



**UNIVERSIDADE ESTADUAL DO NORTE DO PARANÁ
CAMPUS DE JACAREZINHO - PR
CENTRO DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIA JURÍDICA
DOUTORADO**

RENATO ALEXANDRE DA SILVA FREITAS

A INJUSTIÇA SOCIAL DECORRENTE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

**JACAREZINHO/PR
2020**

RENATO ALEXANDRE DA SILVA FREITAS

A INJUSTIÇA SOCIAL DECORRENTE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Tese apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Ciência Jurídica, Doutorado em Ciência Jurídica (Área de Concentração – Teorias da Justiça; Justiça e Exclusão), da Universidade Estadual do Norte do Paraná – Jacarezinho – PR. Linha de Pesquisa: Estado e Responsabilidade: Questões Críticas.

Orientador: Professor Doutor Renato Bernardi.

Ficha catalográfica elaborada pelo autor, através do
Programa de Geração Automática do Sistema de Bibliotecas da UENP

F938i FREITAS, RENATO ALEXANDRE DA SIVLA
A INJUSTIÇA SOCIAL DECORRENTE DO SISTEMA
TRIBUTÁRIO BRASILEIRO / RENATO ALEXANDRE DA SIVLA
FREITAS; orientador RENATO BERNARDI - Jacarezinho,
2020.

329 p.

Tese (Doutorado em Direito) - Universidade
Estadual do Norte do Paraná, Centro de Ciências
Sociais Aplicadas, Programa de Pós-Graduação em
Ciência Jurídica, 2020.

1. INCLUSÃO SOCIAL DECORRENTE DE UMA TRIBUTAÇÃO
ADEQUADA. 2. DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS. 3.
FUNÇÕES DO TRIBUTO NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO
. 4. POLÍTICAS PÚBLICAS COMO INSTRUMENTO DE INCLUSÃO
SOCIAL . 5. NECESSIDADE DE REFORMA TRIBUTÁRIA. I.
BERNARDI, RENATO , orient. II. Título.

RENATO ALEXANDRE DA SILVA FREITAS

A INJUSTIÇA SOCIAL DECORRENTE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Tese apresentada à Banca Examinadora do Programa de Doutorado em Ciência Jurídica do Centro de Ciências Sociais Aplicadas da UENP, como requisito parcial à obtenção do Título de Doutor em Direito.

Data de aprovação: 28/12/2020

Orientador: Prof. Dr. Renato Bernardi

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UENP

Prof. Dr. Ricardo Pinha Alonso - UNIMAR

Profa. Dra. Josilene Hernandes Ortolan Di Pietro -UFMS

Prof. Dr. Luiz Gustavo Boiam Pancotti - UEMS

**JACAREZINHO/PR
2020**

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, autor e consumidor da fé, pela minha família, meus amigos e por todas as maravilhas que tem feito na minha vida.

À Joicy por ser exemplo de mulher guerreira, esposa e mãe, sem a qual não teria vencido mais esta etapa da minha vida. Muito obrigado pelo carinho, amor, dedicação a nossa família. Obrigado pela paciência, pelo companheirismo e por ter compreendido as minhas ausências em razão dos compromissos doutorais. Sem você, talvez esse trabalho não tivesse chegado ao fim.

Ao Arthur, razão da minha vida, que me faz refletir diariamente em busca da melhoria como pessoa e como pai.

Agradeço também aos meus pais que mesmo distantes sempre apoiaram e confortaram nos momentos de angústia. Amo vocês e muito obrigado por tudo, sempre.

Ao Professor Renato Bernardi, insigne mestre, pelo desmedido apoio e dedicação nas orientações, dando valiosas e fundamentais sugestões para a elaboração do presente trabalho.

Aos membros da banca pelas críticas, sugestões e comentários realizados na banca de qualificação.

Ao Professor Fernando de Brito Alves - pela dedicação ao programa e aos doutorandos - na pessoa de quem agradeço todos demais professores da UENP por agregar neste período de lutas.

A todos os amigos e professores do Doutorado pela agradável convivência acadêmica e o enriquecimento científico proporcionado pelos calorosos debates. A Turma II jamais será esquecida.

Aos funcionários da Faculdade de Direito da UENP e, notadamente, à Natalina, secretária do Programa, pelo seu carinho e dedicação a todos.

A todos aqueles com quem compartilhei as lições recebidas durante as aulas e, de modo muito especial, ao amigo Moacyr Miguel de Oliveira, pelas discussões durante as viagens de Araçatuba à Jacarezinho e por todas as demais lamentações.

Aos professores da Unitoledo e companheiros da minha vida acadêmica que estiveram presentes e colaboraram nos momentos mais difíceis. Muito obrigado por ser o melhor time da região.

Agradeço também os amigos Vitor Alcantara Bueno, Leiliane Emoto, Luciano Meneguetti e todos aqueles que sempre estiveram ao meu lado, compartilhando os momentos mais importantes da minha vida, contribuindo para a conclusão do estudo ora apresentado.

Obrigado à Fernanda Stabile, a Lara Alencar e Paulo Rigamonte que nunca mediram

esforços para resolver as pendências na minha ausência.

Ao Centro Universitário Toledo e todos os seus colaboradores, na pessoa de seu ex-reitor Bruno Toledo, pelo apoio desmedido para que eu pudesse participar deste desafio. Obrigado, ainda, à Professora Doutora Silvia Cristina de Souza, agora Reitora, que com seu apoio foi fundamental para que esse projeto se concretizasse. Muito obrigado!

De tanto ver triunfar as nulidades, de tanto ver prosperar a desonra, de tanto ver crescer a injustiça, de tanto ver agigantarem-se os poderes nas mãos dos maus, o homem chega a desanimar da virtude, a rir-se da honra, a ter vergonha de ser honesto.

(Rui Barbosa).

A aprovação da presente tese não significará o endosso do Professor Orientador, da Banca Examinadora e da Universidade Estadual do Norte do Paraná à ideologia que a fundamenta ou que nela é exposta.

FREITAS, Renato Alexandre da Silva. *A injustiça social decorrente do Sistema Tributário Brasileiro*. 2020, 328 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Estadual do Norte do Paraná, Jacarezinho, 2020.

RESUMO

O Sistema Tributário Brasileiro é regressivo, a carga tributária é mal distribuída, o retorno social é baixo em relação a carga suportada pelo contribuinte, a estrutura tributária desincentiva as atividades produtivas e a geração de emprego, há uma inadequação do pacto federativo em relação a suas competências tributárias, responsabilidades e territorialidades e não há cidadania tributária e, desta forma, o Sistema Tributário caminha em sentido oposto à justiça fiscal, provocando injustiças sociais em decorrência do modelo atual de tributação. A pesquisa tem por objetivo verificar se os projetos de reforma tributária em tramitação no Congresso Nacional servem de instrumento para realizar a justiça social e promover a inclusão social das minorias e dos grupos vulneráveis, efetivando os direitos humanos desses marginalizados por meio da tributação. O método utilizado foi a pesquisa qualitativa, de caráter exploratório, com orientação analítico-descritiva. Aborda a necessidade da inclusão social decorrente de uma tributação adequada e, por consequência, a efetivação dos direitos humanos por meio da tributação. Aponta que a concepção moderna da tributação não pode estar dissociada da realização da justiça social e, por esta razão, o dever fundamental, pautado na solidariedade, trará suporte mínimo necessário para a realização de direitos fundamentais. Saliencia a importância da extrafiscalidade e das políticas públicas como instrumento de inclusão social viabilizador da dignidade humana e que estes institutos não têm sido utilizados no Brasil como deveriam. Ratifica a necessidade de reforma tributária voltada para as minorias e grupos vulneráveis. Demonstrou que embora seja notória a evolução legislativa brasileira no tocante à proteção das minorias e dos grupos vulneráveis, o que se constatou na realidade social é uma grande dificuldade destes “invisíveis” ver seus direitos plenamente efetivados. Averigou-se que as principais propostas de reforma tributárias projetadas – dentre elas a PEC nº 45/2019, 110/2019 e PL 3387/2020 – não tem como objetivo primordial a realização da justiça social por meio da tributação, nem para a população em geral e tampouco para as minorias e vulneráveis. Conclui-se que as injustiças sociais decorrentes do modelo atual de tributação devem ser corrigidas por uma reforma condizente com a realidade brasileira, respeitando as vulnerabilidades existentes, promovendo a inclusão social através de uma tributação adequada que promova a efetivação dos direitos humanos por meio da tributação. Dentro das limitações econômicas que apresenta o atual cenário, extremamente modificado pela Pandemia no Novo Coronavírus, a reforma tributária possível seria aquela que proporcionaria a retomada do crescimento econômico, a geração de emprego e que construísse um cenário de oportunidades para minimizar os impactos da pandemia sobre a economia brasileira, sem perder de vista os grupos marginalizados que têm sofrido os efeitos da exclusão social há algumas décadas e que agora se agrava em razão da crise econômica. Além disso, é preciso que sejam efetivadas Políticas Públicas de Estado capazes de reduzir as desigualdades sociais, propiciando Justiça Social via Justiça Tributária, fazendo com que os direitos e garantias fundamentais sejam efetivamente tutelados pelo Estado Democrático de Direito.

Palavras-chave: Sistema tributário. Inclusão social. Grupos vulneráveis. Políticas públicas. Reforma tributária.

FREITAS, Renato Alexandre da Silva. Die soziale *Ungerechtigkeit als Ergebnis des brasilianischen Steuersystem*. 2020, 328 f. Dissertationsarbeit (Promotion in Rechtswissenschaften) – Universidade Estadual do Norte do Paraná, Jacarezinho, 2020.

ZUSAMMENFASSUNG

Das brasilianische Steuersystem ist regressiv, die Steuerlast ist schlecht verteilt, die soziale Rendite ist im Verhältnis zur Belastung des Steuerzahlers gering, die Steuerstruktur schreckt von produktiven Unternehmungen und der Arbeitsplatzschaffung ab, der Föderationspakt ist im Verhältnis zu seinen Steuerbefugnissen, Zuständigkeiten und Territorialitäten unangemessen, und es gibt keine Steuerbürgerschaft, so dass sich das Steuersystem in die entgegengesetzte Richtung zur Steuergerechtigkeit bewegt und soziale Ungerechtigkeiten als Folge des derzeitigen Besteuerungsmodells verursacht. Die Untersuchung soll überprüfen, ob die im Nationalkongress laufenden Steuerreformprojekte als Instrument zur Erreichung sozialer Gerechtigkeit und zur Förderung der sozialen Eingliederung von Minderheiten und schutzbedürftigen Gruppen dienen und damit die Menschenrechte dieser marginalisierten Menschen durch Besteuerung verwirklichen. Die dabei angewandte Methode war qualitative Forschung mit explorativem Charakter und analytisch-deskriptiver Ausrichtung. Die Forschung befasst sich mit dem Bedürfnis nach sozialer Inklusion, das sich aus einer angemessenen Besteuerung ergibt, und folglich mit der Verwirklichung der Menschenrechte durch Besteuerung. Es weist darauf hin, dass die moderne Konzeption der Besteuerung nicht von der Verwirklichung sozialer Gerechtigkeit dissoziiert werden kann und dass aus diesem Grund die auf Solidarität beruhende Grundpflicht die erforderliche Mindestunterstützung für die Erreichung der Grundrechte leisten. Es betont die Relevanz von Lenkungs-Steuer und staatlicher Politik als Instrumente der sozialen Eingliederung, die die Menschenwürde realisierbar machen, und dass diese Institute in Brasilien nicht so eingesetzt wurden, wie sie sein sollten. Es bekräftigt die Notwendigkeit einer Steuerreform, die auf Minderheiten und schutzbedürftige Gruppen ausgerichtet ist. Es zeigt, dass, trotz der bemerkenswerten Entwicklung der brasilianischen Gesetzgebung im Hinblick auf den Schutz von Minderheiten und schutzbedürftigen Gruppen, die soziale Wirklichkeit offenbart, dass es für diese "Unsichtbaren" eine große Schwierigkeit darstellt, ihre Rechte vollständig wirksam zu sehen. Es wurde festgestellt, dass die wichtigsten geplanten Steuerreformvorschläge - darunter die Verfassungsänderungsprojekte Nr. 45/2019, 110/2019 und Gesetzentwurf 3387/2020 - nicht als primäres Ziel die Verwirklichung sozialer Gerechtigkeit durch Besteuerung, weder für die Allgemeinbevölkerung noch für Minderheiten und Schutzbedürftige haben. Es wird beschlossen, dass die sozialen Ungerechtigkeiten, die sich aus dem gegenwärtigen Besteuerungsmodell ergeben, durch eine Reform korrigiert werden sollen. Diese Reform soll der brasilianischen Realität entsprechen, die bestehenden Schwachstellen respektieren und die soziale Integration durch eine angemessene Besteuerung fördern, sodass die Verwirklichung der Menschenrechte durch Besteuerung ermöglicht wird. Innerhalb der wirtschaftlichen Grenzen des gegenwärtigen Szenarios, das durch die Pandemie im Neuen Coronavirus extrem verändert wurde, wäre die mögliche Steuerreform diejenige, die eine Wiederbelebung des Wirtschaftswachstums und die Arbeitsplatzschaffung ermöglichen würde und die ein Szenario von Möglichkeiten zur Minimierung der Auswirkungen der Pandemie auf die brasilianische Wirtschaft aufbaut, ohne die Randgruppen aus den Augen zu verlieren, die einige Jahrzehnte lang unter den Auswirkungen der sozialen Ausgrenzung gelitten und nun durch die Wirtschaftskrise noch verschlimmert werden. Des Weiteren muss eine staatliche Politik umgesetzt werden, die in der Lage ist, soziale Ungleichheiten zu verringern, soziale Gerechtigkeit durch Steuergerechtigkeit zu gewährleisten und sicherzustellen, dass die

Grundrechte und Grundgarantien durch den demokratischen Rechtsstaat wirksam geschützt werden.

Stichworte: Steuersystem. Soziale eingliederung. Schutzbedürftige gruppen. Staatliche maßnahmen. Steuerreform.

FREITAS, Renato Alexandre da Silva. *The social injustice resulting from the Brazilian Tax System*. 2020, 328 f. Dissertation (Doctorate in Law) – Universidade Estadual do Norte do Paraná, Jacarezinho, 2020.

ABSTRACT

The Brazilian Tax System is regressive, the tax burden is poorly distributed, the social return is low in relation to the burden borne by the taxpayer, the tax structure discourages the productive activities and the job creation, there is an inadequacy of the federative pact in regard to its tax competencies, responsibilities and territorialities and there is not tax citizenship and, thus, the Tax System moves in the opposite direction to fiscal justice, provoking social injustices as a result of the current model of taxation. The research aims to verify whether the tax reform projects in course in the National Congress serve as an instrument to carry out social justice and promote the social inclusion of minorities and vulnerable groups, making effective the human rights of those marginalized through taxation. The method used was qualitative research, of exploratory nature, with analytic-descriptive orientation. It approaches the need for social inclusion resulting from adequate taxation and, therefore, the realization of human rights through taxation. It points out that the modern conception of taxation cannot be dissociated from the realization of social justice and, for this reason, the fundamental duty, guided on solidarity, will bring the minimum support necessary for the realization of fundamental rights. It emphasizes the importance of steering taxes and public policies as an instrument of social inclusion that make human dignity viable and that these institutes have not been used in Brazil as they should. It ratifies the need for tax reform directed at minorities and vulnerable groups. It demonstrated that although the Brazilian legislative evolution regarding the protection of minorities and vulnerable groups is notorious, what has been verified in the social reality is a great difficulty for these “invisible” to see their rights fully realized. One ascertained that the main proposals for tax reform projected – among them the Proposed Constitutional Amendment No. 45/2019, 110/2019 and Bill 3387/2020 – do not have as primary objective the realization of social justice through taxation, neither for the population in general and nor for the minorities and vulnerable. The conclusion is that the social injustices resulting from the current model of taxation must be corrected by a reform suitable the Brazilian reality, respecting the existing vulnerabilities, promoting the social inclusion through adequate taxation that promotes the realization of human rights by means of taxation. Within the economic limitations that the current scenario presents, extremely modified by the Pandemic of the New Coronavirus, the possible tax reform would be the one that would provide the resumption of economic growth, the job creation and the building of a scenario of opportunities to minimize the impacts of the pandemic on the Brazilian economy, without losing sight of the marginalized groups that have suffered the effects of social exclusion for a few decades and that are now worsening due to the economic crisis. In addition, it is necessary to implement Public Policies of State capable of reducing social inequalities, propitiating Social Justice via Tax Justice, making fundamental rights and guarantees are effectively protected by the Democratic Rule of Law.

Keywords: Tax system. Social inclusion. Vulnerable groups. Public policies. Tax reform.

LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Evolução da carga tributária no Brasil – 2002 a 2016 (%PIB)	90
Gráfico 2 – Carga tributária: Brasil e países da OCDE, participação (%) do PIB em 2009 e 2016	91
Gráfico 3 – Total das receitas tributárias em percentagem do PIB	92
Gráfico 4 – Carga tributária e variações por base de incidência 2016 x 2015	93
Gráfico 5 – Indicadores de equidade do Sistema Tributário Nacional.....	94
Gráfico 6 – Sistema Tributário regressivo e carga mal distribuída	218
Gráfico 7 – Sistema Tributário regressivo e carga mal distribuída	219
Gráfico 8 – Retorno social baixo em relação a carga tributária	219
Gráfico 9 – Retorno social baixo em relação à carga tributária	220
Gráfico 10 – Estrutura tributária desincentiva as atividades produtivas e a geração de empregos	220
Gráfico 11 – Inadequação do pacto federativo em relação as suas competências tributárias, responsabilidades e territorialidades.....	221
Gráfico 12 – Inadequação do pacto federativo em relação as suas competências tributárias, resposanbilidades e territorialidades.....	222
Gráfico 13 – Não há cidadania tributária.....	223
Gráfico 14 – Índice de Gini	224
Gráfico 15 – Arrecadação direta por esfera de governo – 2019.....	230
Gráfico 16 – Composição da carga tributária por base de incidência – 2019	231
Gráfico 17 – A transição dos impostos.....	235
Gráfico 18 – Entenda a Reforma Tributária.....	247
Gráfico 19 – Alíquotas da CBS.....	248
Gráfico 20 – Como é e como ficará.....	249

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Quadro comparativo – Reforma Tributária – IBS	237
Tabela 2 – Quadro de impacto da Reforma Tributária.....	249

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	16
1 A INCLUSÃO SOCIAL DECORRENTE DE UMA TRIBUTAÇÃO ADEQUADA	21
1.1 Direitos humanos dos grupos vulneráveis e minorias	25
<i>1.1.1 Minorias: problemática conceitual e de identificação e o relacionamento com o conceito de grupos vulneráveis.....</i>	<i>30</i>
<i>1.1.2 A proteção normativa das minorias e dos grupos vulneráveis no Brasil.....</i>	<i>45</i>
1.2 Efetivação dos direitos humanos por meio da tributação	52
<i>1.2.1 A relação da tributação com os direitos humanos fundamentais.....</i>	<i>57</i>
<i>1.2.2 A justiça tributária e sua materialização no princípio da igualdade.....</i>	<i>61</i>
1.2.2.1 A relação da capacidade contributiva com a justiça tributária.....	81
<i>1.2.3 A capacidade contributiva no âmbito do Direito Comparado</i>	<i>84</i>
<i>1.2.4 A tributação da capacidade contributiva na teoria econômica.....</i>	<i>87</i>
1.3 A justa tributação para a garantia e efetivação dos direitos humanos	90
2 O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS	99
2.1 Os deveres fundamentais.....	107
2.2 O dever fundamental de pagar impostos na obra de José Casalta Nabais.....	111
2.3 O dever fundamental de pagar tributos no Brasil	119
<i>2.3.1 Mínimo existencial no Estado Democrático de Direito.....</i>	<i>129</i>
<i>2.3.2 Teoria do Limite dos Limites aos Direitos Fundamentais.....</i>	<i>134</i>
2.4 A solidariedade e a capacidade contributiva.....	138
2.5 O custo para implementação dos direitos fundamentais.....	146
3 FUNÇÕES DO TRIBUTO NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO E AS POLÍTICAS PÚBLICAS COMO INSTRUMENTOS DE INCLUSÃO SOCIAL	149
3.1 O desenvolvimento como chave de leitura dos fundamentos econômicos que permeiam a extrafiscalidade	150
3.2 O regime constitucional da extrafiscalidade e suas problemáticas.....	156
3.3 O reconhecimento da extrafiscalidade pelo Supremo Tribunal Federal	170
3.4 As políticas públicas na esfera tributária: um caminho para a inclusão social ...	176
<i>3.4.1 A concessão de incentivos fiscais pela extrafiscalidade dos tributos.....</i>	<i>189</i>
<i>3.4.2 Política fiscal redutora da desigualdade social e afirmativa dos direitos humanos fundamentais</i>	<i>196</i>
<i>3.4.3 A tributação como instrumento de redução das desigualdades no Brasil.....</i>	<i>203</i>

3.4.4 A concretização das políticas públicas por meio da tributação na consecução da justiça social.207

4 REMODELAR PARA INCLUIR: A NECESSIDADE DA REFORMA TRIBUTÁRIA	212
4.1 Diagnósticos para a Reforma Tributária.....	215
4.2 As propostas de Reforma Tributária em tramitação.....	231
4.3 A Reforma Tributária como instrumento de efetivação da justiça distributiva..	251
4.4 A função social do tributo.....	256
4.5 A Reforma Tributária e as alternativas para promover a efetivação dos objetivos fundamentais	268
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	280
REFERÊNCIAS	284

INTRODUÇÃO

Este trabalho se propõe a investigar a problemática da injustiça social decorrente da forma atual da tributação, tendo como hipótese as análises das propostas de Reformas Tributárias apresentadas e que estão em tramitação no Congresso Nacional como soluções que possibilitam ou não a inclusão social das minorias e dos grupos vulneráveis.

O método utilizado será a pesquisa qualitativa, de caráter exploratório, com orientação analítico-descritiva.

Dessa forma, o objetivo geral é demonstrar que a tributação não pode ser apenas aquela que tem como objetivo carrear recursos para os cofres públicos, mas uma tributação social que sirva como instrumento de concretização dos objetivos fundamentais, além de funcionar como força motriz para ampliar o debate sobre a temática da justiça tributária e sua relação com a justiça social, promovendo a inclusão dos grupos sociais marginalizados ou menos favorecidos que, na maioria das vezes, são invisíveis na sociedade.

O objetivo específico é analisar se as propostas projetadas de reformas tributária, seja ela qual for, que vai ser aprovada (se realmente for), serão capazes de realmente promover a inclusão de minorias e dos grupos vulneráveis.

Para o desenvolvimento da presente pesquisa, os capítulos serão assim denominados: 1) A inclusão social decorrente de uma tributação adequada, 2) O dever fundamental de pagar tributos, 3) Funções do Tributo no ordenamento jurídico brasileiro e as políticas públicas como instrumento de inclusão social e 4). Remodelar para incluir: a necessidade da reforma tributária.

Diante da necessidade da abordagem, durante a pesquisa, da remodelação do sistema tributário como fator de inclusão, de concretização dos objetivos fundamentais estabelecidos no texto constitucional, faz-se necessária as considerações acerca da inclusão social decorrente de uma tributação adequada, com a consequente efetivação dos Direitos Humanos por meio da tributação.

Assim, o primeiro capítulo terá como finalidade precípua analisar o dever do Estado brasileiro promover a inclusão social de todos, notadamente das minorias e grupos vulneráveis, enquanto um mandamento constitucional e um compromisso assumido pelo país por meio dos diversos tratados de direitos humanos que tem ratificado ao longo dos tempos. Ficará consignado que temos evoluído na questão normativa, entretanto, o grande problema gira em torno da efetivação, da proteção e da verdadeira inclusão social.

Após analisar o compromisso constitucional da inclusão social, será necessário se debruçar sobre as acepções da justiça tributária e sua materialização no princípio da igualdade, além da relação da justa tributação para a garantia e efetivação dos direitos humanos.

Se analisarmos a reforma do Sistema Tributário como fator de inclusão, será necessário demonstrar que na relação da tributação com os direitos fundamentais, os tributos devem ser encarados como instrumento de transformação social, como o contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em estado, configurado a tributação como essencial, mas que deve estar limitada ao necessário para a prestação dos serviços estatais, com destaque para a concessão dos direitos fundamentais das pessoas.

Restará consignado que o Estado Democrático de Direito deve ser um Estado de justiça tributária concretizada no princípio da igualdade, segundo a capacidade contributiva, especialmente. Neste capítulo, então, ainda restará consignado a justiça distributiva como fator de inclusão e, neste sentido, o princípio da justiça distributiva será analisado no viés da capacidade contributiva.

A distribuição de riquezas está relacionada a uma questão de justiça, haja vista que não é possível realizar-se a justiça sem que todos os indivíduos possuam igualdade de tratamento. Os valores igualdade e liberdade clamam pelo bem-estar do indivíduo. Por sua vez, a tributação é o instrumento para alcançar a justiça, o modo de financiamento dos direitos fundamentais e da busca dos recursos necessários para a realização da liberdade e da igualdade. Assim, a inclusão social, das menos favorecidas e marginalizadas só ocorrerá se proveniente de uma tributação adequada, justa e solidária.

A tributação, desde que bem realizada, mostra-se como forte meio de densificação da dignidade da pessoa humana, tornando-se necessário, entretanto, a adequação da tributação à capacidade contributiva dos cidadãos e a utilização da extrafiscalidade de determinados tributos como forma de efetivação de direitos fundamentais, chegando-se, assim, a um sistema tributário justo, mormente para minorias menos favorecidas que necessitam de um aparato estatal mais eficaz para a concretização dos direitos elencados no texto constitucional.

Também, será analisado o princípio da capacidade contributiva na teoria econômica, sendo analisado a justiça tributária considerando a teoria ou princípio do benefício, do talento pessoal, dos sacrifícios, da igualdade de resultados e a teoria da tributação ótima da renda.

No segundo capítulo, será abordado o dever fundamental de pagar tributos que enfatiza o caráter solidário do tributo e que o Estado necessita dos meios (recursos) para realizar suas diversas atividades (prestações sociais). No entanto, a concepção moderna da tributação não

pode estar dissociada da realização da justiça social. Por esta razão, será abordado o dever fundamental, pautado na solidariedade que permitirá ou trará suporte mínimo necessário para a realização de direitos fundamentais a esses grupos que necessitam de inclusão no seio social.

O tributo, em sua concepção moderna, não pode ser visto apenas como forma de pagamento, como forma de custeio de serviços, mas como instrumento de concretização de direitos fundamentais e de políticas tributárias (que devem ser políticas de Estado e não de governo) sobre justiça econômica e distributiva.

Observar-se-á, assim, uma nova visão do fenômeno tributário. A dignidade da pessoa humana pode ser um obstáculo à tributação se desconsiderar a capacidade contributiva e, neste sentido, a dignidade deverá ser suporte para não tributação do mínimo existencial, garantindo a intangibilidade fiscal de um núcleo de recursos materiais indispensáveis para preservá-la.

Ao Estado Social caberá a redução das desigualdades sociais e combater a pobreza, garantido a cada indivíduo o mínimo existencial. Neste sentido, a tributação deixará de ser um sacrifício, uma limitação à propriedade para caracterizar-se, por meio das políticas públicas, como instrumento viabilizador da dignidade da pessoa humana.

Neste capítulo, ainda será veiculado que, sob a ótica da justiça reformadora ou solidariedade, o Estado Democrático de Direito consiste basicamente, na persecução da justiça social e segurança social. Assim, por meio da solidariedade, pode-se exigir do Estado benesses para toda a coletividade, assegurando uma vida digna, com atendimento de um mínimo existencial. Para garantir esse mínimo existencial e materializar as políticas descritas nos objetivos do artigo 3º da Constituição Federal (tal como reduzir as desigualdades ou erradicar a pobreza), o Estado precisa da tributação, uma vez que a concretização dos direitos fundamentais tem um preço. Os custos da concretização desses direitos devem ser custeados pelos tributos suportados por todos, de forma justa e adequada, construindo-se, assim, um novo modelo de cidadania contributiva.

O Estado Social exigirá que a tributação tenha, por escopo, a redistribuição da renda, legitimando uma oneração efetiva e real do patrimônio e do capital, além da adoção da extrafiscalidade para induzir comportamentos ou desestimular os comportamentos indesejáveis. Servirá também o tributo, na sua função extrafiscal, como instrumento de realização de direitos fundamentais.

No terceiro capítulo, a pesquisa demonstrará a importância da extrafiscalidade e das políticas públicas como instrumento de inclusão social viabilizador da dignidade humana e que estes institutos não têm sido utilizados no Brasil como deveria.

O Estado brasileiro pode utilizar a extrafiscalidade, como instrumento, em diferentes contextos, dentre eles, para proteger a indústria ou mercado interno, desencorajar o consumo de produtos nocivos à saúde, estimular o cumprimento da função social da propriedade, promover a inclusão social, combater a inflação, redistribuir riquezas, conceder incentivo fiscais, promover o desenvolvimento socioeconômico entre as diversas regiões do país, corrigir as desigualdades regionais, dentre outras possibilidades.

Nesta senda, a noção de incentivos fiscais em prol de pessoas integrantes de grupos vulneráveis ou até mesmo para empresas que praticam de forma espontânea medidas tendentes à inclusão social de referidas pessoas, pode ser concebida como uma maneira subutilizada de ação afirmativa, mesmo garantindo forte chance de êxito.

Assim, mostra-se perfeitamente compatível a ideia de utilização do Direito tributário na promoção de políticas públicas com o fito de se alcançar a justiça social, especialmente no que se refere à prática de ações afirmativas para as minorias e para os grupos vulneráveis. Neste sentido, será trabalhado a política fiscal como redutora da desigualdade social e afirmativa dos direitos humanos fundamentais.

O Estado sempre deve aprofundar seus esforços na implementação de políticas públicas no aspecto tributário e o problema a ser superado pela tributação extrafiscal é a realização da justiça social. Para a escolha das técnicas de extrafiscalidade visando a justiça social é essencial que o farol esteja apontado para a questão da vulnerabilidade das minorias e dos vulneráveis.

Destarte, problemas de justiça social, a exemplo da desigualdade socioeconômica entre regiões no plano nacional, revestem-se da qualidade de problemas de ordem pública, a uma porque, nos termos do art. 3º, III, da Constituição Federal, a redução dessas desigualdades é uma situação ideal possível frente à inadequação da realidade atual; a duas porque a correção desse problema é relevante para a coletividade, sobretudo na forma do que se tem entendido como desenvolvimento nacional.

Evidentemente, a extrafiscalidade é um exercício do poder político, apresentando-se, assim, como uma política pública no sentido de diretriz ou escolha para a resolução do problema público das desigualdades socioeconômicas, seja qual for a técnica adotada pelo Legislativo ou pelo Executivo, em alguns casos.

No último capítulo serão colacionados os diagnósticos e desafios que evidenciam a necessidade da reforma tributária para o sistema pátrio, apontando as propostas em tramitação, o papel da reforma como instrumento da efetivação da justiça distributiva e as alternativas para promover a efetivação dos objetivos fundamentais insculpidos no texto constitucional para os grupos minoritários.

Diante de todo o exposto, este trabalho se propõe a investigar a tributação social como instrumento de concretização dos objetivos fundamentais, além de servir para ampliar o debate sobre a temática da Justiça Tributária e sua relação com a Justiça Social, promovendo a inclusão social das minorias e dos vulneráveis, além de verificar se as propostas projetadas de reforma tributária têm como propósito a realização da justiça social por meio da tributação.

1 A INCLUSÃO SOCIAL DECORRENTE DE UMA TRIBUTAÇÃO ADEQUADA

Em decorrência dos mais diversos fatores, a inclusão social sempre foi um dos grandes problemas da sociedade brasileira. Dessa forma, cabe ao Estado brasileiro, em decorrência de mandamento constitucional e compromissos internacionais que tem assumido por meio dos diversos tratados de direitos humanos que tem ratificado ao longo dos tempos, o dever de promover a inclusão social de todos e todas, notadamente das minorias e grupos vulneráveis.

Inicialmente cumpre ressaltar que a história¹ e a experiência mostram que as sociedades existentes ao redor do globo não são homogêneas, uma vez que as pessoas e os grupos que as compõem não são iguais, mas diferentes em muitos e diversos aspectos. Nesse sentido, constata-se diferenças étnicas, raciais, culturais, econômicas, religiosas, educacionais e sociais, dentre muitas outras. São essas pessoas e grupos, muitas vezes bastante distintos, os responsáveis pela organização, estruturação e o bom funcionamento do Estado (politicamente organizado), que por sua vez, invariavelmente, tem a sua definição jurídico-política na própria Constituição.

Estes fatos fazem emergir a problemática relativa à necessidade de se alcançar um *constitucionalismo inclusivo*, reconhecedor das diversidades culturais e os grupos minoritários existentes no seio social, especialmente na contemporaneidade, pois em um mundo globalizado e multicultural, torna-se imperioso que os desenhos constitucionais dos dias atuais levem a sério as diversidades e as minorias se quiserem promover uma sociedade mais justa, igualitária e inclusiva. Se a soberania é do povo, conforme o estabelecido, *v.g.*, pela Constituição brasileira (art. 1º, *parágrafo único*), o texto constitucional precisa refletir e proteger os interesses de um povo culturalmente diversificado e composto por vários segmentos sociais minoritários.

Por outras palavras, as constituições dos tempos presentes precisam reconhecer e acomodar a diversidade cultural e os interesses dos grupos minoritários e vulneráveis, pois só

¹ A singularidade histórica de cada país impede que se importe, *in totum*, conceitos, sem realizar as necessárias adaptações a cada realidade. No caso da exclusão social não poderia ser diferente. A análise realizada no item anterior se ajusta aos países que alcançaram determinado nível de desenvolvimento econômico e progresso social em que, pelas razões já apontadas, as conquistas históricas foram relativizadas, ou até mesmo suprimidas, criando os excluídos sociais nesse contexto. Salienta-se que o transporte para terras latino-americanas, em especial o Brasil, das construções teóricas a respeito da temática investigada não possibilita respostas seguras e eficazes para se debater as formas de exclusão social, haja vista as especificidades tão díspares que se encontram já no processo colonizador brasileiro. A formação colonial brasileira (etnocida em relação aos povos indígenas e africanos), aliada à exploração escravagista, é um dos fatores que pode ajudar na explicação da sociedade pobre e desigual em que o país se tornou. A desigualdade é a nota característica que acompanha a trajetória da construção do Brasil (LIMA, 2011, p. 23).

assim será possível se falar na efetivação da dignidade e dos direitos humanos fundamentais para todos e todas, necessidade essa que certamente produz reflexos nas questões tributárias, conforme será analisado posteriormente durante o desenvolvimento deste trabalho. A importância das constituições, nesse sentido, é muito bem colocada por James Tully (1995, p. 40, tradução nossa)²:

O constitucionalismo contemporâneo é [...] um jogo no qual os participantes alteram as convenções à medida que avançam. Por exemplo, trabalhadores sem-terra, escravos, corporações, minorias religiosas e linguísticas, não-europeus, mulheres, prisioneiros e uma série de outros atores constitucionais legítimos, nunca teriam ganhado reconhecimento constitucional nos últimos trezentos anos se isso não fosse uma característica do constitucionalismo.

Assim, como na maioria das constituições existentes no mundo atualmente, a Constituição brasileira de 1988 (e também suas antecessoras) é consistente num conjunto de normas (princípios e regras) gerais e abstratas, hierarquicamente superiores às normas que compõem o restante do ordenamento jurídico. Por ser a norma suprema dentro do ordenamento jurídico, toda a interpretação e aplicação do Direito ocorre a partir dela, levando-se em consideração os valores constitucionais, que são normalmente veiculados por normas de natureza principiológica.

Nesse contexto, essa visão “tradicionalista” de se conceber as Constituições, bem como o “modo de ser” do Direito, na maioria das vezes não consegue propiciar a devida proteção de determinados grupos de indivíduos que podem ser alocados na noção de “diferente” em relação às maiorias sociais que, em regra, são dominantes na sociedade e estabelecem os padrões a serem seguidos, inclusive os normativos.

Ademais, desde o advento do constitucionalismo moderno, a noção de igualdade ou isonomia, manifestada primeiramente por meio da atividade legislativa (constitucional e infraconstitucional) e posteriormente aplicada através das atividades jurisdicional e executiva, é influenciada por esse pensamento tradicional geral quanto à proteção dos direitos humanos fundamentais.

Assim, por essa ótica, que pode ser chamada de individualista, torna-se mais comum (e cômodo) o estabelecimento de direitos de cunho genérico, voltados para todas as pessoas indistintamente, do que a previsão de normas especificamente direcionadas para as

² No original: “Contemporary constitutionalism is thus a game in which the participants alter the conventions as they go along. For example, landless labourers, slaves, corporations, religious and linguistic minorities, non-Europeans, women, prisoners and a host of other legitimate constitutional actors would never have gained constitutional recognition over the last three hundred years if this were not a feature of constitutionalism”.

necessidades de pessoas que carecem de algum tipo de proteção especial ou diferenciada, em razão de condições e contextos peculiares em que se encontram. Não é diferente na seara tributária, onde existem algumas políticas públicas inclusivas, mas nem todas são efetivas realizando de fato a inclusão.

Por isso, o modo “tradicionalista” do qual está a se tratar acaba não tendo o condão de resolver adequada e satisfatoriamente determinadas espécies de conflitos e demandas específicos que se fazem amplamente presentes na sociedade brasileira, devendo-se destacar que alguns desses conflitos e demandas são históricos e têm permanecido perturbando a paz social por gerações.

Nesse contexto, os direitos daquelas pessoas e grupos considerados mais fracos (as minorias e grupos vulneráveis) acabam não sendo devida e adequadamente efetivados, uma vez que a proteção desses direitos, como regra, depende da manifestação da chamada “maioria”, que normalmente é detentora do poder político no âmbito da tradicional noção de democracia, que tem como dogma a soberania das decisões majoritárias. No entanto, como bem ressalta Eduardo Cambi (2011, p. 24, grifo nosso) ao comentar o princípio majoritário, amplamente presente nas democracias contemporâneas,

O princípio da maioria não equivale à *prepotência* nem pode traduzir-se na *imunidade* do Poder Legislativo ou do Executivo perante as violações da Lei fundamental. É preciso apreender com a história, a qual está repleta de exemplos de *maiorias totalitárias* (v.g., o nazismo e o fascismo), a exigir a observância de direitos fundamentais de todos, façam eles ou não parte da maioria. O princípio da maioria não está assentado no *absolutismo* da maioria ou na *opressão* das minorias. O conceito de democracia não pode ser reduzido ao *governo da maioria*. O direito da maioria deve respeitar o das minorias, pois, em uma democracia, uma minoria pode, ocasionalmente, tornar-se maioria.

Essa preciosa síntese é complementada pelo autor com a afirmação de que as “Constituições modernas preveem valores e opções políticas fundamentais com o escopo de se formar um consenso mínimo a ser observado pelas maiorias, pois a democracia exige mais do que apenas a observância da regra majoritária” (CAMBI, 2011, p. 24). Na mesma linha, André de Carvalho Ramos (2019, p. 887-888), citando o voto do Ministro do Supremo Tribunal Federal, Luís Roberto Barroso, no caso do uso de banheiros por transexuais, afirma que a “democracia não é apenas a circunstância formal do governo da maioria. Ela tem também uma dimensão substantiva que envolve a proteção dos direitos fundamentais de todos, inclusive e sobretudo das minorias”.

Ressalta-se aqui e importância e a necessidade da correta compreensão e aplicação do princípio majoritário, notadamente em razão do fato de que a tensão e o choque de interesses entre as ditas maiorias e os grupos minoritários é significativa nas sociedades atuais, não podendo ser de modo algum ignorada. Conforme destaca Will Kymlicka (1995, p. 01-10, tradução nossa)³:

[...] as minorias e maiorias se chocam cada vez mais com questões como direitos linguísticos, autonomia regional, representação política, currículo educacional, reivindicações de terras, política de imigração e naturalização, até mesmo símbolos nacionais, como a escolha do hino nacional ou feriados públicos [...] As sociedades modernas estão cada vez mais confrontadas com grupos minoritários que exigem o reconhecimento de sua identidade e a acomodação de suas diferenças culturais”.

O que se constata nos textos constitucionais atuais, inclusive na Constituição brasileira é que, embora deles constem previsões voltadas à proteção da diversidade e dos grupos minoritários, a concessão de direitos a tais grupos afeição-se como uma decisão unicamente da maioria e, conseqüentemente, dos padrões morais afetos a essa maioria. Esse fator, aliado aos interesses das classes dominantes e detentoras do poder, especialmente do econômico, acaba por afetar diretamente a proteção dos direitos humanos fundamentais, especialmente aqueles voltados às minorias existentes na sociedade.

Assim sendo, embora hoje seja notória a evolução legislativa brasileira (e internacional) no tocante à proteção da diversidade e dos grupos minoritários e vulneráveis, o que se constata na realidade social é uma grande dificuldade destes agrupamentos de pessoas em ver seus direitos plenamente efetivados, especialmente em razão da insuficiência dos meios dos quais dispõem para o atingimento de tal finalidade. Por isso, ainda hoje é de absoluta importância pensar e discutir sobre as minorias e grupos vulneráveis, buscando-se entendê-las como parte integrante e importante da sociedade brasileira, afastando a invisibilidade que, muitas vezes, paira sobre esses grupos, marginalizando-os e excluindo-os.

Assim, se faz necessário tecer necessárias considerações acerca dos grupos vulneráveis e das minorias que são objetos principais desta pesquisa.

³ No original: “Minorities and majorities increasingly clash over such issues as language rights, regional autonomy, political representation, education curriculum, land claims, immigration and naturalization policy, even national symbols, such as the choice of national anthem or public holidays (...) Modern societies are increasingly confronted with minority groups demanding recognition of their identity, and accommodation of their cultural differences”.

1.1 Direitos humanos dos grupos vulneráveis e minorias

O estudo do tema “minorias” e dos grupos vulneráveis revela-se fundamental para o atingimento das finalidades da presente pesquisa, notadamente por ser de absoluta importância para a identificação daqueles grupos que são merecedores de uma proteção especial e diferenciada por parte do Estado, com vistas ao alcance da igualdade para todos e todas. Isso só é possível perscrutando-se a distinção entre as minorias e os grupos vulneráveis, bem como buscando-se verificar os requisitos necessários para a obtenção de uma definição de minoria. Para tanto, esse estudo deve levar em conta os trabalhos, documentos normativos e critérios que têm sido desenvolvidos com o intuito de alcançar o conceito de minorias ou pelo menos a aproximação de um conceito que, paradoxalmente, não corra o risco de ser excludente.

Porém, antes de se passar a um estudo mais pormenorizado da conceituação dos termos, importa ressaltar que, atualmente, afeição-se inadmissível que as discussões sobre os direitos humanos fundamentais passem ao largo da necessidade de proteção dos grupos minoritários e vulneráveis, uma vez que, para tais grupos, esses direitos têm uma relevância fundamental, especialmente em face das dificuldades por eles enfrentadas e da necessidade prática de seu reconhecimento e efetivação.

Conforme afirma Álvaro Ricardo de Souza Cruz (2003, p. 16, grifo do autor):

[...] a preocupação atual volta-se para o respeito aos direitos humanos em função das particularidades individuais e coletivas dos diferentes agrupamentos humanos que se distinguem por fatores tais como a origem, o sexo, a opção sexual, a raça, a idade, a sanidade, a realização etc. Sob esta perspectiva, o pluralismo eleva-se à condição de princípio indissociável da ideia de dignidade humana, exigindo do Estado e da sociedade a proteção de todos os “outros”, diferentes de nós pelos aspectos *supra* mencionados.

Assim sendo, falar-se em direitos humanos fundamentais na atualidade implica necessariamente em pensar a diversidade e a pluralidade, e em buscar formas efetivas de proteção para todos os grupos minoritários e vulneráveis existentes na sociedade brasileira, que precisam ser reconhecidos, incluídos e ter seus direitos e dignidade efetivados, em igualdade de condições com o restante da sociedade, sem qualquer discriminação. Porém, tudo isso reflete na necessidade de que pelo menos duas perguntas sejam respondidas: quem são os grupos vulneráveis, quem são minorias? É preciso perscrutar os termos na tentativa de ao menos se alcançar alguma aproximação conceitual.

Propositadamente e por uma opção didática, o tratamento das semelhanças e distinções entre os grupos minoritários e vulneráveis será feito no tópico seguinte, momento em que será

abordado o conceito de minorias e toda a problemática que envolve o tema. No entanto, algumas considerações especificamente pertinentes aos grupos vulneráveis e que servem para atender aos propósitos da presente pesquisa precisam ser feitas neste momento, separadamente.

Inicialmente, importa distinguir três conceitos abrangentes do ponto sob análise e que estão inter-relacionados, isto é, o adjetivo vulnerável, a vulnerabilidade e os grupos vulneráveis, conceitos relacionados, de certo modo, a todos os seres humanos, sem exceção.

O adjetivo vulnerável normalmente é tratado pelos dicionários como aquilo que é capaz de ser física ou emocionalmente ferido, ou ainda aberto a ataques ou danos. Tais definições estão enraizadas na etimologia da palavra vulnerável, que vem dos termos latinos “*vulnerare*” e “*vulnus*”, significando, respectivamente, “para ferir” e “ferir” (MERRIAM-WEBSTER, 2019).

O termo vulnerabilidade pode então ser definido, por extensão, como indicando uma condição em que um indivíduo é afetado ou pode potencialmente ser afetado por danos físicos ou emocionais. Por outras palavras, vulnerabilidade significa exposição real ou potencial a danos. Definida como tal, a vulnerabilidade é universal, no sentido de que ela inevitavelmente aparece ou pode aparecer na vida de todos e todas. Praticamente quase todas as pessoas experimentaram uma situação de vulnerabilidade como exposição a danos emocionais após a perda de um ente querido, enquanto todas estão constante e potencialmente expostas a danos físicos e a perigos devido à corporeidade humana. Nesse contexto, a vulnerabilidade tem sido descrita como “um aspecto universal, inevitável e duradouro da condição humana” (FINEMAN, 2008, p. 08).

Desse ponto de vista, a vulnerabilidade pode ser considerada como um atributo inerente à natureza humana: os indivíduos são constantemente expostos a danos concretos ou potenciais (intencionais ou acidentais), aos riscos de circunstâncias flutuantes (*v.g.*, devido a rearranjos na sociedade ou simplesmente por causa de determinadas mudanças que vêm com o envelhecimento), ou na perspectiva de ser dependente (como resultado de doença ou deficiência inata ou adquirida). Daí a vulnerabilidade é um conceito particularmente dinâmico que abrange, mas também transcende, as noções de grupos minoritários, conforme se verá adiante.

Sob uma outra ótica, Fernanda Frizzo Bragato e Bianka Adamatti (2014, p. 99), entendem que:

[...] a vulnerabilidade define-se pela falta ou debilidade de poder econômico, cultural e/ou político de certos indivíduos ou grupos que obstaculiza a possibilidade de acesso igualitário aos bens e serviços necessários a uma vida digna. Portanto, constituem-se como a contraface necessária para a existência dos grupos dominantes, caracterizados por sua adequação aos padrões de

excelência social e historicamente construídos e, portanto, por sua situação de empoderamento.

Cotidianamente, o uso de termos vulnerável e vulneráveis reflete em parte os significados destacados acima. Essas palavras são tipicamente usadas para descrever situações caracterizadas por fraqueza física e psicológica, indefesa, ausência de poder ou perigos imediatos ou potenciais. Assim, tais termos descrevem a situação de pessoas que estão envolvidas em algum tipo de relacionamento abusivo, seja ele físico ou emocional; de indivíduos que experimentaram rompimentos; de pessoas que não podem se proteger contra o abuso e a negligência e que, por vezes, não podem nem mesmo denunciá-los; de populações e pessoas em risco de serem infectados com vírus e doenças; de indivíduos com alto risco de serem prejudicados; e também de comunidades expostas muito prejudicialmente aos efeitos de mudanças climáticas, políticas e econômicas, dentre outras. Como se nota, a esfera de abrangência dos termos é bastante ampla.

Verifica-se, portanto, que a vulnerabilidade se encontra presente na vida de todas as pessoas, em cada uma delas, do mesmo modo como estão presentes outras características próprias do ser humano, tais como a consciência, a vontade inata de viver etc. Sob a ótica aqui desenvolvida, torna-se difícil afirmar a existência de uma pessoa que possa ser considerada invulnerável, uma vez que a vulnerabilidade é uma característica intrínseca à natureza mortal do ser humano. Conforme bem apontam Jane Felipe Beltrão *et al.* (2014, p. 13):

[...] aqueles que são vulneráveis – todos – o são em diferentes graus, dependendo da capacidade de resistência perante os desafios que enfrentamos. Por isso, a noção de vulnerabilidade leva-nos rapidamente a falar de igualdade, porque nem todos temos a mesma capacidade de resistência, porque nem todos somos igualmente vulneráveis, porque podemos identificar facilmente características que tornam algumas pessoas e grupos, mais vulneráveis do que outros.

Portanto, torna-se evidente que a noção de vulnerabilidade e igualdade estão unidas no que diz respeito à proteção dos direitos humanos fundamentais. Nesse sentido, somente é possível falar-se em efetivação da igualdade quando presente uma proteção diferenciada às pessoas vulneráveis que, por diferentes razões, têm diminuídas ou bastante restritas as suas capacidades de enfrentar as várias espécies de violações de direitos hoje presentes na sociedade, sejam elas tentadas ou concretizadas.

Essa diminuição ou restrição de capacidades, que implica na situação de vulnerabilidade, “está associada a determinada condição que permite identificar o indivíduo como membro de um grupo específico que, como regra geral, está em condições de clara

desigualdade material em relação ao grupo majoritário” (BELTRÃO *et al.*, 2014, p. 13-14). Um olhar mais de perto e atento para a forma como as palavras vulnerável e vulnerabilidade são comumente usadas, revela que esses termos se referem a situações que envolvem uma exposição real ou potencial a danos e sofrimento, afetando principalmente grupos específicos de pessoas, em razão de suas capacidades e das peculiaridades que as envolve. Alguns exemplos que podem facilmente ser constatados no âmbito das sociedades hodiernas, ajudam na compreensão dos argumentos aqui desenvolvidos.

As mulheres são aquelas que são mais afetadas por relacionamentos abusivos na esfera doméstica, como resultado das construções sociais de gênero e dos padrões machistas e patriarcais presentes no seio das ditas maiorias sociais. Assim, “o gênero é a condição que determina que as mulheres, sem serem uma minoria numérica, estão em situação de especial vulnerabilidade”, que pode variar em função do nível de poder que elas têm nas sociedades em que vivem (BELTRÃO *et al.*, 2014, p. 14).

As crianças, por sua vez, estão mais suscetíveis que os adultos a sofrerem danos, devido ao fato de ainda estarem se desenvolvendo física e emocionalmente e dependerem de outras pessoas para satisfazer suas necessidades. Conforme apontam Jane Felipe Beltrão *et al.* (2014, p. 14), “a idade faz de crianças e dos adolescentes um grupo particularmente vulnerável, devido à sua invisibilidade jurídica e elevado grau de dependência” que os acomete.

Por sua vez, as pessoas com deficiência e as idosas tendem a sofrer ou são mais propensas a sofrer abusos físicos e emocionais, isto porque muitas vezes podem ser incapazes de afirmar seus pontos de vista e/ou reclamar por violações de direitos sofridas, devido à gravidade de sua deficiência ou à situação de dependência gerada pela velhice. Assim, a “incapacidade física, sensorial, mental e intelectual, ou dito de outra forma, as capacidades diferentes [advindas da deficiência ou da velhice], impõem barreiras de acesso ao pleno exercício de alguns dos direitos básicos, como o trabalho ou a educação”, o que acarreta a situação de vulnerabilidade (BELTRÃO *et al.*, 2014, p. 14).

Além destes exemplos, é possível citar ainda a situação de vulnerabilidade em que se encontram, em razão da diminuição ou restrição de suas capacidades, ou de condições peculiares que os colocam em uma situação de plena desigualdade material, os migrantes, os refugiados ou deslocados, as pessoas LGBTI, as minorias étnicas (*v.g.*, a população indígena, os afrodescendentes e outros povos tradicionais). Jane Felipe Beltrão *et al.* (2014, p. 15) destacam também a cumulatividade das condições de vulnerabilidade, fator que agrava a condição das pessoas submetidas a esse quadro. Eles explicam que:

As condições de vulnerabilidade são cumulativas, ou seja, as meninas, quando são menores de idade e do gênero feminino, são mais vulneráveis do que os rapazes; as mulheres indígenas são mais vulneráveis do que os homens da mesma etnia; os afrodescendentes com deficiência são mais vulneráveis do que os brancos; e assim sucessivamente (BELTRÃO *et al.*, 2014, p. 15).

Nesse ponto, chega-se ao conceito de grupo vulnerável. Diante do exposto verifica-se que, em seu uso cotidiano, o termo vulnerabilidade “perde” seu alcance universal e se torna especialmente relevante para a situação de grupos específicos de pessoas. Esses grupos são considerados particularmente expostos a danos ou a um maior risco de sofrer danos por várias razões e, por isso, são rotulados como grupos vulneráveis. Nesses casos, a condição de vulnerabilidade afeta esses grupos como um todo e também a seus membros individuais especificamente.

Nesse contexto, uma das tentativas mais bem-sucedidas de fornecer uma definição abrangente de grupos vulneráveis é encontrada nas Regras de Brasília Sobre Acesso à Justiça das Pessoas em Condição de Vulnerabilidade:

Consideram-se em condição de vulnerabilidade aquelas pessoas que, por razão da sua idade, gênero, estado físico ou mental, ou por *circunstâncias sociais, económicas, étnicas e/ou culturais, encontram especiais dificuldades em exercitar com plenitude perante o sistema de justiça os direitos reconhecidos pelo ordenamento jurídico*. Poderão constituir causas de vulnerabilidade, entre outras, as seguintes: a idade, a incapacidade, a pertença a comunidades indígenas ou a minorias, a vitimização, a migração e o deslocamento interno, a pobreza, o gênero e a privação de liberdade. A concreta determinação das pessoas em condição de vulnerabilidade em cada país dependerá das suas características específicas, ou inclusive do seu nível de desenvolvimento social e económico (EUROSOCIAL *et al.*, 2008, p. 05-06, grifo nosso).

Os diferentes aspectos e circunstâncias em relação aos quais podem surgir vulnerabilidades, bem capturadas por esta definição, demonstram com clareza o que pode ser entendido como um grupo vulnerável.

Vale ressaltar que, de acordo com Wendy Rogers e Ângela Ballantyne (2008, p. 32), existem muitas fontes de vulnerabilidade a partir das quais seria possível estabelecer uma tipificação básica. De acordo com as autoras, fala-se em uma (i) vulnerabilidade extrínseca, que é aquela ocasionada por circunstâncias externas, tais como a ausência de poder socioeconômico, a pobreza, a falta de ou a baixa escolaridade ou a carência de recursos; e também em uma (ii) vulnerabilidade intrínseca, que é aquela causada por características que têm a ver com os próprios indivíduos, tais como uma deficiência intelectual, uma doença grave, uma doença mental ou os extremos de idade, no caso das crianças e idosos.

Elida Séguin (2002, p. 12) destaca outro aspecto interessante relacionado aos grupos vulneráveis, chamado a atenção para o fato de que, com certa frequência, “eles não têm sequer a noção que estão sendo vítimas de discriminação ou que seus direitos estão sendo desrespeitados: eles não sabem sequer que têm direitos”.

Por essa razão tais grupos têm merecido uma especial atenção tanto no plano do Direito Internacional dos Direitos Humanos como no âmbito constitucional de muitos países atualmente, conforme se analisará mais adiante.

1.1.1 Minorias: problemática conceitual e de identificação e o relacionamento com o conceito de grupos vulneráveis

Após o término da Segunda Guerra Mundial, a sociedade internacional passa a demonstrar uma acentuada preocupação com a proteção das minorias⁴, o que se verifica, notadamente, pela elaboração e adoção de diversos tratados internacionais, bem como pela proclamação de declarações internacionais, dentre outros instrumentos, que podem ser tidos como importantes marcos limitativos do poder estatal e condicionantes de uma atuação que deve estar voltada para a proteção da diversidade e dos grupos minoritários, fato que produz reflexos nas atividades legiferante, executiva e judicial estatal, bem como implica na relativização do tradicional conceito de soberania.

Elida Séguin (2002, p. 05), nesse sentido, afirma com propriedade ser “impossível dissociar grupos vulneráveis e minorias da luta internacional pelo reconhecimento dos Direitos Humanos”.

Esta mesma preocupação também passou a ocupar um lugar de destaque nos ordenamentos jurídicos domésticos dos países nas últimas décadas, inclusive no Brasil, o que se constata por meio de vários textos constitucionais que passaram a fazer menção expressa ou implícita à diversidade e ao pluralismo, bem como a reconhecer os grupos minoritários, positivando diversos direitos relativos a tais grupos, tanto em sede constitucional como infraconstitucional.⁵

⁴ Embora sobredita preocupação, ainda que com menor intensidade, possa ser constatada em momento anterior, ainda na época da extinta Liga das Nações. Will Kymlicka (1995, p. 02) ressalta que “various efforts have been made historically to protect cultural minorities, and to regulate the potential conflicts between majority and minority cultures”.

⁵ Nesse sentido, o Preâmbulo da Constituição da República Federativa do Brasil dispõe: “Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma

Contudo, embora as discussões sobre o termo “minoria” conte, de certo modo, com um longo histórico no Direito Internacional⁶ e no Direito doméstico dos Estados, bem como o termo tenha sido objeto de muitos esforços para defini-lo, até agora, não há um acordo pacífico sobre sua definição, não havendo, portanto, uma definição unívoca de minoria que seja amplamente aceita pela comunidade internacional.

Sobre esse ponto específico, como bem coloca Francesco Capotorti (1979, p. 05, tradução nossa)⁷, “a preparação de uma definição capaz de ser universalmente aceita sempre se mostrou uma tarefa de tamanha dificuldade e complexidade que nem os especialistas neste campo, e nem os órgãos das agências internacionais conseguiram realizá-la até hoje”. No mesmo sentido, conforme afirma Gabi Wucher (2000, p. 43), no plano internacional “a falta de consenso em torno de elementos centrais do conceito de ‘minoria’ tem impedido o êxito na elaboração de uma definição abstrata, universalmente aceita”.

Como se nota, a apresentação de um conceito unívoco e de abrangência universal de minorias tem se revelado uma tarefa de extrema complexidade ao longo dos tempos. No entanto, nesse contexto é preciso ressaltar que é justamente essa falta de uma definição clara e universal do que seja uma minoria que tem dificultado a aplicação e um melhor enquadramento de diversos grupos de indivíduos nesse ou naquele agrupamento de pessoas que poderia ser considerado minoritário (O’DONNELL, 1988, p. 342). Ao sintetizar as dificuldades na elaboração de uma definição de minoria, Gabi Wucher (2000, p. 44) explica que:

Os problemas de definição devem ser vistos na considerável diversidade de ‘minorias’ e seus respectivos contextos, no mundo inteiro: como não existem dois contextos idênticos, envolvendo minorias em diferentes Estados, cada minoria, assim como a situação em que se encontra, têm suas próprias características, diferenciando-se, em maior ou menor grau, de contextos minoritários de outros Estados. E, no âmbito dos debates travados acerca dessa questão, as opiniões divergentes a respeito do que é uma minoria, muitas vezes refletem tanto as respectivas problemáticas dos diferentes contextos minoritários em muitas partes do mundo quanto os diferentes pontos de vista de Estados e governos.

sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte Constituição da República Federativa do Brasil”. No mesmo sentido as seguintes disposições constitucionais: art. 1º, V; art. 3º, IV; art. 4º, II; art. 205, III; art. 215, V; e, art. 216-A, § 1º, I.

