

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



FÁBIO RÉGIS SOARES JÚNIOR

**O Princípio da capacidade contributiva sob a perspectiva da justiça
Rawlsiana: O papel da tributação no combate à desigualdade**

RECIFE

2019

FÁBIO RÉGIS SOARES JÚNIOR

O Princípio da capacidade contributiva sob a perspectiva da justiça Rawlsiana: O papel da tributação no combate à desigualdade

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

Orientadora: Dra. Tereza Cristina Tarragô

RECIFE

2019

FÁBIO RÉGIS SOARES JÚNIOR

**O Princípio da capacidade contributiva sob a perspectiva da justiça Rawlsiana:
O papel da tributação no combate à desigualdade**

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

Recife, ____ de _____ de _____.

BANCA EXAMINADORA:

Prof. Dr.
Universidade Federal de Pernambuco – UFPE

Prof. Dr.
Universidade Federal de Pernambuco – UFPE

Prof. Dr.
Universidade Federal de Pernambuco – UFPE

Dedico a presente monografia aos meus pais, meus irmãos, minhas sobrinhas e em especial à minha vovó Eliete.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço a Deus, que esteve comigo em todos os momentos da minha vida e nunca desamparou seu humilde servo.

À minha família, minha mãe, meu pai, minha irmã e minha sobrinha. Sem vocês eu não estaria onde estou, essa vitória não é minha, é nossa.

À minha orientadora, Prof^ª. Dra. Tereza Cristina Tarragô, pelo suporte, paciência e incentivo.

Ao Dr. Adson Cordeiro, por ter me ajudado imensamente no momento mais complicado de minha vida acadêmica.

Aos meus professores da academia, em especial aos professores Bruno Galindo, Maria Lúcia e Eric Castro e Silva.

“Em princípio, os níveis relativos de riqueza podem ser ajustados por meio de outros aspectos do sistema jurídico, mas o meio mais eficiente é sem dúvida o código tributário”

(Liam Murphy e Thomas Nagel)

RESUMO

Com anseio de contribuir de maneira significativa para o debate acerca do tema, a presente monografia tem por objeto a apresentação do uso do sistema tributário como alternativa para combater a desigualdade socioeconômica presente no Brasil. Para tanto, verifica-se que a devida observância do princípio da capacidade contributiva viabiliza, simultaneamente, o desenvolvimento de um sistema tributário mais justo e a promoção da redistribuição de renda. Com o fito de validar o posicionamento adotado neste trabalho, será utilizada a teoria da justiça proposta por John Rawls, como sustentáculo teórico da concepção de justiça. Também será abordado no trabalho, a relação do princípio da capacidade contributiva com o ordenamento jurídico brasileiro, assim como, os principais obstáculos para sua eficaz aplicação, quais sejam: a estrutura regressiva do sistema tributário; a baixa tributação sobre renda e heranças; e a fuga do dever cívico de pagamento do tributo mediante ato expressamente ilícito ou abuso das formas.

PALAVRAS-CHAVE: Redistribuição; Desigualdade; Tributação; Justiça

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Comparativo da carga tributária entre países em percentual do PIB.....	30
Tabela 2 - Distribuição da despesa média mensal familiar das classes extremas	32
Tabela 3 - Comparativo de alíquota média da tributação sobre heranças.....	36

SUMÁRIO

Introdução.....	10
1. A justiça como equidade no sistema tributário.....	12
1.1 A tributação sob ótica da justiça Rawlsiana.....	12
1.2 A transfiguração do princípio da capacidade contributiva ao longo dos séculos.....	16
2. O princípio da capacidade contributiva no Sistema tributário Brasileiro.....	20
2.1 Capacidade contributiva absoluta e capacidade contributiva relativa.....	20
2.2 A progressividade tributária como melhor prática para a justa tributação.....	21
2.3 Limitações ao poder de tributar: mínimo existencial e não confisco.....	23
2.4 A capacidade contributiva no Brasil.....	25
2.5 Princípio da capacidade contributiva: norma programática ou norma de eficácia plena?..	29
3 Obstáculos ao princípio da capacidade contributiva no Brasil.....	33
3.1 Regressividade da Sistema Tributário Brasileiro.....	33
3.2 Tributação sobre renda e herança no sistema tributário brasileiro.....	38
3.3 Elisão, Elusão, Evasão e o uso do art. 116, parágrafo único do CTN.....	41
Conclusão.....	48
Referências.....	49

INTRODUÇÃO

Nas últimas décadas, o mundo vem presenciando um aumento significativo da desigualdade social que, apesar de consequência inerente ao sistema capitalista, tem como causas diversos fatores. Entretanto, é fato que um sistema tributário regressivo facilita a reprodução da desigualdade e dificulta a ascensão social dos mais pobres. Por tal motivo, a presente monografia busca dissertar sobre a importância do sistema tributário como mecanismo de redução da alarmante desigualdade social que assola o Brasil.

Como será exposto, o sistema tributário brasileiro tem uma estrutura regressiva, utilizando majoritariamente tributos que impedem a observância da capacidade do contribuinte suportar a carga tributária, ou seja, o Estado acaba por onerar em excesso os mais humildes e, conseqüentemente, dificulta a promoção de maior isonomia material entre as diversas classes socioeconômicas, perpetuando, desta forma, a concentração da maior parte da riqueza em uma pequena parcela da sociedade.

Por entender que a concentração de riqueza em detrimento da qualidade de vida de uma parcela da população contraria o que é concebido por justo, esta monografia utilizará a teoria de justiça proposta por John Rawls como alicerce teórico justificador do dever de utilização dos princípios constitucionais como guias para a construção de uma sociedade mais justa e equânime. Em razão de sua essência se coadunar com a proposta deste trabalho, a escolha da teoria Rawlsiana para validação do que será exposto demonstra-se acertada na medida que os princípios de justiça, presentes na teoria do filósofo, são representados pelos princípios constitucionais presentes em nossa carta magna.

Neste sentido, o princípio da capacidade contributiva, instrumento jurídico responsável por considerar ser capaz de “arcar com os custos sociais aqueles cidadãos que presumidamente obtenham maiores vantagens na vida coletiva ou, ainda, que em decorrência de sua situação econômica possam suportar o encargo fiscal com menor sacrifício”¹, tem valor impar para o sistema tributário de um país que preze pela isonomia material e solidariedade como fundamentos de uma sociedade mais justa.

¹ BALBÉ, Paulo Valdemar da Silva. **Justiça tributária e capacidade contributiva: uma análise sob a ótica liberal igualitária de John Rawls**, São Paulo: LumenJuris, 2018, p. 130

O trabalho tem por objetivo evidenciar que o uso do princípio da capacidade contributiva, é capaz de reduzir a desigualdade, promover maior justiça social e garantir uma tributação mais justa. Para atingir esta finalidade, será demonstrado a relevância da utilização dos princípios de justiça teorizados por John Rawls; o reconhecimento do princípio da capacidade contributiva como um princípio de justiça; o uso do princípio da capacidade contributiva no ordenamento jurídico brasileiro e alguns obstáculos que dificultam sua efetiva aplicação.

O desenvolvimento desta monografia demonstra ser dotado de significativa relevância para toda sociedade, na medida que estimula a reflexão sobre a necessária adequação do sistema tributário ao que é pretendido pelos princípios fundamentais, instituídos na constituição de 1988.

Utilizando como metodologia uma pesquisa exploratória, o trabalho foi desenvolvido através da utilização de vasta pesquisa bibliográfica e análise de dados. Desta forma, é almejado estimular futuros trabalhos acadêmicos em um assunto tão caro.

Na busca por construir um trabalho da maneira mais didática possível, esta monografia será dividida em 3 capítulos: a) Principia-se, no primeiro capítulo, com a análise da teoria da justiça como equidade, desenvolvida pelo filósofo americano John Rawls, e como a tributação, instrumento de cooperação para a manutenção do Estado, possibilita a concretização da teoria Rawlsiana; b) O segundo capítulo efetuará uma análise sobre a conceituação e aplicação do princípio da capacidade contributiva no ordenamento jurídico brasileiro; c) Por fim, no terceiro capítulo será dado ênfase a alguns obstáculos que prejudicam a aplicação do princípio da capacidade contributiva no Brasil, como, por exemplo, o uso extensivo de tributos indiretos e os atos praticados com objetivo de evitar o dever de pagar o tributo.

1. A JUSTIÇA COMO EQUIDADE NO SISTEMA TRIBUTÁRIO

1.1 Justiça Rawlsiana e a cooperação para o custeio do Estado

O conceito de justiça teorizado por pelo filósofo americano John Rawls, em 1971, no livro intitulado “Uma Teoria da Justiça”, parte da seguinte situação hipotética: Todos os indivíduos devem ser colocados em uma posição inicial para elegerem, de forma racional, princípios que definirão o que é justo ou injusto, definição essencial para a construção de um posterior sistema judiciário. Estes princípios também são responsáveis por moldar um ideal igualitário de justiça com objetivo de garantir que todos os súditos sejam dotados de iguais condições para de exercer suas liberdades de escolhas.²

Ao iniciar sua teoria, Rawls divide a compreensão de justiça em duas partes, sendo elas: a) “concepção de justiça” como sendo o senso de justiça individualizado, correspondente ao resultado da absorção de toda experiência de vida vivida pelo indivíduo e suas características pessoais; e b) “princípios de justiça” como sendo o senso de justiça comum, a concepção geral de justiça na visão coletiva da sociedade.

Para melhor compreensão da diferença entre concepção de justiça e princípios de justiça, Rafael Vacanti dá o seguinte exemplo: Em uma situação onde senhores de escravos devem decidir quanto a manutenção ou extinção da escravidão, os Senhores de escravos, sabendo de sua posição social, tenderiam a justificar a escravidão. Entretanto, se tirarmos deles a ciência de seu poder econômico e sua posição social, estes senhores de escravos tenderiam a não concordar com a existência da escravidão, uma vez que eles poderiam pertencer a classe dos escravizados, desta forma a escravidão seria interpretada como uma instituição injusta.³

Na primeira hipótese, os senhores de escravos escolheram através das concepções de justiça, isto é, mesmo que seja evidente a injustiça na privação da liberdade de alguém, os senhores de escravos tenderiam a escolher a manutenção da escravidão por conhecerem a

² BALBÉ, Paulo Valdemar da Silva. **Justiça tributária e capacidade contributiva: uma análise sob a ótica liberal igualitária de John Rawls**, São Paulo: LumenJuris, 2018, p. 32

³ Exemplo dado por Rafael Vacanti ao tratar da teoria de John Rawls. VACANTI, Rafael Cardoso. Entre Rawls e Luhmann: A necessidade de se coibir o panejamento fiscal sem se afastar da segurança jurídica, **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, V. 7, Nº 9, Ano 2019. Disponível em: <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/39168>>. Acesso dia 10/11/2019

própria posição social; Na segunda hipótese, através dos princípios de justiça os senhores de escravos não teriam conhecimento de sua posição social, portanto, tenderiam a escolher a opção mais justa e conservadora para que, caso pertençam ao grupo mais humilde da sociedade, eles tenham a segurança contra privação da liberdade.

Diante desta divisão, Rawls coloca os princípios de justiça como ponto central de sua teoria, posto que, como supracitado, as concepções de justiça são dotadas de sentimentos pessoais, decorrente de experiências de vida, que distorcem a neutralidade exigida para que o indivíduo defina o que é justo para toda sociedade.⁴

Neste sentido, será necessário retirar, de cada indivíduo, a consciência de suas características pessoais e posição social dentro do Estado, para que as escolhas sejam dotadas da neutralidade necessária para eleger os princípios de justiça responsáveis por estruturar o resto do ordenamento jurídico. Por tal motivo, Rawls propõe a supressão do conhecimento adquirido através da utilização do véu da ignorância.

