

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA
FACULDADE DE DIREITO
OLÍVIA MARIA DE OLIVEIRA LINS**

**A PROGRESSIVIDADE COMO UM INSTRUMENTO DA
TRIBUTAÇÃO JUSTA REDUTORA DAS DESIGUALDADES SOCIAIS**

**Juiz de Fora
2021**

OLÍVIA MARIA DE OLIVEIRA LINS

**A PROGRESSIVIDADE COMO UM INSTRUMENTO DA
TRIBUTAÇÃO JUSTA REDUTORA DAS DESIGUALDADES SOCIAIS**

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel. Na área de concentração de Direito Público sob orientação da Prof.^a Dr^a Elizabete Rosa de Mello.

**Juiz de Fora
2021**

FOLHA DE APROVAÇÃO

OLÍVIA MARIA DE OLIVEIRA LINS

A PROGRESSIVIDADE COMO UM INSTRUMENTO DA TRIBUTAÇÃO JUSTA REDUTORA DAS DESIGUALDADES SOCIAIS

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel. Na área de concentração de Direito Público submetido à Banca Examinadora composta pelos membros:

Orientadora: Professora Doutora Elizabete Rosa de Mello
Universidade Federal de Juiz de Fora - UFJF

Professora Doutora Caroline da Rosa Pinheiro
Universidade Federal de Juiz de Fora - UFJF

Professor Doutor Wagner Silveira Rezende
Universidade Federal de Juiz de Fora - UFJF

PARECER DA BANCA

() APROVADO

() REPROVADO

Juiz de Fora, 8 de setembro de 2021.

AGRADECIMENTOS

Dedico este trabalho, primeiramente, ao meu saudoso pai, Wilson Dias Lins, que desde muito cedo me ensinou os valores de justiça e a importância de lutar por direitos sociais.

Agradeço, também, a minha mãe, Fátima Cristina de Oliveira Gomes Lins, pelo apoio incondicional que vêm me dando, desde o momento mais difícil de nossas vidas. Sem ela, não teria tido força suficiente para seguir com a caminhada na faculdade.

Gratifico, ainda, a todas as minhas amigas do colégio, as quais mantenho forte vínculo há mais de 15 anos, mas, principalmente, minha amiga Samara Catarino Sampaio, que me prestou o maior consolo emocional todas as vezes que precisei.

Ainda no campo dos laços afetivos, agradeço imensamente às minhas amigas Sofia Miranda de Oliveira e Mariana de Carvalho Marques Gomes, com quem sempre pude contar e me mostraram que é possível criar laços duradouros na faculdade.

Aos professores da Faculdade de Direito da UFJF presto todas as homenagens por sua dedicação e cuidado para formar profissionais com senso crítico que se preocupem com as questões sociais.

Por último, agradeço especialmente à Professora Elizabete Rosa de Mello, por sua competente orientação e, principalmente, por ter me apresentado diretamente a sua produção intelectual, ensinando sobre Direito Fundamental a uma Tributação Justa, demonstrando que o Direito Tributário é um importante instrumento para justiça social.

RESUMO

Esta monografia tem como propósito analisar de que forma o Direito Tributário, em consonância com os valores constitucionais, pode contribuir para atenuar o cenário de desigualdade social do país. Busca-se entender a atual sistemática tributária brasileira, estudando-se as possíveis aplicações da progressividade, bem como a regressividade dos tributos e sua contribuição para a má distribuição de renda. Adotando-se o pós-positivismo, como marco teórico e utilizando uma metodologia essencialmente descritiva, dedutiva e crítico-dialética objetivou-se entender o papel da progressividade como redutora de desigualdades sociais. Os resultados da pesquisa apontaram que: a progressividade advém de valores constitucionais de justiça e segurança jurídica; que a progressividade tem origem no combate à desigualdade social e deve ser tratada como princípio; o princípio da progressividade é um instrumento hábil para concretizar o direito fundamental a uma Tributação Justa; há no ordenamento jurídico reticência em aplicar a progressividade a todos os tributos cabíveis; por motivos políticos a arrecadação brasileira é predominantemente regressiva o que auxilia na má distribuição de renda; por fim, diante da análise das propostas de reforma tributária, em trâmite, demonstrou-se que haverá pouca mudança com relação a tributação regressiva.

Palavras-chave: Princípio da progressividade. Desigualdade social. Regressividade. Tributação Justa. Justiça Tributária.

ABSTRACT

This monograph aims to analyze how Tax Law, in line with constitutional values, can contribute to alleviate the country's social inequality scenario. It seeks to understand the current Brazilian tax system, studying the possible applications of progressivity, as well as the regressive nature of taxes and their contribution to the poor distribution of income. Adopting post-positivism as a theoretical framework and using an essentially descriptive, deductive and critical-dialectical methodology, the aim was to understand the role of progressivity as a reducer of social inequalities. The survey results indicated that: progressivity comes from constitutional values of justice and legal security; progressivity has its origins in combating social inequality and should be treated as a general principle; the principle of progressivity is an apt instrument to realize the fundamental right to Fair Taxation; there is reluctance in the legal system to apply progressivity to all applicable taxes; for political reasons, the Brazilian tax revenue is predominantly regressive, which helps the poor distribution of income; finally, in view of the analysis of the tax reform proposals in progress, it was demonstrated that there will be little change in relation to regressive taxation.

Keywords: Principle of progressivity. Social Inequality. Regressivity. Fair Taxation. Tax Justice.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Figura 1 - Evolução da Carga Tributária no Brasil - 2002 a 2019 (%PIB).

Figura 2 - Carga Tributária no Brasil e nos países da OCDE (2018).

Figura 3 - Carga Tributária sobre Renda, Lucro e Ganho de Capital - Brasil e países da OCDE (2018).

Figura 4 - Carga Tributária sobre a Propriedade - Brasil e Países da OCDE (2018).

Figura 5 - Carga Tributária sobre Bens e Serviços - Brasil e Países da OCDE (2018).

Figura 6 - Série histórica - Evolução da Participação das Bases de Incidência na Arrecadação Total - 2010 a 2019.

Figura 7 - Comparação entre o atual e o novo modelo de tributação de serviços.

Figura 8 - Principais medidas tributárias previstas nas propostas da Câmara (PEC nº 45/2019) e do Senado (PEC nº 110/2019).

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	8
2 DIREITO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO.....	9
2.1 Os princípios constitucionais tributários e a progressividade	11
2.1.1 O princípio da legalidade e o valor da segurança jurídica	12
2.1.2 O princípio da capacidade contributiva e o valor da justiça da tributação	13
2.1.3 O princípio da isonomia e o valor de justiça da tributação	14
2.1.4 A progressividade como um instrumento concretizador dos valores da justiça e da segurança jurídica	16
3 O PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO	17
3.1 Desigualdade social: origem, natureza jurídica e conceito de progressividade	18
3.1.1 Desigualdade social e a origem da progressividade.....	19
3.1.2 Natureza jurídica e conceito de progressividade.....	23
3.2 A progressividade como um instrumento efetivador do Direito Fundamental à Tributação Justa	26
3.2.1 O conceito de justiça e a percepção de Justiça Tributária para o contribuinte.....	26
3.2.2 A diferença entre Justiça Fiscal e Tributação Justa	29
3.2.3 O princípio da progressividade como um instrumento efetivador do direito fundamental a uma Tributação Justa	31
3.3 A Justiça Tributária e a aplicação da progressividade pelo Poder Judiciário	33
3.3.1 O conceito de Justiça Tributária.....	33
3.3.2 Classificação dos tributos reais	35
3.3.3 Análise das decisões do Supremo Tribunal Federal quanto à possibilidade de aplicação do princípio da progressividade aos impostos reais.....	37
4 A REGRESSIVIDADE E O PROBLEMA DA DISTRIBUIÇÃO DE RENDA NO BRASIL.....	41
4.1 O conceito de regressividade	42
4.2 Arrecadação por tributos indiretos e a problemática da má distribuição de renda	46
5 ANÁLISE DAS PROPOSTAS DE REFORMAS TRIBUTÁRIAS E SUAS CONTRIBUIÇÕES PARA A TRIBUTAÇÃO JUSTA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	58
6 CONCLUSÃO	66
REFERÊNCIAS.....	67

1 INTRODUÇÃO

O Brasil é um país em que há um enorme índice de desigualdade social. Tal realidade interfere diretamente no modo de vida da população, uma vez que altos níveis de diferenças sociais propiciam o crescimento de violências e estagnação social. O Direito Tributário, como ramo do Direito Público, é um instrumento capaz de auxiliar na diminuição de tais índices, uma vez que os poderes estatais, através dele, podem instituir tributos em menor ou maior proporção, respeitando-se o princípio da capacidade contributiva.

É diante desse cenário que a presente pesquisa se justifica com o intuito de explicar a importância do Direito Tributário como um mecanismo para atenuar as desigualdades através da progressividade, procurando analisar e verificar o porquê se adota a atual sistemática tributária brasileira.

Parte-se da hipótese de que o Sistema Tributário brasileiro é extremamente regressivo, indagando-se a viabilidade e necessidade de uma tributação mais progressiva e sua contribuição para redução de desigualdades sociais. Nesse sentido, o marco teórico adotado é o pós-positivismo, uma vez que esta corrente é a matriz jusfilosófica que embasa as ideias neoconstitucionalistas ocidentais, as quais, em síntese, consistem na aplicação dos valores constitucionais aos casos em que a lei não é suficiente para o alcance de decisões mais justas.

A metodologia empregada é essencialmente descritiva, dedutiva e crítico-dialética. É descritiva na medida em que será realizado um levantamento de dados em sites como o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) e Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico(OCDE), utilizando-se da metodologia descritiva para demonstrar a influência dos impostos regressivos no Sistema Tributário brasileiro. Dedutiva, uma vez que através destes dados e da doutrina será utilizado uma argumentação silogística, buscando-se nexos causais que despontem em uma conclusão lógica. Por fim, a metodologia crítico-dialética será utilizada, na medida em que se realizará análise crítica diante das conclusões lógicas apontadas.

Inicialmente, no segundo capítulo, a progressividade será abordada diante do sistema constitucional, relacionada diretamente aos princípios da legalidade, da capacidade contributiva e da isonomia, bem como aos valores de justiça e segurança jurídica.

No terceiro capítulo, analisar-se-á a relação entre progressividade e desigualdade social, sua origem, natureza jurídica e conceito. Diante disso, será realizada uma análise quanto a possibilidade da progressividade figurar como um instrumento de Tributação Justa, adentrando-se, também, na aplicação do princípio da progressividade de acordo com o entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF), através da Justiça Tributária.

No quarto capítulo, abordar-se-á o conceito de regressividade a partir da análise de alguns tributos, enfocando em sua relação direta com a injustiça fiscal e sua contribuição para má distribuição de renda.

No último capítulo foi realizado um estudo das propostas de reforma tributária, para verificar se apresentam maior ou menor progressividade, e se contribuem com o panorama de desigualdade social, aprofundada com a pandemia de covid-19.

2 O DIREITO CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

A formação do Sistema Tributário Nacional passou por inúmeras modificações, de modo a acompanhar as diversas Constituições promulgadas no país. O Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172 (BRASIL, 1966) foi elaborado, ainda, sob a vigência da Constituição de 1946 (BRASIL, 1946), sob forte influência da Emenda Constitucional 18 (BRASIL, 1965) que discriminou detalhadamente os tributos e competências e instituiu os princípios da legalidade e da anterioridade, até então não delimitados pelas cartas anteriores. Apesar de tais inovações, é evidente que o CTN, principal norma infraconstitucional no âmbito tributário, foi elaborado sobre a égide de um sistema autoritário que não observava os valores atinentes a um Estado Democrático de Direito.

Com a redemocratização e a promulgação da Constituição de 1988 (BRASIL, 1988) a ação estatal passa a ser pautada no respeito aos direitos fundamentais e, ainda, conforme preleciona o art. 3º, inciso III, da Carta Magna, apresenta como um dos seus objetivos fundamentais o combate às desigualdades sociais e regionais. O Direito Constitucional, portanto, assume o seu apogeu no cenário estatal tendo em vista que nas palavras de Luís Roberto Barroso “[...] Uma Constituição não é só técnica. Tem de haver, por trás dela, a capacidade de simbolizar conquistas e de mobilizar o imaginário das pessoas para novos avanços [...]” (BARROSO, 2005, p. 4). Nesse sentido, surge o neoconstitucionalismo que pode ser entendido como o protagonismo da Constituição e de seus valores em todos os ramos do direito, com intuito de se fortalecer o Estado e todo o ordenamento jurídico.

Diante desse novo contexto, o Direito Tributário obtém uma nova roupagem, uma vez que se normatizam princípios como os da capacidade contributiva, da isonomia e da progressividade, os quais se inserem nessa busca estatal em se obter uma sociedade mais justa e igualitária.

Logo, evidencia-se uma relação intrínseca entre a norma fundamental e as demais normas, que ensejam a aplicação da lei respeitando-se a carga principiológica constitucional, sob pena de se ver ruir o próprio Estado. Nesse sentido, Konrad Hesse assevera que um dos pressupostos para um ótimo desenvolvimento da força normativa da Constituição é que a norma fundamental não pode depender somente de seu conteúdo. Necessita-se, porém, que este seja adequado e praticado mesmo em situações em que se apresentem incômodos, pois o respeito à Constituição concretiza a essência do Estado (HESSE, 2009, p. 135).

Assim, é diante do neoconstitucionalismo que se deve analisar as normas atinentes ao Direito Tributário, ou seja, os fundamentos do Estado e seus objetivos devem ser observados

em todo o agir estatal, sobretudo no âmbito fiscal, uma vez que, diante da nova realidade brasileira, e o aprofundamento de desigualdades sociais, ocasionadas pela pandemia da Covid-19, evidencia-se o Direito Tributário como um mecanismo capaz de promover justiça social, tendo em vista que segundo Hugo Rodrigues e Antonio de Oliveira o sistema tributário pode e deve ser utilizado como instrumento de distribuição de renda e de redução das desigualdades, pois afinal, os recursos arrecadados junto à sociedade – via tributos – retornam em seu próprio benefício (OLIVEIRA, RODRIGUES, 2017, p. 4).

Destarte, observa-se a essencialidade em se verem cumpridos os princípios da legalidade, da capacidade contributiva e da isonomia para que se veja concretizado o objetivo estatal de se reduzir as desigualdades sociais. Sob esse aspecto, tais princípios serão elencados e explicados no próximo subcapítulo, de forma a relacioná-los com o princípio da progressividade e sua atuação para a existência de um Estado mais justo e igualitário que materialize os valores constitucionais e demonstre que o Direito Tributário, através da arrecadação justa de tributos, pode ser um importante instrumento para se reduzir as desigualdades sociais.

2.1 Os princípios constitucionais tributários e a progressividade

Diante da interpretação literal da Constituição (BRASIL, 1988) o princípio da progressividade é visto, na verdade, como uma regra constitucional, ou seja, é dotado de rigidez, não admitindo ponderações no que concerne a três impostos e situações específicas. Trata-se de seu art. 153, §2º, inciso I, que institui o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR), determinando que este será informado pelo critério da progressividade; de seu art. 153, §4º, inciso I, que instituiu o imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR) deliberando que “[...] será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas”(BRASIL, 1988); e, ainda, de seu art. 156, §1º, inciso I e II, que estabelece o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) informando que este deverá ser progressivo em razão do valor do imóvel e terá, ainda, alíquotas diferentes de acordo com a sua localização e o uso. Ressalte-se, também, que no que concerne ao último imposto, conforme art. 182, §4º, inciso I, há a possibilidade de instituição de alíquotas progressivas em razão do tempo. No entanto, conforme evidencia Laís Gramacho Colares:

[...] além da regra de progressividade expressamente previstas na Constituição Federal, em relação a alguns tributos, é possível identificar um princípio geral da progressividade, implícito no Sistema Tributário Nacional,

como decorrência da função precípua dos tributos, em consonância com os objetivos fundamentais do Estado brasileiro (COLARES, 2018, p. 100-101).

Nesse sentido, a progressividade deve ser tratada como um princípio embasador das normas tributárias e norteador de todo o sistema, uma vez que ele advém de valores constitucionais e dos princípios da legalidade, da capacidade contributiva e da isonomia, constituindo importante instrumento para a persecução dos objetivos elencados na Constituição (BRASIL, 1988). Conforme expõe Ricardo Lobo Torres, as normas principiológicas representam o primeiro passo para se concretizarem os valores jurídicos a que são vinculados, a saber: o valor da justiça e segurança jurídica (TORRES, 2003, p. 87).

Dessa forma, abordar-se-á o valor da segurança jurídica, através do princípio da legalidade, bem como o valor da justiça instituído pelos princípios da capacidade contributiva e da isonomia.

2.1.1 O princípio da legalidade e o valor da segurança jurídica

Historicamente, o princípio da legalidade foi implantado no ordenamento a fim de que o contribuinte obtivesse segurança jurídica em relação ao poder estatal, combatendo-se autoritarismos no âmbito do Direito Tributário. Conforme entende Celso de Barros Correia Neto, já na Constituição do Império de 1824, na qual não se encontrava um capítulo específico para o sistema tributário nacional, já se previa em seu art. 15, inciso X, as raízes da legalidade tributária, ao dispor que cabe à Assembleia-Geral “Fixar annualmente as despesas publicas, e repartir a contribuição directa” (CORREIA NETO, 2017, p. 24). Percebe-se que a limitação do poder de tributar já estava presente muito antes da vigência da Constituição (BRASIL, 1988), o que evidencia uma preocupação na elaboração de normas tributárias que promovam certa segurança jurídica ao contribuinte, afastando-se de um estado absolutista em que a mera permanência do aparato estatal constituía fato gerador para cobrança e imposição de tributos, expondo uma tributação confiscatória.

Destarte, o princípio da legalidade por si só consiste em uma garantia do contribuinte, a qual é concretizada através do princípio da reserva de lei, que é a maximização do mandamento constitucional, que detém assento no art. 150, inciso I da CRFB (BRASIL, 1988), e preconiza a existência de lei para a majoração ou instituição de tributos.

Todavia, embora a legalidade constitua garantia do contribuinte, não se observaria a efetividade de direitos fundamentais caso o referido princípio não se atrelasse ao valor de justiça e aos seus princípios decorrentes. É nesse sentido que Ricardo Lobo Torres preleciona

que “A legalidade deve estar em equilíbrio permanente com outros princípios constitucionais tributários, especialmente os vinculados à ideia de justiça, como a capacidade contributiva” (TORRES, 2003, p. 105), pois de nada adiantaria, para a concretização dos objetivos constitucionais, uma ação estatal que promovesse segurança jurídica, atuando dentro da legalidade, se a majoração e instituição de impostos não observasse a capacidade econômica de cada contribuinte, princípio que será analisado a seguir.

2.1.2 O princípio da capacidade contributiva e o valor da justiça da tributação

O princípio da capacidade contributiva concretiza o valor da justiça de tributação e advém de um conceito de justiça distributiva o qual é entendido por Ricardo Lobo Torres de forma que “[...] cada um deve contribuir na proporção de suas rendas e haveres, independentemente de sua eventual disponibilidade financeira (TORRES, 2003, p. 92).

Observa-se que os dizeres constitucionais e a demanda de um Direito Tributário mais igualitário ensejam a concretização do referido princípio previsto no art. 145, §1º, da CRFB (BRASIL, 1998), que consagra a cobrança de impostos de forma gradativa, observando-se a capacidade econômica do contribuinte. Nesse sentido, Klaus Tipke e Douglas Yamashita o descrevem:

[...] o princípio da capacidade contributiva significa: todos devem pagar impostos segundo o montante da renda disponível para o pagamento de impostos. Quanto mais alta a renda disponível, tanto mais alto deve ser o imposto. Para contribuintes com rendas disponíveis igualmente altas o imposto deve ser igualmente alto. Para contribuintes com rendas disponíveis desigualmente altas o imposto deve ser desigualmente alto (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 31).

Tal excerto implementa no âmbito tributário o antigo brocardo jurídico *suum cuique tribuere*, entendido como dar a cada um o que lhe é devido. De tal forma, que se cobrará do contribuinte de maior capacidade econômica valor proporcional às suas finanças. Leandro Paulsen ressalta que “A maior parte da doutrina diz tratar-se de um princípio de sobredireito ou metajurídico, que deve orientar o exercício da tributação independentemente de constar expressamente da Constituição (PAULSEN, 2021, p. 34). Infere-se, portanto, que a capacidade contributiva, por concretizar o valor da justiça, deve nortear todo o sistema tributário, assim como o princípio da progressividade.