⁶ Vide, nesse sentido, a evolução história do termo minoria narrada por Francesco Capotorti *In*: Rudolf Bernhardt (edit.). *Encyclopedia of Public International Law*, v. 8, *Human Rights and the Individual in International Law, International Economic Relations*. Amsterdam: North-Holland Publishing, 1985, p. 385-395.

⁷ No original: “the preparation of a definition capable of being universally accepted has always proved a task of such difficulty and complexity that neither the experts in this field nor the organs of the international agencies have been able to accomplish it today”.

Uma das grandes dificuldades em se chegar a uma definição amplamente aceitável reside na diversidade de situações em que as minorias vivem. Apenas exemplificando, algumas vivem juntas, em áreas bem definidas, separadas do setor dominante da população; por outro lado, outras estão espalhadas por todo o território de um determinado país. Algumas têm um forte senso de identidade coletiva e um laço histórico; outras, preservam apenas uma noção fragmentária de sua herança cultural comum.

Em razão destes e de outros fatores, é possível perceber, e até mesmo afirmar, que uma definição do que seja uma minoria poderia constituir, em verdade, um obstáculo no campo normativo especificamente voltado para a sua proteção, uma vez que cada minoria, a depender da situação, local e contexto em que se encontra, tem suas próprias características e peculiaridades.

Diante desse quadro, em importante obra sobre a temática, Elida Séguin (2002, p. 09) acrescenta e chama a atenção para o fato de que “conceituar minorias é complexo, vez que sua realidade não pode ficar restrita apenas a critérios étnicos, religiosos, linguísticos ou culturais. Temos que sopesar a realidade jurídica ante as conquistas modernas”. É possível concluir que a assertiva da autora se dá em razão do fato de que um “rótulo” criado por meio de uma dada definição “científica” poderia ocasionar uma indesejável ou até mesmo inevitável exclusão de determinados agrupamentos de pessoas (tanto no plano doméstico dos países quanto no âmbito internacional) que são igualmente alvo de discriminações e que, portanto, necessitam de uma proteção especial e diferenciada. Isse Omanga Bokatola (1992, p. 20, tradução nossa)⁸ afirma que:

Uma definição abstrata da noção de minoria pode certamente ser de grande utilidade doutrinária, mas não deve ser considerada como um pré-requisito para o estabelecimento de uma proteção das minorias. [...] Finalmente, embora não haja uma definição universalmente aceita do termo “minorias”, pode-se dizer com segurança que há elementos essenciais dessa noção e certas características nos grupos aos quais na prática, o termo é aplicado.

Portanto, apesar das dificuldades encontradas, isso não afasta a necessidade de ao menos se verificar os contornos de uma definição e/ou os elementos que se fazem mais comumente

⁸ No original: Une définition abstraite de la notion de minorité pourrait sûrement être d'une grande utilité sur le plan doctrinal, mais il ne faudrait pas la considerer comme un préalable à l'établissement d'une protection des minorités. [...] Finalement, bien qu'il n'existe pas de définition universellement acceptée du terme "minorité", on peut affirmer sans erreur que l'on connaît généralement les éléments essentiels de cette notion ou les caractéristiques des groupes auxquels on peut dans la pratique appliquer ce terme.

presentes no senso comum e nas tentativas de definição do termo “minoria”. Além disso, nas sociedades atuais, inclusive na brasileira, há um reconhecimento implícito de que alguma compreensão do que constitui uma minoria é um pré-requisito para determinar a aplicação e tratar adequadamente da questão relativa aos direitos humanos fundamentais das minorias, tal como estabelecido no Direito Internacional e também no Direito doméstico dos países.

Fernando de Brito Alves (2009, p. 13), ao estabelecer breves notas filosóficas sobre a questão da diferença e o problema da igualdade, afirma que o conceito de minoria:

Pode ser obtido de duas formas: pela afirmação do que as minorias são, ou pela afirmação do que não são, que na epistemologia poderia ser designado por definição afirmativa ou negativa. Considerando que tudo foi negado as minorias, construir-se-á o seu conceito a partir daquilo que a distingue da maioria, ou das massas (Ortega y Gasset, 1987), ou seja, a diferença (conceito que deve ser tomado em sua acepção filosófica).

Em um primeiro momento, é possível se pensar as minorias em termos de inferioridade numérica, isto é, como “um contingente numericamente inferior, como grupos de indivíduos, destacado por uma característica que os distingue dos outros habitantes do país, estando em quantidade menor em relação à população deste” (SÉGUIN, 2002, p. 09). Essa concepção não raramente é a primeira a vir à mente daquelas pessoas menos familiarizadas com os estudos relativos ao tema e que têm um contato superficial com o assunto. Sob essa ótica, uma minoria consiste em um agrupamento de pessoas numericamente inferior quando comparado a outros grupos ou ao restante da sociedade.

Embora o critério numérico possa ter utilidade para a identificação e enquadramento de determinados grupos em locais e contextos específicos, para outros ele é insuficiente.⁹ No Brasil, v.g., há grupos que não poderiam ser definidos unicamente por este critério, tais como as mulheres, os idosos e as crianças. Essa assertiva é comprovada exemplificativamente pela seguinte estatística: de acordo com dados da Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua (PNADC), de 2018, o número de mulheres (51,7%) é superior ao de homens (48,3%), dado que comprova claramente que nem sempre uma minoria pode ser determinada apenas em

⁹ Ao comentar referido elemento, Solomon Auele Dersso (2012, p. 07-11) explica as dificuldades e, por isso, a pouca relevância do elemento numérico para determinar o status dos grupos minoritários na África, dadas as muitas peculiaridades que envolvem tais grupos que se encontram espalhados pelo Continente. Nas palavras do autor: “Today, it is also the case in Rwanda and Burundi. In these countries as well as in Niger and Zimbabwe, numerical strength is not generally accompanied by political and socio-economic strength. The numerical majority can be and in most of these states is, in a politically vulnerable position. In Africa, it is only in very few countries such as Botswana, Egypt, Algeria and possibly Djibouti, that the minority-majority dichotomy in terms of population size may have clear application” (DERSSO, 2012, p. 07).

termos numéricos (IBGE, 2019). Qualquer estudo sério feito na atualidade não ousaria contrariar categoricamente o fato de que as mulheres constituem um grupo social específico que carece de uma proteção especial e diferenciada para que seja possível falar-se no exercício de direitos em igualdade com o restante da sociedade.

Sob a ótica de José Maria Contreras Mazarío (1997, p. 207, tradução nossa)¹⁰, uma minoria:

[...] étnica, religiosa ou linguística é um grupo de pessoas que residem com caráter permanente no território de um Estado, numericamente inferior e não dominante em relação com o resto da população, cujas características étnicas, culturais, religiosas ou linguísticas, diferentes das da maioria ou as do resto da população, se pretendem manter, conservar e promover para o futuro, seja implicitamente, de maneira coletiva e solidária.

Solomon Ayele Dersso (2012, p. 18) ensina que, no discurso jurídico internacional e nos documentos oficiais da ONU e de outros importantes organismos internacionais, a definição mais reconhecida, embora não sem críticas, é aquela formulada no estudo feito pelo Relator Especial da ONU, Francesco Capotorti¹¹, que versou sobre os direitos conferidos às minorias pelo art. 27, do Pacto Internacional dos Direitos Civis e Políticos (PIDCP), de 1966, onde o autor reuniu os principais aspectos relativos à uma definição de minoria, em torno dos quais existe certo consenso. Para Capotorti (1979, p. 96, tradução nossa)¹², minoria é:

Um grupo numericamente inferior ao resto da população de um Estado, em uma posição não dominante, cujos membros - sendo nacionais do Estado - possuem características étnicas, religiosas ou linguísticas diferentes dos do resto da população e mostram, ainda que apenas implicitamente, um senso de solidariedade, direcionado para preservar sua cultura, tradições, religião ou idioma.

¹⁰ No original: “una minoría étnica, religiosa o lingüística es un grupo de personas que residen con carácter permanente en el territorio de un Estado, numericamente inferior y no dominante em relación con el resto de la población, cuyas características étnicas, culturales, religiosas o lingüísticas, diferentes a las de la mayoría o a las del resto de la población, se pretenden mantener, conservar y promover para el futuro, aunque sea implícitamente, de manera colectiva y solidaria”.

¹¹ Study on the Rights of Persons Belonging to Ethnic, Religious, and Linguistic Minorities. United Nations, E/CN.4/Sub.2/384/Rev.1, Sales N. E78XIV1, 1979. Esse estudo foi encomendado pela Subcomissão para a Prevenção da Discriminação e a Proteção das Minorias. Referida Subcomissão foi estabelecida pela Comissão de Direitos Humanos em sua primeira reunião, ocorrida no ano de 1947, tendo funcionado sob tal denominação até o ano de 1999, quando seu nome foi alterado para Subcomissão de Promoção e Proteção dos Direitos Humanos, que é hoje o principal órgão subsidiário do Conselho de Direitos Humanos das Nações Unidas.

¹² No original: “A group numerically inferior to the rest of the population of a State, in a non-dominant position, whose members-being nationals of the State-possess ethnic, religious or linguistic characteristics differing from those of the rest of the population and show, if only implicitly, a sense of solidarity, directed towards preserving their culture, traditions, religion or language”.

Neste conceito verifica-se a presença de alguns dos elementos citados anteriormente por Isse Omanga Bokatola e que, na visão de Capotorti, deveriam estar presentes em uma definição de minoria, que são: (i) o elemento numérico; (ii) o elemento da não-dominância; (iii) o elemento da nacionalidade; e, (iv) o elemento da solidariedade entre os integrantes da minoria, visando à preservação de sua cultura, religião, idioma, tradições etc.

Alguns anos mais tarde, dando sequência aos trabalhos de Capotorti, Jules Deschênes (1985, p. 03, tradução nossa)¹³ propôs que uma minoria consiste em:

[...] um grupo de cidadãos de um Estado, constituindo minoria numérica e em posição não-dominante no Estado, dotada de características étnicas, religiosas ou linguísticas que diferenciam daquelas da maioria da população, tendo um senso de solidariedade um para com o outro, motivado, senão apenas implicitamente, por uma vontade coletiva de sobreviver e cujo objetivo é conquistar igualdade com a maioria, nos fatos e na lei.

Algumas considerações a respeito dos elementos presentes nestas definições, principalmente a elaborada por Capotorti, são pertinentes para a melhor compreensão da temática ora discutida.

O elemento numérico *per se*, conforme já visto, não é suficiente para caracterizar uma minoria que necessite de uma proteção especial. Outro fator importante a se destacar é que não existe um consenso a respeito desse elemento, isto é, poderia se perguntar: qual deve ser o tamanho de uma minoria? Além disso: “a adoção de medidas especiais em benefício de determinada minoria, por parte do Estado, deve depender do tamanho da minoria em questão?” (WUCHER, 2000, p. 45-46).

Estas perguntas conduzem forçosamente ao destaque de dois argumentos: (i) hoje, muito frequentemente em determinadas sociedades e em contextos mais ou menos amplos, verifica-se que alguns grupos que poderiam ser considerados minorias são, na verdade, política e economicamente dominantes; (ii) na atualidade também parece ser evidente que a titularidade ou o exercício de direitos por qualquer indivíduo não pode restar vinculado ao tamanho do grupo ao qual ele pertence (DERSSO, 2012, p. 07).

A não-dominância é o segundo elemento definidor de uma minoria. Este elemento reconhece que uma minoria é, sobretudo, uma realidade política e sociológica. Diante disso, o

¹³ No original: “A group of citizens of a State, constituting a numerical minority and in a non-dominant position in that State, endowed with ethnic, religious or linguistic characteristics which differ from those of the majority of the population, having a sense of solidarity with one another, motivated, if only implicitly, by a collective will to survive and whose aim is to achieve equality with the majority in fact and in law”.

pertencimento a uma minoria é caracterizado por meio de uma relação do grupo em questão com o poder político, embora as condições econômicas, culturais e sociais do grupo também possam ser importantes indicadores de uma posição de vulnerabilidade desse grupo.

Por essa ótica, uma minoria é geralmente considerada como um grupo em que se verifica a ausência de poder político e econômico para influenciar os processos de tomada de decisão de um Estado, sendo essa realidade de impotência que torna as minorias vulneráveis e constitui um dos principais elementos definidores de uma minoria.

Portanto, é a partir de uma posição de fraqueza e de vulnerabilidade geral que a necessidade de proteção das minorias encontra uma de suas grandes justificativas. Verifica-se, portanto, que este elemento é de extrema importância na definição daquilo que se poderia entender como um grupo minoritário, uma vez que não se pode cogitar no caso em tela de um conceito meramente numérico, mas de um agrupamento de pessoas que demanda uma proteção especial, independentemente do número de integrantes, conforme já se salientou anteriormente.

Em razão desse elemento, Elida Séguin (2002, p. 11) destaca que a “a proximidade entre minorias e grupos vulneráveis é muito grande”, mas tratam-se de grupos que não devem ser confundidos em termos conceituais. Enquanto os grupos minoritários (numericamente falando) são também caracterizados pela ocupação de uma posição de não-dominância no contexto do país em que estão, os grupos vulneráveis podem constituir um grande contingente e também ocupar uma posição não-dominante, como é o caso, *v.g.*, das mulheres, idosos e crianças.

Assim sendo, os “grupos vulneráveis podem, mas não precisam necessariamente constituir-se em grupos numericamente pequenos”, fator que restou demonstrado quando se analisou os contornos conceituais dos grupos vulneráveis (WUCHER, 2000, p. 46). Nesse sentido, exemplificando o argumento aqui deduzido, Solomon Ayele Dersso (2012, p. 07) afirma que no continente africano, em muitos Estados, as maiorias numéricas se encontram em uma posição politicamente vulnerável.

Portanto, é possível perceber que as minorias e os grupos vulneráveis “possuem elementos característicos em comum, embora não estabeleçam obrigatoriamente uma relação sempre de proximidade conceitual” (CARMO, 2016, p. 203). Conforme bem aponta Cláudio Márcio do Carmo (2016, p. 203-204) ao comentar as diferenças entre os grupos minoritários e vulneráveis:

O que parece comum está na estreita relação de afetamento no que tange ao poder que lhes é tirado, ao processo de dominação, à violência sofrida, à marginalização social e a uma necessidade premente de tolerância que, segundo boa parte da literatura a esse respeito, não é verificada.

Constata-se que tanto as minorias como os grupos vulneráveis originam-se em relações de uma acentuada assimetria social (v.g., econômica, cultural, educacional etc.), fator que acarreta, tanto a um como a outro grupo, as mais amplas e distintas situações de violação de direitos.

Assim sendo, na prática verifica-se que o elemento ora comentado, isto é, o da não-dominância, *per se*, também é caracterizador dos chamados grupos vulneráveis, podendo-se concluir serem estes últimos um conceito de maior abrangência em relação às minorias. Por outras palavras, é possível afirmar que um grupo vulnerável constitui um gênero do qual sua espécie denomina-se minoria. Nessa linha, para José Maria Contreras Mazarío (1997, p. 198, grifo do autor, tradução nossa)¹⁴, minorias e grupos vulneráveis:

São aqueles que sofrem uma discriminação e se caracterizam por ser uma seção não dominante da população dos Estados. A partir desta caracterização teórica, as minorias e os grupos vulneráveis *formariam uma única e mesma categoria*. No entanto, a nosso entender, *uma minoria é sempre um grupo vulnerável, entendido como tal um grupo não dominante ou subordinado da sociedade*, mas não sucede o mesmo ao contrário, isto é, nem todo grupo vulnerável é uma minoria, já que podem não ter características étnicas, religiosas ou linguísticas, que seus membros não se sintam unidos a ditos elementos distintivos como configuradores de sua própria identidade ou, enfim, que não tenham nenhum elemento de permanência ou de lealdade ao Estado em que vivem. Isto leva a excluir do âmbito da minoria grupos tais como os refugiados, os asilados [e os estrangeiros].

Um ponto que merece destaque aqui é que tanto as minorias quanto os grupos vulneráveis em geral sofrem com a discriminação, o preconceito e a intolerância, que se verifica em níveis altíssimos nas sociedades hodiernas, inclusive e notadamente no âmbito da sociedade brasileira, razão pela qual se impõe uma proteção diferenciada tanto a um grupo como ao outro.

O terceiro elemento encontrado na definição de minoria de Capotorti, a nacionalidade, vem constituindo, ao longo dos tempos, uma fonte de grande controvérsia, podendo-se afirmar que a sua importância na definição em comento é hoje bastante diminuta. Isto porque nas últimas décadas, com a evolução do Direito Internacional dos Direitos Humanos (DIDH), ramo do Direito Internacional que visa especialmente à proteção dos direitos humanos para todas as

¹⁴ No original: “son aquéllos que sufren una discriminación y se caracterizan por ser una sección no dominante de la población de dos Estados. Desde esta caracterización teórica, las minorías y os grupos vulnerables formarían una única y misma categoría. Sin embargo, a nuestro entender, una minoría es siempre un grupo vulnerable, entendiendo por tal un grupo no dominante o subordinado de la sociedad, pero no sucede lo mismo al contrario, esto es, no todo grupo vulnerable es una minoría, ya que pueden no tener características étnicas, religiosas o lingüísticas, que sus miembros no se sientan unidos a dictos elementos distintivos como configuradores de su propia identidad o, en fin, que tengan ningún elemento de permanencia o de lealtad al Estado em que viven. Ello lleva a excluir del ámbito de protección de la minoría a grupos tales como los refugiados, los asilados [e los extanjeros]”.

peessoas em uma escala global e independentemente de sua nacionalidade, bem como diante da evolução jurisprudencial de muitos tribunais e cortes constitucionais nacionais, no sentido de adequar-se aos *standards* internacionais de proteção dos direitos humanos, demonstra que para vindicar e exercer direitos consagrados e protegidos constitucional e convencionalmente, os indivíduos não precisam ser nacionais do Estado onde queiram ver tais direitos efetivados.¹⁵

De acordo com Bartsch (1995, p. 20), embora haja quem justifique a manutenção do elemento nacionalidade no conceito de minorias por motivos de prática política, o quadro evolutivo narrado acima vem fazendo com que, gradativamente, a tradicional inclusão da nacionalidade na definição de minoria venha sendo deixada de lado ao longo dos últimos tempos, sendo abandonada, inclusive, pelo próprio Capotorti posteriormente ao seu estudo inicial, ocasião em que deixou claro em novo conceito formulado, que os membros de uma minoria não precisam ser nacionais do Estado em que vivem para que sejam tidos como integrantes daquela minoria. Assim sendo:

[...] uma minoria é um grupo numericamente inferior ao resto da população de um Estado e em posição não-dominante, cujos membros possuem características étnicas, religiosas ou linguísticas diferentes das do resto da população e que, mesmo que apenas implicitamente, mantêm um senso de solidariedade voltado para a preservação de sua cultura, tradições, religião ou idioma (CAPOTORTI, 1985, p. 385-395)¹⁶.

Além disso, vale ainda destacar que o próprio Comitê de Direitos Humanos da ONU, ao interpretar o art. 27 do Pacto Internacional dos Direitos Civis e Políticos, que trata especificamente da proteção das minorias, também entendeu que uma pessoa não precisa ser nacional do Estado em que vive para que possa fazer *jus* à proteção especial conferida aos grupos minoritários no território do ente estatal. No entendimento do Comitê (ONU, 2008, p. 210, tradução nossa)¹⁷:

¹⁵ Nesse sentido, Flávia Piovesan (2018, p. 83), citando as lições de Louis Henkin, destaca que o “emergente Direito Internacional dos Direitos Humanos institui obrigações aos Estados para com todas as pessoas humanas, e não apenas para com estrangeiros. Esse Direito reflete a aceitação geral de que todo indivíduo deve ter direitos, os quais todos os Estados devem respeitar e proteger. Logo, a observância dos direitos humanos é não apenas um assunto de interesse particular do Estado (e relacionado à jurisdição doméstica), mas é matéria de interesse internacional e objeto próprio de regulação do Direito Internacional”. No mesmo sentido, Valerio de Oliveira Mazzuoli (2019, p. 03) afirma que o “Direito Internacional dos Direitos Humanos é aquele que visa proteger todos os indivíduos, qualquer que seja a sua nacionalidade e independentemente do lugar onde se encontrem”.

¹⁶ No original: “[...] a minority is a group which is numerically inferior to the rest of the population of a State and in a non-dominant position, whose members possess ethnic, religious or linguistic characteristics which differ from those of the rest of the population and who, if only implicitly, maintain a sense of solidarity directed towards preserving their culture, traditions, religion or language”.

¹⁷ No original: “The terms used in article 27 indicate that the persons designed to be protected are those who belong to a group and who share in common a culture, a religion and/or a language. Those terms

Os termos usados no artigo 27 indicam que as pessoas projetadas para serem protegidas são aquelas que pertencem a um grupo e que compartilham uma cultura, uma religião e/ou uma língua comum. Esses termos também indicam que os indivíduos projetados para serem protegidos não precisam ser cidadãos do Estado-parte. A este respeito, as obrigações decorrentes do artigo 2.1 também são relevantes, uma vez que de um Estado Parte é exigido, sob a égide desse artigo, assegurar que os direitos protegidos pelo Pacto estejam disponíveis para todos os indivíduos dentro do seu território e sujeitos à sua jurisdição, exceto aqueles direitos que são expressamente criados para o exercício apenas pelos cidadãos, por exemplo, direitos políticos sob o artigo 25. Um Estado Parte não pode, portanto, restringir os direitos protegidos pelo artigo 27 a seus cidadãos somente.

O quarto e último elemento integrante da definição oferecida por Capotorti, isto é, a solidariedade entre os integrantes da minoria, com vistas à preservação de sua cultura, religião, idioma e tradições, reveste-se de absoluta importância, notadamente por consistir em um critério subjetivo, isto é, na manifestação de vontade dos indivíduos, seja ela explícita ou implícita, em preservar as próprias características.

Conforme apontado por Capotorti (1985, p. 385, tradução nossa)¹⁸ o “elemento básico de qualquer definição de minorias é, evidentemente, constituído pelas características distintivas das minorias, quando comparado com a maioria dos habitantes de um dado Estado”, características essas que querem ser preservadas pelos integrantes da minoria em questão, justamente por ser elas que os distingue e difere da maioria. Portanto, esse elemento faz com que o pertencimento a uma determinada minoria seja visto não apenas como uma questão de fato (que prioriza os elementos objetivos), mas notadamente de vontade (elemento subjetivo).

Esta solidariedade que visa à preservação das próprias características é elemento que geralmente está implícito nos esforços cooperativos entre os membros da minoria para conservar tais características ou, mais precisamente, no comportamento dos membros do grupo, na medida em que eles concordam entre si em preservar e defender sua identidade étnica, religiosa, linguística (ou de outra natureza, como a identidade sexual) e se recusam a ser assimilados pela maioria.

also indicate that the individuals designed to be protected need not be citizens of the State party. In this regard, the obligations deriving from article 2.1 are also relevant, since a State party is required under that article to ensure that the rights protected under the Covenant are available to all individuals within its territory and subject to its jurisdiction, except rights which are expressly made to apply to citizens, for example, political rights under article 25. A State party may not, therefore, restrict the rights under article 27 to its citizens alone”.

¹⁸ No original: “The basic element of any definition of minorities is of course constituted by the distinctive features of minorities when compared with the majority of the inhabitants of a given State”.

Por esse elemento, nota-se que a cultura se destaca como um componente de absoluta importância no contexto da definição de minoria, razão pela qual, num mundo multicultural como o que se vive hoje, torna-se de absoluta importância que os Estados possam pensar, discutir e implementar medidas voltadas à proteção da diversidade cultural, uma vez que isso está intrinsecamente ligado à noção de minoria.

Importa destacar que, “embora o significado de cultura seja geralmente contestado, na discussão sobre minorias é usado para se referir amplamente àqueles aspectos do caráter do grupo que seus membros e outros utilizam para identificar o grupo” (DERSSO, 2012, p. 12, tradução nossa)¹⁹.

No contexto das minorias, o autor destaca ainda que o termo “cultura” também pode ser descrito em termos de símbolos e padrões de comportamento:

[...] como um coerente sistema autocontido de símbolos e valores, bem como um conjunto de práticas que um grupo cultural específico reproduz ao longo do tempo e que fornece aos indivíduos sinalizações e significados necessários para o comportamento e as relações sociais na vida cotidiana (DERSSO, 2012, p. 12, tradução nossa)²⁰.

À vista desse elemento definidor das minorias, torna-se possível constatar outra diferença para com o conceito de grupos vulneráveis, uma vez que nestes não há a necessidade de uma identidade propriamente dita, isto é, de um traço em comum entre os indivíduos membros do grupo como fator de atração recíproca. Eles são grupos compostos por toda a sociedade de uma maneira geral, caracterizando, normalmente, um grande contingente numérico.

Os elementos da definição de minoria analisados acima constituem o que é possível chamar de características objetivas de um grupo, embora, como visto, o último elemento da definição, isto é, a vontade coletiva do grupo de preservar suas características distintivas, constitua a dimensão subjetiva que distingue o grupo como minoria. Como se pôde notar, isso envolve a conscientização do grupo minoritário de que ele difere dos outros por conta de suas características distintivas e sua disposição para se identificar em termos de sua cultura distinta.

¹⁹ No original: “Although the meaning of culture is generally contested, in the discussion on minorities it is used to broadly refer to those aspects of the character of the group that its members and others use to identify the group”.

²⁰ No original: “as a coherent self-contained system of values, and symbols as well as a set of practices that a specific cultural group reproduces over time and which provides individuals with the required signposts and meanings for behaviour and social relationships in every day life”.

Mas, uma questão que frequentemente surge a esse respeito é como determinar a existência dessa dimensão subjetiva. É necessário que o grupo declare sua disposição em preservar suas características distintivas ou isso pode ser determinado de outra maneira?

Uma abordagem bastante plausível dessa questão é feita por Capotorti (1979, p. 96), que enfatiza o estreito vínculo entre a dimensão objetiva na posse de distintas características étnicas, religiosas ou linguísticas (mesmo de âmbito regional) e a dimensão subjetiva.

Nesse contexto, o autor afirma que o elemento subjetivo não precisa ser expresso, mas que, em vez disso, “a vontade em questão geralmente emerge do fato de que um determinado grupo manteve suas características distintas durante um período de tempo” (CAPOTORTI, 1979, p. 96, tradução nossa)²¹. E mais importante ainda, é que esse elemento subjetivo pode ser obtido a partir do fato de que os membros de minorias continuam a se identificar como pertencentes a um grupo, a participar e observar as atividades culturais, bem como fazer uso de sua linguagem e praticar a religião do grupo.

Nesse ponto, chega-se a uma questão intrinsecamente ligada à definição de minoria, que é a determinação de quem pertence a uma minoria, isto é, quais seriam as pessoas que poderiam reivindicar direitos atinentes a determinada minoria. Essa questão é tratada com prioridade por Isse Omanga Bokatola (1992, p. 20, tradução nossa)²², quando afirma que:

Ainda mais importante que uma definição formal do conceito de minoria nos parece ser o problema da constatação e do reconhecimento da existência de minorias, isto é, a determinação dos critérios pelos quais podemos reconhecer o pertencimento de indivíduos a uma minoria particular.

Como já analisado, as dificuldades e a frieza de uma definição técnica e formal de minoria poderiam acarretar uma indevida exclusão de determinados grupos e pessoas, também merecedoras de proteção especial. Portanto, torna-se evidente que a identificação de uma minoria deve ser analisada levando-se em consideração o local, o contexto social e histórico específico.²³ Isso significa dizer que as peculiaridades geográficas, sociais e históricas devem

²¹ No original: “the will in question generally emerges from the fact that a given group has kept its distinctive characteristics over a period of time”.

²² No original: “ce qui importe sans doute plus encore qu'une définition formelle du concept de minorité nous paraît être le problème de la constatation et de la reconnaissance del l'existence des minorités, c'est-à-dire la détermination des critères par lesquels on peut reconnaître l'appartenance des individus à telle ou telle minorité”.

²³ Exemplificando, não se pode dizer que a discriminação no negro no Brasil foi (ou até mesmo é ainda hoje) a mesma ocorrida durante o regime do *apartheid* na África do Sul, muito embora não seja possível negar a vulnerabilidade em que se encontram os negros nos dois países (CRUZ, 2003, p. 141). Ademais, principalmente à luz do cenário atual de massificação das migrações globais, nem de longe se poderia afirmar que o tratamento dispensado aos migrantes no Brasil é o mesmo conferido a estas pessoas na Europa.

ser atentamente observadas para que seja possível uma efetiva proteção dos grupos minoritários, especialmente por meio da formulação e implementação das políticas de reconhecimento e redistribuição de riquezas, o que certamente produzirá reflexos na questão do alcance de uma tributação justa.

É por isso que, conforme tem se demonstrado no desenvolvimento deste tópico, uma definição genérica e universal de minoria é problemática, pois os diversos teóricos e especialistas que vêm se debruçando sobre a questão ao longo dos tempos entenderam que tal definição poderia constituir, em verdade, um grande obstáculo para o processo de inclusão social, o que acabaria por piorar o problema em vez de resolvê-lo. Por outras palavras, a definição de minoria precisa ser incluyente e não constituir mais um motivo de exclusão social. Nisso, verifica-se a importância do estabelecimento de critérios voltados à identificação das minorias.

Nesse contexto, além da discussão acerca da definição de minoria (que não foi elaborada), aspectos centrais e elementos da noção de minoria também foram discutidos no âmbito da Organização das Nações Unidas, estando, dentre eles, a questão de se verificar quem pertence a uma minoria, sendo que, nesse ponto, o *critério da autoidentificação*, *autoatribuição*, ou ainda, *autodeclaração*, foi considerado o mais adequado, inclusive, até como “uma alternativa a uma definição abstrata, implicando uma clara priorização do elemento subjetivo” (WUCHER, 2000, p. 86). Assim, considerou-se que o mais apropriado seria autorizar o próprio indivíduo a se considerar membro de um determinado grupo minoritário. Adotando esse critério, Isse Omanga Bokatola (1992, p. 22-23, tradução nossa)²⁴ explica que:

O critério subjetivo de autodeclaração do indivíduo parece-nos um critério adequado, porque é difícil conceber como alguém que não seja aquele que possui as características distintivas e o desejo de preservá-las poderia decidir sobre sua pertença ou não a uma minoria. E como se poderia provar a existência dessa minoria, exceto por uma declaração pura e simples das próprias partes interessadas?

No Brasil, o critério da autoidentificação é encontrado, v.g., no Decreto nº 4.887 de 20 de novembro de 2003, legislação que regulamenta o procedimento para identificação, reconhecimento, delimitação, demarcação e titulação das terras ocupadas por remanescentes das comunidades dos quilombos. Em seu art. 2º, referida normativa dispõe que:

²⁴ No original: “Le critère subjectif de libre déclaration de l'individu nous paraît un critère adéquat car il est difficile de concevoir comment quiconque d'autre que la personne qui possède les caractéristiques distinctives et le désir de les conserver pourrait décider de son appartenance ou non à une minorité. Et comment pourrait-on prouver l'existence de cette minorité si ce n'est par une déclaration pure et simple des intéressés eux-mêmes?”.

Consideram-se remanescentes das comunidades dos quilombos [...] os grupos étnico-raciais, segundo critérios de autoatribuição, com trajetória histórica própria, dotados de relações territoriais específicas, com presunção de ancestralidade negra relacionada com a resistência à opressão histórica sofrida.

No mesmo sentido, a Convenção nº 169, da Organização Internacional do Trabalho (OIT) sobre os Povos Indígenas²⁵, adotada em Genebra, em 27 de junho de 1989, prevê em seu art. 1º, I, que “A consciência de sua identidade indígena ou tribal deverá ser considerada como critério fundamental para determinar os grupos aos que se aplicam as disposições da presente Convenção”.

Não obstante a ampla adoção desse critério verificada na atualidade, com muita propriedade, Walter Claudius Rothenburg (2010, p. 459-460), ao abordá-lo quando discute a situação jurídica dos quilombolas no Brasil, chama a atenção para o fato de que, embora ele privilegie a legitimidade, pode também constituir um ambiente para a ocorrência de abusos e fraudes:

Se a autoatribuição apresenta-se, do ponto de vista antropológico, como o mais indicado critério de reconhecimento de uma comunidade como remanescente de quilombo, pode ser que reste ao Direito a tarefa ingrata de invalidá-lo em situações de fraude evidente. Se um grupo supostamente fragilizado se candidata à obtenção de vantagens públicas, num contexto de escassez que é tipo dos recursos públicos e dramático em Estados de muita gente pobre, a usurpação da condição que legitima essa candidatura viola gravemente a isonomia, pois priva de tais vantagens outros grupos realmente fragilizados. Portanto, assim como não se pode ignorar a precedência do critério da autoidentificação, não se deve sobrevalorizá-lo, mas admitir, em casos extremos, sua infirmação. Certo é, contudo, que a autoatribuição goza de uma presunção favorável e exige forte argumentação para ser invalidade.

A partir da distinção entre os elementos objetivo e subjetivo que compõem a definição de minoria e que foram abordados anteriormente, destaca-se, ainda, uma classificação de minorias que é viabilizada levando-se em consideração os objetivos de uma determinada minoria e de seus membros. Trata-se das minorias “*by force*” e “*by will*”, termos cunhados por Jean Laponce (1960).²⁶

²⁵ O Brasil é parte da referida Convenção, tendo-a internalizado por meio do Decreto nº 5.051, de 19 de abril de 2004.

²⁶ Tais expressões aparecem pela primeira vez na obra do referido autor, intitulada “*The protection of minorities*”, publicada pela Universidade da Califórnia, em 1960.

Para o autor, um grupo minoritário que deseja a assimilação com a maioria, mas é barrado, constitui uma minoria *by force*; por outro lado, uma minoria que recusa referida assimilação é por ele denominada uma minoria *by will* (LAPONCE, 1960, p. 12).

Gabi Wucher (2000, p. 50) entende as minorias *by force* como aqueles grupos minoritários e seus membros “que se encontram numa posição de inferioridade na sociedade em que vivem e que aspiram apenas a não serem discriminados em relação ao resto da sociedade, querendo adaptar e assimilar-se a esta”. Por outro lado, as minorias *by will* são constituídas de grupos minoritários e seus membros, que exigem, “além de não serem discriminados, a adoção de medidas especiais as quais permitam-lhes a preservação de suas características coletivas – culturais, religiosas ou linguísticas”. A autora ressalta ainda que as minorias *by will* “não querem se assimilar à sociedade em que vivem, mas integrar-se nela como unidade distinta do resto da população” (WUCHER, 2000, p. 50).

Steven Whitley (2002, p. 04, tradução nossa)²⁷ explica que uma minoria *by will* é formada por um “grupo de pessoas, predominantemente de descendência comum, que pensam em si mesmas como possuidoras de uma identidade cultural distinta (que inclui diferenças de religião e linguagem) e que evidenciam o desejo de transmiti-la às futuras gerações”. Esta minoria também é denominada como uma associação positiva, orgânica ou voluntária. Por outro lado, uma minoria *by force* é criada por uma designação externa, invariavelmente para fins negativos (PACKER, 1999, p. 254).

Diante dos excertos doutrinários acima colocados, torna-se possível inferir que, enquanto as minorias *by will* são definidas por suas diferenças reais para com a maioria da população/cultura, as minorias *by force* são definidas por suas diferenças imaginárias em relação à maioria da população/cultura. Naquelas, como visto, os integrantes do grupo não apenas reclamam a não-discriminação, como também a possibilidade de preservar as suas próprias características; nestas, os membros reivindicam tão-somente a igualdade em relação à maioria, uma situação que implica apenas a ausência de tratamentos discriminatórios negativos.

Durante este tópico foi possível verificar as dificuldades que têm sido encontradas ao longo dos tempos para se chegar a um conceito de minoria, verificando-se que, até o presente momento, não obstante todos os esforços empreendidos nesse sentido, não há uma definição que seja unívoca e universalmente aceita.

²⁷ No original: “These consist of a group of persons, predominantly of common descent, who think of themselves as possessing a distinct cultural identity (which includes religion and language differences) and who evidence a desire to transmit this to succeeding generations”.

No entanto, diante dos elementos apresentados e discutidos, pode-se chegar a pelo menos uma noção do que seja minoria, ou seja, um grupo numericamente inferior ao resto da população de um determinado Estado, que ocupa uma posição de não dominância em relação à maioria, e cujos membros possuem características étnicas, religiosas ou linguísticas (e acrescente-se aqui: ou até mesmo de outra natureza) distintas das do restante da população, de modo que, mesmo que apenas implicitamente, mantêm um senso de solidariedade voltado para a preservação de sua cultura, tradições, religião, idioma, identidade etc.

No âmbito do presente trabalho, além da noção acima destacada, torna-se importante compreender as minorias como todos os grupos sociais que são de algum modo considerados inferiores e contra os quais existe discriminação e preconceito, o que faz com que sejam marginalizados e excluídos socialmente, sendo necessário destacar que tais práticas são produto da educação (ou mais precisamente, da falta dela, inclusive da educação em direitos humanos).

Como aponta Fernando de Brito Alves (2009, p. 13), o conceito de minorias pode ser utilizado “como sinônimo de ‘marginalizados’, para significar aqueles que estão à margem, fora do centro e distantes materialmente daqueles que tomam as decisões macropolíticas”. Para Ester Kosovski (2001, p. 01), a discriminação e o preconceito são a “*weltanschauung* (visão de mundo) de pessoas e grupos que acreditam (e com frequência estão convencidos) que eles são privilegiados e melhores que outros”. Diante desse quadro, Jack Donnelly (2003, p. 229) entende que no termo “minorias” se encontra implícita a ideia de pessoas ou grupos estigmatizados no corpo social em que está inserido, razão pela qual é necessária uma ação política para eliminar a discriminação.

Diante de todo o exposto, se mostrou necessária estabelecer premissas acerca do conceito das minorias e dos vulneráveis, haja vista que um dos objetivos fundamentais da República é erradicar a marginalização e reduzir as desigualdades sociais, construindo uma sociedade justa e solidária.

1.1.2 A proteção normativa das minorias e dos grupos vulneráveis no Brasil

O objetivo deste tópico é traçar um panorama geral da proteção normativa das minorias e dos grupos vulneráveis no Brasil, iniciando-se pelo apontamento e considerações pertinentes das disposições constitucionais e, na sequência, das principais normas infraconstitucionais relativas à proteção desses grupos no país.

Uma análise sistemática da Constituição de 1988, que foi generosa na consagração de um amplo rol de direitos e garantias fundamentais, conforme revela o seu art. 5º e vários outros

dispositivos espalhados ao longo do texto constitucional, bem demonstra o comprometimento do diploma normativo maior brasileiro na busca por uma sociedade livre, justa, solidária, democrática, pluralista, multicultural e inclusiva, que respeita a diferença, prima pela igualdade e, sobretudo, que tem a dignidade de todos os seres humanos (arts. 1º e 3º) como um de seus princípios-fundamentos.

Importa destacar, nesse ponto, que a Constituição de 1988, de maneira muito apropriada, trata da dignidade humana não como um direito fundamental propriamente dito, mas como um dos fundamentos²⁸ do Estado Democrático de Direito no qual se estabelece a República Federativa do Brasil (art. 1º, III). Nesse contexto, explica Walter Claudius Rothenburg (2014, p. 02) que:

A dignidade é pressuposto de todo direito fundamental, não sendo correto “medir” algum direito fundamental com a dignidade da pessoa humana (pois então a dignidade tenderia a sobrepor-se sempre), mas aferir a intensidade de impacto de qualquer direito fundamental em relação à dignidade, que funciona, assim, como uma espécie de “medida” dos direitos fundamentais.

Como se nota, em razão de sua natureza dentro da Constituição, a dignidade humana assumiu uma importância capital no ordenamento jurídico brasileiro, possuindo um vastíssimo âmbito de incidência e exercendo funções cardeais. Não sem razão, Paulo Bonavides (2015, p. 35) acentuou que “nenhum outro princípio é mais valioso para compendiar a unidade material da Constituição”, uma vez que “visa a proporcionar uma proteção integral à pessoa, e não a tutelar aspectos previamente recortados da sua personalidade e dos seus direitos”, razão pela qual o princípio deve ser “dotado de suficiente elasticidade para que possa dar conta da sua tarefa monumental” (SARMENTO, 2016, p. 89).

Em relação a suas funções, Daniel Sarmiento (2016, p. 77) destaca que a dignidade humana (i) atua como fator de legitimação do Estado e do Direito, (ii) serve como norte para toda a hermenêutica jurídica, (iii) funciona como diretriz para ponderação entre interesses colidentes, (iv) age como fator de limitação de direitos fundamentais²⁹, (v) atua como parâmetro

²⁸ De acordo com Daniel Sarmiento (2016, p. 78-79), “noção de fundamento desdobra-se em dois planos: o da legitimação moral e o hermenêutico. No primeiro, afirma-se que a dignidade constitui princípio legitimador, que confere fundamento moral ao Estado e à ordem jurídica ao estabelecer que eles existem em razão da pessoa humana, e não o contrário”; no segundo, a dignidade exerce “um papel hermenêutico extremamente relevante, devendo guiar os processos de interpretação, aplicação e integração do Direito”.

²⁹ “Para se viabilizar a vida em sociedade, os direitos de cada pessoa devem ser restringidos a fim de que se compatibilizem com a atribuição de iguais direitos a todas as demais” (SARMENTO, 2016, p. 82).

para o controle da validade dos atos estatais e também particulares³⁰, (vi) serve de critério para a identificação de direitos fundamentais e fonte de direitos que não se encontram enumerados.³¹

É nesse contexto e sob essa ótica funcional que os poderes constituídos no Brasil devem tratar a dignidade de todos e todas, incluindo-se, certamente, aquelas pessoas pertencentes aos grupos minoritários e vulneráveis, sem qualquer discriminação, uma vez que a dignidade é algo inerente ao ser humano, dele inseparável, e que, portanto, o acompanha onde quer que esteja, na situação ou contexto em que estiver.

Portanto, com a promulgação da Constituição de 1988, que dentre outros direitos essenciais para o ser humano, consagrou a igualdade de todos e todas como um direito fundamental expresso em seu art. 5º e em outros dispositivos constitucionais, restou vedada qualquer discriminação com base na origem, raça, sexo, cor, idade ou quaisquer outros fatores que possam ser utilizados pela classe dita dominante para promover discriminações gratuitas.

Ademais, vale destacar que, como um de seus objetivos fundamentais, a Constituição estabeleceu a erradicação da pobreza e da marginalização, a redução das desigualdades sociais e regionais e a promoção do bem de todos e todas, ponto fundamental e que serve de norte para toda a atuação dos poderes constituídos, notadamente no tocante à proteção das minorias e grupos vulneráveis.

A Constituição buscou ainda estabelecer uma especial proteção às minorias ao determinar genericamente um amplo rol de direitos fundamentais que devem ser usufruídos por todas as pessoas, indistintamente (v.g., art. 5º), bem como ao lhes dispensar uma proteção específica ao estabelecer o dever de o Estado brasileiro lhes garantir o pleno exercício dos direitos culturais, o acesso às fontes da cultura nacional, o apoio e incentivo à valorização e difusão das manifestações culturais (art. 215, *caput*), assim como proteger “as manifestações das culturas populares, indígenas e afro-brasileiras, e das de outros grupos participantes do processo civilizatório nacional” (art. 215, § 1º).

³⁰ “O princípio da dignidade da pessoa humana se presta também ao papel de parâmetro para controle de atos estatais - normativos, administrativos e jurisdicionais - e mesmo de atos particulares, como os contratos e negócios jurídicos em geral” (SARMENTO, 2016, p. 84).

³¹ “A dignidade é essencial, em primeiro lugar, para o reconhecimento da fundamentalidade de direitos que não estejam inseridos no catálogo constitucional de direitos e garantias fundamentais, correspondente ao Título II da Carta de 88, que vai do seu art. 5º ao art. 17 [...] O texto constitucional é expresso ao afirmar o caráter não exaustivo do seu catálogo de direitos (art. 5º, § 2º), o que abre espaço para a identificação de outros direitos fundamentais, consagrados em outras partes da própria Constituição ou, até mesmo, em outros documentos normativos. O *principal critério* para a identificação desses outros direitos fundamentais é o princípio da dignidade da pessoa humana” (SARMENTO, 2016, p. 85, grifo nosso).

Em relação a esse dispositivo constitucional, vale destacar que o legislador constituinte acertadamente fez uma distinção entre o substantivo “cultura” e o adjetivo “culturais”. Assim, quando o texto faz referência à “cultura nacional”, por cultura aqui deve-se entender “o complexo de arquétipos do comportamento, das crenças, dos conhecimentos tradicionais ou saberes adquiridos pela hereditariedade e práticas comuns, dos costumes e demais particularidades que distinguem os diversos grupos que formatam a comunidade brasileira” (MOLINARO; DANTAS, 2018, p. 2062).³²

Nas palavras de Boaventura Sousa Santos (2003, p. 26-28), a cultura é:

[...] um repositório do que melhor foi pensado e produzido pela humanidade, [...], nesse sentido, é baseada em critérios de valor, estéticos, morais ou cognitivos [...] um conceito estratégico central para a definição de identidades e de alteridades no mundo contemporâneo, um recurso para a afirmação da diferença e da exigência do seu reconhecimento e um campo de lutas e contradições.

Por sua vez, os “direitos culturais” mencionados pelo texto constitucional são aqueles “direitos de acesso e participação na vida cultural, ou nas suas manifestações *culturais*”, ou seja, direitos imprescindíveis para a própria manutenção e perpetuação das múltiplas culturas existentes no país (SANTOS, 2003, p. 26-28, grifo do autor).

Em adição ao texto constitucional originário em comento, por meio da emenda constitucional nº 48, de 10 de agosto de 2005, o legislador constituinte derivado nele incluiu o § 3º, prevendo o estabelecimento, por lei, de um “Plano Nacional de Cultura³³, de duração plurianual, visando ao desenvolvimento cultural do País e à integração das ações do poder público”, que sejam aptas a proporcionar a “defesa e valorização do patrimônio cultural brasileiro”, a “produção, promoção e difusão de bens culturais”, a “formação de pessoal qualificado para a gestão da cultura em suas múltiplas dimensões”, a “democratização do acesso aos bens de cultura, e a valorização da diversidade étnica e regional” (art. 215, § 3º, incisos I a V).

Importa destacar que, na sistemática constitucional brasileira, a cultura e os direitos culturais constituem direitos fundamentais de natureza individual e social, razão pela qual

³² Conforme destacam referidos autores, a “expressão cultura utilizada pelo constituinte de 1988 tem endereço certo, dirigindo imediatamente a significação das capacidades do fazer humano e todas as suas manifestações, espirituais, artísticas, intelectuais e científicas, bem como a formatação de uma *subconstituição cultural*, que pode inclusive caracterizar um *Estado de Cultura*, onde a expressão máxima está vinculada ao acervo comum da identidade de cada um dos grupos que coopera para a identidade nacional, desde suas memórias históricas, condições étnicas, produção artística, intelectual, filosófica e sociológica” (MOLINARO; DANTAS, 2018, p. 2063, grifo do autor).

³³ Referido plano foi instituído pela Lei nº 12.343, de 2 de dezembro de 2010.

gozam da perenidade e da plena proteção que lhes outorga a cláusula pétreia contida no inciso IV, do § 4º, do art. 60 da Constituição, uma vez que referido dispositivo estabelece uma cláusula de vedação ao prever que não será objeto de deliberação a proposta de emenda constitucional tendente a abolir os direitos e as garantias fundamentais, o que impede que tais direitos sejam suprimidos da Constituição ou tenham diminuída a esfera de proteção já alcançada, sob pena de franca ofensa ao princípio da vedação do retrocesso, hoje reconhecido e consagrado em uma ampla gama de ordenamentos jurídicos ao redor do globo, inclusive no Brasil.

Nessa mesma linha de proteção dos grupos minoritários, notadamente sua cultura e identidade, a Constituição, reconhecendo o multiculturalismo e as diversidades presentes no país, estabeleceu que “constituem patrimônio cultural brasileiro os bens de natureza material e imaterial, tomados individualmente ou em conjunto, que sejam portadores de referência à identidade, à ação e à memória dos diferentes grupos formadores da sociedade brasileira”. Dentre tais bens, foram incluídas “as formas de expressão; os modos de criar, fazer e viver; as criações científicas, artísticas e tecnológicas; as obras, objetos, documentos, edificações e demais espaços destinados às manifestações artístico-culturais; e os conjuntos urbanos e sítios de valor histórico, paisagístico, artístico, arqueológico, paleontológico, ecológico e científico” (art. 216, incisos I a V).

Nota-se, aqui, que a Constituição consagrou e protegeu como patrimônio cultural brasileiro tanto os bens imateriais, tangíveis (percebidos pela sensibilidade) ou intangíveis (percebidos pelo entendimento) (incisos I a III), como os bens materiais, tangíveis e intangíveis (incisos IV e V).

Ao proceder desta forma, restou claro que o legislador constituinte “não teve a intenção de definir circularmente os bens culturais, materiais e imateriais, trata-se de mera proclamação enunciativa, admitindo-se outros bens igualmente valiosos que compõem o acervo cultural” (MOLINARO; DANTAS, 2018, p. 2064).

Nos §§ 1º a 5º do art. 216, a Constituição tratou das modalidades pelas quais o poder público, eventualmente com a colaboração da comunidade, deverá promover e proteger o ambiente cultural brasileiro. Um § 6º foi adicionado ao dispositivo em questão, por meio da emenda constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, e facultou aos Estados federados e ao Distrito Federal vincular a um fundo estadual de fomento à cultura até cinco décimos por cento de sua receita tributária líquida, para financiar programas e projetos culturais.

No entanto, essa faculdade ficou condicionada à proibição da utilização desses recursos para o pagamento de despesas com pessoal e encargos sociais, para o pagamento do serviço da

dívida, bem como o pagamento de qualquer outra despesa corrente não vinculada diretamente aos investimentos ou ações apoiadas.

Posteriormente, por meio da emenda constitucional nº 12, de 29 de novembro de 2012, foi acrescentado na Constituição o art. 216-A, que instituiu o Sistema Nacional de Cultura (SNC)³⁴, consistente em um processo de gestão e promoção de políticas públicas de cultura democráticas e permanentes, pactuadas entre os entes da Federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) e a sociedade, sistema esse organizado em regime de colaboração, de forma descentralizada e participativa, e que tem como objetivo precípua promover o desenvolvimento humano, social e econômico com pleno exercício dos direitos culturais.

O § 1º do referido dispositivo constitucional dispõe que o Sistema Nacional de Cultura está fundamentado na política nacional de cultura e nas suas diretrizes, conforme estabelecidas no Plano Nacional de Cultura, sendo regido pelos seguintes princípios que estão inscritos em seus incisos I a XII: (i) diversidade das expressões culturais; (ii) universalização do acesso aos bens e serviços culturais; (iii) fomento à produção, difusão e circulação de conhecimento e bens culturais; (iv) cooperação entre os entes federados, os agentes públicos e privados atuantes na área cultural; (v) integração e interação na execução das políticas, programas, projetos e ações desenvolvidas; (vi) complementaridade nos papéis dos agentes culturais; (vii) transversalidade das políticas culturais; (viii) autonomia dos entes federados e das instituições da sociedade civil; (ix) transparência e compartilhamento das informações; (x) democratização dos processos decisórios com participação e controle social; (xi) descentralização articulada e pactuada da gestão, dos recursos e das ações; e, (xii) ampliação progressiva dos recursos contidos nos orçamentos públicos para a cultura.

A organização de um Sistema Nacional de Cultura no Brasil é de todo pertinente, em verdade, necessário, dadas as peculiaridades que envolvem a sociedade plural e multiétnica

³⁴ No âmbito federal, tramita pelo Congresso Nacional (mais especificamente na Câmara dos Deputados) o Projeto de Lei nº 4271/2016, que tem por objetivo regulamentar o Sistema Nacional de Cultura (SNC). No âmbito estadual, em atendimento ao disposto no § 4º, do art. 2016-A, a maioria dos Estados da federação já organizaram os seus sistemas de cultura por meio de legislação própria, dentre eles: Ceará (Lei nº 13.811, de 16/08/2006), Acre (Lei nº 2.312, de 15/10/2010), Bahia (Lei nº 12.365, de 30/11/2011), Rondônia (Lei nº 2.746, de 18/05/2012), Rio Grande do Sul (Lei nº 14.310, de 30/09/2013), Paraíba (Lei nº 10.325, de 11/06/2014), Sergipe (Lei nº 8.005, de 12/05/2015), Rio de Janeiro (Lei nº 7.035, de 07/07/2015), Mato Grosso (Lei nº 10.363, de 27/01/2016), Roraima (Lei nº 1.033, de 22/03/2016), Amapá (Lei nº 2.137, de 02/03/2017), Mato Grosso do Sul (Lei nº 5.060, de 20/09/2017), Distrito Federal (Lei Complementar nº 934, de 7/12/2017), Santa Catarina (Lei nº 17.449, de 10/01/2018), Minas Gerais (Lei nº 22.944, de 15/01/2018). No plano municipal “já foram identificadas mais de 600 leis de sistemas municipais de cultura. Destas, aproximadamente 300 já inseriram suas leis de sistema na Plataforma SNC” (BRASIL, 2019).

brasileira, abrangente de uma ampla diversidade de povos, culturas e grupos minoritários. Nesse ambiente:

A cultura é um “sistema” holístico com continuidades entre os componentes inter-relacionados desse sistema, pois a cultura fornece regras e rotinas que facilitam a ordem, a regularidade, a familiaridade e a previsibilidade para o que é um mundo desorganizado de pessoas, coisas e atos. Desse modo, a cultura, ao fornecer “significado” na interpretação do comportamento das pessoas, coisas no mundo físico e metafísico, eventos, ocorrências, e assim por diante, contribui para que as pessoas possam construir e comunicar suas realidades (MOLINARO; LEONCY, 2018, p. 2070).

Resta evidente que a Constituição, ao proteger a cultura e os direitos culturais conformadores da cultural nacional, configurou um novo modo democrático de relacionamento entre os diferentes povos que compõem a realidade multiétnica brasileira e a sociodiversidade presente no país, protegendo-se com isso os direitos dos grupos minoritários, especialmente o direito de existência e de identidade, em face das majorias e dos padrões culturais majoritários existentes no Brasil.

Além dos dispositivos de proteção das minorias até aqui comentados, a Constituição de 1988 também outorgou uma ampla proteção a vários grupos vulneráveis existentes no país, pois além de uma extensa gama de disposições genéricas, voltadas à proteção dos direitos fundamentais de todos e de todas, também lhes dispensou uma atenção especial por meio de diversas previsões constitucionais específicas, *v.g.*, de proteção às mulheres (arts. 5º, I, XX; 226, § 5º), às pessoas com deficiência (arts. 5º, XXXI; 23, II; 24, XIV; 37, VIII; 40, § 4º, I; 100, § 2º; 201, § 1º); às crianças, adolescentes, jovens e idosos (arts. 226, 227, 228, 229, 230), aos índios (art. 231), às comunidades quilombolas (arts. 215, 216 e 68 do ADCT) e às pessoas necessitadas (art. 203).

Em face do fenômeno da constitucionalização do Direito provocado pela Constituição de 1988, pelo qual todo e qualquer ramo que compõe a grande árvore jurídica, denominada ordenamento jurídico brasileiro, deve estar em consonância com os valores e princípios constitucionais, um grande acervo normativo foi criado (adequado e integrado) após a promulgação do texto normativo maior, com vistas à proteção das minorias e grupos vulneráveis.

Para exemplificar, vale destacar algumas normas integrantes deste precioso acervo, tais como a Lei nº 6.001, de 19 de dezembro de 1973, que dispôs sobre o Estatuto do Índio; a Lei nº 7.347, de 24 de julho de 1985, que disciplinou a ação civil pública, um importante instrumento processual de tutela coletiva das minorias e grupos vulneráveis; a Lei nº 7.716, de 5 de janeiro de 1989, que definiu os crimes resultantes de preconceito de raça ou de cor; a Lei

nº 8.069, de 13 de Julho de 1990, que instituiu o Estatuto da Criança e do Adolescente; a Lei nº 8.899, de 29 de junho de 1994, que concedeu passe livre às pessoas com deficiência; a Lei nº 10.098, de 19 de dezembro de 2000, que estabeleceu normas gerais e critérios básicos para a promoção da acessibilidade das pessoas com deficiência; a Lei nº 10.741, de 01º de Outubro de 2003, que dispôs sobre o Estatuto do Idoso; a Lei nº 11.340, de 07 de Agosto de 2006 (Lei Maria da Penha), que criou mecanismos reais para coibir a violência doméstica e familiar contra a mulher; a Lei nº 12.288, de 20 de julho de 2010, que criou o Estatuto da Igualdade Racial; a Lei nº 12.711, de 29 de agosto de 2012, que dispôs sobre o ingresso nas universidades federais e nas instituições federais de ensino técnico de nível médio, criando cotas para a população vulnerável; a Lei nº 13.146, de 6 de julho de 2015, que instituiu a Lei Brasileira de Inclusão da Pessoa com Deficiência (Estatuto da Pessoa com Deficiência), dentre diversas outras leis de cunho federal, estadual e municipal.

Como é possível perceber, ainda que não se trate de um arcabouço jurídico completo e perfeito, capaz de resolver todas as mazelas que envolvem os grupos minoritários e vulneráveis no país (e pensar ou dizer de outro modo seria utópico), e mesmo que o amparo legislativo analisado neste tópico não seja homogêneo, é possível afirmar que o Direito brasileiro caminha acertadamente no sentido de salvaguardar os direitos das minorias e dos grupos vulneráveis, seja por meio de toda a sua ampla normativa interna, ou em razão de toda a vasta gama de tratados e outros instrumentos internacionais que o país tem aderido e ratificado³⁵.

Como exposto, percebe-se que há proteção normativa para as minorias e para os grupos vulneráveis e ainda que houve evolução legislativa neste sentido. No entanto, nada que se refere a proteção tributária para estes grupos, necessitando da implementação do *constitucionalismo inclusivo*, reconhecedor das diversidades culturais e os grupos minoritários também nesta esfera.

1.2 Efetivação dos direitos humanos por meio da tributação

A Atividade Financeira do Estado exerce papel fundamental para efetivação dos direitos humanos por meio da tributação. Assim, é preciso entender à medida que o Estado funcionará como instrumento para a realização do bem e como disponibilizará meios para a satisfação dos anseios humanos.

