receita Federal com a Secretaria da Receita Previdenciária.

Sobre isso, deve-se ressaltar a fragilização institucional da previdência, visto que a gestão e arrecadação, que antes competiam

⁵⁴ GRUPO BANCO MUNDIAL. **Um ajuste justo: análise da eficiência e equidade do gasto público no Brasil**, Vol. I: **Síntese**. Disponível em: < <http://documents.worldbank.org/curated/en/884871511196609355/pdf/121480-REVISED-PORTUGUESE-Brazil-Public-Expenditure-Review-Overview-Portuguese-Final-revised.pdf> > .p. 16. Acesso em 10 de abril de 2018.

a um ministério específico (da Previdência), agora serão concentradas em uma única instituição, o Ministério da Fazenda.

Outra alteração normativa contrária à ideia *justiça fiscal* neste estudo, são as medidas de desoneração adotadas, para o ano de 2009, por meio da redução das alíquotas de IPI do setor automobilístico (100% [cem inteiros por cento] para carros de 1.000[uma mil] cilindradas – 7% [sete inteiros por cento] se zero Km; e 50% [cinquenta inteiros por cento] para carros de 1.000 [uma mil] a 2.000 [duas mil] cilindradas).⁵⁵

É inegável que os impactos na recuperação do mercado automobilístico interno foram positivos, pois, de uma queda de 49% (quarenta e nove inteiros por cento) nas vendas, a partir da crise financeira de 2008, a medida de incentivo fiscal foi capaz, em 2009, de recuperar 13,4% (treze inteiros e quatro décimos por cento) do mercado perdido.⁵⁶

No entanto a renúncia de receita gerada por uma política tributária eminentemente regressiva como essa, tendo em vista que se baseou de modo restrito no estímulo ao consumo de veículos, foi da ordem de 1,8 bilhões de reais.⁵⁷

Não se pode esquecer neste período também de umas das mais significantes renúncias fiscais da história do país: a extinção da CPMF, existente desde 1994. Não bastasse a sua proposta de conversão em contribuição definitiva para a seguridade social ter sido vetada, no final das contas, acabou por ser extinguida no ano de 2007. Apesar de ter sido criada para financiar a saúde, a CPMF, um tributo direto e que, a priori atendia de certo modo ao critério de

⁵⁵ IPEA. **Nota técnica: Impactos da Redução do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) de Automóveis.** Brasília: Diretoria de Estudos Macroeconômicos/Dimac, 2009. p. 3 a 6. Disponível em: <http://ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/2009_nt015_agosto_dimac.pdf>. Acesso em: 10 de abril de 2018.

⁵⁶ Idem.

⁵⁷ Idem.

capacidade econômica do contribuinte, apesar de ter alíquota única, forneceu mais de 33 (trinta e três) bilhões de reais a outros setores⁵⁸.

Sua rentabilidade na arrecadação e aplicação de recursos públicos era inegável, não obstante a não progressividade em termos de alíquota, conforme se vê na tabela 02:

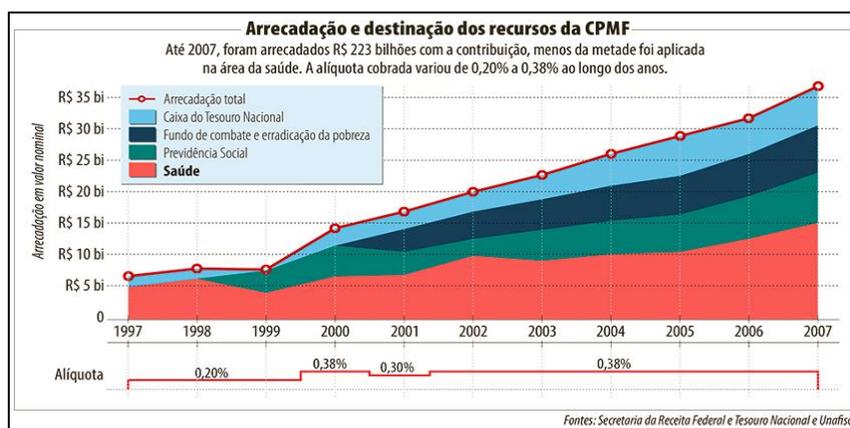


Tabela 02 – arrecadação e destinação de recursos da CPMF

Encerram-se aí algumas das mais impactantes atividades normativas tributárias do octênio compreendido entre 2003 e 2010. Das respectivas análises, é possível notar a ausência de uma moral tributária por parte do Estado que atribua relevo a um escopo tributário direto, que seja delimitado pelos preceitos constitucionais da igualdade e da *justiça fiscal* balizada pelo subprincípio da *capacidade contributiva*.

2.3 Algumas das principais alterações da legislação tributária ocorridas entre 2011 e 2014 à luz da justiça fiscal

No presente período, as atividades normativas tributárias no sentido da justiça fiscal foram também concentradas na regulação da tributação indireta por meio da prorrogação dos incentivos fiscais sobre o IPI da indústria automobilística e da *linha*

⁵⁸ SENADO NOTÍCIAS. **CPMF**. Brasília, 2008. Disponível em <<https://www12.senado.leg.br/noticias/entenda-o-assunto/cpmf>>. Acesso em: 11 de abril de 2018.

branca (geladeiras, fogões, máquinas de lavar). A prorrogação foi uma resposta diante do agravamento da crise internacional.

A política de redução do IPI, sob o ponto de vista econômico, até o ano de 2013, apenas funcionou como forma de maximização dos lucros das montadoras de veículos. Isso porque, não obstante a justificativa da crise internacional e estímulo à indústria, é possível estimar um crescimento e uma lucratividade provavelmente de grandes proporções, em especial dos setores automobilísticos, neste interstício de quase uma década de redução do IPI.

É o que mostra a análise técnico-econômica, realizada, levantando a lucratividade em relação à redução do IPI, a partir do ano de 2011, pelos economistas Claudio Ribeiro de Lucinda e Luan Michel Soares Pereira⁵⁹:

Tributação e Lucro total em R\$ Bi. Quantidade em Mil unidades						
Marca	Cenário IPI variando			Cenário IPI constante		
	Tributos	Quantidade	Lucro Total	Tributos	Quantidade	Lucro Total
Chevrolet	1,445	1.047.631	10,699	1,382	833.340	8,435
Citroen	1,129	193.759	1,608	1,122	143.753	1,195
Fiat	1,612	1.212.020	17,799	1,700	969.982	13,743
Ford	0,978	632.031	8,661	0,979	509.994	6,865
Honda	0,330	69.154	0,621	0,342	49.950	0,396
Nissan	0,203	106.983	1,380	0,217	83.140	1,057
Peugeot	0,465	154.652	0,910	0,462	123.716	0,675
Renault	0,715	403.206	3,764	0,691	307.129	2,847
Toyota	0,437	133.669	1,250	0,417	102.985	0,928
Volkswagen	1,728	955.165	14,355	1,683	768.090	11,972

Fonte: Elaboração própria. Nota:* + de 2000 cc/Imp foram calculados somente a partir de janeiro de 2011.

Tabela 03 – Comparativo de Tributação e Lucro Total

Houve ainda a desoneração da contribuição patronal sobre a folha de pagamento, que subsidia a 20% (vinte inteiros por cento do INSS), estimulando a regressividade no sistema tributário da seguridade social, o que desequilibra o sistema solidário de financiamento da previdência. Segundo o próprio Ministério da

⁵⁹ LUCINDA, Claudio Ribeiro de e PEREIRA, Luan Michel Soares. **Efeitos da política de redução de IPI sobre o mercado de automóveis novos**. São Paulo: Anpec, 2017. p. 17.

