

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO – UFPE**  
**FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE – FDR**  
**CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ**



**ELAINE CRISTINA MEDRADO DA SILVA**

**JUSTIÇA SOCIAL E TRIBUTÁRIA:  
CONSTITUCIONALIZAÇÃO E EFETIVIDADE**

**RECIFE**

**2020**

ELAINE CRISTINA MEDRADO DA SILVA

**JUSTIÇA SOCIAL E TRIBUTÁRIA:  
CONSTITUCIONALIZAÇÃO E EFETIVIDADE**

Monografia apresentada ao Curso de Direito da Universidade Federal de Pernambuco como requisito para obtenção do título de bacharel em Direito.

Orientador (a): Prof. Dr. José André Wanderley Dantas de Oliveira

RECIFE

2020

ELAINE CRISTINA MEDRADO DA SILVA

**JUSTIÇA SOCIAL E TRIBUTÁRIA:  
CONSTITUCIONAL E EFETIVIDADE**

Monografia apresentada como Trabalho de Conclusão do Curso de Direito da Universidade Federal de Pernambuco como requisito para obtenção do título de bacharel em Direito.

Recife, \_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_.

**BANCA EXAMINADORA:**

---

Prof. Dr. José André Wanderley Dantas de Oliveira  
Universidade Federal de Pernambuco – UFPE

---

Prof. Dr. Tereza Cristina Tarragô Souza Rodrigues  
Universidade Federal de Pernambuco – UFPE

---

Prof. Dr. Eric Moraes Castro e Silva  
Universidade Federal de Pernambuco – UFPE

## RESUMO

Este trabalho desenvolve o conceito de justiça e sua evolução para a justiça social, entendida como a obrigação política de promover condições mínimas de sobrevivência e desenvolvimento para a sociedade. Por conseguinte, o conceito de justiça social é abordado em seu desdobramento tributário pela análise da influência econômica da retirada de riquezas da sociedade, por meio da tributação, e seu potencial efeito negativo ou positivo na manutenção da pobreza. Ademais, expõe-se a sistemática constitucional acerca dos princípios e técnicas de tributação que devem agir para reduzir a carga tributária imposta sobre os mais pobres e redirecioná-la aos que possuem mais recursos econômicos, para tanto são descritos os conceitos de capacidade econômica, capacidade contributiva, progressividade e seletividade. Por fim, trabalha-se a aplicação desses princípios nos impostos do Sistema Tributário Brasileiro, como o Imposto de Renda, Imposto Predial e Territorial Urbano, Imposto *Causa Mortis* e Doação, Imposto Territorial Rural e Imposto sobre Produtos Industrializados.

**PALAVRAS-CHAVE:** filosofia do direito tributário, justiça tributária, capacidade contributiva, progressividade.

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço, em primeiro lugar, ao Deus trino, criador e dono de todas as coisas, pelas infinitas bênçãos que me permitiram chegar aqui. Glória somente a Ele.

Agradeço aos meus pais, indispensáveis em toda minha formação, verdadeiros educadores, sempre foram exemplo e proteção. E ao meu irmão Guilherme que, ao ser uma criança, não me deixava esquecer do mais simples e importante: o amor.

Agradeço a orientação do Professor Doutor André Dantas, mestre e companheiro nessa etapa de conclusão de curso.

Por fim, agradeço a todos os bons amigos que cultivei na Faculdade de Direito do Recife, estudantes, funcionários e professores. Guardarei os últimos anos, em todas as suas boas memórias, em que sempre estive acompanhada de meus amigos.

## SUMÁRIO

SUMÁRIO.....	6
1. INTRODUÇÃO.....	7
2. DA JUSTIÇA SOCIAL À JUSTIÇA TRIBUTÁRIA .....	9
2.1 A EVOLUÇÃO DA PREOCUPAÇÃO COM JUSTIÇA SOCIAL .....	10
2.1.1 JUSTIÇA SOCIAL EM TOMÁS DE AQUINO .....	10
2.1.2 PENSAMENTO SOCIAL DE JOÃO CALVINO .....	11
2.1.3 REVOLUÇÃO FRANCESA E A POBREZA COMO QUESTÃO POLÍTICA .....	12
2.1.4 MARX E JUSTIÇA SOCIAL.....	13
2.1.5 A DOCTRINA SOCIAL DA IGREJA CATÓLICA .....	14
2.2 JUSTIÇA TRIBUTÁRIA .....	16
3. SOCIEDADE BRASILEIRA E CONSTITUCIONALIZAÇÃO DA JUSTIÇA TRIBUTÁRIA .....	19
3.1 A QUESTÃO SOCIAL NO BRASIL .....	19
3.2 A CONSTITUCIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO .....	21
3.3 IMPOSTOS, PROGRESSIVIDADE E PRINCÍPIOS DE JUSTIÇA TRIBUTÁRIA .....	23
3.3.1 CAPACIDADE ECONÔMICA E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA .....	25
3.3.2 ISENÇÃO, PROIBIÇÃO DO CONFISCO E IMUNIDADE TRIBUTÁRIA.....	29
3.3.3 PROPORCIONALIDADE E PROGRESSIVIDADE .....	31
3.3.4 PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE .....	34
4. EFETIVIDADE DOS PRINCÍPIOS DE JUSTIÇA TRIBUTÁRIA .....	36
4.1 PROGRESSIVIDADE NO IRPF .....	36
4.2 PROGRESSIVIDADE E SELETIVIDADE NO IPTU .....	38
4.3 PROPORCIONALIDADE NO ITBI.....	40
4.4 PROGRESSIVIDADE NO ITCMD .....	41
4.5 SELETIVIDADE NO ICMS E NO IPI .....	43
4.6 PROGRESSIVIDADE DO ITR.....	46
5. CONCLUSÃO.....	49
REFERÊNCIAS .....	50

## 1. INTRODUÇÃO

A que serve o direito, senão a promover a justiça? O intuito deste trabalho é analisar o surgimento da promoção de justiça social como um dever do Estado e como esse dever atingiu a forma do Estado exercer a sua potestade tributária. À medida que a pobreza se tornou uma grande questão, surgiram a promoção dos direitos humanos e outras formas de ação do Estado que visam de maneira ativa promover cidadania, justiça, educação e dignidade. Mas, apesar da função tributária do Estado não estar diretamente envolvida com a atividade de fornecer bens e serviços para beneficiar a população mais carente, ela tem uma face muito poderosa que pode prejudicar o estado de bem estar social.

Como duas mãos de um mesmo corpo, em uma mão o Estado retira, por meio dos tributos, a riqueza da sociedade. Todos são passíveis, pessoas físicas e jurídicas, independentes de qualquer outro critério, a não ser a realização de uma hipótese de incidência tributária para que nasça a obrigação de contribuir. Com a outra mão, o Estado presta serviços essenciais que parte da população não conseguiria gozar sem a atuação governamental, como saúde, educação e previdência. No entanto, para que uma mão não prejudique o trabalho da outra, é mister que haja um equilíbrio na hora de arrecadar e, para alcançar esse equilíbrio, o Sistema Constitucional Tributário prevê diversos mecanismos de justiça fiscal.

Apesar do desejo de proporcionar bons serviços básicos à toda população e reduzir desigualdades sociais e regionais, o sentimento nacional é que, mesmo 30 anos depois da promulgação da Carta Constitucional de 1988, não temos alcançado melhoras significativas. As causas dessa insatisfação são o principal objeto deste trabalho que procura, após analisar o desenvolvimento da preocupação social, e relatar o atual sistema de justiça fiscal, observar as falhas e apontar um direcionamento para que, daqui a 30 anos, o sistema tributário brasileiro não continue sendo mais pesado aos mais pobres do que é aos mais ricos.

A metodologia deste estudo é a pesquisa bibliográfica e análise de dados sobre a receita da tributação no Brasil. No primeiro capítulo, são levantadas posições filosóficas acerca da moral, ética e da justiça e discutidos conceitos de justiça social e tributária. A seguir, os problemas sociais brasileiros e a intenção de promover a redução da pobreza são expostos, descrevendo, brevemente, os princípios

constitucionais de justiça na tributação. Por fim, é feita uma análise da aplicação da capacidade contributiva, da progressividade e da seletividade nos impostos que a constituição os atribui, verificando se esse sistema tem sido relevante e eficiente na redução da regressividade tributária.

## 2. DA JUSTIÇA SOCIAL À JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

Não devemos insurgirnos, quichotesicamente, contra as leis naturaes conhecidas pela sciencia, como fizeram certos socialistas mysticos, mas também não devemos, ingenuamente supor que no dynamismo social, na transformação do individuo e da sociedade não pode o homem influir de modo util. (BEVILÁQUA, 1902, p. 10-11).

A ferramenta dos homens, como seres sociais que são, para dirimir os problemas entre os participantes de um mesmo grupo, sem fazer uso da violência, é o direito. O Brasil, como parte do ocidente, herdou do direito romano grande parte de sua racionalidade, seus institutos e um Estado político complexo.

Como se pode observar da citação acima, além da proteção da propriedade e dos direitos de primeira geração, a doutrina jurídica brasileira, apesar de recente, apresenta preocupação com a justiça social, realizando esforços intelectuais para em colocar em prática valores e fundamentos comuns ao povo deste país. Mas, qual é o conceito de justiça social que o brasileiro anseia? O que os valores morais da população esperam que seja proporcionado pelo público? E como se equilibra a necessidade de arrecadação para promover serviços ao bem comum e a necessidade de limitar a tributação dos mais pobres? Essas perguntas são a pauta deste primeiro capítulo.

O supracitado trecho de Clóvis Beviláqua, do início do século XX, pertence ao seu livro Estudos de Direito e Economia Política, que, desde o princípio, se preocupa com o problema da miséria. A extrema pobreza era herdada da escravidão e de um país essencialmente não educado e agrário. Sua ideia era simples, não pretendia ser revolucionário como os socialistas da época, mas entendia o quanto a atuação do governo e do direito poderia influir na realidade social para melhor ou para pior e, refletindo sobre um direito despreocupado com esses problemas, concluiu que não pode se fazer direito desligados da ideia de justiça: “Como se comprehende uma sciencia social que não se dirige á um fim social?” (sic) (BEVILAQUA, 1902, p. 10).

Por assim ser o direito uma ciência social que afeta diretamente a vida econômica dos cidadãos, ainda mais particularmente quando se fala do ramo tributário, deve-se pensar na justiça desejada pelo povo, as concepções de justiça social e como elas vão fundamentar a compreensão doutrinária de justiça tributária.

## 2.1 A EVOLUÇÃO DA PREOCUPAÇÃO COM JUSTIÇA SOCIAL

### 2.1.1 JUSTIÇA SOCIAL EM TOMÁS DE AQUINO

Um dos maiores doutores da Igreja Católica Apostólica Romana e grande filósofo cristão, São Tomás de Aquino viveu entre os anos de 1225 e 1274 na Itália. Sua principal obra é a Suma de Teologia (o termo *suma* representa resumo sistemático de uma ciência). A forma de ensinar do teólogo era por meio de “lições” e de “questões”, métodos utilizados em sala de aula no seu ofício de professor, tendo incluído no prólogo que a indicação de sua obra não era apenas aos experientes, mas também aos iniciantes, apesar da alta complexidade de todas as considerações (FELICI, 2017, p. 12, 17 e 18).

Ao destrinchar os tipos de justiça, a primeira divisão a ser feita para Tomás, era entre justiça geral e justiça particular. Neste primeiro conceito, ser justo é seguir as leis, já que elas visam o bem da cidade, por isso também chamada de justiça legal, ou seja, é uma virtude que ordena o homem a agir de acordo com o bem comum. (FELICI, 2017, p. 94). Por outro lado, a justiça particular visa os bens particulares, como explica o seguinte excerto:

Tal como Aristóteles, Tomás divide a justiça em *distributiva* e *comutativa*. A primeira se refere à relação entre o todo e as partes, à distribuição do que é comum a cada indivíduo, de acordo com um critério de proporcionalidade, e a segunda diz respeito às relações entre as partes, entre dois particulares (II-IIae, q. 61, a.1). Dentro das virtudes morais, a justiça é considerada a mais nobre e importante (IIa-IIae, q. 58, a. 12). (FELICI, 2017, p. 43)

Sendo assim, Tomás de Aquino segue Aristóteles em parte de suas considerações sobre a justiça, adotando também como conteúdo objetivo do conceito de justiça o de dar a cada um o que lhe é devido, lição clássica de *Ética à Nicômaco*. O filósofo, ao comentar sobre o significado disso, discorre que o devido pode ser quanto ao mérito pelo bom procedimento e ao castigo pelo mau e, se alguém dá menos que o devido ao bem comum, comete infração e pode ser punido no caso em que a lei obriga, que é o caso, por exemplo, do sonegador de impostos (FELICI, 2017, p. 83).

Aquino dedicou-se ao conceito de justiça geral ou legal, cuja aplicação histórica considerou como semente de justiça social, mas a esse princípio de bem comum

também aparece em suas considerações no âmbito da justiça distributiva e comutativa. É importante esclarecer que o termo “justiça social” não aparece nos escritos do autor, mas estão presentes, em suas considerações, elementos que permitem identificar um discurso de justiça social tendo como fundamento a justiça geral e a particular (FELICI, 2017, p. 88).