Isto ocorre em virtude do referido princípio constituir conceito aberto o qual necessita de outros princípios para sua concretização. Nesse sentido, é o que afirma

Ricardo Lobo Torres, uma vez que “A capacidade contributiva é um princípio constitucional aberto e indeterminado, servindo de orientação para ulterior processo de concretização normativa [...]” (TORRES, 2003, p. 92). Disto decorre o princípio da progressividade, que foi implementado diante da necessidade de se concretizar o princípio da capacidade contributiva. Conclui-se que o poder de nortear todo o sistema tributário, influenciando o modo de aplicação de suas normas, apontado por Paulsen, é estendido ao princípio da progressividade, uma vez que este é a concretude dos ideais propostos pela norma principiológica da capacidade contributiva.

2.1.3 O princípio da isonomia e o valor de justiça da tributação

Acerca do valor da justiça da tributação, é preciso analisar, também, o princípio da igualdade, concretizado no caput do art. 5º da CRFB/88, o qual expõe que “[...] Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade [...]” (BRASIL, 1988). O princípio da isonomia, contudo, nasce de um ideal de igualdade ao se tratar desiguais de forma diferenciada para que, ao final, atinja-se uma situação de igualdade, tal como afirma Hugo Rodrigues e Antônio de Oliveira:

[...] a isonomia possui uma acepção horizontal e uma outra vertical. A acepção horizontal consiste no fato de que as pessoas que estão em situações iguais devam ser tratadas igualmente. Já a acepção vertical refere-se às pessoas que se encontram em situações diferentes e que, por isso, devam ser tratadas distintamente (OLIVEIRA; RODRIGUES, 2017, p. 8).

No âmbito do Direito Tributário, tal princípio está previsto no art. 150, inciso II da CRFB (BRASIL, 1988). Entende-se que a tributação deve seguir o princípio da isonomia, no sentido de que os contribuintes que tenham condições diferentes, devem ser tributados desigualmente a fim de que haja um equilíbrio, culminando em uma situação de igualdade. Exemplifica-se a aplicação desse princípio, diretamente atrelado à dignidade da pessoa humana, às isenções tributárias que tem como escopo garantir um equilíbrio econômico para portadores de algumas doenças graves, definidas em lei, e que, em virtude disso, não possuem as mesmas oportunidades que aqueles que gozam de saúde plena.

Tal princípio é tão importante para o ordenamento jurídico contemporâneo que é tema recorrente nos Tribunais Superiores. Conforme se observa da decisão abaixo, em que o Superior Tribunal de Justiça decidiu pela aplicação do princípio da isonomia relativo a

isenção do imposto sobre a propriedade de veículos automotores cujo o proprietário é portador de transtorno do espectro autista, não sendo ele o condutor:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO N. 2/STJ. RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA IPVA. ISENÇÃO EM RELAÇÃO AO VEÍCULO CUJO PROPRIETÁRIO, NÃO CONDUTOR, É PESSOA COM TRANSTORNO DO ESPECTRO AUTISTA. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA E DA DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA. INTERPRETAÇÃO CONFORME A CONSTITUIÇÃO. RECURSO PROVIDO.1. A controvérsia jurídica é referente à possibilidade de isenção de IPVA para pessoa com transtorno do espectro autista que não é condutora do veículo mencionado no mandamus. 2. **É discriminatória e fere o princípio da isonomia tributária a exigência de que o veículo seja conduzido pelo próprio solicitante, um vez que exclui aqueles que dependem de outra pessoa para se locomover, como no presente caso.** 3.O fato de o veículo ser conduzido por terceira pessoa não constitui impedimento para ser deferida a isenção do IPVA, pois a intenção do legislador é justamente viabilizar a locomoção das pessoas com transtorno do espectro autista. 4. Ademais, faz-se premente uma interpretação extensiva do artigo 5º, inciso V, da Lei estadual n.º 2.877/2007 para contemplar em suas hipóteses normativas, a possibilidade da concessão do benefício fiscal de IPVA à pessoa com transtorno do espectro autista independentemente da avaliação a respeito da capacidade de condução de seu próprio veículo automotor, uma vez que em situações fáticas idênticas a estas, o Estado do Rio de Janeiro defere isenção de ICMS (Convênio Confaz n.º 38/2012), sem condicioná-lo a tal requisito.Assim, em razão desta discriminação normativa provocar distinção entre contribuintes inseridos em idêntica situação fática, deve-se prevalecer a exegese normativa que ora se propõe ao inciso V, do artigo 5º, da Lei estadual 2.877/2007, sob pena de se violar o princípio da isonomia tributária (art. 150, II, da CF/1988) 5. Afora a sobredita exegese do artigo 5º, inciso V, da Lei estadual n.º 2.877/2007, remanesce hígida as demais disposições normativas da lei estadual quanto aos requisitos para a concessão da isenção do IPVA, sobretudo, quando limitam o gozo do regime fiscal a um único veículo por beneficiário, em cada espécie e categoria, nos termos da regulamentação infralegal, e, bem como nos termos das alterações introduzidas pela Lei estadual n.º 7.582/2017; 6. Recurso em mandado de segurança provido (STJ - RMS: 51424 RJ 2016/0171281-0) (BRASIL, 2019), grifos nossos.

Percebe-se do supracitado julgado, que o STJ decidiu que a imposição de condicionante para a concessão de benefício fiscal de IPVA fere o princípio da isonomia tributária, uma vez que não se observa nenhuma condição para a mesma situação fática no que concerne a isenção para o imposto sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços (ICMS). Nesse sentido, Leandro Paulsen afirma:

Efetivamente, o princípio da isonomia não apenas proíbe tratamentos diferenciados sem uma justificção constitucional, como exige tratamentos diferenciados onde haja distinta capacidade contributiva ou essencialidade do produto. **Justifica-se a diferenciação tributária quando, presente uma**

finalidade constitucionalmente amparada, o tratamento diferenciado seja estabelecido em função de critério que com ela guarde relação e que efetivamente seja apto a levar ao fim colimado (PAULSEN, 2021, p. 38), grifos nossos.

Fica evidente que tanto diferenciações fundadas na capacidade econômica do contribuinte, quanto em outras condições fáticas, como o exemplo elucidado de doenças graves, têm assento constitucional e se fundam na dignidade da pessoa humana e no princípio da igualdade.

2.1.4 A progressividade como instrumento concretizador dos valores da justiça e da segurança jurídica

A necessidade de concretizarem os ideais de um Estado Democrático de Direito urge que se observe a materialidade constitucional em todas as demais normas do ordenamento.

Os princípios da legalidade, da capacidade contributiva e da isonomia possuem relação direta com o objetivo constitucional de redução das desigualdades sociais, uma vez que regulam a cobrança de tributos de forma que o Poder Público deve respeitar a situação econômica do contribuinte, sempre observando a dignidade da pessoa humana.

Salienta-se que para tal fim, é essencial um equilíbrio entre os valores de justiça e segurança jurídica, de modo que se busca uma justiça com segurança e a garantia da ordem jurídica com justiça, culminando-se sempre em uma harmonia entre os princípios derivados da justiça, como isonomia e capacidade contributiva e os decorrentes da segurança jurídica, tal qual a legalidade (TORRES, 2000, p. 342-343).

Disto, infere-se a relação entre progressividade e os demais princípios, bem como sua relação direta com os valores da segurança jurídica e da justiça. Uma vez que para aplicação de uma tributação progressiva, deve-se observar sempre a segurança jurídica advinda do princípio da legalidade, ao mesmo tempo que a progressividade, também, se relaciona com os princípios da isonomia e da capacidade contributiva, na medida em que concretiza seu valor de justiça.

Ressalte-se que o atual panorama regressivo do Sistema Tributário Nacional vai de encontro a esse valor uma vez que, como se verá adiante, onera o contribuinte de menor potencial econômico e privilegia os detentores de maior patrimônio e renda, culminando em uma ordem jurídica injusta que privilegia desigualdades e afasta o Brasil de seus objetivos constitucionais, através do desrespeito de direitos e garantias fundamentais dos contribuintes.

Nesse sentido, a aplicação de uma tributação progressiva deve ser analisada de forma conjunta diante de dois aspectos: o primeiro, se refere à sua aplicação direta aos tributos correspondentes à renda e ao patrimônio; e o segundo, como um norteador de todo o Sistema Econômico e Tributário, retirando-se sua característica regressiva atual - que negligencia os objetivos elencados no art. 3º da CRFB (BRASIL, 1988), aumentando-se, através de uma injusta tributação, os níveis de desigualdade social - concretizando os valores de justiça e segurança jurídica que norteiam toda a sistemática tributária

3 O PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

No capítulo precedente, foram abordados os valores constitucionais e os princípios tributários que têm relação direta com a progressividade, a qual deve ser analisada sob dois aspectos principais. De tal forma, nos próximos subcapítulos, procurar-se-á abordar a necessidade de aplicação da progressividade, principalmente, no que se refere à renda e ao patrimônio, de maneira a consistir verdadeiro princípio norteador do agir estatal em âmbito tributário.

É preciso ressaltar, entretanto, que há controvérsias acerca da origem, da natureza jurídica e do conceito de progressividade, de forma que, para determinados autores, é verdadeira regra aplicada apenas a alguns tributos ou, ainda, uma mera técnica tributária que depende de discricionariedade do aplicador do direito para sua implementação. Todavia, nos subcapítulos seguintes, buscar-se-á demonstrar que a progressividade deve ser tratada como uma norma principiológica, implícita, que deve sempre ser observada na aplicação e instituição de determinados tributos, por derivar de valores constitucionais.

Para a concretização de tal fim, tratar-se-á do direito fundamental a uma Tributação Justa, o qual apresenta verdadeiro protagonismo como importante efetivador dos objetivos constitucionais. Nesse sentido, diante do crescimento das disparidades sociais e regionais ocasionadas pela pandemia da covid-19, a qual urge do Poder Público uma atuação que privilegie a capacidade econômica de cada contribuinte, demonstrar-se-á que o princípio da progressividade pode ser um instrumento para a concretização do supramencionado direito fundamental.

Por fim, serão abordados, também, os conceitos de justiça tributária e a atuação do Poder Judiciário no alcance desta. Assim, tratar-se-ão de julgados dos principais tribunais brasileiros a fim de se analisar a atuação do Poder Judiciário em conformidade com o princípio da progressividade, bem como as principais decisões dos Tribunais Superiores no que refere a mudança de entendimento quanto aos tributos que podem ser alvo do referido princípio, de forma a se efetivar a Justiça Tributária.

3.1 Desigualdade social: origem, natureza jurídica e conceito de progressividade

Primeiramente, é preciso pontuar que para entender a origem, a natureza jurídica e o conceito de progressividade será abordada a opinião de alguns economistas sobre o histórico

de desigualdade social no mundo mas, principalmente, no Brasil, que urge uma atuação estatal que atenuar o referido desequilíbrio. Busca-se demonstrar que a tributação progressiva é um importante aliado para se concretizarem os valores constitucionais, uma vez que tem como escopo corrigir desequilíbrios do Sistema Financeiro atual que alimenta grandes divergências sociais.

3.1.1 Desigualdade social e a origem da progressividade

Preliminarmente, deve-se ressaltar a preocupação de vários ramos das ciências sociais, ao longo dos séculos, com a possibilidade de equilibrar a riqueza do Estado, diminuindo-se a concentração de renda e auxiliando na qualidade de vida de todos. É diante dessa preocupação que Celso Furtado expôs:

Hoje o Brasil tem uma renda dez vezes superior à renda da época em que comecei a refletir sobre o nosso subdesenvolvimento. Nem por isso diminuíram as desigualdades sociais; nem por isso fomos bem-sucedidos no combate à pobreza e à miséria. Cabe, pois, a pergunta: o Brasil se desenvolveu? A resposta, infelizmente, é não. O Brasil cresceu. Modernizou-se. Mas o verdadeiro desenvolvimento só ocorre quando beneficia o conjunto da sociedade, o que não se viu no país (FURTADO, 2002, p. 53).

Observa-se que o mencionado autor, ao longo de sua obra publicada no séc. XX, se preocupou em estudar as origens do subdesenvolvimento brasileiro e sua relação com a desigualdade social, de forma que até o ano de 2002, tal condição não havia apresentado melhoras, mesmo que a economia brasileira tenha crescido de forma perceptível.

Nesse cenário de desequilíbrio de renda, o economista Thomas Piketty analisou a concentração de riqueza no século XXI, apontando a necessidade de questionamento e estudo acerca da associação entre desenvolvimento econômico e desigualdade social, da seguinte forma:

There is no fundamental reason why we should believe that growth is automatically balanced. It is long since past the time when we should have put the question of inequality back at the center of economic analysis and begun asking questions first raised in the nineteenth century. For far too long, economists have neglected the distribution of wealth¹ [...](PIKETTY, 2014, p.16).

¹ Não há nenhuma razão fundamental para acreditarmos que o crescimento é automaticamente equilibrado. Já se passou muito tempo em que deveríamos ter colocado a questão da desigualdade de volta no centro da análise econômica e começado a fazer perguntas levantadas pela primeira vez no século XIX. Por muito tempo, os economistas negligenciaram a distribuição da riqueza [...] (ESTADOS UNIDOS, 2014) tradução da autora dessa monografia.

No mesmo sentido, Amartya Sen ressalta que:

Uma concepção adequada de desenvolvimento deve ir muito além da acumulação de riqueza e do crescimento do Produto Nacional Bruto e de outras variáveis relacionadas à renda. Sem desconsiderar a importância do crescimento econômico, precisamos enxergar muito além dele (SEN, 2011, p. 28).

Verifica-se que a expansão econômica, analisada sob perspectiva de crescimento do PIB, não influencia concretamente na qualidade de vida dos cidadãos, conforme tratado pelo autor acima mencionado, de modo que para um verdadeiro crescimento social é essencial a atuação de políticas públicas estatais que igualem as oportunidades.

Hugo de Brito Machado Segundo constata que a desigualdade social impede o crescimento econômico, de forma que esquecendo-se de tal fator e investindo-se apenas em outros fatores não há razões para se pensar que o referido fim será atingido. Salienta, ainda, que “[...] mesmo quem advoga que primeiro se deve fazer o bolo crescer, para depois dividi-lo, deve lidar com a constatação de que uma divisão menos desigual dele poderá fazer com que cresça mais” (MACHADO SEGUNDO, 2019, p. 12).

É nesse sentido que o Direito Tributário, como ramo do Direito Público, atuando conforme os dizeres constitucionais, é notado como um importante instrumento para o conserto das vicissitudes do sistema, uma vez que o Estado é responsável pela prática de políticas públicas, as quais são financiadas, principalmente, por meio da arrecadação de tributos.

Diante desse contexto, Hugo de Brito Machado Segundo ressalta que:

[...]a tributação pode exercer papel importante na redução das desigualdades, como a História parece sugerir. Mas não se pode esquecer que seu uso eventualmente tem o poder de conduzir ao efeito contrário, incrementando-as, dependendo de como aconteça. É importante, assim, examinar como os tributos podem contribuir para o atingimento de uma finalidade constitucionalmente determinada, ou ao menos não atuar em sentido contrário (MACHADO SEGUNDO, 2019, p.12).

Verifica-se, portanto, que através de uma tributação justa que onere mais àqueles com maior potencial econômico - de maneira que o Estado tenha recursos suficientes para o desempenho de suas atividades, mas que esses recursos não sejam fruto de um desequilíbrio entre os contribuintes - será possível a persecução dos objetivos elencados na Constituição (BRASIL, 1988).

Nesse sentido, embora com diversas críticas em virtude de sua posição econômica liberal, John Stuart Mill, já no séc. XIX, reconhecia a justiça em se aplicar o princípio da

progressividade uma vez que afirmava que: “Quanto ao princípio da tributação progressiva [...], isto é, de cobrar uma porcentagem maior sobre uma quantia maior, embora sua aplicação seja, em meu entender, contestável, ela me parece justa e conveniente quando se trata de impostos sobre legados e heranças” (MILL, 1983, p. 866).

No entanto, é preciso salientar que o supracitado autor fazia referência a uma justa aplicação de tributação progressiva no que concerne somente a impostos sobre legados e heranças. Todavia, constata-se que quaisquer tributos diretos podem ser alvo do princípio da progressividade. Analisando, de forma sucinta, a cronologia, por exemplo, do IRPF, denota-se que sua instituição, por demonstrar a real capacidade econômica do contribuinte, não tardou em apresentar alíquotas progressivas.

Nesse sentido, é preciso ressaltar que:

No século XV, surgiram, em Florença, os primeiros movimentos para uma efetiva tributação sobre a renda. A riqueza não decorria só da terra, mas também do comércio e da indústria. Foi criado o tributo conhecido como *catasto*, que transferiu a tributação direta da propriedade para a renda. Os autores divergem quanto à data de criação. Inicialmente não tinha caráter de progressividade, pois havia apenas uma alíquota. Não demorou muito para que o *catasto* se tornasse progressivo e se denominasse *scala* (BRASIL, 2021, online).

Em âmbito nacional, nos tempos do Império, também já havia a preocupação com um imposto sobre a renda que apresentasse caráter progressivo:

A primeira disposição no Brasil sobre o imposto de renda, não especificamente com esse nome, surgiu no início do reinado de D. Pedro II com a Lei nº 317 de 21 de outubro de 1843, reproduzido *ipsis litteris*, que fixou a despesa e orçou a receita para os exercícios de 1843-1844 e 1844-1845. **O artigo 23 estabeleceu um imposto progressivo** sobre os vencimentos percebidos pelos cofres públicos e vigorou por dois anos. Assemelhava-se a uma tributação exclusiva na fonte (BRASIL, 2021, online), grifos nossos.

Denota-se, portanto, a origem do princípio da progressividade, presente, muito antes da Constituição (BRASIL, 1988) na instituição de formas diferentes de tributar, observando-se uma preocupação com capacidades econômicas distintas. Diante dos valores constitucionais atuais, entretanto, pode-se inferir que sua origem, além de se relacionar com uma busca por justiça, está intrinsecamente ligada ao princípio da capacidade contributiva e ao seu valor de justiça social (TORRES, 2003, p. 92) que advém de uma necessidade de se buscar melhores condições sociais para os cidadãos.

Apesar disso, a desigualdade social permanece latente na contemporaneidade, de modo que, mesmo nações ricas como o Brasil, apresentam um dos maiores índices de

desigualdade social do mundo, afirmando que em países ricos é demasiado comum haver pessoas desfavorecidas, que carecem de oportunidades básicas como saúde, educação e emprego (SEN, 2000, p. 29).

Conforme apontado pela Agência Senado, o Brasil apresenta 0,539 pelo índice de Gini, com base em dados de 2018. Está enquadrado entre os dez países mais desiguais do mundo, sendo o único latino-americano na lista onde figuram os africanos (BRASIL, 2021). Tal dado, indicador da concentração de renda, expõe a necessidade de estudo quanto à forma de tributação brasileira e quem são os contribuintes mais onerados pelo Poder Público, além de uma ampla análise quanto à destinação das receitas tributárias.

É nesse cenário de concentração de renda exacerbada, que se deve questionar a pouca aplicabilidade do princípio da progressividade e da capacidade contributiva, que figuram como importantes instrumentos de justiça distributiva. Nesse sentido, José Ricardo Meirelles expõe que “[...] os tributos, tendo como escopo final o bem comum, devem amoldar-se às situações individuais, de modo a propiciar uma posição isonômica dos contribuintes no que se refere ao seu sacrifício individual em prol do interesse coletivo” (MEIRELLES, 1997).

Diante disso, deve-se analisar de que forma a atual política tributária vem contribuindo com desigualdades, na medida em que não adota esse tratamento isonômico, derivado da capacidade contributiva e da progressividade.

Salienta-se que, embora sejam instrumentos factíveis para a persecução de objetivos constitucionais, pois se fundam em uma necessidade de justiça, percebe-se uma fraca tendência em se aplicar adequadamente os princípios supramencionados aos tributos pertinentes, principalmente aos que se referem à renda e ao patrimônio tais como IRPF, IRPJ, IPVA, IPTU, imposto sobre transmissão causa mortis e doação e o imposto de transmissão de bens imóveis. Tal situação é explicada por dois motivos principais: o primeiro se refere a questões políticas, em que se opta pela tributação indireta, se será estudada no subcapítulo 3.2.3, e o segundo é concernente ao dissídio quanto à natureza jurídica da progressividade, o qual será tratado a seguir.

3.1.2 Natureza jurídica e conceito de progressividade

A discussão acerca da natureza jurídica da progressividade, como abordado no subcapítulo 2.1, têm como fulcro o fato de que há espécies tributárias em que de uma interpretação literal da Constituição (BRASIL, 1988) infere-se uma natureza jurídica de norma regra, ou seja, tem um caráter rígido o qual não pode ser desobedecido. Paralelamente,

para as espécies das quais não há previsão expressa no texto constitucional, trata-se de mera técnica a ser utilizada pelo ente da federação competente, uma forma de se densificar os princípios da isonomia e da capacidade contributiva, como afirmam Hugo Rodrigues e Antônio de Oliveira, que evidenciam a progressividade como um instrumento normativo:

A nossa Constituição consagrou vários critérios técnicos no sentido de se implantar um sistema tributário mais justo. Esses critérios técnicos são instrumentos normativos vinculados aos meios e fins constitucionais e devem, portanto, infirmar ou confirmar estes, sob pena de inconstitucionalidade. O instrumento técnico permitirá a intervenção econômico-social, induzindo, incentivando ou inibindo comportamentos por meio da carga tributária menor ou mais gravosa. Dentre esses instrumentos técnicos, o mais importante é o da progressividade cuja finalidade é buscar a justiça distributiva ao tributar mais pesadamente os ricos para transferir para as camadas mais pobres em forma de bens ou serviços (OLIVEIRA; RODRIGUES, 2017, p. 10).