Fazenda, a renúncia de receita desta medida é da ordem de 7,2 bilhões de reais⁶⁰.

Em síntese, o século XXI pouco atendeu, em matéria tributária, aos preceitos *justiça fiscal* inspirados na nossa Constituição Federal. Houve pouco comprometimento ético e moral tanto do Estado quanto dos grandes contribuintes no sentido de reduzir as desigualdades existentes no Brasil por meio de uma tributação equitativa e que pondere o poder econômico do que têm grandes patrimônios e/ou rendas.

As alterações normativas tributárias mais progressivas nestas décadas limitaram-se ao crescimento da progressividade do ITR, por meio da EC nº 42/2003⁶¹ e ao crescimento da alíquota da CSSL de 8% (oito inteiros por cento) para 12% (doze inteiros por cento), em 1999, que novamente foi contraída, em 2000, para 9% (nove inteiros por cento) para pessoas jurídicas em geral e 15% (quinze inteiros por cento) para instituições financeiras.⁶²

O mais intrigante, nesse extenso período de quase 20 (vinte) anos notado aqui, é que praticamente não houve a revogação de nenhuma das medidas tributárias regressivas analisadas em detrimento de outras mais progressivas.

Esse quadro, obriga-nos a refletir sobre a forma como estamos construindo o nosso sistema tributário, tendo em vista que, da maneira regressiva tal qual foi construído, o objetivo

⁶⁰ **Plano Brasil Maior: Governo lança novas medidas para fortalecer a indústria nacional.** Receita Federal do Brasil: Brasília, 05 de abril de 2012. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/automaticoSRFSinot/2012/04/05/2012_04_05_11_49_16_693391637.html>. Acesso em: 12 de abril de 2018.

⁶¹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil.** Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 15 de abril de 2018. Inc. I, do §4º, do Art. 153.

⁶² PORTAL TRIBUTÁRIO. **CSLL - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO.** São Paulo. Disponível em <<http://www.portaltributario.com.br/tributos/csl.html>> Acesso em: 15 de abril de 2018.

constitucional de redução das desigualdades sociais e regionais, também por meio de uma *justiça fiscal* torna-se impossível, visto que um sistema regressivo reforça as desigualdades preexistentes.

É preciso, diante disso, propor uma intervenção na atividade normativa tributária brasileira, com o objetivo de fazê-la concretizar os valores da igualdade jurídica e da justiça social e fiscal, norteados pelo subprincípio da capacidade contributiva, todos constitucionalmente já previstos.

3. Proposta interventiva para um Sistema Tributário Nacional mais Justo

Face a todo o exposto, percebe-se que o Sistema Tributário Nacional padece de mudanças positivas e da incorporação de um novo prospecto acerca do que vem a ser a *justiça fiscal* neste estudo. Oportuno é, assim, o momento para que se proponha intervenções, possivelmente, capazes de reverter este aparente quadro de (in)justiça fiscal que se instala na legislação e na conduta tributária nacional.

Antes de qualquer propositura, é preciso uma mudança de postura ética e moral no que tange os tributos no Brasil. Precisa-se de compromisso social do legislador tributário no trato com a regulação dos tributos, de vontade e de coragem para enfrentar os desafios econômicos que uma tributação progressiva e criteriosamente graduada impõe. Essa ideia se estabelece justamente porque, ao analisarmos os problemas aqui elencados, pode-se observar que a legislação e a atividade normativa tributária, em geral, têm favorecido, em muito, uma parcela abastada de contribuintes, sendo conivente com a ética essencialmente capitalista de grandes grupos empresariais e instituições bancário-financeiras.

Por outro lado, a balança da *justiça fiscal* pende para o contribuinte *médio* ou *pequeno*, que formam basicamente o grupo consumidor, cuja forma de tributação que lhes é imposta é essencialmente regressiva e indireta.

É notório, portanto, ao percebermos as problemáticas analisadas acima, que se faz necessária uma reorientação do STN para que a tributação seja incidente sobre a renda e o patrimônio.