O véu da ignorância, consiste em despir os indivíduos de todas as informações sobre suas condições e posições na sociedade, ou seja, o véu da ignorância retiraria dos indivíduos as concepções de justiça para permitir a escolha de princípios de justiça capazes de garantir a liberdade, o respeito a todos os projetos de vida, e uma justiça equânime como produto da cooperação social.⁵

A incerteza provocada pelo véu da ignorância faria com que os indivíduos sejam cautelosos em suas escolhas na posição inicial, isto é, eles seriam conservadores e racionais ao ponto de utilizar a escolha dos princípios de justiça como um mercado hipotético de seguros que garantiriam uma vida digna e sem prejuízo irremediável, caso estejam situados na classe mais desafortunada.⁶

Neste sentido, Amartya Sen afirma que:

⁴ MACHADO, Kaline Pacífico de Brito. **A Aplicação do Princípio da Solidariedade Social no Brasil, sob a ótica de John Rawls**, Revista Eletrônica Multidisciplinar, Vo. 2, Nº 9, Ano 2013. Disponível em: <<http://www.seer.ufal.br/index.php/rmdufal/article/view/1105>>. Acesso dia 10/11/2019

⁵ BALBÉ, Paulo Valdemar da Silva. **Justiça tributária e capacidade contributiva: uma análise sob a ótica liberal igualitária de John Rawls**, São Paulo: LumenJuris, 2018, p. 32

⁶ CRUZ JR., A. S. **Justiça como equidade: liberais comunitaristas e a autocrítica de John Rawls**. São Paulo: Lumen Juris, 2004, p. 66. Apud BALBÉ, Paulo Valdemar da Silva. **Justiça tributária e capacidade contributiva: uma análise sob a ótica liberal igualitária de John Rawls**, São Paulo: LumenJuris, 2018, p. 153-154.

“Neste experimento mental, supõe-se que as pessoas, sob véu da ignorância de uma posição original à maneira de Rawls, entram nesse mercado hipotético que vende seguros contra as desvantagens. Embora nessa situação imaginária ninguém saiba quem vai ter qual desvantagem, caso a tenha, todos compram o seguro contra possíveis adversidades de “mais tarde” (por assim dizer), aqueles que realmente acabarem com a desvantagem podem reivindicar de outros tipos como compensação. Isso é, argumenta Dworkin, o mais justo que podemos obter com base naquilo que ele considera como uma efetiva igualdade de recursos”⁷

Partindo do pressuposto de que a todo indivíduo é proporcionado um mínimo existencial que garanta uma vida digna, ou seja, a garantia de condições que vão além do mínimo vital (mínimo para subsistir), John Rawls destaca que a justiça concebida no momento da eleição dos princípios de justiça seriam o desdobramento de dois princípios básicos:

“Primeiro: cada pessoa deve ter um direito igual ao mais abrangente sistema de liberdades básicas iguais que seja compatível com um sistema semelhante de liberdades para as outras. (...)

Segundo: as desigualdades sociais e econômicas devem ser ordenadas de tal modo que sejam ao mesmo tempo consideradas como vantajosas para todos dentro dos limites do razoável, e vinculadas a posições e cargos acessíveis por todos.”⁸

O primeiro princípio citado por Rawls, denominado de princípio da liberdade, dispõe sobre a garantia de bens primários como, por exemplo, liberdade política, direito a renda digna, direito de propriedade.⁹

O segundo princípio básico, denominado princípio da diferença, consiste na prerrogativa do Estado promover redistribuição de renda para equalizar as desigualdades

⁷ SEN, Amartya. **A ideia de justiça**. São Paulo: Companhia das letras, 2011, p. 298. Apud: VACANTI, Rafael Cardoso. Entre Rawls e Luhmann: A necessidade de se coibir o panejamento fiscal sem se afastar da segurança jurídica, **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, Vo. 7, Nº 9, Ano 2019. Disponível em: <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/39168>>. Acesso em: 10/11/2019

⁸ RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**, Tradução de Almiro Pisetta e Lenita Maria Rímoli Esteves, São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 64. Apud: MACHADO, Kaline Pacifico de Brito. A Aplicação do Princípio da Solidariedade Social no Brasil, sob a ótica de John Rawls, **Revista Eletrônica Multidisciplinar**, Vo. 2, Nº 9, Ano 2013. Disponível em: <<http://www.seer.ufal.br/index.php/rmdufal/article/view/1105>>. Acesso em: 10/11/2019

⁹ VACANTI, Rafael Cardoso. Entre Rawls e Luhmann: A necessidade de se coibir o panejamento fiscal sem se afastar da segurança jurídica, **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, Vo. 7, Nº 9, Ano 2019. Disponível em: <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/39168>>. Acesso em: 10/11/2019

existentes entre indivíduos que estejam naturalmente em posições sociais diversas.¹⁰ Convém ressaltar que a teoria da justiça idealizada por Rawls, compreendida como igualitarismo liberal, não almeja uma distribuição de riqueza em idêntica proporção para todos os súditos, mas a garantia do acesso a bens primários essenciais e promoção de condições básicas para que cada indivíduo possa concretizar seu projeto de vida de forma compatível com os princípios de justiça eleitos.¹¹

De acordo com o princípio da diferença, quando a desigualdade entre os súditos causar prejuízo a alguma parcela da sociedade, caberá ao Estado atuar de maneira a garantir que a existência dela seja benéfica para todos os indivíduos.¹² Segundo Kaline Machado:

“A intenção de Rawls foi tentar inserir as desigualdades sociais de forma que beneficiassem a todos, isto é, permitissem que se as desigualdades fizessem arte da sua teoria, desde que proporcionassem benefícios a todos os membros que se encontrassem em uma situação menos favorecida. Concluindo que as diferenças eram possíveis em sua teoria, todavia, na medida em que fossem devidamente controladas diante do contexto social geral”¹³

A teoria Rawlsiana objetiva, com base na utilização da solidariedade, diluir as diferenças existentes na sociedade através da “distribuição de recursos ou mecanismos de compensação” e da garantia das liberdades individuais.¹⁴ Neste sentido, a tributação emerge como mecanismo eficaz para a promoção da justiça Rawlsiana, posto que através dela o Estado pode reduzir a desigualdade mediante redistribuição de renda.

Através da utilização do sistema tributário, o Estado pode financiar ações positivas que tenham como fim proporcionar aos mais humildes condições básicas, através da tributação dos detentores de maior riqueza. Isto não significa que o objetivo do sistema

¹⁰ MACHADO, Kaline Pacífico de Brito. A Aplicação do Princípio da Solidariedade Social no Brasil, sob a ótica de John Rawls, **Revista Eletrônica Multidisciplinar**, Vo. 2, Nº 9, Ano 2013. Disponível em: <<http://www.seer.ufal.br/index.php/rmdufal/article/view/1105>>. Acesso em: 10/11/2019

¹¹ BALBÉ, Paulo Valdemar da Silva. **Justiça tributária e capacidade contributiva: uma análise sob a ótica liberal igualitária de John Rawls**, São Paulo: LumenJuris, 2018, p. 29.

¹² MACHADO, Kaline Pacífico de Brito. A Aplicação do Princípio da Solidariedade Social no Brasil, sob a ótica de John Rawls, **Revista Eletrônica Multidisciplinar**, Vo. 2, Nº 9, Ano 2013, p. 42. Disponível em: <<http://www.seer.ufal.br/index.php/rmdufal/article/view/1105>>. Acesso em: 10/11/2019

¹³ *Ibidem*.

¹⁴ VACANTI, Rafael Cardoso. Entre Rawls e Luhmann: A necessidade de se coibir o panejamento fiscal sem se afastar da segurança jurídica, **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, Vo. 7, Nº 9, Ano 2019. Disponível em: <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/39168>>. Acesso em: 10/11/2019

tributário deve ser a redução da riqueza dos mais abastados, uma vez que, diante da necessidade de custear políticas que beneficiem os mais pobres, faz mais sentido que este custo seja suportado por quem detém riqueza que excede o necessário para garantir uma vida digna.

Neste sentido, Rawls reconhece que para realizar a equalização das diferenças existentes entre as camadas socioeconômicas, se necessário, é razoável que o Estado retire parcela da riqueza dos mais ricos e a utilize em prol dos mais pobres, entretanto, esta ação não deve prejudicar os direitos individuais, ou seja, o Estado deve respeitar determinados limites ao poder de tributar para evitar causar danos a uma parcela da sociedade, fato que é antagônico a teoria da justiça como equidade.¹⁵

Este respeito a capacidade de contribuir para o custo do Estado é essencial para evitar uma atuação tirânica do sistema tributário, entretanto, a observância desta capacidade é um elemento recente quando comparado ao período de existência da tributação. Comprovadamente a cobrança de tributos existe desde as mais remotas civilizações, entretanto, a sua essência e a maneira de incidir sobre o contribuinte sofreram transformações significativas. Ao longo dos séculos, o tributo deixou de ser um instrumento arbitrário, para ser utilizado como instrumento de cooperação solidária para promover o progresso coletivo.

1.2 A transfiguração do princípio da capacidade contributiva ao longo dos séculos

Da antiguidade até a idade moderna, o tributo tinha majoritariamente a função de financiar guerras ou proporcionar poder econômico ao soberano para que este consuma o valor arrecadado como desejasse. Paulatinamente o tributo passou a significar a ser interpretado como uma cooperação solidária para o custeio do Estado para que este assegure segurança, paz e condições de vida mais justa para todos os súditos.

¹⁵ RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**, Tradução de Almiro Pisetta e Lenita Maria Rímoli Esteves, São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 64. Apud: VACANTI, Rafael Cardoso. Entre Rawls e Luhmann: A necessidade de se coibir o panejamento fiscal sem se afastar da segurança jurídica, **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, Vo. 7, Nº 9, Ano 2019. Disponível em: <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/39168>>. Acesso em: 10/11/2019

A concepção do tributo como contribuição que deveria ser utilizada para o benefício dos súditos surge através das revoluções liberais que marcaram os Estados Unidos e Europa.¹⁶ Neste cenário liberal, o filósofo e economista Adam Smith, adicionou à teoria do liberalismo econômico a necessidade de observância do *ability to pay*¹⁷ no momento em que for realizar a tributação, assim, “os súditos de cada estado devem contribuir o máximo possível para a manutenção do governo, em proporção às suas respectivas capacidades, isto é, em proporção ao rendimento de que cada um desfruta, sob a proteção do Estado.”¹⁸

Para delinear sobre a distribuição da carga tributária entre os súditos, Smith cria a teoria do benefício, onde afirmava que o indivíduo deveria contribuir na proporção do benefício obtido pela atuação do Estado, que na concepção liberalista se daria através da correção das falhas de mercado e proteção dos direitos individuais, nas palavras de Smith:

“O gasto do governo com os indivíduos de uma grande nação equivale ao gasto de gerenciamento para com os locatários de um grande Estado, os quais são todos obrigados a contribuir proporcionalmente aos seus respectivos interesses nesse Estado. Na observância ou negligência dessa máxima consiste a chamada igualdade ou desigualdade da tributação.”¹⁹

Neste período, a existência do Estado era justificada pela necessidade de garantia da ordem, segurança contra invasões estrangeiras e intervenção para correção de falhas de mercado, logo, o uso da proporcionalidade como técnica para definir a valoração dos tributos guarda harmonia com as propostas dos precursores do liberalismo, ao passo que o maior benefício era mensurado pelos lucros e conseqüente acúmulo de riquezas.

Entretanto, vale ressaltar que esta estrutura de Estado mínimo impossibilitava iguais condições entre as classes, posto que o Estado liberal não promovia redistribuição de renda, o

¹⁶ VACANTI, Rafael Cardoso. Entre Rawls e Luhmann: A necessidade de se coibir o panejamento fiscal sem se afastar da segurança jurídica, **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, Vo. 7, Nº 9, Ano 2019. Disponível em: <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/39168>>. Acesso em: 10/11/2019

¹⁷ Tradução literal: “Capacidade para pagar”

¹⁸ SMITH, Adam. **A riqueza das nações**, Editora Nova Cultural: São Paulo, 1985, p.247. Apud: ZILVETI, Fernando Aurelio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**, Quartier Latin: São Paulo, 2004, p. 142.

¹⁹ SMITH, Adam. **An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations**. 4. ed. Corrected and improved. Edinburgh: Adam & Charles Black, 1853. Apud: VIGGIANO, Leticia Mary Fernandes do Amaral. Justiça Tributária e Capacidade Contributiva: Análise comparada entre as teorias de Adam Smith e de Augusto Becker. **Novos Estudos Jurídicos**, [S.l.], v. 13, n. 2, p. 105-118, ago. 2009. ISSN 2175-0491. Disponível em: <<https://siaiap32.univali.br/seer/index.php/nej/article/view/1443>>. Acesso em: 10 out. 2019

que, conseqüentemente, impedia a ascensão social dos mais humildes e aumentava a desigualdade socioeconômica.