Para Antônio Ilário Felici, cuja tese de doutorado prescreta os fundamentos da justiça social em São Tomás de Aquino, o mais adequado seria compreender que a justiça social, na Suma de Teologia, abrange a justiça legal, distributiva e comutativa, embora ele entenda que o peso maior esteja na geral e distributiva. “Para tratar da justiça social, seria necessário partir das três formas de justiça estudando-as em si mesmas e em sua dimensão social” (FELICI, 2017, p. 92).

### **2.1.2 PENSAMENTO SOCIAL DE JOÃO CALVINO**

Avançando alguns anos no Ocidente, chegaremos à Reforma Protestante do século XVI, iniciada por Lutero na Alemanha, e cujo principal precursor, após o próprio Lutero, seria João Calvino, francês cujo ministério se deu principalmente na cidade de Genebra, na Suíça. O pensamento social de Calvino foi mais bem desenvolvido que de outros reformadores e sua influência na ética e moral do cristianismo protestante são notáveis até os dias de hoje.

Para realizar justiça social, ele vê na Igreja (aqui, a Igreja Reformada) uma força e motor de mudança. João Calvino toma por base uma teologia bastante limitada aos registros constantes da bíblia, mas nem por isso de conteúdo empobrecido. Sua ideia de justiça social, como ensina André Biéler (1990, p. 299), citando o sermão CXXXIX sobre Dt 24.10-13, de Calvino, parte de indivíduos cuja ética fora transformada pela fé e atinge as suas ações para com o próximo, e as escrituras seriam a fonte da moral espiritual e também da moral política:

*E a religião toda de uma pessoa nenhum valor tem diante de Deus, se não se traduz em atos concretos em sua vida material... quando não há compaixão para com os pobres, quando são eles oprimidos, quando são provocados à ira, quando são despojados, e misericórdia não campeia, tudo quanto se possa fazer a mais não é senão abominação diante de Deus. (BIÉLER, 1990, p. 299).*

O teólogo ensinou que a ordem econômica segundo Deus previa uma equitativa distribuição dos bens entre todos, primeiramente de forma privada e pessoal, mas também promovida pela ordem política (BIÉLER, 1990, P. 446). Ao mesmo tempo que defendia a propriedade privada e era contra o furto, Calvino entendia que a ordem política deveria garantir, tanto quanto possível, que a propriedade privada esteja a serviço de todos. (BIÉLER, 1990, p. 495). De forma mais específica, em relação à cobrança de impostos, considerava os encargos legítimos, mas fez ressalvas quanto à excessividade:

Calvino também completa imediatamente, mediante sérias restrições, o que disse acerca do poder das autoridades de receber tributos. Põe ele em evidência um fato que os economistas têm após ele analisado em detalhe, a saber, que a incidência do imposto repercute finalmente sobre o povo, o imposto vem a ser em definitivo o *sangue do povo*. Portanto, deve o imposto visar em princípio ao bem do povo e não à sua espoliação. [...] Eis que, pois, toda arrecadação fiscal excessiva sobre o povo equivale a tirania e pilhagem. (BIÉLER, 1990, p. 501).

Apesar de traçar tantas considerações acerca da ordem econômica, Calvino não entendia ser seu lugar, da Igreja, ou de qualquer outro teólogo, fixar as regras de tributação, mas contribuir socialmente com a moralidade e ensinar a probidade, para que as autoridades civis não abusem de seu direito. (BIÉLER, 1990, p. 502.).

A ideia calviniana de ajuda mútua, pontua André Biéler, se aproxima da doutrina dos escolásticos e se afastava das tendências comunialistas, se distinguindo pela não defesa de um direito natural que seria expressão da ordem divina (1990, p. 503).

### **2.1.3 REVOLUÇÃO FRANCESA E A POBREZA COMO QUESTÃO POLÍTICA**

É com a eclosão da Revolução Francesa de 1789 que o problema da pobreza se torna um motor para a política na Europa. Apesar das considerações e ações das coroas e da Igreja para com os marginalizados, foram as condições da França do século XVIII, que sofria com a pobreza extrema atingindo grande parte da população, que possibilitaram uma ação política organizada para interferir no governo e no direito de forma a promover justiça social. Acerca do contexto da época, esclarece Jussemar Weiss Gonçalves:

Vivendo em situação limite, apenas com o necessário, mesmo em período de pleno emprego, a pobreza era a norma. Assim, qualquer rompimento no frágil

equilíbrio entre uma pobreza aceita como inevitável e uma miséria generalizada, toma a dimensão de um grande desastre. O clima, as epidemias, tanto nos seres humanos quanto nos animais, a privação constante do salário, esquemas rígidos de emprego nas cidades, e um estatuto injusto que reduzia a capacidade do camponês para reter o produto de seu trabalho, engendram uma miséria generalizada. (GONÇALVES, 2009, p.10-11)

Essa situação era encontrada também em outras cidades, como Londres. Mas é em Paris que a Revolução cresceria no imaginário político das pessoas como uma opção para quebrar o ciclo de desigualdade que parecia, a cada dia, afastar mais os mais abastados dos menos favorecidos, havendo uma percepção de divisão social, onde o povo-multidão (camada pobre considerada ignorante e cheia de vícios) não fazia parte do povo-nação, não possuindo direitos. (GONÇALVES, 2009, p. 12 e 16).

A ideia por trás da Revolução é o Iluminismo que defendia que a pobreza não era uma condição inerente ao indivíduo vicioso, mas uma condição do meio social e que a educação era uma das formas de erradicá-la. Passa-se a defender, então, que a atuação política pode contribuir para a diminuição da pobreza, e não apenas a caridade privada da igreja deveria ajudá-los. Os miseráveis eram tantos e indisciplinados que os anos imediatamente anteriores à Revolução era de motins e rebeliões contínuas. (GONÇALVES, 2009, p. 18). “Era preciso um reordenamento das estruturas sociais através de novas concepções da política e do espaço público para que a miséria fosse incorporada como um dividendo da sociedade, cabendo ao Estado uma ação efetiva na resolução do problema” (GONÇALVES, 2009, p. 19).

Através desse processo de maturação social, a Revolução abre o espaço para o conceito de cidadania, objetivando igualar, nos termos da lei, todos os homens. Concluiu, assim, Jussemar Weiss Gonçalves, em sua análise, que a Revolução Francesa deu início à responsabilidade do Estado em relação à pobreza, dando à ele o dever de procurar mudar o meio social a fim de erradicar a miséria, considerada uma afronta à dignidade humana, que não deveria ser aceita. A sociedade assume a responsabilidade pela subsistência e a caridade é substituída pelo serviço público. (GONÇALVES, 2009, p. 20 e 22).

#### **2.1.4 MARX E JUSTIÇA SOCIAL**

Um dos maiores influenciadores dos últimos séculos, Marx inspirou muitas correntes filosóficas e políticas ao colocar a relação dos homens com o trabalho como

o centro da interação entre os indivíduos. O autor alemão do século XIX, impressionado com a miséria da classe operária europeia, desenvolveu a teoria do materialismo histórico-dialético, e defendia a revolução do proletariado, em favor da transição até o comunismo. Sua principal contribuição está em repensar o capitalismo e as desigualdades geradas pelo total abandono do Estado aos mais pobres, que trabalhavam sem qualquer proteção do direito.

A justiça social, portanto, era o principal tema das obras de Karl Marx, suas análises sociológicas e sobre a economia o fizeram um defensor de mudanças completas nas estruturas da sociedade sem as quais não acreditava ser possível melhorar as condições de vida dos trabalhadores e dos menos favorecidos. A ideia do autor, com base em sua sociologia, via na justiça estatal um estágio a ser atingido antes do Comunismo, quando haveria perfeita distribuição dos bens entre os homens e ela seria desnecessária. Ana Selva Castelo Branco Albinati analisa a abordagem do autor sobre relações sociais, justiça e direito:

Encontramos em Marx o entendimento de que os campos normativos, por não serem independentes da sociabilidade que os constitui, não podem se pretender mais do que são, ou seja, instâncias de regulação das relações sociais, sensíveis às transformações que ocorrem na efetividade dessas relações. (ALBINATI, 2009, p. 262).

Dessa forma, Marx vê a forma de produção como fonte de uma injustiça constante, impedindo a equidade. Por conseguinte, ao formular sua ideia de socialismo, procura demonstrar que a justiça equitativa estaria presente nessa etapa da evolução da história, e isso aconteceria acabando com a mais-valia, ou seja, todo o tempo de trabalho seria pago. ALBINATI, 2009, p. 263). Ao invés de conceituar ou redefinir a justiça, Marx procura demonstrar como ela não existia na sociedade capitalista (onde o direito é burguês), bem como formular a ideia de uma sociedade onde isso fosse a realidade fática.

### **2.1.5 A DOUTRINA SOCIAL DA IGREJA CATÓLICA**

Com a falência da caridade cristã como forma de resolver ou, ao menos, diminuir os problemas sociais, o Estado teve que lidar com o problema da pobreza no pós-revolução industrial, com o grande número de desempregados e pessoas habitando em condições precárias. Estas condições, como supracitado, deram causa

ao Iluminismo, à Revolução Francesa e às Ideias Marxistas. Essas forças sociais traziam uma crítica para com a postura da Igreja em relação aos pobres.

É com a encíclica *Rerum Novarum* de 1891, feita pelo Papa Leão XIII, que a Igreja se dirige ao problema dos operários, reagindo ao crescimento dos movimentos de trabalhadores inspirados pelo Marxismo. O texto dedica-se a argumentar contra a teoria da luta de classes e defende o direito à propriedade particular. A ligação entre a liberdade dos indivíduos e a justiça, entre propriedade privada e destinação universal dos bens, vai fazer dessa encíclica a base doutrinária para o começo de uma ação mais direta da Igreja Católica em relação às tensões sociais trazidas pelo capitalismo e pelo ideal comunista. (SAMPAIO, 2006, p. 59).

A próxima encíclica viria apenas em 1931 e, por isso, foi chamada de *Quadragesimo Anno*. Refletindo o bom recebimento da doutrina de Leão XIII, com sua defesa, inclusive, por não católicos (MACHADO, 2006, p. 35), bem como o novo contexto histórico europeu, ambiente belicoso e totalitário, com a ascensão do fascismo na Itália, do nazismo na Alemanha e do comunismo na Rússia. A nova encíclica teve como ponto principal o desenvolvimento da Teoria da Subsidiariedade do Estado, o qual deve agir apenas quando necessário, como intermediador:

“O Estado deve ajudar, criar condições e estimular a capacidade de iniciativa das pessoas ou grupos sociais, orientar e harmonizar os esforços para o bem comum e suprir as deficiências observadas no cumprimento das obrigações. Cabe ao Estado, então, ajudar os membros do corpo social a fazerem o que podem realizar por si mesmos, sem se sobrepor a eles”. (MACHADO, 2006, p. 36)

Por meio de diversos outros documentos e encíclicas, a Igreja Católica procurou desenvolver uma influência nos Estados, especialmente no século XX, para fugir dos extremos do liberalismo individualista e dos comunitarismos autoritários. A Doutrina Social da Igreja buscou firmar a dignidade e igualdade, o direito a salário justo dos trabalhadores, a propriedade como sendo um direito natural, um apelo à solidariedade dos países mais desenvolvidos para com os menos, a fim de que se alcance a paz, entre outros valores que buscam alcançar a justiça social e a diminuição da pobreza. (SAMPAIO, 2006, p. 61).

## 2.2 JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

O conceito de justiça que se desenvolve para justiça social, a fim de demonstrar a preocupação de que melhores condições de vida sejam concedidas a toda a sociedade, se desdobrará naquilo que o Estado pode fazer para promover a justiça social e, por outro lado, aquilo que ele não deve fazer para não causar injustiças. Ora, se é justo que o Estado interfira no ciclo econômico para defender os marginalizados, garantindo a cidadania plena, liberdade, direitos iguais, deve-se também observar a aplicação da virtude da justiça no aspecto tributário, modificando a face arrecadatória do governo, para não se criar o absurdo de o próprio Estado ser a causa do empobrecimento do seu povo.

Historicamente, os tributos eram cobrados pelos líderes políticos a fim de manter os funcionários, o Rei (ou figura pública equivalente), e o exército nas guerras. O tributo era um exercício do poder político sobre um povo e foi amplamente utilizado para firmar a soberania de uma nação sobre outra – pagar altos impostos ao Estado “vencedor” da guerra era o símbolo da submissão. O direito apenas irá adentrar na questão arrecadatória a partir do fim da idade média em razão da relação simbiótica entre liberdade e tributação - aquele que é submetido à tributação não está totalmente livre. Como, então, justificar a tributação e manter a liberdade? Como ensina Torres (*in* CALDAS): “O relacionamento da liberdade e tributo é dramático, pois vive sob o signo da bipolaridade: O tributo é garantia de liberdade e, ao mesmo tempo, possui a extraordinária aptidão para destruí-la...”. (CALDAS, 2009, p. 3).

Caldas ensina que a tributação passou por profundas alterações com o advento da Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão (1789) e com o constitucionalismo, o produto dos tributos passou a ser considerado coisa pública, e a sua cobrança condicionada aos padrões constitucionais. Esse é o Estado Fiscal e, quanto a ele, o autor observa: “É de fácil verificação então que liberdade e tributo seguem uma mesma linha evolutiva do Estado Financeiro, especulando-se assim uma liberdade fiscal”. (CALDAS, 2009, p. 8).