³⁵ José Adércio Leite Sampaio (2003, p. 94) aponta que “a identificação de grupos sociais, total ou parcialmente excluídos, deve ser buscada sempre por trás da legislação [...] como forma de afastar os atos da maioria que tendam a discriminá-los”.

Giorgio Del Vecchio (1979, p. 48) afirma que no mundo contemporâneo o Estado firmou-se como função instrumental, haja vista que, não sendo um fim em si mesmo, tem por finalidade precípua atender à razão natural da vida em sociedade e promover a realização das expectativas do homem em busca da felicidade comum, ou seja, na realização do bem comum.

Para Marcus Abraam (2018, p. 03):

O Estado, ao longo dos tempos, teve inúmeras formas e características, mas hoje podemos dizer que sua estrutura ideal é a de Estado de Direito, instituído pela vontade de todos os seus integrantes, por meio de um pacto social, submetido a um ordenamento jurídico, com a finalidade de promover o bem de todos. O Estado de Direito é uma criação do homem moderno, instituído e organizado para oferecer à coletividade as condições necessárias à realização do bem comum, da paz e da ordem social. Sua função, portanto, é servir de instrumento para satisfazer às necessidades individuais e coletivas, que se identificam e se definem por meio dos contornos políticos, jurídicos, sociais e constitucionais de cada nação.

Já nas palavras de Misabel Derzi (1997, p. 10-11):

Estado Democrático de Direito é Estado que mantém clássicas instituições governamentais e princípios como o da separação de poderes e da segurança jurídica. Erige-se sob o império da lei, a qual deve resultar da reflexão e codecisão de todos. Mas não é forma oca de governo, na qual possam conviver privilégios, desigualdades e oligocracias. Nele há compromisso incindível com a liberdade e a igualdade, concretamente concebidas, com a evolução qualitativa da democracia e com a erradicação daquilo que o grande Pontes de Miranda chamou de o “ser oligárquico” subsistente em quase todas as democracias. Não há incompatibilidade entre Estado de Direito e Estado Social, mas síntese dialética que supera o individualismo abstrato e a neutralidade do Estado Liberal. Nas novas fórmulas encontradas pelas constituições mais modernas, não há de modo alguma renúncia às clássicas garantias jurídicas. Entretanto, ao mesmo tempo, se buscam metas de maior justiça social, condições efetivas de uma vida digna para todos por meio do desenvolvimento e da conciliação entre liberdade e solidariedade.

Desta forma, pode-se asseverar que o Estado atual existe para atender as necessidades coletivas e para exercer esta tarefa depende de receitas públicas, tendo como grande desafio, atualmente, a ponderação entre o choque das infinitas necessidades humanas em relação à limitação das possibilidades materiais de atendê-los. Dentro deste contexto, a atividade financeira do Estado é uma das funções do Estado com o objetivo de auferir recursos para a satisfação dos interesses da coletividade, envolvendo a entrada de dinheiro nos cofres públicos, a gestão e efetiva aplicação desses recursos. Marcus Abraham (2018, p. 04) ensina que a atividade financeira³⁶, apesar de ser meramente instrumental e acessória para a realização das

³⁶ Não devemos confundir as funções do Estado com as funções da atividade financeira. Enquanto aquele realiza uma atividade voltada a um fim próprio, razão da sua existência, qual seja, atender à coletividade,

atividades-fim do Estado, além de oferecer os meios para obtenção dos recursos financeiros, a respectiva gestão patrimonial e a aplicação de tais recursos na sociedade, atua de forma política, no sentido de oferecer ao Estado moderno os instrumentos necessários a possibilitar sua intervenção na sociedade. E ainda afirma:

[...] que a atividade financeira é dotada, além da sua função fiscal, voltada para a arrecadação, a gestão e a aplicação de recursos, de uma função extrafiscal ou regulatória, que visa obter resultados econômicos, sociais e políticos, como controlar a inflação, fomentar a economia e a indústria nacional, redistribuir riquezas e reduzir a marginalidade e os desequilíbrios regionais (ABRAHAM, 2018, p. 05).

Do ponto de vista histórico, a atividade financeira do Estado era inexpressiva até o final da Idade Média. Até o início do século XIX, não se falava em atividade financeira estatal destinada às necessidades coletivas. Seu nascimento teria ocorrido no constitucionalismo moderno, de forma tímida e com perfil meramente arrecadatário.

Dejalma de Campos (2005, p. 33, grifo do autor), leciona que o desenvolvimento histórico das finanças estatais poderia ser dividido em quatro fases:

a) *Estado parasitário* – em que as finanças eram exercidas de forma empírica. Quando o Estado precisava de dinheiro, em lugar de examinar suas possibilidades de riqueza, procurava atacar o vizinho rico, escravizando-o; b) *Estado dominial* – que se constituiu com a queda do Império Romano do Ocidente em 476 d.C., levando a um novo tipo de atividade financeira, a dominial, que durou por toda a Idade Média, até 1453, caracterizando-se pela cobrança sobre direitos reais e possessórios; c) *Estado regalista* – surgido no final da Idade Média, com a absorção das propriedades feudais, formando as monarquias. Neste, a renda dos Estados não se baseava somente nos tributos, mas também na exploração de certas atividades comerciais, como fumo, sal e especiarias do Oriente, cujos lucros abasteciam o tesouro. Por serem atividades dominadas pelo rei, passaram a chamar-se regalias, daí a nomenclatura de Estado regalista; d) *Estado tributário* – desenvolvido a partir de 1789, com a Revolução Francesa, quando começavam a ser estudados cientificamente os elementos que influíam na tributação. Os Estados passaram a dar importância para as riquezas provenientes do tributo, daí a denominação de Estado tributário.

Nas palavras de Ricardo Lobo Torres (2000, p. 04), na Idade Média, a atividade financeira do Estado passou por um processo evolutivo que se iniciou a partir do fim do feudalismo com o aparecimento do Estado Patrimonial, período em que se confundia o público e o privado, especialmente quanto aos bens e rendas do Rei e aqueles do Estado. Tinha, primariamente, nas

esta realiza uma atividade meramente instrumental, de fornecer os meios para tanto. Registre-se, porém, que a atividade financeira não é a única atividade instrumental do Estado. Juntamente com ela podemos identificar várias outras, como, por exemplo, a atividade regulatória (ABRAHAM, 2018, p. 04).

rendas patrimoniais ou dominiais, a fonte de financiamento das guerras e da manutenção da Corte e, apenas secundariamente, apoiava-se nas receitas fiscais, o que demonstrava a total ausência de regras para a cobrança e menos ainda para a realização das despesas. Não havia qualquer indício de regras orçamentárias no Estado Patrimonial. E, ainda continua afirmando, que esse sistema de tributação se estendeu até a formação dos Estados Nacionais, na denominada Idade Moderna (1453 a 1789), com a decadência da ordem feudal, dando início ao período caracterizado pelo absolutismo monárquico. Dessa forma:

A partir da transformação dos feudos em reinos e estes em cidades, em nome de uma necessária centralização político-administrativa, a tributação passa a se dar em favor do Rei, representante do Estado, e a ser cobrada desregrada e pesadamente dos trabalhadores, camponeses, artesãos e comerciantes (burguesia), mas não da nobreza e clero, classes sociais que nada pagavam, consideradas “parasitárias”. O exemplo histórico mais notório da realidade econômica e social dessa era foi o Estado Nacional na França, sob o reinado de Luís XIV, conhecido pela máxima “*L’Etat c’est moi*” (“O Estado sou eu”), e cujo lema era: “Quero que o clero reze, que o nobre morra pela pátria e que o povo pague”. Nesse período, com a expansão marítima, o mercantilismo e o início da industrialização, consolida-se a cobrança regular de tributos em moeda e não mais em mercadorias ou serviços, como ocorrera ao longo de toda a Idade Média, e surgem as espécies tributárias que deram origem aos impostos que temos hoje, tais como o imposto de renda, os impostos sobre a produção e sobre o comércio e os impostos aduaneiros. Era o denominado *Estado de Polícia*, caracterizado por ser paternalista, intervencionista e centralizador, no sentido de garantir a ordem e segurança dos súditos e do Estado (TORRES, 2000, p. 04).

Somente no final do século XVIII, com o surgimento do Constitucionalismo, nasciam as normas que trouxeram os critérios para o auferimento de receitas e efetiva aplicação desses recursos. Marcus Abraham (2018, p. 06, grifo do autor), sinteticamente, conclui que se pode dizer que a atividade financeira e tributária se inicia e evolui a partir do Estado Moderno da seguinte forma:

Inicialmente, no *Estado Liberal*, com poucos investimentos e gastos públicos e mínima intervenção; em um segundo momento, no *Estado Intervencionista*, em que aumentam as despesas públicas e a função interventiva estatal se exacerba; passa-se, então, ao *Estado Social* ou do *Bem-estar Social*, em que o atendimento dos direitos sociais para toda a sociedade torna-se prioritário e universal; finalmente, chega-se ao *Estado Fiscal* ou *Orçamentário*, em que as limitações orçamentárias são consideradas na realização dos deveres estatais e no atendimento dos direitos fundamentais e sociais, com uma preocupação constante com o equilíbrio fiscal entre receitas e despesas.

Ricardo Lobo Torres (2013, p. 08-10, grifo do autor) preleciona que os modelos anteriores foram substituídos pelo Estado Fiscal, com características capitalistas, menos intervencionista e que tem no tributo sua fonte de receita, e continua:

Esse Estado Fiscal apresentou três fases distintas: a) *Estado Fiscal Minimalista*, que vai do século XVIII ao início do século XX, sendo conhecido, também, como Estado Guarda-Noturno ou Estado Liberal Clássico, que se restringia ao exercício do poder de polícia, da administração da justiça e da prestação de uns poucos serviços públicos, razão pela qual não necessitava de maior arcabouço constitucional para a arrecadação ou um sistema orçamentário amplo, por não assumir demasiados encargos na via das despesas públicas. Esse modelo feneceu na medida em que não atendia às demandas sociais da época, especialmente as dos trabalhadores, e não era capaz de superar as crises do mercado, que dependiam de instrumentos reguladores para permitir o seu pleno desenvolvimento; b) *Estado Social Fiscal*, que vai do final da segunda década do século XX até o final da sua penúltima década, conhecido também por Estado do Bem-Estar Social, Estado Distribuidor ou Estado Providencial, influenciado pelas ideias econômicas de Keynes (de controle da economia pelo Estado; de redistribuição de rendimentos; de redução das taxas de juros; de elevação dos gastos públicos para ampliar o emprego, os investimentos e o consumo). O Estado deixa de ser um mero garantidor das liberdades individuais e passa a intervir na ordem econômica, ganhando a tributação feição regulatória e extrafiscal, tendo a atividade financeira se deslocado para a redistribuição de rendas e promoção do desenvolvimento econômico e social. Mas essa forma de atuação do Estado, além de passar por diversos eventos históricos desestruturantes (depressão econômica na década de 1930, duas grandes guerras mundiais, divisão política no mundo e crises de petróleo), excedeu-se na tributação e nos gastos públicos, para atender à sua política intervencionista e provedora de incentivos fiscais, de subsídios, de ampliação do assistencialismo, da previdência e da seguridade social, entrando em uma grave crise financeira e orçamentária pelo crescimento descontrolado da dívida pública; c) *Estado Democrático e Social de Direito*, a partir da última década do século XX, substituindo o Estado Social Fiscal que se expandiu exageradamente e entrou em crise financeira. Tem como apanágio a diminuição do seu tamanho e do intervencionismo, característica distintiva do modelo anterior, utilizando principalmente a tributação como fonte de receitas, já que as privatizações impuseram uma redução das receitas patrimoniais. Trabalha com a ideia da esgotabilidade de recursos na via orçamentária, buscando, de maneira equilibrada entre receitas e despesas, oferecer prestações públicas na área da saúde, da educação, do fomento à economia e da redução das desigualdades sociais.

Surge, assim, o que se denominou Estado Democrático Social. Esse Estado, concebido nas bases do Estado Democrático de Direito, busca conciliar os interesses da sociedade contemporânea, garantindo a livre-iniciativa privada e, ao mesmo tempo, cuidando da manutenção de uma política social que visa assegurar a igualdade de oportunidades, redistribuição de riquezas e desenvolvimento econômico equilibrado (ABRAHAM, 2018, p. 07).

Neste contexto, Heleno Taveira Torres (2013, p. 08) afirma que cabe ao Estado o dever de realizar políticas de intervencionismo para reduzir essas diferenças, o que deve fazer em nome da dignidade da pessoa humana ou da solidariedade, para assegurar o aprimoramento das

melhorias de vida do povo, o que se verifica como um dever de concretização da democracia, nos atos de escolhas públicas. O princípio da dignidade da pessoa humana concorre para a justiça financeira, como fonte de legitimidade das redistribuições de rendas.

Abraham (2013, p. 08) afirma que, a partir de então, nasce o tema dos direitos humanos na tributação, rediscutindo-se os valores da justiça social como pano de fundo para a investigação da justiça fiscal. Ao mesmo tempo em que o tributo passa a ser considerado a contraprestação garantidora de toda uma gama de direitos fundamentais, ganha também o status de dever fundamental inafastável.

Nesta linha e no que toca à finalidade da tributação, Hugo de Brito Machado (2015, p. 24) ensina que a tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande, e talvez única, arma contra a estatização da economia.

Diante de todo o exposto, em nome da dignidade da pessoa humana, a tributação passa a ser a contraprestação garantidora dos direitos fundamentais.

1.2.1 A relação da tributação com os direitos humanos fundamentais

A modificação de Estado Liberal para Estado Social³⁷ conferiu ao Estado um maior intervencionismo e regulação da atividade econômica com o escopo de garantir o bem-estar

³⁷ Leo Van Holthe (2009, p. 87-88), em apertada síntese, traz breve nota sobre a evolução do Estado Democrático de Direito: A República Federativa do Brasil adotou como princípio o Estado Democrático de Direito (art. 1º, CF/88), significando que vigoram em nosso Estado os princípios do Estado de Direito - submissão ao império da lei, divisão de poderes e o enunciado dos direitos e garantias individuais - bem como os princípios do Estado Democrático (soberania popular ~ que impõe a participação efetiva do povo na coisa pública - liberdade de expressão e pluralismo político). Neste ponto, é importante termos uma noção da evolução das concepções estatais até a adoção pelo Brasil do Estado da social-democracia. No final do século XVIII, com as revoluções liberais burguesas, surge o Estado de Direito, também conhecido como Estado Liberal de Direito ou Estado Constitucional, cujas principais características são: a) a submissão ao império da lei; b) a separação dos poderes, c) a previsão de direitos e garantias individuais. No final do século XIX, eclodiram movimentos sociais que denunciavam a insuficiência do Estado de Direito para garantir a todos uma existência digna e clamavam por justiça social. A partir desse momento, a sociedade passou a exigir do Estado uma postura ativa, a fim de corrigir as imensas injustiças provocadas pela inércia do Estado Liberal. Surge, então, o Estado Social de Direito (Estado do bem estar social, *Welfare State* ou Estado-providência), tendo o qualificativo "social" a intenção de corrigir o individualismo e o abstencionismo do Estado Liberal pela afirmação dos chamados direitos sociais (ex: saúde, educação, moradia, trabalho, previdência social etc.) e pela realização de objetivos de justiça social. Ocorre que os ideais de um Estado intervencionista, sob a pretensa justificativa de promover a justiça social, acabaram legitimando desde democracias a Estados totalitários, demonstrando que o qualificativo "social" não garantiu o surgimento de um Estado promotor do bem-estar geral e do desenvolvimento da pessoa humana. Surge, enfim, a concepção do

social. E na qualidade de garantidor do bem-estar social, o Estado brasileiro necessita de receitas, mas deve obedecer aos direitos humanos fundamentais estabelecidos no ordenamento. Neste sentido, o compromisso do legislador não é somente com os sujeitos integrantes da relação tributária, mas todo e qualquer cidadão (incluindo as minorias e os grupos vulneráveis), haja vista que deve garantir o exercício de direitos individuais e sociais.

O princípio do Estado Democrático de Direito envolve toda a secularidade inerente ao evoluir do Estado de Direito liberal, seguido da passagem pelo Estado Social de Direito, para afirmar-se como meio de realização plena da igualdade, de dignidade da pessoa humana e do conteúdo democrático dos direitos sociais e políticos (TORRES, 2011, p. 127).

Casalta Nabais (1998, p. 675) ressalta que noutros termos, o imposto não pode ser encarado, nem como um mero poder para o Estado, nem simplesmente como um mero sacrifício para os cidadãos, mas antes como o contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em estado.

A formulação de políticas tributárias e a instituição e cobrança de tributos deve respeitar o Estado democrático de Direito, além de exigir pleno respeito à observância de suas regras e princípios, justamente para que haja a materialização dos direitos fundamentais, econômicos e culturais, preservando e perseguindo sempre o interesse da sociedade. Destarte, dessume-se claramente do texto constitucional a adoção do regime democrático, para obtenção dos objetivos enumerados. Muito embora a Constituição construa a ideia de uma atuação estatal mais intervencionista na ordem econômica e social, ao mesmo tempo exige que essa intervenção seja feita democraticamente. Não se pode negar, para que haja efetividade nos objetivos das ações estatais, a necessidade de aportes financeiros, o que se dá por meio da tributação (BASTOS, 2014, p. 719-720).

E ainda:

[...] atendendo a proposta de um Estado Democrático de Direito, vislumbrado em nossa Carta Magna atual, a tributação deve observar as necessidades, expectativas e direitos dos cidadãos, devendo ser um instrumento, diante de sua finalidade fiscal e extrafiscal, eficaz para atender os requisitos de um desenvolvimento econômico sustentável, cuja carga tributária atenda e esteja de acordo com os princípios constitucionais tributários (BASTOS, 2014, p. 719-720).

Estado Democrático de Direito que, sem abandonar os ideais de justiça social (daí alguns doutrinadores, a exemplo de Paulo Bonavides, o chamarem de Estado da socialdemocracia), incorpora os princípios democráticos da soberania popular, da participação e do pluralismo político como garantias de que os direitos fundamentais sejam respeitados e a justiça social, implementada.

Na contemporaneidade, muito se discute o tamanho da estrutura do Estado, a alta carga tributária e o papel que o Estado deve desempenhar. Não há consenso sobre o assunto, haja vista que tudo vai depender da concepção de justiça que se adota ou da forma que se pretende distribuir os bens e direitos na sociedade.

Dentre os autores, há os liberais igualitários³⁸ que sustentam que a tributação é essencial, mas deve estar limitada ao necessário para a prestação dos serviços estatais, com destaque para a concessão dos direitos fundamentais das pessoas. Rawls (2008, p. 08) defende que as instituições devem distribuir direitos baseados em dois princípios: o das liberdades iguais e o da diferença, ou seja, a partir dos ideais de liberdade e igualdade. Daqui, podemos extrair que os indivíduos terão acesso as liberdades essenciais que somente poderão ser restringidas em nome de um sistema geral de liberdades, mas poderão usufruir de condições equânimes de oportunidades, além de bens materiais básicos, que deverão ser garantidos considerando as expectativas dos menos favorecidos.

Rawls (2008, p. 76-110) caminha pelos direitos, liberdades, igualdade de oportunidades, renda, riqueza e autoestima. A justiça para ele tem uma função redistributiva, que exige que aqueles que têm mais, principalmente, contribua, o que gera receita e permite que todos tenham acesso aos bens básicos, indispensáveis.³⁹ Para ele, a concessão de bens primários deve ser feita na medida das necessidades das pessoas em relação ao que é indispensável, ao defender uma teoria em que cada pessoa possui uma inviolabilidade “que nem o bem-estar de toda a sociedade pode desconsiderar”.

Neste contexto, o professor Jose Claudio Monteiro de Brito Filho (2014, p. 245) afirma:

Para Rawls, o correto é que o Estado conceda os direitos fundamentais – que são de sua responsabilidade – na medida do que for necessário para cada uma das pessoas. [...] Isso não quer dizer que tudo que cada indivíduo pretender, mas sim o básico, que mais uma vez quer dizer os direitos fundamentais, na medida da individualidade das pessoas, quando isso for necessário para que qualquer pessoa fique em condições de cumprir seu plano de vida.

³⁸ Para José Claudio Monteiro de Brito Filho (2018, p. 16-17), “o precursor dessa corrente teórica é John Rawls, que publicou, em 1971, o livro Uma teoria da justiça. Nele, embora Rawls (2009) tenha defendido, expressamente, ser uma concepção de justiça com a pretensão de superar a teoria utilitarista, o fato é que ele, ao introduzir a igualdade como ideal político que deve interferir na distribuição de direitos, claramente e ao mesmo tempo, rompeu com o pensamento liberal clássico e, por isso, em grande medida, dividiu o liberalismo em dois. De um lado o liberalismo igualitário, também denominado de liberalismo de princípios, que entende que a distribuição dos direitos deve levar em conta a liberdade e a igualdade e, de outro, o liberalismo, que considera apenas o ideal político da liberdade.

³⁹ Para Rawls (2008, p. 110) “são coisas que se presume que um indivíduo deseja, não importando o que ele mais deseje, mas que, pela indispensabilidade, são melhor compreendidas como as coisas que todos necessitam, independentemente do que mais desejam, ou seja, o que é básico para o cumprimento de todos os planos de vida, quaisquer que sejam esses planos de vida”.

Já Dworkin (2011, p. 03) propõe uma igualdade apresentando a ideia de que é a melhor forma de concretizar o princípio igualitário abstrato, haja vista que exige que o Estado trate todas as pessoas com igualdade de condições e respeito. O objetivo de Dworkin (2011, p. 04) é encontrar uma concepção de igualdade alternativa às teorias da igualdade de bem-estar, que ele, genericamente, indica como as “afirmam que o esquema distributivo trata as pessoas como iguais quando distribui ou transfere recursos entre elas até que nenhuma transferência adicional possa deixá-las mais iguais em bem estas”. Para ele a igualdade de recursos: “igualdade ideal consiste em circunstâncias nas quais as pessoas não são iguais em bem-estar, mas nos recursos de que dispõem” (DWORKIN, 2011, p. 157).

A igualdade de recursos é por Dworkin (2012, p. 04-05) definida como a que trata as pessoas como iguais “quando distribui ou transfere recursos de modo que nenhuma transferência adicional possa deixar mais iguais suas parcelas do total de recursos”.

Rawls e Dworkin também trazem a concepção liberal igualitária para os limites da tributação. Para Rawls (2008, p. 345) o setor de tributação tem a função de “preservar uma justiça aproximada nas parcelas distributivas por meio da tributação e dos ajustes necessários ao direito de propriedade” e tal fato estaria relacionado a dois aspectos: (1) “vários impostos sobre heranças e doações e estabelece restrições ao direito de herança” e (2) “um sistema de tributação que tem a finalidade de arrecadar a receita exigida pela justiça”.

No que tange ao primeiro aspecto:

[...] esses impostos não se destinam, necessariamente, a gerar receita para o governo, mas sim objetivam a correção da distribuição da riqueza, bem como, também, impedir que o poder fique concentrado nas mãos de alguns, desequilibrando o poder político e violando a igualdade de oportunidades (RAWLS, 2008, p. 345-346).

Já o segundo aspecto, para Rawls (2008, p. 346):

Tem como função garantir a receita necessário para o fornecimento dos bens e realização das transferências que permitam a função redistributiva prevista na teoria de Rawls, tendo relação, portanto, com o princípio da diferença.

Rawls (2008, p. 348 e 349) admite a tributação progressiva.

Dessa forma, pode-se asseverar que Rawls registra que os dois aspectos do setor de distribuição são decorrentes de seus dois princípios de justiça, pois ambos necessitam de recursos para aplicação, com a distribuição dos direitos deles decorrentes. O professor José Claudio Monteiro de Brito Filho (2018, p. 24) leciona que:

Para Rawls, o imposto sobre heranças e sobre a renda com taxas progressivas, caso seja necessário, além da definição legal sobre o direito de propriedade serviriam para garantir as instituições da liberdade igual, e os impostos proporcionais sobre o consumo, ou ressalva o autor, sobre a renda, teriam a finalidade de garantir o segundo princípio de justiça. Abstraindo o fato de que a visão esposada por Rawls não encontra amparo na ideia que entendo contemporânea de justiça fiscal, pois opta, em primeiro momento, pela tributação pelo consumo – embora ressalve a possibilidade de isso ser trocado pela tributação sobre a renda - o que finda por penalizar os que têm menos, que sofrem mais com esse tipo de tributação, o que importa, principalmente, é sua ideia de que os tributos serviriam para financiar a ação do Estado na distribuição dos direitos fundamentais – bens primários, na linguagem de Rawls – e isso é o que deve ser acentuado.

Dworkin (2011, p. 115) defende a importância da tributação para a atividade redistributiva e, além da distribuição igualitária inicial dos recursos, exige a constituição de uma receita que permita ao Estado arcar com os recursos fundamentais caso as pessoas passem por infortúnios após a distribuição inicial. Fala de uma “redistribuição periódica dos recursos por meio de algum imposto de renda”, que seja capaz de neutralizar os efeitos das condições particulares dos indivíduos, mas, que seja capaz, ao mesmo tempo, de preservar as escolhas das pessoas”.

Dentro do contexto supracitado, deve ser enfatizado, no que tange a distribuição dos direitos, a tributação necessária para a manutenção do mínimo deve ser concedida pelo Estado.

1.2.2 A justiça tributária e sua materialização no princípio da igualdade

A expressão “Justiça”, assim como as palavras Direito, Dignidade da Pessoa Humana, princípio, dentre outras terminologias muito utilizadas no meio jurídico, é um termo repleto de significado, com demasiada carga valorativa.

Nas mitologias grega e romana, a Justiça é representada por uma figura feminina, cujos olhos se encontram vendados e de posse de uma balança nas mãos, com o fito de passar a ideia de que ela – Justiça –, se concretiza com a divisão equilibrada de determinado bem almejado pelo ser humano, todavia, isso muitas vezes gera a confusão entre a noção de Justiça e Igualdade.

No Direito Tributário, ao se deparar com determinado caso, o intérprete, diante de certas condutas comissivas ou omissivas entre os sujeitos da relação jurídica tributária (ente federativo e contribuinte ou respectivo responsável), o aplicador do Direito sempre deverá buscar o equilíbrio entre as concepções de justiça e segurança jurídica, conforme pontua Ricardo Lobo Torres (2000, p. 342-344):

O equilíbrio entre a justiça e a segurança, que é ‘dramático’, constitui o desafio maior para o intérprete: buscar a justiça com segurança e garantir a ordem jurídica com justiça. O mesmo desafio se projeta para o campo dos princípios gerais, cabendo ao intérprete harmonizar os princípios vinculados à justiça (capacidade contributiva e custo/benefício), com os decorrentes da ideia de segurança (legalidade, tipicidade, anualidade etc.). Não se pode esquecer, por outro lado, da liberdade, que é o valor fundamental para a interpretação, pelo seu papel na limitação dos poderes do Estado. Resumindo, deve o intérprete proceder à ponderação entre os diversos princípios jurídicos diante do interesse em jogo, e ver qual terá o maior peso em determinada situação, sem que daí se possa concluir pela superioridade hierárquica de qualquer deles. [...] mas nem sempre a harmonia entre os valores tem sido observada. O princípio da segurança – e do discurso do legislado – foi defendido pelo positivismo cientificista, pela Escola da Exegese, pelo pandetismo e, no direito tributário, pelos tribunais alemães no período de 1955 a 1965 e pelo positivismo formalista. A preeminência da justiça e da utilidade é tese dos positivismos reducionistas, do sociologismo, do vitalismo, que as procuram mágica e casuisticamente, como emanção do fato ou da coisa em si.

A literatura não chega a um consenso acerca do conceito de Justiça. Hans Kelsen (2010, p. 02) milita no sentido de que referido postulado há que ser interpretado como uma problemática conflituosa de valores e interesses. Para ele a justiça é, antes de tudo, uma característica possível, porém não necessária, de uma ordem social. Como virtude do homem, encontra-se em segundo plano, pois um homem é justo quando seu comportamento correspondente a uma ordem dada como justa. Mas o que significa uma ordem justa? Significa essa ordem regular o comportamento dos homens de modo a contentar a todos, e todos encontrarem sob ela a felicidade. Não podendo encontrá-la como indivíduo isolado, procura essa felicidade dentro da sociedade. Justiça é felicidade social, é felicidade garantida por uma ordem social. Nesse sentido, Platão identifica na justiça, a felicidade, quando afirma que só o justo é feliz e o injusto, infeliz.

O que podemos verificar, assim, é que a Justiça é a “felicidade social dos indivíduos”, alcançada pelo atendimento de certos anseios que são valorados também pelo legislador. Nesse sentido, podemos incluir o legislador tributário quando do ato de instituição de tributos, eis que por trás de toda a atividade por ele desenvolvida se encontram objetivos destinados a suprir necessidades sociais. Há ainda quem leccione no sentido de que se pode também compreender Justiça no sentido aristotélico, num sentido tomístico, a Justiça distributiva, e, também como uma virtude, estabelecer o meio termo, a divisão entre os contrários dialeticamente. Não é minha intenção discorrer sobre esse aspecto filosófico, ou jusfilosófico, em torno dessa categoria misteriosa, chamada Justiça. Mas, quando articulamos a Justiça com a sociedade,

quer-se referir ao equilíbrio dessa sociedade, como a sociedade está estruturada, não apenas o sentimento do que é justo (NOGUEIRA, 2001, p. 172).

Já no âmbito de um sistema fiscal caracterizado como justo, podemos pontuar que os impostos deveriam ter a finalidade contraprestacional, como aliás, é bem ponderado por Pedro Jorge Viana (1987, p. 62), que discorre “o imposto local deveria ser cobrado fundamentalmente com base no benefício obtido”. O autor ainda prossegue criticando itens como as despesas públicas e sugerindo o uso de dois métodos:

1º). Regionalizar o orçamento do governo federal, seguindo dois critérios para a distribuição dos recursos; diretamente proporcional à população ou inversamente proporcional à renda per capita, e; 2º) Contabilizar os incentivos para oferecer transparência nas contas públicas (VIANA, 1987, p. 62).

Partindo da concepção de Justiça sob o viés aristotélico, esta encontra-se entrelaçada com a ideia de virtude. De acordo com Bittar (2005, p. 111), se a justiça de uma certa forma pode ser dita pertinente à ideia de justo meio, esta adequação conceitual não é, no entanto, incondicionalmente válida; sujeita-se a proporções próprias e inconfundíveis com aquelas outras que caracterizam as demais virtudes tratadas nos diversos livros da *Ethica Nicomachea*. Isto se deve ao fato de que à virtude mediana, à justiça, não se opõem dois vícios diferentes, mas um único vício, que é a injustiça.

Pertinente o apontamento feito por Alberto Nogueira (2008, p. 169-170) ao relacionar a tributação com a ideia de justiça que, segundo o autor:

Não basta que a tributação se realize apenas com a observância das normas e procedimentos legais (pois se assim fosse, a tributação se desdobraria para a arbitrariedade), mas também atenda ao paradigma da Justiça. [...] já não se cuida tão somente de verificar se o Fisco agiu dentro da lei face do contribuinte. Agora é preciso examinar se a substância da tributação foi ou não atendida pelo paradigma do Estado Democrático do Direito Tributário, que pressupõe, acima de qualquer agir formal do legislador e do fisco, concretizar os princípios constitucionais tributários (e também gerais).

Podemos recorrer ainda ao denominado “Princípio da Justiça” como aquele que não permite em absoluto que o mercado capitalista se desenvolva livremente, pois desta forma as contingências naturais e sociais retiram completamente a justiça do sistema social. Rawls tem por necessárias e impostergáveis certas adaptações ao mercado livre com a formação de uma estrutura de instituições legais que regule as tendências globais dos eventos econômicos e preserve as condições sociais necessárias para a igualdade equitativa de oportunidades: tributos desconcentradores de renda e riqueza, programas de educação e cultura destinados a eliminar ao máximo as barreiras de classe (GODOY, 1999, p. 53).

Deve-se trazer à baila, ainda, a concepção de justiça distributiva. Em termos gerais, justiça distributiva consiste na divisão entre os integrantes da polis, de todas as riquezas, impostos, deveres e outros bens. Aristóteles impinge na justiça distributiva, a ideia de igualdade, seja por meio da maneira como ela é solidificada entre os homens, ou da própria essência que gera seu pilar de sustentação. Conforme enfatiza Marilena Chaui (1998, p. 382-383):

A justiça distributiva consiste em dar a cada um o que é devido e sua função é dar desigualmente aos desiguais para torná-los iguais. Suponhamos, por exemplo, que a polis esteja atravessando um período de fome em decorrência de secas ou enchentes e que adquira alimentos para distribuí-los a todos. Para ser justa, a Cidade não poderá reparti-los de modo igual para todos. De fato, aos que são pobres deve doá-los, mas as que são ricos, deve vendê-los de modo a conseguir fundos para aquisição de novos alimentos. Se doar a todos ou vender a todos, será injusta. Também será injusta se atribuir a todos as mesmas quantidades de alimentos, pois dará quantidades iguais para famílias desiguais, umas mais numerosas do que outras. A função ou finalidade da justiça distributiva sendo a de igualar os desiguais dando-lhes desigualmente os bens, implica afirmar que numa idade onde a diferença entre ricos e pobres é muito grave vigora a injustiça, pois não dá a todos o que lhes é devido como seres humanos. Na Cidade injusta as leis em lugar de permitirem aos pobres o acesso às riquezas (por meio de limitações impostas à extensão da propriedade, de fixação da boa remuneração do trabalho dos trabalhadores pobres, de impostos e tributos que recaiam sobre os ricos apenas, etc) vedam-lhes tal direito. Ora, somente os que não são forçados às labutas ininterruptas para a sobrevivência são capazes de uma vida plenamente humana e feliz. A cidade injusta, portanto, impede que uma parte dos cidadãos tenham assegurado o direito à vida boa.

Dentro desta visão, pode-se ainda estabelecer os aspectos ligados à justiça tributária e sua relação com a justiça social.

No nosso ordenamento constitucional, o princípio da justiça fiscal é um princípio implícito que apregoa tratamento igualitário entre contribuintes e estabelecendo a tributação sem ofensa a garantias constitucionais do contribuinte. A grande celeuma gira em torno do seu sentido e alcance, haja vista que não há consenso entre os doutrinadores.

Paulo Caliendo⁴⁰ (2017, p. 71) ensina que há quatro entendimentos acerca do princípio:

1 - Os que defendem a tese negativista entendem que o problema da justiça em geral e da justiça tributária em particular não é um problema jurídico. Este problema pertenceria à esfera da política ou da ética, ou seja, trata-se de um

⁴⁰ A justiça fiscal poderá ser entendida em três sentidos: sintático, semântico e pragmático. Seu sentido sintático está na sua afirmação como critério seletor de sentido na composição da estrutura semântica das normas jurídicas. Na presença de duas ou mais proposições ou sentidos possíveis na composição da norma, a justiça fiscal irá ser critério de seleção (justificação) daquela mais adequada ao caso e ao sistema (coerência) (CALIENDO, 2009, 90).

problema pré-jurídico e que não importa para o Direito. A escolha das soluções justas seria feita no momento da confecção das leis e não na sua aplicação. A aplicação da norma seria justamente a concretização das soluções justas escolhidas democraticamente pelo parlamento; 2 - Os defensores da tese decisionista negam a importância do problema da justiça para o Direito e entendem que este é um tema subjetivo, que não possui a precisão necessária para ser objeto de interpretação jurídica. Cada intérprete ou aplicador decidirá conforme o seu sentido de “justiça” e existiriam infinitos modos de compreender um determinado caso. A justiça estaria sob a responsabilidade da livre escolha do intérprete, que utilizaria na decisão todo o seu arsenal de compreensões morais, culturais e ideológicas para tomar a melhor decisão; 3 - Para os defensores da tese idealista, a ideia de justiça é uma noção natural, decorrente da natureza humana e, portanto, este conceito deveria ser descoberto pelo jurista para aplicar em cada caso concreto, respeitando a “essência das coisas”. 4 – Para os defensores da compreensão sistemática o conceito de justiça fiscal é um dos pilares do sistema jurídico e deve ser considerado como um conceito interno e não externo ao sistema. Este sentido deve ser buscado objetivamente no ordenamento constitucional os critérios que tratam sobre a correta distribuição de encargos e bens em uma sociedade carente de recursos, que por sua vez são escassos.

O referido princípio apresenta-se com dois conteúdos. O conteúdo de natureza formal está diretamente ligado ao tratamento igualitário para aqueles que estiverem em situações equivalentes e diferenciado para quem estiver em situações diferentes. Já o conteúdo de natureza material está ligado diretamente à melhoria na relação entre Estado (credor) e contribuinte (devedor).

Há ainda assertivas no sentido de que as concepções de justiça fiscal e social são ideias umbilicalmente ligadas, de forma que esta só se concretiza quando a primeira estiver satisfeita, ou seja, a justiça fiscal é pressuposto da justiça social.

Embora pareça uma afirmação simples, não se pode negar o fato de que somente com um sistema fiscal e tributário justo é que se efetiva a justiça social, o que só é possível por meio de uma adequada política tributária. Nesse diapasão, Maria de Fátima Ribeiro (2008, p. 178-179) pontua que:

A política tributária é o ponto crucial de definição da estrutura da sociedade. Por isso, deve se examinar o fenômeno da tributação em harmonia com a dimensão social do homem, sem a qual ele não se realiza integralmente, considerando as dimensões individual e familiar. Devem ser pesquisados os próprios fundamentos da tributação, para que ela atenda, já na sua origem, as razões de justiça em relação a oneração do tributo. [...] No que consiste a tributação social? Não se trata apenas em atender as necessidades mais elementares da população, é mais do que isso. A tributação deve respeitar a dimensão individual e familiar, considerando a capacidade contributiva entre outros princípios constitucionais de proteção ao contribuinte. Sempre que a tributação impedir ou dificultar a realização do essencial em relação à sociedade ou parte dela e até mesmo a uma pessoa, será desmedida e poderá ter caráter confiscatório. Será desmedida também a tributação se os governos

pretenderem arrecadar tributos, ultrapassando a soma necessária de dinheiro para o atendimento das necessidades sociais. Tal tributação provoca a transferência de valores dos contribuintes para o Fisco, sem finalidade social.

Dentro do contexto de justiça fiscal, podemos afirmar que o tributo tem que ter uma função social, de forma que os recursos por ele auferidos sejam revertidos em meios para que o cidadão, sujeito passivo contribuinte e hipossuficiente perante o fisco, tenha suas necessidades básicas atendidas, seja como dito, como produto dos recursos auferidos, seja por meio de uma cobrança que não onere em demasia o contribuinte a ponto de pôr em risco suas necessidades básicas (RIBEIRO, 2008, p. 179).

É neste sentido que a autora supracitada prossegue suas lições:

[...] é tributação social aquela que respeita o que é inerente à sociedade no contexto social dos ditames constitucionais. Por isso, referida tributação deve privilegiar as necessidades essenciais da população, destacando-se a alimentação, saúde, vestuário, moradia, educação, acesso ao trabalho, livre iniciativa, livre concorrência entre outros pontos. Na prática, tais posições devem ser efetivadas por meio de leis isentivas ou com tributações simbólicas. Pelo intervencionismo político-social introduz-se na tributação o fim político-social. O tributo deve ter uma função social, tendendo a uma distribuição do patrimônio e das rendas. O poder tributante, ao elaborar sua política tributária, deve levar em conta se o sistema tributário é justo, se trata, de maneira igual, todos os contribuintes que se encontram em situação idêntica e também se está adequado à distribuição de rendas e ao desenvolvimento econômico, favorecendo a política de estabilização da economia, o combate ao desemprego e à inflação, entre outros aspectos. A reforma Constitucional Tributária deverá promover prioritariamente a função social do tributo, redistribuindo riquezas, promovendo a justiça social (RIBEIRO, 2008, p. 179).

Em busca da promoção dos consectários de justiça, é que se tem cogitado a implementação de uma reforma tributária que promova efetivamente a justiça social e tributária.

O princípio, ora analisado, pode estar relacionado a cada uma das espécies tributárias. No que tange aos impostos, a justiça fiscal seria traduzida pela justiça distributiva, haja vista que são tributos guiados pela capacidade contributiva e aqueles que têm maior poder aquisitivo devem pagar mais, enquanto os que têm menor poder aquisitivo, devem pagar menos.

Já no que toca às taxas e empréstimos compulsórios teríamos a justiça comutativa (vale anotar que as taxas também têm função distributiva), visto que nas taxas deve haver uma relação entre o serviço prestado e no valor a ser pago e nos empréstimos compulsórios, por serem tributos finalísticos e de arrecadação vinculada, deve haver uma relação entre o valor emprestado e o devolvido. Nas contribuições de melhoria, o critério seria da justiça reparativa, onde o proprietário que teve seu imóvel valorizado por uma obra pública deve pagar o tributo.

Já nas contribuições sociais a vinculação dar-se-ia à ideia de justiça social, onde a sociedade é convocada para pagamento de um determinado tributo em prol do interesse coletivo.

Ressalte-se ainda que o Estado Democrático de Direito deve ser um Estado de justiça tributária concretizada no princípio da igualdade, segundo a capacidade contributiva, especialmente.

Para Rui Barbosa (1997) a igualdade deve ser proporcionada aos iguais e a desigualdade aos desiguais na medida que se desigualam. No plano doutrinário tem-se a igualdade em diversas dimensões como igualdade perante a lei, igualdade na lei, igualdade levando-se em consideração a situação de cada caso para a promoção da igualdade material e, ainda, a igualdade na aplicação da lei (efetividade no plano prático da igualdade promovida pelas leis).

No plano tributário, o artigo 150, inciso II da Constituição Federal, proíbe que haja tratamento desigual a contribuinte que esteja em situação equivalente, prevendo que:

É vedado à União, aos Estados, ao DF e aos Municípios instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Desta forma, sendo todos iguais perante a lei, todos devem submeter-se à tributação, não sendo possível atribuir privilégios a ninguém ou a nenhuma categoria profissional (este princípio também é conhecido como princípio da proibição dos privilégios odiosos, haja vista que antes do atual texto constitucional algumas categorias de militares e magistrados possuíam privilégios tributários), ou seja, todos aqueles que se encontrem na mesma situação descrita na hipótese de incidência estarão, em consequência, sujeito à mesma exigência fiscal.

Gustavo Casanova (2015, p. 205), ressalta que em matéria tributária, o princípio da igualdade tem se empregado em duplo sentido. Como igualdade perante a lei, ou seja, paridade de tratamento, excluindo-se benefício indevidos ou discriminações arbitrárias, adquirindo um sentido quase superposto ao princípio da generalidade. Mas também como base do imposto, medida da obrigação tributária, superpondo-se, em certo sentido, à capacidade contributiva.

Já Roque Carrazza (2017, p. 71) salienta que:

Com a República, desaparecem os privilégios tributários de indivíduos, de classes ou de segmentos da sociedade. Todos devem ser alcançados pela tributação. Esta assertiva há de ser bem entendida. Significa, não que todos devem ser submetidos a todas as leis tributárias, podendo ser gravados com todos os tributos, mas, sim, que todos os que realizam a situação de fato a que a lei vincula o dever de pagar um dado tributo estão obrigados, sem discriminação arbitrária alguma, a fazê-lo. Assim, é fácil concluirmos que o princípio republicano leva ao princípio da generalidade da tributação, pelo

qual a carga tributária, longe de ser imposta sem qualquer critério, alcança a todos com isonomia e justiça. Por outro raio semântico, o sacrifício econômico que o contribuinte deve suportar precisa ser igual para todos os que se acham na mesma situação jurídica. Em suma, o princípio republicano exige que todos os que realizam o fato impositivo tributário venham a ser tributados com igualdade. Do exposto, é intuitiva a interferência de que o princípio republicano leva à igualdade da tributação. Os dois princípios interligam-se e completam-se. De fato, o princípio republicano exige que os contribuintes (pessoas físicas ou jurídicas) recebam tratamento isonômico. O tributo, ainda que instituído por meio de lei, editada pela pessoa política competente, não pode atingir apenas um ou alguns contribuintes, deixando a salvo outros que, comprovadamente, se achem nas mesmas condições. Tais ideias valem, também, para as isenções tributárias: é vedado às pessoas políticas concedê-las levando em conta, arbitrariamente, a profissão, o sexo, o credo religioso, as convicções políticas etc. dos contribuintes. São os princípios republicano e da igualdade que, conjugados, proscrevem tais práticas.

O postulado, ora em exame, aproxima-se da ideia de justiça, haja vista que não seria justo que em um sistema tributário, diante da mesma situação fática, equivalente, fosse possível a exigência de tributos de uns e a dispensa de outros, sem fundamento que legitime a disparidade de tratamento.

Da análise do artigo 150, inciso II, supramencionado, tem-se que além de não ser possível as diferenciações, ainda quando devidamente fundamentadas, devem guardar razoabilidade e proporcionalidade para justificar o cabimento da medida. O problema não está nas diferenciações entre os sujeitos (coisa muito comum no direito tributário, como por exemplo, nas possibilidades de isenções para uma determinada classe ou categoria), mas nas razões e critérios⁴¹ que autorizam a diferenciação.

Velloso (2007, p. 136) ensina, que:

Deve haver uma relação de adequação e proporcionalidade entre a dessemelhança da(s) propriedade(s) levada(s) em consideração (diferença fática) e a diferenciação jurídica, pois, mesmo que haja distinção de capacidade contributiva entre os contribuintes do Imposto de Renda e sejam estabelecidos gravames tributários diferenciados, é mister que a diferenciação de carga tributária seja adequada e proporcional à dessemelhança fática apurada: revelar-se-ia ilegítima, v.g., uma majoração vultosa do tributo com base numa singela diversidade de capacidade contributiva.

⁴¹ Roberto Ferraz (2005, p. 120) leciona que “afirmar que legislar respeitando o princípio da igualdade na lei consiste em ‘tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais’ é afirmar rigorosamente nada! O problema está em saber quais os critérios legítimos de discriminação de grupos ‘iguais’ para os fins legais. Assim, também a aparente unanimidade em torno à ideia de igualdade no âmbito jurídico, e mesmo relativamente àquele conceito supostamente aristotélico, não passa de mera retórica, de afirmação sem qualquer significado útil, eis que sem a identificação dos legítimos critérios segundo os quais as pessoas serão discriminadas não pode haver efetiva aplicação do princípio da isonomia” (A igualdade na lei e o Supremo Tribunal Federal. RDDT 116/119, maio 2005).

Nesta toada, Marcus Abraham (2018, p. 110) preleciona que:

A igualdade na tributação é mais uma das faces da justiça fiscal e dos direitos humanos na tributação, na medida em que busca condicionar a atividade do legislador, do administrador público e do aplicador do direito de maneira a que conceda tratamento isonômico entre os cidadãos e, da mesma forma, proíba a desigualdade na tributação, em linha com o mandamento constitucional previsto no *caput* do art. 5º que afirma que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza”.

Continuamente, completa dizendo:

A igualdade, assim, é elemento fundante da Democracia e do Estado de Direito. Ao obstar a concessão de privilégios indevidos e discriminações infundadas, a igualdade transforma-se em elemento de limitação dos poderes públicos no exercício de suas funções e atividade. De forma impositiva, atua na elaboração de suas ações políticas, para a persecução de mecanismos que permitam a redução das desigualdades sociais, bem como atribui aos cidadãos a legitimidade ativa para invocá-la sempre que se encontrarem ou forem colocados em situações que violem a essência do princípio. De forma negativa, permitindo o afastamento da validade das normas e atos do poder público que desvirtuem o seu mandamento. Assim, o princípio da isonomia tributária determina que sejam atendidas, não só na aplicação das leis, mas também em sua elaboração, as normas constitucionais que o traduzem (ABRAHAM, 2018, p. 110).

Geralmente, as razões que sustentam as normas de tratamento diferenciado se pautam nas razões da capacidade contributiva (medida prevista no artigo 145, parágrafo primeiro da Constituição Federal que será abordado no próximo tópico) ou em razões extrafiscais⁴².

Atualmente, o poder Judiciário, valendo-se dos postulados da razoabilidade e proporcionalidade, tem verificado no caso concreto se a lei guerreada se mostra condizente com o princípio da isonomia. Douglas Yamashita (2014, p. 1040) afirma que:

Da análise da jurisprudência do STF, infelizmente resulta: (i) certa obscuridade da justificação de desigualdades, inclusive entre finalidade fiscal e finalidade extrafiscal, com grave prejuízo à promoção da justiça pelo princípio da igualdade; (ii) falta de critérios precisos para limitação do poder tributário de discriminar contribuintes, de modo muito semelhante à primeira fase da jurisprudência do Tribunal Constitucional alemão sobre o princípio da

42 A Constituição autoriza a utilização extrafiscal do IPTU e do ITR para induzir o cumprimento da função social da propriedade (arts. 170, III, e 182, § 4º, II, da CF), a concessão de benefícios fiscais de incentivo regional (art. 151, I, da CF), o estabelecimento de tratamento tributário voltado a estimular o cooperativismo (art. 146, III, c, c/c o art. 174, § 2º, da CF), a concessão de tratamento favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte (art. 146, III, d, da CF), o tratamento diferenciado em função da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho (art. 195, § 9º, da CF, com da CF, com a redação da EC 47/05) e o dimensionamento de certos tributos de modo mais flexível, pelo Executivo, como o II, o IE, o IPI, o IOF e a Cide-combustíveis (arts. 150, § 1º, 153 § 1º, 177, § 4º, I, b, da CF), o que lhe dá instrumentos para controle do comércio exterior (art. 137 da CF) e da moeda (PAULSEN, 2018, p. 88).

igualdade, então restrita à mera “proibição de arbítrio”. Soma-se o fato de que “a jurisprudência germânica julgava que para justificar uma discriminação bastaria um fundamento objetivo e racional decorrente da natureza das coisas (“Natur der Sache”), ou seja, apenas quando a discriminação não fosse arbitrária”.

Dessa forma, percebe-se que nem sempre fica claramente demonstrada na jurisprudência pátria a justificativa das desigualdades e a utilização de razoabilidade nos critérios discriminadores.

Neste contexto, e ainda no que no que atine à relação entre o princípio da justiça fiscal e os demais princípios tributários, Caliendo (2017, p. 173) pondera que o princípio da justiça fiscal se relaciona de igual modo com aqueles princípios tributários que versam sobre a atividade econômica (neutralidade fiscal, não cumulatividade, uniformidade geográfica etc.). A sua correta aplicação induzirá à três soluções possíveis:

[...] exigir o mesmo tratamento dado às demais atividades econômicas, considerando-as como partes do todo (justiça comutativa); 2) exigir um tratamento diferenciado, considerando que esta atividade possui uma diferença substantiva em relação às demais atividades econômicas (justiça distributiva); ou 3) exigir um tratamento adequado ao bem comum, ou seja, em correta correlação entre o privado e a contribuição que este deve realizar à manutenção de uma esfera de liberdade e igualdade. Como se verifica, todas as três posições indicam, legitimamente, uma solução coerente no sistema jurídico. Assim, o princípio da justiça fiscal não pode ser corretamente aplicado ao tomar em consideração uma atividade econômica sem levar em conta outro princípio de igual estatura: neutralidade concorrencial.

O princípio da justiça Comutativa acima mencionado também é conhecido como subprincípio da equivalência e pode ser entendido como princípio do custo/benefício, da referibilidade, da retributividade ou da vinculação.

Em matéria tributária, fundamenta os tributos como “preços” pelos serviços prestados e, se fosse considerado de forma absoluta, todos os cidadãos de baixa renda, que mais necessitam e utilizam os serviços públicos prestados pelo Estado, teriam de pagar insuportavelmente mais tributos, o que não ocorreria com os contribuintes de alta renda, que podem pagar por serviços privados, dispensando os serviços públicos, caracterizando uma tributação inversa à capacidade contributiva da renda de cada cidadão.

Douglas Yamashita (2014, p. 111), leciona que “um sistema tributário total ou predominantemente” baseado no princípio da equivalência seria impraticável, pois cidadãos mais carentes jamais teriam recursos financeiros para pagar pelos caríssimos serviços públicos que tomam.

O princípio da equivalência fundamenta as taxas e as contribuições de melhoria. Da leitura do artigo 145, inciso II da Constituição Federal de 1988 podemos detectar que o tributo instituído “em razão do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos à sua disposição” estabeleceu uma equivalência individual. Igualmente, o inciso III, do artigo 145 também estabeleceu equivalências definindo expressamente como todo tributo “decorrente de obras públicas” complementando pelo artigo 81, do Código Tributário Nacional:

[...] para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total a despesa realizada (equivalência global) e como limite individual o acréscimo do valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado (equivalência individual).

Acrescenta-se ainda que o princípio da equivalência não está presente nos impostos já que são tributos independentes de qualquer atividade estatal específica.

Há equivalência também na contribuição previdenciária do empregado ou contribuinte individual que terão como contrapartida a aposentadoria (equivalência global), baseados em sistema que calcula estatisticamente o equilíbrio entre a receita dos contribuintes, o benefício dos aposentados e o fim dos pagamentos com a morte dos beneficiários.

Pode-se ainda realizar a análise sobre o viés da justiça distributiva segundo a capacidade contributiva, haja vista que a distribuição de riquezas está relacionada a uma questão de justiça, não sendo possível realizar-se a justiça sem que todos os indivíduos possuam igualdade de tratamento. Os valores igualdade e liberdade clamam pelo bem-estar do indivíduo. Por sua vez, a tributação é o instrumento para alcançar a justiça, o modo de financiamento dos direitos fundamentais e da busca dos recursos necessários para a realização da liberdade e da igualdade.

A concepção de justiça fiscal pode ser entendida como princípio estruturante do Direito Tributário, ou seja, dos quais outros princípios derivam e buscam orientação, tais como a progressividade, seletividade, isonomia fiscal e a capacidade contributiva (objeto principal deste tópico).

O postulado da capacidade contributiva encontra-se descrito no artigo 145, parágrafo primeiro, da Constituição Federal, pelo qual:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados conforme 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.

A origem da expressão “capacidade contributiva” é antiga⁴³. A doutrina nos ensina que os ideais de justiça dos filósofos gregos já continham as bases deste princípio. A expressão capacidade contributiva⁴⁴, foi tida como sinônimo de riqueza ou patrimônio já que indicava as forças econômicas individuais que propiciavam o pagamento do tributo de acordo com o patrimônio acumulado.

Com o passar dos anos e com o estudo das categorias da riqueza, a capacidade contributiva passou a ser entendida como produto e renda, em contraposição aos conceitos de patrimônio e bens. Ao mesmo tempo que deveria se tributar a renda, limitava-se a tributação baseada no conceito mínimo para a existência. Adam Smith (1950, p. 753), acerca da tributação justa fundada sobre a renda, sustentou que “os súditos de cada estado deveriam contribuir para a manutenção do governo tanto quanto possível em proporção às suas capacidades, ou seja, em proporção à renda a qual respectivamente usufruem sobre a proteção do Estado”.

Neste contexto, o professor José Ricardo Meirelles (1997, p. 335) já lecionou que:

Lindhahl, um dos expoentes desta corrente, sustentava que o princípio geral da tributação era do benefício. A tributação estaria diretamente correlacionada com a utilidade das despesas estatais aos indivíduos e a valoração dessa utilidade emergiria dos fatores que determinariam a estimação das vantagens públicas, vantagens essas de dois gêneros – objetivo e subjetivo. As vantagens objetivas consistiriam no aumento de renda e do patrimônio do indivíduo decorrentes daquela atividade estatal. As vantagens subjetivas consistiriam no interesse àquele serviço público e na capacidade contributiva. A medida da capacidade contributiva seria determinada pela utilidade e vantagens decorrentes das despesas públicas.

O Princípio, em análise, ainda foi intimamente relacionado ao conceito de sacrifício com o desenvolvimento do conceito de finanças públicas, uma vez que se negava a relação comutativa entre o Fisco e o devedor. Diante da dificuldade de determinar o conceito de “sacrifício” como determinante para que se cobrasse um imposto justo, tornou-se inadequado essa correlação e passou a ser utilizado para o campo das necessidades individuais, de forma

⁴³ Os ideais de justiça distributiva formulados por filósofos gregos já continham em seus fundamentos as bases do princípio de que os indivíduos deveriam concorrer para as necessidades da coletividade na medida de suas forças econômicas. Existem registros, em Atenas, de uma contribuição para o custeio da marinha nacional, devida por todo cidadão cuja fortuna atingia dez “talentos”; escrevendo-se num registro a importância com que cada cidadão era obrigado a contribuir, observando as faculdades de cada um (CONTI, 1996, p. 37).

⁴⁴ Na idade Média santo Tomás de Aquino aduzia que cada indivíduo deveria pagar os tributos *secundum facultatem* ou *secundum equalitem proportionis*, acentuando a existência de impostos justos e impostos injustos, conforme a obediência a esse critério. Outrossim, a locução capacidade contributiva foi usada em diversas leis tributárias, tais como na Inglaterra, na *Elizabethen poor law* (CANNAN, 1912, p. 22, grifo do autor).

que a capacidade contributiva seria uma variável dependente da necessidade da poupança e da despesa.

O fato é que, embora a capacidade contributiva possa ter conceitos diversificados – patrimônio, renda, utilidade, sacrifício e necessidade – todos estão correlacionados e possuem interdependência.

Como princípio decorrente da isonomia tributária, a capacidade contributiva tem por objetivo a consecução do ideal de justiça fiscal ou justiça distributiva. Baptista (2011, p. 87) leciona que:

O princípio da capacidade contributiva é corolário do princípio constitucional da igualdade, aplicável especificamente no direito tributário, ajudando a realizar, nesse ramo do direito, os ideais democráticos e republicanos. Esse princípio pressupõe que os contribuintes devem pagar tributos segundo a sua capacidade econômica. O respeito ao princípio impõe que a carga fiscal atinja o indivíduo na exata medida de sua capacidade de contribuição. A essência do princípio é a necessidade de separar com justiça a porção necessária à sobrevivência do cidadão, da porção sujeita a ser utilizada no custeio de despesas públicas.

Regina Helena Costa (2012, p. 112) ensina que:

O conceito de capacidade contributiva pode ser definido, numa primeira aproximação, como a aptidão, da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário, para suportar a carga tributária, numa obrigação cujo objeto é o pagamento de imposto, sem o pericimento da riqueza lastreadora da tributação.

Leciona ainda que o referido princípio pode ser compreendido em dois sentidos distintos:

Fala-se em capacidade contributiva absoluta ou objetiva quando se está diante de um fato que se constitua numa manifestação de riqueza; refere-se o termo, nessa acepção, à atividade de eleição, pelo legislador, de eventos que demonstrem aptidão para concorrer às despesas públicas. Tais eventos, assim escolhidos, apontam para a existência de um sujeito passivo em potencial, por exemplo, auferir renda, ser proprietário de veículo automotor, ser proprietário de imóvel urbano etc. Funciona, desse modo, como pressuposto ou fundamento jurídico do imposto, ao condicionar a atividade de eleição, pelo legislador, dos fatos que ensejarão o nascimento de obrigações tributárias. Representa sensível restrição à discricção legislativa, na medida em que não autoriza, como pressuposto de impostos, a escolha de fatos que não sejam reveladores de alguma riqueza. Diversamente, a capacidade contributiva relativa ou subjetiva – como a própria designação indica – reporta-se a um sujeito individualmente considerado. Expressa aquela aptidão de contribuir na medida das possibilidades econômicas de determinada pessoa. Nesse plano, presente a capacidade contributiva in concreto, aquele potencial sujeito passivo torna-se efetivo, apto, pois, a absorver o impacto tributário. Opera, inicialmente, como critério de graduação dos impostos, já que a apuração do

quantum do imposto tem como medida a própria capacidade contributiva do sujeito passivo. Em sendo critério de graduação do imposto, a capacidade contributiva atuará, outrossim, como limite da tributação, permitindo a manutenção do mínimo vital – aquela quantidade de riqueza mínima a propiciar ao sujeito passivo uma vida digna – e obstando que a progressividade tributária atinja níveis de confisco ou de cerceamento de outros direitos constitucionais (COSTA, 2018, p. 104).