Com a progressiva insatisfação social após as revoluções industriais, responsáveis por aumentar a degradação das condições de vida das camadas sociais mais pobres, ampliava a necessidade do Estado adotar políticas sociais, o que causava nítida contradição ao princípio do benefício, uma vez que gradativamente o pobre deveria pagar mais tributo, deixando assim de ser um modelo de tributação que rompia com ideia de contribuir na medida de sua capacidade para contribuir.²⁰

Logo, a teoria do benefício se demonstrou incapaz de abarcar os anseios sociais de toda população, principalmente após a disseminação de direitos sociais que, quando assimilados nos ordenamentos jurídicos, fixavam a obrigação do Estado ser caracterizado como provedor de condições mínimas para que os mais humildes vivam com mais dignidade.

Com o surgimento dos Estados sociais, e sob influência dos ideais socialistas, o tributo passa a pressupor o dever do Estado agir positivamente para fomentar a igualdade material. Este período marcou a história com a consagração dos direitos sociais, como afirma Canotilho:

“Se o capitalismo mercantil e a luta pela emancipação da sociedade burguesa são inseparáveis da conscientização dos direitos do homem, de feição individualista, a luta das classes trabalhadoras e as teorias socialistas (sobretudo Marx, em A questão Judaica) põem em relevo a unidimensionalização dos direitos do homem egoísta e a necessidade de completar (ou subsistir) os tradicionais direitos do cidadão burguês pelos direitos do homem total, o que só seria possível numa nova sociedade, independentemente da adesão aos postulados marxistas, a radiação da ideia da necessidade de garantir o homem no plano econômico, social e cultural, de forma a alcançar um fundamento existencial-material, humanamente digno, passou a fazer parte do patrimônio da humanidade”²¹

O sistema tributário tem relevante papel no combate a desigualdade socioeconômica, mediante redistribuição de renda e distribuição de renda, a primeira refere-se a utilização do

²⁰ BALBÉ, Paulo Valdemar da Silva. **Justiça tributária e capacidade contributiva: uma análise sob a ótica liberal igualitária de John Rawls**, São Paulo: LumenJuris, 2018, p. 130

²¹ CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**, 5º ed., Coimbra: Almedina, 2002, p.383. Apud: VACANTI, Rafael Cardoso. **Entre Rawls e Luhmann: A necessidade de se coibir o panejamento fisca sem se afastar da segurança jurídica.**, Vo. 7, Nº 9, Ano 2019. Disponível em: <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/39168>>. Acesso dia 12/11/2019

orçamento público para financiar prestações estatais positivas aos mais humildes; e a segunda é concebida como a justa divisão do ônus tributário através da capacidade contributiva, instrumento essencial para alcançar a justiça tributária²²

Ao utilizar a capacidade contributiva no sistema tributário, o Estado passa a tributar de maneira mais justas seus súditos, distribuindo de maneira mais equânime o dever de suportar a carga tributária evitando que a arrecadação extrapole os limites do poder de tributar e ponha em risco direitos fundamentais como, por exemplo, o direito a propriedade. Neste sentido, “o princípio da capacidade contributiva reforça o ideal do justo distributivo na seara tributária”²³ e afirmar a segurança jurídica aos contribuintes, na medida que sua aplicação no sistema tributário determina que “todos devem pagar impostos segundo o montante de renda disponível para o pagamento de impostos”;²⁴

²² RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Desigualdade e tributação na Era da austeridade seletiva**, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 168

²³ OLIVEIRA, Alexandre Machado de; BORGES, Antônio de Moura. Limitações ao Princípio da capacidade contributiva: Mínimo Existencial e Confisco. **Conpedi Law Review**. 2.180. 10. 26668/2448-3931_conpedilawreview/2016.v2i4.3660. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/329333616_Limitacoes_ao_principio_da_Capacidade_Contributiva_Minimo_Existencial_e_Confisco>. Acesso em: 08/10/2019.

²⁴ TIPKE, K.; YAMASHITA, D. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 30

2. O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

2.1 Capacidade contributiva absoluta e capacidade contributiva relativa

A capacidade contributiva é subdividida de duas formas, a capacidade contributiva absoluta, ou objetiva, que estabelece hipóteses de incidência tributária que visam atingir sinais de manifesto aumento de riqueza; e a capacidade contributiva relativa, surgindo como balizador do *quantum* a ser tributado, levando em conta as condições econômicas de cada indivíduo e os fatores subjetivos que dirão concretamente se ocorrerá ou não aumento da carga tributária.

A capacidade contributiva absoluta é manifestada quando o legislador determina quais os episódios que serão compreendidos como sinais de que o indivíduo está apto para tornar-se um contribuinte e, conseqüentemente, ser alvo das imposições tributárias estabelecidas no ordenamento jurídico, ou seja, a capacidade contributiva em seu sentido absoluto está diretamente relacionada a realização de um evento capaz de qualificar o sujeito passivo de uma relação tributária.²⁵

Desta forma, é inteligível que a capacidade contributiva absoluta não realiza uma análise das obrigações econômicas do potencial contribuinte antes de incidir sobre sua riqueza, bastando a realização do fato gerador eleito pela norma como pressuposto revelador de riqueza disponível à tributação.

A capacidade contributiva relativa, por sua vez, realiza uma análise subjetiva da aplicação do tributo, ou seja, não basta demonstrar capacidade econômica, é necessário que o potencial contribuinte demonstre que detém renda e/ou riqueza excedente, disponível para contribuir após garantir condições mínimas para ele e seus dependentes. Neste sentido, a capacidade contributiva relativa atua dentro do que é proposto pelo princípio da diferença teorizado por Rawls, permitindo, por exemplo, o Estado onerar os mais ricos e não tributar os mais pobres.

²⁵ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4º ed., atualizada, revista e ampliada. São Paulo, Malheiros Editores, 2012, p.28

Neste sentido, a capacidade contributiva exprime a melhor forma de maximizar a justiça tributária, identificando os sinais de capacidade econômica e analisando subjetivamente a capacidade de contribuir. Esta prática garante maior igualdade horizontal, entre súditos detentores de mesmas condições para contribuir, e igualdade vertical, entre os súditos detentores de condições contributivas diversas, mediante a utilização de técnicas de tributação para viabilizar a aplicação da capacidade contributiva como, por exemplo, a progressividade.

2.2 A progressividade tributária como melhor prática para a justa tributação

Caracterizada pela majoração do tributo frente a condicionantes que configurem riqueza excedente tributável, a progressividade tributária demonstra alinhamento com a justa divisão da carga tributária por meio da observância da capacidade contributiva. Neste sentido esta prática surge como contraponto do uso da proporcionalidade tributária, identificada pela aplicação de mesma alíquota percentual para todos os contribuintes, independentemente de qualquer condição subjetiva inerente ao sujeito passivo da relação tributária, fato comprovável através do seguinte exemplo abaixo.

Um hipotético Estado tem as seguintes características: (a) toda sua carga tributária ao tributo sobre a renda; (b) o custo para que um indivíduo tenha uma vida digna é equivalente a R\$ 90,00 (noventa reais); (c) a renda do súdito mais rico equivale a R\$ 1.000,00 (mil reais), e a do súdito mais pobre R\$ 100,00 (cem reais).

Em um sistema tributário proporcional, se a alíquota do tributo é de 10% sobre a renda, o contribuinte mais rico pagará R\$ 100,00 (cem reais) e ficará com R\$ 900 (novecentos reais) de excedente, enquanto que o contribuinte mais pobre pagará R\$ 10,00 (dez reais) e ficará com R\$ 90,00 (noventa reais) de excedente, valor exato para custear condições de vida digna.

Neste cenário de tributação proporcional, o valor do tributo pago pelo mais rico foi dez vezes maior que a contribuição do mais pobre, entretanto, apesar desta igualdade formal criar uma aparente distribuição justa da carga tributária, há uma abissal diferença do ônus financeiro gerado pelo pagamento do tributo, principalmente quando levado em consideração o custo para uma vida digna e do sustento de dependentes financeiros.

No mesmo caso hipotético, o uso da progressividade tributária – através da instituição de um gradual aumento da alíquota do tributo, na medida em que o contribuinte demonstra maior capacidade para contribuir - permite que haja, por exemplo, uma alíquota máxima de 30%, ao mesmo tempo que concede isenção aos mais humildes.

Neste cenário, o contribuinte mais rico pagaria R\$ 300,00 (trezentos reais), e restaria R\$ 700,00 (setecentos reais) de excedente e, por sua vez, o indivíduo mais pobre poderia ser isento do pagamento do tributo, continuando com sua renda de R\$ 100,00 (cem reais) integralmente. Ao utilizar o excedente para custear uma vida digna - valorada em R\$ 90,00 - o indivíduo mais rico teria à sua disposição, livre de qualquer vínculo de custo corrente essencial, o equivalente a R\$ 610,00 (seiscentos e dez reais), enquanto o indivíduo mais pobre teria disponível, na mesma situação, R\$ 10 (dez reais).

Analisando os cenários descritos, é conclusivo que a segunda situação proporcionou uma melhor distribuição da carga tributária sem causar prejuízos aos indivíduos, posto que, mesmo sendo alvo da maior alíquota possível, o indivíduo mais rico obteve uma renda final superior a 6.000% em relação ao ganho final do mais pobre.

Este exemplo demonstra a importância do uso de um sistema tributário progressivo que, reconhecendo a capacidade contributiva como princípio de justiça, cria uma estrutura capaz de promover maior igualdade através da solidária cooperação tributária.

Ante o exposto, fica evidente que um sistema tributário que priorize a utilização de uma tributação proporcional provoca paulatinamente um aumento da desigualdade e impede que os mais pobres tenham excedentes para pôr em prática seu planejamento de vida. Em contrapartida, o tributo progressivo emerge com a função de determinar uma justa variação da alíquota sobre a base de cálculo tributável objetivando a isonomia e respeitando a segurança jurídica. Neste sentido, Machado leciona:

“A progressividade efetivamente realiza o princípio da isonomia, ao menos para os que a preconizam como instrumento da justiça. Ninguém em sã consciência, pode considerar justo cobrar imposto de renda de quem ganha apenas o necessário para o atendimento de suas necessidades mais primárias. A ideia de injustiça dá rigorosa proporcionalidade entre um indicador de capacidade contributiva e o valor do imposto nos autoriza, então a concluir afirmando que a progressividade é, realmente, uma forma justa de calcular os impostos”²⁶

²⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**, 37ª ed., Rev., Atualizada e Ampliada, São Paulo: Malheiros, 2016, p. 305.

Destarte, é concluso que um sistema tributário progressivo balizado pelo princípio da capacidade contributiva está em sintonia com a teoria de justiça de Rawls, visto que o Estado passa a utilizar a desigualdade existente na sociedade para agir no intuito de fomentar condições essenciais mais equânimes para todos os súditos, o que Rawls denominou de princípio da desigualdade.

Ademais, é importante salientar que, além de garantir uma distribuição mais justa da carga tributária, o princípio da capacidade contributiva importa ao ordenamento jurídico limitação ao poder de tributar, na medida em que, usado como critério para definir a graduação do tributo, “a capacidade contributiva começa além do mínimo necessário à existência humana digna e termina além do limite destruidor da propriedade,”²⁷ ou seja, sua aplicabilidade limita a ação Estatal no uso da progressividade. Portanto, para evitar que haja excesso na tributação instituída é imprescindível que existam limites intransponíveis, como o mínimo existencial e o não confisco.