Os liberais também influenciaram aquilo que seria considerado uma tributação justa, entre suas principais contribuições estão a proibição do confisco. Para o liberal, o tributo só é justo por ser o preço da liberdade, ou seja, aquilo que se contribui para a manutenção da liberdade de empreender e do comércio. E assim, o Estado deveria

proteger o mínimo de liberdade e o mínimo de propriedade. (CALDAS, 2009, p. 10). Com o início do século XX, o causalismo seria a teoria mais utilizada para justificar a existência do tributo, procurando explicar em funções de causas a sua existência. A teoria, filha do positivismo, não conseguiu prosperar (CALDAS, 2009, p. 10).

Apesar dos grandes debates sobre a configuração da justiça na ciência do direito e de como ela se relaciona com outros direitos como liberdade, não há dúvidas da imprescindibilidade da busca pela justiça na aplicação do direito à sociedade a fim de se alcançar a paz. Para conceituar, então, o que é esse ideal de justiça tributária, CALDAS doutrina:

É a possibilidade processual do justo na área tributária, focando principalmente a cobrança dos impostos, contribuições, taxas e empréstimos compulsórios. Pode-se sintetizar esse tema como sendo um limite ético entre o Direito Tributário e o Excesso Tributário. [...] Para alguns autores, a justiça tributária, juntamente com a financeira e a orçamentária, está contida na justiça fiscal (CALDAS, 2009, p. 13).

Dentre os teóricos de uma Justiça Fiscal e Tributária, o filósofo John Rawls se destaca pela sua teoria de contrato social a partir da necessidade de dar garantia a três aspectos em especial: justiça, tolerância e estabilidade à sociedade (FABIAN, 2014, p. 140). Diogo Caldas observou que, para Rawls, a justiça distributiva comportaria o auxílio aos desempregados e doentes, complemento dos rendimentos mais baixos e garantia de um sistema de educação eficaz e de amplo acesso à população. Para tanto, entendia ser necessário o repasse de recursos para a população menos favorecida com o objetivo de prover o bem social e fazer a manutenção periódica do orçamento público, garantindo através de reservas, os fundos necessários para colocar em prática as ações visando a justiça distributiva. (CALDAS, 2009, 15).

O jurista alemão Klaus Tipke dedicou-se a análise do justo nos diversos impostos do sistema tributário alemão. Tipke defendeu que o termo “social”, em justiça social, era um “termo mágico” que garantia direitos, não atribuindo quaisquer tipos de deveres ao receptor daquela norma. Ele desenvolveu a teoria de Klaus Vogel doutrinando que o princípio da justiça contributiva seria concretizada através do princípio da igualdade, culminando num princípio da tributação isonômica segundo a capacidade econômico-contributiva. (CALDAS, 2009, p. 16). Defendeu o fim dos

incentivos fiscais, por entender que seria tratamento desigual entre pessoas em igual situação.

O norte-americano James McGill Buchanan Jr., ganhador do prêmio Nobel de Economia de 1986, também deixou contribuições ao entendimento de como criar um sistema tributário justo, entendia que o tributo sempre implicava em perda relativa da liberdade, e que a ideia de democracia estava ligada diretamente a uma justiça fiscal onde encontra na constituição, principal ponto de regras da ação políticas. Sua Teoria da Escolha Pública é também citada como Teoria Constituinte, em razão da ênfase na limitação da intervenção política nas decisões econômicas, as quais deveriam ser votadas pelos representantes eleitos e, se aprovadas, constitucionalizadas (CALDAS, 2009, p. 17).

Napoleão Henrique Alves, em seu artigo Caridade e progressividade: um ensaio de filosofia do direito tributário, analisou o debate entre Peter Singer e Andrew Kuper acerca de um dever moral individual, a atuação das organizações humanitárias para enfrentar o problema da miséria global e a necessidade da atuação estatal. Trazendo tais reflexões à matéria tributária, e ao concluir pela existência de um papel indispensável dos governos nas soluções para os problemas sociais, Alves declara, *ipsi literis*:

Há aqui, portanto, um ponto sobre o qual é a função da tributação, ou, pelo menos, sobre qual é de uma de suas funções: dados (i) o consenso moral e jurídico de que a miséria deve ser enfrentada e (ii) as dificuldades fáticas de financiamento baseado somente na liberalidade de uns e de outros, (iii) os tributos servem, ou melhor, os tributos podem servir como base mais estável de financiamento das atuações mais eficazes contra a miséria” (ALVES, 2020, p. 191).

Para o autor, isso também justifica a existência dos tributos de um ponto de vista de uma moral consequencialista, pois, se o meu esforço pequeno for capaz de alcançar um bem moralmente mais importante, devo fazê-lo (ALVES, 2020, p. 191). Sendo esse o ponto de contato entre a moral na filosofia do direito e o direito tributário.

### **3. SOCIEDADE BRASILEIRA E CONSTITUCIONALIZAÇÃO DA JUSTIÇA TRIBUTÁRIA**

#### **3.1 A QUESTÃO SOCIAL NO BRASIL**

Tantos autores já se dedicaram em descrever a formação da sociedade brasileira e o tema parece nunca se esgotar justamente pela peculiaridade do país que não divide entre os grupos étnicos que o deram origem, mas é composto pela interação e modificação que esses grupos, ao conviverem, imprimiram uns nos outros.

Em *Casa Grande e Senzala*, Gilberto Freire retrata as relações domésticas da sociedade patriarcal e rural que foi o Brasil desde a chegada dos portugueses e o início da colonização, estrutura que só veio ser abalada com a libertação dos escravos e, já no século passado, o processo de urbanização e êxodo rural. Através de sua obra, podemos compreender as características gerais da colonização portuguesa no Brasil, e aquilo que o autor definiu como uma sociedade híbrida, uma mistura entre a predisposição portuguesa para a miscigenação, sob a influência africana sob à alimentação, à religião. “A Europa reinando, mas sem governar; governando antes a África” (FREIRE, 2003, n.p.). À esse cenário somou-se a cultura dos povos indígenas encontrados no Brasil e a miscigenação que logo se promoveu como fim de ter-se mais pessoas para colonizar tão grande território.

Com o passar dos séculos e dos ciclos econômicos, o país, fortemente marcado pela escravidão, entra na modernidade sendo rural e deseducado. O século XIX, talvez o mais importante período da história do Brasil, transforma a colônia em sede do reino unido, para depois declararmos independência dos portugueses e, após mais de 60 anos de império, ter o governo transformado em uma república. O governo republicano, por conseguinte, herdou um país que, até certo ponto, ainda não era, queria ser, desejava descobrir-se, entender-se e tornar-se uma nação própria, diferente da portuguesa e das vizinhas sul-americanas.

No início do século XX, vieram os esforços pela industrialização, o início da urbanização e um enorme contingente de pessoas vindo dos sertões pela falta de emprego, o que criou uma população marginalizada nas grandes capitais, num processo de êxodo que iria se intensificar mais a cada década. No artigo *Desigualdade*

Social e Subcidadania no Brasil, de Vanessa Souza (2005, p. 247), vê-se a pertinente explicação de Jessé Souza:

[...] a desigualdade social do Brasil pode ser percebida não como herança pré-moderna ou personalista, mas sim como resultado de um efetivo processo de modernização de proporção ampla que tomou o país no início do século XIX. Sendo assim, para Jessé Souza a desigualdade brasileira e sua naturalização são modernas, ligadas à eficácia de valores e instituições também modernas, frutos de uma bem-sucedida importação; “[...] assim, ao contrário de ser personalista, ela retira sua eficácia da ‘impessoalidade’ típica dos valores e instituições modernas. É isso que a faz tão opaca e de tão difícil percepção na vida cotidiana (SOUZA, 2003a, p. 17).

Os membros da Assembleia Nacional Constituinte de 1987 precisavam lidar, portanto, não apenas com o aspecto político delicado herdado do fim do Regime Militar, mas com um país subdesenvolvido, extremamente diverso e tão desigual quanto plural. Pelos dados do Censo Demográfico de 1991, realizado pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística - IBGE, a população do país em 1980 era de 119.002.706 pessoas, passando para 146.154.502 em 1991 (BRASIL, 1991, p. 35). Os dados socioeconômicos do período demonstram as dificuldades econômicas e social às quais a população esteve e, em grande parte, ainda está enfrentando no nosso país, por exemplo, em 1987, 44,1% da população até 17 anos, crianças e adolescentes, viviam em lares cuja renda era de até meio salário mínimo por pessoa, situação considerada de carência social (BRASIL, 1989, p. 19).

Quando considerada a distorção idade/série, diferença entre a idade ideal para um determinado ano escolar e a idade média dos alunos que a cursam, os melhores resultados do Brasil, presentes nas regiões sul e sudeste, ainda demonstravam, em 1987, um atraso médio de 3 anos. Ainda, a partir da 6ª série, enquanto nas capitais e regiões urbanas a proporção de crianças matriculadas era de, pelo menos, 88%, nas áreas rurais de todo país chegava a míseros 8% (CRUZ, 1990, p. 16 e 19).

Apesar da dificuldade de encontrar informações estatísticas do período em que foi escrita a Constituição Federal, não há dúvida que a sociedade reconhecia suas limitações. Por conseguinte, o texto da carta Magna consagrou tantos princípios e matérias de cunho social, indo além dos temas clássicos de uma constituição para reafirmar os objetivos de todo um povo, a intenção de reparar problemas históricos e desenvolver as riquezas que há na terra.

### 3.2 A CONSTITUCIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

A promulgação da Constituição de 1988 foi um momento de altas expectativas com vistas à reconstrução de uma unidade nacional por meio da democracia – especialmente no tocante às eleições diretas para a presidência da república. Nesse contexto, ficou conhecida como a Constituição Cidadã, pois, registrou o anseio do povo brasileiro de superar suas principais dificuldades, objetivos que revelam traços de um povo traumatizado por regimes autoritários, por uma história de escravidão e preconceitos, e pela pobreza que abarcava grande parte de sua população.

Por conseguinte, vê-se que os objetivos dados à República, no artigo 3º da CRFB/88, respondem a esses problemas: constituir uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Para além destes valores, como se espera de uma Constituição, se fez necessário realizar a organização política do Brasil em sua nova república. E, desde as versões mais iniciais da civilização e da organização política, fez-se necessário realizar a cobrança de tributos à população para custear os serviços realizados pelo governo. Na modernidade, essa cobrança ganhou uma ampla complexidade, especialmente porque o Estado tomou passo a prestar novos serviços, como educação, saúde, entre outros, todos considerados de relevante interesse público ao desenvolvimento de países mais desenvolvidos e mais capazes de proporcionar bem-estar ao seu povo.

O acréscimo nos serviços financiados pelo governo exigiu um crescimento proporcional da cobrança de tributos, os quais se subdividiram em diversas espécies e passaram a obedecer a regras específicas e leis cada vez mais complexas, levando à expansão do ramo tributário dentro do direito, de modo que se tornou tão complexo e relevante qual seu ascendente – o direito financeiro.

Desta forma, a Constituição Federal de 1988 precisava, além de estabelecer novos direitos e os meios para executar as medidas públicas necessárias à sua efetivação, instituir um Sistema Financeiro e Tributário que, em consonância com o espírito da Lei Maior, fosse justo e capaz de, em si mesmo, contribuir com a realização

da justiça social. O Sistema Constitucional Tributário vem, então, não abolir a tradição das leis e doutrinas tributárias brasileiras, mas conceder uma visão nova ao funcionamento do complexo, conectando a função tributária com a responsabilidade do Estado na promoção do bem comum.

Tributar é, genericamente, uma disposição estatal de impor, ao povo, uma obrigação de entregar parte de seus bens para a manutenção do próprio Estado e para que se realizem as atividades que ele se propõe a entregar. A definição de tributo constante do Código Tributário Nacional (CTN) é de grande valor pela técnica acertada de sua redação, que nos permite compreender a natureza do tributo nos moldes como é exigido atualmente, veja-se, então, o art. 3º do CTN: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

A tributação no Brasil acontece seguindo, primeiramente, os princípios estabelecidos na CRFB/88, em seus artigos 150, 151 e 152, quais sejam a legalidade, tipicidade, irretroatividade, anterioridade, isonomia, capacidade contributiva e proibição do confisco; e, no mais, trazem um rol de imunidades, ou seja, de situações de fato que o constituinte originário entendeu serem extremamente especiais e, para sua proteção, sobre elas não recai o Poder de Tributar. Além destas limitações, a Constituição ainda estabelece uma distribuição de tributos entre os entes federativos, dividindo-os entre tributos municipais, estaduais e federais. Esta configuração se dá pela necessidade autonomia financeira que os entes políticos têm, ainda que, na prática, boa parte de seus recursos seja advindo de tributos que são, posteriormente, redistribuídos, o que se chama de repartição das receitas tributárias, que favorece os estados, o Distrito Federal e os municípios.

Todo esse sistema e suas peculiaridades se justificam no dever imposto pela Constituição Federal de 1988 de que o Estado esteja à serviço de seu povo para promover a redução da pobreza. A forma como ocorre a distribuição de capacidade tributária ativa, a repartição e vinculação de receitas, são modos muito efetivos de diminuir desigualdades regionais e garantir que serviços essenciais, como a assistência social, estejam sendo realizados de forma contínua, independente das convicções políticas vigorantes em determinado tempo, local ou partido governante.