Segundo Eduardo Schoueri, a progressividade também não pode ser vista como um princípio, aplicado a todos ou boa parte dos tributos, mas deve ser analisada como simples instrumento de efetivação do direito à igualdade. Nesse sentido, afirma o mencionado autor:

[...] estudaram-se os princípios gerais em matéria tributária, i.e., os que se aplicam, se não a todos os tributos, a boa parte deles. Por vezes, o ordenamento jurídico-tributário adota parâmetros que se aplicam a um ou a poucos tributos. São eles critérios específicos em matéria tributária. Também esses critérios são denominados correntemente “princípios”. São, em verdade, meras opções constitucionais ou legais que, uma vez adotadas, devem ser aplicadas com coerência para a adequada aplicação do Princípio – este sim, verdadeiro princípio – da Igualdade (SCHOUERI, 2018, p. 403).

Cumprido esclarecer, no entanto, que tal posicionamento não nos parece correto, na medida em que, tanto para os casos em que se considera regra ou nos que se considera técnica, expõe-se uma discricionariedade demasiada por parte do Poder Público. Em virtude disso, exemplifica-se o caso atinente ao imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação (ITCMD), que teve sua progressividade constitucionalmente reconhecida pelo STF, mas só é aplicada de forma correta - com faixas de valores razoavelmente largas e proporcionais - por sete Estados brasileiros, de forma que os demais não aplicam a tributação progressiva ou aplicam com alíquotas desproporcionais (GUEDES, 2021, p. 58), que ensejam em uma regressividade do tributo, culminando em uma perda arrecadatória e injustiça fiscal.

Destaca-se que no art. 145, §1º, da Constituição (BRASIL, 1988) há previsão expressa de que a instituição e cobrança de impostos deverão sempre que possível ter caráter pessoal e gradativo, observando-se a capacidade econômica do contribuinte (BRASIL, 1988).

Nesse sentido é precisa a análise de Humberto Ávila concernente à diferença diferença entre princípios e regras:

As regras podem ser dissociadas dos princípios quanto ao modo como prescrevem o comportamento. Enquanto as regras são normas imediatamente descritivas, na medida em que estabelecem obrigações, permissões e proibições mediante a descrição da conduta a ser adotada, os princípios são normas imediatamente finalísticas, já que estabelecem um estado de coisas para cuja realização é necessária a adoção de determinados comportamentos. Os princípios são normas cuja qualidade frontal é, justamente, a determinação da realização de um fim juridicamente relevante, ao passo que características dianteira das regras é a previsão do comportamento (ÁVILA, 2019, p. 96), grifos do autor.

Diante de uma relação silogística, entre o dispositivo supramencionado e os conceitos apresentados pelo autor acima mencionado, verifica-se que a progressividade como instrumento concretizador da capacidade contributiva, relação exposta no subcapítulo 2.1.4, se apresenta como uma norma finalística que tem como propósito assegurar a igualdade, através de um tratamento isonômico, bem como garantir que os detentores de riqueza contribuam em uma parcela maior para as despesas estatais.

Disto, reconhece-se a verdadeira natureza principiológica da progressividade, uma vez que, assim como o princípio da capacidade contributiva, se interliga a um agir estatal em conformidade com os valores constitucionais e que, por conseguinte, diminua desigualdades sociais.

Nesse sentido, a partir do disposto no art. 145 §1º da CRFB (BRASIL, 1988), o princípio da progressividade deve ser aplicado a todos os impostos, predominantemente aptos a medirem a riqueza do contribuinte, quais sejam, os impostos diretos que se referem à renda e ao patrimônio, como o IRPF, IRPJ, IPVA, IPTU, ITCMD e o imposto de transmissão de bens imóveis. Ressalte-se que no que concerne aos dois primeiros impostos, há previsão constitucional expressa de aplicação do princípio da progressividade, já o IPTU apresentou possível aplicação de tributação progressiva, em razão do valor do imóvel, sua localização e do tempo decorrido, implementada com a EC nº 29 (BRASIL, 2000). Quanto aos demais, será abordada a possibilidade de aplicação do princípio da progressividade com mais afinco no subcapítulo 3.3.1, que tratará de justiça tributária.

Por fim, é preciso salientar que em virtude da alta desigualdade social e da má distribuição da carga tributária brasileira, pode-se interpretar que um princípio geral de progressividade é essencial para concretização dos objetivos e valores constitucionais, sendo este o principal motivo que abarca a possibilidade em se aplicar referido princípio às hipóteses não previstas expressamente na Constituição (BRASIL, 1988).

Nesse sentido, é preciso salientar que nos dizeres de Celso Antônio Bandeira de Mello:

Princípio é, pois, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas, compondo-lhes o espírito e servindo de critério para exata compreensão e inteligência delas, exatamente porque define a lógica e a racionalidade do sistema normativo, conferindo-lhe a tônica que lhe dá sentido harmônico". Eis porque: "violado um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio violado, porque representa insurgência contra todo o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra (MELLO, 2014, p. 51).

Conclui-se que o princípio da progressividade pode ser conceituado como instrumento concretizador da capacidade contributiva (TORRES, 2003, p. 92), pelo qual se materializam os objetivos constitucionais, de maneira a se instituir tributos de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. Nesse sentido, uma tributação progressiva com maior enfoque na renda e no patrimônio se apresenta como uma possível solução para os problemas de desigualdade vistos no país. Todavia, é preciso ressaltar que somente tributar dos mais ricos não mudará o cenário atual, se a receita derivada dessa tributação não se converter em benefício para o próprio povo. Assim, afirma Thomas Piketty "*Taxation is neither good nor bad in itself. Everything depends on how taxes are collected and what they are used for*"²(PIKETTY, 2014, p. 469). Por conseguinte, é essencial que se observe uma busca pela tributação ótima que tem seu alicerce no Direito Fundamental a uma Tributação Justa, como será visto adiante.

3.2 A progressividade como instrumento efetivador do Direito Fundamental à Tributação Justa

Após análise do surgimento do princípio da progressividade e sua relação intrínseca com o valor de justiça social e uma busca pela diminuição de desigualdades sociais, percebe-se a necessidade de um instrumento capaz de atenuá-las. Diante desse contexto, busca-se demonstrar que tais distorções podem ser sanadas por uma tributação mais justa que privilegie o contribuinte de menor potencial econômico.

² " O imposto não é nem bom nem ruim em si: tudo depende da maneira como ele é arrecadado e do que se faz com ele" (ESTADOS UNIDOS, 2014), tradução da autora.

É nesse sentido, que buscar-se-á demonstrar, neste subcapítulo, a necessidade de efetivação de um direito fundamental a uma tributação justa. Para referido fim, serão analisados, precipuamente, o conceito de justiça, a percepção de Justiça Tributária para o contribuinte e a diferenciação entre Justiça Fiscal e Tributação Justa, para, após, adentrar-se no direito fundamental a uma tributação justa e sua relação direta com o princípio da progressividade.

3.2.1 O conceito de justiça e a percepção de Justiça Tributária para o contribuinte

O conceito de justiça e sua aplicação prática, desde os primórdios da civilização, apresentaram-se como objetivos a serem perseguidos, tendo em vista seu grande impacto na sociedade. Na antiguidade clássica, Aristóteles expôs suas ideias sobre justo e injusto, da seguinte forma:

Eis aí, pois, o que é o justo: o proporcional; e o injusto é o que viola a proporção. Desse modo, um dos termos torna-se grande demais e o outro demasiado pequeno, como realmente acontece na prática; porque o homem que age injustamente tem excesso e o que é injustamente tratado tem demasiado pouco do que é bom (ARISTÓTELES, 2015, p.83).

Infere-se o gérmen do que seria uma justiça distributiva, uma vez que Aristóteles, percebe o justo pelo proporcional e o injusto pelo desproporcional, de modo que para uma verdadeira concepção de justiça deve-se instituir a equidade, qual seja, a justiça proporcional, aplicada ao caso concreto (ARISTÓTELES, 2015, p. 96-97).

Immanuel Kant também elucidou a perspectiva do justo e do injusto de forma que “O que é certo segundo as leis externas chama-se justo (*iustum*), e o que não é chama-se injusto (*iniustum*)” (KANT, 2013, p. 30). Verifica-se que o autor entendia ações justas como aquelas praticadas em conformidade com as leis ou deveres jurídicos. Todavia, deve-se salientar que uma lei injusta poderia culminar em ações falsamente corretas, em virtude de sua injustiça.

Nesse sentido, o mencionado autor aponta que:

O poder legislativo só pode pertencer à vontade unificada do povo. Visto, com efeito, que dele deve proceder todo direito, **ele não deve por meio de sua lei poder fazer injustiça a ninguém (grifo nosso)**. Ora, se alguém decreta algo contra um outro, é sempre possível que, com isso, cometa injustiça contra este, mas nunca naquilo que decide sobre si mesmo (pois *volenti non fit iniuria*). Somente a vontade concordante e unificada de todos, portanto, na medida em que cada um decida a mesma coisa sobre todos e todos sobre cada um, isto é a vontade popular universalmente unificada, pode ser legisladora (KANT, 2013, p. 105), grifos nossos.

Denota-se que para Immanuel Kant a justiça reside na atuação conforme a lei e esta deve observar a opinião do povo, inferindo-se, disso, a importância da democracia no alcance da justiça. No processo legislativo, então, deve-se observar a vontade unificada do povo, uma vez que, ao se respeitar a opinião de todos, dificilmente haveria injustiças, pois categorias de uma mesma classe não seriam favoráveis a leis que lhes fossem injustas.

John Rawls expôs a intrínseca relação entre justiça e liberdade, da seguinte forma:

Cada pessoa possui uma inviolabilidade fundada na justiça que nem mesmo o bem-estar da sociedade como um todo pode ignorar. Por essa razão, a justiça nega que a perda da liberdade de alguns se justifique por um bem maior partilhado por outros. Não permite que os sacrifícios impostos a uns poucos tenham menos valor que o total maior das vantagens desfrutadas por muitos. Portanto, numa sociedade justa as liberdades da cidadania igual são consideradas invioláveis; os direitos assegurados pela justiça não estão sujeitos a negociação política ou ao cálculo de interesses sociais. A única coisa que nos permite aceitar uma teoria errônea é a falta de uma teoria melhor; de forma análoga, uma injustiça é tolerável somente quando é necessária para evitar uma injustiça ainda maior. Sendo virtudes primeiras das atividades humanas, a verdade e a justiça são indisponíveis (RAWLS, 2000, p. 4), grifos nossos.

Nesse sentido, é possível inferir que a ideia de justo e injusto sempre esteve presente nas indagações filosóficas, resultando-se em percepções que ligam a justiça, ao que é proporcional e democrático. Ainda, conforme salientou John Rawls, o justo também está associado ao bem-estar social, de forma que, não há justiça diante do sacrifício da liberdade de uns perante o bem estar de outros.

Observa-se, portanto, que as questões atinentes à justiça devem se pautar na formulação de leis que preconizem uma verdadeira participação democrática, possuam proporcionalidade com o fim pretendido e respeitem o núcleo de direitos fundamentais.

Diante disso, almeja-se, no Direito Tributário, um conceito de justiça proporcional, aplicada às normas tributárias, pois conforme apontou Platão o homem justo é feliz em seu mundo, mesmo enfrentando as dificuldades, enquanto o homem injusto gera conflitos e infelicidade para si e para os outros (PLATÃO, 1997, p. 30-37). Nesse sentido, a ideia de justiça deve ser concebida pelo legislador tributário de modo que a instituição de tributos, deva ocorrer para arrecadação ideal, ou seja, aquela que supre as necessidades estatais, mas que, ao mesmo tempo, possam sobrar valores para que o contribuinte arque com suas despesas pessoais, o que pode lhe proporcionar felicidade (MELLO, 2013, p. 38).

Da mesma forma, Elizabete Rosa de Mello entende que “Ouso entender Justiça como uma forma de harmonização da sociedade, uma forma de o poder público conseguir suprir

suas necessidades de forma abrangente, sem onerar demasiadamente o contribuinte [...]” (MELLO, 2013, p. 38).

Percebe-se que a justiça no âmbito fiscal deve ser entendida como um equilíbrio a ser buscado pelo poder público de forma a se garantir uma arrecadação suficiente para a consecução de direitos fundamentais. Ressalte-se que em uma sociedade plenamente democrática é essencial que os representantes, ao instituir tributos e sua forma de cobrança, apliquem a justiça distributiva e se atentem aos valores éticos e, até mesmo, a opinião popular, de modo que as receitas advindas possam ser cobradas e utilizadas da maneira proporcional e legítima, obedecendo-se, com isso, os objetivos constitucionais.

Nesse sentido, Paul Kirchhof salienta que:

Quando se indaga sobre os critérios éticos para o financiamento estatal justo, um direito tributário justo, busca-se pela fonte de um direito, que não apenas organize externamente uma comunidade, mas que seja transparente em suas medidas e seus objetivos, que corresponda às necessidades humanas, e, por isso, convença os cidadãos de que é justa (KIRCHHOF, 2020, p. 525).

É diante da busca por esse Direito Tributário ético e democrático que devem se pautar as modificações do atual Sistema Tributário Nacional. Desse modo, afere-se que, no que concerne à arrecadação tributária brasileira, há muito que se percorrer para o alcance de uma efetiva justiça, uma vez que o sistema atual não goza de transparência, inerente a uma democracia, nem apresenta devida proporcionalidade, dado que a carga tributária³ incide mais pesadamente naqueles com menor capacidade econômica impossibilitando o pleno exercício de justiça, culminando em um desrespeito a direitos fundamentais.

Nesse sentido, a análise da percepção da população brasileira quanto à cobrança de tributos ratificou a desigualdade tributária evidente, aprofundada pela crise econômica ocasionada pela pandemia da covid-19. Segundo o relatório sobre percepção de desigualdade social, realizado no ano de 2020, 56% dos brasileiros concordavam de maneira total ou parcial com o aumento de impostos em geral para assegurar melhor educação, mais saúde e mais moradia para os que precisam; contrastando com os 31% de 2019. Ressalte-se que quanto ao aumento de impostos, somente aos mais ricos, o qual já possuía elevada taxa de concordância (77% em 2019), em virtude da crise econômica, elevou-se para 84% em 2020 (OXFAM, 2020, p. 26).

A análise da referida pesquisa, possibilita a conclusão de dois principais pontos sociais: o primeiro é concernente ao apoio popular quanto a atuação do poder público na

³ Segundo Tesouro Nacional Transparente, em 2019, a carga tributária bruta (CTB) do governo geral (governo central, estados e municípios) alcançou 33,17% do PIB, sendo que deste percentual 14,25% se referem a impostos sobre bens e serviços e 8,68% a contribuições sociais (BRASIL, 2019).

promoção de direitos sociais e o segundo se refere ao aumento da percepção da população quanto à influência do Direito Tributário como instrumento redutor de disparidades sociais. É nesse sentido, na busca pela concretização de justiça pela arrecadação tributária, que se deve analisar a Justiça Fiscal e o princípio da progressividade como um instrumento concretizador do direito fundamental a uma tributação justa.

3.2.2 A diferença entre Justiça Fiscal e Tributação Justa

Os termos, “Justiça Fiscal” e “Tributação Justa”, possuem diversas similaridades e podem figurar, muitas vezes, como sinônimos. No entanto, é preciso salientar que há diferenças entre eles, embora, o seu escopo principal seja o alcance da justiça social por meio da atuação do Direito Tributário.

A “Justiça Fiscal” pode ser entendida como uma acepção europeia do termo (MELLO, 2013, p. 41), compreendendo um assunto mais amplo que abarca as diferenças entre as normas europeias e as brasileiras.

Nesse sentido, José Luís Saldanha Sanches define Justiça Fiscal da seguinte forma:

O conceito de justiça fiscal pode ter diversos significados: o primeiro é o da justiça fiscal no sentido de justiça tributária, que se limita a proceder a uma avaliação quantitativa do modo como são distribuídos os encargos tributários entre os cidadãos e as empresas, ou melhor, entre várias categorias de contribuintes. Perante uma dada carga fiscal, trata-se de saber como é que ela é partida entre os contribuintes com maiores e menores rendimentos (SANCHES, 2016, p. 1).

Denota-se que essa definição de Justiça Fiscal é a que mais se adequaria ao cenário brasileiro, uma vez que leva em consideração a forma como se opera a arrecadação de tributos. Ocorre que o termo engloba uma concepção mais ampla, pois abarca, não somente a forma como se distribui a carga tributária, mas considera também as grandes decisões sobre despesas públicas (SANCHES, 2016, p. 3), o que é relevante para o ordenamento português, em virtude da forma como se aplicam suas normas tributárias.

Tal concepção, portanto, é inócua no ordenamento brasileiro, visto que a maior parte das receitas tributárias advém de impostos, uma espécie tributária não vinculada em que não há necessidade de contraprestação do poder público para que se proceda sua instituição e cobrança.

Nesse sentido, Elizabete Rosa de Mello entende que:

Justiça fiscal trata de uma acepção europeia do termo, já que a preocupação mundial com os países desenvolvidos é de como utilizar a receita tributária arrecadada em benefício para seus contribuintes, e não somente arrecadar

tributos, muito diferente do que acontece no Brasil, onde todo valor arrecadado vai para os cofres públicos e, sem muitos critérios objetivos, o investimento, muitas vezes, é realizado de forma política (MELLO, 2013, p. 41).

Diante da impossibilidade de uma Justiça Fiscal efetiva no Brasil, é essencial que, pelo menos, se observe uma cobrança de tributos com fundamentos jurídicos e éticos, de forma que a arrecadação de receitas se ampare de maneira gradual naqueles com maior potencial econômico.

Todavia, diante da análise constitucional, embora ainda não se vislumbre possibilidade de vinculação de impostos, deve-se compreender esses tributos como instrumentos de financiamento do Estado e, em particular, das políticas voltadas à concretização dos direitos fundamentais (CORREIA NETO, 2017, p. 45). Elege-se, portanto, o Direito fundamental a uma Tributação Justa, uma vez que como analisa Elizabete Rosa de Mello “[...] pode-se interpretar que o Direito Fundamental a uma Tributação Justa também está disciplinado neste preâmbulo da Constituição, por tratar de direito individual à segurança, ao bem-estar, à igualdade e à justiça” (MELLO, 2013, p. 21). Infere-se que o referido direito, está implícito no ordenamento, pois não há necessidade de expressa norma constitucional para que um direito seja reconhecido como fundamental (TORRES, 2009, p. 55). Ressalte-se que não será possível a concretização plena dos direitos explícitos, se o poder público não reconhecer e aplicar devidamente a Tributação Justa, através da observância de princípios como se verá posteriormente.

3.2.3 O princípio da progressividade como instrumento efetivador do direito fundamental a uma Tributação Justa

A Tributação Justa deve ser entendida como a forma pela qual se realiza a tributação como os entes federativos da União, os Estados-membros, o Distrito Federal, e os Municípios, aplicam os instrumentos de tributação, como a progressividade, para conjugar a qualidade e quantidade de tributos (MELLO, 2013, p. 40).

Verifica-se, portanto, a progressividade como um instrumento hábil para a concretização do direito fundamental a uma tributação justa, pois o princípio da progressividade, adotado de maneira generalizada, como um condutor da prática tributária pode conduzir a um cenário de maior justiça social, concretizando o princípio da capacidade contributiva, uma vez que se reverta o atual panorama regressivo do Sistema Tributário

Nacional, através da ampliação de receitas tributárias advindas de impostos como: IRPF, IRPJ, IPVA, IPTU, ITCMD e ITBI.

Salienta-se a importância dos supramencionados impostos para concretização da tributação justa, uma vez que o princípio da progressividade é aplicado majoritariamente a impostos diretos, ou seja, àqueles tributos que, segundo Leandro Paulsen “[...] implicam carga tributária a ser suportada pelo contribuinte de direito, assim entendido aquele que por lei é colocado no polo passivo da relação jurídico-tributária enquanto devedor [...]” (PAULSEN, 2021, p. 78), como os aludidos acima. Tal fato explica a pouca incidência da progressividade no ordenamento brasileiro, visto que grande parte das receitas tributárias, como será tratado no item 4, advém de impostos indiretos, ou seja, aqueles tributos que, segundo o supramencionado autor, “[...] incidem em determinados negócios jurídicos consubstanciados na venda de mercadorias e serviços e que compõem o valor total da operação, inclusive sendo destacados nos documentos fiscais respectivos, tendo o seu custo, desse modo, repassado ao adquirente ou consumidor, que, por isso, é considerado contribuinte de fato, são denominados tributos indiretos [...]” (PAULSEN, 2021, p. 78).