2.3 Limitações ao poder de tributar: mínimo existencial e não confisco

Por ser um princípio de justiça fruto do anseio social de um equilíbrio entre a atuação do Estado para benefício geral e limite para uma razoável tributação, o princípio da capacidade contributiva nasceu como um rigoroso limitador ao poder de tributar, “[...] sendo um princípio que possui seu fundamento axiológico no subprincípios da justiça e no princípio da isonomia [...]. Seus balizadores são o mínimo existencial e a vedação ao confisco”²⁸

Segundo Oliveira e Borges, ao dissertarem sobre o mínimo existencial e o não confisco:

“O mínimo existencial empresta imunidade à incidência da norma tributária em virtude da ausência de signo presuntivo de renda ou riqueza; por sua vez, o não confisco é uma marco limitador da capacidade contributiva com o escopo de evitar o

²⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 138. Apud: OLIVEIRA, Alexandre Machado de; BORGES, Antônio de Moura. Limitações ao Princípio da capacidade contributiva: Mínimo Existencial e Confisco. **Conpedi Law Review**. 2. 180.10.26668/2448-3931_conpedilawreview/2016.v2i4.3660. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/329333616_Limitacoes_ao_principio_da_Capacidade_Contributiva_Minimo_Existencial_e_Confisco>. Acesso em: 08/10/2019.

²⁸ DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 215.

esgotamento da renda ou riqueza, proporcionando o respeito à propriedade privada e a continuidade da tributação para a manutenção e desenvolvimento do Estado.”²⁹

O mínimo existencial corresponde ao básico para que um indivíduo consiga ir além do mínimo vital, ele deve garantir uma vida digna, ou seja, trata-se do acesso a um compilado de bens e serviços essenciais que possibilite uma viver de maneira justa e digna. Assim, a incidência tributária sobre este mínimo existencial não harmoniza com o que se entende por justo, na medida que rompe com o princípio da capacidade contributiva, portanto o mínimo existencial deve ser dotado de intributabilidade.

Embora não tenha sido expresso na constituição federal de 1988, o mínimo existencial está presente em nossa carta magna de forma implícita “na ideia de liberdade, nos princípios constitucionais da igualdade, do devido processo legal e da livre iniciativa, nos direitos humanos e nas imunidades e privilégios do cidadão”³⁰ e também “na proclamação de respeito à dignidade humana, na cláusula do Estado Social de Direito e em inúmeras outras classificações constitucionais ligadas aos direitos fundamentais”³¹

Neste sentido, Oliveira e Borges contribuem afirmando que:

“A referida procura pelo mínimo existencial no texto constitucional já apresenta resultado no seu preâmbulo, o qual consagra diversos valores supremos, dentre os quais a liberdade, segurança, bem-estar e a justiça, não cabendo ao Estado tributar o patrimônio indispensável à consagração destes objetivos.”³²

²⁹ OLIVEIRA, Alexandre Machado de; BORGES, Antônio de Moura. Limitações ao Princípio da capacidade contributiva: Mínimo Existencial e Confisco. **Conpedi Law Review**. 2.180.10.26668/2448-3931_conpedilawreview/2016.v2i4.3660. p. 186. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/329333616_Limitacoes_ao_principio_da_Capacidade_Contributiva_Minimo_Existencial_e_Confisco>. Acesso em: 08/10/2019.

³⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 127. Apud: OLIVEIRA, Alexandre Machado de; BORGES, Antônio de Moura. Limitações ao Princípio da capacidade contributiva: Mínimo Existencial e Confisco. **Conpedi Law Review**. 2.180.10.26668/2448-3931_conpedilawreview/2016.v2i4.3660. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/329333616_Limitacoes_ao_principio_da_Capacidade_Contributiva_Minimo_Existencial_e_Confisco>. Acesso em: 08/10/2019.

³¹ Ibidem

³² OLIVEIRA, Alexandre Machado de; BORGES, Antônio de Moura. Limitações ao Princípio da capacidade contributiva: Mínimo Existencial e Confisco. **Conpedi Law Review**. 2.180.10.26668/2448-3931_conpedilawreview/2016.v2i4.3660. p. 189. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/329333616_Limitacoes_ao_principio_da_Capacidade_Contributiva_Minimo_Existencial_e_Confisco>. Acesso em: 08/10/2019.

Por sua vez, o princípio do não confisco, expresso em nossa atual constituição no art. 150, IV³³, atua de forma a garantir a razoabilidade da incidência do tributo, dando segurança jurídica ao contribuinte, garantindo a este o direito a propriedade, positivado no art. 5º, XXII da constituição de 1988.³⁴

2.4 A Capacidade contributiva no Brasil

A República Federativa do Brasil preconiza na constituição princípios fundamentais que devem ser considerados por todo ordenamento jurídico e representam os valores de nossa pátria. Neste importante rol de princípios é nítido o respeito dado para a dignidade da pessoa humana e a adoção de objetivos como a busca pela construção de uma sociedade livre, justa e solidária; promoção do desenvolvimento nacional; diminuição das desigualdades sociais e regionais, assim como, erradicar a pobreza e a marginalização; e promover o bem para todos, sem qualquer tipo de discriminação.³⁵

Nesta carta magna, conhecida como constituição cidadã, os princípios constitucionais atuam como representações dos princípios de justiça, eles são “síntese dos valores e consubstanciam as premissas básicas de uma dada ordem jurídica, irradiando-se por todo sistema”.³⁶ Neste sentido, analisando sob a ótica da justiça como equidade, é válido ressaltar a importância do princípio da igualdade e o princípio da solidariedade, principais valores

³³ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

V - utilizar tributo com efeito de confisco;”. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 14/10/2019

³⁴ “Art. 5º 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, nos termos seguintes:

(...)

XXII - é garantido o direito de propriedade;”. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 14/10/2019

³⁵ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm Acesso em: 14/10/2019

³⁶ BARROSO, Luís Roberto. **Interpretação e aplicação da constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora**. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 285. Abud: MACHADO, Kaline Pacífico de Brito. A Aplicação do Princípio da Solidariedade Social no Brasil, sob a ótica de John Rawls, **Revista Eletrônica Multidisciplinar**, Vo. 2, Nº 9, Ano 2013, p. 42. Disponível em: <<http://www.seer.ufal.br/index.php/rmdufal/article/view/1105>>. Acesso dia 10/11/2019

responsáveis pelo enquadramento da atuação estatal de forma a garantir uma sociedade mais justa, para a utilização da capacidade contributiva.

O princípio da solidariedade, constituído como um dos objetivos da república, foi consagrado no art. 3^a, I, da constituição federal de 1988³⁷, e tem grande importância na proposta de justiça defendida neste trabalho, na medida que representa a distribuição de ônus e bônus da convivência em sociedade entre todos os indivíduos. No direito tributário este princípio endossa a diferenciação do tributo em prol de uma maior justiça tributária e, por tal motivo, surge expressamente no sistema tributário sob o manto de princípio da capacidade contributiva.³⁸

O princípio da igualdade, localizado no art. 5^o, caput, da constituição federal, não tem intenção e tratar de forma idêntica todos os indivíduos e sua aplicação é relativa, ou seja, ele impõe que existam parâmetros de comparação responsáveis por determinar quando o estado deve atuar para promover maior equidade na sociedade, por exemplo, diante de dois indivíduos realizando determinado ato, os parâmetros de comparação seriam usados de forma a identificar em que momento determinada diferença entre eles causa injusta vantagem para algum.³⁹

Esta posição está alinhada com o que é defeso por Klaus Tipke que, ao se referir ao princípio da igualdade, afirma:

“A igualdade, que se distingue da identidade, é sempre relativa. O que é completamente igual é idêntico. O princípio de que o igual deve ser tratado igualmente não quer dizer idêntico, mas relativamente igual. Quando se pretende aplicar corretamente o princípio da igualdade, deve-se apurar a exata relação, perguntando-se: igual em relação a quê (em que relação)? Quaisquer diferenças podem, pois, não justificar o tratamento desigual. Para a comparação relativa tornar-se necessário um critério de comparação. Logra-se extrair um critério concreto de comparação do princípio de sistematização, isto é, do motivo ou da valoração que constitui o fundamento da lei. O princípio é o critério de comparação ou de justiça estabelecido compulsoriamente pelo legislador para determinados assuntos legalmente disciplinados”⁴⁰

³⁷ “Art. 3^o Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária”. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm Acesso em: 14/10/2019

³⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**, ed. 9^a, São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 356.

³⁹ *Ibidem*, p. 352–353.

⁴⁰ TIPKE, Klaus. Princípios de Igualdade e ideia de sistema no Direito Tributário. In: MACHADO, Brandão (coord.). **Direito Tributário. Estudo em homenagem ao professor Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 515-527. Apud: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**, ed. 9^a, São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 353.

Assim, o princípio da igualdade permite que o valor tributação seja determinada de forma diversa através da utilização de parâmetros que justifiquem o tratamento diverso entre os contribuintes, neste sentido, como já exposto no trabalho, a capacidade contributiva apresenta-se como o melhor parâmetro para a aplicação e valoração dos tributos direitos, por enquadrar o dever de pagamento do tributo com a capacidade de contribuir.

Dito isto, apesar de sua consonância com a constituição de 1988 e sua relevância para a construção de um sistema tributário justo, o princípio da capacidade contributiva não esteve presente em todas as constituições, mantendo uma histórica relação pendular que oscilou entre a presença na constituição e períodos de hiato constitucional.

O princípio da capacidade contributiva esteve presente, mesmo que de maneira tímida, na constituição mais antiga do Brasil, a constituição imperial de 1824⁴¹, em seu artigo 179, inciso XV⁴², que, segundo Pimenta Bueno, dispõe que: “Tôdas as classes da sociedade, todas as espécies de bens, tôdas as fortunas devem concorrer proporcionalmente para as necessidades e serviços sociais, pois que são de interesse comum e aproveitam a todos”⁴³

Após o fim do império, deu-se início ao primeiro hiato do constitucionalismo brasileiro acerca do princípio da capacidade contributiva, este período sem a instituição deste princípio perdura até a promulgação da constituição de 1946, quando ressurgiu de forma mais direta e expressiva.⁴⁴ A clareza na normatização do princípio da capacidade contributiva nesta constituição concedeu ao sistema tributário brasileiro um relevante avanço, como identificado

⁴¹ OLIVEIRA, Alexandre Machado de; BORGES, Antônio de Moura. Limitações ao Princípio da capacidade contributiva: Mínimo Existencial e Confisco. **Conpedi Law Review**. 2.180.10.26668/2448-3931_conpedilawreview/2016.v2i4.3660. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/329333616_Limitacoes_ao_principio_da_Capacidade_Contributiva_Minimo_Existencial_e_Confisco>. Acesso em: 08/10/2019.

⁴² “Art. 179 – A inviolabilidade dos direitos civis, e politicos dos Cidadãos Brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do império, pela maneira seguinte:

(...)

XV. Ninguém será exempto de contribuir para as despesas do Estado em proporção de seus haveres.” BRASIL. **Constituição política do Império do Brasil de 1824**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm. Acesso em: 08/10/2019

⁴³ BUENO, José Antônio Pimenta, **Direito Público Brailleiro e Análise da Constituição do Império**, Edição do Ministério da Justiça e Negócios Interiores – Serviço de Documentação, Rio de Janeiro, 1958. Apud: ZILVETI, Fernando Aurelio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**, São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 159.

⁴⁴ “Art 202 - Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte.” BRASIL. **Constituição política do Império do Brasil de 1846**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm

por Greco: “No Brasil, o grande desenvolvimento do Direito Tributário deu-se depois da Constituição de 1946 que, dentre outras importantes previsões, consagrou em seu artigo 202 o princípio da capacidade contributiva”⁴⁵

Apesar de alguns tributaristas entenderem que houve a inserção do princípio da capacidade contributiva, de forma velada, nas constituições de 1967 e 1969,⁴⁶ este entendimento não é majoritário, portanto, o retorno do princípio de maneira expressa e indiscutível se dá na constituição de 1988, em seu artigo 145, §1º⁴⁷, que estabelece, no atual entendimento, que os impostos serão progressivos e com caráter pessoal sempre que possível.

Após a promulgação da constituição federal de 1988, ocorreram grandes divergências na esfera dogmática e jurisprudencial acerca da amplitude e os efeitos da norma constitucional que positiva o princípio da capacidade contributiva, principalmente sobre a constitucionalidade da progressividade tributária.