Marcus Abraham (2018, p. 112) esclarece que:

A capacidade contributiva é um dos alicerces do dever fundamental de pagar tributos. Origina-se na Constituição Federal, como uma correspondência aos direitos fundamentais, mas, sobretudo, pela realização da capacidade contributiva, juntamente com a imperiosa necessidade de implementação dos princípios da dignidade da pessoa humana, da função social e da solidariedade como mandamentos norteadores de uma ética tributária. Assim, tem o seu aspecto impositivo (de impor a cobrança de tributo sobre quem detém condições financeiras) e negativo (de restringir a incidência tributária sobre aqueles desprovidos de condições financeiras).

Para Fábio Canazaro (2015, p. 153), a capacidade contributiva “apresenta-se como um critério de comparação, garantindo a igualdade horizontal e a igualdade vertical⁴⁵, em relação à graduação do ônus de alguns tributos”. Nessa linha, frisa que a “igualdade horizontal é promovida por meio da edição de lei que estabeleça tratamento equânime para contribuintes que possuam a mesma capacidade para suportar o encargo fiscal”, enquanto a “igualdade vertical é promovida por meio da edição de norma que estabeleça tratamento diverso para contribuintes com capacidades diversas”.

Ferreiro Lapatza (2006, p. 282) trata a capacidade contributiva (na doutrina espanhola, denominada capacidade econômica), juntamente com os temas da generalidade, igualdade e progressividade, sob o significativo título “Da justa repartição da carga tributária”, aduzindo ser a capacidade econômica, mais que um princípio, um prisma, uma forma de entender, interpretar e aplicar a generalidade e a igualdade tributária que se tem hoje como universalmente consagrada. Assim, todos aqueles que podem, que tenham capacidade, têm que pagar tributos. Lapatza (2007, p. 42) diferencia a capacidade contributiva absoluta, consistente na capacidade para contribuir, ou seja, na determinação daqueles que podem ser tributados, e a capacidade contributiva relativa, consistente na determinação da medida ou da monta em que a tributação deve onerar cada um.

⁴⁵ No plano vertical o princípio deve aplicar-se de modo progressivo, ou seja, a carga tributária individual deve aumentar em uma proporção maior ao incremento de riqueza disponível. No plano horizontal se exige que contribuintes com mesma capacidade econômica sejam tributados da mesma maneira. Se, nesse caso, se produz uma distorção, esta deve ser reparada, mesmo que os tributos de forma isolada respeitem o princípio da capacidade contributiva (SILVEIRA, 2009, p. 291).

Para Luís Eduardo Schoueri (2019, p. 357) a tributação segundo a capacidade contributiva pode ser absoluta (objetiva) ou relativa (subjativa)⁴⁶. Enquanto do ponto de vista relativo (subjativo) Shoueri (2019, p. 357) afirma que a capacidade contributiva se aplica a todos os tributos, no sentido absoluto (objetivo), ela é um critério a ser empregado para distinguir quem será contribuinte:

Este ponto nem sempre fica claro entre os que escrevem sobre a capacidade contributiva e por isso mesmo é muito comum que alguns neguem a existência do Princípio e outros o apresentem como muito fluido: possivelmente, não estão falando sobre o mesmo fenômeno. A capacidade contributiva pode ser: (i) um limite ou critério para a graduação da tributação; ou (ii) um parâmetro para a distinção entre situações tributáveis e não tributáveis. No primeiro caso, falar-se-á em capacidade contributiva relativa ou subjativa; no último, em capacidade contributiva absoluta ou objetiva. Esta será “a existência de uma riqueza apta a ser tributada (capacidade contributiva como pressuposto de tributação)”, enquanto no sentido subjativo, será “a parcela dessa riqueza que será objeto da tributação em face de condições individuais (capacidade contributiva como critério de graduação e limite do tributo)”. Quando encarada a capacidade contributiva do ponto de vista subjativo, querem-se conhecer as condições pessoais do contribuinte, i.e., se ele pode, ou não, suportar a carga tributária. A questão se resume a saber se existe um ponto, abaixo ou acima do qual descabe a incidência de um tributo, ou, ainda, até onde pode atingir a tributação; no primeiro caso, estar-se-á cogitando do mínimo de subsistência; ultrapassado o limite, versar-se-á sobre o confisco. Trata-se da aptidão econômica, i.e., a capacidade de ser contribuinte. É, neste sentido, algo além da mera capacidade econômica, já que a capacidade contributiva compreende aquela parcela da riqueza de que o contribuinte pode dispor para voltar-se à coletividade. A capacidade contributiva relativa pressupõe a existência de uma riqueza, mas não qualquer uma, senão aquela que gera um saldo (disponível). Assim, não basta, para aferir a existência de capacidade contributiva, investigar os rendimentos de uma pessoa. Assim, no sentido subjativo, o Princípio da Capacidade Contributiva não se limita aos impostos. Por tais características, parece acertado que a capacidade contributiva, em sua feição relativa, tem feições de princípio jurídico, i.e., mandamento de otimização: deve o legislador, na medida do possível (ou ao máximo possível), buscar alcançar a capacidade contributiva; a base de cálculo do tributo deve ser medida que atinja, do melhor modo possível, aquela capacidade. Dentre duas bases de cálculo, o Princípio exigirá que se busque a mais exata; a alíquota do tributo não pode ser tão alta a ponto de a tributação ultrapassar a capacidade contributiva manifestada. Outro é o raciocínio quando se toma a capacidade contributiva sob o ponto de vista objetivo; o que se quer é, apenas, que a situação que distinguirá os contribuintes (i.e., a situação que dirá que alguém deve pagar um tributo, ou, ainda mais claramente: a hipótese tributária) seja algo que, objetivamente,

⁴⁶ Existem na doutrina diferentes opiniões sobre a aplicação do princípio da capacidade contributiva no Direito Tributário, entretanto, dificilmente iremos encontrar quem defenda uma aplicação extensiva e ilimitada da capacidade subjativa, visto que sua aplicação sem reservas iria implicar a impossibilidade prática de proceder à tributação. Entende-se na doutrina alemã que o princípio da capacidade contributiva atinge somente as pessoas físicas, somente nesse campo é que se pode falar de um exercício pleno desse direito. Não caberia falar nesse sentido com respeito à capacidade contributiva no âmbito das pessoas jurídicas (PAOLA, 1997, p. 140).

indique que quem nela se enquadra tem condições de suportar os gastos comuns. A capacidade contributiva absoluta compreende o “momento que concerne à delimitação da base imponible, ou seja, a escolha de quais elementos aferidores da economia individual formam a fonte do tributo.

Existe discussão relacionada aos critérios de aferição da capacidade contributiva. Nagel e Murphy (2005, p. 02) falam, em igualdade de sacrifícios, em nível de bem-estar e em talento pessoal. Já os critérios que têm prevalecido no ordenamento são mais objetivos estando relacionados à renda declarada, ao patrimônio, ao consumo, dentre outros. Baptista (2011, p. 92), por sua vez, leciona que:

[...] à capacidade contributiva deve se dar de modo geral e específico. No aspecto geral, a soma total dos tributos exigidos do contribuinte deve respeitar a capacidade econômica de ele contribuir para as despesas públicas. Nesse aspecto a carga fiscal como um todo deve ser limitada pela capacidade contributiva das pessoas que aí vivem. No aspecto específico, cada tributo deve respeitar justo limite de exação do ser humano. Tanto na confecção, como na aplicação de cada tributo deve-se ter como limite a capacidade contributiva do contribuinte.

A capacidade contributiva pode ainda ser viabilizada pela imunidade, com a isenção, pela progressividade e seletividade.

No texto constitucional, por exemplo, detecta-se a impossibilidade da tributação (imunidade) para pessoas reconhecidamente pobres em relação a certidão de nascimento.

No viés da isenção, tem-se a manifestação da capacidade contributiva quando da dispensa de taxa de inscrição em concurso público para pessoas de baixa renda ou desempregados. Meirelles (1997, p. 338-339) entende que a lei que concede isenções pode ferir a capacidade contributiva e isto dependeria da índole do imposto. Para ele, em se tratando de imposto cuja hipótese de incidência não seja necessariamente um indicador de capacidade contributiva do contribuinte, a lei que concede isenção não fere o princípio, mas em se tratando de imposto cuja hipótese de incidência espelhe a capacidade contributiva (como por exemplo, imposto sobre patrimônio), a concessão de isenção pode ferir o princípio, dependendo da motivação.

Uma questão que geralmente gera debates em se tratando do princípio da capacidade contributiva é a possibilidade de sua aplicação aos impostos indiretos, no qual a carga tributária é repassada para outra pessoa – contribuinte de fato – devido ao fenômeno da repercussão.

Alguns autores defendem que a utilização de critério de graduação de alíquotas proporcional à essencialidade de produto apresenta-se como fator proporcional da mensuração da capacidade contributiva. A Constituição Federal, neste diapasão, tem-se no artigo 153, parágrafo 3º, inciso I e artigo 155, parágrafo 2º, inciso III da Constituição, a variação

das alíquotas do IPI e ICMS de acordo com a essencialidade do produto ou mercadoria (e, desta forma, gerando a presunção de que produtos supérfluos são adquiridos por aqueles que detêm maior capacidade contributiva), além da seletividade estar presente quanto à variação das alíquotas do IPVA como critério o tipo e a utilização do veículo automotor, nos termos do artigo 155, parágrafo 6º, inciso II da Constituição Federal), demonstrando-se assim, a aplicabilidade do princípio.

Por outro lado, Roque Carrazza (1997, p. 65), preleciona que:

Se o imposto não permitir este não será obrigado a respeitar a capacidade contributiva. Este é o caso do ICMS, visto que a carga econômica desse imposto é repassada ao contribuinte através do preço da mercadoria. Quem realmente suporta o ônus econômico desse imposto não é o contribuinte (o comerciante, o industrial ou o produtor que praticou a operação mercantil) e sim o consumidor final da mercadoria. Esta carga econômica será a mesma, seja o consumidor final rico ou pobre. Assim, um quilograma de sal custará o mesmo para um milionário e para uma empregada doméstica, sendo indiferente a capacidade subjetiva de cada um dos contribuintes em suportar o ônus econômico do imposto sobre a circulação da mercadoria. Não é da natureza do ICMS ser graduado conforme a capacidade econômica dos contribuintes.

Na progressividade⁴⁷ também se tem um modo de expressão da capacidade contributiva, haja vista que constitui técnica que agrava o tributo conforme aumenta sua base de cálculo, ou seja, terá uma tributação maior quando a base de cálculo for maior, pressupondo maior capacidade contributiva ao contribuinte submetido às maiores alíquotas. No nosso ordenamento, temos pelos menos três impostos progressivos autorizados pelo texto constitucional: Imposto sobre a Renda, Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural e Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbano.

Roque Carrazza (2010, p. 76) defende⁴⁸ que:

Pelas alíquotas progressivas estariam os impostos de acordo com os ideais democráticos de construção de uma sociedade justa uma vez que a

⁴⁷ Na Constituição de 1988, a determinação para a utilização da progressividade está insculpida, de forma genérica e implícita, no § 1º do art. 145, ao estabelecer que “os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte” e, de forma específica e literal: a) no inciso I do § 2º do art. 153, que dispõe sobre os critérios informativos do Imposto de Renda (generalidade, universalidade e progressividade); b) no inciso I do § 4º deste mesmo artigo, ao mencionar que as alíquotas do Imposto Territorial Rural serão progressivas, visando desestimular a manutenção de propriedades improdutivas; c) no § 1º do art. 156, que dispõe sobre a progressividade do Imposto Predial Territorial Urbano no tempo, para assegurar o cumprimento da função social da propriedade, conforme determina o inciso II do § 4º do art. 182 e; d) no inciso I deste mesmo § 1º do art. 156, que estabelece a progressividade em razão do valor do imóvel.

⁴⁸ Em contraponto, Zilvete (2004, p. 01) defende que na tributação deve imperar somente a justiça fiscal e não a justiça redistributiva, condenando a progressividade e defendendo a proporcionalidade.

progressividade das alíquotas tributárias, longe de atritar com o sistema jurídico, é o melhor meio de se afastarem, no campo dos impostos, as injustiças tributárias, vedadas pela Carta Magna. Logo, o sistema de impostos no Brasil deve ser informado pelo critério da progressividade. Realmente, impostos com alíquotas fixas agravam as diferenças sociais existentes, porque tratam de maneira idêntica contribuintes que, sob o ângulo da capacidade contributiva, não são iguais.

Em suma, salvo as exceções que a própria Lei Maior alberga, os impostos com alíquotas fixas são inconstitucionais, por ofensa ao princípio da capacidade contributiva, que exige que cada contribuinte, seja tributado de acordo com as suas manifestações objetivas de riqueza. Parece acertada tal posição, haja vista que a tributação deve exercer função social e redistributiva. Silveira (2009, p. 294), exemplifica:

Esse é o caso dos municípios que estabelecem que o ISS incidente sobre determinados serviços, como, por exemplo, os advocatícios, serão fixados em lei municipal em x unidades (salários mínimos, Unidades de Referência Municipal, unidades fiscais, entre outros) por ano, para cada advogado. Nesse caso, o imposto padece de inconstitucionalidade por ferir a exigência de que os impostos devem revestir caráter pessoal e respeitar a capacidade econômica do contribuinte, visto que o advogado recém-formado será tributado da mesma forma que o mais renomado advogado da cidade.

Quanto à eficácia, existe discussão acerca de sua aplicabilidade às taxas e contribuições.

Embora no texto constitucional o legislador tenha mencionado apenas “impostos” tem-se na jurisprudência⁴⁹ julgados que atrelam a ideia de capacidade contributiva a outras espécies de tributos, como as taxas e as contribuições para a seguridade social

Leandro Paulsen⁵⁰ (2018, p. 76) leciona que:

[...] a possibilidade de graduação do tributo conforme a capacidade contributiva pressupõe, evidentemente, que tenha como hipótese de incidência situação efetivamente reveladora de tal capacidade, do que se depreende que

⁴⁹ O Supremo Tribunal Federal (AgRegRE 176.382-5/CE-2000) já se posicionou entendendo ser aplicável o princípio à taxa de fiscalização dos mercados de títulos e valores mobiliários (Lei nº 7.940/1989), considerada constitucional, consoante a Súmula 665 (ver, ademais, no STF: RREE 656.089/MG, 599.309/SP, RE 216.259-AgR-2000 (Taxa de Fiscalização da CVM) e RE 232.393/2002).

⁵⁰ O autor propõe que se infira do ordenamento jurídico tributário não apenas o princípio da capacidade contributiva, mas também o princípio da capacidade colaborativa. O princípio da capacidade colaborativa constitui critério para a validação constitucional das obrigações acessórias e de terceiros, provendo instrumentos para o seu controle. Está para a instituição de obrigações acessórias assim como o princípio da capacidade contributiva está para a instituição de tributos: confere-lhes suporte, justificativa e medida. Enquanto a capacidade contributiva é requisito para a instituição de tributos, a capacidade colaborativa o é para a instituição de obrigações de colaboração. O paralelo é pertinente e esclarecedor. Decorre do princípio da capacidade colaborativa que o Estado exija das pessoas que colaborem com a tributação à vista da sua efetiva capacidade para agir no sentido de viabilizar, simplificar ou tornar mais efetivas a fiscalização e a arrecadação tributárias, sem que tenham, para tanto, de se desviar das suas atividades ou de suportar demasiados ônus ou restrições às suas liberdades.

o princípio encontra aplicação plena aos tributos com fato gerador não vinculado, quais sejam, os impostos e, normalmente, também os empréstimos compulsórios e as contribuições. Não será aplicável às taxas, tributo com fato gerador vinculado, porque estas estão fundadas em critério de justiça comutativa e não distributiva. As pessoas que individualmente se beneficiem de serviço público específico e divisível ou que exerçam atividade que exija fiscalização por parte do poder público suportarão os respectivos ônus. A própria cobrança da taxa, com vista ao ressarcimento do custo da atividade estatal, pois, já realiza o ideal de justiça fiscal. Não é adequado pretender que a taxa varie conforme a capacidade contributiva do contribuinte, uma vez que seu fato gerador é a atividade estatal, e não situação reveladora da riqueza do contribuinte, embora o STF tenha precedentes em contrário”. E ainda, continua dissertando que “o princípio da capacidade contributiva também se projeta nas situações extremas⁵¹, de pobreza ou de muita riqueza. Impõe, de um lado, que nada seja exigido de quem só tem recursos para sua própria subsistência e, de outro lado, que a elevada capacidade econômica do contribuinte não sirva de pretexto para tributação em patamares confiscatórios que, abandonando a ideia de contribuição para as despesas públicas, imponha desestímulo à geração de riquezas e tenha efeito oblíquo de expropriação.

Já Regina Helena Costa (2012, p. 56-64) discorda daqueles que proclamam ser o princípio da capacidade contributiva aplicável a tributos vinculados a uma atuação estatal – taxas e contribuições – porquanto estes são orientados por princípios diversos, os da retributividade e do benefício, respectivamente, relacionados à atuação estatal a ser remunerada.

Sobre a celeuma, Sacha Calmon Navarro Coelho (2009, p. 131) explica:

Quanto ao princípio da capacidade contributiva, a doutrina está dividida. A discepção decorre mais do ângulo em que se coloca o estudioso do que propriamente dos fundamentos opinativos de cada um. Ora, se se pensar em valores diferenciados ou em ‘taxas progressivas’, mais onerosas, em razão da capacidade contributiva do contribuinte, é evidente que não cabe a invocação do princípio (formulação positiva do princípio). O fato gerador das taxas, vimos, radica em manifestações estatais (atuações concretas do Estado) e não na capacidade do contribuinte (renda, trabalho, patrimônio etc.). Portanto, não há que se falar, por esse ângulo, em aplicação do princípio da capacidade contributiva, cujo campo predileto seriam os tributos não vinculados (impostos), assim mesmo aqueles chamados de ‘diretos’ ou ‘de medida’, em contraposição aos ‘indiretos’ ou ‘de mercado’. Não obstante, o princípio da capacidade contributiva não se liga tão somente à técnica da progressividade, cujo objetivo é tributar mais quem mais tem, senão que fomenta institutos tributários de variegada índole. Cabe exemplificar com as isenções subjetivas em matéria de taxas. As leis, com frequência, isentam os pobres em relação a inúmeras taxas, reconhecendo, assim, a incapacidade contributiva dos mesmos. A taxa judiciária e as custas são dispensadas dos litigantes sem recursos ou presumidamente sem recursos, por serem pobres em sentido legal.

⁵¹ “Neste contexto, parece-nos que se poderá afirmar, pelo menos, o direito à não tributação do rendimento necessário ao mínimo de existência — não apenas porque se trata de uma prestação jurídica que se traduz numa prestação de facto negativa (embora envolva um custo económico), mas também porque representa, logicamente, o mínimo dos mínimos: se o Estado não é obrigado a assegurar positivamente o mínimo de existência a cada cidadão, ao menos que não lhe retire aquilo que ele adquiriu e é indispensável à sua sobrevivência com o mínimo de dignidade” (ANDRADE, 1976, p. 388).

O fundamento de todas as isenções, por isso legítimas, nas taxas, é justamente a incapacidade contributiva (formulação negativa do princípio).

Nas lições de Yamashita (2014, p. 128) extrai-se, por sua vez que:

[...] como o princípio da capacidade contributiva consiste, em verdade, no princípio da igualdade segundo a capacidade contributiva, e como o princípio da igualdade aplica-se a todos os tributos sem exceção, logo, o princípio da capacidade contributiva aplica-se a todos os tributos, ainda que em diferentes graus de eficácia.

A jurisprudência do STF confirma essa ampla eficácia graduada do princípio da capacidade contributiva sobre todo o sistema tributário no voto vencedor do Ministro Lewandowski nos autos do RE nº 573.675/SC julgado pelo Plenário do STF em 25 de março de 2009, segundo o qual:

No mais, a despeito de o artigo 145, parágrafo 1º da Constituição Federal, que alude à capacidade contributiva, fazer referência apenas aos impostos, não há como negar que ele consubstancia uma limitação de imposição fiscal que informa todo o sistema tributário. É certo, contudo, que o princípio da capacidade contributiva não é aplicável em sua inteireza a todos os tributos. É o que entende Marco Aurélio Greco: ‘Ao dizer que ela se aplica aos impostos, está a Constituição prevendo que este é um elemento essencial (embora sujeito à cláusula do ‘sempre que possível’), enquanto, nos demais tipos de exigência, ela não surtirá sempre, e em todas as hipóteses, como elemento constitucionalmente indicado, embora possa surgir no âmbito legal e em algumas situações em que há previsão constitucional expressa [GRECO, Marco Aurélio. Contribuições (uma figura ‘sui generis’). São Paulo, Dialética, 2000, p.185]. Como se sabe, existe certa dificuldade em aplica-lo, por exemplo, às taxas, que pressupõe uma contraprestação direta em relação ao sujeito passivo da obrigação. Na hipótese das contribuições, todavia, o princípio em tela encontra guarida, como ocorre no caso das contribuições, previstas no artigo 195, I, b e c, devidas pelo empregador. A TAXA DE FISCALIZAÇÃO DA COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS, INSTITUÍDA PELA LEI Nº 7.940/89, É CONSTITUCIONAL – A taxa de fiscalização da CVM, instituída pela Lei 7.940/89, qualifica-se como espécie tributária cujo fato gerador reside no exercício do Poder de Polícia legalmente atribuído à Comissão de valores Mobiliários. A base de cálculo dessa típica taxa de polícia não se identifica com o patrimônio líquido das empresas, incorrendo, em consequência, qualquer situação de ofensa à cláusula vedatória inscrita no artigo 145, parágrafo 2º da Constituição da República. O critério adotado pelo legislador para a cobrança dessa taxa de polícia busca realizar o princípio da capacidade contributiva, também aplicável a essa modalidade de tributo, notadamente quando a taxa tem, como fato gerador, o exercício do poder de polícia. Precedentes (RE nº 216259 AgR/CE; Relator: Min Celso de Mello. Segunda Turma. Julgamento: 9 mai 2000. DJ 19 mai 2000. PP-00018, EMENT VOL-01991-02 PP-00341, RTJ VOL– 00174-03 PP00911).

Concluindo, Yamashita (2014, p. 129) arremata, afirmando que:

[...] os impostos estão sujeitos à eficácia máxima (negativa e positiva) do princípio da capacidade contributiva (“sempre que possível forte”); as taxas e contribuições de melhoria estão precipuamente sujeitas ao princípio da equivalência, o que lhes impõe, de qualquer forma, uma eficácia mínima do princípio da capacidade contributiva, pela vedação da tributação confiscatória (“sempre que possível fraco”); e as contribuições sociais, porque sujeitas também aos princípios da equivalência (Adin 2.551-1/MG), da solidariedade, comportam distinção caso a caso.

Portanto, restou demonstrada a relação da justiça distributiva segundo a capacidade contributiva.

1.2.2.1 A relação da capacidade contributiva com a justiça tributária

A tributação, desde que bem realizada, mostra-se como forte meio de densificação da dignidade da pessoa humana, sendo necessário, entretanto, a adequação da tributação à capacidade contributiva dos cidadãos e a utilização da extrafiscalidade de determinados tributos como forma de efetivação de direitos fundamentais, chegando-se, assim, a um sistema tributário justo, mormente para minorias menos favorecidas que necessitam de um aparato estatal mais eficaz para a concretização dos direitos elencados no texto constitucional.

Tem-se que “o modelo estatal denominado ‘Democrático de Direito’ exige uma efetiva ação do Estado para assegurar uma gama mínima de direitos fundamentais, que estejam aptos a propiciar uma existência digna, bem como reduzir as desigualdades sociais e econômicas” (BUFFON, 2009, p. 149). Ao discorrer sobre a capacidade contributiva, Buffon (2009, p. 150) ainda disserta que

[...] a densificação do princípio da dignidade da pessoa humana na área tributária passa, necessariamente, pela adequação da carga fiscal à efetiva capacidade econômica do cidadão. Para tanto, faz-se necessário compreender e adequadamente interpretar os dispositivos constitucionais que estejam aptos a concretizar tal fim. Entre eles, é preciso examinar, especialmente, o denominado princípio da capacidade contributiva, para fixar as bases constitucionais sobre as quais ele se assenta.

Pode-se afirmar, assim, que a partir de uma adequação da tributação com a capacidade contributiva dos sujeitos passivos da relação jurídico tributária, é que será possível alcançar a dignidade da pessoa humana.

O princípio da capacidade contributiva constitui desdobramento do princípio constitucional da isonomia, aplicado *in casu* ao Direito Tributário, de forma a auxiliar a realização dos objetivos democráticos. Referido postulado possui por essência a ideia de que todos os contribuintes devem contribuir de acordo com sua capacidade econômica. Assim, o

ônus fiscal deve atingir o cidadão nos limites de sua capacidade econômica. Seguindo as lições de Zilveti (2004, p. 134), “a capacidade contributiva é o princípio segundo o qual cada cidadão deve contribuir para as despesas públicas na exata proporção de sua capacidade econômica”.

Procedendo-se a uma análise perfunctória, com base no princípio da capacidade contributiva, cada indivíduo contribui com a coletividade na medida de suas condições, ou seja, a contribuição ou ônus tributário será dosado de acordo com a capacidade de contribuir: em sendo maior, contribui-se mais, em sendo menos, contribui-se menos⁵². Por meio da imputação da carga tributária de acordo com a capacidade de contribuir é que se mostra possível a concretização do princípio da igualdade.

De acordo com o que enuncia Casalta Nabais (2004, p. 443):

Pois bem, o princípio da igualdade de tributação, assente no princípio da capacidade contributiva, diz-nos que as pessoas são tributadas em conformidade com a respectiva capacidade contributiva, o que significa, de um lado, que ficarão excluídos de campo da incidência dos impostos, aquelas pessoas que não disponham dessa capacidade e, de outro lado, que face a detentores de capacidade contributiva, os contribuintes com a mesma capacidade pagarão os mesmos impostos (igualdade horizontal) e os contribuintes com diferentes capacidades pagarão diferentes impostos, seja em termos qualitativos se em termos quantitativos (igualdade vertical).

Em linha de raciocínio similar, Albano Santos (2003, p. 412) enfatiza que:

A maneira como os conceitos de igualdade são inter-relacionados entre si na medida em que a indeclinável busca da Justiça Fiscal implica que a tributação de acordo com o princípio em causa se realize, em qualquer circunstância, no respeito por dois critérios cumulativos: o da igualdade horizontal (que obriga a que as pessoas com idêntica capacidade contributiva devam pagar o mesmo imposto) e o da igualdade vertical (que exige que as pessoas com diferentes capacidades contributivas devam pagar impostos distintos). Trata-se de conceitos que se inter-relacionam, sem que nenhum deles deva ter precedência sobre o outro – em última análise, os critérios da igualdade horizontal e vertical correspondem às duas faces de uma nova moeda.

Quando os cidadãos são tributados desta maneira, as possibilidades de desigualdade mostram-se reduzidas, de maneira que se caminha eficazmente ao Estado Democrático de Direito. Outrossim, ao não se tributar os que se encontram impossibilitados de contribuir,

⁵² Nas lições de Lapatz (2007, p. 23): Todos são iguais perante a lei no momento de implantar os tributos. Mas, naturalmente, a igualdade exige um tratamento igual para os iguais e desigual para os desiguais. Quanto maior é a riqueza de um indivíduo, maior sua capacidade econômica, maior deverá ser a quantidade com a qual terá que contribuir para o sustento do ônus público. Só assim são suportados por igual os ônus tributários. Só assim estes ônus são igualmente gravosos para os distintos contribuintes. Portanto, para a aplicação efetiva destes princípios é preciso determinar, inicialmente, quem tem e quem não tem capacidade contributiva. Determinar aquilo que a doutrina chama de capacidade contributiva absoluta, a capacidade para contribuir.

viabiliza-se a incidência do princípio da dignidade da pessoa humana, que se manifesta de forma mais cristalina na seara tributária quando não se procede à tributação do mínimo existencial do cidadão.

Diante disso, não é forçoso afirmar que a concretização do Estado Democrático de Direito (ou Estado Social) só se mostra passível de consolidação caso seu sistema tributário estiver fundamentado no princípio da capacidade contributiva, sendo esta, aliás, a visão de Casalta Nabais (2004, p. 178), afirmando que:

O princípio base por que passa o teste material do estado fiscal, e sobretudo quando ele assume a forma de estado social, é seguramente o princípio da capacidade contributiva, segundo o qual sobre todos os cidadãos impende o dever fundamental de pagar impostos (princípio da generalidade) de acordo com um único critério (princípio da uniformidade), que é o da capacidade contributiva (princípio da capacidade contributiva stricto sensu).

Não se perde de vista, todavia, que o princípio da capacidade contributiva não se originou no bojo do Estado Social, uma vez que já era válido e completamente aceito ainda no Estado Liberal⁵³, mas é no Estado Democrático de Direito que referido princípio encontra melhor aplicação.

No estado Democrático de Direito, a capacidade contributiva ganha maior viés. Enquanto no Estado Liberal a tributação era fixada seguindo um critério desigual na medida das desigualdades, no Estado Democrático ela assume um papel teleológico, pois naquele se busca acima de tudo, a amenização das desigualdades sociais e econômicas. O postulado da capacidade contributiva, além de estar ligado à concepção de igualdade e justiça ainda se liga à noção de solidariedade, como disserta Moschetti (1993, p. 06, grifo do autor) “*solidarietà e capacità contributiva sono due aspetti della stessa realtà*”.

Assim, a aplicação do referido princípio é grande instrumento para consolidação da sociedade livre, justa e solidária prevista na Constituição, onde as desigualdades, em especial das minorias ou grupos vulneráveis, possam ser reduzidas. Em suma, a aplicação e perfeita interpretação do princípio solidifica o que é almejado pelo texto constitucional visando

⁵³ É certo que o princípio do estado social tem importantes implicações para a constituição fiscal, pois é ele que, se as disposições específicas nesse sentido não houver, constitui, em articulação com a garantia da propriedade privada ou do estado fiscal, o fundamento da admissibilidade ou não em termos de tributação do capital, da progressividade dos impostos ou do sistema fiscal e, bem assim, dos impostos extrafiscais orientadores ou reguladores. E também é ele que influencia a própria configuração concreta da capacidade contributiva, ao fornecer-nos a base, seja de concreto mínimo de existência a ter em conta em cada momento, seja das prestações sociais a considerar na quantificação da capacidade contributiva, parece-nos inaceitável, já que é sobejamente sabido que o princípio da capacidade contributiva foi tão válido no estado liberal como é no estado social (NABAIS, 2004, p. 462).

promover a igualdade. Dentro desta linha, tem-se que o pagamento do tributo nos termos da capacidade contributiva, além de proporcionar que o Estado brasileiro atinja seus objetivos constitucionais, ratifica a dignidade da pessoa humana.

O princípio da justiça reformadora ou solidariedade, estabelecendo a relação entre tributação e solidariedade, por opção didática, será tratado no próximo capítulo.

1.2.3 *A capacidade contributiva no âmbito do Direito Comparado*⁵⁴

No Brasil, a primeira menção ao princípio da capacidade contributiva teria ocorrido no artigo 175, § 15º, da Constituição de 1824 que disciplina que “ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção de seus haveres”. Já na Constituição de 1946, em seu artigo 202, esse postulado veio expresso no sentido de que “os tributos terão caráter pessoal, sempre que possível, e serão graduados conforme a capacidade contributiva do contribuinte”. No entanto, foi revogado pela Emenda Constitucional nº 18/65 e, também não esteve na Constituição de 1967 e de 1969. Na Carta Magna de 1988, conforme acima citado, foi retomado o princípio de forma expressa no artigo 145, parágrafo 1º.

No âmbito do Direito Comparado, a doutrina, em especial a alemã, italiana e espanhola⁵⁵ relacionam profundamente o princípio da capacidade contributiva com a solidariedade e igualdade. Na Alemanha, o referido princípio, em que pese não estar positivado de forma expressa no texto constitucional, é reconhecido e aplicado pela jurisprudência como derivado dos direitos fundamentais (em especial o princípio da isonomia), ou ainda como consequência do Estado Social, bem como da função social desempenhada pela propriedade. É nesse sentido que Moschetti (1993, p. 07, grifo do autor, tradução nossa)⁵⁶ disserta:

⁵⁴ No direito comparado o princípio da capacidade contributiva atravessou um período de profunda crise, sendo abertamente questionados seu conteúdo e alcance na doutrina e jurisprudência alemã, espanhola e italiana. O Tribunal Constitucional alemão, por sua vez, tem concedido, entretanto, crescente importância ao princípio. O Tribunal Constitucional alemão procedeu à reabilitação do princípio da capacidade contributiva sob o argumento que quando: “[...] el trato desigual se opone a las “prohibiciones de diferenciación” (Differenzierungsverbote) previstas por los derechos fundamentales, éstos priman frente a las consideraciones de orden de política económica, de practicabilidad administrativa (Sentencia de 24-1-62), o de política presupuestaria (MOLINA, 1998, p. 50).

⁵⁵ A jurisprudência espanhola consagrou o entendimento da existência de três exigências de justiça tributária: a) a consideração da capacidade contributiva; como medida geral de igualdade; b) a afirmação de um direito fundamental de tributar com a proteção da capacidade contributiva; e c) a submissão a um controle de proporcionalidade das restrições que deve sofrer o direito de contribuir, segundo a capacidade contributiva (MOLINA, 1998, p. 73).

⁵⁶ Na jurisprudência do Tribunal Constitucional alemão é, portanto, considerado como uma aplicação máxima do princípio da igualdade (cf. Lang, Die Bemess. Der Einkomm., p. 124-125), mesmo que não falte doutrina (mais recentemente, Bach, Die Perspekt.des Leistung. Im gegen Stever. In Stuw., 2/1991,

Nella giurisprudenza della Corte Cost. Tedesca esso é dunque considerato como una maxima applicativa des principio di eguaglianza (cfr. Lang, Die Bemess. der Einkomm., p. 124-125), anche se non manca in dottrina (da ultima, Bach, Die Perspekt.des Leistung. Im gegen Stever. in Stuw., 2/1991, p. 119 ed ivi ulterior citazioni) chi deducendo il principio di capacità contributive dai diritti fondamentali contenuti nella prima parte della Grundgesetz, dal principio dello Stato sociali e dalla funzioni della proprietà, gli riconosce rango costituzionale. Il principio do capacità contributiva viene dunque assunto a principio giuridico che fonda e presidia il giusto diritto tributário.

Deve-se colacionar ainda importante contribuição do professor Vitorio Cassone (2018, p. 95) acerca do princípio da capacidade contributiva na Itália:

A Constituição da República da Itália, aprovada pela Assembleia Constituinte de 22-12-1947, estabelece: “Art. 53. Todos devem concorrer para com as despesas públicas em razão de sua capacidade contributiva. O sistema tributário é conformado pelo critério da progressividade”. [...] A doutrina italiana é abundante, no exame do art. 53, trazida à colação por CRIFASULLI e PALADIN, que, em considerações preliminares, lembram que: “Uma decisão da Corte Suprema dos Estados Unidos da América de 1899 (Nicol v. Ames) resume a essência da problemática posta no art. 53: ‘o poder de taxar é o único grande poder sobre o qual se funda o inteiro edifício nacional. Ele é tanto necessário à vida e à prosperidade da nação, quanto o ar à vida do homem. Não é somente o poder de destruir, mas o poder de manter a vida” (GROVES, La finanza de uno Stato moderno, p. 21). [...] CRISAFULLI e PALADIN citam, entre tantos outros: “– para dizer se uma lei observa o princípio da igualdade, deve-se ter presente tão somente a capacidade contributiva (BERLIRI – Corso istituzionale di diritto tributario, I, p. 128); – a obrigação de concorrer às despesas públicas deve fundamentar-se na disponibilidade econômica dos sujeitos (RASTELLO – Diritto tributario, p. 326-328; POTITO – L’ordinamento tributario italiano, p. 53; MICHELI – Corso di diritto tributario, p. 11); – a capacidade contributiva deve realizar o princípio da igualdade substancial e o princípio da solidariedade social (MARTINES – Diritto costituzionale, p. 622); – do princípio da capacidade contributiva não se extraem somente a especificação do princípio da igualdade e a limitação do princípio da universalidade; extrai-se também a regra segundo a qual, num sistema que reconhece valor permanente à propriedade e à iniciativa privada – como dispõe o sistema constitucional italiano – o tributo não pode chegar a atingir níveis a ponto de expropriar, nem chegar ao nível de suprimir a renda da empresa. Quando se coloca, numa Constituição, o princípio da progressividade, ele adquire importância nevrálgica;

No artigo 106 da Constituição Portuguesa de 1967 o referido postulado está disposto no sentido de que “o sistema fiscal será estruturado por lei, com vistas à repartição igualitária da riqueza e dos rendimentos”.

p. 119 e outras citações nele) que deduzem o princípio da capacidade contributiva dos direitos fundamentais contidos na primeira parte do Grundgesetz, do princípio do estado social e do funções de propriedade, reconhece sua posição constitucional. O princípio da capacidade contributiva é, portanto, considerado um princípio jurídico que estabelece e rege o direito tributário justo.

Na Constituição da Espanha de 1978, em seu artigo 38 tem-se que:

Todos contribuirão para as despesas públicas de harmonia com a sua capacidade econômica, mediante sistema tributário justo, inspirado nos princípios de igualdade e progressividade, que em caso algum terá alcance confiscatório.

Conforme Carlos Palao (2005, p. 90), com remissões a Constituição espanhola:

Os princípios de capacidade contributiva e de igualdade tem distintos âmbitos de aplicação: o primeiro tem a função de constituir o limite máximo da imposição, dentro do qual atuam outros princípios constitucionais, especialmente o da igualdade. Dito limite consiste em exigir como fundamento do tributo a presença de riqueza, qualificada pela necessidade de respeitar a permanência de uma ordem econômica privada. Segunda essa construção, o princípio de capacidade contributiva vem a coincidir com outros princípios constitucionais como o da proteção da propriedade privada (artigo 33.1 da CE, o da liberdade de empresa (artigo da 38 da CE) e, mais especificamente o de não confisco do sistema tributário (artigo 33.1 da CE).

Diversas outras constituições trazem impostos que tratam da “capacidade econômica dos contribuintes”. Victor Uckmar (1999, p. 80-81) relaciona algumas, dentre elas:

[...] a da Argentina (1946) – artigo 28 – A equidade e a proporcionalidade estão na base dos impostos e dos gastos públicos; Bolívia (1967) – artigo 8, ‘d’ – contribuir em proporção a sua capacidade econômica para a sustentação dos serviços públicos; Bulgária (1947) – artigo 94 – Os encargos fiscais são subdivididos entre todos os cidadãos proporcionalmente às suas capacidades econômicas; Equador (1966/1967) – artigo 182 – Os impostos devem ser estabelecidos em proporção à capacidade econômica do contribuinte; Grécia (1951) – artigo 3 – Os cidadãos gregos contribuem sem distinção aos encargos públicos, em proporção às suas possibilidades; México (1917) – artigo 31 – Os mexicanos são obrigados: IV – a contribuir para as despesas públicas seja da Federação, seja do Estado e do Município onde residam em medida proporcional e equânime que será fixada pela lei; Suíça (1981) – artigo 41 – As pessoas jurídicas, qualquer que seja a sua forma, devem ser tributadas de acordo com a sua capacidade econômica e de modo tanto quanto for possível igual”. Outras constituições além da referência às possibilidades econômicas fazem referência à progressividade: Chile (1925) – artigo 10 – A Constituição garante a todos os habitantes da República: 9) a igual repartição dos impostos e taxas, em proteção à riqueza, ou segundo a progressividade fixada pela lei, e a igual repartição de outros encargos públicos; Jordânia (1952) – artigo 111 – O governo, ao impor taxas, deve ater-se ao princípio de uma taxa progressiva respeitando a igualdade e a justiça social e não deve ultrapassar a capacidade de os sujeitos passivos pararem e a necessidade de dinheiro do Estado; Síria (1950) – artigo 25 – As taxas são impostas mediante bases justas e progressivas que assegurem os princípios da igualdade e justiça social; Espanha (1977) – Artigo 31.1 – Todos contribuirão à cobertura das despesas públicas em função da sua capacidade econômica mediante um sistema inspirado nos princípios da igualdade e progressividade que, em nenhum caso, em nenhum caso, terá efeitos confiscatórios; Venezuela (1947) – artigo 282 – O regime nacional das entradas será organizado e funcionará sobre bases de

justiça e igualdade tributária com o fito de atuar uma repartição de impostos e contribuições progressiva e proporcional à capacidade econômica do contribuinte, a elevação do nível de vida e o poder aquisitivo dos consumidores e a proteção bem como o incremento da proteção nacional.

Dessa forma, fica demonstrado que o princípio da capacidade contributiva também ocupa lugar de destaque na doutrina estrangeira.

1.2.4 A tributação da capacidade contributiva na teoria econômica

O princípio em análise é considerado o princípio mais importante na realização da justiça fiscal e é tido por alguns doutrinadores como o princípio mais democrático de todos.

O tributo, em sua concepção moderna, não pode ser visto apenas como forma de pagamento, como forma de custeio de serviços, mas como instrumento de concretização de direitos fundamentais e de políticas tributárias (que devem ser políticas de Estado e não de governo) sobre justiça econômica e distributiva. Assim, não existe outra saída, senão analisar a relação da tributação adequada com as questões de justiça correlacionadas ao direito de propriedade.

Segundo a melhor doutrina⁵⁷, a tributação adequada deve levar em consideração a equidade horizontal e vertical, considerando critérios na justiça de distribuição entre pessoas da mesma renda e de rendas distintas, respectivamente, além de utilizar na instrumentalização da justiça social o critério da destinação dos recursos públicos.

Neste contexto, faz-se necessário analisar a justiça tributária em diferentes bases.

⁵⁷ A equidade horizontal tem sido defendida como umas das maiores virtudes e um dos maiores objetivos da política fiscal. A equidade horizontal significa que os indivíduos com a mesma renda e na mesma condição devem ser tratados fiscalmente da mesma forma e devem sofrer a mesma carga de incidência fiscal. De outro lado, na equidade vertical significa que o governo deve proceder a um tratamento igualitário de todos os contribuintes. Um dos casos mais relevantes de violação da equidade vertical e horizontal está na concessão de benefícios fiscais sob a forma de isenções ou subsídios. Caso ocorram tratamentos fiscais distintos para contribuintes que possuem a mesma condição tributária, iremos denominar essas situações de iniquidades horizontais. Nem todo tratamento diferenciado para contribuintes sob a mesma faixa de renda representa, contudo, um caso de iniquidade horizontal, visto que em algumas condições o Estado pode agir como indutor de determinadas políticas fiscais. Assim, caso exista uma política social para a família que incentive a natalidade e a educação infantil, poderemos ter o caso de estímulos e isenções fiscais para os casais que possuam crianças, o que irá gerar um tratamento diferenciado perante as famílias sem filhos. Não existe um critério definitivo que determine quando uma diferença de tratamento se constitui em uma discriminação proibida e quando se constitui em uma proteção afirmativa, ou seja, quando o tratamento diferenciado age protegendo ou promovendo determinada política pública justificável (SILVEIRA, 2009, p. 270).

A primeira é a teoria ou princípio do benefício que se pauta na divisão da carga tributária com base no benefício que indivíduo obtém dos serviços públicos. Assim, o contribuinte deve recolher proporcionalmente ao benefício que recebe

Uma das críticas a esta teoria diz respeito a dificuldade de mensurar quais os benefícios que o cidadão recebe diretamente do governo provenientes do pagamento de tributos, ou seja, como equacionar a carga tributária suportada e os serviços governamentais obtidos. Outra dificuldade apontada está em estabelecer quais tributos a podem ser cobrados em relação ao benefício recebido⁵⁸. Também nada menciona sobre os gastos que o governo tem com os indivíduos, fazendo uma divisão pura entre as pessoas (SILVEIRA, 2009, p. 272).

A segunda teoria foi definida por Silveira (2009, p. 272) como teoria do talento pessoal que:

[...] leva em consideração que as pessoas possuem habilidades pessoais distintas para gerar e acumular riquezas e, portanto, devem sofrer um regime de tributação diferenciado em função dessa capacidade. O princípio do talento pessoal tem sido denominado de princípio da capacidade contributiva e é a base do sistema constitucional tributário na Espanha, Alemanha, Itália e Brasil.

A terceira é a teoria dos sacrifícios com o pressuposto que o Estado deve manter nos bolsos do contribuinte muito mais que retirar no exercício do seu “poder de tributar” para satisfazer as despesas públicas. Com base neste postulado, os mais ricos devem pagar mais impostos que os mais pobres por força dos efeitos menor utilidade marginal do excedente (sentirá menos o impacto da retirada da sua renda quanto mais rico for o indivíduo) e maior utilidade do resíduo (quanto mais rico, maior será a quantia que vai sobrar, continuando sendo mais ricos que os demais mesmo após a tributação). Por último, temos a teoria da igualdade de resultados.

Há duas posições sobre esta teoria. A primeira está alicerçada no argumento de que cada indivíduo deve arcar com cargas tributárias proporcionais (sacrifícios proporcionais) ao seu padrão de riqueza, de forma que os mais ricos vão pagar mais, mas vão permanecer com mais em relação aos outros. Contudo, a tributação, para os adeptos, é instrumento de distribuição de riqueza dos mais ricos para os mais pobres.

⁵⁸ Para Nagel, a teoria do benefício seria incompatível com qualquer teoria de justiça social segundo a qual o Estado tem de fornecer a complementação de renda aos pobres. Em nossa opinião tal argumento não se sustenta de imediato, visto que comparativamente podemos verificar que pessoas sem nenhuma renda ou acesso a serviços públicos básicos teriam um benefício negativo e, portanto, deveriam receber complementação de renda (imposto negativo) e estariam isentas da tributação, além de terem os serviços básicos subsidiados e os bens essenciais não tributados (SILVEIRA, 2009, p. 272).

A segunda - chamada de princípio do sacrifício cada vez maior - entende que deve existir uma tributação progressiva⁵⁹ na redistribuição de renda, por meio de uma política constante de redistribuição de renda, retirando cada vez mais dos mais ricos e transferindo para os mais pobres (SILVEIRA, 2009, p. 278).

Assim, há duas concepções e o que as difere está relacionado ao resultado econômico produzido pelo mercado. Dentro desta perspectiva, destaca Silveira (2009, p. 275):

[...] i) igualdade de sacrifícios como confirmação do resultado de mercado: segundo a qual o resultado econômico alcançado no mercado é justo e a tributação pela capacidade contributiva visa buscar meios para o financiamento do Estado, sem alterar a ordem econômica e social vigente; ii) igualdade de sacrifícios como correção ou anulação do resultado de mercado: em que o resultado econômico alcançado no mercado é considerado injusto e a tributação pela capacidade contributiva visa alterar a ordem econômica e social vigente. Os meios de arrecadação devem ser combinados com meios de dispêndio que produzam uma sociedade diferente, mais igualitária, daquela produzida pelo mercado.

Ultimamente, tem-se falado bastante na Teoria da Tributação ótima da Renda⁶⁰, que trata da tributação que promove o bem-estar geral com o menor nível de perdas, preocupando-se com os aspectos relacionados aos efeitos sociais da tributação (qual o impacto da tributação para estímulo ao trabalho, à empresa, ao bem-estar, à redistribuição de renda), efeitos fiscais da imposição de alíquotas sobre a renda (alíquotas que podem ou não incentivar o trabalho e à produção; quanto menor for a alíquota, menor será o impacto da tributação sobre o estímulo do trabalho) e garantia de uma renda mínima universal (a tributação deve prever garantia de benefícios fiscais para parcela da população nos estratos inferiores de renda; para o autor uma

⁵⁹ A questão das alíquotas apresenta diversos pontos fundamentais, na opinião de Nagel e Murphy: i) resultado geral: a imposição de determinada técnica de arrecadação somente tem sentido se for compatível com objetivos sociais de sentido amplo, tais como a redução geral do nível de desigualdade ou melhoria das oportunidades para os mais necessitados; ii) esvaziamento de sentido: o princípio da capacidade contributiva não determina absolutamente o nível de progressividade ou de regressividade da tributação e, portanto, não existem critérios objetivos para se determinar a justa repartição da tributação; iii) progressividade positiva e negativa: no primeiro caso encontramos um modelo de transferência efetiva de renda das classes mais abastadas para as mais necessitadas (progressividade ou imposto de renda negativo). No segundo caso, deve-se levar em conta o impacto das alíquotas marginais sobre o estímulo ao trabalho e ao empreendedorismo; iv) alíquotas médias: o que importa para a distribuição equitativa das cargas fiscais entre contribuintes de mesma faixa de renda não são as alíquotas marginais, mas sim as alíquotas médias; v) contribuinte de fato: nem sempre aquele que é o sujeito passivo do tributo é realmente o contribuinte de fato, visto que algumas vezes o tributo é pago pelo responsável e em outras o contribuinte de direito transfere para o contribuinte de fato o ônus pelo pagamento do tributo; nesses casos, o que ocorre é que o impacto tributário incide sobre um terceiro distinto daquele que tem a responsabilidade pelo recolhimento do tributo (SILVEIRA, 2009, p. 277-278).

⁶⁰ Criada por Mirrles em uma obra de 1971 denominada Uma Exploração na Teoria da Tributação Ótima da Renda (An Exploration in the Theory of Optimum Income Taxation).

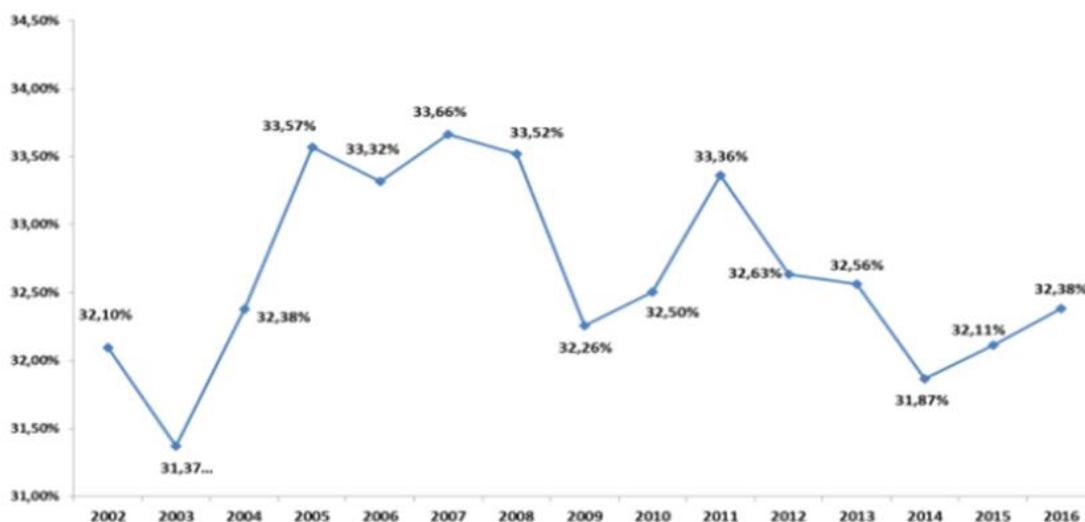
combinação entre uma renda mínima isenta e alíquotas tributárias iguais ou decrescentes produz um efeito positivo sobre a distribuição de renda)

1.3 A justa tributação para a garantia e efetivação dos direitos humanos

Há tempos se fala da necessidade de reforma tributária brasileira em razão da alta carga tributária suportada pelos contribuintes, da injustiça desse sistema e de suas consequências na sociedade. Alguns preferem denominá-lo como manicômio tributário diante de sua complexidade. Sabe-se também que a carga tributária de um país é medida pela relação entre a arrecadação dos tributos e o total da riqueza produzida (denominado PIB – Produto Interno Bruto).

Segundo estudo divulgado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, em dezembro de 2017, a carga tributária de 2016 atingiu o patamar de 32,38 do PIB, ainda inferior aos 33,66% observado em 2007, antes da crise econômica de 2007 (MINISTÉRIO DA ECONOMIA, 2017).

Gráfico 1 – Evolução da carga tributária no Brasil – 2002 a 2016 (% PIB)

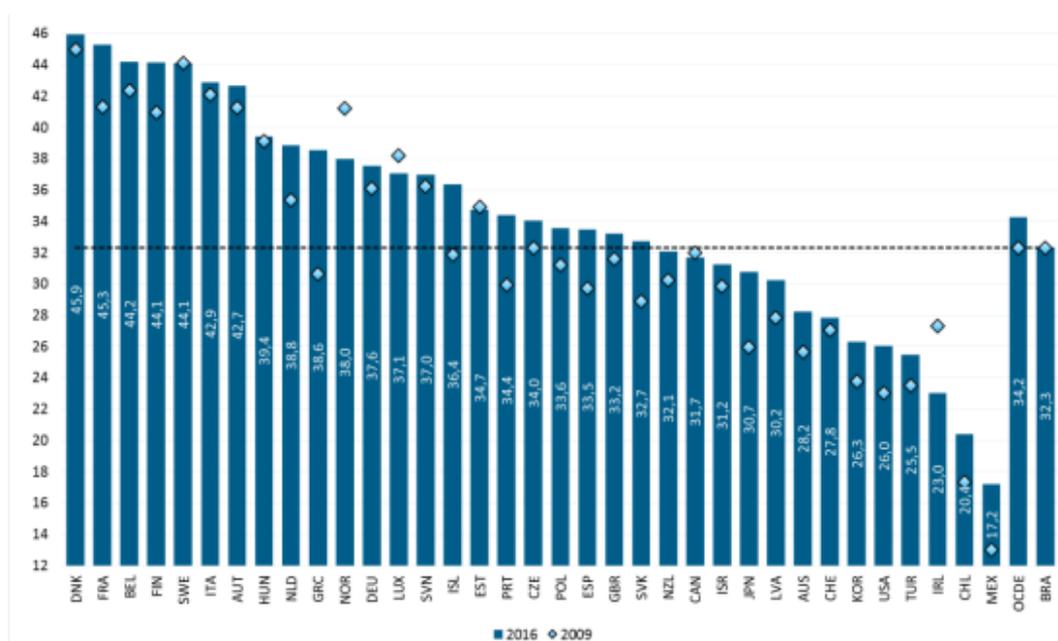


Fonte: Ministério da Economia – Receita Federal do Brasil (2017).

Conforme dados do IBGE (2018), o PIB brasileiro atingiu 6,6 trilhões em 2017, com valor per capita de R\$ 31.587,00. Já em 2018 foi apresentado à CGU, na Prestação de Contas do Presidente da República (2018), a carga tributária de 32,36% correspondente ao ano de 2017.

A relação da carga tributária brasileira com os demais países da OCDE, seguem representadas abaixo:

Gráfico 2 – Carga tributária: Brasil e países da OCDE, participação (%) do PIB em 2009 e 2016



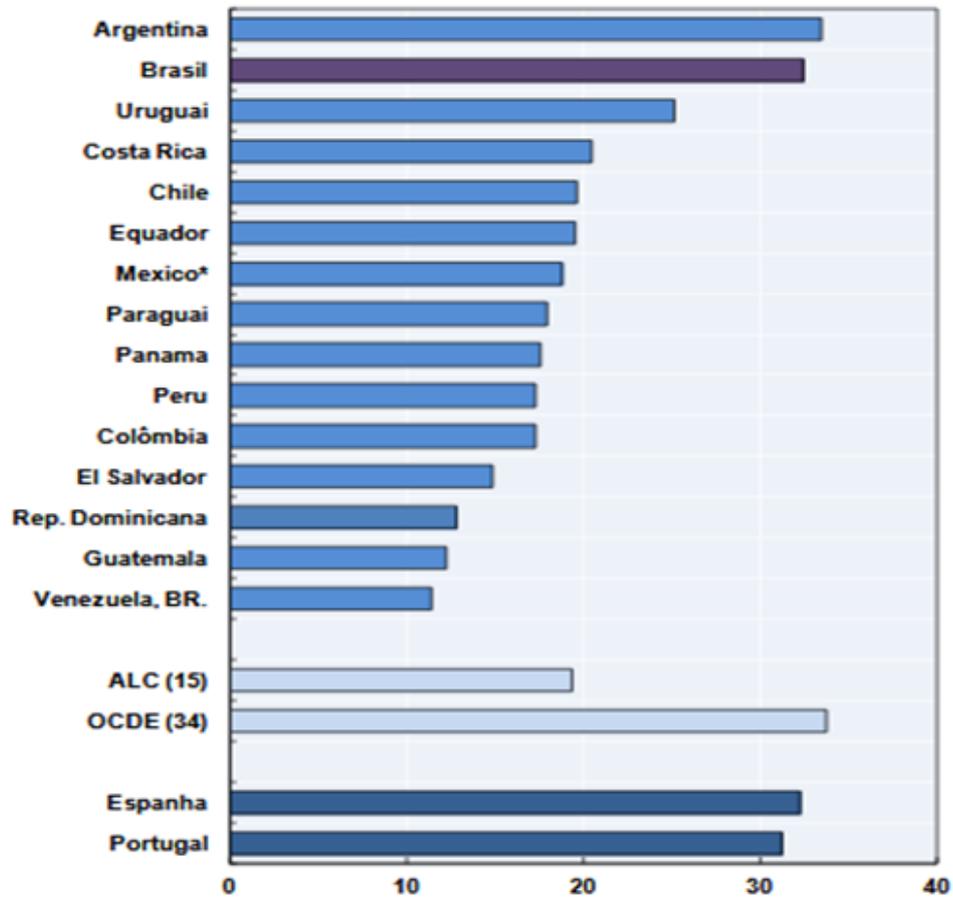
Fonte: Instituto Fiscal Independente (2018).

Entre os países com maior carga tributária estão Dinamarca, França, Bélgica, Finlândia, Suécia, Itália e Áustria. Outros situam-se num patamar mediano, como Portugal, Espanha, Reino Unido e o próprio Brasil, conforme dados divulgados pela Receita Federal. Mas há países com carga tributária bastante baixa, entre 25 e 30%, como os México e o Chile.

Cumprе mencionar que o Brasil é o país da América Latina que tem o maior número de tributos e a maior arrecadação tributária em proporção, seguido pela Argentina (vide tabela abaixo). Segundo o estudo feito pela OECD (2010), intitulado como “Estatísticas sobre Receita na América Latina”⁶¹, a tabela informa os percentuais tributados nos países e membros da OCDE.

⁶¹ Estatísticas sobre Receita na América Latina é uma publicação conjunta do CIAT (Centro Interamericano de Administrações Tributárias), da CEPAL (Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe) e da (OCDE) Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico. Disponível em: https://www.oecd.org/ctp/tax-global/BRAZIL_PT_country%20note_final.pdf. Acesso em: 04 maio 2020.