Isso ocorre no ordenamento jurídico, pois há uma predileção política, uma vez que a tributação sobre o consumo e sobre serviços não é perceptível para a maioria dos cidadãos. De forma que acaba por onerar a parte mais pobre, a qual é responsável por grande parte das receitas estatais. Nesse sentido, Tathiane Piscitelli afirma:

Em primeiro lugar, tendo-se em vista que o Brasil é um país de baixa renda, eleger o consumo como fonte principal de financiamento é mais seguro da perspectiva da entrada constante de receitas tributárias. Some-se a isso o fato de que, do ponto de vista, político, o modelo é igualmente mais interessante, já que majorações de alíquotas e de base de cálculo em tributos desse tipo são pouco percebidas pela população (PISCITELLI, 2018, p.16).

Disto, infere-se que alta regressividade na tributação atual impede a plena concretização do direito fundamental uma Tributação Justa, pois além de impossibilitar a aplicação do princípio da progressividade, que ensejaria em uma justiça social, através da maior cobrança de tributos daqueles com maior potencial econômico, há uma nítida ausência de transparência que não condiz com um sistema tributário democrático. Nesse sentido, Elizabete Rosa de Mello afirma que “O contribuinte tem direito a ser tributado de acordo com a sua capacidade contributiva, e deveria ser informado, de forma transparente, sobre como foi calculado o crédito tributário [...]” (MELLO, 2013, p. 22), sendo este um dos principais componentes para a realização plena do supramencionado direito fundamental.

Elege-se, portanto, o princípio da progressividade como um instrumento concretizador do direito fundamental a uma Tributação Justa, uma vez que a prevalência de receitas advindas de impostos diretos, prerrogativa para a aplicação do referido princípio, possibilita maior transparência para os cidadãos, além de concretizar o princípio da capacidade contributiva na medida em que acompanha a capacidade econômica do contribuinte. Desse modo, as receitas arrecadadas através de impostos se tornariam mais justas, uma vez que, ao se aplicar o princípio da progressividade, haveria discriminação na cobrança do tributo, observando-se a efetiva riqueza do contribuinte.

Tal fato, contudo, não se observa com a atual política tributária regressiva do sistema, que privilegia o imposto sobre o consumo, onerando de forma demasiada o contribuinte mais pobre, auxiliando na recente crise de distribuição de renda e desigualdade social brasileira, afastando-se dos objetivos a serem perseguidos pelas políticas públicas, elencados na Constituição. Nesse sentido, a ineficiência dos Poderes Legislativo e Executivo em concretizar, através das normas tributárias, o direito fundamental a uma Tributação Justa, culmina na atuação do Poder Judiciário para, através da Justiça Tributária, alcançar um direito fiscal que privilegie a equidade e a justiça, aplicando-se, por fim, o princípio da progressividade aos tributos pertinentes, como se verá no subcapítulo subsequente.

3.3 A Justiça Tributária e a aplicação da progressividade pelo Poder Judiciário

A Tributação Justa, como demonstrado, é um direito fundamental implícito que tem como escopo direitos individuais e coletivos exposto no preâmbulo constitucional. Ressalte-se que ficou evidenciado que o princípio da progressividade, como instrumento concretizador da capacidade contributiva, apresenta-se, também, como um verdadeiro instrumento para se alcançar o direito fundamental em tela.

Todavia, é preciso salientar que, embora expresso na Constituição (BRASIL, 1988) e em consonância com seus objetivos e princípios - o que demanda uma aplicação obrigatória em virtude de fundamentos jurídicos e éticos, o princípio da progressividade tem um histórico de pouca aplicação no ordenamento pátrio, cenário que vem sendo modificado pelos principais tribunais do Brasil.

É diante de tais mudanças que buscar-se-á analisar o conceito de Justiça Tributária e como, através dela, vem se concretizando uma jurisprudência inovadora que evidencia a mudança de alguns paradigmas no que concerne a aplicação do princípio da progressividade.

3.3.1 O conceito de Justiça Tributária

Foi explicitado no subcapítulo 3.2, a Tributação Justa consiste em uma forma de tributação em que há transparência, equidade e aplicação da justiça distributiva de modo que, ao se instituir um tributo e sua forma de cobrança, sejam observados os princípios constitucionais da progressividade, da capacidade contributiva e da isonomia. Ressalte-se que é dever do Poder Público, pela atuação dos Poderes Executivo, do Judiciário e do Legislativo agir em conformidade com tais princípios. No entanto, o que se observa é que muitas vezes os Poderes Legislativo e Executivo, em suas funções típicas, não atuam em conformidade com os dizeres constitucionais, uma vez que, muitas vezes, os projetos de lei e a elaboração de normas se distanciam do art. 145, §1º da CRFB (BRASIL, 1988), impossibilitando a real concretização do princípio da capacidade contributiva, o que culmina na atual regressividade do Sistema Tributário Nacional, em que a arrecadação tributária, por meio de impostos indiretos, acaba incidindo mais pesadamente no contribuinte de menor capacidade econômica.

Diante de tal cenário, o Poder Judiciário se apresenta como uma alternativa para combater tais vicissitudes tributárias, por meio de sua atuação típica, qual seja, o julgamento de demandas, conferindo justiça ao sistema, por meio da aplicação dos princípios pertinentes.

Infere-se, dessa atuação típica do judiciário, ao julgar as lides tributárias, que há uma concordância com a ideia de que o sistema tributário deva tratar os contribuintes de maneira equitativa, mas há uma discordância quanto ao que seja esse tratamento equitativo (MURPHY; NAGEL, 2002, p.18). A necessidade, portanto, da atuação judiciária para se concretizar o direito fundamental a uma Tributação Justa é o que se define por Justiça Tributária.

Nesse sentido, Elizabete Rosa de Mello compreende que:

Pode-se concluir que a diferença entre Justiça Tributária e Tributação Justa está na eleição de um elemento em comum para poder distingui-las, qual seja, o agente responsável para tratar do Direito Tributário. Na justiça Tributária, o agente eleito de forma predominante, atuando na sua função típica é o Poder Judiciário, enquanto na Tributação Justa é o Poder Executivo, por meio dos entes Federativos (MELLO, 2013, p. 40).

Salienta-se que nem sempre o Poder Judiciário atua em conformidade com a Justiça Tributária, de modo que acaba por perpetuar injustiças que afetam diretamente o contribuinte. Tal cenário é perceptível, por exemplo, no entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre a proibição de tributação sobre embarcações e aeronaves através do IPVA, fundamentada em precedentes da referida Corte que praticam uma interpretação que limita o sentido do que seria exatamente "veículo automotor". Nesse sentido, é o que se infere do julgado abaixo:

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. DIREITO TRIBUTÁRIO. IPVA. EMBARCAÇÕES. NÃO INCIDÊNCIA. DESPROVIMENTO. 1. Nos termos da jurisprudência consolidada da Corte, a materialidade constitucional do IPVA não abarca a propriedade de embarcações ou aeronaves. Precedentes. 3. Agravo regimental a que se nega provimento, com aplicação de multa, nos termos do art. 1.021, §4º, do CPC (ARE 1172327 AgR) (BRASIL, 2019).

Nessa toada, o entendimento supracitado contraria, por exemplo, o disposto na Lei 14.937 (MINAS GERAIS, 2003), que versa sobre a cobrança do IPVA no Estado de Minas Gerais, dado que, conforme expõe o art. 3º inciso XIV e XV “É isenta do IPVA a propriedade de: [...] XIV - embarcação cujo proprietário seja pescador profissional e a utilize em sua atividade pesqueira; XV - aeronave e embarcação com autorização para o transporte público de passageiros ou cargas comprovada mediante registro no órgão próprio” (MINAS GERAIS, 2003); o art. 7º, §2º, inciso II, dispõe que “ A base de cálculo do IPVA é o valor venal do veículo [...] II - em relação a embarcação e aeronave, o valor venal declarado pelo contribuinte, nos termos do regulamento, desde que não inferior ao do respectivo contrato de seguro [...]” (MINAS GERAIS, 2003); e ainda o art. 10, inciso VI, que dispõe sobre as alíquotas referentes ao IPVA de embarcações, instituindo o percentual de 3% (MINAS GERAIS, 2003). Disto se infere pela leitura dos respectivos dispositivos da lei que é possível a cobrança de IPVA sobre aeronaves e embarcações.

Esclarece-se que no seguinte subcapítulo serão analisadas as principais classificações dos tributos com fins de se entender criticamente as mudanças de entendimento do STF no que concerne a aplicação da progressividade aos tributos pertinentes, realizando-se, assim, a Justiça Tributária.

3.3.2 Classificação dos tributos reais

Rayneider Brunelli Oliveira Fernandes estrutura a aplicação de princípios tributários, com fins de se alcançar justiça social, da seguinte forma:

Há diversas técnicas (ou subprincípios) que têm por escopo a adequação da carga tributária à capacidade contributiva, para além da mera proporcionalidade, de acordo com hipótese de incidência de cada tributo: (a) para os tributos sobre o consumo, impõe-se a seletividade; **(b) para os tributos pessoais, funciona a pessoalidade, que propicia a progressividade;** (c) **para os tributos reais, rege a patrimonialidade, que admite a progressividade;** (d) nos tributos vinculados, calcula-se o montante a ser pago pelo custo-benefício, sempre condicionado à manutenção do mínimo vital (que é imune)(FERNANDES, 2017, p.30), grifos nossos.

Denota-se que a divisão quanto aos tributos reais e pessoais é essencial para se entender as ações dos tribunais e suas mudanças de entendimento, as quais interferem diretamente no modelo de tributação e sua consequência econômica para o contribuinte. Nesse sentido, Luciano Amaro expõe a classificação dos tributos em reais ou pessoais:

[...] classificação dos tributos, que os separa em *reais* ou *pessoais*, **depende de se verificar se predominam características *objetivas* ou *subjetivas* na configuração do fato gerador. Se o tributo leva em consideração aspectos pessoais do contribuinte (nível de renda, estado civil, família etc.), ele se diz *pessoal*. *Real* será o tributo que ignore esses aspectos. Frequentemente combinam-se, na mesma espécie tributária, características pessoais ou subjetivas e características materiais ou objetivas.** O imposto de renda é típico imposto pessoal, embora, em algumas hipóteses, apresente caráter real (por exemplo, no caso de rendimentos de residentes no exterior, em que o imposto incide exclusivamente na fonte, abstraindo, em regra, as condições pessoais do beneficiário) [...] (AMARO, 2021, p. 46), grifos nossos.

Infere-se que o imbróglio quanto a aplicação do princípio da progressividade aos impostos reais, notoriamente ilustrados como aqueles que incidem sobre patrimônio - tais como IPVA, ITBI, IPTU, ITCMD e o imposto sobre propriedade territorial rural (ITR), reside no argumento de que nestes não se considera os aspectos pessoais do contribuinte.

A impossibilidade de aplicação do princípio da progressividade a tais impostos tem como escopo o fato de que não há um valor fixo para determinado patrimônio no mercado, o qual pode variar em virtude de diversos fatores, de maneira que, em tais casos os bens não poderiam ser indicativos da riqueza do contribuinte, motivo que levaria a impossibilidade de se aplicar o princípio da capacidade contributiva e, por conseguinte, o princípio da progressividade.

Nesse sentido, Eduardo Schoueri afirma que a capacidade contributiva apresenta duas feições: a subjetiva (relativa) e a objetiva (absoluta). No primeiro caso, seria auferido as condições pessoais do contribuinte, de modo a saber se ele pode, ou não, arcar com o ônus da tributação. O autor exemplifica, no caso do cidadão auferir grande renda proveniente de aluguéis, conquanto apresenta enormes despesas médicas, em virtude de problemas de saúde. Caso em que o contribuinte apresentaria capacidade econômica, mas não capacidade contributiva subjetiva (SCHOUERI, 2018, p. 357-358).

Já o que ocorre na feição absoluta, não é uma preocupação do legislador quanto aspectos subjetivos, mas uma disposição genérica que visando a igualdade, pressupõe que se o contribuinte está em determinada condição, apresenta-se apto a arcar com o ônus tributário. Tal feição é regra no ordenamento pátrio, de modo que se o contribuinte auferir determinada

renda ou possuir certo automóvel, sobre ele incidirá o imposto pertinente (SCHOUERI,2018 , p. 358 -359).

Diante das considerações apresentadas pelos supracitados autores, é que se argumenta pela impossibilidade de aplicação de imposto progressivo àqueles classificados como reais. Com efeito, dado que a capacidade contributiva objetiva, regra do ordenamento, por si só, não considera os aspectos subjetivos do contribuinte - característica que é atenuada nos impostos pessoais pela presença de alguns elementos subjetivos (AMARO, 2021, p. 46) o que não é observado nos impostos reais, verifica-se o argumento de que a instituição do princípio da progressividade aos impostos em discussão poderiam culminar em injustiça fiscal, por desconsiderar sobremaneira situações que podem diminuir consideravelmente o nível de riqueza do contribuinte e, por conseguinte, sua capacidade econômica.

3.3.3 Análise das decisões do Supremo Tribunal Federal quanto a possibilidade de aplicação do princípio da progressividade aos impostos reais

Diante da tese de que não se aplica a capacidade contributiva aos impostos reais, a jurisprudência do STF se firmava pelo entendimento de que neste só seriam consideradas as características da coisa a qual se recai a tributação, observando-se, com isso, a impossibilidade de auferir a verdadeira capacidade econômica do cidadão.

Denota-se, contudo, os primórdios de uma possível mudança de entendimento da Suprema Corte, ao se analisar a possibilidade de aplicação do princípio da progressividade ao IPTU e ao ITCMD, impostos de caráter real.

Primeiramente, no que se refere ao IPTU, é preciso explicitar que consiste em um imposto sobre a propriedade de competência municipal e distrital, elencado no art. 156 da Constituição (BRASIL, 1988). Ocorre que a despeito da evidente liberdade constitucional conferida aos municípios para instituir o imposto em tela, houve diversos litígios em torno da aplicação de um IPTU progressivo, o qual era vedado pelo STF, conforme se infere da decisão abaixo:

DECISÃO IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO - PROGRESSIVIDADE - LEI FEDERAL - ALCANCE - ARTIGOS 156, § 1º, E 182, § 4º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL - AGRAVO DESPROVIDO. 1. O extraordinário foi interposto com alegado fundamento na alínea "a" do permissivo constitucional, contra o acórdão de folha 121 à 125, proferido pelo Primeiro Tribunal de Alçada Civil do Estado de São Paulo que implicou a anulação do lançamento do imposto predial e territorial urbano, na medida em que a instituição das alíquotas progressivas, na forma pretendida pelo Município-Agravante, contraria as exigências constitucionais. **A decisão recorrida está em consonância com o**

precedente desta Corte exurgido com o julgamento do Recurso Extraordinário nº 153.771-0/MG, ocasião em que prevaleceu o voto do Ministro Moreira Alves, assim sintetizado: IPTU. Progressividade. - No sistema tributário nacional é o IPTU inequivocamente um imposto real. - Sob o império da atual Constituição, não é admitida a progressividade fiscal do IPTU, quer com base exclusivamente no seu artigo 145, § 1º, porque esse imposto tem caráter real que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte, quer com arrimo na conjugação desse dispositivo constitucional (genérico) com o artigo 156, § 1º (específico). - A interpretação sistemática da Constituição conduz inequivocamente à conclusão de que o IPTU com finalidade extrafiscal a que alude o inciso II do § 4º do artigo 182 é a explicitação especificada, aludido no artigo 156, I, § 1º. - Portanto, é inconstitucional qualquer progressividade em se tratando de IPTU, que não atenda exclusivamente ao disposto no artigo 156, § 1º, aplicado com as limitações expressamente constantes dos §§ 2º e 4º do artigo 182, ambos da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e provido, declarando-se inconstitucional o sub-item 2.2.3. do setor II da Tabela III da Lei 5.541 de 22.12.89, no município de Belo Horizonte. 2. Destarte, conheço do pedido formulado neste agravo, mas a ele nego acolhida. 3. Publique-se. (AI 214367) (BRASIL, 1998).

Observa-se da decisão que a Suprema Corte vedava a aplicação do IPTU progressivo, em situação diferenciadas daquelas previstas expressamente no texto constitucional, quais sejam, o IPTU progressivo no tempo, elencado no art. 182, §4º, inciso II da Constituição (BRASIL, 1988) e para o cumprimento da função social da propriedade, constante no §1º do art. 156 que vigorava antes da Emenda Constitucional nº 29 (BRASIL, 2000).

O STF passou a considerar a progressividade do IPTU, após a entrada em vigor da EC nº 29 (BRASIL, 2000) uma vez que houve a modificação da redação do art. 156, de maneira a permitir expressamente no texto constitucional a instituição do IPTU progressivo em razão do valor do imóvel, de sua localização e uso. Todavia, em virtude dos inúmeros litígios, foi editada a Súmula 668 que prevê a inconstitucionalidade de lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional nº 29 (BRASIL, 2000), alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana (BRASIL, 2003).

Observa-se que a promulgação da emenda em tela e a edição da referida súmula constituíram as primeiras modificações do Poder Público, em prol da possibilidade de aplicação no princípio da progressividade a impostos reais. Nesse sentido, o reconhecimento do IPTU progressivo, pelo Poder Judiciário, pode ser considerado importante passo na

construção de uma efetiva Justiça Tributária, uma vez que, como se verá na conclusão deste subcapítulo, considera-se o patrimônio como forma apta de se auferir riqueza.

Paralelamente deve-se analisar, também, a mudança quanto ao ITCMD progressivo. Dessa forma, observa-se que o art. 155, inciso I da CRFB (BRASIL, 1988), expõe a competência dos Estados e Distrito Federal na instituição e cobrança do referido imposto e a delegação ao Senado Federal quanto à fixação de sua alíquota máxima. Nesse sentido, nos termos do art. 2º da Resolução Senatorial de nº 9/1992, instituiu-se a possibilidade de fixação de alíquotas progressivas, nos seguintes termos “[...] As alíquotas dos impostos, fixadas em lei estadual, poderão ser progressivas em função do quinhão que cada herdeiro efetivamente receber, nos termos da Constituição Federal” (BRASIL, 1992).

A controvérsia quanto à possibilidade de aplicação do princípio da progressividade ao ITCMD se funda no mesmo argumento de que o imposto de natureza real não comporta graduação segundo a capacidade contributiva. Nesse sentido, o STF, ao julgar, o Recurso Extraordinário RE nº 562045/RS, declarou a inconstitucionalidade da tributação progressiva do ITBI, editando a Súmula nº 656 do STF nos seguintes termos: “É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão intervivos de bens imóveis – ITBI com base no valor venal do imóvel” (BRASIL, 2003).

Tal súmula apresenta evidente retrocesso à efetivação da Justiça Tributária em virtude de seu fundamento jurídico se firmar em uma impossibilidade de se medir a riqueza do contribuinte através de impostos reais. Tal argumento foi utilizado, por exemplo, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 562.045/RS (BRASIL, 2013), o qual, apesar disso, reconheceu a constitucionalidade do ITCMD progressivo, embora o relator, Ministro Ricardo Lewandowski, tenha se posicionado pela impossibilidade de aplicação desse princípio.

Em síntese, o relator argumentou que a progressividade, como um princípio que concretiza a capacidade econômica do contribuinte, não pode ser aplicado aos impostos reais, dado que nestes tributos o conjunto de bens e direitos transmitidos por herança, legado ou doação não está apto a configurar índice de capacidade econômica. Nesse sentido, somente impostos pessoais poderiam ser objeto da graduação de acordo com a capacidade econômica do sujeito passivo nos termos do art. 145, §1º da CRFB (BRASIL, 1988).

Todavia, o Ministro Eros Grau, em discordância ao posicionamento do relator, entendeu que o dispositivo Constitucional supramencionado deve ser interpretado de maneira

cuidadosa, uma vez que a há duas sentenças no dispositivo: a primeira que se refere a que todos os impostos sempre que possível terão caráter pessoal; e a segunda que todos os impostos sempre que possível serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte. Observa que o dispositivo não deve ser interpretado de forma a aplicar a capacidade contributiva somente aos impostos pessoais, mas que a norma constitucional, na verdade, prescreve um dever ser no sentido de que todos os impostos sempre que possível serão pessoais, e todos os impostos poderão ser graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte (BRASIL, 2013, p. 30).