O Supremo Tribunal Federal entendia, através das súmulas 668 e 656, que, em regra, a valoração do tributo através da capacidade contributiva se daria de maneira proporcional - técnica de tributação já explanada neste trabalho – exceto nos casos em que a constituição determinasse expressamente a progressividade para um tributo específico. Posteriormente, este entendimento foi revisado no julgamento do RE nº 562.045/RS de 2013:

“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.”⁴⁸ (STF - Relator: Min. Ricardo Lewandowski, DJ: 06/02/2013)

⁴⁵ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. Dialética: São Paulo, 2011, p. 55.

⁴⁶ ZILVETI, Fernando Aurelio. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**, Quartier Latin: São Paulo, 2004, p. 160/161.

⁴⁷ “Art. 145.- A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”. BRASIL. **Constituição da Republica Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm Acesso em: 14/10/2019

⁴⁸ STF. Recurso Extraordinário: RE 562.045/RS, Relator: Min. Ricardo Lewandowshi, DJ: 06/02/2013, **JusBrasil**, 2013. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/24807579/recurso-extraordinario-re-562045-rs-stf?ref=serp>. Acessado em: 02/01/2019

Neste recurso extraordinário, motivado pelo questionamento quanto o uso da progressividade no imposto sobre transmissões causa mortis e doações, foi considerado que a progressividade seria um reflexo do princípio da capacidade contributiva, sendo, portanto, permitida a aplicabilidade da progressividade a qualquer imposto independentemente de previsão constitucional.⁴⁹

Superado este questionamento quanto a interpretação da norma positivada, surge o questionamento de como deve ser classificada a aplicabilidade da norma constitucional que define o princípio da capacidade contributiva na constituição federal de 1988.

2.5 Princípio da capacidade contributiva: norma programática ou norma de eficácia plena?

Para dissertar sobre classificação da aplicabilidade da norma constitucional que institucionaliza o princípio da capacidade contributiva, primeiramente é necessário expor como são classificadas as normas de eficácia plena, contida e limitada.

A norma de eficácia plena tem como característica uma aplicação imediata e integral, ou seja, reproduz a totalidade de seus efeitos ao entrar em vigor. Estas normas “são as que receberam do contribuinte normatividade suficiente à sua incidência imediata. Situam-se predominantemente entre os elementos orgânicos da Constituição. Não necessitam de providência normativa ulterior para sua aplicação.”⁵⁰ Por esta sua peculiaridade, a norma de eficácia plena se aproxima das chamadas normas autoaplicáveis na doutrina norte-americana (*self-executing*, *self-enforcing* ou *self-acting*).⁵¹

Por sua vez, a norma de eficácia contida ou prospectiva, apesar de ter aplicabilidade ampla e imediata em sua entrada em vigor, poderão ter sua abrangência reduzidas através de outra norma constitucional ou infraconstitucional.⁵² Caso não ocorra a criação da norma

⁴⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Desigualdade e tributação na Era da Austeridade Seletiva**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 191.

⁵⁰ SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**, 3ª ed. revisada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 262. Apud: LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**, Ed. 22ª. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 236.

⁵¹ LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**, Ed. 22ª. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p.235.

⁵² *Ibidem*, p.236-237.

limitante, a norma de eficácia contida terá a totalidade dos seus efeitos, ou seja, funcionará aos moldes das normas de eficácia plena. Com fim de tornar mais transparente a característica desta norma, Michel Temer propõe a utilização do termo norma constitucional de eficácia redutível ou restringível, “aquelas que têm aplicabilidade imediata, integral, plena mas que podem ter reduzido seu alcance pela atividade do legislador infraconstitucional”⁵³

Por último, as normas constitucionais de eficácia limitada, ao entrarem em vigor, são caracterizadas por não frutificar totalmente seus efeitos, podendo exigir, para tanto, uma outra norma que regulamente e sua aplicabilidade. As normas constitucionais de eficácia limitada, são divididas em duas categorias: normas de princípio institutivo (ou organizativo) e normas de princípio programático.

As normas de princípio institutivo (ou organizativo) são instituidoras dos alicerces organizacionais dos órgãos e entidades. “São, pois, normas constitucionais de princípio institutivo aquelas através das quais o legislador constituinte traça esquemas gerais de estruturação e atribuições de órgãos, entidades ou institutos, para que o legislador ordinário os estruture em definitivo, mediante lei”⁵⁴

As normas constitucionais de eficácia limitada de princípio programático têm como escopo implementar objetivos que devem ser observadas como norteadores das atividades de todos os poderes presentes no Estado, conforme explica José Afonso ao afirmar que estas normas programáticas são as normas através das quais:

“...o constituinte, em vez de regular, direta e imediatamente, determinados interesses, limitou-se a traçar-lhes os princípios para serem cumpridos pelos seus órgãos (legislativos, executivos, jurisdicionais e administrativos), como programas das respectivas atividades, visando à realização dos fins sociais do Estado.”⁵⁵

Após esta explanação, incumbe expor que não há uma unissonante doutrina acerca da eficácia normativa do princípio da capacidade contributiva, havendo, especificamente, grande

⁵³ TEMER, Michel. **Elementos de direito constitucional**, 14^a ed. revisada e ampliada, São Paulo: Malheiros, 1998, p. 24. Apud: LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**, Ed. 22^a. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p.239.

⁵⁴ SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**, 3^a ed. revisada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 126. Apud: LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**, Ed. 22^a. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p.240.

⁵⁵ SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**, 3^a ed. revisada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 138. Apud: LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**, Ed. 22^a. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p.240.

dicotomia doutrinária entre uma corrente que vislumbra este princípio como norma constitucional programática, e portanto sem poder de coercitividade para impor sua aplicação, posição adotada por Achille Giannini, Gomes de Souza e Pontes de Miranda; e uma corrente que entende ser este princípio uma norma de eficácia plena, ou preceptiva, posição esta defendida por Griziotti, Baleeiro, Xavier e Derzi.⁵⁶

A corrente defensora do princípio da capacidade contributiva como uma norma preceptiva tem prevalecido na doutrina Brasileira, entretanto, isto não se reflete em um maior esforço do Estado para que haja o alinhamento de suas normas com o princípio da capacidade contributiva, como elucida Coelho e Furtado:

“Diante disso, cabe ponderar que, embora tenha havido a sua inclusão em sede constitucional e o Poder Judiciário tenha trabalhado a fim de ampliar o seu espectro para os demais tributos, são incipientes as medidas que garantem a sua efetiva aplicabilidade imediata, vez que não há, seja na jurisprudência ou de forma positivada, a imposição de sanções pelo seu descumprimento, tão pouco mecanismos de controle social visando ao seu uso.

Este fato faz com que a sua aplicação seja tida como opcional pelos governantes, caracterizando o descumprimento do dever de legalidade por parte destes, a falta de planejamento tributário e o aumento da carga tributária de forma uniforme entre as diversas camadas sociais, prejudicando os economicamente vulneráveis”⁵⁷

Diante desta dicotomia, Becker toma a posição de promover a delimitação quanto à abrangência e o poder normativo do princípio. Em seu celebre livro *Teoria Geral do Direito Tributário*, Becker doutrina que o princípio da capacidade contributiva:

“(…) tem eficácia jurídica exclusivamente perante o legislador ordinário. [...] ele deverá escolher para a composição da hipótese de incidência da regra jurídica criadora do tributo, exclusivamente fatos que sejam signos presuntivos de renda ou de capital. A desobediência, (...), tem como consequência a inconstitucionalidade da lei. (...) O juiz está exclusivamente (vinculado à referida regra constitucional)

⁵⁶ MOTA FILHO, Humberto Eustáquio César. **Introdução ao Princípio da Capacidade Contributiva**. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 36

⁵⁷ COELHO, André Felipe Canuto; FURTADO, Ana Carolina Nunes. Um Caminho para a Perda de Competitividade: A Inobservância do Princípio da Capacidade Contributiva no Brasil. **Cadernos do Programa de Pós-Graduação em Direito – PPGDir./UFRGS**, Porto Alegre, v. 11, n. 3, fev. 2017. ISSN 2317-8558. Disponível em: <<https://seer.ufrgs.br/ppgdir/article/view/66008>>. Acesso em: 12/10/2019. doi:<https://doi.org/10.22456/2317-8558.66008>.

quando examina se (...) a hipótese de incidência da regra jurídica tributária constitui um signo presuntivo de renda ou capital.”⁵⁸

Ou seja, para Becker, “o legislador está juridicamente obrigado a escolher fatos que sejam presuntivos de uma espécie de renda ou de capital acima do mínimo indispensável”⁵⁹. Quando estes fatos não forem capazes de habilitar a tributação sem atingir o mínimo existencial, o legislador “está juridicamente obrigado a criar isenções tributárias, [...] que resguardecam a imunidade tributária do mínimo indispensável de capital e de renda. A omissão neste sentido do legislador ordinário, acarretará a inconstitucionalidade de lei tributária [...]”⁶⁰

Quanto ao juiz, Becker defende uma atuação jurisdicional vinculada diretamente ao princípio da capacidade contributiva por entender que a autonomia do juiz para analisar cada caso individualmente poderia causar um enfraquecimento da segurança jurídica, posto que ocorreriam decisões diversas para situações semelhantes.⁶¹

Não obstante o fato de Becker apresentar uma alternativa louvável para a aplicabilidade da norma constitucional em questão, o princípio da capacidade contributiva sofre obstruções que impossibilitam a interpretação e aplicação de uma justa distribuição do ônus tributário, interferindo, assim, na utilização do sistema tributário como meio de promover justiça, isonomia e redução da desigualdade. Algumas destas obstruções serão objeto de estudo do próximo capítulo.

⁵⁸ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 454. Apud: VIGGIANO, Leticia Mary Fernandes do Amaral. Justiça tributária e capacidade contributiva: Análise comparada entre as teorias de Adam Smith e de Augusto Becker. **Novos Estudos Jurídicos**, [S.l.], v. 13, n. 2, p. 105-118, ago. 2009. ISSN 2175-0491. Disponível em: <<https://siaiap32.univali.br/seer/index.php/nej/article/view/1443>>. Acesso em: 13/10/2019.

⁵⁹ *Ibidem*

⁶⁰ *Ibidem*

⁶¹ VIGGIANO, Leticia Mary Fernandes do Amaral. Justiça tributária e capacidade contributiva: Análise comparada entre as teorias de Adam Smith e de Augusto Becker. **Novos Estudos Jurídicos**, [S.l.], v. 13, n. 2, p. 105-118, ago. 2009. ISSN 2175-0491. Disponível em: <<https://siaiap32.univali.br/seer/index.php/nej/article/view/1443>>. Acesso em: 13/10/2019.

3. OBSTÁCULOS AO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NO BRASIL

3.1 A regressividade no sistema tributário Brasileiro

O sistema tributário brasileiro é caracterizado pela utilização excessiva de tributos indiretos, fator que dificulta o uso da capacidade contributiva na sua forma mais eficaz, posto que “quem demonstra capacidade contributiva não é necessariamente a pessoa que escolhe para figurar como contribuinte”⁶², ou seja, o fato gerador é praticado por uma pessoa jurídica, entretanto, quem arca com o pagamento do tributo são os consumidores finais, que como será visto, é representado majoritariamente pela parcela mais pobre da população.

Ao analisarmos a carga tributária e sua distribuição no sistema tributário nacional em percentual de sua arrecadação para o PIB do Brasil e compararmos com outros países da OCDE, tabela abaixo, percebemos a regressividade de nosso sistema tributário

Tabela 1 - Comparativo da carga tributária entre países em percentual do PIB

PAÍS	CARGA TRIBUTÁRIA	RENDA	PATRIMÔNIO	CONSUMO	FOLHA DE SALÁRIOS
Brasil	32,3	6,5	1,5	15,4	8,5
EUA	26,0	12,7	2,7	4,5	6,2
Reino Unido	33,2	11,9	4,2	10,7	6,3
Suécia	44,1	15,7	1,1	12,4	14,7
Alemanha	37,6	12,0	1,1	10,2	14,1
Dinamarca	45,9	28,7	1,9	14,9	0,4
Noruega	38,0	14,0	1,2	11,1	10,6

⁶² AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, 21 º, São Paulo: Saraiva, 2016, p. 331.