Observe que, no caso, não se trata de diferenciar pessoas beneficiando umas em detrimento de outras, mas de reconhecer que certa parcela da sociedade não tem o suficiente para contribuir, ou seja, é desprovida de Capacidade Contributiva. E, ao observar critérios objetivos, não se faz distinção, pois aplicar-se-á o mesmo regime aos iguais dentro de uma realidade fática econômica e social, e outro regime jurídico aos que estão dentro de outra realidade. Este trabalho visa, portanto, analisar a forma como esta distinção, doravante chamada de Princípio da Progressividade, foi pensada no sistema jurídico tributário, como sua relação se dá com a justiça social e a promoção de progresso econômico.

Ao tratar-se de um Direito Tributário de base constitucional, direcionado a proporcionar justiça aos cidadãos, os princípios atuam como limites à tributação, bem como diretrizes pelas quais os tributos são conduzidos. A constituição, nesse sentido, utiliza as espécies de tributos de forma diferente, para objetos diversos e destinar recursos para fins dissemelhantes. Nesse sentido, importa observar a relação entre os impostos e o princípio da progressividade e como a constituição une essa espécie tributária a esse princípio.

### **3.3 IMPOSTOS, PROGRESSIVIDADE E PRINCÍPIOS DE JUSTIÇA TRIBUTÁRIA**

A tradição do Direito Financeiro e Tributário dividia os tributos de forma dicotômica, entre impostos e taxas, ou tricotômica, considerando, também, as contribuições (SCHOUERI, 2019, n.p.). Antes da CFRB/88, o Código Tributário Nacional trazia a previsão de três espécies de tributos, adotando a teoria tricotômica, explicitando a existência de impostos, taxas e contribuições de melhoria em seu artigo 5º.

Com a Constituição Federal de 1988, a estes três foram adicionados o empréstimo compulsório, previsto no art. 148, e as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, previstas no art. 149. Embora sejam, ao todo, cinco as espécies, para aprofundar o estudo na progressividade tributária, faz-se imprescindível focar no imposto – o mais falado e conhecido dos tributos, e entender sua distinção em relação aos demais. Os impostos têm definição dada pelo próprio CTN: “Art. 16. Imposto é o

tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

De pronto, vê-se que o conceito se dá pela ausência de contrapartida direta do Estado, ou seja, o imposto é recolhido para ser utilizado do modo que à administração pública entenda como necessário e conveniente, não podendo o contribuinte esperar, em razão do pagamento do imposto, uma ação específica do governo. É daqui, também, que se pode depreender a segunda característica do imposto no direito brasileiro, a qual está na CRFB/88, art. 167, inciso IV, a desvinculação de receita.

O texto constitucional veda a vinculação da receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto de arrecadação entre entes federativos e a destinação de recursos para a saúde. Acerca disso, ensina o doutrinador Luís Eduardo Schoueri:

Afinal, se é verdade que não se espera que os impostos tenham destinação, não há como negar que o mesmo artigo 167, IV, da Constituição Federal admite diversas afetações de receitas de impostos. São, é certo, exceções. Entretanto, seu número não é desprezível e não pode ser ignorado. De todo modo, todas as afetações ali apontadas têm em comum o fato de se referirem a despesas de toda a coletividade. Ou seja: os impostos servem para cobrir as despesas de toda a coletividade, embora possa ser dada prioridade a algumas despesas gerais. São casos em que o constituinte afeta recursos orçamentários a finalidades prestigiadas. (SCHOUERI, 2019, n.p.)

Por se tratar de uma tributação cuja arrecadação cobrirá as despesas gerais do Estado, sem exigir uma contraprestação específica, o imposto também é uma obrigação à coletividade de forma geral, sem eleger quais os indivíduos eventualmente dão causa a um gasto específico, como ocorre na cobrança das taxas, ou aqueles beneficiados por uma obra, que seria caso de contribuições de melhoria.

Entretanto, é necessário avaliar quais cidadãos possuem recursos financeiros que o tornem apto a contribuir com as necessidades da coletividade. Para isso, são elegidos fatos geradores, ou hipóteses de incidência, situações abstratas que, se ocorrendo na vida real, demonstram ao Estado a capacidade de um indivíduo contribuir com o pagamento de impostos. Por conseguinte, as hipóteses tributárias são relativas à assunção de responsabilidades financeiras, demonstrações de riquezas realizadas pelo contribuinte.

Portanto, às situações econômicas mais comuns e relevantes são atribuídos impostos, como o Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana – IPTU, o Imposto

sobre a Propriedade de Veículo Automotor – IPVA, o Imposto de Exportação - IE, o Imposto de Transmissão Causa Mortis ou Doação - ITCMD, etc. A realidade de uma dessas hipóteses de incidência é o que vai caracterizar o que se chama capacidade econômica.

### **3.3.1 CAPACIDADE ECONÔMICA E CAPACIDADE CONTRIBUTIVA**

Os cidadãos, em seu ciclo normal de trabalho, produzem riquezas diversas que circulam pela sociedade no sistema de trocas que forma a economia de um local. No processo de produção e troca de riquezas, indivíduos diferentes conseguem acumular quantidades diferentes de bens por meios dos quais eles se mantêm.

Para a manutenção do Estado, como fora explanado anteriormente, a cobrança de tributos faz-se necessária. Neste sentido, quando o Estado passou por transformações do modelo mais antigo ao modelo contemporâneo, seus objetivos deixaram de ser apenas a manutenção da soberania ante outros povos e a segurança interna, passando a promover o bem estar aos seus cidadãos.

Logo, viu-se que a promoção do bem estar social não se limitava a conceder bens à população, promover melhores condições de vida deve estar, em primeiro lugar, ligado a reconhecer os indivíduos hipossuficientes, aqueles que possuem pouquíssimos bens e que, assim, têm dificuldade de se manter, para que deles se tribute menos do que dos demais. Reduzir a tributação daqueles que estão na base da pirâmide social permite que eles tenham mais recursos disponíveis para atender suas necessidades básicas.

No entanto, a sociedade não se divide apenas entre os muito pobres e os ricos. Há diversidade, de múltiplas causas, que proporcionam diferentes capacidades econômicas. Ainda há de se levar em conta as diferenças entre pessoas físicas e jurídicas, sendo muito diferente a relação econômica que esses entes possuem em relação ao mercado e ao Estado.

A doutrina ainda diferencia a capacidade econômica entre objetiva, ou absoluta, e subjetiva, ou relativa. A dimensão objetiva observa os sinais de riqueza expressos pelo contribuinte, principalmente a propriedade, para daí inferir a existência de capacidade econômica. Já a dimensão subjetiva analisa que, mais que as expressões

de riqueza, o contribuinte possui despesas essenciais, as quais devem ser levadas em conta.

Sacha Calmon Navarro Coelho pontua que “o viés objetivo da capacidade econômica determina aos fatores da lei que persigam apenas a riqueza líquida produzida pelos cidadãos”, e, acerca do viés subjetivo, destaca que “a tributação somente pode incidir sobre a renda líquida do contribuinte, vale dizer, sobre o montante efetivamente disponível para o livre consumo de bens e serviços não essenciais à sua sobrevivência e à de sua família de maneira digna” (COELHO, 2020, n.p.).

Diante do objetivo social, positivado na Constituição, de reduzir as desigualdades sociais e regionais, erradicar a pobreza e a marginalização (art.3º, III, CRFB), conjugado com os demais princípios e direitos fundamentais, conclui-se que o Brasil escolheu como política pública de interesse primário promover, de todas as formas possíveis, atuar na sociedade para produzir a diminuição, tanto quanto possível, da desigualdade social.

Essa atuação pode se dar de forma positiva, proporcionando o acesso aos bens mais essenciais, como educação, saúde e demais serviços imprescindíveis, bem como de forma negativa, quando o governo deixa de atuar em determinada situação da realidade para não aumentar a pobreza dos indivíduos. É importante ressaltar que a atuação positiva, para existir, depende diretamente da contribuição dos cidadãos por meio dos impostos, pois nenhum bem ou serviço pode ser ofertado sem custos. Como também, que a atuação negativa, no âmbito tributário, pode ser observada nas isenções, imunidades e demais gradações da tributação, feitas para preservar àqueles desprovidos de capacidade econômica de gastar seus poucos recursos no sustento do Estado e, desta forma, prejudicar sua própria sobrevivência.

Logo, aqueles que mais se beneficiariam da atuação positiva são os sem capacidade econômica, que, em tese, recebem mais e contribuem menos. Apenas dessa forma as desigualdades entre a camada mais carente e a mais abastada da população poderiam ser reduzidas. Neste diapasão, outra questão surge em relação ao tratamento jurídico diferente, como lê-se em Luís Eduardo Schoueri:

Entretanto, uma segunda pergunta surge: “por que cobrar impostos de determinados membros da coletividade e não de outros?”. A pergunta é natural. Afinal, se o Estado atenderá à necessidade de toda a coletividade, então é de esperar que todos os seus membros participem. Como, então,

justificar a repartição dos encargos? Essa pergunta levou ao desenvolvimento do princípio da capacidade contributiva como critério para a justa distribuição da carga dos impostos (SCHOUERI, 2019, n.p.).

O princípio da Capacidade Contributiva é o que dá ao legislador o dever de observar a realidade social para beneficiar aqueles que não possuem patrimônio suficiente para contribuir com o coletivo sem prejudicar o próprio sustento básico e de seus familiares. Nele, a Constituição Federal fez norma que a noção de igualdade tributária deve respeitar a capacidade econômica de cada contribuinte, ressaltando que a administração deve observar, sempre que possível, este princípio. Este cuidado está previsto no artigo 145, § 1º, da CRFB, *in verbis*:

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

*Ab initio*, o texto tem direta inspiração na norma do art. 202 da Constituição Federal de 1946<sup>1</sup>, com a substituição de “tributos” por “impostos”, o que indica uma redução no campo de aplicação da norma (ainda que haja repercussão em outros tributos). Além disso, o texto hodierno faz menção aos índices de riqueza específicos a serem aferidos pelo fisco e aos poderes fiscalizatórios da Administração (MENDES, 2019, p. 2492).

O texto constitucional de 1988 estabelece que quando houver a opção, ou seja, existindo a disponibilidade para estabelecer desse modo, os impostos terão caráter pessoal. A pessoalidade de um imposto é um conceito que advém de uma classificação que separa os impostos em função de sua relação com o bem ou com o contribuinte. De acordo com esta divisão, o imposto real é aquele que está diretamente ligado à coisa (do latim *res*), enquanto que o imposto pessoal é aquele diretamente ligado ao contribuinte, à pessoa.

O doutrinador Leandro Paulsen pontua, ainda, que ao utilizar esta classificação, não se está considerando se dizem respeito a direito real ou pessoal, apesar da terminologia (PAULSEN, 2020, p. 944). Luís Eduardo Schoueri, ao descrever a diferença entre o que são tributos reais e tributos pessoais, é breve em

---

<sup>1</sup> BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946**. Art. 202: “Os tributos terão caráter pessoal, sempre que possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte”.

suas palavras “Os últimos caracterizar-se-ão pelo fato de o legislador considerar os aspectos subjetivos do tributo na descrição da hipótese de incidência; os tributos reais não terão modificação em sua estrutura por conta de aspectos subjetivos” (SCHOUERI, 2019, p. 314).

Estando esclarecida a relação entre tributo pessoal e observação da subjetividade do contribuinte, pode-se analisar que a melhor interpretação do § 1º, do artigo 150, da CRFB/88, é a de que ao declarar que, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal, a intenção do legislador é a de tornar ampla e preferencial, no ordenamento tributário, a observação da capacidade econômica para, por fim, graduar a tributação segundo o nível econômico do contribuinte.

Portanto, o fragmento constitucional une os impostos ao princípio da capacidade contributiva de modo especial, dando à administração tributária a faculdade de analisar, nos limites da lei, o patrimônio, a renda e as atividades econômicas dos contribuintes a fim de identificar o nível de capacidade econômica e, desta forma, poder graduar a tributação. A forma como essa gradação é realizada fica a depender de qual é o imposto, em razão de cada um ser instituído por lei própria.

Isso porque, embora já sejam previstos na Constituição Federal ou no CTN, a instituição dos impostos dá-se através de Lei que, a depender do imposto, será ordinária ou complementar. As leis complementares diferem das leis ordinárias em razão do seu quórum de aprovação ser mais rígido, exigindo maioria absoluta dos membros da casa para sua aprovação, ou seja, de, pelo menos, o primeiro número inteiro acima da metade de seus membros. Este é o entendimento quando analisados conjuntamente os artigos 146, III, a); e 69, ambos da Constituição Federal.

Diferenciar níveis de capacidade econômica a fim de tributá-las de modo gradativo é, portanto, dever constitucional, e o estabelecimento de critérios subjetivos utilizados para diferenciar os contribuintes deve ser feito por lei e de modo específico que se adeque à realidade de cada imposto. Certamente que realizar essa progressão de forma satisfatória e eficiente é um desafio ao legislador e, quanto a este problema, afirma Paulo de Barros Carvalho:

A capacidade contributiva do sujeito passivo sempre foi o padrão de referência básico para aferir-se o impacto da carga tributária e o critério comum dos juízos de valor sobre o cabimento e a proporção do expediente impositivo. Mensurar a possibilidade econômica de contribuir para o erário com o pagamento de tributos é o grande desafio de quantos lidam com esse delicado instrumento de satisfação dos interesses públicos e o modo como é

avaliado o grau de refinamento dos vários sistemas de direito tributário (CARVALHO, 2019, n.p.).