Diante disso, uma das primeiras medidas seria a vedação da possibilidade de remuneração com juros o capital próprio das empresas, impondo-lhes o IR e a CSLL. Essa medida deveria ser

estendida ainda à tributação dos rendimentos auferidos no exterior do país, muitas vezes guardados em paraísos fiscais, inserindo também estes rendimentos na tabela do IR.

Outra medida tributária importante para estabelecer a progressividade é impor o fim da isenção do IR à distribuição de lucros e dividendos remetidos ao exterior e nas aplicações estrangeiras no Brasil.

Indispensável é, ainda, o Imposto sobre Grandes Fortunas, o IGF, visto que sua regulamentação pende de ser realizada, implicando em uma renúncia fiscal de proporções incalculáveis. Associada à implementação deste tributo deve vir ainda a instituição da progressividade no Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortes* e Doação de quaisquer Bens ou Direitos, ITCD, ressaltando-se a necessidade de estabelecer uma margem de isenção para bens doados ou transferidos.

Oportuna é também a instituição de progressividade no IPVA, problemática não discutida aqui em razão de fazer parte da atividade normativa do Estado, o que não impede a sua proposição enquanto alternativa para um sistema tributário mais justo. Ora, é sabido que a instituição do IPVA não faz distinção entre veículos de luxo e veículos mais populares, sendo isso uma afronta à capacidade contributiva.

Nesse sentido, destaque-se como proposta interventiva a necessidade de tributar os veículos aéreos e marítimos de grande vulto, pois a propriedade destes bens representa grande capacidade contributiva, de maneira que a isenção tributária sobre esta não faz o menor sentido em uma nação tão disforme socioeconomicamente quanto a brasileira.

É preciso também trazer o IOF à baila. Ora, este tributo alcança as transações financeiras e, por isso mesmo, tem o potencial de, se devidamente regulamentado, fortalecer a tributação direta em muito.

Essa ideia se baseia no fato de que, se ampliada a base tributária do imposto sobre os mais diversos produtos financeiros, instituindo-se alíquotas progressivas e isenção para operações financeiras pequenas, entendendo-se por pequenas as realizadas pela atividade econômica mais popular, o IOF tornar-se-á capaz de captar recursos de grande monta para garantir uma distribuição de renda efetiva no Brasil.

Uma outra forma de construir um STN justo é fortalecer o combate à sonegação e à evasão fiscais. Isso pode ser realizado por meio do desenvolvimento de uma legislação que execute os débitos fiscais de forma mais eficiente, associando-se a isso à sofisticação tecnológica e moral das instituições responsáveis pela administração dos tributos.

Irrevogável também se faz uma nova regulação do ICMS à luz da capacidade contributiva e no sentido de findar a “guerra” fiscal entre os entes federados. Para isso, propõe-se a observância da capacidade econômica do sujeito passivo da obrigação tributária⁶³.

É preciso, ademais, estabelecer uma restrição à tributação indireta, que onera as rendas médias e baixas, por meio da redução dos tributos sobre bens e serviços e o direcionamento da atividade tributária para os grandes fluxos de capital.

Sob o teto da valiosa lição do economista francês Thomas Piketty, é preciso lembrar, ao se pensar alternativas para um sistema tributário essencialmente regressivo, que os impostos progressivos e a redistribuição moderna de renda estão visceralmente entrelaçados. Essa interdependência se dá porque, na história da tributação mundial, quando se optou pela regressividade dos impostos sobre o patrimônio e a renda, a

⁶³ ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latim, 2004. p. 374.

concentração de renda e a conseqüente desigualdade social atingiram dimensões grandiosas, a exemplo de países como França, Inglaterra e EUA, que, em determinado momento de suas histórias, já o fizeram e aumentaram o abismo social em alguma medida, revertendo a regressividade como solução imediata para esse problema⁶⁴.