Argumenta, ainda, que a aplicação da progressividade deve ser analisada, quanto à classificação de impostos diretos e indiretos. Estes podem ser entendidos como “[...] os tributos que se agregam à estrutura dos preços de bens e serviços, sendo com estes transferidos a terceiros [...]” (BRASIL, 2013, p. 33). Em contrapartida, defende que:

[...]o poder público efetua uma subtração direta à renda auferida pela entidade do setor privado. Aí se situam os impostos diretos, através dos quais, compulsoriamente, transfere para si uma parcela dos rendimentos obtidos. Tais os casos do imposto de renda, na fonte ou por regime de declaração, e, mesmo, o dos tributos que têm por objeto o patrimônio, visto que, também aí, o que se está a gravar é a renda, real ou potencial, do patrimônio (BRASIL, 2013, p. 33).

Diante de tais discussões, acerca da possibilidade, ou não, do patrimônio configurar meio apto a demonstrar riqueza do contribuinte, pretende-se uma análise crítica mais proveitosa que se diferencie a capacidade econômica, através da tributação direta e indireta. Verifica-se em primeiro momento, que parece injusto que determinado patrimônio, em vista de seu valor bruto, mas com diversas dívidas que diminuem sobremaneira seu montante final, arque com o mesmo ônus tributário que àqueles livres de tais encargos.

Todavia, tal problemática poderia ser facilmente resolvida através da instituição de um imposto real progressivo sobre o valor líquido do patrimônio. É o que afirma Thomas Piketty:

O que se poderia fazer é adotar um imposto progressivo sobre o patrimônio livre de dívida. Se um apartamento custa € 400 mil, por exemplo, mas tem uma dívida de € 390 mil, o imposto seria bastante reduzido. Em contrapartida, a taxa sobre o patrimônio mais importante aumentaria um pouco mais. O objetivo não é aumentar o total do imposto sobre o patrimônio, mas torná-lo mais progressivo, para permitir a participação da classe pobre e média no patrimônio nacional e limitar a concentração entre as classes altas [...](PIKETTY, 2014, p. 6).

Nessa toada, como ilustrado pelo Ministro Eros Grau, “[...] os impostos sobre patrimônio e a renda afetam a renda auferida (real ou potencialmente no primeiro caso);” (BRASIL, 2003, p. 35), ou seja, a riqueza potencial ou real do contribuinte. Diante disso, não há motivos que desabonem a tributação progressiva de impostos reais, uma vez que se observem eventuais diferenciações causadas por questões subjetivas.

Conclui-se que a instituição de impostos reais progressivos não encontra óbice constitucional, dado que o patrimônio é meio apto a comprovar a potencial riqueza do contribuinte. Ressalte-se que mais importante é a discussão quanto a maior ou menor incidência de impostos diretos, aptos a incidência do princípio da progressividade, os quais apresentaram verdadeiro índice de riqueza.

É diante desse fato que se deve pautar as decisões judiciais em matéria tributária. A Justiça Tributária consiste na atuação pelo Poder Judiciário, em função de sua função típica, na aplicação dos princípios constitucionais aos casos concretos, com escopo de se concretizar o direito fundamental a uma tributação justa. Nesse sentido, configura-se impossível a substanciação de referido direito, enquanto a Suprema Corte não se posicionar favoravelmente sobre a possibilidade de aplicação do princípio da progressividade aos impostos reais, o que seria fundamental para a mudança da regressividade do Sistema Tributário Nacional e sua consequência notória em se tributar mais daqueles que menos possuem, como será abordado no próximo item.

4 A REGRESSIVIDADE E O PROBLEMA DA DISTRIBUIÇÃO DE RENDA NO BRASIL

O caráter regressivo da tributação brasileira é tema frequente nas discussões que cercam a possibilidade de reforma tributária, dado que a atual forma de tributação acaba por prejudicar em demasia o contribuinte de menor capacidade econômica, acentuando os problemas relativos à desigualdade social.

Como exposto no subcapítulo 2.1, diante dos ideais constitucionais, busca-se a otimização e proporcionalidade entre os princípios presentes no ordenamento jurídico. Diante de tal fato, evidenciou-se que para a efetiva concretização do direito fundamental a uma tributação justa e, por conseguinte, dos objetivos elencados no art. 3º, inciso III da CRFB (BRASIL, 1988) é essencial que na instituição de normas tributária se observe a capacidade contributiva de cada cidadão, possibilitando, assim, aplicação do princípio da progressividade e a concretude de um sistema fiscal equitativo.

Nesse sentido, primeiramente, com fins de se realizar uma abordagem crítico-analítica será exposto o conceito de regressividade, para depois adentrar na atual distribuição da carga tributária brasileira, sua comparação com os demais países da OCDE, além de sua relação direta com a má distribuição de renda e os altos níveis de pobreza da sociedade brasileira.

4.1 O conceito de regressividade

A concepção de regressividade deve ser averiguada diante da análise de alguns tributos. Pressupõe-se, como aludido alhures, que os impostos indiretos são mais regressivos que os diretos. Tal afirmativa é verdadeira, na medida em que nestes não há forma concreta de averiguar a capacidade contributiva do contribuinte, impossibilitando a observância do princípio da progressividade, restando-lhes a aplicação da seletividade que será analisada no final deste capítulo. Todavia, é preciso salientar que a regressividade, embora marcante nos tributos indiretos, pode ser vista na tributação direta quando não se adota o princípio da progressividade de maneira generalizada, conduzindo todo o Sistema Tributário Nacional.

Nesse sentido, Thomas Piketty entende que “[...] Segundo a estrutura tributária - os serviços públicos e transferências que os impostos financiam -, que pode ser “progressiva” ou “regressiva” (isto é, pesar mais ou menos sobre as diferentes faixas de renda ou do patrimônio

à medida em que se avança na hierarquia)[...]” (PIKETTY, 2014, p. 374). Dessa forma, o autor apresenta a seguinte classificação:

Um imposto é progressivo quando sua taxa é mais alta para os mais ricos (aqueles que possuem uma renda, uma capital ou um consumo mais elevado terão um imposto progressivo para a renda, o capital ou o consumo) e mais baixa para os mais humildes. Um imposto pode ser também regressivo, quando a taxa diminui para os mais ricos, seja porque eles conseguem escapar em parte ao regime normal (legalmente, por otimização fiscal, ou ilegalmente, por evasão) ou porque o regime normal prevê que o imposto seja regressivo [...](PIKETTY, 2014, p. 731).

De modo a exemplificar essa problemática será abordada a regressividade do IRPF e do IPTU, impostos diretos, com reconhecida aplicação de alíquotas progressivas.

Em razão do art. 10 da Lei nº 9.249 (BRASIL, 1995), os lucros e dividendos, oriundos de pessoas jurídicas, repassados ao beneficiário, pessoa física ou jurídica, passaram a ser isentos do IRPF. Nesse sentido, deve-se observar que os rendimentos dos declarantes do IRPF são divididos em três grupos: a renda tributável bruta, renda tributável exclusiva da fonte e renda isenta não tributável (CHIEZA; FRANCHESCINI; SANTOS, 2020, p. 246). Verifica-se que a parcela isenta corresponde 29,65% referente à isenção total, porcentagem na qual está inserida a isenção dos lucros e dividendos, atingindo o valor de R\$ 231,3 bilhões (CHIEZA; FRANCHESCINI; SANTOS, 2020, p. 249). Deste valor, a maior parte advém de faixas declaradas superiores a 160 salários-mínimos (SM), ou seja, os contribuintes de maior renda declarada são os que apresentam maior isenção tributária que advém dos lucros e dividendos de pessoas jurídicas (CHIEZA; FRANCHESCINI; SANTOS, 2020, p. 249).

Desse modo, ao se realizar o cômputo da alíquota efetiva⁴ para cada base de renda, alíquota que realmente incide na faixa tributada, considerando-se a renda total, aufere-se que nas rendas maiores que 320 SM, a alíquota efetiva é de 2,13%, enquanto nas rendas entre 30 e 40 SM, o percentual é 10,5%, cinco vezes maior (CHIEZA; FRANCHESCINI; SANTOS, 2020, p. 251). Tal situação interfere diretamente na concentração do patrimônio, visto que os contribuintes da faixa de 320 SM são os que possuem maior concentração de bens e direitos, perfazendo o montante de 35 milhões de reais (CHIEZA; FRANCHESCINI; SANTOS, 2020, p. 251).

Disto, verifica-se o IRPF, mesmo com alíquotas marginais progressivas, apresenta desigualdade na tributação, uma vez que os detentores de maior riqueza não contribuem de maneira proporcional a sua renda, se comparados aos de menor capacidade econômica.

⁴ A alíquota efetiva é a razão entre o imposto devido e a renda total declarada (CHIEZA; FRANCHESCINI; SANTOS, 2020, p. 249).

Semelhante situação ocorre com o IPTU, que mesmo se tratando de um imposto direto tributado progressivamente, acaba apresentando característica regressiva em virtude de distorções administrativas criadas pelo sistema responsável pela avaliação imobiliária com fins tributários, ou seja, a avaliação da base de cálculo. Verifica-se que há uma regressividade horizontal, ou seja, níveis de tributação muito diferentes em imóveis com valores de mercado semelhantes (IPEA, 2009, p. 17). Tal situação é explicada da seguinte forma:

[...] os imóveis de valores mais baixos de mercado têm maior probabilidade de sofrerem erros no processo de avaliação imobiliária para fins tributários. Isso é bastante intuitivo, porque os erros avaliatórios costumam ter valores discretos, afetando mais que proporcionalmente os imóveis de valores mais baixos. Por exemplo, é mais provável que um imóvel de valor de mercado de R\$ 10 mil seja avaliado em R\$ 15 mil (uma sobreavaliação de 50%) do que um imóvel de R\$ 200 mil ser sobreavaliado em R\$ 300 mil (IPEA, 2009, p. 20).

Depreende-se que a desigualdade causada por erros avaliatórios, em imóveis de baixa renda é proporcionalmente muito mais elevada que nos imóveis de renda mais alta, ou seja, contribuintes de menor riqueza terão um ônus tributário muito mais elevado - no exemplo supracitado uma diferença de 50% da base cálculo, que os contribuintes que detêm maior riqueza.

Diante dos exemplos trazidos, evidencia-se que mesmo impostos diretos nos quais há somente contribuinte de direito, aquele que tem relação jurídica direto com o fato gerador, nos termos do art. 121, parágrafo único, inciso I do CTN. Esses impostos são aptos para a aplicação de uma tributação progressiva e, também, regressividade, uma vez que não se adota o princípio da progressividade de forma generalizada o que importaria em diversos estudos acerca da realidade econômica dos contribuintes brasileiros, a fim de se adotar uma carga tributária efetivamente progressiva, onde ricos contribuam proporcionalmente mais com arrecadação tributária.

Infere-se, portanto, que a regressividade tem relação direta com a desigualdade e injustiça fiscal, de maneira que pode ser conceituada ao se observar proporcionalmente carga tributária decrescente em relação à riqueza do contribuinte. Nesse sentido, Pedro D'Araújo: “[...] Em outras palavras, pessoas de baixo poder aquisitivo contribuem proporcionalmente mais, mesmo que esses indivíduos, localizados na base da pirâmide social, venham a receber benefícios fiscais do Estado” (D’ARAÚJO, 2015. p. 45).

Disto, parece lógico que tributos como o ISS e o ICMS sejam naturalmente regressivos, dado que incidirão da mesma forma em contribuintes com diversas rendas. Diante disso, o supracitado autor salienta:

Isso se explica pelo simples fato de que dois indivíduos de rendas, e consequentemente capacidades contributivas, diferentes, que venham a adquirir o mesmo produto estarão sujeitos, enquanto consumidores, à mesma carga tributária. Entretanto, por possuírem rendas distintas, o peso daquele encargo será mais árduo no indivíduo que tiver menor poder aquisitivo. Coloquemos a questão em um exemplo simples: uma pessoa de baixa renda que adquire um fogão arca com a mesma carga tributária de uma pessoa de alta renda que adquire o mesmo produto (D'ARAÚJO, 2015, p. 45).

Verifica-se, portanto, que a regressividade do Sistema Tributário Nacional se refere a uma predominância de tributos indiretos, tais como o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) e o ICMS, assim como as contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social, que muitas vezes incidem sobre a receita bruta de pessoas jurídicas (PISCITELLI, 2018, p. 1221), bem como a adoção de políticas tributária desiguais - como a isenção de IRPF para lucros e dividendos. Tais práticas tributárias culminam em um cenário de desigualdade social, pois o Estado acaba perdendo arrecadação em virtude da não aplicação correta do princípio da progressividade, culminando na adoção majoritária de arrecadação por tributação indireta.

Diante disso, abordar-se-á, no subcapítulo seguinte, um aspecto crítico da atual política tributária, que privilegia o caráter regressivo do Sistema Tributário Nacional, afastando-se, por isso, dos ideais constitucionais, impossibilitando a instituição de uma Tributação Justa que tenha como escopo a real situação econômica do contribuinte, uma vez que a maior parte das receitas advém de tributos dos quais não se observa a real capacidade contributiva do sujeito passivo.

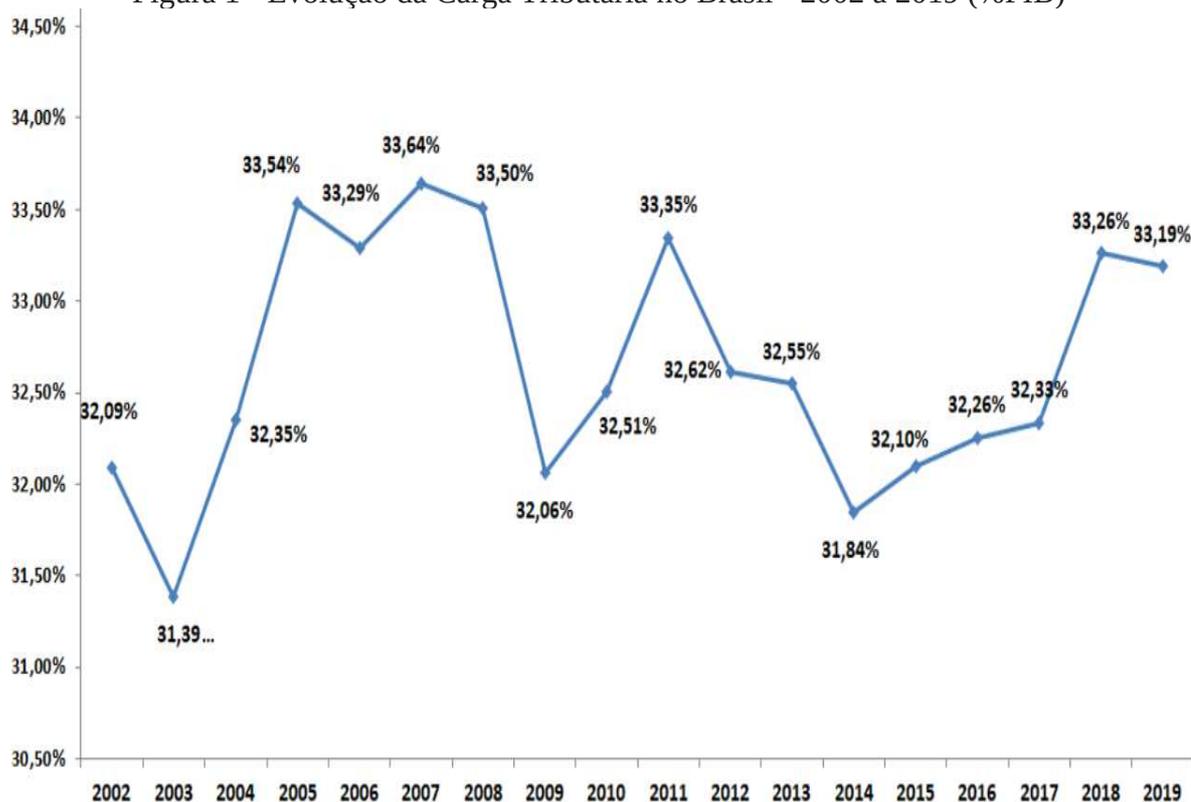
4.2 Arrecadação por tributos indiretos e a problemática da má distribuição de renda

Primeiramente, deve-se ressaltar que a maior parte dos Estados capitalistas modernos obtêm o maior número de receitas advindas do pagamento de tributos. Nesse sentido, Liam Murphy e Thomas Nagel entendem que:

Numa economia capitalista, os impostos não são um simples método de pagamento pelos serviços públicos e governamentais: são também o instrumento mais importante por meio do qual o sistema político põe em prática uma determinada concepção de justiça econômica ou distributiva (MURPHY; NAGEL, ANO, p. 6).

Nesse sentido, por financiar institucionalmente sua existência, o modelo tributário deve estar em consonância com os valores, bem como com a forma de Estado que a receita tributária viabiliza (PISCITELLI, 2018, p. 1215). Observe-se que de acordo com análise da carga tributária brasileira, realizada em 2019, a receita advinda de tributos correspondia a 33,19% do PIB (BRASIL, 2018). Conforme se verifica no gráfico abaixo:

Figura 1 - Evolução da Carga Tributária no Brasil - 2002 a 2019 (%PIB)



Fonte: Receita Federal (BRASIL, 2019).

Em virtude da alta participação tributária na contribuição para geração de riqueza do país, supõem-se que deveriam ser observados os valores institucionais advindos da Constituição, de forma que na instituição e gasto desses tributos pudessem ser observados os valores atinentes à justiça social e a consequente diminuição da desigualdade social. No entanto, o que se verifica é o aumento da má distribuição de renda e gastos públicos, muitas vezes, com finalidade política.

Preliminarmente, abordando-se a questão da distribuição de renda, é preciso esclarecer que segundo o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), da análise de indicadores sociais realizada em 2019, a extrema pobreza atinge 13,5 milhões de pessoas e chega ao maior nível em sete anos (BRASIL, 2019). Evidenciou-se que a desigualdade social

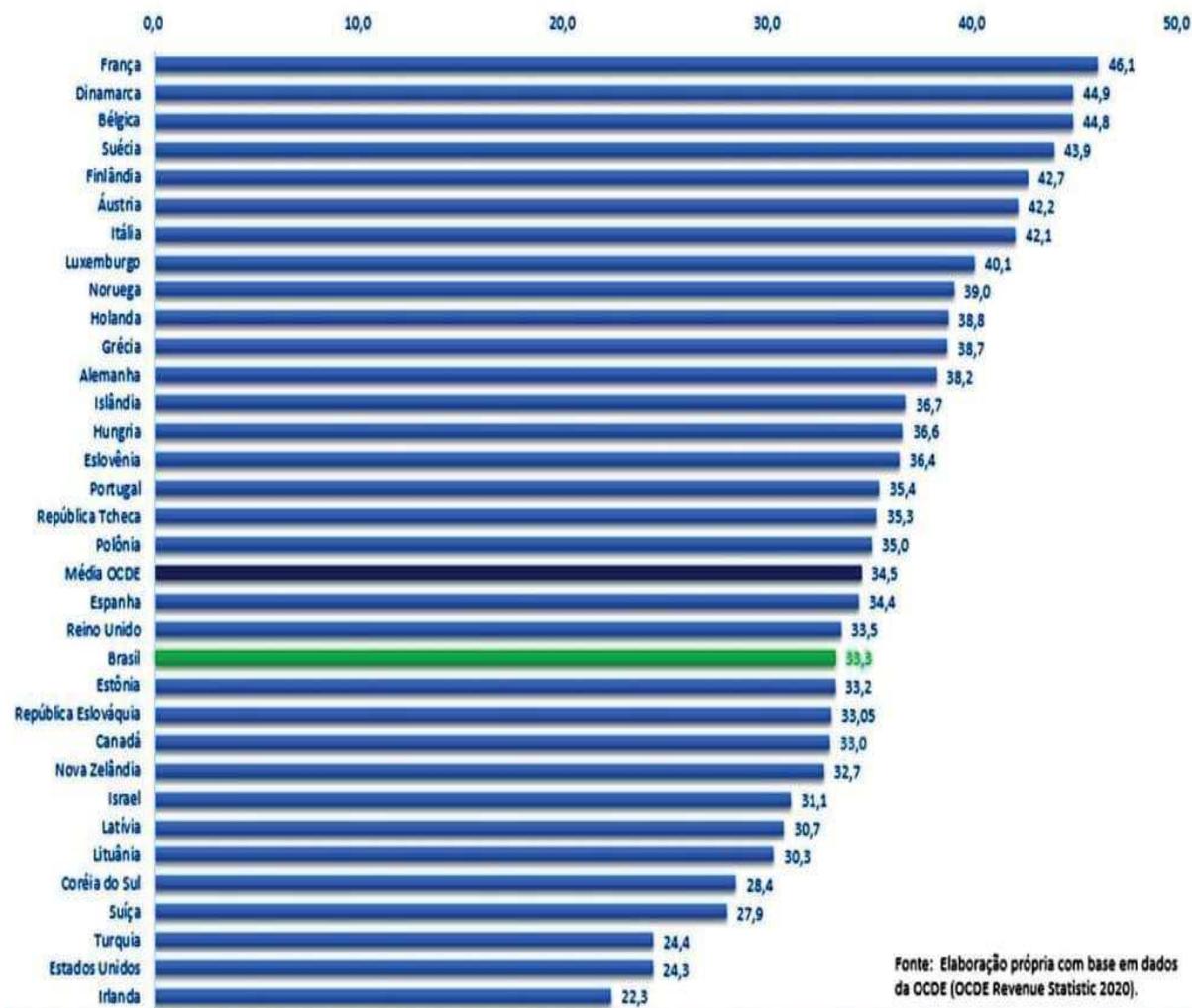
também apresentou aumento, conforme apontado pela Agência Senado, analisando-se “[...] a faixa 10% dos brasileiros mais ricos, a participação na renda do país sobe para 41,9% do total. Ou seja, os outros 90% da população conseguem menos do que 60% da renda total, só para evidenciar a tamanha disparidade” (BRASIL, 2021).