Ao discorrer sobre esse problema, o autor atribui ao termo “capacidade contributiva” dois conceitos, um primeiro que se refere à atividade legislativa de identificar sinais de riqueza, ou seja, as demonstrações fáticas de que o contribuinte dispõe de recursos; e o segundo como uma avaliação subjetiva dos contribuintes para realizar a tributação de modo condizente com o patrimônio dos cidadãos. Dessa forma, Carvalho conclui que o segundo sentido de capacidade tributária só pode ser posto em prática, quando o primeiro sentido for bem executado, assim cumprindo, ambos juntos, o princípio constitucional da igualdade (CARVALHO, 2019, n.p.).

### **3.3.2 ISENÇÃO, PROIBIÇÃO DO CONFISCO E IMUNIDADE TRIBUTÁRIA**

Para graduar a tributação de modo proporcional, levando em conta a real capacidade contributiva dos contribuintes, é necessário que se observe como a tributação pode se realizar de forma concreta. Percebe-se que em um polo haverá a isenção - que é a inexistência de possibilidade de contribuir reconhecida pelo legislador que, por meio de lei, exime certo grupo da sua obrigação; e no outro polo haveria o confisco – que seria o legislador gravando de forma tão pesada o contribuinte, que seria necessário se desfazer de bens, de serviços essenciais, ou mesmo abandonar atividade econômica para cumprir sua obrigação tributária.

Essas duas situações jurídicas estão tratadas no ordenamento jurídico brasileiro. A isenção tributária, tópico extremamente caro dentro da discussão desta pesquisa, será explicada em detalhes nos próximos capítulos. Já a utilização da tributação com efeito de confisco é vedada pela Constituição Federal de 1988 e tem aplicação a todas as espécies tributárias, não apenas aos impostos. Apesar de não haver discussão quanto à proibição ao confisco, em razão do art. 150, IV, da CRFB/88, existe a dificuldade de identificar, na prática, quando uma imposição tributária deixa de ser razoável e passa a ter o efeito confiscatório.

Apesar da zona cinzenta que há em relação ao início de efeito confiscatório em um tributo, ele é muito útil para determinar ao legislador que sua atuação possui uma limitação, agindo o princípio da proibição do confisco como um desdobramento do direito fundamental à propriedade, previsto no artigo 5º, XXII, da CRFB/88. Juntos, os

princípios da capacidade contributiva e da proibição do confisco atuam como um termômetro da saúde tributária, capaz de indicar quando a tributação está prejudicando a sociedade ao invés de beneficiá-la.

O princípio da capacidade contributiva também se viabiliza através da imunidade tributária, que é uma norma constitucional que amputa a competência dos entes tributantes, impedindo a incidência sobre determinado fato gerador (ALEXANDRE, 2017, p. 202). Nas exatas palavras do autor: “As imunidades são limitações constitucionais ao poder de tributar consistentes na delimitação da competência tributária constitucionalmente conferida aos entes políticos” (Op. cit). As imunidades estão previstas no artigo 150, VI, alíneas a) a e), da Constituição Federal, *in verbis*:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:  
[...]

VI - instituir impostos sobre:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.
- e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.

[...]

Sobre esses bens e/ou pessoas jurídicas, fica o legislador impedido de instituir impostos. Sem dúvida, é uma manifestação do legislador constitucional de que a importância social de tais pessoas jurídicas e bens oferecem, per si, um retorno benéfico à sociedade e à democracia, como na imunidade oferecida às igrejas e instituições de assistência social sem fins lucrativos; ou também demonstram a intenção de promover o acesso à educação e cultura, que são instrumentos capazes de reduzir a pobreza e desigualdades sociais (um dos objetivos da república), ou, inclusive, proibir que a federação promova tributação de uns entes para os outros, o que não faria sentido.

Logo, na imunidade tributária nós temos uma limitação constitucional à imposição de impostos, que visa promover proteção a pessoas e bens que já são

destinados a contribuir com o desenvolvimento social e, por assim ser, tributá-los causaria um prejuízo ao interesse público.

### 2.3.3 PROPORCIONALIDADE E PROGRESSIVIDADE

A interpretação, portanto, da existência de imunidades tributárias, isenções e da proibição do tributo com efeito de confisco, no direito tributário brasileiro, passa pela aplicação da proporcionalidade. O princípio da proporcionalidade, assim entendido por alguns autores na doutrina constitucionalista, trata-se da ponderação entre se a ação do governo é a necessária para alcançar determinado fim. Dentre as diversas bases possíveis para justificar a proporcionalidade, tem-se a razão básica do homem-médio, procurando entender o que é razoável, mas tem-se, principalmente, a proteção dos direitos fundamentais e, como doutrina MENDES e BRANCO (2019, n.p.), que a proporcionalidade aponta ser um princípio geral do direito.

Mas quando a questão é a ação da proporcionalidade junto com a capacidade tributária, vê-se que a ideia funciona melhor nos impostos reais, posto que a base de cálculo diferenciada, nesses casos, fará com que a mesma alíquota gere tributação proporcional para diferentes contribuintes, e que contribuintes com capacidades econômicas desiguais contribuem de modo igualmente distintos.

Isso se dá porque sobre a base de cálculo, que é o valor líquido do bem a ser tributado, é aplicada uma alíquota *ad valorem*, ou seja, é destacado um valor percentual, por conseguinte, a alíquota única gerará valores díspares, o que contribui com a face mais simples de igualdade tributária, uma proporcionalidade na tributação.

A proporcionalidade tributária, portanto, apesar de produzir diferenciação entre as contribuições, não se adequa aos objetivos do § 1º, do art. 145, da Constituição Federal, pois, como fora exposto acima, a intenção do constituinte foi realizar uma gradação entre os contribuintes em razão de condições subjetivas, fazendo diferenciação não apenas na base de cálculo (em razão da coisa), mas também na alíquota (em razão da pessoa). Para realizar essa isonomia entre os contribuintes, surge o conceito de progressividade fiscal.

A progressividade consiste no aumento da alíquota do tributo à medida em que é maior a base de cálculo. E é um reflexo direto da interpretação de que quanto maior for a quantia tributada, maior a capacidade econômica do contribuinte e, por conseguinte, maiores são suas condições de contribuir com a sociedade por meio de

tributo. Vale destacar que a progressividade é uma ferramenta de tributação que vai para além dos tributos pessoais, atingindo também, por previsão constitucional, o ITR – Imposto Territorial Rural e o IPTU (inclusão da Emenda Constitucional nº 29 de 2000).

A progressividade pode ser aplicada de duas formas, a simples e a gradual. Na progressividade simples, o total da base de cálculo é considerado para determinar a alíquota que será aplicada, sem qualquer gradação. Por exemplo, se o montante a ser tributado é R\$ 10.000,00 (dez mil reais), e a alíquota do tributo é de 5% até R\$ 5.000,00 (cinco mil reais), e de 10% acima desse valor, a alíquota de 10% será aplicada a todo o valor da base de cálculo, fazendo com que o montante devido ao fisco seja de R\$ 1.000,00 (mil reais).

Caso a progressividade seja gradual, o valor que está dentro de determinada faixa será tributado de acordo com a alíquota daquela faixa. Utilizando o mesmo exemplo acima, tem-se que até R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) a alíquota aplicada seria de 5%, e quanto ao valor restante seria aplicada a alíquota de 10%, totalizando um valor de R\$ 750,00 de valor devido pelo contribuinte do tributo hipotético. A progressividade gradual é considerada mais justa pela doutrina, posto que dentro de uma mesma faixa todos os contribuintes são tributados de modo igual, aumentando assim a isonomia tributária. Sobre as justificativas dadas, ao longo da história, para sua aplicação em lugar da proporcionalidade, esclarece Luís Eduardo Schoueri (2019, n.p.):

Coerentemente, passa a progressividade a ser explicada por critérios de justiça distributiva, quando, no lugar de questionar-se o sacrifício equivalente, buscar-se-á uma distribuição justa da carga tributária. Retoma-se, neste ponto, a diferenciação entre justiça horizontal e vertical, vista no Capítulo VII, constatando-se que uma e outra podem satisfazer-se na progressividade: a primeira, imediatamente, já que para “fatias” iguais confere-se tratamento equivalente; a última, na medida em que se revele proporcional à diferenciação.

Na concepção do doutrinador tributarista, a justificativa para a opção legislativa de gravar a população de modo progressivo não é mais a de ter em consideração a dificuldade do contribuinte em manter-se em suas necessidades essenciais e de sua família, a teoria do sacrifício, mas a justa distribuição dos encargos da existência e dos serviços estatais entre os contribuintes de modo que a os benefícios sejam

distribuídos aos com menor capacidade financeira, a denominada teoria distributiva (Op. cit.).

Assim, tem-se que a progressividade é uma técnica de tributação que visa criar isonomia entre os contribuintes, à medida que os desiguais são tratados de maneira desigual em relação ao montante em que são onerados, além de buscar impor o maior encargo tributário aos que possuem maior riqueza, sendo prevista de modo específico para os impostos pessoais, àqueles em que se pode avaliar questões subjetivas do contribuinte, mas também é prevista na constituição para ser aplicada em determinados tributos reais, implicando, nesses casos, em um tipo de coerção estatal para que as funções sociais de propriedades urbanas ou rurais sejam atingidas mais facilmente. Neste diapasão, Laís Garamacho Colares (2018, p. 102), afirma que “Em todos os casos, portanto, a progressividade funciona como uma técnica para a definição dos aspectos quantitativos da obrigação tributária (alíquota, em função da base de cálculo ou de algum comportamento esperado do proprietário de bens imóveis)”.

Dentre os impostos constitucionalmente progressivos, talvez o que mais represente o perfil da progressividade no direito tributário brasileiro seja o Imposto sobre Renda e Proventos de Qualquer Natureza – IR. O IR é previsto no art. 153, III, § 2º, I, da Constituição Federal<sup>2</sup>, e, tendo por característica ser um imposto pessoal (e, dessa forma, já seria progressivo), o constituinte ainda fez questão de reforçar a progressividade como característica dessa tributação. Para SCHOURI (2019, n.p.), isso se dá como uma forma insuficiente de compensar pela regressividade existente no sistema tributário.

Em relação à progressividade, o Supremo Tribunal Federal – STF, chegou a emitir as Súmulas 656 e 668<sup>3</sup>, sobre as quais, MENDES e BRANCO (2019, n.p.) conclui que “em ambos os casos, nota-se a tendência a enxergar de forma restritiva a

---

<sup>2</sup> CRFB/88. Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

III - renda e proventos de qualquer natureza;

[...]

§ 2º O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

<sup>3</sup> Súmula 656 do STF: É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão *inter vivos* de bens imóveis - ITBI com base no valor venal do imóvel; Súmula 668 do STF: É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.

possibilidade de utilização do instituto da progressividade”. O que, segundo COLARES (2018, p. 102 e 103), demonstra que a Corte Constitucional compreendeu que se tratava, puramente, de uma técnica de tributação, mas que o avanço da doutrina e das decisões do Superior Tribunal Federal apontam, no momento, para a compreensão de que a progressividade também se caracteriza como um princípio geral do direito tributário.

A autora defende que a progressividade se apresenta como princípio implícito no sistema tributário nacional, sustentando que há um caráter progressivo em todo sistema, não apenas em determinados impostos e que apenas assim poder-se-ia alcançar igualdade em toda sistemática das finanças públicas, justiça tributária e o cumprimento dos objetivos fundamentais da República (Op. Cit, p. 110-112). Em suas palavras:

Na concepção de um sistema tributário e financeiro ideal, não apenas a tributação deve ser redistributiva, através da progressividade. Os gastos públicos devem ser redistributivos, em essência, sob pena de responsabilidade na gestão fiscal. As prioridades no gasto público, portanto, devem ser definidas, de maneira eficiente, de forma a priorizar as despesas redistributivas, no bojo do desenvolvimento social e econômico, sem se distanciar das garantias de liberdade do cidadão. Mas, quando se fala em liberdade aqui, trata-se de igual liberdade para todos, o que pode ser alcançado por meio de critérios justos de tributação redistributiva somados à responsabilidade do gasto público direcionado, prioritariamente, para programas redistributivos<sup>27</sup>. (COLARES, 2018, p. 112).

### **3.3.4 PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE**

Se o princípio da capacidade contributiva visa resguardar àqueles que não possuem condições financeiras de contribuir com a coletividade sem prejudicar seu próprio sustento e necessidades mais básicas suas e de seus familiares, a seletividade é um princípio que objetiva tornar mais acessíveis bens e serviços essenciais. Para Leandro PALSEN (2019, n.p.), a progressividade “não se confunde com a seletividade, pois esta implica tributação diferenciada conforme a qualidade do que é objeto da tributação, atribuindo-se alíquotas diferentes para produtos diferentes”.

O critério é constitucional, produtos essenciais devem ser menos tributados que aqueles supérfluos, posto que, racionalmente, pessoas com recursos sobrando são

as que se dispõem a adquirir coisas não-essenciais. A partir daí, impostos como ICMS e o IPI modificam a alíquota de acordo com a categoria do produto. Chegando, inclusive, a atingir também um efeito extrafiscal de desestimular o consumo de certos produtos, como no caso de tabaco e bebidas alcoólicas, que são altamente taxados.