Gráfico 3 – Total das receitas tributárias em porcentagem do PIB



Fonte: Estatísticas sobre Receita na América Latina (2010).

Conforme denota-se dos gráficos colacionados acima, o Brasil é o país com maior arrecadação dentre os países da América Latina e com alta carga tributária entre os países que compõe a OCDE.

Gráfico 4 – Carga tributária e variações por base de incidência 2016 x 2015

Cód.	Tipo de Base	Arrecadação [R\$ milhões]			% PIB			% da Arrecadação		
		2015	2016	Variação	2015	2016	Var (p.p. do PIB)	2015	2016	Var (p.p. da Arrec.)
0000	Total:	1.925.451,14	2.027.014,48	101.563,35	32,11%	32,38%	0,27	100,00%	100,00%	0,00
1000	Renda	352.368,74	404.817,40	52.448,66	5,88%	6,47%	0,59	18,30%	19,97%	1,67
2000	Folha de Salários	502.676,82	533.235,87	30.559,05	8,38%	8,52%	0,14	26,11%	26,31%	0,20
3000	Propriedade	85.572,80	94.602,37	9.029,57	1,43%	1,51%	0,08	4,44%	4,67%	0,22
4000	Bens e Serviços	950.610,78	960.556,63	9.945,85	15,85%	15,35%	-0,51	49,37%	47,39%	-1,98
5000	Transações Financeiras	34.686,30	33.644,91	-1.041,38	0,58%	0,54%	-0,04	1,80%	1,66%	-0,14
9000	Outros	-464,30	157,30	621,59	-0,01%	0,00%	0,01	-0,02%	0,01%	0,03

Fonte: Ministério da Economia – Receita Federal do Brasil (2017).

A tabela mostra as variações da carga tributária por base de incidência em 2016 e 2015. Denota-se que em relação aos tributos indiretos – sobre bens e serviços – apresentam um percentual de 49,37% (2015) e 47,39 (2016) de toda a arrecadação e eles, em relação a carga tributária de 15,85% (2015) e 15,35% (2016), correspondendo a 32,11% (2015) e 32,38% (2016) do PIB, respectivamente.

Desta forma, conclui-se que o nosso sistema tributário está concentrado em tributos regressivos e indiretos, onerando mais os trabalhadores e os pobres, uma vez que grande parte da arrecadação (quase 50%) incidem sobre bens e serviços.

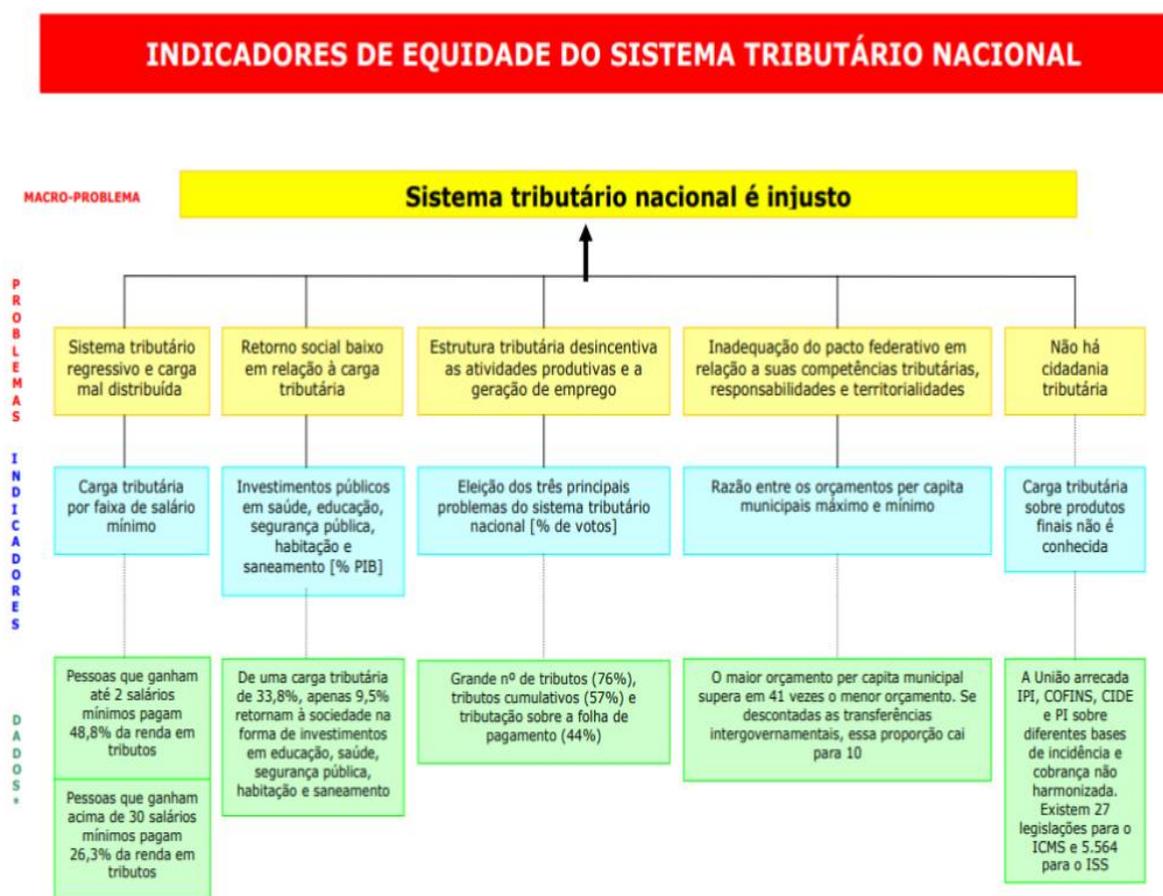
Por outro lado, os impostos diretos incidentes sobre o patrimônio e a renda (que favorecem à justiça fiscal na medida que podem sofrer a tributação na medida da capacidade econômica do indivíduo) incidentes sobre o patrimônio e a renda tem um percentual menor de participação no PIB, já que em 2015 o percentual foi equivalente 5,88% e em 2016 a 6,47%. No que tange à propriedade, o percentual foi 1,43% (2015) e 1,51% (2016) em relação ao PIB.

Além dos argumentos acima carreados quanto a alta carga tributária, estudo da Secretaria do Desenvolvimento Econômico e Social ligada a Secretaria das Relações Institucionais da Presidência da República publicou um relatório com a análise do Sistema Tributário Nacional, visto pelo ângulo da injustiça tributária (CNAS, 2009).

Dentre as conclusões do relatório (CNAS, 2009) foi apontado que o sistema brasileiro caminha em sentido contrário à justiça fiscal e é injusto porque a distribuição da carga tributária desrespeita o princípio da equidade, já que elevado peso dos tributos sobre bens e serviços; o retorno social é baixo em relação a carga tributária (exemplo: dos 33,8% do PIB arrecadados em 2005, apenas 9,5% do produto retornaram à sociedade na forma de investimentos públicos em educação, saúde, segurança pública, habitação e saneamento); grande número de tributos, a

persistência da tributação em cascata, a tributação da folha de pagamentos, o excesso de burocracia, as deficiências dos mecanismos de desoneração das exportações e dos investimentos desincentivam as atividades produtivas e a geração de empregos; a distribuição de recursos no âmbito da federação não se orienta por critérios de equidade; não se verificam as condições adequadas para o exercício da cidadania tributária⁶². Vejamos a ilustração:

Gráfico 5 – Indicadores de equidade do Sistema Tributário Nacional



Fonte: CNAS (2009).

Soma-se ainda o fato de que no Brasil, há uma baixa eficácia redistributiva da política tributária, que não tributa os rendimentos mais elevados não originários do trabalho – aluguéis, aplicações financeiras, lucros e dividendos – e o patrimônio (SILVEIRA, 2013). Ainda, o Instituto de Estudos Socioeconômicos (INESC) vem apontando que o sistema tributário

⁶² Como os tributos indiretos são menos visíveis que as incidências sobre a renda e a propriedade, é disseminada a crença na sociedade brasileira de que a população de baixa renda não paga impostos. Em decorrência, as políticas públicas orientadas para a redução das desigualdades e dos índices de pobreza são vistas como benesses, tanto pelas camadas mais carentes da população quanto pela parcela da sociedade que se encontra em melhores condições, o que prejudica o entendimento sobre os mecanismos e instituições de participação democrática, dificultando os controles – fiscal e social – sobre o Estado.

brasileiro tem operado no sentido da maior concentração de renda no país. Estudo promovido pelo Instituto, demonstrou as implicações negativas do sistema tributário brasileiro sobre as desigualdades no país, destacadamente no agravamento entre pobres e ricos, mulheres e homens, negros e brancos.

A análise da injustiça social a partir da questão tributária ganhou novas possibilidades de estudos (relatórios disponibilizados no site) com a liberação pela Receita Federal do Brasil da base de dados do IRPF que permite o acesso ao perfil dos declarantes considerando o rendimento em salário, o sexo e a Unidade da Federação em que o contribuinte tem domicílio (MINISTÉRIO DA ECONOMIA, 2017).

Diante do acima exposto, como efetivar os direitos humanos por meio da tributação?

É inequívoco que a cobrança de tributos seja essencial para o cumprimento da função arrecadatória do Estado e necessária para a realização do bem comum e satisfação dos interesses da coletividade. No entanto, a função arrecadatória não pode ser exercida de qualquer forma. Neste sentido, Tipke e Yamashita (2002, p. 15) lecionam que “o legislador, que observa a teoria do Direito Tributário justo, demonstra moral tributária. O cidadão, que paga imposto segundo leis tributárias justas, demonstra moral tributária ou age moralmente em matéria tributária”.

Para que se possa concretizar a inclusão social das pessoas que pertencem a grupos vulneráveis, pode-se utilizar o Direito Tributário e, conseqüentemente, a atividade de tributação como forma de promover mudanças no meio social. Romeu Kazumi Sasaki (2003, p. 41) afirma que “para incluir todas as pessoas, a sociedade deve ser modificada a partir do entendimento de que ela é que precisa ser capaz de atender às necessidades de seus membros”.

Para Leonetti (2003, p. 173), o conceito de justiça social se refere tanto à distribuição do Bem Comum entre os grupos e os indivíduos, como à contribuição de cada um, indivíduo ou grupo, para com a coletividade. A divisão dos haveres, como dos deveres, deve ser feita segundo critérios prévia e democraticamente fixados, critérios estes que devem ser fixados na capacidade de cada um, não excluindo a participação do Estado, como meta para cumprimento da sua função social. No seu entender, a justiça social seria praticada quando, simultaneamente “a) os ônus e os bônus do todo social são repartidos entre todos de acordo com os critérios prévia e democraticamente definidos e segundo a capacidade e necessidade de cada um; e b) é assegurado a cada indivíduo o mínimo indispensável a uma vida digna”.

Assim, é possível afirmar que, por meio de uma alteração no meio social, é possível a concretização da inclusão social com a conseqüente participação de todos os indivíduos. Porém, a ideia de inclusão social sempre deve ser vista de forma detalhada, não se satisfazendo apenas

com o impedimento de discriminações, mas realizando políticas públicas que possibilitem aos sujeitos integrantes de grupos vulneráveis a participação positiva em sociedade.

No sentido da inclusão social, o tributo serve como importante instrumento de sua concretização, pois a partir de seu aspecto de solidariedade, todos os entes que compõem um grupo conseguem e podem contribuir para o bem de todos, com o custeio das despesas públicas e consequente efetivação dos direitos fundamentais.

O que se deve sempre ser buscado é a compatibilização entre o poder tributário estatal com toda gama de direitos fundamentais do indivíduo contribuinte, de modo que seja possível a manutenção da máquina estatal juntamente com o resguardo dos direitos humanos, utilizando o Direito Tributário como meio para tanto.

A efetivação dos direitos fundamentais é umbilicalmente ligada às temáticas de ordem fiscal e orçamentária, existindo, aliás, quem sustente a utilização da cláusula da reserva do possível como meio de limitação à efetivação dos direitos fundamentais sociais.

De acordo com referida cláusula, os recursos de que dispõe o Estado são limitados para atender todas as necessidades sociais, assim, incumbiria ao ente Estatal garantir o estritamente essencial ao indivíduo. Todavia, é fato incontroverso que, adotando ou não a ideia de reserva do possível, os recursos públicos não são inesgotáveis. Todos os direitos são onerosos, ainda que assim não pareçam. Logo, não apenas direitos como os sociais precisam de dinheiro para implementação, havendo também outras gamas de direitos como os políticos e civis.

Holmes e Sustain (2000, p. 17) dissertam nesse sentido “todos os direitos são custosos porque todos os direitos pressupõem o financiamento pelo contribuinte de mecanismos eficazes de supervisão para monitoramento e execução”.

Dentro do contexto que a escassez de recursos do Estado traduz, seu desenvolvimento não pode apenas ser visto com espeque na quantidade de renda que sua população auferir, mas sim com base num processo de dilatação de todas as liberdades que as pessoas dispõem. Outrossim, a diversidade das pessoas que integram a comunidade também deve ser levada em conta para a promoção de igualdade.

Acrescenta-se que há tempos tem-se questionado o caráter “justo” do sistema tributário vigente no Brasil, com sua demasiada carga tributária, a interminável guerra fiscal e o grande ônus que é repassado ao contribuinte, não se fazendo novidade as discussões de que no Brasil impera uma enorme opressão contra o cidadão e as atividades de produção de bens e serviços.

A grandiosidade do sistema tributário nacional, todavia, não mostra relação de equivalência tanto qualitativa como quantitativa com aquilo que é ou deveria ser feito pelo

Poder Público em prol da sociedade para garantir o cumprimento dos direitos sociais capitulados no texto Constitucional.

Nesse ambiente controvertido, emergem infinitas questões a serem debatidas, todas visando responder com exatidão ou não o grande sentimento de insatisfação dos cidadãos com nosso sistema de tributação e a conseqüente inércia e incapacidade do Poder Público em cumprir com seu múnus de atender as necessidades sociais mínimas, bem como a divergência na arrecadação de tributos.

Em verdade, o que se tem verificado há muito é o aspecto majoritariamente regressivo de nosso sistema tributário. Concomitante a isso, toda a população clama por uma arrecadação tributária justa, com efetivo e correto emprego dos recursos auferidos em prol da própria coletividade, especialmente os recursos oriundos das denominadas contribuições.

Assim, no contexto de um Estado com seu respectivo poder de tributar, em especial o Estado Brasileiro, podemos verificar que o enfrentamento de problemas como os ligados à ideia de desigualdades, são objetos a serem buscados por todos, de tal forma que a própria Constituição, no artigo 3º, inciso III, ter insculpido como um de seus objetivos “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais”. Nesse contexto, o Estado brasileiro, visto como mecanismo de concretização de poderes emanados do povo, possui a direção das políticas públicas à concretização das determinações constitucionais.

Com o escopo de efetivar as demandas que a sociedade almeja, o ente estatal se vale de forma preponderante de seu poder de tributar. A tributação que é realizada pelo Estado e suportada principalmente pelos cidadãos, antes de ser entendida como forma de manter a máquina estatal, deve ser compreendida como uma obrigação de solidariedade dentro do contexto social em que se encontra envolta, cumprindo inclusive o dever estatal de promover a inclusão social.

Diante destas circunstâncias, incumbe ao Estado, por seu poder de tributação, evitar os malefícios ocasionados pelo modelo adotado quando da implementação da nova ordem constitucional, adotando reformas pautadas na distribuição equânime, na retomada dos princípios da progressividade e da capacidade contributiva, na trilha da justiça social e fiscal.

De acordo com o apregoado por Rosso (2009, p. 268):

[...] por mais surpreendente que possa parecer ao analista superficial, o direito de tributar nasce, justamente, da opção da Constituição brasileira pela liberdade de iniciativa e proteção à propriedade privada (art. 5º, XXII e XXIII, da CF/1988). O caminho adotado pela Constituição, entretanto, implica em compromissos em sentido contrário: o Estado Fiscal não prescinde do combate à injustiça social ocasionada pela liberdade de iniciativa. Cabe ao

Estado, ao aceitar a liberdade de iniciativa, remediar os desequilíbrios por ela ocasionados.

Desta forma, a tributação deve servir como instrumento para minimizar as injustiças sociais, reduzindo as desigualdades e erradicando a marginalização, incluindo as minorias e os vulneráveis que há décadas não são prioridades nas políticas de Estado.

2 O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS

Sob a pecha de pior sistema tributário do mundo, o brasileiro acha comum não pagar tributos, ao passo que seria de extrema valia que o cidadão tivesse a consciência de que pagar tributos é dever fundamental.

Muito se fala que os direitos fundamentais são desdobramentos do Estado Democrático de Direito e indispensáveis à manutenção da dignidade da pessoa humana, caracterizando-se como limitação imposta pela soberania popular aos poderes constituídos pelo Estado Federal. No entanto, são poucos os autores que abordam adequadamente os deveres fundamentais.

Assim, para a compreensão deste dever fundamental faz-se necessário compreender a evolução do modelo estatal, isto é, do Estado Liberal, passando pelo Estado Social, até o Estado Democrático de Direito.

Inicialmente, detecta-se na história a insuficiência do Estado Liberal. Em que pese a dispersão da ideia da existência de direitos fundamentais às pessoas e da obediência à lei, em referido plano estatal – o Estado Liberal -, há clara dicotomia entre o que se classifica como público, ou seja, aquilo que é de titularidade do próprio Estado, e o que é privado, sendo que essa divisão era assegurada pelo próprio ente estatal na medida em que se valia das leis para fazer valer referida divisão dentro dos ditames da legalidade.

De acordo com Moraes (2014, p. 277):

[...] o Estado de Direito Liberal, com toda a carga ideológica a ele subjacente, não é capaz e nunca teve a finalidade de abordar as desigualdades sociais que marcam nossa sociedade atual e cuja erradicação constitui uma das principais tarefas do Estado Democrático de Direito (arts. 1º e 3º da Constituição Federal).

Leo Van Holthe (2009, p. 88) aponta uma das falhas do Estado Liberal, enfatizando que no Estado Liberal de Direito, a lei buscava sua justiça e legitimidade tão-somente na generalidade do seu comando. Assim, bastava a lei tratar de maneira impessoal e isonômica os seus destinatários, que estaria cumprindo o seu papel dentro do ordenamento jurídico.

Estava ausente, neste caso, uma função primordial da lei, que só foi inserida com o advento do Estado Democrático de Direito: a de promover as mudanças necessárias para atingir a justiça social. Não é mais suficiente a lei ser apenas geral e impessoal, deve além da igualdade formal, superar as desigualdades materiais, exercendo uma função transformadora da sociedade.

Outrossim, Diáz (1983, p. 39-40, grifo do autor) disserta:

O liberalismo clássico, com o seu fundo de individualismo burguês, constitui insuficiente garantia para a realização e proteção dos direitos e liberdades de todos os homens (e isto foi destacado com motivações e atitudes ideológicas diferentes e, mesmo, contrapostas). Com efeito, na ideologia do Estado liberal e na ordem social burguesa, os *direitos naturais* ou direitos humanos identificam-se, sobretudo, com os direitos da burguesia, direitos que só de maneira formal e parcial se concedem também aos indivíduos das classes inferiores. No sistema econômico capitalista que serve de base a essa ordem social, protegem-se muito mais eficazmente a liberdade e a segurança jurídica (ambas, por outro lado, imprescindíveis) do que a igualdade e a propriedade: entenda-se, a propriedade de todos. Uma ampliação da zona de aplicabilidade desses direitos — mas sem alterar substancialmente os supostos básicos da economia — produz-se com a passagem ao Estado social de Direito; constituído este como intento necessário de superação do individualismo, por meio do intervencionismo estatal e da atenção preferencial aos chamados direitos sociais, o que aquele pretende é a instauração de uma sociedade ou Estado do bem-estar. Mais além deste, o processo dinâmico de democratização material e mesmo de garantia jurídico-formal dos direitos humanos, a sua mais ampla realização, é o que por sua vez justifica, em minha opinião, a passagem do sistema neocapitalista do Estado social de Direito ao sistema, flexivelmente socialista, do Estado democrático de Direito.

Houve grande descompromisso com o aspecto estatal social, que se agravou com o advento da Revolução Industrial que colocava o trabalhador em condições demasiadamente desumanas, gerando inclusive a Revolução Russa de 1917, tudo com o desiderato de resistir à exploração laboral.

Todo esse movimento visava à ruptura com o Estado Liberal, em decorrência da grande adesão dos trabalhadores do ocidente europeu. Nesse contexto, a classe da burguesia, visando acabar com os ideais apregoados pela Revolução Russa, tentou afastar a classe trabalhadora da opção pela revolução em busca de melhores condições, é neste ambiente, entretanto, que advém o Estado Social, onde a mesma classe burguesa, agora com o poder político em mãos, passou a lutar pela defesa da intervenção do Estado nos campos social e econômico.

Segundo Carlos Ari Sundfeld (2010, p. 55):

O Estado torna-se um Estado Social, positivamente atuante para ensejar o desenvolvimento (não o mero crescimento, mas a elevação do nível cultural e a mudança social) e a realização da justiça social (é dizer, a extinção das injustiças na divisão do produto econômico).

Por fim, apontando a transição do Estado Liberal para o Social, Gordillo (1977, p. 74) anuncia que a diferença básica entre a concepção clássica do liberalismo e a do Estado do Bem-Estar é que, enquanto naquela se trata tão-somente de colocar barreiras ao Estado, esquecendo-se de fixar-lhe também obrigações positivas, aqui, sem deixar de manter as barreiras, se lhes agregam finalidades e tarefas às quais antes não sentia obrigado. A identidade básica entre o

Estado de Direito e Estado de Bem-Estar, por sua vez, reside em que o segundo toma e mantém do primeiro o respeito aos direitos individuais e é sobre esta base que constrói seus próprios princípios.

Com o surgimento do Estado Social, supera-se a ideia de que a postura estatal deve ocorrer somente de forma abstencionista, não sendo possível conceber que o Estado apenas assista ao indivíduo na busca da concretização de seu projeto de vida pessoal (FARIAS, 2015, p. 331).

Seguindo as lições de Paulo Bonavides (2007, p. 13), o Estado Social é oriundo de uma ideia de justiça, liberdade e sobretudo, igualdade. Na medida em que o Estado interveio com meios para repartir os bens sociais, instituiu uma gama de garantias objetivas e concretas, com função primacial de garantir o usufruto dos direitos fundamentais, livres dos vícios impregnados pelo liberalismo, com ideias pretéritas e subjetivistas.

Darcy Azambuja (1962, p. 139), na tentativa de esclarecer todas as celeumas que envolvem o nascimento do Estado Social, informa que é “a atividade do Estado no que diz respeito aos negócios e às pessoas sobre os quais ele exerce o seu poder” e o fim do Estado “é o objetivo que ele visa atingir quando exerce o poder”. Segundo o autor, para consecução de seus fins, o ente estatal precisa, necessariamente se utilizar de outras figuras, como a Administração Pública, e, assim, de todos os serviços públicos por ela fornecidos, analisando sempre as necessidades sociais e comparação às atividades que pelo Estado são desenvolvidas. Diante disso, todas as necessidades sociais pugnam por um agir estatal que possa romper com todo e qualquer viés burocrático até então reinante, passando o Estado a atender os anseios sociais. Mas o autor assevera que o Estado Social não carece de problemas, de modo que os conflitos surgem.

Neste sentido, Carvalho Júnior (1994, p. 170) afirma que entre as aspirações, interesses e necessidade de liberdade de pessoa de um lado e a necessidade de racionalizar a produção e, por consequência, criar uma rede de vigilância e controle que além de custos muito altos oprime os indivíduos, as pessoas, levando-as a contestar a legitimação de qualquer governo que se instale no Estado.

O Estado Social ainda pode ser conceituado, embora de maneira um pouco simplista, uma modalidade de Estado de Direito que basicamente garanta aos seus cidadãos os direitos sociais, como saúde, educação, alimentação, trabalho etc. Ele consubstancia uma ideia social democrata, ou seja, ser compromissado com o ideal democrático, voltado ao livre mercado por meio de políticas liberais, sempre com vistas à ascensão das classes tidas como menos favorecidas. Bento (2003, p. 35-36) elucida que:

Do ponto de vista econômico, representou a obsolescência dos dogmas liberais, em especial o da mão invisível do mercado como único mecanismo regulador, em favor da atuação anticíclica do Estado como um segundo mecanismo de alocação de recursos, logrando assegurar o pleno emprego e serviços sociais que aliviam parcialmente o capital dos custos de sua própria reprodução e da reprodução da força de trabalho. No plano político, significou a ampliação da lógica democrática, que passa a extrair do pluralismo ideológico sua máxima fecundidade, em resposta à ameaça de regimes totalitários de direita e de esquerda. Por fim, eticamente, o Estado de Bem-estar traduziu o compromisso com os direitos sociais, a justiça distributiva e a cidadania.

Ocorre que, em meados da década de 1970, o modelo Social do Estado, começou a enfrentar grave problema com a prestação dos direitos sociais, porquanto o indivíduo foi alçado à condição de verdadeiro cliente do Estado, o que motivara constantes crises econômicas e profunda reflexão acerca do paradigma instalado e, tal fato provocou falibilidade do modelo surgindo daí o que denominaram “Estado Democrático de Direito” (CARVALHO NETO, 1999, p. 110).

O modelo do Estado Democrático de Direito surge com a ideia de releitura da noção de cidadania. A partir de tal perspectiva, a cidadania deve ser visualizada não como uma vantagem a ser distribuída aos indivíduos, mas sim como um processo de luta pelo reconhecimento de direitos e anseios dos membros da sociedade (FERNANDES, 2013, p. 68).

O surgimento do Estado Democrático de Direito assim, por não ser algo “pronto”, é demarcado por forte crise na democracia representativa, com grande necessidade de superar os resquícios do sistema liberal. Assim, diante da referida crise, denota-se que o Poder Judiciário brasileiro está aos poucos assumindo papel na efetivação dos direitos fundamentais. Não por menos, referido autor menciona que “a Constituição Federal de 1988, por ser dirigente, torna tênue a relação entre a política e o direito, judicializando a política e politizando o direito” (CAMBI, 2014, p. 569).

O Professor Dalmo de Abreu Dallari (2011, p. 244), segundo o qual o aparecimento, dentro de um curto período de tempo, de inúmeros fatores de influência, alterando fundamentalmente a posição do Estado na sociedade, teria que influir, como de fato vem influenciando, sobre as formas de governo. Mas, como é evidente, as transformações não se operam num sentido uniforme em todos os Estados, uma vez que o governo, nas sociedades livres, é expressão da herança histórica do povo, aliada a fatores sociais, econômicos e políticos. Existem, é verdade, certas tendências, em pequeno número, que caracterizam à época, uma vez que derivam das grandes opções oferecidas pela vida social num dado momento histórico. Mas essas tendências não se revelam clara e imediatamente, pois estão envolvidas pelas

peculiaridades de cada Estado, determinadas pelas solicitações mais urgentes ou por conflitos de maior impacto emocional.

Dallari (2011, p. 244), em outro trecho de sua obra, assevera que:

A ideia moderna de um Estado Democrático tem suas raízes no século XVIII, implicando a afirmação de certos valores fundamentais da pessoa humana, bem como a exigência de organização e funcionamento do Estado tendo em vista a proteção daqueles valores. A fixação desse ponto de partida é um dado de fundamental importância, pois as grandes transformações do Estado e os grandes debates sobre ele, nos dois últimos séculos, têm sido determinadas pela crença naqueles postulados, podendo-se concluir que os sistemas políticos do século XIX e da primeira metade do século XX não foram mais do que tentativas de realizar as aspirações do século XVIII. A afirmação desse ponto de partida é indispensável para a compreensão dos conflitos sobre os objetivos do Estado e a participação popular, explicando também, em boa medida, a extrema dificuldade que se tem encontrado para ajustar a ideia de Estado Democrático às exigências da vida contemporânea. Para a compreensão da ideia de Estado Democrático, inclusive para que se chegue a uma conclusão quanto à viabilidade de sua realização e à maneira de seu ajustamento às exigências atuais, será necessária, em primeiro lugar, a fixação dos princípios que estão implícitos na própria ideia de Estado Democrático, verificando-se, em seguida, quais os meios utilizados na tentativa de sua aplicação concreta e quais as consequências dessas tentativas. A base do conceito de Estado Democrático é, sem dúvida, a noção de governo do povo, revelada pela própria etimologia do termo democracia, devendo-se estudar, portanto, como se chegou à supremacia da preferência pelo governo popular e quais as instituições do Estado geradas pela afirmação desse governo. Depois disso, numa complementação necessária, deverá ser feito o estudo do Estado que se organizou para ser democrático, surgindo aqui a noção de Estado Constitucional, com todas as teorias que vêm informando as Constituições quanto às formas de Estado e de governo. Só depois disso é que se poderá chegar à ideia atual de Estado Democrático. [...] O Estado Democrático moderno nasceu das lutas contra o absolutismo, sobretudo através da afirmação dos direitos naturais da pessoa humana. Daí a grande influência dos jusnaturalistas, como Locke e Rousseau, embora estes não tivessem chegado a propor a adoção de governos democráticos, tendo mesmo Rousseau externado seu descrédito neles. De fato, após admitir que o governo democrático pudesse convir aos pequenos Estados, mas apenas a estes, diz que "um povo que governar sempre bem não necessitará de ser governado", acrescentando que jamais existiu verdadeira democracia, nem existirá nunca. E sua conclusão é fulminante: "Se existisse um povo de deuses, ele se governaria democraticamente. Tão perfeito governo não convém aos homens". Apesar disso tudo, foi considerável a influência de Rousseau para o desenvolvimento da ideia de Estado Democrático, podendo-se mesmo dizer que estão em sua obra, claramente expressos, os princípios que iriam ser consagrados como inerentes a qualquer Estado que se pretenda democrático.

Segundo Moraes (2014, p. 257), o Estado Democrático de Direito deve ser apreciado dentro do espectro da evolução do Estado Liberal ao Estado Social e adiante. Ao longo de tal evolução, alguns componentes passaram a integrar o conceito de Estado e outros foram eliminados. Exatamente por isso não é possível entender o Estado Democrático de Direito

simplesmente como uma soma de partes de outros modelos já existentes. Cada modelo de Estado, assim como cada período histórico, é o resultado das transformações que o precederam e de suas antíteses atuais.

Tércio Sampaio Ferraz Junior (1989, p. 54 *apud* MORAES, 2014, p. 278), veicula que o Estado Democrático de Direito é uma junção do Estado Liberal com o Estado Social, pois a passagem do primeiro ao segundo modelo de Estado, bastante nítida na história constitucional brasileira, não implicou a exclusão do segundo pelo primeiro, mas em sua transformação naquilo que a Constituição denomina Estado Democrático de Direito. Por outro lado, o referido autor aponta as dificuldades inerentes à compatibilização de dois modelos de Estado tão diferentes; o Estado de Direito, que tem em seu cerne, acima de tudo, restrições e proibições à atuação estatal como forma de manter a liberdade dos indivíduos, e, noutra mão, o Estado Social, cuja essência requer funções distributivas e desconhece o dualismo entre Estado e Sociedade. Essa oposição pode levar o poder estatal a extravasar os limites tão bem-postos pelo Estado de Direito.

Ainda prossegue afirmando, que os desafios de referida modalidade de Estado seria impedir que as suas funções sociais se transformem em funções de dominação, em vista do poderio que atribuem à máquina estatal. Reprimidas tais funções de dominação estatal, teríamos no Estado Democrático de Direito tanto a liberdade negativa como a liberdade positiva, marcada pela extensão dos direitos políticos, sociais, econômicos e culturais.

Mendes *et al.* (2009, p. 64, grifo do autor):

Quanto às suas origens e ao seu desenvolvimento histórico, juristas, filósofos e cientistas políticos, sem discrepâncias, indicam o surgimento do *Estado de Direito* no momento que se consegue pôr freios à atividade estatal por *meio da lei*, vale dizer, no instante que o próprio Estado se submete a leis por ele criadas, ainda que isso possa parecer um paradoxo, e tão embaraçoso paradoxo que o citado Legaz y Lacambra, como vimos, chegou a dizer que o Estado de Direito era um dos mistérios da ciência jurídico-política e compará-lo ao mistério teológico do Deus-Homem, que não obstante tenha criado a Natureza, a ela estaria submetido.

Nunca se pode olvidar, entretanto, que o Estado Democrático de Direito consubstancia, em verdade, uma subespécie do Estado de Direito. Neste sentido, o mestre espanhol Pablo Lucas Verdú (1975, p. 131-132, grifo do autor), pontua que “o *Estado de Direito*, em qualquer das suas espécies: Estado liberal de Direito, Estado social de Direito, Estado democrático de Direito, *é uma conquista*”. Quero dizer que cada um deles se estabeleceu, ou tentou estabelecer-se, lutando contra estruturas de poder contrárias, a saber: Estado liberal de Direito, frente ao Antigo Regime; Estado social de Direito, contra o individualismo e o abstencionismo do Estado

liberal; Estado democrático de Direito que luta com as estruturas sociopolíticas do anterior: resquícios individualistas, neocapitalismo opressor, sistema estabelecido privilegiado.

De acordo com Díaz (1983, p. 131-133, grifo do autor):

O Estado Democrático de Direito aparece, nessa perspectiva, como superação real do Estado social de Direito. Isso não quer dizer, no entanto, que este conduza *naturalmente* àquele; ao contrário, geralmente apetece muito mais como obstáculo para essa superação. Do neocapitalismo não se passa *naturalmente* ao socialismo; do Estado social de Direito não se *passa naturalmente* ao Estado democrático de Direito. A superficial e aparente *socialização* que produz o neocapitalismo não coincide com o socialismo, assim como tampouco é democracia, sem mais, a *democratização* que a técnica produz por si mesma; de um nível a outro (é importante insistir-se nisso) há um salto qualitativo e real de primeira ordem. E, como dissemos, forças importantes desse primeiro nível (neocapitalismo) constituem-se certamente como forças interessadas em frear ou impedir a evolução até o segundo nível (socialismo) em que se produz o Estado democrático de Direito. Junto a essa possível via evolutiva ocidental, assinala-se que também se pode chegar ao Estado democrático de Direito por caminhos que não sejam o do Estado social de Direito: assim, por exemplo, a partir dos sistemas chamados de *democracia popular* ou *democracia socialista*. O objetivo do Estado democrático de Direito é justamente o de tornar realidade aquelas exigências não cumpridas: para isso, o que se propõe como base é a liquidação do sistema neocapitalista e a passagem progressiva a um modo de produção socialista (que hoje deve saber harmonizar planificação e autogestão para alcançar um verdadeiro controle coletivo da economia).

É comum também a referência ao Estado Democrático de Direito apenas pensando no direito ao sufrágio, quando na verdade, a democracia é exercida por outros modos, a teor do que se encontra no Ordenamento Jurídico Brasileiro, a exemplo do projeto de lei por iniciativa popular.

Ainda dentro do aspecto de Estado Democrático de Direito, o Professor Eduardo Cambi (2014, p. 572) nos lembra que numa democracia, seu conceito não pode ser traduzido como o governo das maiorias como muitos pensam. Adotar a ideia de maioria não se coaduna com a ideia de democracia, de modo que a própria democracia não foi criada para a prepotência ou imunidade dos Poderes diante de violações ao texto da Constituição. O autor nos lembra que a Constituição é “instrumento limitativo do poder. Ao regular a organização e o modo de exercício do poder, serve de limite e de vínculo da maioria”.

Cambi (2014, p. 572) ainda enfatiza que no Estado Democrático de Direito, os direitos tidos como fundamentais:

[...] formam um consenso mínimo oponível a qualquer grupo político que ocupe o poder. Constituem elementos valorativos essenciais à existência do Estado Democrático de Direito, descrevendo exigências indispensáveis ao

funcionamento adequando de procedimentos de deliberação democrática e, portanto, vinculado às maiorias.

Diante disso, ao passo que a Constituição Federal se sobrepõe à vontade da maioria (de suas decisões), os direitos fundamentais adquirem um status de critério de validade do ordenamento como um todo. No âmbito de um verdadeiro Estado Democrático de Direito, é o Texto Magno que garante legitimidade ética e material ao ordenamento, servindo como guarida aos direitos fundamentais contra toda forma de arbitrariedades de nossos Poderes.

Seja como for, percebe-se que a conquista da referida “modalidade” estatal foi fruto de longo e árduo período de lutas, que a história, sem maiores divagações facilmente nos mostra.

Nesse ponto, segundo a teoria discursiva da democracia, a Constituição passou a ser visualizada como instituidora de um sistema de direitos fundamentais instrumentais à própria democracia, tanto no âmbito legislativo quanto no jurisdicional e no administrativo, cujo objetivo é propiciar a participação e manifestação igualitária daqueles que serão afetados pelos rumos a serem seguidos pelo Estado (HABERMAS, 1998, p. 502).

A partir dessa concepção, percebe-se então que a concepção de que o Estado Democrático de Direito não se restringe a um sistema de normas positivas e obrigatórias, devendo também visualizar os sujeitos de direito, ou seja, os sujeitos são visualizados como autores das normas a que estão submetidos.

Nesse contexto, o dever de pagar tributos, se encarado como dever fundamental, implica na concretização do Estado Democrático de Direito, capaz de efetivar questões basilares como a cidadania e a solidariedade social, proporcionando melhores capacidades ao ente público para garantir os objetivos constitucionais. A efetivação do dever fundamental de pagar tributos proporciona uma sociedade equânime, com menos desigualdade social, miséria e padecimento para os indivíduos.

É basilar que um Estado que espera garantir acesso aos direitos fundamentais aos seus cidadãos deve, obrigatoriamente, possuir uma fonte de custeio, bem como deve ser organizado de forma que sejam possíveis a arrecadação e a administração de recursos, visando promover, entre outros, a justiça social e a igualdade de acesso a direitos. Recolher tributos é a principal forma pela qual a existência de um Estado na atualidade se torna possível, contudo, a estrutura estatal deve estar pautada no dever deste de garantir qualidade de vida para a população (PEREIRA, 2018, p. 15).

Assim, efetivar direitos fundamentais é um dever do Estado, mas também de toda a sociedade, uma vez que as pessoas precisam ser incentivadas a construir uma consciência de

responsabilidade coletiva, em que todos devem contribuir para a construção de um Estado mais igualitário em direitos e oportunidades.

A Constituição Federal de 1988, trouxe consigo o Estado Democrático de Direito, com valorização dos direitos e liberdades fundamentais, o que, certamente proporcionou grande euforia na população, que estava traumatizada devido aos longos anos de ditadura militar que haviam vivenciado, contudo, o Texto Maior foi omissivo quanto a definir os deveres fundamentais, como se fosse possível ao Poder Público efetivar todo o rol de direitos fundamentais sem o respaldo orçamentário vindo do próprio contribuinte (PELLIN, 2010, p. 10).

Nesse sentido, é fundamental que em um Estado Democrático de Direito haja o devido recolhimento de tributos, a fim de viabilizar a realização de políticas públicas com intuito de concretizar e universalizar os direitos fundamentais e sociais, cabendo a toda a coletividade contribuir, bem como fiscalizar.

Insta salientar, contudo, que o reconhecimento de uma responsabilidade de toda a sociedade na efetivação e universalização de direitos não concede ao Estado o direito de tributação exagerada e desmedida, podendo tal fato comprometer ainda mais a qualidade de vida dos indivíduos (GIANNETTI, 2011, p. 30).

Os tributos devem ser estipulados a partir de uma ideia de responsabilidade e dever, tanto do contribuinte, como do Estado, devendo este último determinar com a devida sabedoria a forma pela qual os tributos serão aplicados, sempre visando maiores benefícios à coletividade. De nada adianta um Estado rico e uma população vivendo na miséria, sem conseguir alcançar o básico para uma vida com dignidade.

Quando há direitos fundamentais, há a incoerência, invariavelmente de deveres fundamentais, posto que cada pessoa e a comunidade como um todo precisam agir em conjunto em prol do alcance do bem coletivo.

2.1 Os deveres fundamentais

Embora os deveres fundamentais sejam tão importantes como os direitos fundamentais, é praticamente esquecido pelos doutrinadores contemporâneos⁶³.

⁶³ Apenas algumas poucas constituições possuem previsão de deveres fundamentais, em especial algumas europeias, como a portuguesa, sendo que tal fato é reflexo dos regimes totalitários que estiveram presentes em boa parte dos países ao redor do mundo, que, contudo, atualmente se denominam como democráticos, posto que uma característica comum de regimes autoritários é a omissão quanto

Os deveres fundamentais não são assuntos corriqueiros, assim como os direitos fundamentais, posto que a política e o próprio direito concedem muito mais ênfase ao segundo. Isso se deve, ao menos em parte, devido às democracias atuais deverem à sua origem como resultado de regimes totalitários, e, portanto, foram resultado de uma tentativa normativa de redemocratização, situação esta que o Brasil se inclui (DANELI FILHO; RODRIGUES, 2010, p. 10).

Nabais (1998, p. 672) afirma que o tema dos deveres fundamentais se encontrou esvaziado de interesse pelos juristas após a trágica experiência histórica⁶⁴ das democracias ocidentais sob os horrores do totalitarismo fascista, nazista e stalinista, o que forjou uma aversão a qualquer possibilidade de determinação absoluta do poder perante a liberdade individual. Dessa forma, os textos constitucionais preocuparam-se especialmente na afirmação dos direitos fundamentais, evitando qualquer brecha a uma interpretação constitucional que permita o surgimento de regimes antidemocráticos.

Os deveres fundamentais, portanto, significam uma responsabilidade para com o coletivo, assim:

[...] os deveres fundamentais constituem situações jurídicas de imposição de comportamentos às pessoas, expressam a responsabilidade comunitária dos indivíduos e possuem como objetivo a existência e manutenção da comunidade e do Estado. Por isso, esses deveres servem também à garantia de direitos fundamentais, mesmo que sejam os direitos fundamentais de titular diverso daquele que possui o dever fundamental (GIANNETTI, 2011, p. 39).

O conceito de deveres fundamentais enunciado por Leonardo Martins e Dimitri Dimoulis (2011, p. 337) é bastante apropriado porque dialoga substancialmente com a *teoria dos limites dos limites*, mais ainda, quando se empregam estas referências teóricas ao direito tributário. Para eles, então, os deveres fundamentais são conceituados:

[...] como deveres de ação ou omissão, proclamados pela Constituição (fundamentalidade formal), cujos sujeitos ativos e passivos são indicados em cada norma ou que possam ser deduzidos mediante interpretação. Muito

aos direitos fundamentais e, portanto, regimes que se seguiram a tal período tendem a valorizar muito mais os direitos fundamentais do que os deveres (VALADÃO; ZIEMBOWICZ, 2018, p. 15).

⁶⁴ Ressalte-se que os países, após vivenciarem ditaduras, ou mesmo o absolutismo europeu, tinham como principal preocupação os direitos, em especial os relacionados às liberdades, propriedade e outros. Não há preocupação com deveres, pois em períodos autoritários a única disposição que havia para a população eram deveres e as pessoas estavam exaustas de, ao se verem diante do Estado, não possuírem nada além de obrigações, sendo constantemente exploradas. Além disso, países que sofreram em regimes autoritários almejavam a efetivação das liberdades, sendo que o capitalismo, em sua forma mais liberal se estabeleceu na maioria das nações, fazendo com que as pessoas se tornassem consumistas e individualistas, deixando de lado deveres e a solidariedade coletiva (NABAIS, 2002).

frequentemente tanto a titularidade quanto os sujeitos passivos são difusos e o conteúdo do dever (conduta exigida) só pode resultar de concretização constitucional. Como cediço, aproximando-se da categoria dos direitos individuais, depreende-se que são passíveis de restrições, mas essas restrições não são ilimitadas, porque decorrem da própria Constituição que baliza a ação do legislador (limite dos limites, ‘Schranken-Schranken’). Esses limites referem-se tanto à necessidade de proteção de um núcleo essencial do direito fundamental quanto à clareza, determinação, generalidade e proporcionalidade das restrições impostas (MARTINS; DIMITRI, 2011, p. 337).

Os deveres fundamentais podem ser entendidos como obrigações que são impostas aos indivíduos, visando trazer uma responsabilidade coletiva, a fim de prover a manutenção do ente estatal e da comunidade como um todo (GIANNETTI, 2011, p. 15).

Para Casalta Nabais (1998, p. 667) os deveres fundamentais devem ser entendidos como uma categoria jurídica autônoma ao lado dos direitos fundamentais. Seriam assim evitados dois equívocos: de um lado, a diluição dos deveres no conceito de soberania e de outro seu esvaziamento pela submissão aos direitos fundamentais. Esse conceito deve ser entendido de modo autônomo, ou seja, como portador de valores constitucionais e “comunitários diferentes e contrapostos aos valores e interesses individuais consubstanciados na figura dos direitos fundamentais”. Não há em sua visão, nada que impeça, que esses deveres sejam considerados como integrantes dos direitos fundamentais. De modo peculiar, o autor preleciona:

Essa designação se dirige tanto para os deveres fundamentais que são considerados limites específicos ou gerais para os direitos fundamentais. Temos assim uma dupla dimensão dos deveres fundamentais, tal como para os direitos fundamentais. A dimensão *subjetiva* dirige-se ao indivíduo e à atribuição de uma posição passiva, enquanto a dimensão *objetiva* determina que os custos e encargos para o financiamento dos direitos fundamentais sejam suportados por todos. Em uma sociedade democrática a dimensão subjetiva possui maior peso que a dimensão objetiva, visto que se deve considerar particularmente a prevalência da liberdade sobre o poder e a ordem. A autoridade recebe autorização nos limites de uma ordem fundada na liberdade. Desse modo, outra característica decorre do sistema de deveres fundamentais, aquela que exige que exista uma *interpositio legislatoris* que os concretize e os torne aplicáveis pela Autoridade (CALIENDO, 2009, p. 59, grifo do autor).

Quanto a tipologia dos deveres fundamentais, temos alguns posicionamentos.

Os deveres fundamentais podem ser classificados de diversas formas, dentre as quais, os deveres fundamentais clássicos, que estão relacionados à formação do Estado e os direitos civis e políticos, bem como os deveres fundamentais modernos, que se relacionam a questões econômicas, sociais e culturais, exigindo uma atuação com o foco no coletivo. Além disso, insta salientar que os deveres fundamentais podem ser qualificados em deveres ativos, que exigem

do indivíduo uma postura de realizar algo, como no caso de pagar um tributo e os deveres fundamentais negativos, sendo que neste caso se exige uma obrigação de não fazer, como não degradar o meio ambiente (PEREIRA, 2018, p. 18).

Canotilho (2007, p. 320-321), por exemplo, divide os deveres fundamentais em conexos e autônomos. Os deveres conexos são aqueles ligados materialmente a um determinado direito fundamental, construindo os chamados direitos-deveres. Exemplo clássico de direto-dever é o direito fundamental ao meio-ambiente equilibrado, pois traz consigo a obrigação de tutela ambiental por parte de toda a coletividade e não apenas do Estado. Não obstante, salienta-se que a existência de deveres correlatos não afasta a autonomia de que são dotados os deveres fundamentais.

Por outro lado, os deveres autônomos não possuem relação direta com direitos fundamentais, que é caso, por exemplo, do direito fundamental de pagar impostos. Importante, frisar, também, que os deveres fundamentais podem ser classificados como de natureza defensiva ou prestacional, tendo em vista a possibilidade de imposição ao indivíduo de comportamento com características negativas ou positivas, respectivamente. Nessa linha, surgem os chamados deveres fundamentais defensivos e os direitos fundamentais prestacionais. Ademais, distinção bastante utilizada é aquela que divide os deveres fundamentais em expressos⁶⁵ e implícitos, sobretudo em função da baixa incidência de deveres que estejam expressamente previstos no texto constitucional (SARLET, 2012, p. 229).

Por outro giro, a Constituição Federal de 1988, no capítulo I do Título II, fez menção expressa aos direitos e deveres fundamentais, tantos individuais quanto coletivos, embora detecta-se a existência de outros deveres espalhados pelo texto constitucional. Os deveres, diferentemente dos direitos fundamentais, são indiretas ou mediatamente aplicáveis, especialmente quando versar de imposições sancionatórias, sejam de natureza penal, econômica ou administrativa. Vale salientar, que o texto constitucional não mencionou expressamente o dever fundamental de pagar tributos, e, a doutrina, por sua vez, não se preocupou em elaborar uma teoria acerca da temática, como fez a respeito dos direitos fundamentais, assim, o assunto é esquecido, embora de suma relevância quando se fala em um Estado Democrático de Direito (PELLIN, 2010, p. 20).

⁶⁵ Nabais (2002, p. 18) entende que os deveres fundamentais, assim como os direitos fundamentais, devem ter previsão constitucional, seja de forma expressa ou implícita, a fim de que possam ser exigidos como tal. Contudo, os deveres fundamentais, ao constarem na Constituição não devem vir de forma taxativa, mas sim generalizada, a fim de evitar prejuízos futuros, com uma possível exclusão de um dever fundamental relevante.

Prosdócimi (2015), entende que os deveres fundamentais representam a forma pela qual é possível se efetivar os direitos fundamentais, que são tão clamados pela sociedade, e nesse sentido, uma vez que o particular negligencia, ocorrem resultados para toda a comunidade, dessa forma, a concretização de direitos fundamentais é atingida com o equilíbrio entre direitos e deveres. Neste sentido, percebe-se que os deveres fundamentais são concebidos como verdadeiro dever de empenho solidário, por parte dos indivíduos, com o objetivo de transformar o Estado e a sociedade.

Insta salientar que, visando estabelecer um Estado Democrático de Direito, em que haja de fato uma grande responsabilidade com a qualidade de vida da população, é fundamental que os indivíduos se enxerguem como parte fundamental da estrutura estatal e atores principais da seara estatal, posto que todos possuem direitos e deveres fundamentais, dentre os quais o dever fundamental de pagar tributos, a fim de que seja possível o desenvolvimento de consciência coletiva e o acesso de todos a um padrão de vida aceitável, em que as desigualdades sociais diminuirão e a qualidade de vida se elevará.

O cidadão precisa entender que a importância institucional dos deveres fundamentais como forma de financiamento dos direitos fundamentais é um dos elementos essenciais do mundo moderno e que os custos para concretização podem influenciar na eficiência econômica. A tributação deve ser vista como instrumento, como mola propulsora para o desenvolvimento e não apenas como mecanismo de transferência de recursos para uma classe econômica privilegiada.

Em Estados em que a lei e a democracia sejam realidade, a principal fonte de custeio do ente estatal é o recolhimento de tributos, sendo que o dever de pagar tributos é de suma relevância. Assim, o dever de pagar tributos, embora represente um sacrifício ao indivíduo, é uma contribuição necessária para que o Poder Público possa cumprir com suas obrigações, que devem ter a coletividade como destinatária (RODRIGUES; KUNTZ, 2018, p. 20).

Desta forma, assim como os direitos, restou demonstrada a importância dos deveres fundamentais.

2.2 O dever fundamental de pagar impostos na obra de José Casalta Nabais

José Casalta Nabais, pesquisador português, tem defendido há algumas décadas o dever de pagar impostos em sistemas democráticos, com intuito de que seja possível se alcançar patamares elevados de bem-estar e qualidade de vida para toda a população.

O escritor português defende o dever fundamental de pagar impostos desde os anos 90, momento em que defendeu sua tese de doutorado. Quando de sua defesa, certamente houve um grande impacto, em grande parte negativo na comunidade científica, posto que em todas as sociedades, por mais rudimentares que sejam, existe este “dever”. Contudo, tais deveres fundamentais não estão atrelados a uma visão de responsabilidade social e coletiva das pessoas e num dever de concretização de direitos inerente ao Poder Público.

Estudos a respeito, tiveram início no Brasil a partir da obra em análise, contudo se questiona se é realmente possível aplicar tal entendimento, da forma como é defendido em Portugal, devido ao fato de que, tal posicionamento tem como base a Constituição Portuguesa (SILVA, 2016, p. 13).

A obra de Nabais traz a ideia de que os deveres fundamentais possibilitam a existência do Estado, assim como a efetividade de direitos fundamentais, impondo deveres coletivos a todas as pessoas. Nessa seara, os deveres fundamentais restringem ou militam o exercício das liberdades individuais, uma vez que o bem coletivo é priorizado em detrimento do bem privado (GIANNETTI, 2011, p. 22). A construção e o fortalecimento das democracias dependem da participação massiva das pessoas, que precisam assumir sua parcela de responsabilidade em várias vertentes sociais.

O dever fundamental de pagar impostos enfatiza o caráter solidário do tributo e que o Estado necessita dos meios (recursos) para realizar suas diversas atividades (prestações sociais).

Para Nabais (2004, p. 186):

O imposto, representa o preço a pagar pela manutenção da liberdade ou da sociedade civilizada. O dever fundamental de pagar imposto, como outro dever fundamental qualquer, pautado na solidariedade e integrante da esfera de cidadania da pessoa, permitirá ou trará suporte mínimo necessário para a realização de direitos fundamentais, entre eles a liberdade e propriedade.

A obra de Nabais busca conferir uma nova visão do fenômeno tributário. A pergunta que a doutrina sempre faz é se essa visão do tributo permitirá uma tributação ou atuação do Fisco sem limites. Segundo Nabais (2004, p. 193):

A ideia de um Estado suportado por receitas advindas das pessoas já configura um limite teórico a ser observado. Um Estado Fiscal parte do pressuposto de que há uma separação entre Estado e sociedade. Essa separação, contudo, não é estanque ou absoluta (paradigma liberal), mas, segundo o autor, uma separação na qual o Estado deva estar focado primordialmente com a política e a sociedade focada principalmente com a economia.

Para ele, alguma intervenção ocorrerá, pois, o Estado será responsável por garantir justiça aos cidadãos:

A “estadualidade fiscal” significa assim uma separação fundamental entre estado e economia e a conseqüente sustentação financeira daquele através da sua participação nas receitas da economia produtiva pela via do imposto. Só essa separação permite que o estado e a economia actuem segundo critérios próprios e autónomos. O estado orienta-se pelo interesse geral ou comunitário da realização da justiça, critério que pode falhar uma vez que nem sempre o mesmo é suficientemente claro, para além das vias para a sua efectivação não estarem totalmente isentas de conduzirem avaliações erradas ou mesmo a confusão do interesse geral com os interesses particulares. A economia, por seu turno, guia-se pelo critério do lucro, ou seja, pela existência de uma relação positiva entre proveitos ou benefícios, de um lado, e custos e perdas, de outro, lucro que não tem de ser o maior possível nem tem necessariamente de se verificar todos os anos económicos, pois que ao empresário, para manter a viabilidade da sua empresa, é indispensável apenas que, ao menos a longo prazo, os ganhos compensem as perdas e prejuízos acumulados, compensação que, a não se verificar, conduzirá inexoravelmente ao perecimento da empresa. [...] a (maior) racionalidade do sistema económico é, porém, uma racionalidade limitada ou parcelar, uma vez que ela renuncia à consideração de outros objetivos – isto é, de objetivos não traduzíveis em dinheiro – no apuramento do sucesso ou insucesso do sistema social global. O que leva a que a consideração dos interesses não económicos, dos interesses públicos, caiba ao estado, que assim fica com as tarefas, por um lado, de controlar e corrigir o próprio processo da atividade económica, de modo a que o mesmo não ponha em perigo outras atividades (daí a acção do estado traduzida na inspeção empresarial, na protecção do ambiente, etc) ou fomenta desenvolvimento culturalmente indesejáveis (daí a acção estadual de planeamento e ordenamento do território, de protecção do património cultural, etc) e, por outro lado, de corrigir os resultados da repartição dos rendimentos e patrimónios decorrentes do processo económicos, quando os mesmos sejam indefensáveis do ponto de vista da justiça (NABAIS, 2004, p. 196-197).

O Estado Fiscal sempre exercitará seu papel de interventor no domínio económico, mas em carácter subsidiário, podendo haver variação, segundo o contexto e política necessária, um maior ou menor grau de intervenção, respeitando, segundo o autor, a primazia da liberdade dos indivíduos.

Critério de justiça tributária são temas que devem ser considerados pelo Direito Tributário, que não se contenta com uma justiça apenas formal, apenas pela legalidade e, é por essa razão, que traz aspectos da segurança jurídica, o princípio da isonomia em conjunto com a capacidade contributiva, o princípio do Estado Social e dos limites. Quanto aos limites, ele os divide em formais e materiais, sendo os primeiros aqueles requisitos relativos ao sujeito e à forma (sentido lato), o que envolve o modo de instituição do tributo. Nas suas palavras, esses limites formais se referem ao quem tributa ou é tributado e ao como se tributa (NABAIS, 2004, p. 316).

Abordando a legalidade, o autor afirma que não será esse princípio a garantia para a produção de um direito tributário justo e afirma que é utópica a figura idealizada do princípio da legalidade como instrumento para assegurar a segurança jurídica, no qual o contribuinte terá, com certeza absoluta e prévia, se sua renda ou se a atividade que exerce será tributada e em quanto (NABAIS, 2004, p. 339).

É possível, portanto, a utilização de cláusulas gerais e conceitos indeterminados. Defende a simplificação do sistema tributário e adoção do princípio da praticidade:

Não se pode esquecer que o princípio da determinabilidade não se confunde com um suposto dever de pormenorizar o mais possível ou de otimizar a pormenorização da disciplina dos impostos, uma vez que, quanto mais o legislador tenta pormenorizar, maiores lacunas acabam por originar relativamente aos aspectos que ficam à margem dessa disciplina, aspectos estes que, como facilmente se compreende, variarão na razão inversa daquela pormenorização. Ou seja, as especificações excessivas, porque se enredam na riqueza dos pormenores, perdem o plano de que partiram, acabam, ao invés, por conduzir a maior indeterminação (NABAIS, 2004, p. 377).

Ainda para o autor:

Impõe-se, por isso, reduzir, e reduzir significativamente, o número de leis fiscais que nos regem, bem como simplificar as restantes, de modo a que tenhamos uma legislação fiscal que não só seja susceptível de ser aplicada, mas sobretudo possa ser aplicada com custos bem menores do que aqueles que se verificam actualmente. Assim, como há que fazer um esforço sério e consequente no sentido de reconduzir aos diversos códigos fiscais, gerais como a LGT, o CPPT e o RGIT, ou especiais relativos aos diversos impostos, conferindo racionalidade e estabilidade à numerosa legislação avulsa que crescentemente se tem vindo a acumular fora dessas codificações (NABAIS, 2008, p. 125).

Ao tratar da igualdade, afirma que teríamos a igualdade pela lei, que se daria com a obrigação do Legislativo em criar um mínimo de igualdade como ponto de partida de ou igualdade de oportunidades, que dependeria do grau de satisfação das necessidades primárias (representadas pelos direitos sociais de alimentação, vestuário, moradia, saúde, seguridade social, educação), ou mesmo um mínimo de igualdade como ponto de chegada (igualdade de resultados). Logicamente, essa igualdade de resultado dependeria não só da implementação da satisfação e implementação de direitos sociais e de políticas redistributivas, que permitam à pessoa exercer seus atributos pessoais e realizar, de livre e emancipada, suas escolhas (NABAIS, 2004, p. 436).