Diante de tal cenário, é preciso examinar de que forma a tributação vem ajudando no atual panorama de desigualdade social brasileiro, uma vez que o conhecimento da distribuição real das cargas tributárias é importante na medida em que auxilia a atingir a justiça nos resultados sociais (MURPHY; NAGEL, 2002, p. 180). De tal forma, busca-se responder o seguinte questionamento: o Brasil possui uma carga tributária bruta⁵ muito elevada?

De fato, entre a década de 1940 e 2013, o peso dos tributos sobre o PIB saltou de 14% para 35,95% (FERNANDES, 2017, p. 23). No entanto, pelo gráfico abaixo, que expõe a carga tributária no ano de 2018, é possível notar que o país não se afasta da média da OCDE:

⁵ A Carga Tributária Bruta é definida como a razão entre a arrecadação de tributos e o PIB a preços de mercado, ambos considerados em termos nominais (BRASIL, 2018, p. 1).

Figura 2 - Carga Tributária no Brasil e nos países da OCDE (2018)



Fonte: Receita Federal (BRASIL, 2019).

Denota-se, pela leitura do gráfico, que 33,3% do PIB brasileiro advém de receita tributária, enquanto a média dos demais países membros da OCDE perfaz o montante de 34,5%. Disto, pode-se concluir que, ao contrário do senso popular, não há uma tributação excessiva por parte do Estado brasileiro. Nesse sentido, Eros Roberto Grau afirma:

No que tange às arrecadações tributárias, decorrem, basicamente, da imposição de tributos indiretos regressivos. A carga tributária não é relativamente tão elevada, como se tem afirmado (geralmente por ignorância, mas também por má fé, em alguns casos), mas acentuadamente regressiva. O trabalho é muito mais vigorosamente tributado do que o capital (GRAU, 2010, p. 44-45).

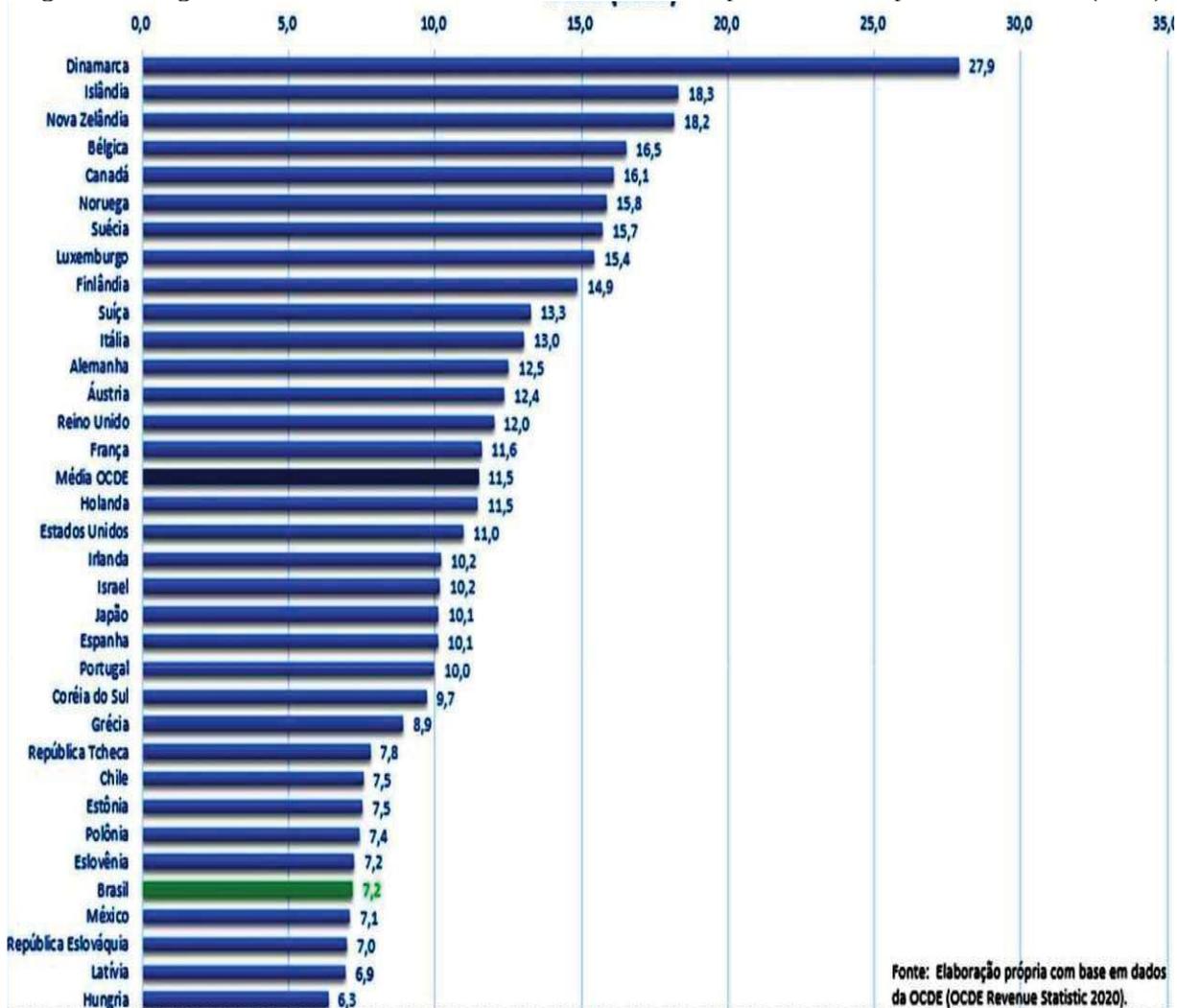
Dessa forma, pode-se afirmar que a má distribuição de renda tem como desígnio, muito mais a questão sobre em quem se recai, de forma mais onerosa, a tributação.

Observa-se que a distribuição do ônus tributário está elencada nos arts. 153 a 156 da CRFB (BRASIL, 1988), de onde se observa que o legislador se pautou principalmente em três

bases clássicas para a tributação, a saber: a renda, o patrimônio e o consumo (PISCITELLI, 2018, p. 1216).

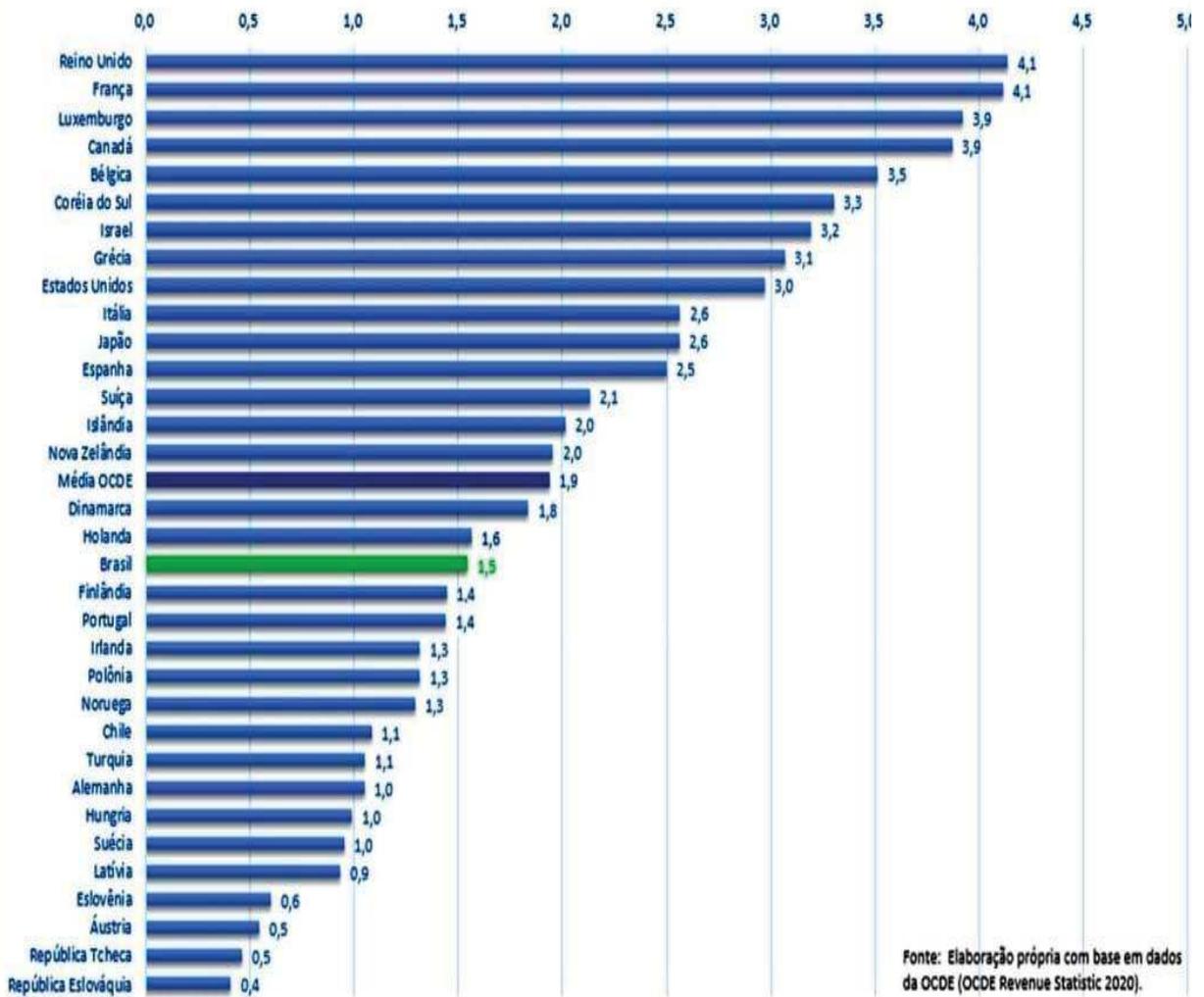
Como abordado no subcapítulo 3.3.3 a renda e o patrimônio constituem meios hábeis para se instituir a riqueza do contribuinte, sendo aptos a aplicação do princípio da capacidade contributiva e da progressividade. Nesse sentido, é possível observar nos gráficos abaixo, a participação dos tributos sobre a renda e a propriedade, em comparação com os demais países:

Figura 3 - Carga Tributária sobre Renda, Lucro e Ganho de Capital - Brasil e países da OCDE (2018)



Fonte: Receita Federal (BRASIL, 2019).

Figura 4 - Carga Tributária sobre a Propriedade - Brasil e Países da OCDE (2018)



Fonte: Receita Federal (BRASIL, 2019).

Observa-se que no que concerne à renda, lucro e ganho de capital o Brasil se distancia dos demais países, de forma que essa base tributária é responsável por somente 7,2% do PIB, valor superior apenas a países como México (7,1 %), República Eslováquia (7%) Letónia (6,9%) e Hungria (6,3%).

Quanto à tributação sobre o patrimônio, também é possível notar que os países se encontram abaixo da média, de maneira que o patrimônio é responsável somente por 1,5 % da receita advinda de tributos.

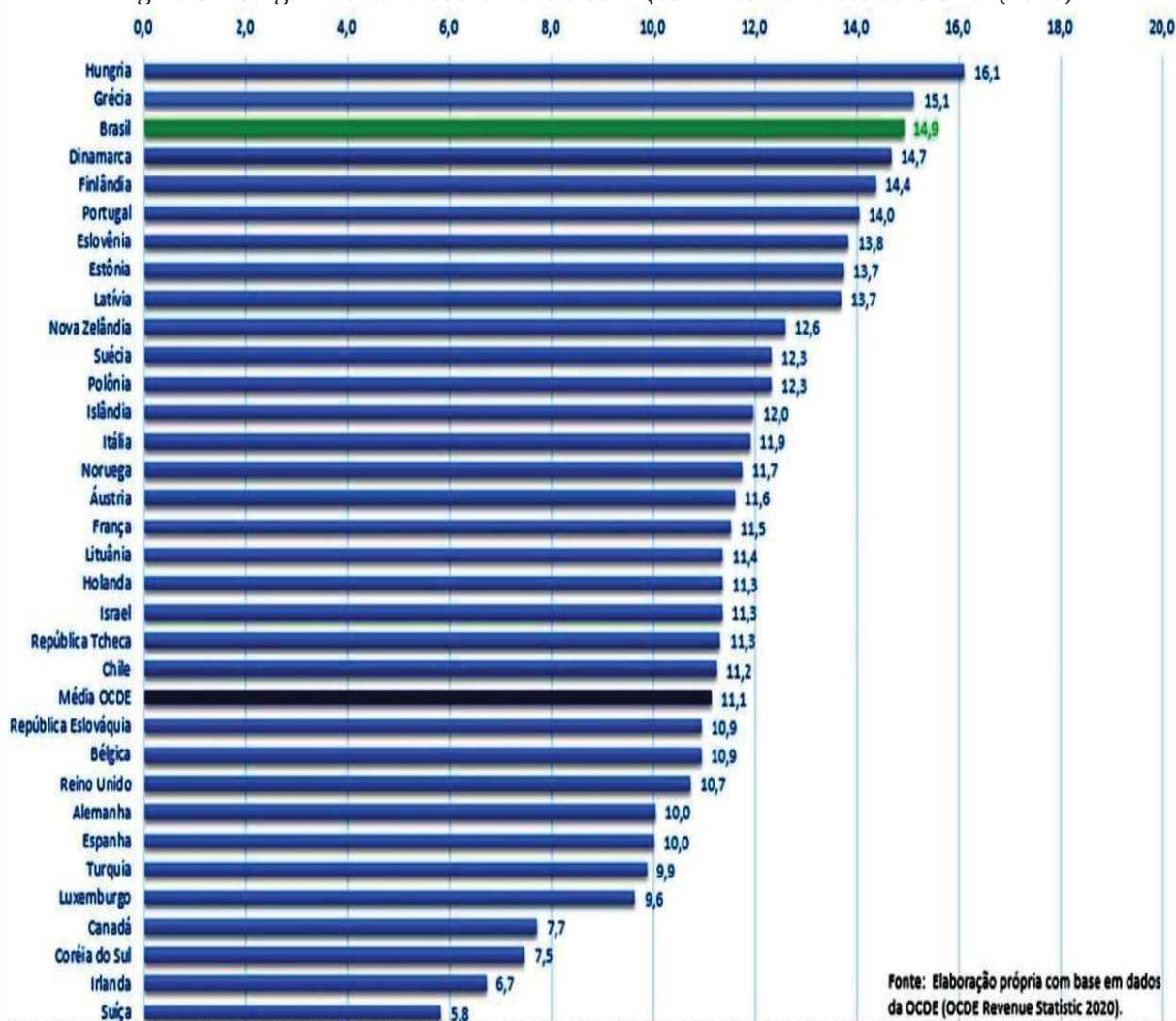
Diante dos valores analisados infere-se que a tributação brasileira se distancia da justiça distributiva e do bem-estar social idealizados no texto constitucional. Nesse sentido, Eros Grau salienta que:

A Constituição do Brasil, de 1988, define, como resultará demonstrado ao final desta minha exposição, um modelo econômico de bem-estar. Esse modelo, desenhado desde o disposto nos seus arts. 1- e 3 a , até o quanto enunciado no seu art. 170, não pode ser ignorado pelo Poder Executivo, cuja vinculação pelas definições constitucionais de caráter conformador e impositivo é óbvia (GRAU, 2010, p. 45).

Disto, denota-se que a forma como vem ocorrendo a tributação brasileira é um flagrante desrespeito a todo o arcabouço jurídico, sociológico e filosófico que ensejou a atual Constituição brasileira, uma vez que aos impostos que mais se adequam à aplicação do princípio da progressividade e, por conseguinte, da capacidade contributiva - instrumentos para se alcançar justiça social, não se vislumbra uma participação mais efetiva nas receitas tributárias.

De outro lado observa-se a tributação sobre o consumo em comparação com os demais países da OCDE:

Figura 5 - Carga Tributária sobre Bens e Serviços - Brasil e Países da OCDE (2018).



Fonte: Receita Federal (BRASIL,2019).

Verifica-se que dentre todas as bases, a que apresenta arrecadação bem superior à média da OCDE é a que responde por bens e serviços. Observa-se que quanto à essa base tributária, o Brasil apresenta receita correspondente a 14,9% do PIB, perdendo apenas para Hungria (16,1%) e Grécia (15,1%).

No que concerne à tributação total, é possível vislumbrar de forma ainda mais clara, conforme a tabela abaixo, o peso da tributação indireta para o fisco brasileiro. Ressaltando-se que somente a tributação concernente a bens e serviços constitui 44,74% da arrecadação tributária total:

Figura 6 - Série histórica - Evolução da Participação das Bases de Incidência na Arrecadação Total - 2010 a 2019

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

Fonte: Receita Federal (BRASIL, 2019).

Diante disso, observa-se a contrariedade entre as fontes orçamentárias e a Constituição Federal (BRASIL, 1988), uma vez que em seu art. 145, §1º, há a preocupação evidente em que todos os impostos, sempre que possível sejam pessoais e graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte, ou seja, que a eles seja aplicado o princípio da progressividade, de maneira que se infere um mandamento de otimização, através do princípio da capacidade contributiva, que concretiza a preocupação de um Estado que privilegia a justiça social, de forma que possuir uma receita que advém notoriamente de impostos, dos quais não se pode aplicar a capacidade contributiva, por se tratarem de tributos indiretos, constitui flagrante desrespeito ao ideais de um Estado Democrático de Direito que se compromete com a efetivação dos objetivos constitucionais.

Nesse sentido, um estudo realizado pelo Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social (CDES) aponta os principais problemas atinentes à tributação brasileira:

[...] **A distribuição da carga tributária desrespeita o princípio da equidade. Em decorrência do elevado peso dos tributos sobre bens e serviços na arrecadação, pessoas que ganhavam até dois salários mínimos em 2004 gastaram 48,8% de sua renda no pagamento de tributos. Já o peso da carga tributária para as famílias com renda superior a 30 salários mínimos correspondia a 26,3%. O retorno social é baixo em relação à carga tributária. Dos 33,8% do PIB arrecadados em 2005, apenas 9,5% do produto retornaram à sociedade na forma de investimentos públicos em educação, saúde, segurança pública, habitação e saneamento. Há grande número de tributos, tributação em cascata, tributação da folha de pagamentos, excesso de burocracia, deficiências dos mecanismos de desoneração das exportações e dos investimentos. Tudo isso desestimula as atividades produtivas e a geração de empregos. A distribuição de recursos no**

âmbito da federação não se orienta por critérios de equidade. O desenho das transferências entre esferas de governo, ao invés de perseguir a equalização entre os montantes de recursos à disposição das unidades locais, tende a favorecer a desigualdade. Em 2007, o maior orçamento per capita municipal do país superou em 41 vezes o menor orçamento por habitante. Descontadas as transferências intergovernamentais, essa proporção cai para 10. Não se verificam as condições adequadas para o exercício da cidadania tributária. Como os tributos indiretos são menos visíveis que as incidências sobre a renda e a propriedade, é disseminada na sociedade brasileira a crença de que a população de baixa renda não paga impostos. Em decorrência, as políticas públicas orientadas para a redução das desigualdades e dos índices de pobreza são vistas como benesses até mesmo pela população carente (IPEA, 2009), grifos nossos.

Em virtude de tais problemas, é notória a participação da tributação na atual dinâmica de distribuição de renda brasileira. Os estudos realizados pelos técnicos do IPEA apontam que um sistema tributário mais progressivo, de forma que os contribuintes de maior renda paguem proporcionalmente mais impostos, seria de fundamental importância para melhora dos indicadores sociais. Entretanto, o Sistema Tributário brasileiro faz exatamente o contrário - tributa mais os mais pobres. Os 10% mais pobres da população brasileira destinam 32,8% da sua renda para o pagamento de tributos, enquanto para os 10% mais ricos, o ônus estimado é de 22,7% da renda (BRASIL, 2009).