Neste sentido, a seletividade não se trata de um reflexo da capacidade contributiva, mas de um complemento, um princípio próprio e uma técnica de tributação que permite direcionar de onde será arrecadado parcela maior ou menor da receita, diminuindo os encargos sobre os bens indispensáveis para melhorar as condições de vida da parcela mais carente da população.

## 4. EFETIVIDADE DOS PRINCÍPIOS DE JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

### 4.1 PROGRESSIVIDADE NO IRPF

O Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza da pessoa física é um dos impostos mais relevantes no Sistema Tributário Brasileiro, previsto no art. 43 do CTN e no art. 153, III, da CRFB/88, tem por fato gerador a aquisição, por pessoa física, da disponibilidade econômica ou jurídica.

Em seu artigo, intitulado O Imposto de Renda da Pessoa Física e sua Efetividade em Matéria Constitucional, Cassandra Boggi (2010) defende que há uma completa inefetividade do princípio da progressividade e da capacidade contributiva no IRPF após a Constituição de 1988. Ao fazer um levantamento histórico das alíquotas aplicadas, a autora pontua que, de acordo com o histórico da Receita Federal, o IRPF no ano de 1989 (ano base 1988), possuía nove classes e alíquotas, que variavam entre 10% e 25%, conforme o montante da renda líquida. “As diversas alíquotas existentes foram substituídas com a Lei n. 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que posteriormente foi alterada pela Lei n. 9.250, de 26 de dezembro de 1995, ficando apenas duas quanto à aplicação: 15 e 25%” (BOGGI, 2010, p. 13).

Essa progressividade foi alterada por leis que visavam a simplificação do imposto, contudo, a diminuição radical das classes e alíquotas foi em sentido contrário ao previsto na Constituição Federal de 1988 em relação à progressividade e à capacidade contributiva. Entre os anos de 1998 e 2008, haviam apenas duas alíquotas, 15% e 27,5%, a inexistência de gradação entre esses dois patamares chegava a configurar uma inconstitucionalidade material da lei tributária. A partir de 2009, o Brasil adotou 4 alíquotas para o IRPF, o que dobrou a possibilidade de aferição da real capacidade contributiva, mas a gradação em 4 classes ainda é bastante criticada. Vale salientar que nem a doutrina, nem a constituição, definem uma quantidade que seria ideal de classes e alíquotas para o IRPF. Os doutrinadores variam em sua posição, mas a autora Cassandra Boggi (2010, p. 15) defende um retorno ao patamar de antes de 1989, com 9 faixas de tributação.

Além do problema da pouca diferenciação entre as capacidades econômicas, nossa legislação sofre com a não atualização dos valores das classes por muitos anos, o que possibilita que tanto a faixa de isenção quanto as demais estejam

subvalorizadas em razão da inflação anual. Ou seja, mais uma vez a relação entre tributação e capacidade contributiva é prejudicada, a política pública de não atualizar anualmente o patamar das classes de tributação visa aumentar a arrecadação, ainda que, dessa forma, esteja a prejudicar o sustento e o bem estar social dos contribuintes. O IRPF 2020, ano base 2019, teve como faixa de isenção aquela cuja renda não foi superior a R\$ 22.847,76 no ano, cerca de R\$ 1.903,98 por mês, e as 4 alíquotas são de 7,5%; 15%; 22,5% e 27,5%, para as bases de cálculo de até R\$33.919,80; R\$ 45.012,60; R\$55.976,16; e acima de R\$ 55.976,16; respectivamente. A última atualização da tabela foi em 2017<sup>4</sup>.

No mais, pode-se ainda observar como a tributação de renda das pessoas físicas pode ser dividida em relação à origem da renda, sendo um primeiro grupo a renda advinda de trabalho assalariado, aposentadorias, honorários, rendimentos de alugueis; e, no segundo grupo, os rendimentos oriundos do capital e dos juros sobre o próprio capital (COELHO e BORBA, 2017, p. 426). A renda do primeiro grupo se submete à tributação no modo supracitado, sendo aplicada uma progressividade graduada, enquanto os rendimentos do segundo grupo são submetidos a tratamento privilegiado, como argumentam COELHO e BORBA:

Dados dispostos na Tabela 6, levantados a partir da arrecadação do IRPF no ano-calendário de 2014, mostram que a incidência do imposto sobre rendimentos de capital representou, naquele ano, apenas 21,66%, da arrecadação total deste imposto. Seria este um forte indício de que os rendimentos do trabalho sofrem maior tributação relativamente aos rendimentos de capital.

Na verdade, tais valores podem ser compreendidos a partir de informações contidas no sítio da Receita Federal do Brasil relativas às alíquotas aplicáveis aos rendimentos do trabalho, onde é possível constatar que essas rendas sofrem tributação máxima (27,5%) superior à maior oneração que recai sobre rendimentos de capital (22,5%) e maior, inclusive, que a incidente sobre rendimentos de origem não conhecida, ocultamente mantidos no exterior (15%) (COELHO e BORBA, 2017, p. 431 e 432).

O que os autores pontuam é que a renda advinda de trabalho possui uma tributação maior que a dos rendimentos de capital, cujas alíquotas são de 15%, 17,5%, 20%, 22,5%, para os valores de até R\$ 5.000.000,00, R\$ 10.000.000,00, R\$

---

<sup>4</sup> BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. **Imposto de renda pessoa física tabelas progressivas anuais a partir do exercício de 2017, ano calendário de 2016**. Brasília/DF. Disponível em: <http://www.receita.economia.gov.br/aceso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica#c-lculo-anual-do-irpf>. Acesso em: 19/10/2020.

30.000.000,00, e acima de R\$ 30.000.000,00, respectivamente, segundo a Lei 13.259 de 2016.

Por outro lado, o art. 6º da Lei nº 7.713/88 prevê um rol de rendimentos percebidos por pessoas físicas que ficam isentos da contribuição, dentre eles estão as diárias destinadas, exclusivamente, ao pagamento de despesas de alimentação e pousada, por serviço eventual realizado em município diferente do da sede de trabalho, indenizações por acidente de trabalho, seguros recebidos por instituição privada de previdência decorrentes de morte ou invalidez permanente de contribuinte, apólices de seguro por mortes do segurado, etc.

É, portanto, necessário reconhecer que as leis relativas ao Imposto de Renda de Pessoa Física não reproduzem a gradação pretendida pela norma constitucional da progressividade, nem contribuem, como poderiam, para o respeito ao princípio da capacidade contributiva. Sem atender esses dois princípios, capazes de, no âmbito tributário, realizar o princípio da igualdade e proteger à dignidade da pessoa humana, o IRPF contribui para a manutenção da injustiça social e tributária.

Isso porque, apesar de existir uma progressividade graduada, ela se mostra defasada e insuficiente para representar a real diversidade de capacidade contributiva, prejudicando mais as classes mais pobres da população, tendo em vista que a faixa de isenção é menor que o rendimento de dois salários mínimos por mês, enquanto os rendimentos de capital, cujos valores alcançam patamares milionários, possuem alíquotas menos onerosas que o rendimento fruto do trabalho.

## **4.2 PROGRESSIVIDADE E SELETIVIDADE NO IPTU**

O imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana é de competência municipal e tem sua previsão nos art. 156, I, da CRFB/88, e art. 32 do CTN, tendo como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do município.

Apesar de ser uma modalidade de imposto das mais antigas e bem estabelecidas, o IPTU foi um dos impostos discutidos após a Carta Magna de 1988, especialmente em relação à possibilidade de aumento progressivo da alíquota incidente em razão do aumento do valor do imóvel. O debate girava em torno do

conceito de igualdade tributária vista por dois prismas: i) com a alíquota única, a contribuição crescerá na mesma proporção que crescer a base de cálculo do imposto (valor do imóvel); e ii) com a imposição de alíquotas progressivas, os contribuintes que possuíssem imóveis mais valorizados seriam tributados de forma mais onerosa, o que se justificaria pela demonstração de riqueza, indício de uma capacidade contributiva maior.

Nessa questão, é importante observar que o IPTU é, historicamente, considerado um imposto real, ou seja, ligado à coisa que está sendo tributada e a ela referente e, assim considerado, seria um imposto onde não caberia a análise da capacidade econômica do contribuinte. No entanto, o art. 145, § 1º, da CRFB/88, não impõe essa distinção para a gradação dos impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte, em sentido contrário, o texto constitucional dispõe que esse caráter pessoal que leva à gradação deve ser respeitado sempre que possível. Foi nesse sentido que a Emenda Constitucional nº 29, no ano de 2000, normatizou a progressividade na cobrança do tributo, que ficou estabelecida no § 1º, I, do art. 156, da CRFB/88.

Mas, para além da progressividade apenas para uma tributação mais justa tendo em conta a situação econômica de cada contribuinte, o IPTU também é dotado de um caráter extrafiscal desincentivando a manutenção de grandes propriedades improdutivas nos centros urbanos, ou seja, o tributo atua como uma ferramenta a mais para incentivar que as propriedades atendam ao seu fim social. Nesse diapasão, o art. 182, § 4º, II<sup>5</sup>; e o art. 156, § 1º, II, do art. 156, ambos da Constituição Federal, estabelecem critérios de seletividade para uma cobrança diferenciada do tributo em razão da subutilização da propriedade ou em razão da localização e o uso do imóvel.

Ao analisar a relação entre a cobrança de IPTU e seu impacto nos contribuintes, há uma tensão, especialmente em municípios médios e pequenos, ante à necessidade de as prefeituras arrecadarem e à dificuldade de tributar em razão do

---

<sup>5</sup>CRFB/88. Art. 182. *Omissis*.

[...]

§ 4º. É facultado ao poder público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de:

I - parcelamento ou edificação compulsórios;

II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;

III - desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública de emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, com prazo de resgate de até dez anos, em parcelas anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais.

impacto político e econômico que esse imposto pode produzir para o prefeito e para a cidade. Outrossim, não há razão para que isto se perpetue, pois, como ensina CARVALHO JR. (2006, p. 7): “A possibilidade de o imposto ser progressivo diminui o peso da carga tributária sobre a classe média e sobre as pequenas empresas, que atualmente encontram-se asfixiadas com a elevada carga tributária incidente sobre elas”.

O autor ainda chama a atenção para o fato de que a progressividade das alíquotas do IPTU também foi vista como uma forma de corrigir um problema bastante comum nas avaliações imobiliárias feitas pelas prefeituras, que costumeiramente subvalorizam os imóveis mais valiosos, *in verbis*:

“A progressividade das alíquotas diminui a elevada regressividade das avaliações de imóveis oficiais, porque uma alíquota maior para imóveis mais valiosos que, por outro lado, tenham um baixo nível de avaliação, tornaria a alíquota efetiva menos discrepante. Evidentemente a avaliação de imóveis é uma atividade de natureza técnica e o valor avaliado deve estar o mais perto possível do valor de mercado do imóvel. A instituição de alíquotas, por sua vez, é um instrumento político, e por isso progressividade das alíquotas deveria de fato ser instituída como um instrumento para melhorar a equidade na tributação e não para tentar contrabalançar a regressividade das avaliações oficiais” (sic) (CARVALHO JR, 2006, p. 24 e 25).

Em razão de sua municipalidade, fica difícil aferir o impacto que a progressividade do IPTU tem tido de uma forma em geral, pois cada cidade tem um sistema próprio, bem como é difícil aferir a aplicação da seletividade nesse imposto (que é o caso da utilização de critérios extrafiscais para aplicação de alíquotas mais gravosas). Assim, caberia uma análise caso a caso, ou comparando cidades semelhantes, para assim observar o peso e as classes de alíquotas, e se não há alíquotas que, sendo altas e contínuas no tempo, não estejam indo de encontro à proibição do confisco. No entanto, tal empreendimento não caberia no objeto deste estudo.

#### **4.3 PROPORCIONALIDADE NO ITBI**

O Imposto de Transmissão de Bens Imóveis - ITBI, é previsto no art. 156, II, da CRFB/88, e tem como fato gerador a transmissão “intervivos”, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição. A

possibilidade desse imposto municipal ser instituído de forma progressiva foi objeto do Recurso Extraordinário nº 234.105-3/SP, onde ficou firmada a tese da Súmula 656 do STF: “É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão inter vivos de bens imóveis - ITBI com base no valor venal do imóvel”.

Sustentaram os recorrentes, cuja tese foi a vencedora no julgamento, que o art. 156 da CRFB/88, de modo intencional, concedeu ao IPTU a progressividade sem a estender ao ITBI, razão pela qual o art. 10, da Lei Municipal nº 11.154/91, de São Paulo, foi considerada inconstitucional ao estabelecer alíquotas progressivas ao imposto.

A solução dada pela Suprema Corte a esse imposto diferiu da questão do IPTU. Ao analisar a isonomia tributária e a capacidade contributiva, no caso das operações de transmissão de bens imóveis de modo oneroso, entendeu-se que a medida exata da capacidade de contribuição seria o valor venal do imóvel. Ou seja, ao dispor-se a adquirir, por um valor x, o bem ou direitos relativos a bem imóvel, o adquirente demonstra, de modo inequívoco, capacidade econômica para o ato e, por conseguinte, capacidade contributiva.