Nabais (2004, p. 444) consigna que a “exigência da tributação em conformidade com a capacidade contributiva é uma expressão da igualdade para o domínio dos impostos”. Nesse sentido, a capacidade contributiva decorre do princípio da igualdade, dos princípios atinentes

aos impostos e ao sistema fiscal e dos preceitos relativos aos direitos fundamentais (NABAIS, 2004, p. 445).

Segundo ele, a capacidade tributária exige tributação proporcional:

Efectivamente, enquanto o princípio da capacidade contributiva postula uma igualdade fiscal ou igualdade no imposto, ou igualdade aritmética ordenada à justiça comutativa, que impõe igual imposto para igual capacidade contributiva e desigual imposto para desigual capacidade contributiva na proporção ou porção dessa desigualdade, o princípio do estado social exige uma desigualdade fiscal, igualdade pelo imposto ou igualdade geométrica ordenada à justiça distributiva, que reclama que o imposto sirva de instrumento a uma igualdade social ou de resultados, como expressamente prevê a nossa Constituição, no artigo 106, nº 1, ao fixar como objetivos (secundário) do sistema fiscal uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza (NABAIS, 2004, p. 494).

Também enfrenta a questão se os direitos, liberdades e garantias fundamentais podem limitar os impostos e afirma possuir “critérios essenciais de valor e de justiça para a tributação” que os impostos devem levar em consideração sob pena de inconstitucionalidade (NABAIS, 2004, p. 551). Sustenta que os direitos e garantias fundamentais como limites ao poder de tributação não será a regra, haja vista que os impostos não podem ser vistos como restrições aos direitos fundamentais.

Expressamente assevera:

Ou, por outras palavras, sempre que estejamos perante a regra de um (verdadeiro imposto, e não face à exceção de uma qualquer medida de intervenção económica-social sob a máscara de “imposto”, os testes de proporcionalidade foram realizados pelo legislador constituinte que considerou os impostos meios adequados necessários e (conquanto respeitem o princípio da capacidade contributiva ou os preceitos e princípios suportes de progressividade) proporcionais à obtenção dos recursos para fazer face às necessidades coletivas num estado fiscal. [...] Pelo que e em conclusão, tanto pelo lado da afirmação constitucional do conteúdo dos direitos fundamentais, que não vai além dos limites concretizadores nos deveres fundamentais e naturalmente no dever de pagar impostos, como pelo lado da consagração dum estado fiscal e, conseqüentemente, dos impostos como seu suporte financeiro, resulta a inoperacionalidade, por via de regra, do princípio da proibição do excesso face à tributação (NABAIS, 2004, p. 553-554).

Desta forma, os direitos não são absolutos, possuindo limites definidos pelo texto constitucional e, esses limites, definem o “âmbito ou esfera normativa de cada um dos direitos fundamentais” (ANDRADE, 2009, p. 274).

Os direitos, liberdades e garantias também servirão como parâmetro à tributação extrafiscal, à criação de obrigações fiscais acessórias, à criação de medidas de fiscalização da atividade do contribuinte e à estipulação de simplificação fiscal (NABAIS, 2004, p. 557).

Assim, normas desta natureza estarão sujeitas a proporcionalidade nos mesmos termos que outras que afetarem os direitos fundamentais.

A dignidade da pessoa humana pode ser um obstáculo a tributação, como aquela que desconsidera a capacidade contributiva. Contudo, reconhece o autor que essa dignidade será um argumento subsidiário para somar com a igualdade e a capacidade contributiva (NABAIS, 2004, p. 559-562).

Prosseguindo neste contexto, afirma que a dignidade do indivíduo será suporte para não tributação do mínimo existencial, servirá de limite à interferência do Fisco, garantido “intangibilidade fiscal de um mínimo de meios ou recursos materiais indispensáveis para preservar essa dignidade” (NABAIS, 2004, p. 562).

Ao Estado Social caberá a redução das desigualdades sociais e combater a pobreza, garantido a cada indivíduo o mínimo existencial. Nesse sentido, a tributação deixará de ser um sacrifício, uma limitação à propriedade para caracterizar-se, por meio das políticas públicas, como instrumento viabilizador da dignidade da pessoa humana. De sua obra, tem-se a seguinte lição:

[...] podemos dizer que o princípio constitucional do estado social se exprime na assunção ao nível constitucional por parte do estado numa tarefa ou função de conformação social (ou, mais especificamente, económica, social e cultural) da sociedade. [...] O que tem como consequência a conformação económica e social, baseada no princípio do estado social, visar ou ter como objetivo tão só a atenuação ou diminuição pelos poderes públicos das desigualdades fácticas de natureza económica, social e cultural, a fim de assim se assegurar uma igualdade jurídico-material, e não a eliminação, no seu conteúdo essencial, dessas desigualdades. Em suma, o princípio do estado social, no quadro dum estado de direito, não pode exigir uma igualdade absoluta ou uma igualdade sem liberdade, mas sim uma maior igualdade na liberdade. [...] Um estado que, para assegurar a liberdade entendida como a ‘possibilidade real de desenvolvimento da personalidade do indivíduo em sociedade garantida juridicamente’, se concretiza em dois vetores: garantia de liberdade aos que dispõem das condições fácticas da mesma, consubstanciada assim no respeito dos clássicos direitos, liberdades e garantias fundamentais através essencialmente da abstenção ou não intervenção estatal; e garantia dessa mesma liberdade aos que estão desprovidos de tais condições, materializada na criação e promoção dos pressupostos da mesma através da acção e intervenção do estado mormente através de prestações sociais ou direitos sociais, que assim se configuram como verdadeiros ‘direitos de liberdade social’, pois ‘os direitos fundamentais sociais afirmam que o liberalismo é um liberalismo social’. [...] Pois bem, como facilmente se compreenderá, em qualquer destes aspectos, o princípio do estado social tem importantes implicações para a tributação e os impostos. Implicações essas que, em geral, vão mais no sentido da expansão e intensificação da tributação do que no da sua limitação, o que naturalmente, não surpreende se tivermos na devida conta que é o estado fiscal que pega a conta do estado social, e que esta, ao concretizar-se no alargamento da acção do estado muito para além do

seu homogêneo e restrito domínio clássico (*rectius* liberal), se consubstancia em mais e maior estado a implicar maiores despesas e, conseqüentemente, maior tributação ou carga fiscal (NABAIS, 2004, p. 573-576).

O Estado Social exigirá que a tributação tenha por escopo a redistribuição da renda, legitimando uma oneração efetiva e real do patrimônio e do capital, além da adoção da extrafiscalidade para induzir comportamentos ou desestimular os comportamentos indesejáveis. Servirá também o tributo, na sua função extrafiscal, como instrumento de realização de direitos fundamentais:

[...] os objetivos extrafiscais dos impostos não são apenas admissíveis, mas antes exigíveis, de modo a que a atividade fiscal concorra diretamente para a prossecução dos fins constitucionais, nos quais se inclui a própria modificação da base econômica e social exigida pela constituição em ordem à realização da já referida igualdade de facto. Em suma, o uso do instrumento tributário no sentido extrafiscal, não é apenas constitucionalmente legítimo, antes se tornou num dever constitucional, pelo que o legislador, no exercício do seu poder impositivo, não só pode como deve prosseguir as finalidades de caráter econômico, social e político, utilizando para esse efeito os impostos e as normas fiscais (NABAIS, 2004, p. 240-241).

Há ainda outros posicionamentos⁶⁶ acerca da obra em análise.

Pela imposição dos deveres fundamentais o Estado chama a comunidade para assumir sua parcela de responsabilidade na construção de uma sociedade em que haja a universalização de acesso aos direitos fundamentais. Dessa forma, o dever de pagar tributos está atrelado ao compromisso que todas as pessoas assumem ao desenvolverem suas vidas em uma sociedade moderna e atual, em que há o dever de cada indivíduo de contribuir para como ente estatal para que seja possível oferecer políticas que possam melhorar a vida de toda a comunidade (SANTOS, 2014, p. 18).

Pagar tributos e ter a possibilidade de ver o valor arrecadado aplicado em benefício da comunidade é algo que tem ocorrido apenas recentemente, com a mudança de paradigmas envolvendo a tributação e a figura estatal. Os impostos, portanto, representam o preço da liberdade, de se viver em uma sociedade democrática, pautada na lei e que respeita os

⁶⁶ O Estado assume uma responsabilidade com as pessoas, sendo que efetivar meios para que a dignidade humana seja alcançada é uma das finalidades mais importantes inerentes ao Poder Público, sob pena de haver uma quebra na essência do próprio ente estatal. Deveres com a comunidade são inerentes a todo e qualquer indivíduo. Contudo, os deveres fundamentais não receberam a mesma atenção, não havendo previsão específica da forma como podem ser colocados em prática, embora, na visão de Nabais estes sejam autônomos e deveriam ocupar o mesmo patamar de relevância dos direitos fundamentais, muito embora, não sejam os deveres o anteverso dos direitos. Nessa seara, os deveres fundamentais devem estar previstos, obrigatoriamente no Texto Constitucional, não sendo possível tal temática em legislação infraconstitucional (ROCHA, 2017, p. 20).

indivíduos em sua integralidade, devendo o imposto ser cobrado conforme as capacidades do contribuinte, sendo inerente a cada pessoa o dever de pagar impostos de acordo com os seus ganhos (SANTOS, 2014, p. 21).

Além disso, o autor defende que, embora na Constituição portuguesa haja a previsão acerca dos deveres fundamentais, tais questões estão distantes de serem as mais pontuais e relevantes do Texto Maior português, tendo em vista que, costumeiramente, textos constitucionais advindos depois de regimes totalitários tendem a valorizar muito mais assuntos como os direitos de liberdade e os direitos fundamentais, pouco ou nenhuma atenção restando aos deveres fundamentais (ROCHA, 2017, p. 21).

Embora não haja previsão expressa acerca dos deveres fundamentais em Textos Constitucionais, é de se entender, conforme a teoria de Nabais, que tais deveres decorrem do próprio sistema democrático e, portanto, estão implícitos no Texto Maior.

Nessa seara, os deveres fundamentais compõem os direitos fundamentais, em que se tem os direitos e os deveres, a fim de que estes possam se completar, gerando uma categoria jurídica capaz de efetivar a dignidade humana (NABAIS, 2002, p. 445). Direitos e deveres se complementam e a responsabilidade compartilhada possibilita que mais pessoas tenham acesso ao que se pode considerar como mínimo existencial e capaz de gerar dignidade.

Além disso, na visão de Nabais, os deveres fundamentais, assim como os direitos fundamentais somente podem ser previstos constitucionalmente, contudo, o autor assume que é possível a existência de deveres materiais previstos em legislações ordinárias, tendo em vista que a restrição somente seria aplicável ao texto constitucional se previsto em lei ou ainda se restringido pela doutrina. A imposição de deveres fora da Constituição deve ser estudada com muita cautela, tendo em vista que deveres representam uma restrição ao particular e de tal maneira, precisa ser analisada sua legitimidade (SILVA, 2016, p. 08).

A forma pela qual se interpreta os dispositivos constitucionais deve trazer a existência dos deveres fundamentais, como um elemento essencial dos atuais sistemas democráticos e como meio para se concretizar direitos inerentes a cada ser humano e a toda a coletividade.

Insta salientar que o dever do Estado de promover meios para se efetivar os direitos fundamentais é uma imposição trazida pelo texto Constitucional, que, uma vez que o ente público se mantém inerte, pode gerar uma imposição advinda do Poder Judiciário (GIANNETTI, 2011, p. 28).

O dever fundamental de pagar impostos, na visão de Nabais, deve estar implícita ou explicitamente previstos no texto constitucional, sendo que este dever veio a partir da mudança da ideia de Estado e da forma como este deve atuar diante da coletividade, posto que na

atualidade, os direitos fundamentais deixaram de ser apenas relacionados aos direitos de liberdade para trazerem direitos como a participação política, direitos sociais e ecológicos e, portanto, trazem maior necessidade de atuação do Poder Público e, conseqüentemente, maior deve ser o dever do particular para com o Estado (ROCHA, 2017, p. 33).

Não basta simplesmente o indivíduo pagar o seu tributo, pois a sua responsabilidade vai além disso, uma vez que deve fiscalizar as ações do Estado, exigir que políticas de cunho social sejam efetivadas. Nessa seara, Nabais (2002, p. 16) defende a existência do Estado social, fundado no dever fundamental de pagar tributos, sendo este dever inerente a pessoas físicas e jurídicas, desde que fiscalmente capazes, ou seja, que possuam capacidade contributiva, ressaltando que a figura estatal atual possui responsabilidade com os direitos e garantias fundamentais, marcando uma nova Era, bem diferente dos Estados absolutistas que dominaram a Europa em épocas anteriores. Assim, Nabais defende uma ideia de dever fundamental de pagar impostos, tendo em vista que o Estado Democrático de Direito é suportado pela contribuição de toda a comunidade (GIANNETTI, 2011, p. 29).

Santos (2014, p. 17) assevera que, de acordo com Nabais, o Estado fiscal é, ao mesmo tempo liberal e social, havendo, portanto, respeito à propriedade privada, às liberdades individuais e, ainda, obrigações para com a efetivação de direitos fundamentais e sociais, a partir da aplicação das receitas advindas dos impostos pagos pela comunidade.

Frise-se que se almeja com o reconhecimento do dever fundamental de pagar impostos é a obrigação inerente ao indivíduo no que cabe a sua parcela de responsabilidade na melhoria da qualidade de vida de todas as pessoas da comunidade. Em nenhum momento se defende, por exemplo, a existência de um Estado que não seja pautado na democracia participativa, no liberalismo e na garantia e manutenção de todos os direitos fundamentais já positivados.

2.3 O dever fundamental de pagar tributos no Brasil

Neste tópico, buscar-se-á analisar o posicionamento da doutrina sobre a existência no direito brasileiro de um dever fundamental de pagar tributos e se as teses de Nabais possuem aplicação no ordenamento pátrio.

Quando confrontamos ordenamentos constitucionais diversos com normas de ordenamentos diferentes podemos ter sentido diverso. Analisando comparativamente o texto constitucional português e espanhol detecta-se que ambos são Estados Democráticos de Direito; atribuem ao Estado uma grande quantidade de tarefas voltadas para garantir os direitos fundamentais; o Estado é sustentado principalmente pela carga tributária proveniente dos

impostos, o que os qualifica como Estado Fiscal; é assegurado o direito de propriedade e a liberdade de iniciativa e o Estado intervirá na economia, em regra, através de planejamentos e medidas de fomento (Estado subsidiário); o Estado como responsável pela transformação da realidade social e econômica, que deverá ser concretizada pela redistribuição de renda; as pessoas são chamadas a participar da esfera pública. Todas essas características reforçam a existência de um dever fundamental de pagar tributos.

No caso brasileiro não há tanta diferença. O artigo 1º estabelece que a República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e ao Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo político. Já os objetivos fundamentais estão estabelecidos no artigo 3º, da Carta Magna⁶⁷ (já citados no trabalho).

Os direitos e garantias fundamentais estão estabelecidos no Título II, do texto Constitucional, sendo o Capítulo I referente aos Direitos Individuais e Coletivos e o Capítulo II, referente aos Direitos Sociais. Na área da tributação, a Constituição brasileira é mais detalhada que as Constituições espanhola e portuguesa. No artigo 145, ficou estabelecido que os entes tributantes poderão instituir impostos, taxas e contribuições de melhoria, sendo que no que se refere aos impostos, foram partilhadas a competência tributária no texto constitucional. Ficou também estabelecido que competirá a União a instituição de contribuição social (artigo 195), de intervenção no domínio econômico e de interesse de categoria profissionais (artigo 149). A União, nos termos do artigo 148, da Carta magna, poderá ainda instituir os Empréstimos Compulsórios.

O texto brasileiro ainda afirma que a ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: I - soberania nacional; II - propriedade privada; III - função social da propriedade; IV - livre concorrência; V - defesa do consumidor; VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; VII - redução das desigualdades regionais e sociais; VIII - busca do pleno emprego;

⁶⁷ Art. 3º, CF/88 - Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

As Constituições supracitadas consagram o Estado Democrático de Direito, reconhecem ao Estado uma série de competência para buscar melhoria na vida dos indivíduos, asseguram a livre iniciativa, reconhecem o direito de propriedade, atribuem ao Estado uma série de responsabilidade e poder para cobrar tributos, como instrumento para que possa, dentre outros, construir uma sociedade livre, justa e solidária.

Realizadas as comparações não há dúvida que o Estado brasileiro é um Estado Fiscal, haja vista que é financiado prioritariamente por receita provenientes do patrimônio das pessoas e não do patrimônio próprio. Nos termos do artigo 174 da Constituição Federal, o Estado como agente normativo e regulador da atividade econômica, exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado. Dessa forma, é assegurado o direito de propriedade e de livre iniciativa, a economia é de responsabilidade da sociedade e dos indivíduos que a formam, aos quais cabe a produção e a distribuição de bens e serviços.

Diante deste quadro, a discussão doutrinária brasileira gira em torno da problemática do porquê não adotar o dever fundamental de pagar tributos, se o Estado depende deles para exercer seu papel socialmente transformador. Vejamos.

O Estado Fiscal, apesar de interventor, só intervirá de forma supletiva no domínio econômico. Segundo Nabais, o que pode variar, segundo o contexto e a política pública necessária, será o maior ou menor grau de intervenção, mas respeitando-se a liberdade dos indivíduos. Todas essas características dos Estados Fiscais – português e espanhol – que acolhem o dever fundamental em análise deixa evidenciado que o Brasil além de ser um Estado Fiscal é um Estado preocupado com a transformação da sociedade e que necessita de recursos advindos das pessoas para custear o cumprimento das diversas tarefas a ele imputadas pelo texto constitucional. Assim, a tributação passa ser instrumento para concretização de direitos fundamentais e efetivação da garantia da dignidade da pessoa humana.

Neste sentido, faz-se necessário informar que há muito se discute a importância, o alcance e o perfil deste dever fundamental, ora em análise.

A própria Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789 já enunciara esse dever nos termos do seu art. 13: “Para a manutenção da força pública e para as despesas da administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser repartida entre os cidadãos de acordo com as suas possibilidades” (NABAIS, 2004, p. 45).

A Declaração Interamericana dos Direitos e Deveres do Homem, aprovada na IX Conferência Internacional Americana em 1948, por sua vez, traz, em seu art. XXXVI: “Toda pessoa tem o dever de pagar os impostos estabelecidos pela lei para a manutenção dos serviços públicos”. A cidadania é, efetivamente, uma via de mão dupla. Entende-se o dever fundamental de pagar tributos como a outra face ou contrapartida do caráter democrático e social do Estado que assegura aos cidadãos os direitos fundamentais (PAULSEN, 2020, p. 27).

No plano conceitual, o dever de pagar tributos está relacionado a uma obrigação, a fim de que seja garantida a liberdade do indivíduo, a partir das intervenções estatais, intervenções estas pautadas no liberalismo, uma vez que, em Estados modernos, capitalistas, as pessoas pagam tributos para possibilitar que o ente público possa atuar de forma a organizar um Estado forte, pautado na lei e na democracia e, em contrapartida, as pessoas possuem a liberdade de desenvolver suas vidas, da forma que entenderem correto, a partir da livre-iniciativa e da concorrência, tendo a chance de alcançarem alto padrão de vida, respeitando os limites impostos pelo ente estatal.

O tributo é, portanto, dentro de um Estado Democrático de Direito, a forma pela qual este se concretiza e garante qualidade de vida às pessoas. O Estado atualmente deve garantir, por meio dos tributos, que todas as pessoas possam gozar de padrões dignos de existência (GIANNETTI, 2011, p. 30).

Segundo Abraham (2007, p. 57), o dever fundamental de pagar tributos consubstancia-se pela realização dos princípios da capacidade contributiva, da dignidade da pessoa humana e da solidariedade, como expressões constitucionais de uma ética fiscal pública.

Tipke e Yamashita (2002, p. 12) lecionam que o dever⁶⁸ de pagar impostos é um dever fundamental⁶⁹. O imposto não é meramente um sacrifício, mas sim, uma contribuição necessária para que o Estado possa cumprir suas tarefas no interesse do proveitoso convívio de todos os cidadãos. O direito tributário de um Estado de direito não é direito técnico de conteúdo qualquer, mas ramo jurídico orientado por valores. O direito tributário afeta não só a relação cidadão/Estado, mas também a relação dos cidadãos uns com os outros. É direito da coletividade (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 13).

⁶⁸ Artigo XXXVI da Declaração Interamericana dos Direitos e Deveres do Homem, aprovada na IX Conferência Internacional Americana em 1948: “Toda pessoa tem o dever de pagar os impostos estabelecidos pela lei para a manutenção dos serviços públicos”.

⁶⁹ Ademais, no campo tributário, esse dever fundamental origina-se na Constituição Federal, como uma correspondência aos direitos fundamentais, mas, sobretudo, pela realização da capacidade contributiva, juntamente com a imperiosa necessidade de realização dos princípios da dignidade da pessoa humana, da função social e da solidariedade como mandamentos norteadores de uma ética tributária (ABRAHAM, 2020, p. 50).

Já Casalta Nabais (1998, p. 679) salienta, como dever fundamental, o imposto não pode ser encarado nem como um mero poder para o Estado, nem como um mero sacrifício para os cidadãos, constituindo antes o contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em Estado fiscal. Um tipo de Estado que tem na subsidiariedade da sua própria ação (econômico-social) e no primado da autorresponsabilidade dos cidadãos pelo seu sustento o seu verdadeiro suporte.

Nos termos de nossa Carta Magna cabe ao Estado assegurar aos cidadãos os direitos fundamentais, logo, o dever fundamental de pagar tributos funciona como contrapartida no Estado Democrático. A ideia de pagar tributos deve ser de tal maneira que o particular colabore com o ente público, sem que este se veja privado de seus direitos e liberdades, posto que os atuais sistemas democráticos não comportam excessos cometidos pelo Poder Público, incluindo no que diz respeito ao dever de tributar. Em um Estado Democrático de Direito é dever⁷⁰ de todos os integrantes da sociedade contribuir para as despesas públicas, já que as receitas auferidas são fontes essenciais para o custeio das atividades públicas. Desta forma, todo cidadão é responsável por viabilizar o funcionamento das instituições públicas.

Para Buffon (2009, p. 259), o tributo deve ser compreendido como instrumento para instrumento de transformação social:

Se o papel do Estado, dentro de uma concepção social-contemporânea, é intervir na economia e promover a justiça social, faz-se necessário que este Estado disponha de recursos para fazer frente a tal dever. Numa economia capitalista, tais recursos são originados da arrecadação de tributos, ou seja, do cumprimento do dever fundamental de pagar tributos. [...] É possível sustentar que a tributação, concomitantemente à observância dos clássicos direitos fundamentais de primeira dimensão, tem por objetivo a concretização dos direitos fundamentais sociais econômicos e culturais. Assim, através dela é possível dar a máxima eficácia ao princípio da dignidade da pessoa humana, haja vista que esse princípio se faz presente em todos os direitos fundamentais, especialmente aqueles ditos de segunda dimensão. [...] Tributar os cidadãos com adequação à capacidade contributiva viabiliza as possibilidades de se construir uma sociedade livre, justa e solidária, permitindo, que as desigualdades sociais sejam reduzidas e a pobreza, bem como a marginalização, sejam erradicadas ou minimizadas. Nesse novo formato estatal, portanto, agrega-se um plus à regra do tratamento diferenciado conforme a capacidade contributiva, pois esse passa a ter uma finalidade: a redução das desigualdades econômicas e sociais e a construção fundada na dignidade da pessoa humana.

⁷⁰ Artigo 13 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789: “Para a manutenção da força pública e para as despesas da administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser repartida entre os cidadãos de acordo com as suas possibilidades

O poder de tributar é uma das funções mais relevantes dentro de um Estado Democrático de Direito, tendo em vista que através de tal medida é possível a atuação do Poder Público, viabilizando a sua existência⁷¹.

O Estado fiscal existente pauta sua atuação no recolhimento de tributos, apoiando a liberdade, a propriedade, e o limite do poder de tributar (LIMA NETO, 2004, p. 39).

Alessandro Mendes Cardoso (2014, p. 147) destaca que:

O cumprimento desse dever de pagar tributos está diretamente vinculado à possibilidade concreta de efetivação dos direitos fundamentais assegurados aos cidadãos brasileiros. Ao invés de uma dualidade direito x dever, tem-se na verdade uma interface, em que o dever de contribuir de cada um corresponde a um direito dos demais. Trata-se de uma verdadeira responsabilidade social e não mais de simples dever em face do aparato estatal. Ao se sonegar tributos devidos, o contribuinte não está apenas descumprindo uma exigência legal exigível pelas autoridades fazendárias, mas também, e principalmente, quebrando o seu vínculo de responsabilidade com a sociedade.

É de salientar que a efetivação da tributação e a efetividade das garantias constitucionais dependem de colaboração dos cidadãos. Para Paulsen⁷² (2018, p. 29-30), num Estado que é instrumento da própria sociedade e que visa à garantia e à promoção de direitos fundamentais a todos, há um dever geral tanto de contribuir como de facilitar a arrecadação e de atuar no sentido de minimizar o descumprimento das prestações tributárias próprias e alheias. E, ainda, acrescenta, que:

[...] a figura do dever fundamental de pagar tributos é insuficiente para explicar a imposição de obrigações a não contribuintes, donde advém a importância de se ter claro o dever de colaboração com a tributação, que é de todos, contribuintes ou não. O primeiro foca na capacidade contributiva das pessoas; o segundo, na sua capacidade de colaboração. Sob a perspectiva do dever fundamental de pagar tributos, são relevantes as manifestações de

⁷¹ Dentro da figura estatal democrática há limites para a fixação e cobrança de tributos, limites acerca dos gastos públicos e como o orçamento deve ser gerenciado, bem como regras para nortear a relação do ente estatal e os contribuintes. É fundamental que, seja garantido ao contribuinte um mínimo essencial para a sua sobrevivência, de forma que a imposição da obrigação tributária não inviabilize a vida digna dos indivíduos, dessa forma, há que se falar em proteção tributária para o mínimo existencial (TEIXEIRA, 2012, p. 35).

⁷² Os Estados vêm assumindo, em todo o mundo, predominantemente a condição de Estados de direito democráticos e sociais. Caracterizam-se como Estado de direito porque todos, inclusive o próprio Estado, estão submetidos ao direito. Democráticos porque os legisladores e o governo são eleitos pelo povo e atuam em seu nome e em seu benefício. Sociais porque se exige do Estado que assegure direitos fundamentais inclusive de caráter social (os direitos a prestações). Em um Estado de direito democrático e social são congregadas a liberdade, a participação e a solidariedade. O Estado proclama e garante não só direitos fundamentais de primeira geração (direitos de liberdade: civis e políticos) como promove e assegura direitos fundamentais de segunda geração (direitos a prestações: sociais e econômicos) e, inclusive, de terceira geração (direitos difusos como ao meio ambiente equilibrado e ao patrimônio cultural) e de quarta geração (informação, pluralismo) (PAULSEN, 2018, p. 29).

riqueza; sob a perspectiva do dever fundamental de colaboração com a tributação, a possibilidade de aportar informações ou de agir de outro modo para o seu bom funcionamento (PAULSEN, 2018, p. 31).

O tributo, para Ricardo Lobo Torres (1986, p. 186), é o dever fundamental estabelecido pela Constituição no espaço aberto pela reserva da liberdade e pela declaração dos direitos fundamentais. Transcende o conceito de mera obrigação prevista em lei, posto que assume dimensão constitucional. O dever não é pré-constitucional, como a liberdade, mas se apresenta como obra eminentemente constitucional. O dever fundamental, portanto, como o de pagar tributos, é correspectivo à liberdade e aos direitos fundamentais: é por eles limitado e ao mesmo tempo lhes serve de garantia, sendo por isso o preço da liberdade. Mas direitos e deveres fundamentais não se confundem, em absoluto, pois a liberdade que se transforma em dever perde o seu *status negativus*. O dever fundamental integra a estrutura bilateral e correlativa do fenômeno jurídico: gera o direito de o Estado cobrar tributos e, também, o dever de prestar serviços públicos; para o contribuinte cria o direito de exigir os ditos serviços públicos.

Os deveres fundamentais, de natureza não tributária, segundo o referido autor, constituem um mínimo no Estado de Direito e:

[...] são substituídos pelo tributo, que é justamente a prestação pecuniária que garante a subsistência dos direitos fundamentais. As prestações in labore (serviço militar, júri e serviço eleitoral) se aproximam dos tributos porque, sendo ambos deveres fundamentais, nascem limitados pela liberdade individual e se destinam a garantir a liberdade. Essa identidade de natureza leva à possibilidade de substituição das prestações in labore pelo tributo: o Estado Fiscal oferece justamente a vantagem de garantir a liberdade do cidadão em seu grau máximo, através da substituição dos serviços obrigatórios pelo tributo, que permite a contratação dos profissionais encarregados da defesa militar e da aplicação da justiça (TORRES, 1986, p. 688-690).

Para custear as necessidades coletivas e concretizando os direitos fundamentais à liberdade e à dignidade da pessoa humana⁷³, também existirá um ônus e tal preço estaria baseado tanto no dever fundamental de pagar tributos como de colaborar, sendo necessário que todos (até mesmo os não contribuintes) sejam convocados a facilitar, auxiliar, contribuir⁷⁴ e simplificar a tributação.

⁷³ O enfoque clássico no que diz respeito ao dever fundamental de pagar tributos relaciona o direito constitucional tributário aos direitos fundamentais, impondo limites ao Estado no exercício do poder de tributar e, na atualidade, ainda traz a necessidade de atuação positiva do ente estatal, ao vincular o recolhimento do tributo às prestações positivas, com intuito de se alcançar a dignidade humana. A tributação não deve ser encarada como um fim em si mesma, mas sim uma contraprestação do particular, a fim de auxiliar no alcance do bem coletivo (BRAUN, 2016, p. 67).

⁷⁴ Trata-se, enfim, de perceber que somente através da cidadania fiscal, entendida com uma relação de transparência e equilíbrio entre o contribuinte e o Estado, na qual o cidadão tem o direito de ser

Por outro giro, devemos trazer à baila, a discussão acerca se este princípio se aplica a todos os tributos ou não. Para Nabais, o dever fundamental, em Portugal, alcança apenas os impostos, não alcançando as taxas os tributos bilaterais. No Brasil poderá ser aplicado a outros tributos⁷⁵, diante da divisão pentapartida dos tributos pelo STF, abrangendo impostos e as contribuições sociais (tributos não vinculados) que não possuem qualquer correspondência a um benefício específico e direto ao contribuinte.

Segundo Buffon (2009, p. 89-90), o dever fundamental não alcança as taxas, as contribuições de melhoria, a contribuição de custeio do serviço de iluminação pública, as contribuições em prol de categorias profissionais e contribuições previdenciárias pagas pelo empregado ou pelo servidor público, que, apesar do caráter solidário, buscam principalmente a concessão de futuros benefícios.

Ele sintetiza:

Embora Casalta Nabais desenvolve sua teoria acerca dos “impostos” e diga que tal dever fundamental a eles se refere, no Brasil parece ser mais adequado falar-se em “dever fundamental de pagar tributos não vinculados ou desprovidos de bilateralidade”. Para fins desse trabalho, no entanto, utiliza-se apenas a expressão “dever fundamental de pagar tributos”, deixando claro que entre eles não se incluem os tributos vinculados ou bilaterais (BUFFON, 2009, p. 90).

Vale anotar que Maria Luiza Mendonça (2002, p. 214-215) diverge do posicionamento acima citado, sustentando que considera:

O dever fundamental em virtude do qual os particulares ficam obrigados a concorrer financeiramente para o custeio das atividades incumbidas ao Estado e que cada espécie tributária compreende um dever fundamental específico.

informado sobre a arrecadação e sobre a gestão dos recursos públicos, consciente das funções socioeconômicas dos tributos e da necessidade da justa repartição dos custos advindos da vida em sociedade, estabelecendo uma relação participativa, transparente e racional entre governantes e governados. Trata-se de ter consciência dos seus direitos e dos seus deveres em uma sociedade democrática, inclusive a tendendo ao direito fundamental de exigir que todos contribuam, na proporção das suas respectivas capacidades econômicas, para o bem comum (VALADÃO; ZIEMBOWICZ, 2018, p. 555-556).

⁷⁵ Nessa seara, o dever fundamental de pagar tributos não inclui apenas o imposto, que conforme já demonstrado neste estudo, é apenas uma das espécies tributárias, mas a obrigação permanece em se tratando de qualquer tributo que seja cobrado pelo Estado, desde que tal cobrança esteja devidamente prevista em lei e respeite os limites para a fixação dos valores. Contudo, quando se fala em dever fundamental de pagar tributos, visando a concretização de uma sociedade mais igualitária, é essencial que os tributos destinados para tal finalidade sejam os impostos, uma vez que estes não possuem destinação vinculada e podem ser usados conforme as deliberações e responsabilidade do ente estatal (PEREIRA, 2018, p. 15).

Como visto acima, há na doutrina brasileira aqueles que defendem o acolhimento da tese desenvolvida por Nabais e os que não acolhem. A celeuma estaria ligada aos limites ao poder de tributar, ou seja, se não é possível falar em poder ilimitado ou em direito absoluto, em que ponto estaria este limite?

Para os adeptos da corrente mais liberal, o Estado deve intervir minimamente e os direitos fundamentais individuais devem ter uma maior extensão possível, de forma que o poder público somente poderia agir conforme a lei autorizar e o particular praticar o que a lei não proibir. Por outro lado, quem não acolhe a tese tende a dar mais relevância aos direitos de propriedade e liberdade e quando utilizam os princípios da isonomia e capacidade contributiva, invocam com o escopo de afastar a tributação.

Colacionamos abaixo alguns autores que não adotaram a tese de Nabais, em que pese os argumentos acima carreados.

A Professora Misabel Derzi (1997, p. 03) não utiliza o dever fundamental de pagar tributos, não obstante reconhecer a necessidade da concretização dos direitos fundamentais e da implantação da justiça tributária. Citando Aliomar Baleeiro (2015), a autora ensina que:

Ao erigir a República Federativa em Estado Democrático de Direito e, ao construir um sistema tributário norteado pelo reforço ao federalismo e dirigido pela igualdade, capacidade contributiva, segurança e certeza do direito, a Carta brasileira atual mostrou-se pródiga em normas limitadoras do poder de tributar e secularmente inspiradas pelas Ciências das Finanças. Estudá-las em suas causas, funções e origens históricas somente pode ser enriquecedor para o intérprete, mas não se deve descurar de que o fio condutor é o valor jurídico, a diretriz posta pelo Direito (DERZI, 1997, p. 03).

Misabel Derzi (2009, p. 06-07), reconhece que o Estado Democrático possui um viés preocupado com justiça social, “centrada na igualdade de oportunidade e em variadas formas de inclusão social”. A autora invoca a isonomia e a capacidade contributiva como argumentos a favor da proteção do contribuinte; reconhece que o princípio da igualdade pode ser invocado para justificar as desigualdades de tratamentos em favor dos economicamente mais fracos, justamente para reduzir as disparidades; reconhece a possibilidade de progressividade da progressividade fiscal do IPTU (DERZI, 2004, p. 112-116). Por fim, defende que segurança jurídica é pressuposto evidente sem o qual não se pode alcançar a justiça (DERZI, 2009, p. 608). As premissas básicas de suas posições são as mesmas defendidas por Buffon, Nabais e Mendonça, mas, ao que tudo indica, o alcance protetivo dos direitos individuais do contribuinte deve prevalecer.

Há autores, todavia, que rechaçam a tese de Nabais. Marciano Godoi (1999, p. 215) afirma que “em suma, segundo a postura libertarista o tributo confunde-se com uma pena, um castigo”. Tanto é assim que a proposta final da referida obra de Ives Gandra é usar o tributo para combater condutas ilícitas que desrespeitam “regras consideradas fundamentais para a convivência social”. Para se ter uma ideia de como o tributo é identificado como um castigo, a proposta concreta do autor é usar a tributação como “grande instrumento de moralização de costumes”, gravando pesadamente a “exploração do lenocínio, copular ou fotográfico”, os jogos de azar, o “campo difícil da toxicomania”, num movimento de “utilizar-se da obrigação tributária como forma corrente de recondução da lei positiva aos contornos próprios da lei natural” (GODOI, 1999, p. 218).

Segue abaixo o posicionamento de Ives Gandra da Silva Martins (2005, p. 330-331):

Estou convencido de que o atual sistema, como o anterior, é mais uma carta de direitos do contribuinte contra os excessos da carga tributária da Federação tripartida, que é o Brasil, único país do mundo a outorgar, constitucionalmente, competência impositiva aos municípios. Tendo o constituinte plena consciência de que a carga tributária tende sempre a ser excessiva, optou, como já o fizera o constituinte anterior, por um sistema rígido de partilha de competências, pelo qual tudo o que estiver em lei é permitido ao Fisco, e nada obriga o contribuinte, se em lei não estiver. A falta de legislação não beneficia o Fisco, mas exclusivamente, o contribuinte. Tem o Fisco o direito de brandir a espada da imposição, mas tem o contribuinte o direito de se defender com o escudo da lei. É, portanto, o Sistema plasmado, mais uma carta do contribuinte do que um Estatuto do Poder Tributante, nada obstante hospedar instrumentos que possibilitam considerável aumento de carga, que já não era pequena, à luz do velho sistema. Tenho para mim, que o tributo é uma norma de rejeição social, porque todos os contribuintes, em todos os espaços geográficos, pagam mais do que deveriam pagar, para sustentar o governo. Além daquilo que retorna à comunidade em nível de serviços públicos, pagam, também, para sustentar os desperdícios, as mordomias, o empreguismo, inclusive a corrupção dos detentores do poder. [...] O tributo, pela densidade superior de sua carga, sempre exigido a mais do que as reais necessidades do Estado, é uma norma de rejeição social. Tal concepção entendo tenha sido hospedada pelo Sistema atual, cuja rigidez demonstra que os princípios da estrita legalidade, da tipicidade fechada e da reserva absoluta da lei continuam nele plasmados

Para o professor Ives Gandra (2005, p. 443-444):

Determinadas atividades de natureza mais contravencional podem ser melhor combatidas a partir da imposição tributária. Neste campo situam-se aquelas atividades de exploração de pornografia, do lenocínio disfarçado, dos jogos proibidos, dos meios de comunicação atentatórios aos valores morais. Na medida em que certas atividades não são proibidas ou não desestimuladas, a lucratividade inerente à sua existência atrai comportamentos menos compatíveis com a ética que por, por outro lado, obtêm resultados sensíveis sem qualquer imposição tributário.

Para ele, a política tributária deveria ser utilizada para punir atividades que não foram adequadamente valoradas pelo Direito e a tributação serviria como “castigo” para inibir determinados comportamentos.

Outro autor que desconsidera a existência do dever fundamental de pagar tributar é o Professor Hugo de Brito Machado (1998, p. 35), que reconhece a importância do tributo para a economia de mercado e que o Estado não pode realizar seus fins sem os tributos, mas afirma que o escopo do Direito Tributário é “limitar o poder de tributar e proteger o cidadão contra os abusos desse poder”.

Na mesma linha, segue Sacha Calmon Navarro Coelho (2006, p. 13), negando veemente a posição defendida por Mendonça, bem como a existência do referido dever fundamental. Em compensação, Maria Luiza Vianna Pessoa de Mendonça (2002, p. 390), em obra volumosa e fundamentada, adepta do Estado Social de Direito, esforçada em Nabais, inventa um “dever fundamental de contribuir”, algo sem precedentes, que a leva a combater qualquer tipo de elisão tributária como abuso de direito, capaz de “desclassificação judicial” contra os princípios da legalidade e da tipicidade.

Assim, o tributo deve ser compreendido como instrumento para instrumento de transformação social, caracterizado pela realização dos princípios da capacidade contributiva, da dignidade da pessoa humana e da solidariedade.

2.3.1 Mínimo existencial no Estado Democrático de Direito

Pela pertinência temática, torna-se essencial as considerações do mínimo existencial no Estado Democrático de Direito.

As primeiras notas existentes a respeito de um mínimo existencial datam da Idade Média, em que se começou a defender que as necessidades de cada pessoa devem preceder as obrigações com o Estado, contudo, foi somente no século XIX que um direito ao mínimo existencial foi positivado, de início, na Alemanha (VALADÃO, 2008, p. 262).

Contudo, desde a Antiguidade, como no Egito, Roma e Grécia, havia uma forma de intervenção social, tendo como objetivo garantir a assistência aos necessitados, com preocupação para com a subsistência destes, embora tais ideias não se assemelhem ao entendimento atual de direitos fundamentais e sociais, representa uma prévia, do que viria a ser um dever estatal (BITENCOURT NETO, 2010, p. 29).

Aristóteles, por exemplo, já defendia a ideia de que um mínimo existencial deveria ser garantido a todos os indivíduos, como requisito essencial para a felicidade, cabendo ao ente público garantir a todos os cidadãos acesso a um padrão mínimo de vida. Nessa seara, escravos e animais estavam excluídos do pensamento do filósofo (TORRES, 1986, p. 145).

A dignidade humana e o princípio do Estado Social exigem que o Estado garanta a cada cidadão o mínimo existencial, realizando o auxílio social (Estado Social) ao transferir aos cidadãos necessitados os recursos que eles precisam para sua subsistência ou deixando aos contribuintes (Estado Tributário) pelo menos um mínimo para sua sobrevivência.

A definição de mínimo existencial tem sido relacionada à noção de um núcleo essencial de um direito fundamental, ou seja, o conjunto mínimo de significações semânticas e normativas para a afirmação de determinado direito. Este núcleo mínimo de proteção indica o patamar inderrogável de proteção para que se possa asseverar a existência de um direito fundamental, sem o qual tal proteção pode ser considerada como violada (CALIENDO, 2009, p. 200).

Na atividade tributacional, assim como em qualquer outra atividade estatal, há de se observar sempre as exigências mínimas para uma existência digna, já que o mínimo existencial pode ficar caracterizado como a menor parcela de renda necessária para a sobrevivência digna do contribuinte e para que isso seja efetivado deverá o legislador assegurar uma forma igualitária de tratamento aos necessariamente desiguais, seja no âmbito do direito constitucional, seja no âmbito do direito tributário”.

O grande problema é que o princípio do mínimo existencial também não possui norma específica que delimite sua abrangência⁷⁶. Marcus Abraham (2018, p. 122) pondera que o “princípio do mínimo existencial se liga à liberdade tributária a fim de respeitar o direito conferido ao cidadão de possuir condições mínimas de sobrevivência em sociedade”. É sinônimo de “mínimos sociais”, conforme estabelece o art. 1º da Lei nº 8.742/1993, que dispõe sobre a organização da Assistência Social, ou, ainda, de “direitos constitucionais mínimos”, na forma utilizada pela doutrina e jurisprudência”.

E ainda:

⁷⁶ Não há uma definição normativa fechada e clara sobre esse núcleo essencial, permanecendo esse sentido em aberto à interpretação doutrinária, legislativa e jurisprudencial. Esse fato por si só fortalece os críticos da teoria do mínimo existencial, que alegam ser impossível determinar-se um conteúdo mínimo para os direitos fundamentais, então seria impossível determinar o que seria um mínimo existencial a ser protegido. De outro lado, a imprecisão e vagueza desse conceito torná-lo-iam impraticável (CALIENDO, 2009, p. 202).

Representam obrigações positivas ao Estado, impondo-lhe fazer coisas (fornecer bens e serviços) em prol do cidadão, bem como obrigações negativas, em que se bloqueia o poder impositivo do Estado na esfera patrimonial do cidadão-contribuinte, como ocorre em certas imunidades e isenções tributárias, evitando-se a tributação naquelas parcelas mínimas sem as quais o cidadão ficaria impossibilitado de ter uma existência digna em sociedade (ABRAHAM, 2018, p. 123).

Nas palavras de Ricardo Lobo Torres (1989, p. 29-49), “há um direito às condições mínimas de existência humana digna que não pode ser objeto de incidência fiscal e que ainda exige prestações positivas do Estado”. Caso contrário, haveria uma restrição ou cerceamento da liberdade do indivíduo, na medida em que lhe faltarão condições básicas e mínimas para o seu exercício, já que sequer disporá de uma ínfima estrutura de sobrevivência. Complementa, lecionando que:

O mínimo existencial pode ter status positivo e negativo, nos seguintes termos: “O status negativus do mínimo existencial se afirma, no campo tributário, através das imunidades fiscais: o poder de imposição do Estado não pode invadir a esfera da liberdade mínima do cidadão representada pelo direito à subsistência. Mas essa imunidade é paradoxal, eis que protege tanto o pobre quanto o rico, dentro dos limites mínimos necessários à garantia da dignidade humana. Já os direitos que compõem positivamente o mínimo existencial são: direito à seguridade social, direito à educação, direito à moradia e direito à assistência jurídica (TORRES, 2009, p. 244).

A carga tributária deve respeitar o mínimo existencial, garantindo ao cidadão o direito à tributação somente na parcela líquida da sua renda, salvaguardados os custos básicos de subsistência pessoal e familiar. Douglas Yamashita (2014, p. 115-116) adverte que:

[...] conceber um Direito Tributário alheio à dignidade humana e ao princípio do Estado Social significa legitimar a tributação como o latrocínio estatal em massa dos cidadãos e empresas contribuintes. Por se tratar de um instrumento de transferência de recursos da iniciativa privada para o Estado, todo tributo pode destruir as finanças de um cidadão de tal modo que o torna mero objeto, uma coisa que, distintamente de qualquer ser humano, não tem direito a nada. Assim, praticamente “coisificado”, o contribuinte não teria direito de trabalhar, nem de comer, nem de morar, nem de se vestir ou de se medicar. Na prática, o mínimo existencial seria o salário mínimo “fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender as suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo (artigo 7º, IV da CF/88).

Além do mínimo existencial supracitado, podemos mencionar também a existência do mínimo existencial familiar, haja vista que a Constituição Federal além de garantir ao trabalhador o salário mínimo, também determina que este seja capaz de atender não só as suas necessidades vitais básicas, mas também garantir moradia a sua família.

Com o objetivo de proteger a propriedade familiar o artigo 5º, inciso XXVI da CF/88 dispõe que “a pequena propriedade rural, assim definida em lei, desde que trabalhada pela família, não será objeto de penhora para pagamento de débitos decorrentes de sua atividade produtiva, dispondo a lei sobre os meios de financiar o seu desenvolvimento”.

Desta forma, o mínimo existencial familiar deve ser igualmente protegido e todo e qualquer tributo incidente sobre a proteção familiar violaria o princípio da capacidade contributiva. Neste sentido, a Professora Misabel Derzi (2003, p. 43) afirma que, em matéria de família basta preservar a neutralidade tributária em prol da justiça distributiva:

A elevação da autoestima do cônjuge que se dedica à nobilíssima função de educar os filhos deve orientar as decisões tributárias, de tal forma que o imposto seja neutro, em face das opções do casal, e sem penalizar o modelo em que um deles escolhe a administração do lar.

Vale asseverar que no nosso ordenamento, o mínimo existencial do microempreendedor individual é tributado, haja vista que o artigo 18-A da Lei Complementar 123/2006 apregoa que mesmo que tenha optado pelo Simples Nacional, o microempreendedor que tenha auferido receita bruta, no ano calendário anterior, de até R\$ 81.000,00, não estará livre de tributos e deverá pagar valores fixos, violando o tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e, conseqüentemente o mínimo existencial do microempreendedor individual (artigo 146, III, d e artigo 170, IX da CF/88).

Outra questão a ser ressaltada, na visão de Siqueira (2009, p. 125) é o fato de que as responsabilidades do Estado não terminam com o atingimento de um mínimo existencial para todas as pessoas, posto que o acesso ao básico para uma vida digna deve ser mantido, bem como ser ofertadas oportunidades aos indivíduos, para que possam potencializar suas liberdades. Dessa forma, oferecer condições para uma vida com padrões mínimos é obrigação do Poder Público, e, oferecendo opções, cabe ao indivíduo buscar o que lhe interessar além do mínimo essencial. Assim, a concretização do mínimo existencial a todas as pessoas garante igualdade de acesso ao que se considera básico, sem privilégios, garantindo oportunidades, seja para o rico ou para o pobre.

No Estado Democrático de Direito, a democracia permite que os problemas sociais sejam também problemas políticos, permitindo que questões relacionadas ao mínimo existencial e o Estado social sejam levadas a debates públicos, e, ao mesmo tempo o sistema democrático pressiona no que diz respeito às conquistas sociais já realizadas, impedindo retrocessos (BITENCOURT NETO, 2010, p. 31).

Os direitos mínimos para uma existência digna estão atrelados a mudanças, conforme as ideologias estatais ou a época histórica se altera, contudo, é essencial que o ente estatal garanta a todas as pessoas uma renda mínima *per capita*, variando conforme a inflação e outras variações, a fim de permitir ao indivíduo manter o poder de compra e acesso ao mínimo digno, além disso acesso à moradia, que atenda a padrões mínimos, como acesso à energia, água encanada e outros, além de acesso à educação, saúde e transporte, que possam trazer maior qualidade de vida ao indivíduo e sua família (SIQUEIRA, 2009, p. 126).

Cada Estado deve eleger bens e serviços que possam ser considerados essenciais e prover meios para que todas as pessoas tenham acesso. Tais medidas devem ser as iniciais em termos de políticas públicas de acesso e concretização da dignidade humana, podendo ser incrementadas com o tempo.

Dentro do contexto do mínimo existencial deve-se falar de reserva do possível⁷⁷ que teve origem na doutrina constitucionalista alemã e está relacionada ao limite do poder do Estado de concretizar efetivamente direitos fundamentais a prestações.

Criticando esta visão, Vicente de Paulo Barreto (2003, p. 117) afirma que a ideia de reserva do possível se sustenta em três falácias:

[...] i) os direitos sociais são direitos de segunda ordem, ou seja, de segunda importância; ii) os direitos sociais decorrem de uma economia forte, o que excluiria os países de desenvolvimento tardio; e iii) que o custo é inerente a todos os direitos, ou seja, negar a efetividade pelo argumento do custo é negar a própria essência do Estado Democrático de Direito.

Caliendo (2009, p. 204), por sua vez, enfatiza:

A chamada reserva do possível pode ser de ordem fática⁷⁸ (falta de recursos) ou jurídica⁷⁹ (orçamentária). A ausência total de recursos necessários para o

⁷⁷ Segundo o Tribunal Constitucional Federal da Alemanha, esses direitos a prestações positivas (Teilhaberecht) “estão sujeitos à reserva do possível no sentido daquilo que o indivíduo, de maneira racional, pode esperar da sociedade”. Essa teoria impossibilita exigências acima de um certo limite básico social; a Corte recusou a tese de que o Estado seria obrigado a criar a quantidade suficiente de vagas nas universidades públicas para atender a todos os candidatos. Alguns autores brasileiros acataram a argumentação da “reserva do possível” negando de maneira categórica a competência dos juízes (“não legitimados pelo voto”) a dispor sobre medidas de políticas sociais que exigem gastos orçamentários (KRELL, 2002, p. 22).

⁷⁸ A ideia de impossibilidade fática apresenta as seguintes características: ser logicamente possível: o pedido deve ter referência na realidade, visto que o direito não protege o absurdo; disponibilidade material: com dependência dos recursos materiais existentes e disponíveis (OLSEN, 2006, p. 216).

⁷⁹ A impossibilidade jurídica se caracteriza pela ausência de uma lei orçamentária que autorize a realização de determinados gastos. Aqui, haverá um confronto de valores, entre a ideia da proteção do interesse geral resguardado na lei orçamentária e o direito fundamental. Nesse caso, na colisão de direitos, deverá preponderar o valor mais fundamental. A concretização dos direitos fundamentais sociais estará sempre ligada ao caráter de sua fundamentalidade para a realização de uma vida digna,

atendimento de um direito a prestações impede faticamente o cumprimento da demanda social, pouco restando para questionamento. Cabe esclarecer que essa insuficiência de recursos deve ser provada e não apenas alegada, sob pena de responsabilidade do administrador.

Dentro deste contexto, pode-se afirmar que a dignidade da pessoa humana deve ser garantida com a efetivação do mínimo existencial e com a concretização dos direitos fundamentais, pautando-se na ideia de solidariedade social (sociedade livre, justa e solidária), que irá beneficiar mesmo aqueles que não tiverem recursos para financiar o Estado, caracterizando-se como verdadeira forma de transferência de renda e de combate às desigualdades sociais.

À ponderação deve ser considerada a solução para garantir uma adequada alocação de recursos em uma sociedade democrática.

2.3.2 *Teoria do Limite dos Limites aos Direitos Fundamentais*

Conforme acima trabalhado, a tributação é importante instrumento para a concretização dos direitos fundamentais no Estado contemporâneo, mas não pode ocorrer de forma ilimitada, havendo diversos princípios e regras positivadas no texto constitucional e outros princípios ou teorias que, apesar de não expressos, possuem franca efetividade.

Diversas são as limitações tributárias previstas na Carta Magna, dentre elas aquelas estabelecidas nos artigos 150 a 152, abrangendo princípios e imunidades tributárias. No entanto, nem sempre o legislador pode prever todas as situações que podem estar expressas no texto constitucional e, por essa razão, ganha espaço no ordenamento a utilização dos princípios da razoabilidade e da proporcionalidade que podem servir como entraves para inibir excessos da máquina pública.

Marcos Valadão (2001, p. 228-237), leciona que “sustenta-se que não há o que falar em direito fundamental de não pagar tributos, pois para garantia dos direitos fundamentais, por parte do Estado seria imprescindível a tributação”.

Bernardo Gonçalves (2013, p. 341-343), por sua vez, fazendo o contraponto, rebate dizendo que:

[...] também não se mostra razoável, defender a limitação dos direitos fundamentais baseada na primazia do dever fundamental de pagar tributos

com especial atenção para a educação fundamental, infância, adolescência e saúde, por exemplo. Igualmente dever-se-á dar um peso relevante à observância do direito a um mínimo existência (VOGEL, 2000, p. 531).

quando o indivíduo tiver o núcleo fundamental atingido pela tributação, o que violaria, necessariamente, a teoria do limite dos limites. O entendimento moderno acerca dos direitos fundamentais é no sentido de que eles não são absolutos, isto é, podem sofrer relativizações mediante análise do caso concreto. Todavia, a limitação ao direito fundamental não pode ocorrer de modo a amesquinhá-lo de tal forma a ensejar a inconstitucionalidade do ato legislativo ou administrativo. Nessa senda, surge a chamada teoria do limite dos limites, que, com base em alguns critérios, trabalha o limite a ser observado para restrição dos direitos fundamentais.

Os critérios que ele estabelece estão assim elencados:

O primeiro critério a ser observado é aquele que traz a proibição de a limitação ao direito fundamental atingir o núcleo essencial desse direito, o que abalaria, por derivação, a dignidade da pessoa humana. Em segundo lugar, tem-se que a limitação deve ser estabelecida de forma explícita no texto normativo de modo a resguardar a segurança jurídica. Em terceiro, devem as limitações possuir cunho geral e abstrato, não sendo possível a criação de restrições casuísticas e arbitrárias. Por último, verifica-se a necessidade de obediência ao princípio da proporcionalidade (GONÇALVES, 2013, p. 343-344).

Gilmar Ferreira Mendes (2013, p. 56) lecionando sobre a referida teoria afirma que “da análise dos direitos individuais pode-se extrair a conclusão direta de que direitos, liberdades, poderes e garantias são passíveis de limitação ou restrição”. É preciso não perder de vista, porém, que tais restrições são limitadas. Cogita-se aqui dos chamados limites iminentes ou “limites dos limites” (Schranken-Schranken), que balizam a ação do legislador quando restringe direitos individuais. Esses limites, que decorrem da própria Constituição, referem-se tanto à necessidade de proteção de um núcleo essencial do direito fundamental quanto à clareza, determinação, generalidade e proporcionalidade das restrições impostas.

Diferentes posições dogmáticas têm sido adotadas sobre o núcleo essencial. Segundo Gilmar Ferreira Mendes (2013, p. 58), no âmbito da controvérsia há dois modelos básicos:

Os adeptos da chamada teoria absoluta (absolute Theorie) entendem o núcleo essencial dos direitos fundamentais (Wesengehalt) como unidade substancial autônoma (substantieller Wesenkern) que, independentemente de qualquer situação concreta, estaria a saldo de eventual decisão legislativa. Essa concepção adota uma interpretação material segundo a qual existe um espaço interior livre de qualquer intervenção estatal. Em outras palavras, haveria um espaço que seria suscetível de limitação por parte do legislador; outro seria insuscetível de limitação. Neste caso, além da exigência de justificação, imprescindível em qualquer hipótese, ter-se-ia um “limite do limite” para a própria ação legislativa, consistente na identificação de um espaço insuscetível de regulação. Os sectários da chamada teoria relativa (relative Theorie) entendem que o núcleo essencial há de ser definido para cada caso, tendo em vista o objetivo peregrino pela norma de caráter restritivo. O núcleo essencial seria aferido mediante a utilização de um processo de ponderação entre meios e fins (Zweck-Mittel-Prüfung), com base no princípio da proporcionalidade. O núcleo essencial seria aquele mínimo insuscetível de

restrição ou redução com base nesse processo de ponderação. Segundo essa concepção, a proteção do núcleo essencial teria significado marcadamente declaratório.

As duas teorias têm como escopo assegurar maior proteção aos direitos fundamentais, contra uma ação legislativa desmedida.

No entanto, Martínez-Pujalte (1997, p. 22-31, grifo do autor), aponta fragilidade em ambas, esclarecendo que:

[...] é verdade que a teoria absoluta, ao acolher uma noção material do núcleo essencial, insuscetível de redução por parte do legislador, pode converter-se, em muitos casos, em uma fórmula vazia, dada a dificuldade ou até mesmo a impossibilidade de se demonstrar ou caracterizar *in abstracto* a existência desse mínimo essencial. É certo, outrossim, que a ideia de uma proteção ao núcleo essencial do direito fundamental, de difícil identificação, pode ensejar o sacrifício do objeto que se pretende proteger. Não é preciso dizer também que a ideia de núcleo essencial sugere a existência clara de elementos centrais ou essenciais e elementos acidentais, o que não deixa de preparar significativos embaraços teóricos e práticos. Por seu turno, a opção pela teoria relativa pode conferir uma flexibilidade exagerada ao estatuto dos direitos fundamentais, o que acaba por descaracterizá-los como princípios centrais do sistema constitucional.

Há ainda, segundo Gilmar Ferreira Mendes⁸⁰ (2013, p. 60), apoiado em Hesse, uma forma conciliadora, que reconhece na proporcionalidade uma proteção contra as limitações arbitrárias, mas também contra lesão ao núcleo essencial dos direitos fundamentais.

O ordenamento brasileiro não contemplou expressamente em seu texto constitucional sobre a proteção do núcleo essencial de direitos fundamentais. No entanto, nossa Constituição, conhecida como garantista, em seu artigo 60, parágrafo 4º, inciso IV, veda qualquer proposta de emenda tendente a abolir os direitos e garantias individuais, o que reforça a ideia de um limite do limite para o legislador ordinário.