É diante de exemplos como este, que Liam Murphy e Thomas Nagel entendem a necessidade de equidade na cobrança de tributos:

[...] a equidade de se cobrar mais imposto dos que têm mais renda pode ser defendida por um raciocínio simples: os que têm mais dinheiro têm mais capacidade de contribuir. Embora pareça perfeitamente plausível essa ideia não deixa de ser ambígua. Há pelo menos dois sentidos diferentes segundo os quais se pode dizer que o rico tem mais capacidade contributiva que o pobre. Em primeiro lugar, podemos dizer que as pessoas mais endinheiradas podem se dar ao luxo de se desfazer de mais dinheiro porque o excedente de dinheiro que possuem vale menos para elas em termos reais. Assim, elas podem pagar mais que os pobres - às vezes, muito mais - sem sofrer uma perda maior de bem-estar [...] (MURPHY; NAGEL, 2002, p. 34).

Conclui-se que a tributação brasileira, da forma como vem ocorrendo contribui de maneira decisiva para atual problemática de desigualdade social e má distribuição de renda, pois verifica-se que os pobres contribuem de forma proporcionalmente maior.

Salienta-se que no que concerne aos impostos indiretos, a simples aplicação do princípio da progressividade, restaria inócua, uma vez que nesses tributos não há uma forma efetiva de se auferir a riqueza do contribuinte, de maneira que o aumento gradativo de alíquotas, nesses casos, poderia prejudicar ainda mais a injustiça tributária.

Nesse sentido, na tentativa de atenuar seu caráter regressivo, aplica-se a impostos como ICMS e o imposto sobre produtos industrializados (IPI) o princípio da seletividade, instituído nos arts. 153, §3º, I e 155, § 2º, III da Constituição (BRASIL, 1988), o qual impõe que a estipulação de alíquotas seja feita na razão inversa da necessidade da mercadoria para a população (TORRES, 2009, p. 92).

Ocorre que a seletividade é obrigatória para o IPI porque no dispositivo acima mencionada trouxe a expressão “será”, mas facultativa ao ICMS, por trazer a expressão “poderá” o que culmina em demasiada discricionariedade para atuação dos fiscos estaduais, resultando em diminuta aplicação do princípio. Como consequência, muitos produtos considerados essenciais são tributados da mesma forma que aqueles considerados supérfluos. A título de exemplo, segundo a Agência Câmara de Notícias, alimentos considerados essenciais são tributados muito acima da média, uma vez que “Segundo a Associação Brasileira da Indústria de Alimentos, a carga tributária que incide nesse segmento da economia, incluindo os itens da cesta básica, é de cerca de 23%, quando a média internacional é de 7%” (BRASIL, 2021).

Nesta toada, pode-se depreender que para a concretização de um estado de bem-estar social e uma política pública comprometida com os valores constitucionais é essencial que o Sistema Tributário Nacional seja alterado.

O princípio da seletividade deve ser aplicado com mais afinco, proporcionando alíquotas justas para produtos considerados essenciais.

Noutro giro, observa-se a essencialidade em se adotar o princípio da progressividade como um norteador do Sistema Tributário Nacional, de maneira que os impostos diretos respondam pela maior parte das receitas arrecadas, tributando-se com menos afinco o consumo e de forma mais intensa o patrimônio e a renda, por exemplo.

Conclui-se que há uma necessidade de se modificar a atual sistemática tributária, tornando-a mais progressiva. Diante dessa realidade, serão analisados, no próximo item, as principais propostas de reforma tributária, bem como em que medida as propostas se comprometem com a redução da regressividade tributária por meio da adoção do princípio em tela.

5 ANÁLISE DAS PROPOSTAS DE REFORMAS TRIBUTÁRIAS E SUAS CONTRIBUIÇÕES PARA A TRIBUTAÇÃO JUSTA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Diante da alta regressividade do Sistema Tributário brasileiro, bem como a perseguição de um modelo arrecadatório mais transparente e que coadune com os objetivos constitucionais, observa-se a essencialidade em se promover mudanças na atual forma de instituição e cobrança de tributos.

O direito a uma Tributação Justa, eleito como verdadeiro direito fundamental, deve ser observado para que, através do Direito Tributário, possa se realizar justiça social. Nesse sentido, buscar-se-á analisar criticamente a Proposta de Emenda Constitucional (PEC) nº 45 (BRASIL, 2019), proposta pela Câmara Federal e a Proposta de Emenda Constitucional nº 110 (BRASIL, 2019), proposta pelo Senado Federal, que versam sobre a reforma tributária e apresentam-se em trâmite mais avançado, bem como o Projeto de Lei (PL) nº 3.887 (BRASIL, 2020) e o PL nº 2.337 (BRASIL, 2021), ambos do Governo Federal, com o intuito de se verificar se as referidas propostas concretizam o ideal de um Sistema Tributário eficiente, do ponto de vista econômico, mas que, também, efetive o direito fundamental a uma tributação justa, por meio da observância dos princípios da capacidade contributiva e da progressividade, bem como a questão essencial de como se procedem os gastos públicos.

Para tal fim, realizar-se-á uma exposição comparativa sobre as supracitadas PEC, com ênfase em como se dará a tributação sobre consumo - se haverá maior ou menor aplicação do princípio da seletividade e, também, sobre a contribuição da base tributária na arrecadação total do país. Ademais, também serão analisadas as modificações quanto à tributação sobre a renda e o patrimônio.

Em virtude da crise econômica ocasionada pela pandemia da covid-19, as economias mundiais racionalizam a necessidade de revisão de seus sistemas tributários. Observa-se a essencialidade de mudanças nas formas de tributação, que devem se adequar às novas tecnologias e refrear a concentração de renda, advinda do capitalismo moderno.

Nesse sentido, um estudo realizado pelo CDES apontou as principais críticas à atual sistemática tributária:

[...] o sistema tributário brasileiro é muito complexo, ineficiente, anticompetitivo, inseguro e iníquo; a carga tributária é alta comparativamente a outros países de renda semelhante; a simplificação aumentaria competitividade, reduziria evasão fiscal e favoreceria geração de empregos bem como a distribuição de renda; a complexidade tributária reduz

o dinamismo da economia e traz custo adicional para as empresas brasileiras (BRASIL, 2018, p.15).

Salienta-se que em virtude dessa característica complexa e pouco eficiente, tanto a PEC 45 quanto a PEC 110, apresentaram como foco principal a questão arrecadatória, distanciando-se, contudo, de uma efetiva busca por justiça social.

De forma sintética, as PEC em discussão buscam uma modernização da tributação sobre o consumo, através da criação do imposto sobre bens e serviços (IBS), aos moldes de um imposto sobre o valor agregado/acrescentado⁶ (IVA). Cumpre esclarecer, que a simplificação pretendida conquistou a simpatia da maioria dos secretários dos fiscos estaduais, criando, entretanto, vários dissensos no âmbito jurídico, principalmente no que se refere às questões de alíquota única e a gestão compartilhada entre os entes da Federação (IPEA, 2019).

Nesse sentido, é possível analisar as principais mudanças quanto a tributação de bens e serviços diante da tabela abaixo, que trata do modelo atual e do novo modelo de acordo com as mencionadas PEC:

Figura 7 - Comparação entre o atual e o novo modelo de tributação de serviços

Modelo atual	Novo Modelo
Múltiplos tributos (IPI, PIS/Cofins, ICMS, ISS etc.) administrados autonomamente pelos entes federados e inúmeros conflitos de competência entre eles.	Unificação da tributação de bens e serviços no IBS, com legislação uniforme em todo o país, que veda a concessão autônoma de benefícios fiscais.
Convivência entre impostos e regimes cumulativos e não cumulativos, com dificuldades de aproveitamento de créditos tributários que, na prática, fazem com que todos eles incidam em cascata ao longo da cadeia produtiva e sobre as exportações e os investimentos.	Imposto sobre valor adicionado, com pleno aproveitamento de créditos tributários, que faz com que sua incidência se dê de maneira não cumulativa e exclusiva sobre o consumo final (e não sobre as exportações e os investimentos).
Bases estreitas e erodidas pela guerra fiscal entre os entes federados por concessão de benefícios fiscais.	Base ampla sobre bens e serviços, tangíveis e intangíveis.
Modelo de arrecadação e partilha dos impostos subnacionais que prioriza o princípio da origem e envia a distribuição das receitas em favor das localidades que concentram os empreendimentos econômicos.	Arrecadação e repartição no destino que favorece as localidades que concentram os consumidores e onde estes normalmente demandam os serviços públicos.

⁶ O IVA é um imposto sobre o valor acrescentado o qual vem sendo analisado como o mais importante imposto geral sobre o consumo da modernidade, encontrando-se espalhado pelos quatro cantos do mundo (VASQUES, 2012, p. 1).

Gestão complexa que impõe elevados custos de conformidade para os contribuintes cumprirem suas obrigações tributárias.	Gestão simples por um sistema totalmente informatizado e integrado no território nacional.
Baixo grau de transparência para os contribuintes sobre o montante de imposto embutido no preço dos produtos.	Transparência fiscal do imposto único com alíquota-padrão sobre o consumo final.

Fonte: IPEA (BRASIL, 2019).

No que concerne à PEC da Câmara, PEC nº 45 (BRASIL, 2019), há um enfoque nos tributos sobre o consumo, de maneira que o IBS substituirá o IPI, ICMS, ISS, programa de integração social (PIS) e a contribuição para financiamento da seguridade social (COFINS). Já a PEC do Senado, PEC nº 110 (BRASIL, 2019), configura-se mais abrangente, pois além dos supramencionados tributos, acrescenta no rol de substituição mais quatro tributos, a saber: imposto sobre operações financeiras (IOF), contribuição de intervenção no domínio econômico sobre as operações realizadas com combustíveis (CIDE-combustíveis), programa de formação do patrimônio do servidor público (PASEP) e salário-educação (IPEA, 2019).

Além de questões quanto à abrangência de substituição, as propostas também se diferenciam quanto às modificações dos demais tributos, dado que a proposta da Câmara se centra somente na simplificação da tributação sobre o consumo, enquanto a proposta do Senado apresenta alterações em outros tributos conforme se denota da tabela abaixo:

Figura 8 - Principais medidas tributárias previstas nas propostas da Câmara (PEC nº 45/2019) e do Senado (PEC nº 110/2019)

	Proposta da Câmara	Proposta do Senado
Impostos sobre bens e serviços	Substituição de cinco tributos (PIS, Cofins e IPI federais, ICMS estadual e ISS municipal) por dois: IBS nacional e IS federal.	Substituição de nove tributos (PIS, Cofins, IPI, Cide-combustíveis, IOF, Pasep e salário-educação federais, ICMS estadual e ISS municipal) por dois: IBS estadual e IS federal
Impostos sobre renda	—	Extinção da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), incorporada ao Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), com gradual desvinculação da seguridade social. Ampliação da base de incidência do IRPF para incluir verbas indenizatórias.
Tributos sobre folha salarial	—	Fim do salário-educação, incorporado ao IBS estadual.
Impostos sobre propriedade		Transferência da competência para tributar heranças e doações (Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e

	-	Doação – ITCD) da esfera estadual para a federal. Ampliação da base de incidência do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) para abarcar, além de veículos automotores terrestres, veículos aquáticos e aéreos (excetuando-se veículos de uso comercial na pesca ou no transporte público de passageiros e cargas). Gradual redirecionamento da totalidade das receitas do ITCD e do IPVA para os municípios
--	---	--

Fonte: IPEA (BRASIL, 2019).

Na PEC nº 45 (BRASIL, 2019) depreende-se da leitura da tabela que não existirá mudança, referente a tributação sobre a renda e o patrimônio. Observa-se, diante do referido contexto, que a inércia da Câmara quanto a essas bases tributárias, enseja uma despreocupação que culmina na perpetuação da problemática exposta no item 4, ou seja, uma baixa carga tributária nas bases de patrimônio e renda que realmente auferem a riqueza do contribuinte, privilegiando o consumo como fonte arrecadatória do Estado.

Noutro giro, a PEC do Senado, apresenta, sob o aspecto da tributação justa, visível progresso, comparada a PEC da Câmara, dado que amplia a base de incidência do IPVA para incluir aeronaves e embarcações, medida que possibilita a contribuição dos mais ricos para a arrecadação tributária.

Outra diferenciação entre as propostas que permite vislumbrar maior potencial de tributação justa referente à PEC 110 (BRASIL, 2019) é a determinação da alíquota do IBS. Nesse sentido, enquanto a PEC Senatorial prevê a fixação de uma alíquota padrão para o imposto, com diferenciações criadas através de lei complementar para determinados bens e serviços (BRASIL, 2019), a PEC da Câmara apresenta a seguinte proposta:

[...] cada ente federativo fixa uma parcela da alíquota total do imposto por meio de lei ordinária, federal, estadual, distrital ou municipal (uma espécie de “sub-alíquota”); uma vez fixado o conjunto das “sub-alíquotas” federal, estadual e municipal (ou distrital), forma-se a alíquota única aplicável a todos os bens e serviços consumidos em ou destinados a cada um dos Municípios/Estados brasileiros; é criada a figura da “alíquota de referência”, assim entendida aquela que, aplicada sobre a base de cálculo do IBS, substitui a arrecadação dos tributos federais (IPI, PIS, Cofins) excluída a arrecadação do novo Imposto Seletivo, do ICMS estadual e do ISS municipal; **assim, todos os bens e serviços destinados a determinado Município/Estado são taxados por uma mesma alíquota**, mas a tributação

não é uniforme em todo território nacional, pois cada Município/Estado pode fixar sua alíquota (BRASIL, 2019, p. 4), grifos nossos.

Observa-se que a proposta de reforma tributária apresentada pela Câmara impõe uma alíquota única que será aplicada a todos os bens e serviços sem qualquer distinção, de maneira que tanto produtos da cesta básica, fundamentais para a sobrevivência do contribuinte, quanto aqueles considerados supérfluos serão tributados com a mesma alíquota. Denota-se a despreocupação legislativa com o princípio da seletividade que constitui meio apto a atenuar a regressividade natural dos impostos indiretos.

Nesse sentido, pode-se inferir que as mencionadas propostas de reforma tributária, além de não alterarem efetivamente a tributação sobre a renda e o patrimônio, mantendo-as praticamente inalteradas, privilegia modificações na tributação sobre o consumo, notadamente regressiva, que desrespeitam princípios constitucionais que têm como fundamento a tributação justa, ou seja: a justiça distributiva, em se tributar mais daqueles com maior capacidade contributiva.

Por fim, outra questão relevante sobre as referidas propostas é a preocupação do contribuinte com a majoração do ônus tributário, uma vez que a carga tributária brasileira onera excessivamente os bens e serviços. Desse modo, questiona-se se a mudança ocasionada pela substituição tributária de cada emenda apresentará aumento ou diminuição do ônus tributário. Salienta-se que ambas as propostas possuem um mecanismo de calibragem de alíquotas de maneira que “[...] os ganhos arrecadatários com os novos tributos apenas neutralizarão as perdas com os antigos, sem alterar (ou pouco alterando a arrecadação global) [...]” (BRASIL, 2019, p. 24). Disto, denota-se que, durante o período de transição, do antigo modelo para o novo, não haverá aumento nem diminuição da arrecadação, uma vez que as alíquotas serão compensatoriamente graduadas. Nesse sentido:

A proposta da Câmara estabelece um período de teste de dois anos sucedido de um período de transição propriamente dito de oito anos. Durante o teste, o IBS será introduzido com uma alíquota módica de 1%. Em compensação, a alíquota da Cofins será reduzida a fim de ocasionar uma perda na arrecadação em montante igual à estimativa de ganho de receita com o IBS. Nos oito anos subsequentes, as alíquotas de cinco tributos (PIS, Cofins, IPI, ICMS e ISS) serão gradualmente reduzidas, ao ritmo de um oitavo por ano, até zerarem no último ano da transição (BRASIL, 2019, p. 24).

De forma similar, a proposta do Senado adota um sistema de calibragem diferenciado, com as devidas modificações:

O período de teste com alíquota de até 1% do IBS (e redução compensatória na Cofins) é abreviado para um ano, e a conclusão da transição é em mais cinco anos, período no qual as alíquotas de nove tributos (PIS, Cofins, IPI,

ICMS e ISS, Cide-combustíveis, IOF, Pasep e salário-educação) seriam reduzidas em um quinto a cada ano até zerarem – ao mesmo tempo que as alíquotas do IBS estadual e do IS federal serão gradualmente majoradas e fixadas nos níveis que repõem a perda de arrecadação com os antigos tributos (BRASIL, 2019, p. 24).

Em resumo, as propostas analisadas, PEC nº 45 (BRASIL,2019) e PEC nº110 (BRASIL, 2019), tem como prioridade a simplificação do Sistema Tributário Nacional, através da criação de um imposto único. As propostas têm como escopo diminuir a fragmentação do atual modelo, bem como os problemas referentes à guerra fiscal, por exemplo.

Observa-se que não há uma preocupação efetiva com a concretização do direito fundamental a uma tributação justa, uma vez que da análise precípua dos principais pontos das propostas verifica-se uma preocupação com tributos regressivos, tais como o IPI, PIS, COFINS, ICMS e ISS, que notoriamente incidem proporcionalmente mais sobre a renda dos mais pobres (BRASIL, 2019, p. 38). Nesse sentido, uma vez que a unificação de alíquotas e a extinção da fragmentariedade tributária é medida que se sugere por estudos da OCDE, no combate à regressividade do sistema, não há como afirmar de maneira assertiva que a uniformização de alíquotas sobre bens e serviços tornará o Sistema Tributário brasileiro mais regressivo (BRASIL, 2019, p. 38).

Todavia, é possível afirmar que a manutenção da baixa carga tributária sobre renda e patrimônio, e alta incidência de ônus tributário no consumo são temas que não estão sendo analisados de forma devida pelas propostas, de maneira que o Brasil continuará com uma tributação regressiva que poderá ser acentuada, uma vez que a PEC nº 45 (BRASIL, 2019), por exemplo, impede a revisão de alíquotas especiais e isenções, como aquelas que incidem na cesta básica.

No que concerne a proposta de reforma trazida pelo Governo Federal, verifica-se que optou-se por uma reforma fracionada, através de Projetos de Lei, que modifiquem alguns pontos do Sistema Tributário Nacional, diferindo, portanto, das supra analisadas propostas que pretendem uma alteração generalizada por meio de Emenda Constitucional. Nesse sentido, até o presente momento o Governo Federal apresentou a primeira fase que consiste na PL 3.887 (BRASIL, 2020) e a segunda fase por meio da PL 2.337 (BRASIL, 2021).

O PL 3.887 (BRASIL, 2020) não traz muitas novidades, se comparadas às PEC supra analisadas. Nesse sentido, o projeto propõe a criação de um imposto único, a contribuição sobre bens e serviços (CBS) com alíquota de 12%, que substituirá o PIS e a COFINS, sob o argumento de que:

PIS e Cofins são os tributos federais mais complexos, o que gera enorme contencioso. Numerosos regimes especiais violam a isonomia de tratamento. O regime de tributação cumulativa frustra o auto-controle inerente a esse tipo de imposto, pelo qual o comerciante tem interesse em exigir nota fiscal do fornecedor (BRASIL, 2021).

A criação do CBS, portanto, visa a unificação e simplificação do sistema, de forma similar aos argumentos trazidos para a criação do IBS. Ressalte-se que, no que concerne à possibilidade de isenção, assemelha-se à PEC Senatorial, na medida em que prevê que possa se conceder isenções através da edição de Lei Complementar.

Por sua vez, o PL 2.337 (BRASIL, 2021) traz inovações que não foram observadas nas demais propostas de reforma tributária. O projeto de lei trata da reforma do imposto de renda, tanto do IRPF quanto do IRPJ. Quanto ao primeiro, pretende-se o aumento da faixa de isenção, para 31%, gerando ajustes nas demais faixas, estimando-se que 6 milhões de pessoas serão completamente isentas do imposto (BRASIL, 2021). Já para o IRPJ, almeja-se uma redução das alíquotas de 15% para 12,5 % em 2022, de modo que em 2023 a alíquota se estabeleça no patamar de 10% (BRASIL, 2021).

O grande diferencial desse projeto de lei em comparação às outras propostas de reforma tributária, talvez seja a tributação de lucros e dividendos. Nesse sentido, o governo federal propõe a tributação dessas bases, atualmente isentas, sob o argumento de que:

[...] lucros e dividendos que estão isentos hoje e beneficiam, principalmente, a parcela mais rica da população. Em 2019, cerca de 20 mil pessoas (0,01% da população) declararam ter recebido mais de R\$ 230 bilhões sem pagar imposto sobre isso. A alíquota média de imposto de quem recebeu lucros e dividendos e ganhou mais de 320 salários mínimos por mês foi de 1,6% - entre os assalariados essa alíquota média efetiva vai a quase 17% (BRASIL, 2021).