Logo, o ITBI se configura como uma situação onde o caráter de imposto real se sobressai à previsão constitucional do art. 145, § 1º, de que, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal. Pois, a alíquota progressiva não contribuiria para melhor ajustar o tributo à riqueza do contribuinte, visto que, nesta atividade econômica, o próprio valor do imóvel já fará a diferenciação entre os mais e os menos abastados. Dessa forma, o melhor caminho para a justiça tributária é através de um imposto proporcional.

#### **4.4 PROGRESSIVIDADE NO ITCMD**

O Imposto sobre as Transmissões *Causa Mortis* e Doações de Quaisquer Bens ou Direitos – ITCD ou ITCMD, é um imposto estadual previsto no art. 155, I, da CRFB/88, cujo fato gerador são heranças, legados ou doações. A Constituição também estabeleceu que sua alíquota máxima seria estipulada pelo Senado, o que foi feito pela Resolução nº 09/1992 do Senado Federal, que estipulou o limite de 8%.

O impacto do ITCMD na manutenção de grandes fortunas é relevante, tendo em vista sua imposição sobre as heranças, mas a sua repercussão também pode ser

negativa àqueles que deixam poucos recursos aos seus entes queridos. Por esta dualidade, vê-se na gradação da alíquota a melhor forma de fazer com que essa tributação direta seja uma forma de reduzir desigualdades com o passar de gerações, ao mesmo tempo em que protege os mais pobres de terem confiscadas o montante tímido que têm a herdar.

A Lei Estadual nº 8.821/1989 do Rio Grande do Sul instituiu o Imposto *Causa Mortis* e Doação no Estado gaúcho. O imposto, doutrinariamente considerado real, passou pela mesma avaliação que o IPTU sobre a possibilidade de sua gradação de forma pessoal. A questão chegou ao STF para análise de constitucionalidade, tendo sido decidida no acórdão do Recurso Extraordinário nº 522.045. O ministro relator foi Ricardo Lewandowski que, em seu voto, entendeu pela impossibilidade da gradação dos impostos reais e, portanto, do ITCMD.

Para além do foco principal do debate, o Ministro dispôs em seu voto outros dois argumentos pelos quais entendia pela inconstitucionalidade do ITCMD progressivo: i) se fosse possível aferir a capacidade econômica do contribuinte, simplesmente, pelo valor dos bens ou direitos transmitidos no caso, não haveria razão para obstar a progressividade de outros impostos de natureza real, como o ISS, ICMS ou IOF; ii) no mais, permitir que Estados-membro institíssem a progressividade no ITCM, causaria efeitos extrafiscais de modo não uniforme na federação, legitimando uma interferência estadual no domínio econômico, o que é de competência privativa da União. O ministro Marco Aurélio, em seu voto no mesmo sentido, ainda aduziu que no caso de heranças ou doações de fortunas, ocorreria uma usurpação, pelos Estados-membro, da competência do Imposto sobre Grandes Fortunas, que a Constituição dá à União (PEREIRA, 2017, p. 166).

No entanto, os dois ministros saíram vencidos no acórdão que deu provimento ao Recurso Extraordinário no julgamento que aconteceu em 2013. O entendimento que se firmou no Supremo Tribunal Federal foi o do Ministro Eros Grau de que todos os impostos estão sujeitos ao princípio da capacidade contributiva, mesmo os que não tenham tradicionalmente caráter pessoal, isso porque a Constituição de 1988 diz, em seu art. 145, §1º, que sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Desta feita, vê-se que o ITCMD, como imposto direto sobre doações, legados e heranças, deve ser graduado, respeitando-se o limite de 8% imposto pela Resolução

nº 09/1992. A discussão, por conseguinte, gira na limitação da progressividade e de diferenciação de níveis de capacidade econômica em razão do montante dos bens e/ou direitos recebidos. PACHECO (2017, p. 11), chama a atenção também ao problema de que um limite de alíquota maior poderia incentivar a guerra fiscal entre os Estados (o que é indesejado), enquanto que a receita do ITCMD interessa muito aos Estados por não precisar ser repartida com nenhum outro ente federativo (o que é, por eles, desejado).

O autor ainda aponta que até 2014, 21 estados não previam qualquer tipo de progressividade, o que mudou graças à decisão da Suprema Corte e à crise fiscal enfrentada a partir daquele ano, levando vários Estados a modificarem as suas legislações, como Paraíba, Pernambuco e Distrito Federal (para adotarem a progressividade), e Tocantins e Ceará (para aumentar as que já aplicavam (PACHECO, 2017, p. 13 e 14).

Portanto, a aplicação da progressividade ao ITCMD é uma vitória de uma leitura sistemática da constituição que pode contribuir com a diminuição das desigualdades e com uma arrecadação maior do Estados-membro da federação. Para tanto, é necessário estabilizar a cultura da progressão da alíquota conforme aumenta a base de cálculo do tributo em vários estados cuja legislação ainda não foi alterada para isso. No mais, pode-se discutir um aumento da alíquota máxima do tributo, estabelecida pelo Senado, como um estímulo à tributação direta, pensando em, assim, desonerar, por outro lado, a tributação indireta (que é a principal causa da regressão do nosso sistema tributário).

#### **4.5 SELETIVIDADE NO ICMS E NO IPI**

O Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, é um imposto de competência estadual previsto no art. 155, II, da CRFB/88, não cumulativo, cujo fato gerador é a circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

O imposto é indireto e tem caráter real. O seu recolhimento é realizado pelo contribuinte de direito (eleito pela legislação tributária) e não pelo contribuinte de fato, em uma operação jurídica ficta que se presume que será efetuada no futuro, quando o contribuinte de fato, o consumidor final, comprará a mercadoria ou utilizará um dos

serviços abrangidos por esse tributo. A sua sistemática, portanto, impossibilita a avaliação da capacidade contributiva do contribuinte para a aplicação da progressividade.

Contudo, o art. 155, § 2º, inciso III, da CRFB/88 dispõe que o ICMS “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços”. Isto é, o imposto tem na aplicação da seletividade a sua modulação para a obtenção de uma tributação mais justa, desonerando aquilo que é indispensável à sobrevivência em condições de dignidade.

Sobre essa tática, COELHO (2019, n.p.) chama a atenção para a imperfeição do benefício, tendo em vista que “tanto compra feijão José da Silva quanto Ermírio de Moraes, com o rico industrial se beneficiando dos favores pensados para José”. Além dessa questão, Nycolle Salles Sampaio aduz que o legislador possui uma discricionariedade para definir o que será ou não considerado essencial, o que prejudica a realização do princípio da seletividade:

Contudo, para se considerar algo como essencial, o legislador dispõe de certa discricionariedade, pois não existe no ordenamento jurídico brasileiro um rol delimitando o que é essencial e o que é supérfluo. Em razão disso, acabam por burlar o motivo de existência do princípio e determinam alíquotas de tributação elevadíssimas, o que prejudica os contribuintes e a sociedade como um todo. Exemplo disso é o que ocorre com a energia elétrica em praticamente todo o país (SAMPAIO, 2019, p. 340).

Isso porque, a autora destaca que a alíquota média do ICMS aplicada em todo país para o serviço de energia elétrica é de 25%, enquanto a média geral da alíquota é de 17%, o que reflete um desacordo entre as leis estaduais e a essencialidade e o conceito de justiça fiscal (SAMPAIO, 2019, p. 346). Esta questão teve a repercussão geral reconhecida pelo STF no Recurso Extraordinário nº 714.139/SC, o qual ainda espera julgamento. O caso da energia elétrica é simbólico para representar a dificuldade dos governos estaduais em desonerar o mais básico ante o medo de ver cair a sua arrecadação.

Por outro lado, a sistemática da essencialidade unida à extra fiscalidade, com a concessão de incentivos fiscais, pode trazer outros problemas, como explica o excerto:

É certo que a discussão sobre a concessão de incentivos fiscais revela inegável importância, na medida em que sua concessão indiscriminada leva à guerra fiscal, cujo principal efeito é a erosão das bases tributárias e o comprometimento futuro das finanças públicas, a produzir reflexos na prestação de serviços públicos e na transferência do ônus do custeio das atividades estatais a ramos empresariais dotadas de menor mobilidade, ou seja, de demanda inelástica (SILVA e BEVILACQUA, 2020, p. 247).

E, as demandas mais inelásticas são justamente as do mínimo essencial, ou seja, daqueles bens/serviços que não podem ser dispensados pela população, como alimentos, remédios e transporte público. Ou seja, a concessão de muitos incentivos pode acabar causando um efeito contrário ao desejado pela essencialidade. Portanto, vê-se que a aplicação da essencialidade como mecanismo de justiça tributária enfrenta algumas dificuldades o que prejudica sua eficiência em maior ou menor grau, a depender de cada Estado da federação.

O Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, é um imposto federal previsto no art. 153, IV, da CRFB/88, e no art. 46 do CTN, cuja hipótese de incidência é o desembaraço aduaneiro de produtos importados, a saída do produto de estabelecimentos industriais (ou equiparados) ou a arrematação deles, quando levados a leilão. À semelhança do ICMS, é um imposto indireto cuja seletividade tem previsão constitucional (art. 153, § 3º, I, da CRFB/88), sendo, também, não-cumulativo.

Assim como no caso do ICMS, a pessoalidade não pode ser aplicada na sua aplicação para fim de uma maior igualdade tributária. O IPI, portanto, também tem na seletividade a sua face de justiça social, sofrendo dos mesmos problemas como que a isenção dos produtos essenciais também beneficia pessoas com maior capacidade econômica, o conceito de produto essencial fica à mercê da discricionariedade do legislador e, portanto, nem sempre o mínimo existencial é protegido por uma alíquota menos gravosa. Por outro lado, a guerra fiscal aqui não se apresenta como um risco em razão do imposto ser o mesmo para todos os Estados.

Ambos, ICMS e IPI, têm grande contribuição na arrecadação das fazendas públicas estaduais e federal. Sendo responsáveis, em grande parte, pela chamada regressividade do sistema tributário brasileiro. Isto é, na composição das arrecadações, os impostos indiretos (os citados e ainda outros) têm uma parcela maior que a composição dos impostos diretos e pessoais, o que, na soma total, causa um

sistema tributário mais regressivo que progressivo, ou seja, que arrecada mais justamente dos que têm menor capacidade econômica e contributiva.

Conforme vê-se na análise da Carga Tributária no Brasil em 2018, por base de incidência, no quesito renda, o Brasil tributou menos que 28 países da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, no ano de 2017, ficando à frente apenas do Chile, Polônia, Hungria, Eslovênia e Eslováquia. No quesito propriedade, o Brasil fica na média. Mas sobre bens e serviços, o país se encontra em 4º lugar, dentre os 34 países analisados (RECEITA FEDERAL, 2020, p. 6, 7 e 8).

Vale destacar que a mesma análise demonstrou que o Imposto de Renda arrecadou 18,11% da receita tributária total do país, enquanto o IPI foi responsável por 2,36% e o ITR (Imposto Territorial Rural) por apenas 0,06% no ano de 2018. Em relação aos impostos estaduais, o ICMS arrecadou, em média, 20,92% da receita tributária total do país, o IPVA 1,88%, e 0,32% o ITCD; na esfera municipal, o ISS 2,71%, o IPTU 1,90% e ITBI 0,48%, tendo como base o ano de 2018 (RECEITA FEDERAL, 2020, p. 12).

Portanto, a nossa carga tributária está mais distribuída entre impostos indiretos e não progressivos, como ICMS, IPI, ISS e ITBI, os quais, somados, são 26,47% da carga tributária brasileira, enquanto os impostos diretos (IR, ITR, IPVA e IPTU) somam 21,95% do total da receita. Por meio desta comparação, a diferença não é tão grande, mas deve-se ter em conta que o restante da carga tributária, composta por contribuições, taxas, Imposto sobre Operações Financeiras, Imposto sobre Comércio Exterior, são, em sua maioria, tributações indiretas, representam 51,6% da receita total de tributos suportados pelos brasileiros.

#### **4.6 PROGRESSIVIDADE DO ITR**

O Imposto Territorial Rural – ITR, é o previsto no art. 153, VI, da CRFB/88, e no art. 29 do CTN, tendo como fato gerador a propriedade territorial rural, o domínio útil ou a posse de imóvel por natureza localizado fora da zona urbana do Município, e sua base de cálculo é o valor fundiário. Sua relevância é acentuada em um país tão grande quanto o Brasil, pois, a maior parte da população mora em áreas urbanas e o interior está repleto de propriedades latifundiárias.

A fim de desestimular as propriedades improdutivas, o ITR tem extrafiscal previsto na Carta Constitucional, art. 153, § 4º, I; bem como, para evitar que seja criado embaraço aos pequenos produtores rurais que não sejam proprietários de outros imóveis, sobre eles recai a imunidade em relação ao ITR, nos moldes do art. 153, §4º, II, da CRFB/88. O imposto federal, que deve ser declarado, pode ter sua arrecadação e cobrança delegada aos municípios, os quais ficam, nesse caso, com 100% da sua receita (conforme dispõe o art. 153, § 4º, III; e o art. 158, II, ambos da Constituição Federal).

Apesar de sua função extrafiscal ser um desdobramento da função social da propriedade, como também ocorre com o IPTU, o ITR tem dificuldade de atingir seu objetivo, arrecadando muito pouco em relação a outros impostos. Sua inefetividade, segundo ARAÚJO (*et al*, 2014, *apud* PARADELES e PARADELES, 2018, p. 273), deve-se ao lançamento por declaração, o que abre espaço para fraudes e contribui para a manutenção da concentração de terras. A União, através da Emenda Constitucional nº 42 de 2003, repassou a receita total do tributo aos municípios arrecadadores a fim de estimular a fiscalização e cobrança do tributo.