Islândia	36,4	17,8	1,9	12,1	3,9
Finlândia	44,1	15,3	1,4	14,5	12,8
Áustria	42,7	11,9	0,6	12,0	17,8
Bélgica	44,2	15,7	3,5	10,8	13,7
Coreia do Sul	26,3	8,2	3,0	7,4	7,0
OCDE	34,3	11,5	1,9	11,2	9,8

Fonte: SRFB/OCDE - 2016⁶³

Através desta tabela podemos perceber que a carga tributária sobre o consumo é, aproximadamente, 10 (dez) vezes maior que a carga tributária incidente sobre o patrimônio, que é de 1,5%. Outra informação relevante é que a carga de tributos sobre a renda no Brasil, em média 6,5%, é muito inferior ao compararmos com países que representam um alto desenvolvimento tecnológico e notório poder econômico, por exemplo, Estados Unidos (12,7%), Alemanha (12,0%) e Reino Unido (11,9%), o que evidencia que uma maior tributação sobre a renda não é empecilho para o desenvolvimento de um país.

Ao compararmos a carga tributária total do Brasil (32,3%), com países considerados referências mundiais em qualidade de vida, justiça social e igualdade material, Suécia (44,1%), Dinamarca (45,9%), Finlândia (44,1%) e Áustria (42,7%), é perceptível que as informações presentes na tabela 1 contrapõem a falácia de que uma alta carga tributária implica em grave prejuízo para a população, ao mesmo tempo que dá indícios de que a maneira em que distribuída a carga tributária é um fator mais relevante para um sistema tributário mais eficiente.

O uso majoritário de tributos indiretos imposto indireto, como ocorre no sistema tributário brasileiro, resulta na inaplicabilidade da justiça fiscal, posto que inviabiliza o eficaz uso do princípio da capacidade contributiva. Neste sentido, Balbé afirma:

“A insistência pela tributação da base econômica consumo, pela via dos tributos indiretos, equivale a apostar na eficiência arrecadatória (sob perspectiva utilitarista),

⁶³ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Desigualdade e tributação na Era da Austeridade Seletiva**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 177.

em detrimento de uma justa repartição da carga tributária entres os indivíduos que compõem a população do Estado. Desconsidera-se o princípio da capacidade contributiva quando se deixa de utilizar figuras tributárias que proporcionam uma aferição mais abrangente das características pessoais do cidadão.⁶⁴

O uso de critérios, como seletividade e essencialidade, para modificar as alíquotas de tributos indiretos, é incapaz de impedir que a maior parte dos tributos pagos sejam suportados pela parcela mais humilde da população. Segundo pesquisa realizada pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, com base no Censo 2010 e na Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF) do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), os contribuintes com renda de até três salários mínimos (79% da população brasileira) são responsáveis por arcar com mais de 53% da arrecadação tributária do Brasil.⁶⁵

Em harmonia com esta informação, o IBGE divulgou os resultados da Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF), referente ao ano de 2018, demonstrando que 96,6% da renda familiar mensal de famílias com renda de até dois salários mínimos, R\$ 1.900,00 (mil e novecentos reais) são destinadas a despesas correntes, sendo 92,6% da renda familiar destinada para despesas de consumo, enquanto que as famílias com renda mensal superior a vinte e cinco salários mínimos, R\$ 23.850,00 (vinte e três mil, oitocentos e cinquenta reais), comprometem suas despesas em 87% com despesas correntes, sendo 66,3% correspondente à despesa de consumo, como confirma a tabela a seguir, divulgada pelo portal de notícia do IBGE:

Tabela 2 – Distribuição da despesa média mensal familiar das classes extremas

Distribuição da despesa monetária e não monetária média mensal familiar, por classes extremas de rendimento total e variação patrimonial mensal familiar, segundo os tipos de despesas selecionadas – Brasil – Período 2017-2018		
Tipos de despesas selecionadas	Distribuição da despesa monetária e não monetária média mensal familiar (%)	
		Classes extremas de rendimento total e variação patrimonial mensal familiar

⁶⁴ BALBÉ, Paulo Valdemar da Silva. **Justiça tributária e capacidade contributiva: uma análise sob a ótica liberal igualitária de John Rawls**, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 148.

⁶⁵ G1, **Brasileiros com renda menor pagam 53% dos impostos no país, diz IBPT**. Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia/noticia/2014/08/brasileiros-com-renda-menor-pagam-53-dos-impostos-no-pais-diz-ibpt.html>>. Acessado em: 10/11/2019

	Total	Até R\$ 1.908	Mais de R\$ 23.850
Despesa Total	100,0	100,0	100,0
Despesas Correntes	92,7	96,6	87,0
Despesa de consumo	81,0	92,6	66,3
Alimentação	14,2	22,0	7,6
Habitação	29,6	39,2	22,6
Aluguel	15,1	20,6	10,7
Serviços e taxas	7,4	11,2	3,5
Mobiliários e artigos do lar	1,4	2,1	1,1
Eletrodomésticos	1,3	2,3	0,6
Transporte	14,6	9,4	15,3
Urbano	1,3	2,1	0,4
Aquisição de veículos	5,6	2,3	7,5
Assistência à saúde	6,5	5,9	5,6
Remédios	2,9	4,2	1,4
Plano/seguro-saúde	2,1	0,4	2,9
Educação	3,8	1,9	5,1
Outras despesas de consumo	12,2	14,2	10,2
Outras despesas correntes	11,7	4,0	20,7
Aumento do ativo	4,1	1,4	9,6
Diminuição do passivo	3,2	2,0	3,5

Fonte: Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF) – 2017/2018⁶⁶

Com fim de demonstrar como a desigualdade de renda afeta a promoção de condições de oportunidades equânimes para indivíduos pertencentes a classes socioeconômicas diversas, segundo a pesquisa, a parcela mais rica gasta no mínimo mais de R\$ 1.216,35 (mil duzentos e dezesseis reais e trinta e cinco centavos), valor referente a 5,1% de um orçamento familiar de vinte e cinco salários mínimos, enquanto que os mais pobres gastariam, aproximadamente, R\$ 1.766,80 (mil, seiscentos e sessenta e seis reais e oitenta centavos) com a despesa de consumo corrente necessária para a subsistência, o equivalente a 92,6% de todo orçamento familiar desta parcela da população.

A política fiscal do Brasil seria mais justa, se, nesta atual conjuntura tributária, o Estado fosse capaz de fornecer aos mais pobres condições mínimas para viver com dignidade e ter diminuta diferença no acesso a bens primários e nas condições competitivas iniciais, quando comparados aos mais ricos. Nesta hipotética situação, o Estado seria capaz dar condições educacionais que minimizaria o fato de que o gasto com educação do indivíduo mais pobre da classe socioeconômica mais privilegiada, é um pouco inferior ao que o indivíduo mais rico da classe socioeconômica mais humilde gasta para subsistir.⁶⁷

Ocorre que quando comparamos o pagamento de despesa em áreas essenciais para a garantia de um mínimo existencial, percebemos que a maior fatia do ordenamento é destinada aos menos necessitados. Em 2019, segundo o portal do senado⁶⁸, o Brasil destinará 42% do orçamento (R\$ 1,424 trilhões de reais) com o pagamento de juros, amortização e encargos da dívida pública, valor muito superior ao que é destinado para a educação (R\$ 101,3 bilhões), Benefício de prestação continuada (R\$ 60,2 bilhões), transferências constitucionais (R\$ 267,5 bilhões de reais) e despesa previdenciária (R\$ 753,8 bilhões).

⁶⁶ Editoria: Estatística Social, POF 2017-2018: Famílias com até R\$ 1,9 mil destinam 61,2% de seus gastos à alimentação e habitação, **Agência notícias IBGE**. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/25598-pof-2017-2018-familias-com-ate-r-1-9-mil-destinam-61-2-de-seus-gastos-a-alimentacao-e-habitacao>. Acessado em: 29/10/2019

⁶⁷ Dados fornecidos pela Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF), referente ao período de 2017-2018, expresso através da tabela 2, localizada neste trabalho.

⁶⁸ BRESCIANINI, Carlos Penna. Congresso aprova Orçamento de 2019, **Agência Senado**. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2018/12/19/congresso-aprova-orcamento-de-2019-1>. Acessado em: 29/10/2019

Ou seja, além do Brasil ter um dos sistemas tributários mais regressivos do mundo, com a maior parte da carga tributária suportada pelos mais pobres através do pagamento de impostos indiretos, não compensa a tributação dado retorno em serviço público de qualidade.

⁶⁹ Fatores que vão na contramão de princípios fundamentais da constituição pátria que dispõem sobre o dever do Estado garantir maior equidade entre as camadas socioeconômicas, prezando pela igualdade e a solidariedade.

Cabe ao Brasil reverter esta realidade de concentração de riquezas, desigualdade material e alta tributação sobre a população mais pobre, através da modificação da prioridade de suas despesas e realização de mudanças no sistema tributário. O aumento do uso da tributação progressiva nos tributos diretos, como os impostos sobre a renda e heranças pode ser entendido como uma possibilidade para a diminuição da desigualdade crescente no Brasil

3.2 Tributação sobre renda e herança no sistema tributário brasileiro

O tributo direto e progressivo, como já demonstrado neste trabalho, indica ter maior eficiência na distribuição justa da carga tributada, especialmente quando tratamos do imposto sobre renda e o imposto sobre heranças e doações. “O primeiro incidirá sobre a renda resultante da subtração do mínimo existencial de cada contribuinte, renda essa plenamente realizada”⁷⁰; o segundo tributo é responsável por tributar a riqueza acumulada pelo de cujus, evitando que grandes fortunas sejam distribuídas integralmente para os herdeiros.

A determinação do que é devido pelo sujeito passivo em uma relação tributária, quando observado condições pessoais de cada contribuinte, possibilita que o tributo seja capaz de respeitar a capacidade contributiva do devedor. Neste sentido, a utilização de tributação direta como principal meio de arrecadação de tributos, em detrimento da utilização da excessiva tributação indireta, está em completa consonância com a busca por maior equidade entre as diversas camadas da sociedade.

⁶⁹ Segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, o Brasil é o país com pior retorno em serviços públicos. CNPL: Brasil é o País que proporciona pior retorno em serviços públicos à sociedade, **Portal Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação – IBPT**. Disponível em: <<https://ibpt.com.br/noticia/2595/CNPL-Brasil-e-o-Pais-que-proporciona-pior-retorno-em-servicos-publicos-a-so-ciedade>>. Acesso em: 19/11/2019

⁷⁰ ZILVETI, Fernando Aurelio. **Princípios de Direito Tributário e a capacidade contributiva**, São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 345.

A tributação sobre a renda é reconhecida por Dworkin como a melhor forma de tributar com a finalidade de garantir maior igualdade:

“O imposto de renda é um dispositivo plausível a essa finalidade, porque deixa intacta a possibilidade de escolher uma vida na qual se fazem sacrifícios constantes e se impõe uma disciplina contínua em nome do êxito financeiro e dos recursos adicionais que traz, embora, é claro, não endosse nem condene tal escolha. Mas também reconhece a sorte genética. A conciliação que esse imposto cria é um compromisso, mas um compromisso entre duas exigências da igualdade, diante da incerteza prática e conceitual sobre como atender a essas exigências, e não um compromisso da igualdade em benefício de algum valor independente, como a eficiência.”⁷¹

Neste sentido, a tributação que incide sobre a renda auferida surge como a melhor forma tributária de equilibrar a acumulação de riquezas, principal responsável pelo aumento da desigualdade no Brasil e no mundo. Como visto anteriormente, os mais ricos podem acumular valores em proporção muito superior ao que os mais pobres acumulam, quando estes últimos conseguem acumular alguma quantia sem prejudicar sua condição de vida.

Ciente de que a parcela mais pobre da sociedade gasta quase totalmente sua renda auferida com bens e serviços essenciais para sua sobrevivência, é certo que este grande grupo de indivíduos não detém condições de acumular riqueza num valor muito significativo, ao ponto que a riqueza deixada como herança, quando não utilizada para pagamento das dívidas do de cujus, não proporciona grande ascensão na posição social de seus herdeiros.

Diante deste fato, é perceptível que a tributação que incide sobre heranças e doações exerce grande impacto apenas nas transferências de grandes fortunas, ou seja, este tipo de tributação tem função de garantir que não haja a perpetuação de grandes fortunas concentradas integralmente nas mesmas famílias.