Verifica-se que a tributação de lucros e dividendos do ponto de vista da tributação justa é um importante mecanismo, pois visa que os detentores de maior renda arquem, também, com a despesa do Estado.

Todavia, é preciso salientar que não houve uma mudança significativa nas bases tributadas pelo IR e, até o momento, a proposta do Governo Federal não trouxe mudanças efetivas sobre a tributação do consumo, principal causadora da regressividade do Sistema Tributário Nacional.

Diante de tais observações, conclui-se que as propostas, apresentam pequenas diferenciações entre si, mas compartilham de muitas similaridades. Não há uma preocupação efetiva em se aumentar a progressividade do sistema, ressaltando-se que, em alguns casos, a regressividade será acentuada. A proposta do governo federal, ainda traz alguns benefícios

para a concretização da tributação justa pela reforma do IR. No entanto, assim como as demais, acaba por manter o sistema regressivo, na medida em que não diminui efetivamente a carga tributária dos mais pobres, através de alterações efetivas na tributação sobre o consumo. Observa-se que o teor das reformas se centra em uma preocupação com a uniformização tributária, negligenciando questões de suma importância como a diminuição da participação arrecadatória de tributos indiretos e o aumento das atuais alíquotas do IRPF, para efetiva distinção e tributação entre as bases tributadas.

6 CONCLUSÃO

Diante do estudo realizado para a confecção dessa monografia, verificou-se que a progressividade está intrinsecamente relacionada aos princípios constitucionais da legalidade, da capacidade contributiva e da isonomia, bem como aos valores de justiça e segurança jurídica advindos dos ideais propostos pela Constituição (BRASIL, 1998), recebendo tratamento de princípio concretizador da capacidade contributiva.

Observou-se que a progressividade tem origem na necessidade de tributação diferenciada, em virtude de desigualdades sociais. Diante desta característica finalística verificou-se a necessidade de que seja tratada como um princípio norteador do Sistema Tributário Nacional, bem como foi apresentada sua conceituação.

A pesquisa também elucidou que o princípio da progressividade é essencial para a efetivação do Direito a uma Tributação Justa, que deve ser tratado como verdadeiro direito fundamental. Ademais, demonstrou-se que para isso é essencial a Justiça Tributária, no âmbito dos tribunais, de forma que haja uma mudança de entendimento quanto à possibilidade de aplicação aos impostos, tal qual ocorreu com o IPTU e o ITCMD, fazendo com que o patrimônio seja tributado de forma devida.

Nesse sentido, conceituou-se a regressividade, de forma alcançar duas conclusões quanto a sistemática tributária atual: a tributação brasileira é predominantemente regressiva, uma vez que o patrimônio não é tributado de forma progressiva - precipuamente pela resistência em aplicar o princípio da progressividade aos impostos reais - e em conjunto com a renda, não ocupam um lugar de destaque na arrecadação tributária, fato que impede a concretização do Direito fundamental a uma Tributação Justa.

Por fim, diante de tal cenário, realizou-se uma análise crítica quanto às PEC nº 45 (BRASIL, 2019), PEC nº110 (BRASIL, 2019), o PL nº 3.887 (BRASIL, 2020) e o PL 2.337 (BRASIL, 2021) a qual demonstrou que as mudanças pretendidas se centram na simplificação de tributos indiretos, pouco abordando a tributação sobre a renda e o patrimônio, o que evidencia a despreocupação política com o atual panorama de desigualdade social, mantendo-se a sistemática tributária como um instrumento que aprofunda disparidades, pela não aplicação do princípio da progressividade, como instrumento concretizador da capacidade contributiva e da justiça distributiva.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 24. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2021. *E-book*.

ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. São Paulo: Editora Martin Claret, 2015. *E-book*.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios jurídicos: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

BARROSO, L. R. **Neoconstitucionalismo e constitucionalização do Direito (O triunfo tardio do direito constitucional no Brasil)**. Revista de Direito Administrativo, v. 240, p. 1-42, 2005. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/43618>. Acesso em: 21 maio 2021.

BICALHO, G. P. ; FERNANDES, R. V.. **Do positivismo ao pós-positivismo jurídico: o atual paradigma jusfilosófico constitucional**. Brasília, DF: Senado Federal, 2011. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/242864/000910796.pdf?sequence=1> Acesso em: 29 jan. 2021.

BRASIL. Agência Senado. **Recordista de desigualdade, país estuda alternativas para ajudar os mais pobres**. Brasília, DF. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/infomaterias/2021/03/recordista-em-desigualdade-pais-estuda-alternativas-para-ajudar-os-mais-pobres> Acesso em: 20 ago. 2021.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei nº 3.887, de 21 de julho de 2020**. Institui a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços - CBS, e altera a legislação tributária federal. Brasília, DF. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2258196>. Acesso em: 8 jan. 2021.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto de Lei nº2.337, de 25 de junho de 2021**. Institui a Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços - CBS, e altera a legislação tributária federal. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2021. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2288389>. Acesso em: 20 ago. 2021.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Projeto zera tributos incidentes sobre itens da cesta básica**. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2021. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/722887-projeto-zera-tributos-incidentes-sobre-itens-da-cesta-basica/> .Acesso em: 8 maio 2021.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda Constitucional 45, de 03 de abril de 2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, [2021]. Disponível em:
<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>
Acesso em: 8 jan. 2021. Acesso em: 14 maio 2021.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Reforma Tributária: Comparativo da PEC 45/2019 (Câmara) e da PEC 110/2019**. Brasília, DF. Disponível em:
<https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019>. Acesso em: 20 mar. 2021.

BRASIL. Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social. **Relatório 48ª Reunião Plenária**. Brasília, DF:CDES, 2018. Disponível em:
<http://www.cdes.gov.br/Plone/biblioteca/busca/reuniao-plenaria/atas/relatorio-da-48a-reuniao-plenaria>. Acesso em: 20 ago. 2021.

BRASIL. [Constituição (1946)]. **Constituição dos Estados Unidos do Brasil de 1946**. Rio de Janeiro, RJ: Presidência da República, [1965]. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm. Acesso em: 21 maio 2021.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2021]. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 8 jan. 2021.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 18 de 1º dezembro de 1965**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, [1965]. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc_anterior1988/emc18-65.htm. Acesso em: 28 maio 2021.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 29, de 13 de setembro de 2000**. Altera os arts. 34, 35, 156, 160, 167 e 198 da Constituição Federal e acrescenta artigo ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para assegurar os recursos mínimos para o financiamento das ações e serviços públicos de saúde. Brasília, DF: Câmara dos Deputados [2000]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc29.htm Acesso em: 4 jun. 2021.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de Outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República [2016]. Disponível em:
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 18 mar 2021.

BRASIL. **Lei nº 9.249 de 26 de dezembro de 1995**. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2019]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm Acesso em: 12 ago. 2021.

BRASIL. Receita Federal. **Carga tributária no Brasil 2019**. Análise por tributos e bases de incidência. Brasília, DF: Receita Federal, 2019. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-no-brasil-capa>. Acesso em: 19 mar. 2021.

BRASIL. Receita Federal. **Os primórdios do imposto de renda no Brasil**. Brasília, DF: Receita Federal, 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/memoria/imposto-de-renda/historia/primordios-do-imposto-de-renda-no-brasil>. Acesso em: 20 ago. 2021.

BRASIL. Receita Federal. **Os primórdios do imposto de renda no mundo**. Brasília, DF. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/institucional/memoria/imposto-de-renda/historia/primordios-do-imposto-de-renda-no-mundo>. Acesso em: 20 ago. 2021.

BRASIL. **Reforma do Imposto de Renda**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/imposto-de-renda>. Acesso em: 26 ago. 2021.

BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. **Gráfico 2. Estrutura da Carga Tributária Bruta – Governo Geral - Brasil - Anual - % do PIB - 2010 a 2019**. Brasília, DF. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/carga-tributaria-do-governo-geral/2019/114#:~:text=Em%202019%2C%20a%20carga%20tribut%C3%A1ria,02%20pontos%20percentuais%20do%20PIB>. Acesso em: 18 mar. 2021.

BRASIL. Senado Federal. **Proposta de Emenda Constitucional 110 de 2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Senado Federal, [2021]. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>. Acesso em: 18 março 2021. Acesso em: 20 ago. 2021.

BRASIL. Senado Federal. **Resolução nº 9 de 1992**. Estabelece alíquota máxima para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, de que trata a alínea "a", inciso I, e § 1º, inciso IV do art. 155 da Constituição Federal. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, [1992]. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/ressen/1992/resolucao-9-5-maio-1992-451294-publicacaooriginal-1-pl.html>. Acesso em: 4 jun. 2021.

BRASIL. **Tributação sobre o Valor agregado**. Brasília, DF: Presidência da República, 2021. Disponível em: <https://www.gov.br/economia/pt-br/aceso-a-informacao/acoes-e-programas/reforma-tributaria/valor-agregado>. Acesso em: 26 ago. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma); **Recurso em Mandado de Segurança 51424 RJ 2016/0171281-0**; PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO N. 2/STJ. RECURSO EM MANDADO DE SEGURANÇA IPVA. ISENÇÃO EM RELAÇÃO AO VEÍCULO CUJO PROPRIETÁRIO, NÃO CONDUTOR, É PESSOA COM TRANSTORNO DO ESPECTRO AUTISTA. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DA ISONOMIA TRIBUTÁRIA E DA DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA. INTERPRETAÇÃO CONFORME A CONSTITUIÇÃO. RECURSO PROVIDO [...]; Relator: Ministro Mauro Campbell Marques; Data de Julgamento: 07/05/2019; Data de Publicação: DJe 14/05/2019. Recorrente: Thales Oliveira dos Santos. Recorrido: Estado do Rio de Janeiro. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201601712810&dt_publicacao=14/05/2019. Acesso em: 4 maio 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal; **Decisão em Agravo Interno 214367**; DECISÃO IMPOSTO PREDIAL E TERRITORIAL URBANO - PROGRESSIVIDADE - LEI FEDERAL - ALCANCE - ARTIGOS 156, § 1º, E 182, § 4º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL - AGRAVO DESPROVIDO. [...] A decisão recorrida está em consonância com o precedente desta Corte exsurgido com o julgamento do Recurso Extraordinário nº 153.771-0/MG, ocasião em que prevaleceu o voto do Ministro Moreira Alves, assim sintetizado: IPTU. Progressividade. - No sistema tributário nacional é o IPTU inequivocamente um imposto real. - Sob o império da atual Constituição, não é admitida a progressividade fiscal do IPTU, quer com base exclusivamente no seu artigo 145, § 1º, porque esse imposto tem caráter real que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte, quer com arrimo na conjugação desse dispositivo constitucional (genérico) com o artigo 156, § 1º (específico). [...]; Relator: Marco Aurélio; Julgado em 23/05/1998. Agravante: Município de São Paulo. Agravado: José Alberto Artigas Giorgi e Outros. Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/diarioJustica/listarDiarioJustica.asp?tipoPesquisaDJ=AP&numero=214367&classe=AI>. Acesso em: 4 maio 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Segunda Turma); **Agravo Regimental em Recurso Extraordinário com Agravo 1172327**; AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. DIREITO TRIBUTÁRIO. IPVA. EMBARCAÇÕES. NÃO INCIDÊNCIA. DESPROVIMENTO. 1. Nos termos da jurisprudência consolidada da Corte, a materialidade constitucional do IPVA não abarca a propriedade de embarcações ou aeronaves. Precedentes. 3. Agravo regimental a que se nega provimento, com aplicação de multa, nos termos do art. 1.021, §4º, do CPC; Relator: Edson Fachin; Julgado em: 04/10/2019. Agravante: Estado de Pernambuco. Agravado: Romero Gomes Duarte. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=751219242>. Acesso em: 25 jun. 2021.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Súmula 656.** 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. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, [2011]. Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2151#:~:text=Imposto%20de%20transmiss%C3%A3o%20inter%20vivos%20de%20bens%20im%C3%B3veis%20%2D%20AI%C3%ADquotas%20progressivas,no%20valor%20venal%20do%20im%C3%B3vel>. Acesso em: 5 jul. 2021.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Súmula 668.** 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. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, [2016]. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=1521>. Acesso em: 5 jul. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal; (Tribunal Pleno); **Acórdão de Recurso Extraordinário 562045.** Relator: Ricardo Lewandowski.; EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL: PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTA DE IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE BENS E DIREITOS. CONSTITUCIONALIDADE. ART. 145, § 1º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRINCÍPIO DA IGUALDADE MATERIAL TRIBUTÁRIA. OBSERVÂNCIA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO; Julgado em: 06/02/2013; Publicado em: 27/11/2013; Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul. Recorrido: Espólio de Emília Lopes de Leon. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>. Acesso em: 18 jun. 2021.

CARVALHO JUNIOR, Pedro Humberto Bruno. **Aspectos Distributivos do IPTU e do patrimônio imobiliário das famílias brasileiras.** Rio de Janeiro, RJ: Ipea, 2009. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=4950&Itemid=1. Acesso em: 9 jul. de 2021.

CHIEZA, Rosa Angela.; FRANCHESCINI, Rejane; SANTOS, Dão Real. **Alternativas à redução da regressividade do imposto de renda da pessoa física no Brasil.** Revista análise econômica, v.38, n. 76, p. 237-262, 2020. Disponível em: <https://www.seer.ufrgs.br/AnaliseEconomica/article/view/82019>. Acesso em: 13 ago. de 2021.

COLARES, Laís Gramacho. **O princípio geral da progressividade no Sistema Tributário Nacional.** Rio de Janeiro, RJ: A Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, v. 6, n. 7, p. 100-121, 2018. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/issue/view/1942>. Acesso em: 8 mar. de 2021.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **Os Impostos e o Estado de Direito**. São Paulo: Grupo Almedina, 2017. *E-book*.

D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. **A regressividade da matriz tributária brasileira: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social**. 2015. Dissertação de Mestrado (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito - Universidade Federal de Brasília, 2015. Disponível em: https://www.repositorio.unb.br/bitstream/10482/18748/1/2015_PedroJulioSalesDAraujo.pdf. Acesso em: 20 ago. de 2021.

FERNANDES, Rayneider Brunelli. **Justiça Tributária no Brasil: contexto social e aplicabilidade judiciária**. Rio de Janeiro, RJ: Revista da Faculdade de Direito da UERJ, n.32, p. 213-258, 2017. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/20289>. Acesso em: 6 ago. 2021.

FURTADO, Celso. **Metamorfoses do Capitalismo**. In: Celso Furtado os combates de um economista. São Paulo, SP: Associação Brasileira de Economistas pela Democracia e Expressão Popular, 2020. Disponível em: https://fpabramo.org.br/publicacoes/wp-content/uploads/sites/5/2020/07/Celso-Furtado-Os-combates-de-um-economista_WEBFINAL.pdf#page=52. Acesso em: 2 jul. 2021.

GRAU, Eros. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 14. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

GUEDES, Yuri dos Reis. **A Progressividade do ITCMD nos Estados Brasileiros: um estudo comparativo**. 2021. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharelado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade Federal de Juiz de Fora, Juiz de Fora, 2021. Disponível em: <https://repositorio.ufjf.br/jspui/handle/ufjf/12907> Acesso em: 9 jul. 2021.

GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. **Reforma Tributária e Federalismo Fiscal: uma análise das propostas de criação de um novo imposto sobre o valor adicionado para o Brasil**. Rio de Janeiro, RJ: IPEA, 2019. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_2530_web.pdf Acesso em: 30 jul. 2021.

HESSE, Konrad. **Série IDP - Temas fundamentais do Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2009. *E-book*.

IBGE - INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Extrema pobreza atinge 13,5 milhões de pessoas e chega ao maior nível em 7 anos**. Rio de Janeiro, RJ: IBGE - Agência de notícias, 2019. Disponível em: [69](https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-</p></div><div data-bbox=)

noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/25882-extrema-pobreza-atinge-13-5-milhoes-de-pessoas-e-chega-ao-maior-nivel-em-7-anos Acesso em: 21 mar. 2021.

IBGE – INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Síntese de Indicadores Sociais: em 2019, proporção de pobres cai para 24,7% e extrema pobreza se mantém em 6,5% da população.** Rio de Janeiro, RJ: IBGE, 2020. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/29431-sintese-de-indicadores-sociais-em-2019-proporcao-de-pobres-cai-para-24-7-e-extrema-pobreza-se-mantem-em-6-5-da-populacao>. Acesso em: 19 fev. 2021.

INSTITUTO DATAFOLHA; OXFAM. **Nós e as Desigualdades.** Percepção sobre as desigualdades no Brasil. [S.l]: Oxfam, 2021. Disponível em: https://d335luupugsy2.cloudfront.net/cms%2Ffiles%2F115321%2F1622384863LO_relatorio_nos_e_as_desigualdade_datafolha_2020_vs3.pdf. Acesso em: 06 jun. 2021.

KANT, Immanuel. **Metafísica dos costumes.** São Paulo, SP: Editoras Vozes e Universitária São Francisco, 2013. *E-book*.

KIRCHHOF, Paul; **A Ética da Justiça Fiscal.** Tradução Pedro Adamy. Revista Direito Tributário Atual, n.44. p. 525-544. São Paulo, SP: IBDT, 2020. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2020/05/paul-e-pedro.pdf>. Acesso em: 9 jun. 2021.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Britto. **Manual de Direito Tributário.** 11. ed. São Paulo, SP: Grupo GEN, 2019. *E-book*.

MARTINS, Marcelo Maiolono. **A injustiça do sistema - Sistema tributário injusto.** Brasília, DF: Ipea, 2009. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&view=article&id=1240. Acesso em: 15 jun. 2021.

MEIRELLES, José Ricardo. **O princípio da Capacidade Contributiva.** Brasília, DF: Senado Federal, 1997. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/315/oprincipiodacapacidade.pdf?sequence=6&isAllowed=y>. Acesso em: 15 jul. 2021.

MELLO, Celso Antônio. **Curso de Direito Administrativo.** 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2014. *E-book*.

MELLO, Elizabete Rosa de. **Direito Fundamental a uma tributação justa.** São Paulo: Atlas, 2013.

MINAS GERAIS. Secretaria do Estado da Fazenda. **Lei nº 14.937, de 23 de dezembro de 2003**. Dispõe sobre o imposto sobre a propriedade de veículos automotores. Belo Horizonte, MG. Disponível em: http://www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/l14937_2003.html. Acesso em: 12 jun. 2021.

MILL, John Stuart. **Princípios de economia política, com algumas de suas aplicações à filosofia social**. Coleção Economistas. São Paulo: Abril Cultural, 1983.

MURPHY, Liam, NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**. São Paulo: Martin Fontes, 2002.

OLIVEIRA, A. F.; RODRIGUES, H. T. **A regressividade do Sistema Tributário Brasileiro**. Santa Cruz do Sul: Unisc, 2017. Disponível em: <https://online.unisc.br/acadnet/anais/index.php/ppds/article/view/16449/4096> Acesso em: 8 jan. 2021.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2021. *E-book*.

PLATÃO. **A República**. Coleção “Os Pensadores”. São Paulo: Nova Cultural, 1997.

PIKETTY, Thomas. **Capital in the twenty first century**. Translated by Arthur Goldhammer. 1.ed. Cambridge, London, 2014. *E-book*.

PIKETTY, Thomas. **O rockstar da economia**: por Assis Moreira. São Paulo, SP: Entrevista ao valor econômico, 2014. Disponível em: <http://www.bresserpereira.org.br/terceiros/2014/maio/14.05.Rock-star.pdf>. Acesso em: 20 ago. 2021.

PIKETTY, Thomas. O capital no século XXI. Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. 1.ed. Rio de Janeiro, RJ: Editora Intrínseca, 2014. *E-book*.

PISCITELLI, Tathiane. **Justiça Fiscal como requisito inafastável do estado de direito: uma análise do caso brasileiro**. São Paulo: IBET, 2018. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/justica-fiscal-como-requisito-inafastavel-do-estado-de-direito-uma-analise-do-caso-brasileiro-por-tathiane-piscitelli/>. Acesso em: 18 mar. 2021.

RAWLS, John. **Uma teoria de justiça**. São Paulo: Martins fontes, 2000.

SANCHES, José Luís Saldanha. **Justiça fiscal**. Portugal: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2016. *E-book*.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. *E-book*.

SEN, Amartya. **A ideia de Justiça**. São Paulo: Editora Companhia das Letras, 2011. *E-book*.

SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. São Paulo: Editora Companhia das Letras, 2000.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Editora Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 11. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2000.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. v. 1. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2009.

VASQUES, Sérgio. **O IVA como imposto geral sobre o consumo**. [S.I.]: Revista Fórum de Direito Tributário Brasil, nº 59, 2012. Disponível em: https://scholar.google.com.br/scholar?hl=pt-BR&as_sdt=0%2C5&q=iva+imposto&btnG=. Acesso em: 20 ago. 2021.