Assim, os municípios, percebendo a chance de aumentar suas receitas, começaram a pressionar o governo para que houvesse regulamentação. Dessa forma, a Lei 11.250/2005 entrou em vigor e transferiu o dever de fiscalizar, valorar e cobrar o ITR, para os municípios, passando toda a receita arrecada pra estes. O que pode contribuir para resgatar a funcionalidade do imposto, uma vez que o município é o ente mais próximo das propriedades rurais (PARADELES e PARADELES, 2018, p. 274).

Se a intenção é que o ente com maior controle sobre o território, por ser menor, possa fazer a cobrança, por outro lado, é justamente na esfera dos municípios que os grandes proprietários têm maior influência. A realidade é que, na grande maioria das vezes, a arrecadação é prejudicada pela influência dos contribuintes nas prefeituras, que acabam ignorando o tributo ou subvalorizando as propriedades.

O tributo, caso seja aplicado, tem grande potencial arrecadatório, com alíquotas progressivas entre 0,3% e 20%, progredindo conforme o tamanho e levando em conta a produtividade da propriedade. A alíquota pesada se dá como estímulo à reformada agrária, ou seja, para que seja estimulada a circulação da propriedade rural e, dessa forma, mais pessoas tenham acesso à terra. Portanto, a progressividade do ITR,

apesar de extrafiscal, tem um fim semelhante à progressividade pela capacidade contributiva, que é a promoção da justiça social.

## 5. CONCLUSÃO

Vê-se, dessa forma, que a intenção constitucional de reduzir a pobreza e promover o bem-estar social por meio de uma tributação justa, sempre que possível progressiva, que contribua para a utilização dos bens imóveis segundo a sua função social e que não desestimule a atividade econômica, como a circulação de bens e serviços, não está sendo aplicada nas leis que regem o sistema tributário, causando uma inefetividade do sistema de justiça fiscal brasileiro.

Dessa forma, apesar de ter mais acesso a recursos e haver evoluções, os avanços ainda são limitados pelo grande peso dos impostos indiretos que, em sua impessoalidade, gravam a todas as classes do mesmo modo, fazendo com que a progressividade prevista em alguns seja anulada pela regressividade de outros. Alguns tributos, como ITR, não alcançam a expressão que poderiam, enquanto outros, como o ICMS, onera de forma pesada itens essenciais, como a energia elétrica.

Com algumas propostas de reforma tributária sendo discutidas no Congresso Nacional, vê-se que a simplificação sempre aparece como um dos vetores principais das medidas que se pretendem adotar, mas pouco se fala sobre a substituição da receita dos tributos regressivos por uma receita de impostos diretos e progressivos. A parcela mais afetada com o peso da tributação, a dos pobres e classe média baixa, é também a que menos compreende o debate acerca dos vários tributos e de suas novas versões previstas nas reformas.

Conseqüentemente, faz-se necessário que os juristas, juntamente com a sociedade civil organizada, estejam atentos aos debates e às propostas, para que não morram os mecanismos de uma tributação mais justa no altar da simplificação, como ocorreu com a redução drásticas das alíquotas do Imposto de Renda após 1989. Bem como, para evitar que a sede de tributar transforme a natureza do tributo de contribuição para o bem estar social a confisco da propriedade privada, o que aniquilaria a liberdade econômica e de produção, causando a escassez de bens e serviços e um aumento da miséria.

## REFERÊNCIAS

ALBINATI, Ana Selva Castelo Branco. **As determinações da moralidade na obra de Marx**. Tese de Doutorado – Programa de Pós-Graduação em Filosofia, Universidade Federal de Minas Gerais, Faculdade de Filosofia e Ciências Humanas, Belo Horizonte, 2007. Disponível em: <http://hdl.handle.net/1843/ARBZ-7G5JLD>. Acesso em: 01/10/2020.

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. 11 ed. Salvador: Editora JusPodivm, 2017, p. 202.

ALVES, Henrique Napoleão. **Caridade e progressividade: um ensaio de filosofia do direito tributário**. *In*: Revista Direito Tributário Atual - RDTA, n. 45, São Paulo/SP, 2020 p. 191. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/45-2020/caridade-e-progressividade-um-ensaio-de-filosofia-do-direito-tributario/>. Acesso em: 20/10/2020.

BEVILÁQUA, Clóvis. **Estudos de direito e economia política**. 2 ed. Rio de Janeiro: H. Garnier, 1902. P. 10-11. Disponível em: <https://digital.bbm.usp.br/handle/bbm/7454>. Acesso em 23/07/2020.

BIÉLER, André. **O pensamento econômico e social de Calvino**. 1 ed. São Paulo: Casa Editora Presbiteriana S/C, 1990, p. 299, 446, 495, 502 e 503.

BOGGI, Cassandra Libel Esteves Barbosa. **O imposto de renda da pessoa física e a sua efetividade em matéria constitucional**. *In*: Revista Derecho y Cambio Social, n. 23, Lima/Peru, 2010-2011. Disponível em: <http://www.derechocambiosocial.com/revista023/CARATULA.htm>. Acesso em: 19/10/2020.

BRASIL. **Censo demográfico 1991: resultados preliminares**. Fundação Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística. Rio de Janeiro: IBGE, 1992, p. 35. Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/index.php/biblioteca-catalogo?view=detalhes&id=283450>. Acesso em: 06/10/2020.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 5.172 de 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm). Acesso em: 06/10/2020.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em:

[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/ConstituicaoCompilado.htm). Acesso em: 06/10/2020.

BRASIL. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm). Acesso em: 09/10/2020.

BRASIL. **Crianças & adolescentes: indicadores sociais**. Rio de Janeiro: IBGE, 1989, p. 19. Disponível em: <https://biblioteca.ibge.gov.br/index.php/biblioteca-catalogo?view=detalhes&id=7128>. Acesso em: 06/10/2020.

BRASIL. **Lei nº 13.259, de 16 de março de 2016**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2015-2018/2016/Lei/L13259.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2016/Lei/L13259.htm). Acesso em: 20/10/2020.

BRASIL. **Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988**. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L7713.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L7713.htm). Acesso em 20/10/2020.

BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal do Brasil. **Imposto de renda pessoa física tabelas progressivas anuais a partir do exercício de 2017, ano calendário de 2016**. Disponível em: <http://www.receita.economia.gov.br/acesso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica#c-lculo-anual-do-irpf>. Acesso em: 19/10/2020.

CALDAS, Diogo Oliveira Muniz. **Aspectos da justiça tributária**. In: Revista *Perspectiva Sociológica*, nº 4, Rio de Janeiro/RJ, 2009. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.33025/rps.v0i4>. Acesso em 06/10/2020.

CARVALHO JR, Pedro Humberto Bruno de. **IPTU no Brasil: progressividade, arrecadação e aspectos extra-fiscais**. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA, Brasília/DF, 2006. Disponível em: [http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2185/1/TD\\_1251.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2185/1/TD_1251.pdf). Acesso em: 21/10/2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30 ed. Ebook. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

COELHO, André Felipe Canuto; BORBA, Bruna Estima. **Progressividade do imposto de renda da pessoa física no Brasil: realidade ou mito?** In: Revista *Thesis Juris*, v. 6, n. 3, São Paulo/SP, 2017. Disponível em: <https://periodicos.uninove.br/thesisjuris/article/view/9010>. Acesso em: 19/10/2020.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 17 ed. Ebook. Rio de Janeiro: Forense, 2020, n.p.

COLARES, Laís Garamacho. **O princípio geral da progressividade no sistema tributário nacional**. *In*: Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento. v. 6, n. 7, Rio de Janeiro/RJ, 2018, p. 102. Disponível em: <https://doi.org/10.12957/rfptd.2018.36117>. Acesso em 24/08/2020.

CRUZ, Olga Lopes da. **Educação: indicadores sociais**. Rio de Janeiro: IBGE, Departamento de Estatísticas e Indicadores Sociais, 1990, p. 16 e 19.

FABIAN, Eloi Pedro. **Elementos centrais da obra Liberalismo Político de John Rawls – Primeira e segunda conferências**. *In*: CLAREIRA: Revista de Filosofia da Região Amazônica, v. 1, nº 2, Porto Velho/RO, 2014. Disponível em: <http://www.revistaclareira.com.br/index.php/clareira/issue/view/2/showToc>. Acesso em: 06/10/2020.

FELICI, Antônio Ilário. **Pressupostos para uma justiça social na Suma de Teologia de Tomás de Aquino**. Tese de Doutorado - Programa de Estudos Pós-Graduados em Filosofia, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2017. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/19977>. Acesso em: 30/08/2020.

FREIRE, Gilberto. **Casa-grande & senzala: formação da família brasileira sob o regime da economia patriarcal**. 48 ed. São Paulo: Global, 2003. N.p.

GONÇALVES, Jussemir Weiss. **A revolução francesa e a invenção social da pobreza**. *In*: BIBLOS: Revista do Instituto de Ciências Humanas e da Informação, v. 23, 1 ed, Rio Grande/RS, 2009, p. 9-24. Disponível em: <https://periodicos.furg.br/biblos/issue/view/188/showToc>. Acesso em: 20/09/2020.

MACHADO, Ana Cláudia Morrissy. **Economia de Comunhão: elementos para uma teoria organizacional**. Tese de Doutorado – Programa de Pós-Graduação em Engenharia Industrial da Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2006. Disponível em: [https://www.maxwell.vrac.puc-rio.br/9626/9626\\_1.PDF](https://www.maxwell.vrac.puc-rio.br/9626/9626_1.PDF). Acesso em: 02/10/2020.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 14 ed. Ebook. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 2492.

NOGUEIRA, Rafael Coelho Pacheco. **Aspectos gerais e polêmicos do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana**. *In*: Revista Direito

Tributário Atual - RDTA, n. 45, São Paulo/SP, 2020. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/45-2020/aspectos-gerais-e-polemicos-do-imposto-sobre-a-propriedade-predial-e-territorial-urbana/>. Acesso em: 20/10/2020.

PACHECO, Cristiano Scarpelli Aguiar. **Evolução, padrões e tendências na arrecadação do imposto sobre heranças e doações**. In: Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, v. 5, n. 5, Rio de Janeiro/RJ, 2017. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/18025>. Acesso em 22/10/2020.

PARADELA, Valesca Athayde de Souza. PARADELA, Julian Souza. **ITR: fez diferença a mudança?** In: Revista Tributária e de Finanças Públicas: RTrib, v. 137, São Paulo/SP, 2018. Disponível em: <http://rtrib.abdt.org.br/index.php/rftp/article/view/64>. Acesso em: 27/10/2020.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11 ed. Ebook. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. **O consequencialismo decisório e sua relevância para o direito tributário**. In: Revista Direito Tributário Atual, n. 38, São Paulo/SP, 2017. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/38/o-consequencialismo-decisorio-e-a-sua-relevancia-para-o-direito-tributario/>. Acesso em 22/10/2020.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Carga tributária no Brasil em 2018: análises por tributo e bases de incidência**. Brasília/DF: Ministério da Economia, 2020. Disponível em: <http://www.receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf>. Acesso em 27/10/2020.

SAMPAIO, Marcelo Alves Lopes. **Economia de comunhão e o conceito de organizações de aprendizagem**. Dissertação de Mestrado – Programa de Pós-Graduação em Administração de Empresas da Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2006. Disponível em: <https://doi.org/10.17771/PUCRio.acad.9554>. Acesso em: 02/10/2020.

SAMPAIO, Nycolle Salles. **Princípio da seletividade e sua aplicação na tributação do ICMS/PA sobre a energia elétrica**. In: Revista Direito Tributário Atual, n. 41, São Paulo/SP, 2019. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/41-2019/principio-da-seletividade-e-sua-aplicacao-na-tributacao-do-icms-pa-sobre-a-energia-eletrica/>. Acesso em: 27/10/2020.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9 ed. Ebook. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, n.p.

SILVA, Lázaro Reis Pinheiro; BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos fiscais de ICMS e seletividade tributária**. *In*: Revista Direito Tributário Atual – RDTA, n. 45, São Paulo/SP, 2020. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2020/07/Lazaro-Reis-e-Lucas-Bevilacqua.pdf>. Acesso em: 21/10/2020.

SOUZA, Vanessa Aparecida de. **Desigualdade social e subcidadania no Brasil**. *In*: Revista Sociologia e Política, nº 24, Curitiba/PR, 2005, p. 247-250. Disponível em: <https://doi.org/10.1590/S0104-44782005000100016>. Acesso em: 06/10/2020.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso Extraordinário n. 562.045/RS**. Rel. Ministro Ricardo Lewandowski. Publicação: DOU 27/11/2013. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>. Acesso em: 22/10/2020.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Recurso Extraordinário n.234.105/SP**. Rel. Ministro Carlos Velloso. Publicação: DJ de 31/03/2000. Disponível em: <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=254529>. Acesso em: 23/10/2020.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Súmula 656**. Rel. Ministro Marco Aurélio. 1ª Turma. Publicação: DJE 24 de 03/03/2011. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2151>. Acesso em: 22/10/2020.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Súmula 668**. Rel. Ministro Edson Fachin. Plenário. Publicação: DJE 67 de 12/04/2016. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=1521>. Acesso em: 22/10/2020.