De acordo com a resolução do Senado nº 09/92, que estabelece a atual alíquota máxima do imposto sobre heranças e doações, os estados não podem impor alíquota superior a 8%, entretanto, “os estados geralmente não praticam alíquotas maiores de 4%, ficando a

⁷¹ DWORKIN, Ronald. **A virtude soberana – A teoria e a prática da igualdade**, Trad. Jussara Simões, São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 116. Apud: RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a Reforma Tributária Igualitária no Brasil, **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, v. 3, n. 3, Janeiro - Dezembro. 2015. ISSN 2317-837X. Disponível em: <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/15587>>. Acessado em: 01/11/2019

média nacional em torno de 3,8.”⁷². Através da comparação com outros países, através da tabela abaixo, percebemos como a tributação sobre heranças e doações no Brasil detém baixa alíquota.

Tabela 3 – Comparativo de alíquota média da tributação sobre heranças

PAÍS	ALÍQUOTA MÉDIA (%)
BRASIL	3,8
INGLATERRA	40,0
FRANÇA	32,5
JAPÃO	30,0
EUA	29,0
ALEMANHA	28,5
SUIÇA	25,0
LUXEMBURGO	24,0
CHILE	13,0
ITÁLIA	6,0

Fonte: Ernest Young ⁷³

Em nossa pátria, além da diminuta alíquota máxima, os tributos sobre renda e patrimônio detém outros dois fatores que provocam a perpetuação de grandes riquezas e aumento da desigualdade: (a) o baixo valor da base de cálculo necessária para que ocorra a incidência da maior alíquota, que faz com que parte dos súditos situados em uma razoável posição socioeconômica tenha a mesma incidência tributária de indivíduos detentores de

⁷² RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Desigualdade e tributação na Era da Austeridade Seletiva**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 231.

⁷³ Ibidem, p. 232.

fortunas bilionárias; (b) a tímida progressividade nos impostos diretos, causando a incidência de alíquotas muito próximas para bases de cálculo muito diferentes.

Não obstante o exposto neste tópico, o fato de um Estado adotar a tributação direta e progressiva como principal fonte de arrecadação tributária não garante a promoção de justiça tributária, dentre outros fatores, também é necessário a observância da capacidade contributiva para maximizar a chance de êxito na justa determinação do *quantum* tributado. Ocorre que a interpretação e aplicação da capacidade contributiva encontra outro obstáculo, a fuga do dever de contribuir mediante ato explicitamente ilícito ou abuso de formas.

3.3 Elisão, Elusão, Evasão e o uso do art. 116, parágrafo único do CTN

Como já foi dito, a norma tributária deve ser legislada de forma a identificar sinais de capacidade econômica e permitir a observância da capacidade contributiva do sujeito passivo para garantir uma justa tributação. Entretanto, não é incomum que indivíduos dotados de capacidade contributiva, e sem respeito ao princípio da solidariedade, atuem de maneira a ludibriar o Estado no intuito de não cumprir com o dever cívico de pagar o tributo que lhe é devido.

Para evitar a tributação que deveria ser paga em decorrência de fato preestabelecido, os contribuintes vêm utilizando formas capazes de suprimir ou reduzir o tributo que inicialmente seria devido, estas formas são conhecidas como Elisão, Elusão e Evasão, e a determinação correta para utilizar cada expressão ainda não é unânime e causa algumas divergências doutrinárias.

Ricardo Alexandre, seguindo a tendência doutrinária predominante no Brasil entende a Elisão fiscal como o meio lícito para evitar o pagamento de impostos, sendo caracterizada como uma “conduta consistente na prática de ato ou celebração de negócio legalmente enquadrado em hipótese visada pelo sujeito passivo, importando isenção, não incidência ou incidência menos onerosa do tributo.”⁷⁴

⁷⁴ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**, 12^o ed. revisada, atualizada e ampliada, Salvador: Ed. JusPovim, 2018, p.347

O autor denomina como Evasão fiscal a prática de ato ilícito com o objetivo de não se tornar contribuinte, ou reduzir o valor do tributo, como exemplo desta prática o autor cita a emissão de notas fiscais falsas para alterar o valor que será pago em ICMS.⁷⁵

Nos casos em que a atuação ocorre objetivando fuga do dever de pagar o tributo ou torná-lo menos oneroso mediante meio arditoso, artificioso e aparentemente legal, como por exemplo, uma simulação de negócio jurídico, é denominado Elisão fiscal.⁷⁶ “Trata-se de um artil caracterizado prioritariamente pelo que a doutrina denomina de abuso das formas, pois o sujeito paivo adota uma forma jurídica atípica, a rigor lícita, com escopo de escapar artificialmente da tributação.”⁷⁷

Nesta seara, Hugo de Brito Machado, sem dissertar sobre Elisão fiscal, afirma que por questões semânticas pode ser adotado tanto a nomenclatura Elisão fiscal, quanto Evasão fiscal, para identificar as medidas, lícitas ou ilícitas, que tenham como objetivo a supressão ou redução da tributação, sendo estes termos dotados de sentidos equivalentes.⁷⁸

Entretanto, o autor, contrariando o entendimento majoritário, deixa claro que, caso fosse necessário estabelecer uma diferença do significado dos dois termos, adotaria o entendimento de que Evasão fiscal deveria ser reconhecida como uma conduta lícita, e Elisão considerada uma conduta ilícita, afirmando:

“Se tivermos, porém, de estabelecer uma diferença de significado entre esses dois termos, talvez seja preferível, contrariando a preferência de muitos, utilizarmos evasão para designar a conduta lícita, e elisão para designar a conduta ilícita. Realmente, elidir é eliminar, ou suprimir, e somente se pode eliminar, ou suprimir, o que existe. Assim, quem elimina ao suprime um tributo, está agindo ilicitamente, na medida em que está eliminando ou suprimindo a relação tributária já instaurada. Por outro lado, evadir-se é fugir, e quem foge esta evitando, podendo a ação de evitar ser preventiva. Assim, quem evita pode estar agindo licitamente.”⁷⁹

⁷⁵ *Ibidem*, p.348

⁷⁶ *Ibidem*, p.347-348

⁷⁷ *Ibidem*, p.348

⁷⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**, 37ª ed., revisada, atualizada e ampliada, São Paulo: Malheiros, 2016, p. 134

⁷⁹ *Ibidem*.

Apesar de concordar com Hugo Machado quanto ao significado de Elisão, para Zilveti, este não seria o melhor termo para usarmos, posto que Elusão transmitiria com mais transparência o que é pretendido, em nota de rodapé, o autor justifica sua posição da seguinte maneira:

“Elidir é suprimir, eliminar, e só se pode suprimir ou eliminar o que já existe, ao passo que eludir, que está nos dicionários, é evitar com habilidade que ocorra o que ainda não existe, ideia que caracteriza a atividade do contribuinte quando evita, com habilidade, a ocorrência do fato gerador, ou foge dela com habilidade ou astúcia. Elisão, que não traduz essa ideia, é adaptação equivocada da palavra *elusione*. No italiano, como no francês (*élusion*), no espanhol (*elusión*) e até no inglês (*elusion*) o sentido exato do vocábulo é o de fuga astuciosa.”⁸⁰

Como exposto, é evidente que os doutrinadores estão longe de um consenso quanto ao vocábulo mais correto para determinar, no âmbito tributário, a liberdade dos indivíduos, o abuso das formas proveniente desta liberdade e o ato ilícito.

Porém, todos os doutrinadores citados reconhecem que o abuso das formas lícitas com o objetivo de suprimir, ou reduzir o valor dos tributos, é danoso para toda a sociedade, ao passo que reduz a arrecadação financeira, impede que a carga tributária seja distribuída através da capacidade contributiva e onera os demais indivíduos que contribuem de boa fé, um conjunto de fatores que se opõem a solidariedade e têm como consequência o rompimento com o princípio da igualdade.

O direito ao planejamento tributário é um desdobramento natural da liberdade concedida aos súditos, ele permite que cada contribuinte em potência possa escolher a realização, ou não, de determinadas ações, levando em consideração o que será gasto com a tributação.

Entretanto, enganar o Estado ocultando a verdadeira razão do ato ou negócio jurídico praticado, com o objetivo de evitar o pagamento de tributo ou determinar um pagamento inferior ao que deveria, é contrário ao princípio constitucional da capacidade contributiva, pois promove um tratamento desigual entre detentores de igual capacidade contributiva, além transferir sua responsabilidade tributária para os demais contribuintes. Neste sentido “o

⁸⁰ ZILVETI, Fernando Aurelio. **Princípios de Direito Tributário e a capacidade contributiva**, São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 332.

grande desafio dos aplicadores do direito na atualidade está no risco incalculável do planejamento tributário em função do subjetivismo impregnado na interpretação da norma fiscal”⁸¹

A preocupação com o abuso das formais não ocorre somente em nosso país, o combate a esta prática é uma tendência mundial e, costumeiramente, se dá através da instituição de uma norma geral que tem a função de definir critérios de interpretação “que permitam identificar a verdadeira intenção do contribuinte ante a legislação que lhe impõe o pagamento de tributos”⁸²

No código tributário alemão em seu art.42⁸³, é expresso que, diante de comprovado abuso das formas, deve ocorrer a tributação sobre o fato como se este houvesse sido realizado da maneira legalmente adequada⁸⁴, esta norma está alinhada com a teoria da consideração, também conhecida como teoria econômica, corrente que influenciou a criação da norma geral brasileira.⁸⁵

No Brasil, a norma geral antielisiva fiscal, como é tradicionalmente denominada, está presente no do art. 116, parágrafo único, do código tributário nacional brasileiro⁸⁶, criado através da lei complementar nº 104/2001, e que inicia sua redação permitindo que a autoridade administrativa desconsidere atos e negócios jurídicos praticados com o objetivo de ludibriar o Estado e cobre o tributo referente a verdadeira intenção das partes.⁸⁷

⁸¹ ZILVETI, Fernando Aurélio. **A evolução histórica da teoria da tributação: análise das estruturas socioeconômicas na formação do sistema tributário**, São Paulo: Saraiva, 2017, p.382.

⁸² Idem. **Princípios de Direito Tributário e a capacidade contributiva**, São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 346.

⁸³ “Art. 42. A lei tributária não pode ser fraudada através do abuso de formas jurídicas. Sempre que ocorrer abuso, a pretensão do imposto surgirá, como se para os fenômenos econômicos, tivesse sido adotada a forma jurídica adequada.”. ZILVETI, Fernando Aurelio. **Princípios de Direito Tributário e a capacidade contributiva**, São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 334.

⁸⁴ Ibidem, p. 334.

⁸⁵ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**, 12ª ed., revisada, atualizada e ampliada, Salvador: Editora JusPodivm, 2018, p. 352.

⁸⁶ “Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

(...)

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.”. BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 14/10/2019

⁸⁷ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**, 12ª ed., revisada, atualizada e ampliada, Salvador: Editora JusPodivm, 2018, p.350-353.