⁸⁰ Hesse, então, propõe uma fórmula conciliadora, que reconhece no princípio da proporcionalidade uma proteção contra as limitações arbitrárias ou desarrazoadas (teoria relativa), mas também contra a lesão ao núcleo essencial dos direitos fundamentais, observando que a proporcionalidade não há de ser interpretada em sentido meramente econômico, de adequação da medida limitadora ao fim perseguido, devendo também cuidar da harmonização dessa finalidade com o direito afetado pela medida. Controverte-se na doutrina, ainda, sobre o exato significado do princípio de proteção do núcleo essencial, indagando-se se ele há de ser interpretado em sentido subjetivo ou objetivo, isto é, se o que se proíbe é a supressão de um direito subjetivo determinado (teoria subjetiva), ou se se pretende assegurar a intangibilidade objetiva de uma garantia dada pela Constituição (teoria objetiva). Os adeptos da teoria objetiva tentam vislumbrar uma abordagem objetiva como saída para o impasse, afirmando que o art. 19, II, da Lei Fundamental protege os direitos fundamentais enquanto instituição objetiva e não enquanto proteção singular de cada indivíduo em especial. Afirma-se que, não raras vezes, as posições individuais são drástica e radicalmente afetadas. A proteção do núcleo essencial subsiste, porém, se se considera que o instituto restou protegido.

Na doutrina, Dimitri Dimoulis e Leonardo Martins (2012, p. 160-161), afirmam em seu escólio que:

É imperioso reconhecer que há respeitável posição doutrinária no sentido de que, ante a ausência de previsão expressa da teoria do limite dos limites no ordenamento jurídico brasileiro, tal legitimação não seria aplicável, mormente em face das investigações legislativas, tendo em vista que essa teoria possibilitaria o risco de avaliações subjetivas no que se refere à constitucionalidade das leis que regulam direitos fundamentais.

De outro lado, Suzana de Toledo Barros (2003, p. 100-104), afirma ser possível a aplicação desta teoria no ordenamento brasileiro, considerando que o conteúdo essencial inatacável pela limitação deve ser analisado e fixado de acordo com o caso concreto.

Para Bernardo Fernandes (2013, p. 343-344), o que merece especial atenção é o critério em que a limitação não pode atingir o núcleo essencial do direito fundamental, sob pena de violar à própria dignidade da pessoa humana, que é considerada um meta princípio por irradiar valores e efeitos para todos os outros direitos.

Sobre a dignidade da pessoa humana, Regina Helena Costa (2018, p. 85) nos ensina que essa diretriz reflete-se em outros preceitos constitucionais, tais como o que consigna o direito à vida (art. 5º, caput); o que declara que a ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre-iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social (...) (art. 170, caput); naquele que prevê que o planejamento familiar, livre decisão do casal, é fundado nos princípios da dignidade humana e da paternidade responsável (art. 226, § 7º); no que proclama ser dever da família, da sociedade e do Estado assegurar à criança, ao adolescente e ao jovem, com absoluta prioridade, o direito à vida, à saúde, à alimentação, à educação, ao lazer, à profissionalização, à cultura, à dignidade, ao respeito, à liberdade e à convivência familiar e comunitária (art. 227, caput); bem como no que afirma que a família, a sociedade e o Estado têm o dever de amparar as pessoas idosas, assegurando sua participação na comunidade, defendendo sua dignidade e bem-estar e garantindo-lhes o direito à vida (art. 230).

Ricardo Lobo Torres (2009, p. 152), ao discorrer sobre tal princípio, assevera que da dignidade humana “exsurtem assim os direitos fundamentais que os direitos sociais e econômicos, tanto os direitos da liberdade, quanto os da justiça”. E arremata ensinando que “a natureza de princípio fundamental faz com que a dignidade humana se irradie por toda a Constituição e imante todo o ordenamento jurídico.

Sendo o princípio da dignidade da pessoa humana valor fonte de todo o ordenamento jurídico brasileiro, é crivo entender que este norteia a exegese e a aplicação da norma ao caso

concreto. A moderna dogmática jurídica já superou a ideia de que as leis possam ter, sempre e sempre, sentido unívoco, produzindo uma única solução adequada para cada caso. A objetividade possível do Direito reside no conjunto de possibilidades interpretativas que o relato da norma oferece (BARROSO, 2008, p. 09).

No contexto da teoria em análise, não há consenso acerca de como se daria a concretização e densificação da dignidade da pessoa humana. Entretanto, Fernandes (2013, p. 362), afirma que “há parâmetros⁸¹ mínimos de aferição do respeito a essa meta princípio, destacando-se a não instrumentalização do ser humano, a autonomia existencial e o direito ao reconhecimento”.

Farias (2015, p. 343), prega que:

O dever fundamental de pagar tributos não deve se sobrepor à teoria do limite dos limites, ainda que a tributação esteja em perfeita sintonia com as limitações que lhes são impostas pelo texto constitucional, haja vista a evidente prevalência da dignidade da pessoa humana em detrimento à captação de receitas por parte do Estado.

Assim, tem-se que, com base na não instrumentalização do ser humano, que a tributação, ainda que apoiada no dever fundamental de pagar tributos, não pode atingir o núcleo essencial dos direitos fundamentais do indivíduo, o que ocasionaria verdadeira agressão à dignidade da pessoa humana, pois o cidadão seria utilizado como meio para que o Estado alcance seus objetivos e, em eventuais violações, caberá ao judiciário afastá-la no caso concreto.

2.4 A solidariedade e a capacidade contributiva⁸²

⁸¹ A não instrumentalização consiste na ideia de cada indivíduo deve ser tratado como um fim em si mesmo e não como mero instrumento a ser utilizado para o alcance de objetivos outros. A autonomia existencial, por sua vez, é entendida como sendo o direito de o indivíduo optar por fazer as próprias escolhas, desde que tal opção não recaia sobre práticas ilícitas. E, por fim, tem-se que o direito ao reconhecimento que está intimamente ligado ao olhar lançado por um indivíduo optar por fazer as próprias escolhas, desde que tal opção não recaia sobre práticas ilícitas (FERNANDES, 2013, p. 362-363).

⁸² No Brasil, a teor dos fins estabelecidos pela Assembleia Nacional Constituinte, instalada em 1º-2-1987 para elaborar uma nova Constituição (promulgada em 5-10-1988), podemos dizer que o princípio da solidariedade social advém da conjugação das seguintes disposições: 1 – “igualdade e justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna” (preâmbulo); 2 – “construir uma sociedade solidária” (art. 3, I). 3 – “equidade na forma de participação no custeio da Seguridade Social” (art. 194, V); 4 – “diversidade da base de financiamento” (art. 194, VI); 5 – “a seguridade social será financiada por toda a sociedade” (art. 195, caput); 6 – “a saúde é direito de todos e dever do Estado” (art. 196); 7 – “a assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social” (art. 203).

A solidariedade⁸³ aparece dentre os objetivos fundamentais do artigo 3º da Constituição Federal da República Federativa do Brasil: construir uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Embora haja previsão expressa no texto constitucional há diversas questões históricas que envolve o assunto.

Segundo Contipelli (2010, p. 99), os primeiros traços de solidariedade estão relacionados, por Aristóteles, a ideia de Justiça distributiva que entendia que os encargos comuns deveriam ser partilhados de forma proporcional entre os membros da comunidade, que os benefícios sociais fossem distribuídos de acordo com suas necessidades e o conceito de solidariedade muito se aproximava do conceito de igualdade. Na sequência, ainda compila que, na Idade Média, a solidariedade sofre influência do pensamento religioso e devido aos valores do cristianismo passa a ser inserida às relações sociais os sentidos de caridade. Entre a Idade Média e início da Idade Moderna, sofrendo influência do Renascimento, a solidariedade passa a ser vinculada à liberdade do ser humano que pretende alcançar os bens para si e deve partilhá-

⁸³ A solidariedade revela-se como um termo plurissignificativo. Em ética, é compreendida como sentimento do grupo que supõe simpatia mútua e disposição para combater e lutar uns pelos outros. Em teoria política, afigura-se como consciência acrescentada de direitos e de responsabilidades. Em sociologia, afigura-se como o consenso entre unidades semelhantes que somente pode ser assegurado através do sentimento de cooperação que deriva necessariamente da similitude e da divisão do trabalho, bem como um fato social que consiste no consenso espontâneo das partes do todo social. No contexto brasileiro, a Constituição Federal de 1988 não se filiou a nenhuma concepção específica de solidariedade, aproximando-se, no entanto, do pensamento defendido por Duguit. Duguit (1975) afirma a reforma social como tarefa central do Estado, revisando o constitucionalismo liberal individualista, fornecendo as bases para o constitucionalismo social e solidário. Observa que, em todas as formas de agrupamento humano, existe uma única realidade, a pessoa humana, isto é, a consciência e a vontade do indivíduo e conclui afirmando que essa individualidade parece mais viva e mais ativa quanto mais coerente, complexo e compreensivo é o grupo social. Construir esse ideal universal passa necessariamente por três fenômenos relacionados à nossa concepção de solidariedade: o pluralismo, a cooperação interconstitucional e a interculturalidade. A solidariedade a ser concretizada no texto constitucional demonstra infinitas possibilidades de aplicação, afinal, a nossa Constituição é texto vivo, aberto e plural, reflexivo das esperanças de uma sociedade atualmente em crise. O preâmbulo constitucional brasileiro de 1988 faz referência à sociedade fraterna, enquanto o art. 3º, I preceitua como objetivo expresso da República Federativa do Brasil, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária. Afirma o pluralismo no art. 1º, IV como fundamento da República Federal e Democrática. A sociedade solidária possui seu aspecto mais significativo na sua vinculação com a sociedade livre e justa. A vinculação entre liberdade, justiça e solidariedade não é gratuita. Liberdade sem justiça social é ilusória e opressora. A Justiça que se afirma na ausência da liberdade impõe o medo e o descrédito. A sociedade que se constrói egoisticamente, refratária às ideias e concepções solidaristas, não é justa, tampouco livre, porque a liberdade pressupõe que o outro igualmente o seja (OLIVEIRA JUNIOR; SOARES, 2020, p. 266-295).

los com seus semelhantes para possibilitar a convivência social harmônica (CONTIPELLI, 2010, p. 100-101).

Essa ideia de liberdade que fundamenta o Estado Liberal de Direito provoca o enfraquecimento da solidariedade, haja vista que se retirou do campo político as preocupações com o aspecto social. Somente com o surgimento do Estado Social (segunda metade do século XIX), com a contestação do modelo liberal, passou-se a retomar a relevância de um modelo social dando real importância à solidariedade.

Atualmente, na concepção moderna da solidariedade, se discute o seu reconhecimento como valor e como princípio.

Segundo Contipelli (2010, p. 159), a concepção da solidariedade como princípio se concretiza quando passa a ser efetivada dentro de ordenamento jurídicos, com status constitucionais e de caráter aberto, para se adaptar às mudanças sociais e da realidade concreta. No Brasil, podemos ver a solidariedade prevista no artigo 3º, inciso I, da Constituição de 1988 (artigo citado no início do tópico), apresentando-a como um dos critérios de legitimação da ordem jurídica.

Já segundo Rapozo (2009, p. 15-17), quando se fala do valor solidariedade, deve ser reconhecida a dimensão axiológica, a qual estabelece determinados comportamentos ou estados de coisas que estejam adequados a este valor, considerando-os positivos, e se estiverem em desacordo, serão considerados negativos. Não há dúvida, portanto, que a solidariedade pode ser compreendida tanto como valor ético ou jurídico, quanto como um princípio já que foi positivado na Constituição. Destas duas características, pode-se extrair da solidariedade uma simples obrigação moral, ou um dever jurídico.

Ainda, pode-se tratar a solidariedade como legitimadora de direitos e deveres e, para tanto, necessário se faz apontar que dentre os valores essenciais que fundamentam o Estado Democrático de Direito à ideia de solidariedade e de fraternidade estão inseridos nos direitos de terceira e de quarta dimensão.

Para Rapozo (2009, p. 34), em relação aos direitos fundamentais e a dignidade da pessoa humana denota-se que a solidariedade exerce papel fundamental, pois somente com o fortalecimento da autonomia, da independência e da liberdade, é que pode ser garantida essa dignidade e os demais direitos fundamentais. Para isso, é necessário que os membros da sociedade cumpram suas obrigações tais como: o respeito ao próximo; o pagamento de tributos; a proteção do meio ambiente; a colaboração com a justiça; a obediência às ordens legítimas das autoridades, entre outros deveres essenciais para a concretização de um Estado Democrático.

Por outro lado, para Contipelli (2010, p. 146-147), a solidariedade não se resume a gerar direitos fundamentais de terceira e quarta dimensão, possuindo correlação com diversos outros fatores democráticos e sociais. Dentre eles, pode-se destacar que a solidariedade atua como elemento repressor, intervindo e limitando relações privadas ou das vontades individuais, quando houverem prescrições voltadas ao ajustamento da autonomia privada, para que ocorra o atendimento das funções sociais previstas.

Com base no ideal solidarista, os indivíduos passam a ser sujeitos de direitos, em especial os direitos sociais, e participam da distribuição das benesses da convivência comum, baseando-se em ideais de justiça social e de justiça distributiva, haja vista que o vínculo entre a solidariedade entre aqueles que participam como beneficiários da redistribuição de bens sociais aproximam a solidariedade desses valores da justiça (social e distributiva) (RAPOZO, 2009, p. 35-36).

Yamashita (2014, p. 143-145) aduz que esta justiça social inerente ao Estado Social corresponde ao que Klaus Vogel chama de “justiça reformadora” em contraposição à “justiça distributiva”. A justiça distributiva aceita as circunstâncias nas quais os cidadãos vivem, como seu ponto de partida, mantendo o status quo. As reservas do liberalismo clássico caíram por terra. Aspira-se a uma atividade estatal, dirigista e reformadora moldante no âmbito social numa planejada e justa transformação das circunstâncias numa reforma social criativa. Esta visa, por exemplo, a um plano de desenvolvimento, uma nova ordem social, ou o auxílio aos mais carentes. Esta concepção da justiça está até em maior evidência. Vogel (1970, p. 49) conclui então quanto à justiça social em matéria tributária que:

Também o interesse passageiro do grande público em questões relativas à reforma tributária baseou-se na crença de que impostos podem ser usados como um meio de reforma social. Diante desta “justiça reformadora” (que Aristóteles não conhecia), a justiça distributiva parece ter apenas um lugar secundário. Contudo, esta também tem suas severas exigências próprias, que, em caso de conflito com a “justiça reformadora”, até podem prevalecer.

Sob a ótica da solidariedade, o Estado Democrático de Direito consiste basicamente, na persecução de: (i) justiça social (arts. 3º, I, 170, caput, e 193 da CF/88), que busca redistribuição de renda e igualdade de chance a todos, ou seja, a capacidade existencial, econômica e cultural para viver e trabalhar, num nível razoável; e (ii) segurança social, ou seja, (a) bem-estar social (arts. 186, VI e 193 da CF/88), consubstanciado especialmente na proteção existencial, garantida pela prestação de serviços públicos básicos (água, luz, transporte, educação, saúde, etc) e nos seguros sociais (seguro-desemprego, seguro por invalidez, etc) e (b) assistência social bolsa-família e auxílios em catástrofes naturais, a fim de garantir um mínimo de dignidade

humana ao cidadão). Logo, em tempos em que o Estado Social é desafiado pela concepção liberal de um Estado mínimo, entendemos que o Estado Democrático Federal de Direito vigente no Brasil não permite esse Estado máximo, excessivamente socialista, paternalista, detentor de meios de produção em desestímulo à iniciativa privada, da qual depende a arrecadação de tributos (YAMASHITA, 2014, p. 145).

Assim, seja na concepção da solidariedade como princípio, como valor ou como legitimadora de direitos e deveres fundamentais, o fato é que por meio dela pode-se exigir do Estado benesses para toda a coletividade, assegurando uma vida digna, com atendimento de um mínimo existencial.

Para garantir esse mínimo existencial e materializar as políticas descritas nos objetivos do artigo 3º (tal como reduzir as desigualdades ou erradicar a pobreza), o Estado precisa da tributação, uma vez que a concretização dos direitos fundamentais tem um preço. Os custos da concretização desses direitos devem ser custeados pelos tributos suportados por todos, de forma justa e adequada, construindo-se assim um novo modelo de cidadania contributiva.

Para a construção de uma sociedade mais justa é necessário dar mais relevância a solidariedade social e o reconhecimento da eficácia constitucional dos direitos sociais.

Surge então, segundo Souza e Fabríz (2013, p. 80) uma cultura tributária, reconhecendo maior relevância à cidadania contributiva e à solidariedade social, como decorrência lógica da consciência do contrato social em relação à necessidade de um agir ético e solidário, bem como a necessidade de atendimento aos direitos fundamentais de terceira e quarta dimensão.

Do ponto de vista tributário, o princípio da solidariedade (arts. 1º, 3º, 170 e 195, CF/88) indica que todos os cidadãos brasileiros devem contribuir para as despesas coletivas do Estado. No artigo 195 do texto constitucional também se tem a materialização deste princípio, uma vez que esse dispositivo apregoa que “a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios”, bem como das contribuições sociais que aponta. Este financiamento, só ocorrerá com a arrecadação de recursos da sociedade, tendo a solidariedade como elemento chave.

Marco Aurélio Greco (2005. p. 168-170) afirma que a relação entre solidariedade⁸⁴ e tributação é vista sob três aspectos distintos:

⁸⁴ Ao logo de inúmeras mudanças na legislação, bem como em toda dogmática jurídica empregada e defendida no mundo, os princípios da liberdade e da igualdade abrem caminho para aos princípios da terceira geração, dentre eles o da fraternidade e solidariedade, para a reconstrução de toda uma nova forma de dogmática jurídica. Com a incisiva efetividade de tais princípios, certamente teríamos a curto espaço de tempo significativas mudanças no quadro social, político e jurídico das sociedades,

a) como justificação da exigência tributária, seja como fundamento da tributação (na linha de José Casalta Nabais e de Ricardo Lobo Torres), ao tratar do dever fundamental de contribuir para o custeio do Estado, seja como objetivo constitucional a ser alcançado através da instituição de contribuições; b) como critério de congruência da legislação tributária, no sentido de estabelecer parâmetros ao controle substancial das leis, bem como sobre o exercício da competência legislativa e também para identificar eventuais distorções, como no caso da destinação dos recursos, prioridades etc.; e c) como critério de interpretação, para conferir mais um valor (social) à efetivação da máxima eficácia possível da Constituição, orientado à produção legislativa, dando também maior efetividade ao princípio da capacidade contributiva e direcionando a interpretação à luz da solidariedade social.

A solidariedade social e a capacidade contributiva são princípios que se relacionam. A solidariedade social deriva da busca da igualdade e da fraternidade entre as pessoas de uma sociedade e somente com a aplicação do princípio da capacidade contributiva é que podemos recuperar o sentimento de solidariedade social da tributação da sociedade. Baptista⁸⁵ (2011, p. 69) afirma que:

Partindo da premissa de que o Estado Democrático de Direito no Brasil constitui-se num 'Estado Tributário', cuja existência e atividades sociais dependem de recursos financeiros, é lógico concluir que, por força do princípio da solidariedade genérica, caberia a cada cidadão brasileiro dar a sua contribuição a fim de financiar esse Estado Social e Tributário de Direito. Entretanto, se não houver riqueza a ser tributada não há a incidência do tributo e, pelo contrário, essa pessoa deverá ser beneficiada pela solidariedade social, vez que essa protege o mínimo existencial. Não é demais dizer, também, que abaixo do mínimo existencial inexistente capacidade contributiva.

O princípio da solidariedade (deve ser respeitado e buscado na tributação) também se manifesta por normas com escopo extrafiscal, a exemplo do que ocorre com os benefícios fiscais da Zona Franca de Manaus que visam reduzir as desigualdades regionais. Baptista (2011, p. 70) cita ainda que:

O imposto de renda com alíquotas progressivas que promove a redistribuição de renda na medida em que tributa progressivamente a renda. Essa redistribuição de renda se dá pela redistribuição da carga tributária dos mais pobres para os mais ricos ou com o aumento de receitas tributárias para investimentos sociais destinados à população mais carente". A redistribuição

reacendendo as correntes iluministas, e dando guarida a uma maior interpretação dos institutos, sempre com vistas a uma maior integração entre os povos e nações (HURTADO; POZZOLI, 2010, p. 06).

⁸⁵ A capacidade contributiva é princípio que busca a igualdade dentro da tributação. Sendo assim, é compatível com a solidariedade social, mesmo porque, ao tributar cada um na medida exata de sua capacidade econômica, redistribui a renda auferida na sociedade, perseguindo os ideais de solidariedade; De outra maneira, pela capacidade contributiva é possível garantir aos mais pobres o mínimo existencial (que também respeita o princípio da dignidade humana) e tributar mais os ricos para que contribuam solidariamente com os mais pobres (BAPTISTA, 2011, p. 72).

da carga tributária ocorreria, uma vez que a oneração dos contribuintes mais ricos pela tributação progressiva possibilitaria uma desoneração dos contribuintes mais pobres, se comparada à tributação proporcional.

Vale asseverar que a solidariedade contributiva, no campo tributário, reflete-se na imposição a todos contribuírem para a realização dos objetivos que a sociedade pretende alcançar.

Realizada a análise do ponto de vista da solidariedade, passa-se à cidadania, que por sua vez não tem um conceito fechado, podendo variar de acordo com o tempo e espaço, até porque, o indivíduo conceitualmente considerado cidadão no Brasil, pode não ser caracterizado como cidadão em outra nação. Jaime Pinsky (2016, p. 09) traz uma ideia contemporânea da cidadania:

Ser cidadão é ter direito à vida, a liberdade, à propriedade, à igualdade perante a lei: é, em resumo, ter direitos civis. É também participar no destino da sociedade, votar, ser votado, ter direitos políticos. Os direitos civis e políticos não asseguram a democracia sem os direitos sociais, aqueles que garantem a participação do indivíduo na riqueza coletiva: o direito à educação, ao trabalho, ao salário justo, à saúde, a uma velhice tranquila. Exercer a cidadania plena é ter direitos civis, políticos e sociais.

Ricardo Lobo Torres (2003, p. 15-16) sustenta que a cidadania pode ser caracterizada em quatro dimensões: temporal, espacial, bilateral e processual. Sobre a dimensão temporal da cidadania, podem ser observados os direitos fundamentais consagrados ao longo do tempo, podendo ser divididos em positivos e negativos. Estes caracterizam-se pelo dever do Estado em respeitar as liberdades dos cidadãos, atribuindo-se um dever de respeito ou de abstenção de fazer, para que o direito fundamental possa ser exercido ou garantido, tratando-se, via e regra, de direitos da liberdade. Por sua vez, os positivos caracterizam por um dever do Estado, sendo devida a prestação de serviços e de assistência, para que o direito possa ser exercido ou garantido por políticas públicas. Já a dimensão espacial relaciona-se ao fato de que o mínimo existencial e os direitos sociais devem ser efetivados nos planos local, nacional e mundial.

No plano da dimensão bilateral, Torres (2003, p. 17) afirma que existem dois sistemas para assegurar os direitos sociais e econômicos: 1) impostos, nos quais recaem sobre toda a população e asseguram as prestações para todos aqueles que delas necessitam, e 2) securitário⁸⁶,

⁸⁶ No Brasil, a Carta de 1988, além de prever a correlação entre contribuição versus retribuição direta (paga e em contraprestação recebe benefício previdenciário), possibilita a exigência de contribuição sem retribuição direta, a teor da seguinte disposição: “Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivo: I – a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice; II – o amparo às crianças e adolescentes carentes; III – a promoção da integração ao mercado de trabalho; IV – a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária; V – a garantia de um salário-mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso

no qual os próprios titulares dos direitos contribuem para a sua manutenção. Ambos os sistemas se embasam na ideia de solidariedade, embora sejam tomados em sentidos diversos. A dimensão processual pode-se referir a uma proteção judicial, legislativa ou administrativa.

Desta forma a construção desta cultura tributária decorre diretamente do exercício de uma cidadania contributiva, pois a construção das bases de um Estado, cuja comunidade seja ligada pelo vínculo da mesma nacionalidade, dos mesmos valores, da mesma história, e dos mesmos objetivos, depende de um sentimento comum de corresponsabilidade pelo destino de todos, tratando-se de sentimento essencial para que optem por suportar financeiramente o Estado. Nabais (2005, p. 124-125) continua:

A partir desta ideia de cidadania, podem ser mencionadas três vertentes da cidadania. A primeira refere-se ao modelo de cidadania passiva, a qual era voltada para a proteção dos direitos privados e da família, típica do Estado Liberal. De outro modo, a segunda vertente trata da cidadania ativa, cujo intuito era possibilitar a participação do cidadão na vida em comunidade, em especial por intermédio do voto. Por fim, dentro de uma sociedade muito mais participativa e de um efetivo Estado Democrático de Direito é estabelecida a ideia de cidadania solidária (ou cidadania responsabilmente solidária), em que os cidadãos assumem um novo papel, cujo propósito é que estes sejam os protagonistas na vida pública, em especial a partir de um efetivo controle dos poderes públicos.

O direito de ser tributado adequadamente e o dever de pagar tributos, ao invés de se repelirem, completam-se. O direito está ligado aos direitos fundamentais, à previsão de um estatuto do contribuinte, com foco na capacidade contributiva; já o dever se liga ao princípio da solidariedade como também a forçosa conclusão da necessidade de financiamento pelos cidadãos dos direitos a eles reconhecidos, cuja implementação é por eles exigida. E essa ligação se estabelece pela redefinição do modelo de cidadania (AGUIAR, 2017, p. 253).

A cidadania tributária em sua atuação adequada, dentro de um Estado Democrático que mantenha canais permanentes de comunicação e negociação com a sociedade “consiste no direito de participação na tomada de decisões acerca dos tributos que está disposto a pagar” (BUFFON, 2010, p. 1010). Traduz-se, na necessidade de assumir responsabilidade para além

que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei.” “Art. 204. As ações governamentais na área da assistência social serão realizadas com recursos do orçamento da seguridade social, previstos no art. 195, além de outras fontes, e organizadas com base nas seguintes diretrizes: I – descentralização político-administrativa, cabendo a coordenação e as normas gerais à esfera federal e a coordenação e a execução dos respectivos programas às esferas estadual e municipal, bem como a entidades beneficentes e de assistência social; II – participação da população, por meio de organizações representativas na formulação das políticas e no controle das ações em todos os níveis.” Somente em alguns dos incisos do art. 203, há mais de dez milhões de brasileiros, que se beneficiam da assistência social, realçando a importância do princípio da solidariedade social.

das fronteiras e também para o futuro, também denominada responsabilidade intergeracional, concebendo uma nova ideia do que consiste em ter direitos e ser cidadão (AGUIAR, 2017, p. 254).

Assim, na medida em que os indivíduos estão diretamente envolvidos com o seu papel na “solidariedade social”, tem destacada missão na “cidadania contributiva”, haja vista que se possuem a tarefa de concretizadores do Estado, devem participar da sociedade contribuindo com sua manutenção.

2.5 O custo para implementação dos direitos fundamentais

A teoria dos Custos do Direito foi inicialmente desenvolvida por Cass Sustein e Stephen Holmes em seu livro *The Cost of Rights. Why Liberty Depends on Taxes*⁸⁷.

Na obra, os autores defendem que os direitos sejam subsidiados pelos contribuintes por meio dos tributos:

Uma máxima clássica da ciência jurídica diz que “Não há direito sem o remédio jurídico correspondente”. Os indivíduos só gozam de direitos no sentido jurídico, e não apenas no sentido moral, quando as injustiças de que são objeto são reparadas pelo Estado de maneira justa e previsível. Essa realidade simples já revela o quanto é insuficiente a distinção entre direitos negativos e positivos. O que ela demonstra é que todos os direitos passíveis de imposição jurídica são necessariamente positivos. Os direitos têm um custo alto porque o custo dos remédios é alto. Garantir os direitos sai caro, especialmente quando essa garantia é justa e uniforme; e os direitos jurídicos não têm significado algum quando não são garantidos coercitivamente. Para dizê-lo de outra maneira, quase todos os direitos implicam deveres correlativos, e os deveres só são levados a sério quando seu descumprimento é punido pelo poder público mediante recurso à fazenda pública. Na ausência de deveres legalmente imponíveis não há direitos legalmente exigíveis, e é por isso que um sistema jurídico só pode ser permissivo, ou seja, só pode permitir liberdades aos indivíduos, na medida em que é simultaneamente coercitivo. [...] O financiamento de direitos básicos por meio da renda tributária nos ajuda a ver claramente que os direitos são bens públicos: serviços sociais pagos pelo contribuinte e administrados pelo governo, cujo objetivo é aperfeiçoar o bem-estar coletivo e individual. Todos os direitos são positivos (SUSTEIN; HOLMES, 2019, p. 35).

Os direitos não podem ser tutelados, garantidos sem dinheiro público. Os direitos positivos demandam algum tipo de prestação pública para sua implementação.

Já para Nabais (2010, p. 113-114), os custos dos clássicos direitos e liberdades se materializam em despesas do estado com a sua realização e proteção, ou seja, em despesas com

⁸⁷ No original: O custo dos direitos: por que liberdade depende dos tributos.

os serviços públicos adstritos basicamente à produção de bens públicos em sentido estrito. Nas palavras dele “a menos que tais direitos e liberdades não passem de promessas piedosas, a sua realização e sua proteção (dos clássicos direitos e liberdades) pelas autoridades públicas exigem avultados recursos financeiros”

Na doutrina brasileira esta teoria foi apresentada por Flavio Galdino (2005) com a conclusão de que “direitos não nascem em árvores” redesenhando o conceito de direito subjetivo fundamental e incorporando a análise do custo-benefício.

Em sua obra, Galdino (2005, p. 201-204) afirma que os estudos dos custos dos direitos fundamentais são escassos no Brasil, que não há autores que trataram o tema com a mesma profundidade que Cass Sustein e Stephen Holmes e que pode dividir os autores que se dispuseram a escrever em dois grupos:

Os que implicitamente reconhecem que todos os direitos impõem custos, sendo em alguma medida positivos, seja porque há a necessidade de criação e manutenção de estrutura pública para sua tutela – o poder judiciário – seja mesmo em razão da existência de outras esferas públicas diversas do judiciário sem as quais os direitos, mesmos os negativos não são respeitados.

Outros autores reconhecem expressamente as necessidades das prestações públicas para tutela de todos os direitos de liberdade, reconhecendo, portanto, que não há direito puramente negativos. Há quem reconheça os custos indiretamente (sem referi-los especificamente aos direitos), ao tratar, por exemplo da democracia. Há mesmo quem fale em direitos prevalentemente negativos.

Galdino (2005, p. 206) ainda demonstra a superação de que existem direitos negativos, salientando que todos os direitos públicos subjetivos são positivos e que isto não pode mais ser desconsiderado pelo pensamento jurídico brasileiro, sustentando que os custos do direito não podem ser encarados como óbices à consecução dos direitos fundamentais:

[...] ao se dizer que o orçamento não pode suportar determinada despesa, in casu, destinada a efetivação de direitos fundamentais, e tendo como parâmetro a noção de custos como óbices, quer-se necessariamente designar um orçamento determinado. Os recursos públicos são captados em caráter permanente – a captação não cessa nunca, de forma que, a rigor que, nunca são completamente exauridos. Assim sendo, nada obstará a que um outro orçamento posterior assumisse a despesa em questão. Sem embargo dessa possibilidade os autores argumentam que esse meio – a exaustão da capacidade orçamentária – é um único meio de frustrar a proteção dos direitos fundamentais. O que verdadeiramente frustra a efetivação de tal ou qual direito reconhecimento como fundamental não é a exaustão de de um determinado orçamento, é a opção política de não se gastar dinheiro com aquele mesmo “direito”. A compreensão dos custos como meio de promoção dos direitos, e a observação empírica de que tais meios são insuficientes para atender todas as demandas, leva necessariamente à conclusão de que não é propriamente “a exaustão da capacidade orçamentária” que impede a

realização de um determinado direito. O argumento presta-se unicamente a encobrir as trágicas escolhas que deixaram de fora do universo do possível a tutela de um determinado “direito”.

Os custos dos direitos prescindem de financiamento público, em especial no que tange às despesas para implementação de políticas públicas essenciais à população e é por meio da tributação que deságuam o financiamento de custos para a efetivação dos direitos sociais.

Segundo José Casalta Nabais (2004, p. 139), para que haja realização do Estado Democrático de Direito é preciso ocorrer reciprocidade entre direitos e deveres fundamentais, haja vista que para o financiamento das políticas públicas deve ocorrer com a obtenção de impostos.

O Estado não pode dispensar o imposto como instrumento de sustentabilidade de seus gastos, sendo necessário que haja, entre os cidadãos, o dever fundamental de contribuir para financiamento das despesas públicas.

A implementação de políticas sólidas, adequadas - custeadas pelos tributos – efetivará os direitos sociais, diminuindo as desigualdades regionais e proporcionando uma justa distribuição da renda.

3 FUNÇÕES DO TRIBUTO NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO E AS POLÍTICAS PÚBLICAS COMO INSTRUMENTOS DE INCLUSÃO SOCIAL

A imposição tributária tradicional, para a maioria dos tributos, visa exclusivamente à arrecadação de receitas públicas destinados aos cofres públicos - tributação fiscal - para que o Estado possa satisfazer os interesses gerais da coletividade. Entretanto, o tributo, por meio da tributação extrafiscal, pode ter outra função, que não a arrecadatória, com o escopo de induzir comportamentos, estimular atividades e, até mesmo, coibir certas condutas.

O Estado brasileiro pode utilizar a extrafiscalidade⁸⁸, como instrumento, em diferentes contextos, dentre eles, para proteger a indústria ou mercado interno, desencorajar o consumo de produtos nocivos à saúde, estimular o cumprimento da função social da propriedade, promover a inclusão social, combater a inflação, redistribuir riquezas, conceder incentivo fiscais, promover o desenvolvimento socioeconômico entre as diversas regiões do país, corrigir as desigualdades regionais, dentre outras possibilidades.

Isso nos leva à conclusão de que um tributo sempre terá caráter fiscal e extrafiscal, haja vista que mesmo nas hipóteses que possui o escopo de carrear recursos ao erário terá uma parcela de extrafiscalidade, pois a variação do preço final ensejará ou não demanda de consumo. Do mesmo modo, os tributos extrafiscais ainda que marcados pela característica de incentivar ou inibir comportamentos sempre trarão recursos aos cofres públicos.

Dessa forma, o aplicador do Direito ao classificar o tributo sempre deve se ater ao objetivo predominante, ou seja, se o objetivo principal é mercamente arrecadatório o tributo será marcado pela fiscalidade. No entanto, se a finalidade primordial é a indução de comportamentos ele será marcado pela extrafiscalidade.

Com o advento da Emenda Constitucional 29/2000, passamos a ter o IPTU progressivo com alíquotas variáveis em razão da função social, uso, valor e localização. Já com a Emenda 42/2003 o ITR passou a ser progressivo em razão da função social para desestimular a manutenção das propriedades improdutivas. Recorrentemente, deparamos-nos com o Imposto de Importação como instrumento de defesa do mercado interno e com o IPI sendo ajustado para estimular o consumo de bens, como, por exemplo, veículos e eletrodomésticos.

⁸⁸ Ademais, poderia o legislador, por exemplo, para promover a saúde, direito de todos e dever do Estado (art. 196 da CF), isentar os hospitais da COFINS (contribuição para a seguridade social que incide sobre a receita) ou isentar a produção de remédios do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados). Já é tributada pesadamente, com elevadas alíquotas de IPI, a produção de tabaco e de bebidas alcoólicas, a refletir não apenas a sua não essencialidade como a intenção de inibir o consumo. O mesmo poderia ocorrer com alimentos de baixo valor nutricional (PAULSEN, 2018, p. 37).

Nesse sentido, Leandro Paulsen (2018, p. 39) relaciona as situações que autorizam a extrasfiscalidade:

1 - Nas exceções às anterioridades de exercício e/ou nonagesimal mínima e nas atenuações à legalidade relativamente a impostos capazes de atuar como reguladores da produção de bens (IPI), do comércio internacional (II e IE) e da demanda monetária (IOF), atribuindo-se ao Executivo prerrogativas para a ágil alteração da legislação respectiva; 2 - Na previsão de que os impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) e territorial rural (ITR) sejam utilizados de modo a induzir o cumprimento da função social da propriedade (arts. 170, III, e 182, §4º, II); 3 - Na previsão de benefícios fiscais de incentivo regional (art. 151, I); na determinação de estímulo ao cooperativismo (arts. 146, III, c, e 174, §2º); 4 - Na determinação de tratamento diferenciado e favorecido às microempresas e às empresas de pequeno porte (arts. 146, III, d)

Paulsen (2018, p. 40-41) ainda menciona que:

[...] poderia o legislador, por exemplo, para promover a saúde, direito de todos e dever do Estado (art. 196 da CF), isentar os hospitais da Cofins (contribuição para a seguridade social que incide sobre a receita) ou isentar a produção de remédios do IPI (Imposto sobre Produtos Industrializados). Já é tributada pesadamente, com elevadas alíquotas de IPI, a produção de tabaco e de bebidas alcoólicas, a refletir não apenas a sua não essencialidade como a intenção de inibir o consumo. O mesmo poderia ocorrer com alimentos de baixo valor nutricional.

Por fim, vale ponderar que esta pesquisa se desenvolveu no sentido de que a inclusão social será atendida quando o tributo tiver função extrafiscal e, por essa razão, passa-se a explorar a temática.

3.1 O desenvolvimento como chave de leitura dos fundamentos econômicos que permeiam a extrasfiscalidade

A compreensão da extrasfiscalidade no ordenamento jurídico tributário é uma tarefa que exige o estudo da relação imbricada entre Direito e Desenvolvimento, com a retomada de alguns pontos de intersecção da Economia.

Historicamente, a relação entre lei e desenvolvimento se consolidou a partir de três momentos, no mínimo: o primeiro momento (décadas de 1950 e 1960) foi marcado por instrumentos de intervenção do Estado na economia, amparados pela doutrina econômica de John Maynard Keynes. O keynesianismo proclamava uma verdadeira ampliação das funções do Estado como sendo a única forma de solapar a destruição das instituições econômicas (TRUBEK; SANTOS, 2006). Em síntese:

Perante a crise econômica, a recessão e o desemprego, os poderes públicos devem acionar políticas econômicas que permitam a restauração do pleno emprego. Cumpre favorecer o aumento da propensão ao consumo, sobretudo por meio da política fiscal, e apoiar e desenvolver o investimento com a determinação da taxa de juros. O Estado se substitui aos mecanismos espontâneos de mercado, para assegurar o equilíbrio econômico e o crescimento, mas sem eliminar a sociedade civil em favor de um sistema coletivista (DROUIN, 2008, p. 128).

A partir da década de 1980, até os anos de 1990, teve guarida o segundo momento dessa relação, demarcado por um movimento de afastamento do intervencionismo estatal na economia de mercado, no qual o Direito passou a servir como uma das principais ferramentas nesse sentido. Assim, conferiu-se maior importância aos contratos privados e à função do Poder Judiciário para garantir a segurança e a permanência dos negócios jurídicos.

Já o terceiro momento, apesar de não representar um retorno por inteiro à política intervencionista do Estado sobre a econômica, exigiu uma implementação no conceito de crescimento econômico, que, até então, demonstrava-se apenas pelo incremento da população e da riqueza, implicando apenas numa mudança quantitativa (GRAU, 2017).

Matheus Carneiro Assunção (2010, p. 07) explica esse terceiro período:

Na visão neoliberal clássica, o desenvolvimento é uma concepção evolucionista, ocorrendo gradual e espontaneamente, quando garantida a livre iniciativa e a mínima intervenção estatal. Tais premissas foram duramente atingidas nas últimas décadas pelos países que seguiram a cartilha do chamado Conselho de Washington. O papel do estado na promoção do desenvolvimento voltou a entrar em cena, passando de coadjuvante a ator principal, especialmente após a última peça trágica assistida mundialmente – a crise de 2008.

Amartya Sen (2010, p. 121), por exemplo, enxerga o desenvolvimento “como um processo de expansão das liberdades reais que as pessoas desfrutam”, de modo que:

O crescimento do PNB ou das rendas individuais obviamente pode ser muito importante como um meio de expandir as liberdades desfrutadas pelos menos da sociedade. Mas as liberdades dependem também de outros determinantes, como as disposições sociais e econômicas (por exemplo, os serviços de educação e saúde) e os direitos civis (por exemplo, a liberdade de participar de discussões e averiguações públicas).

A partir dessa consideração, o autor aponta a liberdade como central para o processo de desenvolvimento sobre dois vértices: uma razão avaliatória e uma razão de eficácia. A primeira condiz com a verificação acerca do aumento das liberdades pessoais, ao passo que a segunda diz respeito da livre condição de agente das pessoas (SEN, 2010).

Com efeito, aquilo que as pessoas conseguem positivamente realizar está condicionado diretamente às “oportunidades econômicas, liberdades políticas, poderes sociais e por condições habitadoras como boa saúde, educação básica, incentivo e aperfeiçoamento de iniciativas” (SEN, 2010, p. 156). Consequentemente, “a privação da liberdade econômica pode gerar a privação de liberdade social, assim como a privação de liberdade social ou política pode, da mesma forma, gerar a privação de liberdade econômica” (SEN, 2010, p. 224).

Daí porque, na linha do que afirma Eros Roberto Grau (2017), os aspectos quantitativo e qualitativo do crescimento econômico se revestem do mesmo grau de importância para o desenvolvimento, supondo, além de um crescimento, também a elevação dos níveis cultural e intelectual da comunidade, em um processo de constante mudança social.

Logo:

O processo de desenvolvimento deve levar a um salto, de uma estrutura social para outra, acompanhado da elevação do nível econômico e do nível cultural-intelectual comunitário. Daí porque, importando a consumação de mudanças de ordem não apenas quantitativa, mas também qualitativa, não pode o desenvolvimento ser confundido com a ideia de crescimento. Este, meramente quantitativo, compreende uma parcela da noção de desenvolvimento (GRAU, 2017, p. 211).

É dizer que o desenvolvimento é composto tanto pelo crescimento econômico, no sentido quantitativo, quanto pela questão da justiça distributiva, aqui vista sob o aspecto qualitativo, especialmente sob a ótica da redução da pobreza e das desigualdades.

Nessa linha, Lucas Pires Maciel e Daniel Barile da Silveira (2017, p. 157) esclarecem que:

Desenvolvimento econômico não é apenas crescimento econômico e nem tampouco distribuição de riqueza; pressupõe a distribuição dessa riqueza em favor do bem-estar social e a participação da sociedade. O crescimento é comumente visto quando há um relativo crescimento do PIB e de renda per capita de um determinado Estado, mas não há alteração da estrutura produtiva e das suas características sociais. É, na verdade, um surto, não um processo, pois assim que cessar a causa de sua origem, o crescimento vai perdendo a dimensão que possuía para, com o tempo, toda a estrutura social e seus problemas voltarem a ser como antes.

Em particular, Celso Furtado (1984, p. 63) traz uma clara noção do processo de desenvolvimento e o que ele, de fato, significa:

A visão que tenho do desenvolvimento é a de um processo criativo, de invenção da História pelos homens, em contraste com o quadro mimético e repetitivo de que são prisioneiras as sociedades dependentes. Em nossa civilização, o processo de desenvolvimento se faz com crescente ampliação

da base material da cultura e também com o enriquecimento do horizonte de expectativas do ser humano. Desenvolver é ascender na escala de realização das potencialidades dos homens como indivíduos e como coletividade.

A importância do desenvolvimento tem sido tamanha que já se fala na existência de um direito fundamental ao desenvolvimento, mormente porque consagrado como direito humano pela extinta Comissão de Direitos Humanos das Nações Unidas nas Resoluções nº 04/77, XXXIII, e nº 05/79, XXXV, posteriormente também reconhecido como tal pela Assembleia Geral das Nações Unidas, através da Resolução nº 37/199/18/82, inclusive como inalienável.

Ademais, a relação entre Direito e Desenvolvimento passa a não dispensar uma análise sob o pano de fundo da Economia, donde exsurge o movimento da Análise Econômica do Direito ou “*law and economics*”, assim entendido como a “aplicação da teoria econômica para o exame de formação, estruturação e impacto da aplicação de normas e instituições jurídicas” cujas principais premissas se solidificam sobre a escolha racional ou maximização, o equilíbrio e a eficiência (RIBEIRO, 2009, p. 53).

Bruno Salamana (2007), sustenta que, a premissa da escolha racional indica que as pessoas normalmente fazem as escolhas que melhor satisfazem seu interesse individual, no sentido de buscarem maximizar seu bem-estar. Quando todos conseguem maximizar seus interesses simultaneamente, entende-se que chegaram ao ponto de equilíbrio.

Finalmente, o conceito de eficiência aponta justamente para essa tendência de maximizar a riqueza e o bem-estar, vale dizer, “em termos jurídicos, uma lei será mais eficiente que outra se for capaz de atingir os mesmos resultados através de custos menores” (GONÇALVES; RIBEIRO, 2013, p. 83).

Utilizando o critério de eficiência de Kaldor-Hicks, é possível traduzir esta terceira premissa na ideia de que “as normas devem ser planejadas com o objetivo de causar o máximo bem-estar para o maior número de pessoas, de modo que os ganhos totais compensem as eventuais perdas sofridas por alguns” (GONÇALVES; RIBEIRO, 2013, p. 83).

Nesse ínterim, é preciso enxergar a existência das chamadas falhas de mercado, especialmente quando resultam em resultados econômicos não-eficientes, provocados pela “existência de poder econômico díspar entre os agentes, assimetria de informações ou informação incompleta dos agentes econômicos, bens públicos e externalidades” (GONÇALVES; RIBEIRO, 2013, p. 84).

No que diz respeito às externalidades, Fábio Ulhoa Coelho (2007, p. 34) entende como “todo efeito produzido por um agente econômico que repercute positiva ou negativamente sobre

a atividade econômica, renda ou bem-estar de outro agente econômico, sem a correspondente compensação”.

Evidentemente, é neste ponto que a intervenção do Estado passa a figurar como medida corretiva, a fim de compensar a externalidade provocada, vale dizer, internalizá-la. Um exemplo que em breve será citado é a questão dos incentivos fiscais, destinados a corrigir essa falha do mercado.

Jonathan de Barros Vita (2011) sustenta que essa intervenção do Estado na economia se dá, sobretudo, para reequilibrar os fatores consagrados pelas expectativas cognitivas de leitura dos fenômenos econômicos, a partir do que pode ser sustentada uma espécie de retorno dos tributos em serviços públicos ou na redução das desigualdades.

Logo, se é verdade que o Estado intervém na vida dos agentes econômicos através da tributação, principalmente, provocando confluências e externalidades, é bem verdade também que, através da mesma tributação, é possível reequilibrar suas expectativas, devolvendo os gastos fiscais em serviços públicos e na redução das desigualdades socioeconômicas.

A partir desse vértice, exsurge o fenômeno da extrafiscalidade, capaz de tangenciar o Direito Tributário, a Economia e a Política, voltando-os para a confirmação de objetivos consagrados na Constituição Federal.

Sobre o tema, Paulo Caliendo (2016, p. 197) sintetiza como elementos caracterizadores da extrafiscalidade: “o fim constitucional pretendido, o meio utilizado e a técnica adotada”. Com efeito, a finalidade constitucional é aquela expressamente cara ao texto constitucional, normalmente voltada para a confirmação de objetivos de ordem socioeconômica, tais como a família, a cultura, o meio ambiente, o desenvolvimento etc.

O meio utilizado é dado pela ordenação, intervenção ou redistribuição de renda. Paulo Caliendo explica (2016) que a ordenação é a utilização de mecanismos administrativos-fiscais para a proteção de um interesse público, a exemplo dos impostos progressivos em virtude da função social da propriedade.

A intervenção se dá mediante mecanismos de indução (estímulo ou desestímulo) de comportamentos sobre os agentes econômicos. Finalmente, a redistribuição de renda opera com a transferência fiscal de recursos entre as pessoas.

Logo, “enquanto os meios ordinatórios querem preservar e manter a ordem constitucional, os meios interventivos pretendem corrigir determinadas falhas de mercado e os meios redistributivos visam a reforma social, corrigindo as falhas sociais” (CALIENDO, 2016, p. 198).

Quanto às técnicas adotadas, o autor cita como exemplos “a utilização de alíquota progressiva, seletivas, isenções fiscais, reduções de alíquota, aproveitamento de créditos fiscais, depreciação acelerada, dentre tantos outros” (CALIENDO, 2016, p. 198-199).

Nesse sentido, Oksandro Osdival Gonçalves e Marcelo Miranda Ribeiro (2013, p. 91) sintetizam que:

[...] podem os incentivos fiscais assumir roupagens diversas, dentre as quais as isenções, reduções de alíquotas e/ou bases de cálculo, anistia, moratória, remissão, concessão de créditos tributários, diferimento do pagamento de tributos, créditos presumidos, alíquotas zero, entre outros. Por conseguinte, pode ser considerado incentivo fiscal qualquer instrumento, de caráter tributário ou financeiro, que tenha o objetivo de realizar finalidades constitucionalmente previstas através da intervenção estatal por indução.

Outrossim, Roque Antônio Carrazza (2009, p. 496) pontua que “os incentivos fiscais se manifestam sob a forma de imunidades tributárias, de isenções tributárias, de remissões tributárias, de parcelamento de débitos tributários etc.”.

Deveras, dada a abertura de possibilidades de técnicas de extrafiscalidade, o que realmente importa é que elas estejam alinhadas “na busca de soluções para os problemas econômicos e sociais (correções de falhas de mercado) e desigualdades regionais”, ou ainda, com outros objetivos constitucionalmente assegurados (GONÇALVES; RIBEIRO, 2013, p. 92).

Enfim, cabe destacar a diferença ontológica existente entre tributo com finalidade extrafiscal de tributo com efeito extrafiscal. Segundo o autor Paulo Caliendo (2016, p. 199), “todos os tributos possuem efeitos fiscais e extrafiscais, visto que da imposição tributária sempre decorrerá um efeito (externalidade) positivo (incentivadora) ou negativo (desincentivadora) sobre a ordem econômica e social”.

Noutras palavras, uma coisa é um tributo instituído com determinada técnica voltada para uma finalidade extrafiscal, isto é, de incentivar ou desincentivar determinado comportamento dos agentes econômicos, outra coisa é o efeito extrafiscal que, de um modo ou de outro, pode ser enxergado em todo e qualquer tributo.

Paulo Caliendo (2016, p. 200) traz, ainda, a noção de impostos com finalidade estruturalmente extrafiscal, assim porque “possuem finalidade extrafiscal claramente definida no ordenamento jurídico, de tal modo que estes incorporam estas características como parte de sua estrutura normativa”. Como exemplos, o IOF, o IPI, o II e o IE, determinantes para a regulação do setor econômico (mercado financeiro, industrial ou comércio exterior).

Destarte, os tributos podem ser enxergados, sob o aspecto de suas finalidades, em fiscais ou extrafiscais, cada qual com uma estrutura e definição específicas.

3.2 O regime constitucional da extrafiscalidade e suas problemáticas

Partindo das considerações sobre a importância econômica da extrafiscalidade, é passível a classificação dos tributos em fiscais, assim entendidos aqueles cuja finalidade precípua é a arrecadação de dinheiro para os cofres públicos, e em extrafiscais, cuja finalidade muito embora envolva o meio arrecadatório, está estreitamente relacionada com a provocação de estímulos ou desestímulos à determinadas atividades econômicas.

Geraldo Ataliba (1966, p. 151) sustenta que a extrafiscalidade se apresenta pelo “emprego deliberado do instrumento tributário para finalidades não financeiras, mas regulatórias de comportamentos sociais, em matéria econômica, social e política”.

Nessa mesma linha, Raimundo Bezerra Falcão (1981, p. 196) esclarece que a “extrafiscalidade é a atividade financeira que o Estado exercita sem o fim precípua de obter recursos para o seu erário, para o fisco, mas sim com vistas a ordenar ou reordenar a economia e as relações sociais”.

Outrossim, Paulo de Barros Carvalho (2009, p. 254-255) explica que:

Fala-se em fiscalidade sempre que a organização jurídica do tributo denuncie que os objetivos que presidiram a sua instituição, ou que governam certos aspectos da sua estrutura estejam voltados ao fim exclusivo de abastecer os cofres públicos, sem que outros interesses – sociais, políticos ou econômicos – interfiram no direcionamento da atividade impositiva. A experiência jurídica nos mostra, porém, que vezes sem conta a compostura da legislação de um tributo vem pontilhada de inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso. A essa forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatórios, dá-se o nome de extrafiscalidade.

É dizer, então, que, através de tributos extrafiscais, o Estado intervém, ainda que indiretamente, no domínio econômico, o que irá depender do modelo de Estado adotado por uma determinada comunidade política.

Segundo Ricardo Lobo Torres (2006), a noção de tributo surgiu com o Estado Liberal de Direito, que, na sua versão clássica, também era chamado de Estado Fiscal. Neste modelo, o tributo guardava função eminentemente fiscal, no sentido de eliminar os privilégios de uma

casta nobre e sacerdotal, mais se preocupando com a manutenção de um Estado mínimo voltado à segurança das relações comerciais.

Ao Estado Liberal Fiscal se contrapôs o Estado Social Fiscal, cuja ideia de tributo recebeu uma nova feição, agora destinado à realização o bem-estar social, tópico este onde a finalidade extrafiscal do tributo ganhou alçada.

Esse Estado Social forçou uma releitura da função dos tributos para além dos cofres públicos, sobretudo com as novas demandas acerca dos direitos fundamentais de segunda e terceira dimensões. Logo, muito embora não tenha sido no Estado Social que a ideia de tributo extrafiscal surgiu⁸⁹, foi neste modelo que ele definitivamente avançou.

Em terceiro e último estágio, sobreveio o Estado Democrático Fiscal, que, segundo Ricardo Lobo Torres (2006), resguarda as finalidades fiscais e extrafiscais do tributo na própria Constituição, voltadas para a satisfação de objetivos constitucionalmente assegurados. Logo, o ponto de encontro da instituição e conformação dos tributos passa a ser o marco constitucional, onde estes recebem uma nova conotação: a realização de direitos fundamentais.

No bojo desse Estado Democrático Fiscal, prevalece o que José Casalta Nabais (1998) chama de princípio da subordinação, aplicável numa zona de interseção entre o Estado e a Economia. Segundo este princípio, “cabe ao Estado intervir na organização e nas relações da Economia para, por exemplo, manter o equilíbrio entre os agentes econômicos e evitar o abuso do poder econômico” (DALLAZEM; LIMA JÚNIOR, 2008, p. 323).

Logo, a intervenção do Estado ocorre para fazer prevalecer o poder democraticamente legitimado sobre o poder fático proporcionado pela riqueza ou pelas posições de domínio econômico, de modo que “o Estado fiscal é assim, por natureza, um Estado separado da econômica e, simultaneamente e por consequência, um Estado limitado no que ao domínio econômico concerne” (NABAIS, 1998, p. 198).

Em Cláudia de Rezende Machado de Araújo (1996, p. 330), nota-se uma explicação aproximadora do Estado intervencionista e da extrafiscalidade:

⁸⁹ José Casalta Nabais (2004, p. 630) explica que: “a título de primeira nota, trata-se de lembrar que os impostos extrafiscais não constituem uma novidade do Estado Social, já que neles sempre se incluíram os clássicos impostos aduaneiros protetivos, bem antigos e conhecidos do Estado Liberal, cuja finalidade era e é a de proteger os respectivos espaços econômicos nacionais, pelo que a atual forma de Estado – o Estado Social – se limitou a acrescentar a esses os chamados impostos ordenadores ou orientadores que, justamente por terem objetivos dominantes de intervenção econômica e social, desencadearam a ampla problemática da sua legitimidade constitucional. Como segunda nota, há que assinalar que estes últimos impostos extrafiscais – os únicos que constituem, portanto, um verdadeiro apporto do Estado Social – são bastante mais raros do que, à primeira vista se possa pensar, pois o legislador fiscal escassamente erige em finalidade dominante dum imposto a intervenção econômica e social, convertendo-a, assim, numa medida de política econômica-social por via fiscal”.

Ao contrário do Estado liberal, o Estado social é intervencionista. Intervém em todos os campos da sociedade, objetivando fazer justiça social. Nesse tipo de Estado, os tributos passam a ter, além de função fiscal, que consiste em arrecadar receitas para a manutenção do Estado, funções extrafiscais, ou seja, além da finalidade de obter receitas.

Feitas essas considerações, é possível enxergar no Brasil um Estado Tributário no sentido Democrático, bem próximo de um Estado social, especialmente diante da Ordem Econômica erigida pela Constituição Federal de 1988, uma vez que cabe ao Estado brasileiro “intervir na econômica, não para substituir os agentes econômicos na sua organização e exploração, senão para manter o equilíbrio, evitar o abuso do poder econômico etc., enfim, evitar que a economia se disperse dos interesses e objetivos primários do Estado Democrático” (DALLAZEM; LIMA JÚNIOR, 2008, p. 326).

Dáí exsurtem as funções normatizadora e reguladora do Estado, sendo esta, especialmente, aquela que estabelece como a atividade econômica e seus agentes devem existir e se comportar no dia-a-dia (SENA SEGUNDO, 2007, p. 378).

Retomando o ponto da intervenção do Estado no domínio econômico, vista, a partir de agora, sob a ótica de um Estado Democrático Tributário, Eros Roberto Grau (2017) leciona que essa intervenção pode ocorrer de três formas: por absorção ou participação; por direção ou por indução.

Na intervenção por absorção ou participação, o Estado interfere *no* domínio econômico, atuando ora em regime de monopólio (absorção), ora em regime de concorrência (participação). Já nas outras duas espécies de intervenção, o Estado interfere *sobre* o domínio econômico, exercendo, assim, uma função regulatória (GRAU, 2017, grifo nosso).

Matheus Carneiro Assunção (2011, p. 11) explica a distinção entre intervenção por direção e intervenção por indução no sentido de que:

Na intervenção por direção, o Estado estabelece normas cogentes de comportamento aos agentes econômicos (previsão de condutas obrigatórias ou proibidas). Por sua vez, na intervenção por indução são fixadas normas que estimulam os sujeitos a que se dirigem a seguirem determinado caminho, sem caráter imperativo. O destinatário pode optar ou não por aceitar o “convite” da norma intervencionista. Se aceitá-lo, estará vinculado às prescrições nela previstas.

Obviamente que os tributos de finalidade extrafiscal estão situados na intervenção por indução, assim porque destinados a induzir (estimular ou desestimular) comportamentos nos agentes econômicos. A grande questão que se coloca é que esses comportamentos devem ser

induzidos vocacionados à um objetivo constitucionalmente assegurado, sob pena de se estabelecer privilégios odiosos ou discriminatórios.

Com efeito, “os tributos, além de terem a função arrecadatória de receitas para a manutenção do Estado, [devem apresentar] funções redistributiva e regulatória, podendo, assim, oportunizar desde a redução de desigualdades sociais até a regulação de mercados” (ASSUNÇÃO, 2011, p. 14). Ou seja, a principal finalidade de alguns dos tributos “não será a de instrumento de arrecadação de recursos para o custeio das despesas públicas, mas a de um instrumento de intervenção estatal no meio social e na economia privada” (BECKER, 2007, p. 623).