No Brasil, um imposto de renda progressivo não pode se tornar medida excepcional como em determinadas nações do mundo ocorreu⁶⁵. É preciso estar na vanguarda da tributação, pois o que se constata da progressividade é a desconcentração das riquezas e a redistribuição de renda como suas conseqüências imediatas, ainda que as alíquotas instituídas sobre o grande capital sejam modestas⁶⁶. Importante é, então, seguirmos no caminho da redução dessa regressividade, que aqui foi, em alguns pontos, evidenciada.

Ademais, notável é a tributação sobre os patrimônios excessivos, desvelada na obra de Piketty. Ora, incorporar essa modalidade de tributo ao STN brasileiro não se configura má ideia, pois, se observarmos que aproximadamente 1% da população brasileira concentra cerca de 28,3% da renda bruta nacional⁶⁷, notamos que há um abismo entre as rendas que precisa ser corrigido, e a tributação progressiva moderna sobre o patrimônio excessivo parece ser uma das alternativas para isso.

Enfim, é prudente lembrar o quanto importa a questão ética quando o assunto é a atividade legislativa tributária brasileira à luz de uma *justiça fiscal*. Isso porque os valores que a dirigem

⁶⁴ PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. Trad. Monica Baumgarten de Bolle. p. 482 a 490.

⁶⁵ Idem.

⁶⁶ Idem.

⁶⁷ A World Wealth & Income Database. **Brazil – WID – World Inequality Database**. History sequence, 2001 – 2015. Disponível em: < <http://wid.world/country/brazil/>>. Acesso em: 09 de maio de 2018.

estão democraticamente consolidados na Carta Maior de nosso país, padecendo, porém, de vontade legislativa e de uma ainda pouco existente obediência constitucional.

Se todas as principais diretrizes para uma política de tributação progressiva e de desenvolvimento nacional, além de possíveis, a partir de medidas como as supramencionadas, constituem direitos basilares, o ator legiferante devia considerar tais orientações constitucionais um dever acima de qualquer outro interesse.

4. Conclusão

O conceito de justiça, em sua dinamicidade histórica e jusfilosófica, impõe demasiados desafios à sua delimitação. A justiça é, assim, um fenômeno social, que se manifesta de modo diferente a depender das configurações morais e éticas de uma sociedade, e – por que não? – jurídicas.

Quando se trata da *justiça fiscal*, então, os desafios para a compreensão do seu significado e para a sua efetivação de forma democrática parecem se tornar ainda maiores, dadas as fortes relações dos tributos com as questões ideológicas, políticas, econômicas, em especial, e até mesmo psicológicas.

Mas a missão, não obstante exigente, é bem-vinda e necessária àqueles que ainda sonham por um país menos desigual e que garanta às vindouras gerações melhor qualidade de vida.

Sob esse prospecto, encontramos um vínculo indissociável e praticamente de sinonímia entre a justiça e a ética. A justiça enquanto valores socialmente exercidos e enquanto ideais de condutas a serem alcançados. Doutro modo, a justiça se apresentou como uma virtude humana para discernir sobre a igualdade e o equilíbrio de forças entre as pessoas.

Descobrimos a justiça, ainda, como elemento transcendental. Concebida tal como fruto Divino, isto é, consequência da racionalidade humana sobre uma virtude concebida por Deus.

Avançando sobre os tempos, a justiça aparece vinculada à ideia de equidade e exercício de poder, conforme nos ensinou o contratualismo filosófico, ao pressupor que a justiça se encontra engendrada na noção de soberania.

Mais ainda. Em uma perspectiva mais científica, a justiça se constitui como princípio universal, que observa os valores e a moralidade decorrida de um consenso coletivo.

Para os positivistas jurídicos, a justiça encontrou alicerce nas normas, sendo a consagração, na norma fundamental, dos princípios e valores benéficos predominantes em uma sociedade. Confundindo-se, assim, com a própria ideia de norma.