Atualmente, a norma geral estabelecida no art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, sofre questionamentos quanto a sua constitucionalidade, sendo alvo da ADI 2.446/DF que tramita no Supremo Tribunal Federal desde 2001.⁸⁸ Alguns doutrinadores já demonstraram rejeição ao que é proposto na norma geral, como Hugo Machado que ao se referir a norma antielisão e seus efeitos na hermenêutica tributária afirma: “Trocar o critério jurídico da definição legal das hipóteses de incidência tributária pelo critério econômico da identificação de capacidade contributiva seria inaceitável troca da segurança, propiciada pelo princípio da legalidade, pela insegurança que abre as portas para o arbítrio”

O Superior Tribunal Federal, sem mencionar a norma geral instituída no art. 116, parágrafo único, afirmou alinhamento com a teoria econômica, no julgamento do REsp 696.745/CE, Rel. Min. Luiz Fux:

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ABONO CONCEDIDO EM ACORDO COLETIVO. CARÁTER SUBSTITUTIVO DE REAJUSTE SALARIAL. NATUREZA SALARIAL. INCIDÊNCIA. INDENIZAÇÃO DE AUXÍLIO-ALIMENTAÇÃO. CARACTERIZAÇÃO SUPRESSÃO DE DIREITO TRABALHISTA. CARÁTER INDENIZATÓRIO. NÃO-INCIDÊNCIA. 1. O imposto sobre a renda tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda (produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos) e de proventos de qualquer natureza (art. 43, do CTN). 2. As verbas recebidas pelo trabalhador a título de indenização não podem ser tributadas como se renda fossem, porquanto não traduzem a idéia de "acréscimo patrimonial" exigida pelo art. 43, do CTN. 3. O abono pecuniário concedido em substituição ao reajuste de salários inadimplidos no tempo devido, não obstante fruto de reconhecimento via transação, é correção salarial e, como tal, incide o imposto devido, tal como incidiria a exação se realmente paga a correção no tempo devido. Abono salarial com esse teor, é, em essência, salário corrigido, sendo indiferente que a atualização se opere por força de decisão judicial ou de transação. **4. Interpretação econômica que se impõe, uma vez que a realidade econômica há de prevalecer sobre a simples forma jurídica.** 5. As verbas indenizatórias não estão sujeitas à incidência do Imposto de Renda. 6. Consignado pela sentença que o pagamento feito a título de auxílio-alimentação correspondeu ao pagamento de verba indenizatória, não incide, na hipótese, imposto de renda. 7. Recursos especiais dos impetrantes e da Fazenda Nacional não conhecidos. (grifo nosso)

(STJ - REsp: 696745 CE 2004/0150095-1, Relator: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 07/06/2005, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: --> DJ 29/08/2005 p. 183REPDJ 10/10/2005 p. 241)

⁸⁸ Ibidem, p. 352.

Fato é que, independente desta contenda desenvolvida no entorno da norma geral antielisiva, “a efetividade do princípio da capacidade contributiva depende do combate à elisão”⁸⁹, pois a prática tem por finalidade evitar que a análise da capacidade contributiva determine qual o justo valor de sua contribuição, ou seja, o contribuinte passa a determinar quanto deve pagar manipulando o discernimento do Estado através de atos aparentemente lícitos. Neste sentido, Piketty afirma:

“O direito de esclarecer sua própria taxa de tributação não existe. Não se pode enriquecer por meio do livre-comércio e da integração econômica com os vizinhos e depois desviar impunemente sua base fiscal. Isso parece roubo, pura e simplesmente.”⁹⁰

A figura dos que buscam meios de enganar o Estado para economizar na tributação pode ser comparado com o passageiro clandestino, que diante da prestação de um serviço que atingirá a todos, se exime de sua parte pois acredita que, como os demais devem realizar o que compete a cada um, a falta de sua parcela não causará danos perceptíveis⁹¹, como ressalta Rawls:

“Ele considera a ação coletiva dos outros como um fato estabelecido, de uma maneira ou de outra. Se o bem público é produzido, o prazer de seu desfrute não será diminuído se ele não der sua contribuição. Se não for produzido, a sua ação também não teria alterado a situação de qualquer forma. Um cidadão recebe a mesma proteção contra a invasão estrangeira, independentemente de ele ter ou não pago os seus impostos”⁹²

Esta prática, causa desestímulo ao pagamento dos tributos e descontentamento dos contribuintes que realizam de boa fé o pagamento dos tributos, mesmo diante da incerteza

⁸⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Desigualdade e tributação na era da austeridade seletiva**, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 201

⁹⁰ PIKETTY, Thomas. **O Capital no Século XXI**, Trad. Mônica Baumgarten de Bolle, Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014, p. 504. Apud: RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Desigualdade e tributação na era da austeridade seletiva**, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 200.

⁹¹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Desigualdade e tributação na era da austeridade seletiva**, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 201

⁹² RAWLS, John. **Uma teoria da Justiça**, São Paulo: Martins Fontes, 1997, p.295. Apud: RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Desigualdade e tributação na era da austeridade seletiva**, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 201-202.

deste pagamento por parte dos demais que se encontram dotados da mesma capacidade contributiva.⁹³

O fato de que a parcela mais pobre do Brasil realiza o pagamento dos tributos através de tributação indireta ou retida na fonte, sem mencionar o alto custo para se eximir através do abuso das formas, faz com que esta prática seja realizada pelos mais abastados e que o custo de seu resultado recaia sobre os mais humildes. Portanto, o planejamento fiscal quando realizado com abuso, acelera o processo de desigualdade socioeconômica, sendo exigível que o Estado adote medidas para coibir esta atuação de rompimento com a igualdade tributária.

John Rawls propõe que o Estado interfira através do seu poder coercitivo para impedir, ou ao menos reduzir, a atuação do súdito que se exime do dever de cooperar na medida de sua competência, pois este ato onera os demais indivíduos de boa-fé que ficam responsáveis por arcar com a parcela resultante da fuga do dever cívico por parte do indivíduo de má-fé. Segundo Rawls:

“O senso de justiça nos leva a promover sistemas justos e a desempenhar neles a nossa parte quando acreditamos que os outros, ou, pelo menos, um número suficiente deles, farão também a sua. Mas, em circunstâncias normais, uma certeza razoável em relação a isso só pode ser obtida se houver uma regra imperativa efetivamente aplicada. Supondo que o bem público beneficie a todos, e que todos concordam com a sua produção, o uso da coerção é perfeitamente racional do ponto de vista de cada indivíduo.”⁹⁴

Diante disto, e concordando com o que foi positivado por Rawls, é imprescindível que o Estado atue coibindo estas práticas perversas, sem impedir a liberdade dos súditos, e garantindo a todos os bens primários necessários para o exercício da justiça como equidade, sendo exigível.

⁹³ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Desigualdade e tributação na era da austeridade seletiva**, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 202

⁹⁴ RAWLS, John. **Uma teoria da Justiça**, São Paulo: Martins Fontes, 1997, p.295. Apud: RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Desigualdade e tributação na era da austeridade seletiva**, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 201-202.

CONCLUSÃO

O trabalho buscou expor o princípio da capacidade contributiva como um instituto basilar para a construção de um sistema tributário capaz de reduzir o crescimento da desigualdade. Para tanto, partiu da ideia de que os princípios constitucionais, em especial o princípio da capacidade contributiva, são, em essência, a expressa constitucionalização dos princípios de justiça teorizados por John Rawls.

Usando uma interpretação sistêmica, a monografia discorreu, acerca da conceituação e aplicação do princípio da capacidade contributiva no sistema tributário brasileiro que, apesar de ter uma carga tributária média compatível com diversos países, apresenta uma estrutura regressiva que contraria os objetivos instituídos na constituição federal de 1988, e impede a construção de uma sociedade livre, justa e solidária.

Diante do exposto, é concluso que há a necessidade de uma profunda reforma no sistema tributário brasileiro para que ocorra maior utilização dos tributos diretos, exploração da progressividade tributária de maneira a maximizar justa distribuição do custo estatal; aumento das alíquotas sobre renda e herança; e a criação de meios capazes de combater as práticas realizadas com o objetivo de ludibriar o Estado para não pagar o tributo devido ou pagar em valor inferior, como o uso de uma norma geral de interpretação econômica capaz de revelar a verdadeira motivação por trás de um ato ou negócio jurídico suspeito.

Dessa forma, ao final da presente dissertação, demonstra-se incontestável a importância do estudo do sistema tributário a partir da observância do princípio da capacidade contributiva, como ferramenta de perseguição de maior igualdade, isonomia e justiça tributária, elementos essenciais para a promoção de condições mais equânimes que beneficie toda a sociedade.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**, 12^a ed., revisada, atualizada e ampliada, Salvador: Editora JusPodivm, 2018

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**, 21^a, São Paulo: Saraiva, 2016

BALBÉ, Paulo Valdemar da Silva. **Justiça tributária e capacidade contributiva: uma análise sob a ótica liberal igualitária de John Rawls**, São Paulo: LumenJuris, 2018

BRASIL. **Constituição da Republica Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 08/10/2019

_____. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 08/10/2019

_____. **Constituição política do Império do Brasil de 1846**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm>. Acesso em: 08/10/2019

BRESCIANINI, Carlos Penna. Congresso aprova Orçamento de 2019, **Agência Senado**. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2018/12/19/congresso-aprova-orcamento-de-2019-1>>. Acessado em: 29/10/2019

CNPL: Brasil é o País que proporciona pior retorno em serviços públicos à sociedade, **Portal Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação – IBPT**. Disponível em: <<https://ibpt.com.br/noticia/2595/CNPL-Brasil-e-o-Pais-que-proporciona-pior-retorno-em-servicos-publicos-a-sociedade>>. Acesso em: 19/11/2019

COELHO, André Felipe Canuto; FURTADO, Ana Carolina Nunes. Um Caminho para a Perda de Competitividade: A Inobservância do Princípio da Capacidade Contributiva no Brasil. **Cadernos do Programa de Pós-Graduação em Direito – PPGDir./UFRGS**, Porto

Alegre, v. 11, n. 3, fev. 2017. ISSN 2317-8558. Disponível em: <<https://seer.ufrgs.br/ppgdir/article/view/66008>>. Acesso em: 12/10/2019.

DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade contributiva: análise dos direitos humanos e fundamentais**. São Paulo: Saraiva, 2010

Editoria: Estatística Social, POF 2017-2018: Famílias com até R\$ 1,9 mil destinam 61,2% de seus gastos à alimentação e habitação, **Agência notícias IBGE**. Disponível em: <<https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/25598-pof-2017-2018-familias-com-ate-r-1-9-mil-destinam-61-2-de-seus-gastos-a-alimentacao-e-habitacao>>. Acessado em: 29/10/2019

Brasileiros com renda menor pagam 53% dos impostos no país, diz IBPT, **G1**. Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia/noticia/2014/08/brasileiros-com-renda-menor-pagam-53-dos-impostos-no-pais-diz-ibpt.html>>. Acessado em: 10/11/2019

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. Dialética: São Paulo, 2011

LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**, Ed. 22^a. São Paulo: Saraiva Educação, 2018

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**, 37^a ed., revisada, atualizada e ampliada, São Paulo: Malheiros, 2016

MACHADO, Kaline Pacífico de Brito. A Aplicação do Princípio da Solidariedade Social no Brasil, sob a ótica de John Rawls, **Revista Eletrônica Multidisciplinar**, Vo. 2, Nº 9, Ano 2013. Disponível em: <<http://www.seer.ufal.br/index.php/rmdufal/article/view/1105>>. Acesso em: 10/11/2019

MOTA FILHO, Humberto Eustáquio César. **Introdução ao Princípio da Capacidade Contributiva**. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 36

OLIVEIRA, Alexandre Machado de; BORGES, Antônio de Moura. Limitações ao Princípio da capacidade contributiva: Mínimo Existencial e Confisco. **Conpedi Law Review**. 2.180.10.26668/2448-3931_conpedilawreview/2016.v2i4.3660. Disponível em:

<https://www.researchgate.net/publication/329333616_Limitacoes_ao_principio_da_Capacidade_Contributiva_Minimo_Existencial_e_Confisco>. Acesso em: 08/10/2019.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Desigualdade e tributação na era da austeridade seletiva**, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

_____. Piketty e a Reforma Tributária Igualitária no Brasil, **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, v. 3, n. 3, Janeiro - Dezembro. 2015. ISSN 2317-837X. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/15587>. Acessado em: 01/11/2019

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**, ed. 9ª, São Paulo: Saraiva Educação, 2019

TIPKE, K.; YAMASHITA, D. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 30

VACANTI, Rafael Cardoso. Entre Rawls e Luhmann: A necessidade de se coibir o panejamento fiscal sem se afastar da segurança jurídica, **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, V. 7, Nº 9, Ano 2019. Disponível em: <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/39168>>. Acesso em: 10/11/2019

VIGGIANO, Leticia Mary Fernandes do Amaral. Justiça tributária e capacidade contributiva: Análise comparada entre as teorias de Adam Smith e de Augusto Becker. **Novos Estudos Jurídicos**, [S.l.], v. 13, n. 2, p. 105-118, ago. 2009. ISSN 2175-0491. Disponível em: <<https://siaiap32.univali.br/seer/index.php/nej/article/view/1443>> Acesso em: 13 out. 2019.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **A evolução histórica da teoria da tributação: análise das estruturas socioeconômicas na formação do sistema tributário**, São Paulo: Saraiva, 2017

_____. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva**, Quartier Latin: São Paulo, 2004