Mesmo diante de tantas congruências e divergências científicas, nos aventuramos por este mar do desconhecido e adicionamos à noção de justiça a de fiscalidade, resultando na justiça fiscal.

Se justiça é um conjugado de princípio, valor e norma, imprescindível é, portanto, em um Estado Democrático de Direito, notar se estes valores têm sido consolidados em nossa Carta Maior e respeitados pelos atores legislativos também no âmbito tributário, investigando o produto da atividade normativa, que é a norma.

Descobrimos, então, na nossa Constituição da República Federativa do Brasil, que um dos princípios maiores é a igualdade social, regido também pelo subprincípio tributário da *capacidade contributiva*. Este pilar considera as potencialidades econômicas dos contribuintes, e isso segundo uma inumerável fila interdisciplinar de pensadores.

No entanto, ao final desta verdadeira garimpagem normativa que aqui foi realizada, importa dizer o quanto nos parece desafiador reduzir as injustiças fiscais existentes em nosso país e elencadas neste estudo. Isso se coloca em razão das mudanças legislativas que foram tomadas ao longo da recente relação brasileira com a democracia, pois reforçam a influência que recebem de uma política visivelmente afetada pelo poder econômico, diante de alterações normativas que pendem demasiadamente para as elites do capital.

Essa realidade, portanto, demanda um compromisso ético com a nossa Constituição, que, democraticamente optou por uma tributação que fosse mais progressiva e cumprisse os objetivos de redução das desigualdades existentes em nosso país.

Referências

- HUNTINGTON, Cairns. **Legal Philosophy from Plato to Hegel**. Baltimore, 1949;
- KELSEN, Hans. **O problema da justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2011;
- ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 129;
- CÍCERO. **De Legibus, I, X, 29 e De Republica, III, XXII, 33** apud KELSEN, Hans. **A justiça e o direito Natural**. São Paulo: Amado Editor, 1979;
- AQUINO, São Tomás. **Suma Teológica, Vol. I**. São Paulo: Edições Loyola, 2005;
- ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latim, 2004;
- HOBBS, Thomas. **Leviatã**. São Paulo: Martin Claret, 2011;
- ROUSSEAU, Jean Jacques. **Do contrato social: discurso sobre a origem e os fundamentos da ilegalidade**. São Paulo: Ridendo Castigat Mores, 2002, ed. Eletrônica;
- LOCKE, John. **Segundo tratado sobre o governo civil**. São Paulo: Editora Vozes, 2012;
- BOBBIO, Norberto. **Algunos argumentos contra el derecho natural: critica del derecho natural**. Madrid: Taurus, 1966;
- KANT, Immanuel. **Crítica da razão prática**. São Paulo: Brasil Editora S.A, 2004. *Primeira Parte*;
- PERELMAN, Chaïm. **Ética e Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 1999;
- KELSEN, Hans. **A justiça e o Direito Natural**. São Paulo: Amado Editor, 1979;
- KELSEN, Hans. **A justiça e o direito**. São Paulo: Amado Editor, 1979;
- BOBBIO, Norberto. **Algunos argumentos contra el derecho natural: critica del derecho natural**. Madrid: Taurus, 1966;
- KARL, Larenz. **Metodologia da ciência do direito**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, 6ª ed.;

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. Trad. Monica Baumgarten de Bolle.

MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. **O Mito da Propriedade: os impostos e a justiça**. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005;

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à Ciência das Finanças**. São Paulo: Editora Forense, 1978.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, Vol. IV – Os Tributos na Constituição**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007;

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em <
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm
>. Acesso em 28 de março de 2018;

MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. **O Mito da Propriedade: os impostos e a justiça**. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005;

TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2012, trad. Luiz Dória Furquim;

OWENS, Jeffrey. **Fundamental tax reform: an international perspective**. Paris: OECDs Centre for Tax Policy & Administration, 2005;

BRASIL. **Lei Federal nº 9.249/95**. Disponível em <
www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9249.htm >. Acesso em 01 de abril de 2018;

BRASIL. **Lei Federal nº 8.981/95**. Disponível em <
www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8981.htm >. Acesso em 01 de abril de 2018;

SALVADOR, Evilasio. **As implicações do Sistema Tributário Brasileiro nas desigualdades e renda**. Brasília: INESC e OXFAM, 2014;

BRASIL. **Lei Federal nº 9.250/95**. Disponível em <
www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9250.htm >. Acesso em 01 de abril de 2018;

BRASIL. **Lei Federal nº 9.532/97**. Disponível em < www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9250.htm >. Acesso em 01 de abril de 2018;

ANDRADE MARTINS. **Limitações à compensação**. ob. cit., p. 32 *apud* ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latim, 2004;

AURÉLIO, Fernando(Coordenadores). **Direito Tributário. Estudos em Homenagem a Brandão Machado**. São. Paulo: Dialética, 1998;

BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a renda e preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 2001;

SHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017. 7ª edição;

INESC. **Reforma tributária desmonta o financiamento das políticas sociais**. Brasília: INESC, abril de 2008. Nota técnica nº 140;

BRASIL. **PEC 233/2008**. Disponível em: <www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=384954> Acesso em 04 de abril de 2018;

Receita Federal. **Estatísticas tributárias 11: Consolida DIPJ 2004**. Brasília: março, 2006. Disponível em: <www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/DIPJ2004.pdf> Acesso em 04 de abril de 2018;

OCDE e Fundação Getúlio Vargas. **Estudos Econômicos da OCDE: Brasil 2005**. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2005;

INESC. **Reforma tributária desmonta o financiamento das políticas sociais**. Brasília: INESC, abril de 2008. Nota técnica nº 140;

BRASIL. **Lei Federal nº 11.033/04**. Disponível em < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ato2004-2006/2004/lei/l11033.htm >. Acesso em 01 de abril de 2018;

GRUPO BANCO MUNDIAL. **Um ajuste justo: análise da eficiência e equidade do gasto público no Brasil, Vol. I: Síntese**. Disponível em: < <http://documents.worldbank.org/curated/en/884871511196609355/pdf/121480-REVISED-PORTUGUESE-Brazil-Public-Expenditure-Review-Overview-Portuguese-Final-revised.pdf> >. Acesso em 10 de abril de 2018;

IPEA. **Nota técnica: Impactos da Redução do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) de Automóveis**. Brasília: Diretoria de Estudos Macroeconômicos/Dimac, 2009. Disponível em: <http://ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/2009_nt015_agosto_dimac.pdf>. Acesso em : 10 de abril de 2018;

SENADO NOTÍCIAS. **CPMF**. Brasília, 2008. Disponível em <<https://www12.senado.leg.br/noticias/entenda-o-assunto/cpmf>>. Acesso em: 11 de abril de 2018;

A World Wealth & Income Database. **Brazil – WID – World Inequality Database**. History sequence, 2001 – 2015. Disponível em: < <http://wid.world/country/brazil/>>. Acesso em: 09 de maio de 2018

LUCINDA, Claudio Ribeiro de e PEREIRA, Luan Michel Soares. **Efeitos da política de redução de IPI sobre o mercado de automóveis novos**. São Paulo: Anpec, 2017;

Plano Brasil Maior: Governo lança novas medidas para fortalecer a indústria nacional. Receita Federal do Brasil: Brasília, 05 de abril de 2012. Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/automaticoSRFSinot/2012/04/05/2012_04_05_11_49_16_693391637.html>. Acesso em: 12 de abril de 2018;

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 15 de abril de 2018;

PORTAL TRIBUTÁRIO. **CSLL - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO**. São Paulo. Disponível em <<http://www.portaltributario.com.br/tributos/csl.html>> Acesso em: 15 de abril de 2018.