José Casalta Nabais (2004, p. 630), em nota esclarecedora:

De outro lado, é de salientar que a extrafiscalidade se expande por dois grandes domínios, cada um deles traduzindo uma técnica de intervenção ou de conformação social por via fiscal: a dos impostos extrafiscais, orientados para a dissuasão ou evitação de determinados comportamentos (em que são de integrar os chamados agravamentos extrafiscais de impostos fiscais), e a dos benefícios fiscais dirigidos ao fomento, incentivo ou estímulo de determinados comportamentos.

Destarte, os tributos com finalidade extrafiscal podem se apresentar alinhados em duas direções: ou para regular mercados de economia privada, ou para reduzir as desigualdades socioeconômicas.

Os tributos destinados a regular mercados são aqueles cuja essência é estruturalmente extrafiscal, a exemplo daqueles já mencionados acima, quais sejam: o IOF, o IPI, o II e o IE. Estes tributos, já historicamente delineados, não tinham, e ainda não têm, a finalidade de arrecadar, mas, sim, de equilibrar a balança comercial e resguardar a produção industrial nacional (BUFFON, 2010).

Entretanto, é cediço que a extrafiscalidade, com a superveniência do Estado Social, não se esgota apenas em tributos⁹⁰ destinados a regular mercados e proteger a economia nacional,

⁹⁰ “Considerando-se as espécies tributárias do sistema tributário – impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimos compulsórios, e contribuições – pode se afirmar que, ao lado das contribuições de intervenção no domínio econômico, o imposto é a modalidade tributária que mais se presta à utilização extrafiscal. Isto se deve a razões técnicas. A razão mais importante é que sua receita não tem destinação específica, não implicará diretamente diminuição da prestação de uma atividade estatal específica. E, mutatis mutandis, o incremento de receita, decorrente da sobrecarga tributária, com efeito extrafiscal, não implica excesso de arrecadação para uma atividade estatal específica. Ou seja, para buscar efeitos extrafiscais o imposto apresenta um caráter de generalidade e de não interdependência orçamentária, o que implica determinar que o imposto é o principal instrumento de atuação extrafiscal. O mesmo se aplica às CIDES, ou deveria se aplicar (não interdependência) (SCHOUERI, 2005, p. 155-168)”. “Não se deve olvidar, contudo, que, em certa medida, todos os tributos podem ser utilizados com efeitos extrafiscais” (VALADÃO, 2012, p. 265).

como também abrange a própria noção de intervenção do Estado no domínio socioeconômico como um todo.

Logo, na medida em que tributos são revestidos de finalidades constitucionais de ênfase social, ou ainda, dotados de técnicas de indução de comportamentos nos agentes econômicos, passam a migrar, pouco-a-pouco, para o campo da extrafiscalidade.

Com efeito, os tributos destinados a reduzir as desigualdades socioeconômicas são aqueles que, inobstante a estrutura não ser essencialmente extrafiscal, utilizam-se das mais variadas técnicas a fim de obter esse intento, podendo, assim, assumir roupagens diversas: “isenções, reduções de alíquotas, reduções de bases de cálculo, anistia, moratória, remissão, concessão de créditos tributários, subsídios e subvenções” (ASSUNÇÃO, 2011, p. 21).

Agora é preciso entender como e por que os tributos extrafiscais estão (ou devem estar) vocacionados para a consecução de objetivos constitucionais, mesmo porque essa análise apontará para os possíveis limites que a tributação extrafiscal necessariamente deve encontrar, sob pena de configurar inconstitucionalidade.

Há tempos ainda se discute os tributos com finalidade indutora no ordenamento pátrio.

Também não é de hoje que se estuda a tributação como forma de retirada do patrimônio do contribuinte para a satisfação do interesse da coletividade. No Estado Liberal o objeto era o custeio do Estado, no Estado Social o custeio das políticas públicas e, até mesmo dos direitos fundamentais, no Estado Democrático de Direito.

Ao tratar da extrafiscalidade, um assunto recorrente é o papel que o Estado deve desempenhar para incentivar ou desincentivar comportamentos para efetivar os objetivos constitucionais, ou seja, o Estado deveria ou não utilizar a tributação como instrumento extrafiscal para atingir suas finalidades e concretizar os direitos fundamentais.

A ideia da intervenção do Estado sobre o domínio econômico, mediante direção ou indução, dá-se com supedâneo no artigo 174 da Constituição Federal de 88, que estabelece que “como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado”.

Consagrou-se, pois, a função reguladora do Estado, consubstanciada, entre outras, no incentivo à atividade econômica, a qual está vinculada aos princípios gerais do artigo 170 da Constituição Federal, juntamente com os fundamentos da República Federativa do Brasil (art. 1º), com seus objetivos (art. 3º) e com os direitos fundamentais espalhados pelo texto constitucional, notadamente aqueles situados nos artigos 5º, 6º e 7º.

Ocorre que, existem duas dificuldades que se prostram diante do fenômeno da extrafiscalidade: a primeira guarda relação com a natureza das normas tributárias dotadas de fins extrafiscais; a segunda dialoga com uma possível colisão entre essas normas e o direito fundamental à isonomia.

Matheus Carneiro Assunção (2011, p. 16) explica a primeira controvérsia no sentido de que ela “repousa no fato de geralmente não existirem critérios intranormativos, ou seja, integrantes da própria estrutura da norma jurídica, que possam expressar a finalidade visada”. Significa dizer que a estrutura semântica de uma norma tributária indutora não se amolda à estrutura lógica dos juízos hipotéticos-condicionais (se “H”, deve ser “C”).

Definitivamente, esse questionamento tem razão de existir, na medida em que as normas tributárias indutoras servem mais como um convite à atividade econômica do que propriamente um mandamento ou imperativo. Entretanto, a ausência de enquadramento das normas tributárias indutoras naquele rigor lógico não a destitui de importância, especialmente porque esta estrutura clássica “é insuficiente para a verificação de fatores extratextuais relevantes, como a adequação e a proporcionalidade entre os objetivos de uma intervenção do Estado sobre o domínio econômico e o veículo normativo utilizado para tal finalidade” (ASSUNÇÃO, 2011, p. 17).

Ademais, é preciso considerar que a edição de uma norma tributária indutora de extrafiscalidade não pode ser feita contra ou à margem do Direito e dos fins estabelecidos, mas, sim, através de uma interpretação e aplicação dos princípios dominantes do sistema jurídico, vale dizer, “a extrafiscalidade constitui, em regra, a utilização da competência impositiva como instrumento na busca do atingimento de outros princípios igualmente albergados pela ordem constitucional” (PONTES, 1999, p. 153).

Isso porque a Constituição Federal, através do indigitado artigo 170, não desautoriza a normatização infraconstitucional através de incentivos, o que é perfeitamente admissível diante de um olhar sob as lentes da proporcionalidade.

Neste ponto, entra em jogo a segunda problemática, que diz respeito à possíveis colisões entre normas tributárias indutoras e o direito fundamental à isonomia, na medida em que aquelas, porque capazes de deflagrar uma discriminação, flertam diretamente com a igualdade insculpida no artigo 5º, *caput*, e no artigo 150, II, ambos da Constituição Federal.

Sobre o tema, Alexandre de Moraes (2003, p. 65) esclarece:

O princípio da igualdade consagrado pela Constituição opera em dois planos distintos. De uma parte, frente ao legislador ou ao próprio executivo, na edição, respectivamente, de leis, atos normativos e medidas provisórias,

impedindo que se possam criar tratamentos abusivamente diferenciados em razão de pessoas que se encontram em situações idênticas. Em outro plano, na obrigatoriedade ao intérprete, basicamente, a autoridade pública, de aplicar a lei e atos normativos de maneira igualitária, sem estabelecimento de diferenciações em razão de sexo, religião, convicções filosóficas ou políticas, raça, classe social etc.

Com efeito, uma norma tributária indutora que trata de forma diferente determinados agentes econômicos pode representar, sem obstáculo de dúvida, uma ameaça ao princípio da igualdade, ao menos no que tange à igualdade na lei, isto é, ao mandamento direcionado ao legislador ou executor submissos à Constituição Federal.

Ocorre que nem sempre uma discriminação será violadora do princípio da legalidade, haja vista que toda e qualquer espécie de discriminação, para que não resvale em arbitrariedade, deve, necessariamente, guardar uma finalidade constitucionalmente aceita. Vale dizer:

[...] as discriminações são recebidas como compatíveis com a cláusula igualitária apenas e tão somente quando existe um vínculo de correlação lógica entre a peculiaridade diferencial acolhida por residente no objeto e a desigualdade de tratamento em função dela conferida, desde que tal correção não seja incompatível com interesses prestigiados na Constituição (MELLO, 1993, p. 17).

E é exatamente essa noção que o legislador constituinte adotou ao redigir os artigos 5º, *caput*, e 150, II, da Constituição Federal.

Em primeiro lugar, o artigo 5º, *caput*, ao estabelecer que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade” guarda, ainda que implicitamente, uma espécie de “reserva legal subsidiária”, no sentido de que “há, ainda, direitos previstos na Constituição sem qualquer menção à lei restritiva. Mesmo assim, tais direitos estão sujeitos a uma reserva legal subsidiária, podendo o legislador regular esse direito em face dos demais valores constitucionais” (RAMOS, 2018, p. 148).

Em segundo lugar, o próprio texto do artigo 150, II, da Constituição Federal proíbe o tratamento desigual apenas entre contribuintes que estejam em situação equivalente ao esclarecer sobre a vedação de se:

[...] instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

É dizer, portanto, que as discriminações incidentes sobre contribuintes em situações não-equivalentes, sobretudo quando destinadas ao atendimento de interesses prestigiados na Constituição Federal, podem ser admissíveis perante a ordem constitucional.

Essa admissibilidade, contudo, deve ser lida sobre o pano de fundo do princípio da proporcionalidade, haja vista que, além de subsumir uma colisão entre direitos fundamentais, envolve uma análise quantitativa e qualitativa acerca da medida (meio) escolhida para a consecução de determinada finalidade (fim).

Diante disso, forma-se o seguinte panorama: há, no mínimo, dois direitos fundamentais contrapostos. Na verdade, na esteira do que explica Robert Alexy (2008), há uma contraposição entre um direito fundamental (igualdade) e um bem coletivo (redução das desigualdades socioeconômicas regionais e valorização social do trabalho e da livre iniciativa), isso apenas no que tange à extrafiscalidade voltada à redução dessas desigualdades, e não àquela voltada à regulação de mercado, pois há razões para se acreditar que esta já se encontra bem delineada no texto constitucional.

Logo, quando se estabelece uma norma tributária indutora, é evidente que o legislador coloca uma restrição ao princípio da igualdade, porque essas normas envolvem, como já expresso alhures, isenções, reduções de alíquotas ou de bases de cálculo, anistia, moratória, remissão, créditos tributários, subsídios ou subvenções. Grosso modo, todas essas técnicas de extrafiscalidade guardam uma mesma semelhança, qual seja: uma renúncia fiscal em favor de alguém e por força de perseguição de algum objetivo (ASSUNÇÃO, 2011).

O objetivo a que se refere, deve ser, sob pena de inconstitucionalidade do *discrímen*, um objetivo previsto expressamente na Constituição Federal, tal como a redução das desigualdades socioeconômicas regionais (art. 3º, III) e a valorização social do trabalho e da livre iniciativa (art. 1º, IV).

Ao encontro dessa ideia, reside a questão das políticas tributárias, isso porque os fundamentos econômicos das normas tributárias indutoras não são elementos separáveis dela, mas integram seu próprio conteúdo normativo, o que certamente desemboca numa interpretação teleológica desse tipo de norma (NOGUEIRA, 1974, p. 43). Vale dizer, portanto, que “a finalidade econômica da norma pode ser considerada como uma premissa (concreta) da interpretação teleológica” (LEHNER, 2001, p. 146).

No plano constitucional, a redução das desigualdades socioeconômicas regionais (art. 3º, III) e a valorização social do trabalho e da livre iniciativa (art. 1º, IV) representam, respectivamente, objetivos e fundamentos da República Federativa do Brasil, razão suficiente para que forcem um estreitamento entre a Ordem Econômica e a Ordem Social.

Se, de um lado, o artigo 173, § 4º, da Constituição Federal, preconiza que “a lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros”, de outro, a Ordem Econômica deve estar fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, com o fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social e o princípio da redução das desigualdades regionais e sociais (art. 170, VII, da Constituição Federal).

Não bastassem esses argumentos, há um dispositivo em espécie que bem autoriza distinções como aquelas oriundas da extrafiscalidade, qual seja, o artigo 151, I, da Constituição Federal, segundo o qual:

É vedado à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação ao Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País.

Desse panorama constitucional, infere-se que a solução para desigualdades socioeconômicas regionais em prol do desenvolvimento nacional como um todo (arts. 3º, II, e 4º, § único) pode estar atrelada à políticas públicas e legislações infraconstitucionais que, de um modo ou de outro, estabeleçam normas ou programas indutores de extrafiscalidade.

O resultado de uma análise do texto constitucional indica que o desenvolvimento, mormente o desenvolvimento sustentável, pode ser enxergado como um vetor axiológico explícito:

[...] cuja concretização normativa se extrai dos arts. 3º, II, 174, § único (planejamento e desenvolvimento equilibrado), art. 192 (sistema financeiro tem de promover o desenvolvimento que serve aos interesses da pessoa), art. 218 (desenvolvimento científico e tecnológico com o dever de observar os limites ecológicos) e art. 219 fixando, de forma indelével, o compromisso da República Federativa do Brasil de promover o desenvolvimento por esse caminho (MASSIGNAN; CALIENDO, 2017, p. 122).

Assim, por exemplo, se for concedido uma determinada isenção fiscal para empresas que se instalarem em uma certa região territorial, a exigência que o princípio da justiça social (art. 170, *caput*, da Constituição) faz é que esteja ela alinhada para o favorecimento do desenvolvimento nacional como um todo, possibilitando aos agentes econômicos um convite ao desenvolvimento socioeconômico da região favorecida. A questão que se coloca, então, é sopesar se é, em que medida, o meio escolhido pelo Executivo ou pelo Legislador (*in casu*: isenção fiscal) é apto para atingir a finalidade buscada.

Em primeiro lugar, acredita-se que amparo constitucional não falta às isenções fiscais, notadamente aquelas prostradas sobre o princípio da justiça social, assim irradiante pelos artigos 3º, II, 4º, § único, 170, *caput* e inciso VII, todos da Constituição Federal.

Em segundo lugar, é preciso analisar os três critérios envolvidos pelo princípio da proporcionalidade, quais sejam: a adequação, a necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito.

No que diz respeito à adequação, indaga-se se o meio “isenção fiscal” é capaz de cumprir sua finalidade, qual seja, a de estimular o desenvolvimento regional. Creia-se que sim, sobretudo se a região beneficiada for subdesenvolvida em relação às demais do país. Logo, a isenção fiscal pode servir de estímulo para que empresas se instalem na região, promovendo empregos e circulação de capital.

Prosseguindo para o estágio da necessidade, deve-se investigar se o benefício fiscal é realmente necessário. Aqui, se ficar evidente que o benefício é a medida mais eficiente (quantitativamente) para a promoção do desenvolvimento socioeconômico regional, então certamente a resposta desse segundo quesito só poderá ser afirmativa.

Finalmente, se o benefício fiscal é proporcional em sentido estrito. Assim, se restar claro que os ganhos com a instalação de empresas e circulação de capital são maiores (ou mais vantajosos) em relação ao prejuízo que outras pessoas teriam sem esse benefício, então igualmente a resposta será afirmativa.

No que tange aos limites, é necessário apontar que, como qualquer outra atividade interventiva, a utilização da extrafiscalidade tributária encontra diversos, conforme abaixo demonstrado.

A gênese da extrafiscalidade reside na doutrina norte-americana classificadora dos tributos instituídos segundo o poder de tributar e daqueles conforme o poder de polícia.

Em síntese:

Os constitucionalistas e financistas norte-americanos, acompanhando a jurisprudência de seu país, distinguem os tributos cobrados com fundamento no “poder de tributar” daqueles com fundamento no “poder de polícia”. Os primeiros atendem a uma função eminentemente fiscal e os segundos têm características extrafiscais (ARAÚJO, 1996, p. 331).

Daí porque a tributação referendada pelo poder de polícia ter finalidades extrafiscais, vale dizer, além da mera arrecadação de dinheiro para os cofres públicos. Na verdade, isso se dá porque o poder de polícia, em sua essência, é um poder eminentemente regulatório, de modo

que a tributação com base nele “tem a finalidade de impedir e, até mesmo, punir determinados comportamentos” (ARAÚJO, 1996, p. 331).

A propósito, existem posicionamentos doutrinários no sentido de que alguns princípios constitucionais seriam incompatíveis com os tributos instituídos sob os auspícios do poder de polícia, especialmente no que tange ao princípio da capacidade contributiva⁹¹.

De outro lado, há quem defenda que a extrafiscalidade⁹², mesmo que em regime de exceção, está sim adstrita a limites tanto formais (princípio da segurança jurídica, princípio da legalidade, princípio da anterioridade, princípio da anterioridade nonagesimal e princípio da publicidade) quanto materiais (princípio da isonomia, princípio da proporcionalidade, princípio da capacidade contributiva e princípio da vedação do confisco) (CALIENDO, 2016).

Roque Antônio Carrazza (2005, p. 132) esclarece que:

De qualquer modo, os tributos extrafiscais, tanto quanto os fiscais, devem submeter-se aos princípios que informam a tributação: igualdade, legalidade, generalidade, proporcionalidade, não-confiscatoriedade etc. Além disso, a medida em que interferem nas condutas das pessoas, precisam encontrar respaldo num valor constitucionalmente consagrado, nunca em concepções ideológicas ou morais, incompatíveis com a liberdade na atuação da vida privada das pessoas, que deve imperar num Estado Democrático como o nosso.

Uma interessante abordagem sobre o tema é no que toca ao princípio da legalidade, segundo o qual, especialmente no caso da extrafiscalidade, por não haver como deduzir diretamente da Constituição Federal uma expressa e direta autorização para o uso de meios extrafiscais, é indispensável a existência de deliberação do Poder Legislativo.

Paulo Caliendo (2016, p. 208) é enfático ao afirmar que “não há no texto constitucional a previsão de poderes implícitos que autorizem a administração a realizar a função indutora sem previsão legal”, uma vez que a Constituição Federal não admite tal dedução com base em princípios gerais, tais como o da solidariedade e da função social da propriedade.

Logo, salvo as hipóteses constitucionais excepcionais ao princípio da legalidade (IPI, IOF, II e IE), voltados a uma política de incentivo industrial, os demais tributos, ainda que dominados por finalidades extrafiscais, necessitam de lei específica para tratar do tema.

⁹¹ Vide Sacha Calmon Navarro Coelho (2000) e Juliani Fonrouge (2007), para quem o princípio da capacidade contributiva é essencialmente incompatível com a extrafiscalidade.

⁹² Luís Eduardo Schoueri (2005, 231-232), “ao tratar dos limites constitucionais ao poder de tributar como limites à extrafiscalidade, distingue especialmente: princípio da legalidade, princípio da anterioridade, princípio da irretroatividade, princípio da igualdade (e de seu corolário o princípio da capacidade contributiva), princípio da proibição de confisco, princípios concernentes à unidade econômico-política e as imunidades”.

Outro ponto acentuado pelo autor é a devida observância ao princípio da capacidade contributiva, sobretudo quando fundamentada no plano geral, ou seja, quando fundamentada “no momento de escolha do setor a ser incentivado, do alcance da diferenciação e das técnicas utilizadas, de tal modo que não ocorram distinções de tratamento injustificada ou que prejudiquem a aplicação do princípio” (CALIENDO, 2016, p. 227).

Sobre este ponto, em específico, é preciso lembrar que a capacidade contributiva pode ser conceituada como a “soma de riqueza disponível depois de satisfeitas as necessidades elementares de existência, riqueza essa que pode ser absorvida pelo Estado sem reduzir o padrão de vida do contribuinte e sem prejudicar as suas atividades econômicas” (SOUSA, 1991, p. 95).

Particularmente em Benevuto Griziotti (1943, p. 215), a capacidade contributiva indica “a potencialidade que possuem os submetidos à soberania fiscal para contribuir com os gastos públicos”. Significa indagar, pois, o que o cidadão isolado pode, em termos de capacidade contributiva, fazer por seu Estado e sua comunidade, e não exatamente o que estes podem fazer por aquele (TIPKE, 1998).

Nesse sentido, a doutrina explica que a capacidade contributiva pode ser tanto subjetiva, quando levar em consideração a pessoa e sua capacidade econômica real, quanto objetiva, quando levar em conta aspectos objetivos da pessoa, como, por exemplo, ter uma casa, um carro do ano, uma propriedade valorizada etc. (COELHO, 1991).

Entretanto, é preciso guardar certo cuidado ao tratar sobre a capacidade contributiva, tendo em vista que, inobstante compreensiva do conceito de capacidade econômica no sentido lato, não se resume a ela.

Vale dizer que em certas situações “pode haver capacidade econômica em sentido lato⁹³, mas não capacidade contributiva, pois a dinâmica está comprometida no alcance de condições mínimas necessárias ao atingimento de um padrão de vida constitucionalmente protegido” (CAUREO, 2016, p. 109).

Tomadas essas considerações e na esteira do que já se afirmou alhures, o entendimento no sentido de que a capacidade contributiva, quando vinculada à tributos de finalidade extrafiscal, não precisaria ser observada, guarda relação à questão da ponderação de valores constitucionais, vale dizer:

⁹³ Na perspectiva de Rita de Cássia Andrade (2008, p. 08), “a capacidade contributiva pode ser interpretada como aquela derivada de uma relação jurídica entre o fisco e o contribuinte, em que o primeiro deté um poder sobre o segundo. Assim, tem capacidade contributiva aquele contribuinte que está juridicamente obrigado a cumprir determinada prestação de natureza tributária para com o poder tributante. A capacidade econômica, por sua vez, é representada pela capacidade que o contribuinte possui de suportar o ônus tributário em razão de seus rendimentos”.

[...] a tributação extrafiscal, com seus vários objetivos e princípios informadores, choca-se com o princípio da capacidade contributiva, mas deste choque nem decorre a derrogação da capacidade contributiva (ver colisão de princípios na teoria de Alexy), nem decorre que a igualdade foi desrespeitada, desde que a extrafiscalidade não se dê pela via dos favoritismos e da criação de privilégios e discriminações odiosos (GODOI, 1999, p. 215).

Noutras palavras, deve-se avaliar se a medida extrafiscal elegida é idônea, necessária e proporcional, tanto em relação à colisão com a capacidade contributiva quanto no que tange à igualdade, a fim de superar eventuais inconstitucionalidades (MOLINA, 1998).

A bem da verdade é que a capacidade contributiva, assim como o princípio da igualdade material, não pode ser absolutamente afastada nem mesmo dos tributos com finalidade extrafiscal, isso porque, uma vez que assim fosse, acredita-se que a própria ideia de extrafiscalidade perderia sua razão de ser.

Em primeiro lugar, enxerga-se a capacidade contributiva como o reflexo do princípio da igualdade material em matéria tributária, de tal forma que se pode afirmar que “o princípio da capacidade contributiva fundado no princípio da igualdade garante, pelo menos em tese, um sistema tributário justo, que não dá lugar às arbitrariedades e aos privilégios” (RODRIGUES; KUNTZ, 2018, p. 155).

Em segundo lugar, considerando que a extrafiscalidade se concretiza através de normas tributárias indutoras, isto é, normas que estimulam ou desestimulam comportamentos nos agentes econômicos, uma violação desproporcional da capacidade contributiva onera sobremaneira o próprio mecanismo indutor dos tributos com finalidade extrafiscal.

Isso porque a extrafiscalidade não tem, diante da natureza indutora que lhe é inerente, o propósito sancionatório de condutas, mas, quando muito, desincentivador. Portanto:

Deve haver também cuidado para evitar que esses tributos tenham caráter sancionatório, devendo eles ser instituídos não com o caráter meramente arrecadatório, mas, sim, como meio para direcionar condutas, por meio da extrafiscalidade, observando sempre os estudos a respeito das teorias da decisão, a fim de obter os melhores resultados e dar mais eficácia a essas medidas (GESTO, 2016, p. 74).

Noutro giro, derogar por completo a capacidade contributiva e, assim, o princípio da igualdade tributária, não é a melhor opção nem mesmo para os tributos erigidos com finalidade extrafiscal, uma vez que “leis fiscais sem relação alguma com a justiça não fundamental Direito Tributário algum, mas criam apenas uma coisa tributária, ou melhor, um tumulto tributário” (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 28). Logo:

[...] o sustento da despesa pública permite que o legislador estabeleça tributos com fins distintos da simples arrecadação, isto é, com fins neste exato sentido, ‘extrafiscais’, sempre que, como já dissemos, se respeitem as exigências mínimas do princípio da capacidade; que os fins desejados pelo legislador também sejam desejados e protegidos pela Constituição; que sua consecução esteja encomendada por ela ao Estado e aos demais entes públicos; e que a consecução influa ou se reflita, direta ou indiretamente, no nível de despesa pública ou em sua distribuição (LAPATZA, 2007, p. 25).

No Brasil, é comum a relativização do princípio da capacidade contributiva, mormente diante de uma interpretação equivocada no art. 145, § 1º, da Constituição Federal, no sentido de que:

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.

Essa interpretação é errônea na medida em que a classificação dos impostos em diretos e indiretos não encontra qualquer amparo científico. Além do mais, tais impostos, hoje, podem ser graduados conforme o grau de essencialidade do produto (CANAZARO, 2012). Ainda que se critique a eficiência da técnica da essencialidade ou seletividade, dada sua insuficiência, é inegável que ela guarda relação estreita com o princípio da capacidade contributiva.

Além dos argumentos já acima carreados também se faz necessário colacionar o posicionamento de Marciano Seabra de Godoy (2004, p. 221-222) que, analisando os limites constitucionais à extrafiscalidade, distingue as modalidades de limitação em cinco, quais sejam: “1 - quando viola direitos fundamentais; 2 – quando viola direito de propriedade; 3 – quando viola o dever fundamental de contribuir com os gastos públicos; 4 – quando viola a competência material; 5; quando ultrapassa a capacidade contributiva”.

Marcus de Freitas Gouvêa (2006, p. 245-272) preleciona também que existem, porém, outras espécies de limitação à extrafiscalidade que escapa dos aspectos essencialmente jurídico-tributários:

Limites jurídico-principiológicos – a extrafiscalidade é limitada pelo emaranhado principiológico constitucional, formado pelas diretrizes tributárias, econômicas, políticas e sociais; limites jurídico-normativos – são limitações, com natureza de regra, que vedam a extrafiscalidade, ainda que principiológicamente adequada (e.g., vedação do ICMS como forma de regular a oferta de certas mercadorias no mercado interno, à guisa de imposto de exportação, e a necessidade de lei específica para benefícios fiscais – artigo 150, parágrafo 6º da Constituição; limites lógicos – o instrumento tributário extrafiscal deve ter uma pertinência lógica com o objetivo (e.g., caso das isenções de tributos indiretos não cumulativos em fase de intermediária da

cadeia, sem manutenção de créditos); limites econômicos e das forças das sociedades e do mercado – São limitações de natureza prática (e.g, é ineficiente diminuir a tributação de bens de consumo inelástico com o intuito de aumentar seu consumo; é também ineficiente o aumento de alíquotas como forma de inibir o consumo de bens e tributos no lado descendente da Curva de Laffer);

Seja como for, a extrafiscalidade não pode ser enxergada como se fosse uma “carta branca” conferida aos Poderes Legislativo e Executivo – este em alguns casos –, a fim de que possam lançar mão de normas tributárias de natureza indutora a torto e à direita, cabendo, em última análise, considerar os princípios colidentes e a máxima da proporcionalidade para superar eventuais impasses.

3.3 O reconhecimento da extrafiscalidade pelo Supremo Tribunal Federal

O Supremo Tribunal Federal, no que tange aos tributos dotados de finalidade extrafiscal, há décadas tem reduzido a análise dos mesmos à questão do princípio da isonomia tributária, insculpido, em tese, nos artigos 150, II, e 151, I, da Constituição Federal, que estabelecem, respectivamente, o seguinte:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos [...]. Art. 151. É vedado à União: I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação ao Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País [...].

O art. 150, I, da Constituição, evidencia o princípio da isonomia tributária propriamente dito, ao passo que o art. 151, I, dispõe sobre o chamado princípio da uniformidade geográfica em sede tributária. Rita de Cássia Andrade (2009, p. 12.) esclarece sobre o indigitado princípio, no sentido de que:

A União não pode instituir tributo que não seja comum a todas as entidades federativas [...] [tampouco] privilégio ou vantagem a qualquer unidade estatal em prejuízo de outra, sendo permitido apenas [...] incentivos fiscais para promover o equilíbrio [...] entre as diferentes regiões do país.

Nessa senda, no Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 360.461-7/MG, relatado pelo Ministro Celso de Mello, julgado em 06 de dezembro de 2005, ficou estabelecido o entendimento esposado na ementa transcrita:

EMENTA: AGRAVO DE INSTRUMENTO - IPI - AÇÚCAR DE CANA - LEI Nº 8.393/91 (ART. 2º) - ISENÇÃO FISCAL - CRITÉRIO ESPACIAL - APLICABILIDADE - EXCLUSÃO DE BENEFÍCIO - ALEGADA OFENSA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA - INOCORRÊNCIA - NORMA LEGAL DESTITUÍDA DE CONTEÚDO ARBITRÁRIO - ATUAÇÃO DO JUDICIÁRIO COMO LEGISLADOR POSITIVO - INADMISSIBILIDADE - RECURSO IMPROVIDO. CONCESSÃO DE ISENÇÃO TRIBUTÁRIA E UTILIZAÇÃO EXTRAFISCAL DO IPI. - A concessão de isenção em matéria tributária traduz ato discricionário, que, fundado em juízo de conveniência e oportunidade do Poder Público (RE 157.228/SP), destina-se - a partir de critérios racionais, lógicos e impessoais estabelecidos de modo legítimo em norma legal - a implementar objetivos estatais nitidamente qualificados pela nota da extrafiscalidade. A isenção tributária que a União Federal concedeu, em matéria de IPI, sobre o açúcar de cana (Lei nº 8.393/91, art. 2º) objetiva conferir efetividade ao art. 3º, incisos II e III, da Constituição da República. Essa pessoa política, ao assim proceder, pôs em relevo a função extrafiscal desse tributo, utilizando-o como instrumento de promoção do desenvolvimento nacional e de superação das desigualdades sociais e regionais. O POSTULADO CONSTITUCIONAL DA ISONOMIA - A QUESTÃO DA IGUALDADE NA LEI E DA IGUALDADE PERANTE A LEI (RTJ 136/444-445, REL. P/ O ACÓRDÃO MIN. CELSO DE MELLO). - O princípio da isonomia - que vincula, no plano institucional, todas as instâncias de poder - tem por função precípua, consideradas as razões de ordem jurídica, social, ética e política que lhe são inerentes, a de obstar discriminações e extinguir privilégios (RDA 55/114), devendo ser examinado sob a dupla perspectiva da igualdade na lei e da igualdade perante a lei (RTJ 136/444-445). A alta significação que esse postulado assume no âmbito do Estado democrático de direito impõe, quando transgredido, o reconhecimento da absoluta desvalia jurídico-constitucional dos atos estatais que o tenham desrespeitado. Situação inócua na espécie. - A isenção tributária concedida pelo art. 2º da Lei nº 8.393/91, precisamente porque se acha despojada de qualquer coeficiente de arbitrariedade, não se qualifica - presentes as razões de política governamental que lhe são subjacentes - como instrumento de ilegítima outorga de privilégios estatais em favor de determinados estratos de contribuintes. ISENÇÃO TRIBUTÁRIA: RESERVA CONSTITUCIONAL DE LEI EM SENTIDO FORMAL E POSTULADO DA SEPARAÇÃO DE PODERES. - A exigência constitucional de lei em sentido formal para a veiculação ordinária de isenções tributárias impede que o Judiciário estenda semelhante benefício a quem, por razões impregnadas de legitimidade jurídica, não foi contemplado com esse "favor legis". A extensão dos benefícios isençionais, por via jurisdicional, encontra limitação absoluta no dogma da separação de poderes. Os magistrados e Tribunais, que não dispõem de função legislativa - considerado o princípio da divisão funcional do poder -, não podem conceder, ainda que sob fundamento de isonomia, isenção tributária em favor daqueles a quem o legislador, com apoio em critérios impessoais, racionais e objetivos, não quis contemplar com a vantagem desse benefício de ordem legal. Entendimento diverso, que reconhecesse aos magistrados essa anômala função jurídica, equivaleria, em última análise, a converter o Poder Judiciário em inadmissível

legislador positivo, condição institucional que lhe recusa a própria Lei Fundamental do Estado. Em tema de controle de constitucionalidade de atos estatais, o Poder Judiciário só deve atuar como legislador negativo. Precedentes (STF – AI-Agr: 360461 MG. Relator: Min. Celso de Mello. Data de julgamento: 06 dez. 2005. Segunda turma. Data de Publicação: DJe-055 Divulg 27 mar. 2008. Public 28 mar. 2008. Emend Vol 02312-06 PP-01077)

Em apertada síntese, o STF (2005) firmou o entendimento de que o art. 2º, da Lei nº 8.393/91, responsável por estabelecer isenção de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) para as saídas de açúcar ocorridas na área de atuação da Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE) e da Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia (SUDAM), não ofendia o princípio da isonomia tributária.

Já naquela oportunidade, a corte traçou fundamentos que, doravante, passaram a ser reafirmados ao longo de sua jurisprudência. Em primeiro lugar, o ato de concessão de isenção tributária consiste em ato discricionário do Poder Legislativo, fundado, portanto, em um juízo de conveniência e oportunidade, voltado a implementar uma finalidade extrafiscal, a partir de critérios racionais, lógicos e impessoais.

Em segundo lugar, a finalidade extrafiscal de isenções, como aquela estipulada no art. 2º da Lei nº 8.393/91, justifica-se no texto da própria Constituição Federal, mormente em seu art. 3º, II e III, que preconizam como objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil a garantia do desenvolvimento nacional e a erradicação da pobreza e da marginalização, bem como a redução das desigualdades sociais e regionais.

Ademais, o postulado da igualdade difunde-se em igualdade na lei e igualdade perante a lei. Aquela “opera numa fase de generalidade puramente abstrata – constitui exigência destinada ao legislador, que, no processo de formação do ato legislativo, nele não poderá incluir fatores de discriminação responsáveis pela ruptura da ordem isonômica” (BRASIL, 2005, p. 1.086). Este, por sua vez, condiciona os demais poderes à aplicação isonômica daquilo que previu o legislador, sob pena de inconstitucionalidade. Com base nisso, cabe ao legislador, a princípio, efetivar discriminações com vistas à justiça social, contanto que fundamentadas no texto constitucional, a exemplo dos já citados incisos II e III do art. 3º.

Outrossim, referendou-se que a isenção fiscal, justamente por encontrar guarida na discricionariedade do Poder Legislativo, escapa ao controle do Poder Judiciário, sobretudo diante de postulados em prol da extensão jurisdicional de um benefício fiscal a contribuintes que não se enquadrem, *in letteris*, no dispositivo legal correspondente. Logo:

A eventual inconstitucionalidade relativa ou parcial das leis, decorrente da exclusão de benefício, com ofensa ao princípio da isonomia, não permite, em nosso sistema de direito positivo, que se estendam, aos grupos ou categorias

supostamente discriminadas em virtude de injusta preterição, as vantagens legalmente concedidas a terceiros (BRASIL, 2005, p. 1.089).

Noutras palavras, o STF passou a adotar o dogma da separação dos poderes com supedâneo na teoria do legislador negativa, a qual veda ao Poder Judiciário a atuação de forma positiva, a exemplo da concessão de isenção não prevista em lei ou da extensão da mesma à contribuintes não catalogados pelo legislador ordinário (SICCA, 2014, p. 223).

Finalmente, seguindo o magistério de José Souto Maior Borges (1980), o Tribunal firmou o posicionamento de que questões revestidas pela cláusula de isenção devem ser interpretadas restritivamente, evitando-se “qualquer indevida expansão hermenêutica da área de incidência dessa modalidade de exclusão do crédito tributário” (BRASIL, 2005, p. 1.090).

Considerando esses postulados, o STF os explorou à exaustão, até abril de 2017, quando, definitivamente, no Recurso Extraordinário nº 592.145/SP, relatado pelo Ministro Marco Aurélio, firmou a tese de repercussão geral (tema 080) no sentido de que:

Surge constitucional, sob o ângulo do caráter seletivo, em função da essencialidade do produto e do tratamento isonômico, o artigo 2º da Lei nº 8.393/1991, a revelar alíquota máxima de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI de 18%, assegurada isenção, quanto aos contribuintes situados na área de atuação da Superintendência de Desenvolvimento do Nordeste – SUDENE e da Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia – SUDAM, e autorização para redução de até 50% da alíquota, presentes contribuintes situados nos Estados do Espírito Santo e do Rio de Janeiro (BRASIL, 2017, p. 514).

Interessante que, um dos argumentos lançados no julgamento do referido recurso pelo Ministro Luiz Fux, seguiu à rigor a exposição de motivos que sustentou a edição do art. 2º da Lei nº 8.393/91, especialmente ao reconhecer que as regiões beneficiadas pela isenção assim o foram por razões de solo, topografia e clima, além dos custos de produção de cana-de-açúcar, que são, evidentemente, mais elevados nas regiões norte e nordeste do que no centro-sul do país.

Portanto, a constitucionalidade do indigitado dispositivo legal encontrou amparo expresso no art. 151, I, da Constituição, sobretudo ao admitir a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País.

Outro julgado que seguiu a mesma *ratio decidendi* dos citados anteriormente foi o Agravo Regimental em Agravo de Instrumento nº 138.344-6/DF, questionador da isenção tributária concedida pelo art. 6º do Decreto-lei nº 2.434/88, com a conseqüente postulação da

extensão do benefício às liquidações de contratos de câmbio pertinentes a guias de importação emitidas em data anterior à 1º de julho de 1988.

Na oportunidade, o Ministro Relator Celso de Mello, uma vez mais embasou o improvimento recursal com supedâneo na ausência de violação do princípio da isonomia, na discricionariedade do Poder Legislativo ao implementar políticas governamentais, no dogma da separação dos poderes frente à tese do legislador negativo, bem como na questão da hermenêutica não-expansiva de cláusulas de isenção fiscal.

Recentemente, o STF tem tangenciado a finalidade extrafiscal dos tributos, porém não de forma direta e principal. No Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 969.735/PR, relatado pelo Ministro Dias Toffoli, de 24 de fevereiro de 2017, ao decidir sobre a majoração da alíquota da COFINS-Importação à luz do art. 8º, § 21, da Lei nº 10.865/04, a corte ratificou a possibilidade de tratamento diferenciado em virtude de política tributária pautada na extrafiscalidade, desde que devidamente justificada.

Sendo assim, consolidou, *in casu*, a ausência de violação ao princípio da isonomia, notadamente ante a equalização entre bens produzidos no território nacional e aqueles importados de residentes e domiciliados no estrangeiro, dando-se ênfase à proteção da produção nacional e ao favorecimento do emprego e geração de renda no país.

Outro julgado de notável relevo foi o Agravo Regimental nos Embargos de Declaração opostos no Recurso Extraordinário nº 218.287/SC, relatado pelo Ministro Dias Toffoli, em 30 de junho de 2017, no bojo do qual se assentou o seguinte:

O efeito extrafiscal ou a calibração do valor do tributo de acordo com a capacidade contributiva podem ser obtidos pela modulação da alíquota. Em princípio, portanto, não ofende a Constituição a utilização de impostos com função extrafiscal com o objetivo de compelir ou afastar o indivíduo de certos atos ou atitudes. Nessa linha, registro ser ônus da parte interessada apontar as peculiaridades do caso concreto, de modo a propiciar a análise da adequação do percentual fixado na norma legal à luz da cláusula da vedação de confisco e a da capacidade contributiva (BRASIL, 2017, p. 06-07).

A importância que se dá ao julgado tem dúplice justificativa: a uma, porque evidenciou que, mesmo tributos dotados de extrafiscalidade, estão submetidos ao rigor do princípio da capacidade contributiva; a duas, porque, inobstante essa limitação constitucional, fica a cargo do contribuinte o ônus probatório da violação da capacidade contributiva no que tange ao seu limite externo, qual seja: a vedação do confisco.

Enfim, a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.863/DF, relatada pelo Ministro Edson Fachin e julgada em 20 de setembro de 2018, reforça o valor da extrafiscalidade como instrumento de estímulo de condutas por parte da iniciativa privada. Isso porque, na referida

ação, discutiu-se acerca da constitucionalidade da Lei nº 11.484/07, que estabeleceu um programa de incentivos para equipamentos destinados à TV Digital e outros componentes eletrônicos semicondutores relacionados.

Nela, o STF referendou o art. 4º, § 4º, da Lei nº 11.484/07, que estabelecia, como condição para a isenção do imposto de renda e adicional incidentes sobre o lucro da exportação, a não-distribuição dos valores que foram deixados de ser pago em favor dos sócios, obrigando, assim, que os mesmos fossem destinados à reserva de capital da pessoa jurídica, somente podendo ser absorvidos para a amortização de prejuízos ou aumento do capital social.

Nesse sentido, a corte entendeu que a possibilidade de suspender a isenção fiscal em análise não violava o direito de propriedade e a livre iniciativa, na medida em que, dada a finalidade pública das receitas tributárias renunciadas, o Poder Público detinha o poder-dever de condicioná-las à consecução de objetivos diversos da mera arrecadação, especialmente quando voltadas à efetivação de direitos humanos.

Diante dos julgados sobrepostos, é possível afirmar que o STF tem olhado com bons olhos o fenômeno da extrafiscalidade, deixando de se aventurar em funções eminentemente alheias ao crivo do Poder Judiciário. Na verdade, o que o STF tem feito é analisar o *discrímen* elegido pelos Poderes Legislativo e Executivo sob a ótica da proporcionalidade e demais princípios constitucionais.

Ao menos neste tema, a corte não lançou mão de técnicas de hermenêutica expansivas, limitando-se a interpretações restritivas, creditando, nos Poderes Legislativo e Executivo, competência discricionária em estabelecer benefícios tributários. Logo, é dado a esses poderes uma margem de escolha relativamente ampla sobre o regime de extrafiscalidade.

Evidentemente, os julgados analisados demonstram que o STF segue os ensinamentos doutrinários que têm disputado a atenção da academia científica em relação à extrafiscalidade condicionante de objetivos constitucionais, atentando-se apenas para questões excepcionais capazes de violar, sob o manto da proporcionalidade, o princípio da isonomia tributária.

Por fim, Leandro Paulsen (2020, p. 37), chama atenção para algumas manifestações do Supremo Tribunal Federal no que tange à extrafiscalidade. Vejamos:

Conforme o STF, “Em princípio, [...] não ofende a Constituição a utilização de impostos com função extrafiscal com o objetivo de compelir ou afastar o indivíduo de certos atos ou atitudes”. Será inválido se violar a vedação de confisco ou a capacidade contributiva, mas “é ônus da parte interessada apontar as peculiaridades do caso concreto, de modo a propiciar essa análise”.

Mas note-se que o controle da validade da tributação extrafiscal também envolve a análise da concorrência das competências administrativa (para buscar o fim social ou econômico visado) e tributária (para instituir a espécie tributária e para gravar a riqueza alcançada pela norma tributária impositiva) do ente político e, ainda, a análise da adequação da tributação para influir no sentido pretendido, ou seja, da sua eficácia potencial para dissuadir as atividades indesejadas ou de estimular as atividades ideais⁹⁴. Adequadamente justificada a tributação extrafiscal, o STF, em 2018, tem entendido que não há que se falar em violação à isonomia⁹⁵.

Em 2002, o STF manifestou-se no sentido da validade de incentivos fiscais concedidos a empresas que contratam empregados com mais de quarenta anos, a fim de estimular tal conduta por parte dos contribuintes⁹⁶ cometidos infrações de trânsito, bem como de desconto de IPVA a condutores que não tenham cometidos infrações de trânsito, incentivando os contribuintes a serem bons motoristas.⁹⁷

Desta forma, resta consignado que a extrafiscalidade tem sido tema recorrente nos julgados de nossa Corte Maior.

3.4 As políticas públicas na esfera tributária: um caminho para a inclusão social

Destacada nos tópicos anteriores a importância de se alcançar a igualdade material de direitos para todos e todas, notadamente em relação às minorias e aos grupos vulneráveis, com vistas à inclusão social destes grupos e a consequente realização da justiça social, importa proceder a algumas importantes reflexões sobre um dos principais mecanismos de promoção da igualdade hoje existente não apenas no Brasil, mas em praticamente todos os países do mundo: as ações afirmativas (*affirmative actions*).

Trata-se de um tema de transcendental importância para um Estado nacional como o brasileiro, “por ter incidência direta sobre aquele que é, seguramente, o mais grave de todos os nossos problemas sociais, o que está na raiz das nossas mazelas, do nosso gritante e envergonhador quadro social”, tão carente de ações compensatórias que possam ao menos mitigar os perniciosos efeitos de discriminações históricas em relação a segmentos sociais

⁹⁴ O *leading case* em matéria de controle da tributação extrafiscal no direito espanhol é a Sentença do Tribunal Constitucional espanhol 37-87

⁹⁵ A despeito do tema, ver RE nº 1134541, julgado em 30 mai 2018, publicado em Processo eletrônico DJe-110, Divulgado em 04 jun. 2018, publicado em 05 jun. 2018.

⁹⁶ STF, Tribunal Pleno. Rel. Min. Ellen Gracie, ADI nº 1.276, 2002.

⁹⁷ STF, Tribunal Pleno. Rel. Min. Marco Aurélio, ADIMC nº 2.301, 2000.

específicos e que também tenham o condão de minimizar o quadro de exclusão e alijamento de direitos que vem se perpetuando ao longo da história brasileira, v.g., em relação aos negros, às mulheres, às pessoas com deficiência e à população LGBTI, dentre outros grupos minoritários e/ou vulneráveis (GOMES, 2005, p. 47).

Falar-se em ações afirmativas é tocar em um tema polêmico desde o seu nascimento nos Estados Unidos, em 1965⁹⁸, objeto desde então de não poucas discussões e controvérsias e, portanto, nada pacífico.⁹⁹ Mas não se pode deixar de reconhecer que é também falar em um poderoso instrumento jurídico-político de inclusão e realização da justiça social, consagrado na ordem jurídica e na prática jurisprudencial brasileira, cuja aplicação em prol da sociedade tem o poder de promover a implementação do princípio constitucional da igualdade (formal e material) em favor das minorias, grupos vulneráveis, enfim, de todas as pessoas que carregam consigo as marcas da exclusão social, do estigma, marginalização, indiferença, discriminação e alijamento histórico de direitos.

Antes de se passar à análise das ações afirmativas propriamente ditas, torna-se relevante tecer algumas considerações acerca do princípio da igualdade, hoje previsto em inúmeros instrumentos internacionais (tratados, declarações etc.), notadamente aqueles veiculadores de normas que contemplam os direitos humanos, e também na grande maioria das constituições do mundo, dentre elas a Constituição brasileira de 1988, que o consagrou destacadamente no

⁹⁸ Cármen Lúcia Antunes Rocha (1996, p. 285) afirma que a expressão “ação afirmativa” foi utilizada pela primeira vez numa ordem executiva federal norte-americana, no ano de 1965. No mesmo sentido, Joaquim Benedito Barbosa Gomes (2001, p. 07) destaca que o berço histórico das ações afirmativas é o Direito Público norte-americano, onde tais mecanismos constituíram uma verdadeira revolução jurídica.

⁹⁹ Sobre as polêmicas envolvendo as ações afirmativas, John David Skrentny (1996, p. 01-02). escreveu obra densa e de fôlego, intitulada “*The Ironies of Affirmative Action*”, publicada em 1996, pela University of Chicago Press. Nela o de três décadas nos EUA e que envolveu filósofos, juristas, cientistas sociais, políticos, jornalistas, redatores editoriais e cidadãos comuns, justificando sua contribuição por meio de uma pesquisa até então no realizada, concernente à gênese das ações afirmativas, ou seja, questionando como esse instituto controverso emergiu

⁹⁹ A Declaração Universal (e outros importantes instrumentos de direitos humanos que lhe seguiram) definitivamente inovou a “gramática dos direitos humanos”, introduzindo no cenário político e normativo o que a doutrina denomina como a “concepção contemporânea dos direitos humanos”, marcada pelas características da universalidade e indivisibilidade desses direitos. “Universalidade, porque clama pela extensão universal dos direitos humanos, sob a crença de que a condição de pessoa é o requisito único para a titularidade de direitos, considerando o ser humano como um ser essencialmente moral, dotado de unicidade existencial e dignidade” e autor se propõe a oferecer uma nova contribuição sobre os intensos debates sobre a ação afirmativa que ocorreram ao longo de três décadas nos EUA e que envolveu filósofos, juristas, cientistas sociais, políticos, jornalistas, redatores editoriais e cidadãos comuns, justificando sua contribuição por meio de uma pesquisa até então no realizada, concernente à gênese das ações afirmativas, ou seja, questionando como esse instituto controverso emergiu (PIOVESAN, 2018, p. 91).

caput de seu art. 5º, dispositivo constitucional estabelecido de um amplo rol de direitos fundamentais, além da igualdade.

Muito se tem escrito sobre o princípio da igualdade. Na literatura brasileira e também internacional é possível se encontrar uma imensa quantidade de escritos sobre o tema, incluindo teses, dissertações, monografias e outros textos científicos, em que a igualdade ora figura como tema principal, ora como argumento fundante e justificador da temática pesquisada. Por essa razão, não se pretende, neste tópico, aprofundar as discussões sobre a conceituação e o grande leque de questões que envolvem a igualdade, senão naquilo que é necessário para a compreensão de sua importância no âmbito do trabalho ora desenvolvido, especialmente no que se refere à justa tributação como mecanismo de inclusão e realização da justiça social.

Nesse contexto, é preciso lembrar, conforme já analisado anteriormente, que a proteção dos direitos humanos nas últimas décadas deixou de ser uma preocupação apenas dos Estados nacionais, tendo passado por um processo de universalização, notadamente a partir da proclamação da Declaração Universal dos Direitos Humanos (1948)¹⁰⁰, que permitiu que esses direitos passassem a contar com uma ampla, diferenciada e específica proteção no plano internacional, que acabou dando origem a um novo ramo do Direito Internacional, denominado Direito Internacional dos Direitos Humanos.

Como se destacou, a primeira fase de proteção internacional desses direitos foi marcada pelo desenvolvimento de uma proteção mais genérica, com base no princípio da igualdade formal. Já num momento seguinte, diante da constatação internacional de que a proteção geral e abstrata não era suficiente, tem início a segunda fase de proteção, com a especificação do sujeito de direito e baseada no princípio da igualdade material, cuja tônica é a edição de normas que levam em consideração as peculiaridades e especificidades de cada indivíduo ou grupo, especialmente nos casos das minorias e grupos vulneráveis, objetivando atenuar as desigualdades sociais e eliminar todas as formas de discriminação que afetam a estes grupos de forma desproporcional e conseqüentemente os excluem socialmente.

¹⁰⁰ A Declaração Universal (e outros importantes instrumentos de direitos humanos que lhe seguiram) definitivamente inovou a “gramática dos direitos humanos”, introduzindo no cenário político e normativo o que a doutrina denomina como a “concepção contemporânea dos direitos humanos”, marcada pelas características da universalidade e indivisibilidade desses direitos. “Universalidade, porque clama pela extensão universal dos direitos humanos, sob a crença de que a condição de pessoa é o requisito único para a titularidade de direitos, considerando o ser humano como um ser essencialmente moral, dotado de unicidade existencial e dignidade” e “Indivisibilidade porque, ineditamente, o catálogo dos direitos civis e políticos é conjugado ao catálogo dos direitos econômicos, sociais e culturais”, todos eles recebendo a mesma proteção jurídica (PIOVESAN, 2005, p. 36).

Essa proteção especial e particularizada conferida a determinados grupos nasce, como se viu, em razão da constatação dos quadros de vulnerabilidade que os atinge em maior ou menor intensidade. Todo esse quadro demonstra que a diferença passou a não mais ser utilizada para a aniquilação de direitos (como tristemente ocorreu durante a Segunda Guerra Mundial), mas, em vez disso, para a sua promoção. Nota-se que, ao lado do direito à igualdade “surge, também, como direito fundamental, o direito à diferença. Importa o respeito à diferença e à diversidade, o que lhes assegura um tratamento especial” (PIOVESAN, 2005, p. 38).

É neste cenário que passam a ser destacadas, tanto no plano internacional como no âmbito do Direito doméstico dos Estados nacionais (especialmente nas e em razão das Constituições), três vertentes relacionadas à concepção de igualdade¹⁰¹ que são sintetizadas por Flávia Piovesan (2005, p. 38) da seguinte maneira:

a) a igualdade formal, reduzida à fórmula “todos são iguais perante a lei” (que, ao seu tempo, foi crucial para abolição de privilégios); b) a igualdade material, correspondente ao ideal de justiça social e distributiva (igualdade orientada pelo critério socioeconômico); e c) a igualdade material, correspondente ao ideal de justiça enquanto reconhecimento de identidades (igualdade orientada pelos critérios gênero, orientação sexual, idade, raça, etnia e demais critérios).

A igualdade formal¹⁰², consagrada no art. 5º, *caput*, da Constituição brasileira de 1988, sob o imperativo de que “todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza”, amplamente sedimentada na doutrina nacional, conforme ensina Antonio Enrique Pérez Luño (2007, p. 19, tradução nossa)¹⁰³ é geralmente identificada com:

¹⁰¹ Vale ressaltar, conforme expõe Antonio Enrique Pérez Luño (2007, p. 84-97) ao analisar o princípio inculcando na Constituição espanhola de 1978, que a igualdade pode ser analisada como valor, como princípio ou como um direito fundamental propriamente dito.

¹⁰² Trata-se de uma igualdade jurídica, de uma igualdade liberal. Como explica José Joaquim Gomes Canotilho (2003, p. 426), foi “amplamente postulada pelo constitucionalismo liberal: os homens nascem e permanecem livres e iguais em direitos. Por isso se considera que esta igualdade é um pressuposto para a uniformização do regime das liberdades individuais a favor de todos os sujeitos de um ordenamento jurídico”. Pérez Luño (2007, p. 19) considera que “El principio de la igualdad ante la ley anticipado ya en la isonomía griega o en la aequabilitas romana, asume una importancia decisiva en la revolución burguesa, que se propuso, entre sus principales objetivos, terminar con el sistema de inmunidades y privilegios propios del mundo feudal”. No mesmo sentido, Álvaro Ricardo de Souza Cruz (2005, p. 04) afirma que, no constitucionalismo clássico, a igualdade “resumia-se ao fim dos privilégios feudais em face do Fisco e às Corporações de Ofício. Significava que todos deviam igualmente arcar com os tributos e que cada indivíduo poderia igualmente aceitar as condições de seu contrato de trabalho”.

¹⁰³ No original: “La igualdad formal suele identificarse con la exigencia jurídico política sintetizada en el principio de la igualdad ante la ley. Dicho principio supone el reconocimiento de un mismo estatuto jurídico para todos los ciudadanos, lo que implica la garantía de la paridad de trato en la legislación y en la aplicación del derecho”.

A exigência jurídico-política sintetizada no princípio da igualdade perante a lei. Este princípio implica o reconhecimento do mesmo estatuto legal para todos os cidadãos, o que implica a garantia de igualdade de tratamento na legislação e na aplicação da lei.

O primeiro viés da igualdade formal é a igualdade *na* lei, isto é, no momento de *elaboração* da lei, entendendo-se, em concorde unanimidade, que o alcance do princípio não se restringe a nivelar os indivíduos diante da norma jurídica posta, mas que a própria lei não pode ser editada em desconformidade com a isonomia, *v.g.*, estabelecendo discriminações gratuitas, infundadas, sejam elas de natureza tributária ou qualquer outra.

Por outras palavras, trata-se de uma vertente do princípio da igualdade direcionada ao legislador (destinatário), proibindo-lhe de fazer discriminações inconstitucionais e inconventionais no momento da elaboração da lei. José Joaquim Gomes Canotilho (2007, p. 426-427) afirma que:

A lei, ela própria, deve tratar por igual todos os cidadãos. O princípio da igualdade dirige-se ao próprio legislador, vinculando-o à criação de um direito igual para todos os cidadãos. [...] O princípio da igualdade, no sentido de igualdade na própria lei, é um postulado de racionalidade prática: para todos os indivíduos com as mesmas características devem prever-se, através da lei, iguais situações ou resultados jurídico.

O segundo aspecto da igualdade formal é a igualdade *perante* a lei, isto é, no momento da *aplicação* do direito. Por isso, essa vertente do princípio é direcionada ao aplicador do Direito (destinatário), que deve aplicar a mesma lei aos casos iguais e leis diferentes aos casos diferentes (tratamento igual de situações iguais e, diferente, para situações distintas), independentemente dos sujeitos a quem devam ser aplicadas.

A igualdade material (real, econômica ou democrática), por sua vez, consiste em tratar desigualmente os desiguais, na medida de suas desigualdades, a fim de que se possa alcançar uma igualdade real e não meramente formal.¹⁰⁴

Abordando essa vertente da igualdade, Álvaro Ricardo de Souza Cruz (2005, p. 10) explica que o paradigma social do direito consolidou a perspectiva de tratamento privilegiado do hipossuficiente econômica e socialmente, dando colorações distintas ao princípio da igualdade, tal como concebido pelos revolucionários franceses. A igualdade deixa seu aspecto

¹⁰⁴ Álvaro Ricardo de Souza Cruz (2005, p. 10), explica que “o paradigma social do direito consolidou a perspectiva de tratamento privilegiado do hipossuficiente econômica e socialmente, dando colorações distintas ao princípio da igualdade, tal como concebido pelos revolucionários franceses. A igualdade deixa seu aspecto meramente formal, assumindo uma concepção material e inovadora, permitindo a consecução da máxima: ‘Tratar desigualmente os desiguais na medida de sua desigualdade’”.

meramente formal, assumindo uma concepção material e inovadora, permitindo a consecução da máxima: “Tratar desigualmente os desiguais na medida de sua desigualdade”.

No mesmo sentido, Joaquim Benedito Barbosa Gomes (2001, p. 04) ressalta que o conceito de igualdade material substancial, que, longe de se apegar ao formalismo e à abstração da concepção igualitária do pensamento liberal oitocentista, recomenda, inversamente, que se levem na devida conta as desigualdades concretas existentes na sociedade, devendo as situações desiguais serem tratadas de maneira dessemelhante, evitando-se assim o aprofundamento e a perpetuação de desigualdades engendradas pela própria sociedade

Essa vertente da igualdade está intimamente ligada ao processo de especificação do sujeito no plano internacional, analisado anteriormente, pois, por esse novo paradigma (da igualdade material), passa-se a tratar o indivíduo ou grupo especificamente, lançando-se luzes sobre as suas características peculiares, com o objetivo de combater, erradicar, ou ao menos minimizar, o quadro de desigualdade econômica e social que os aflige, com a finalidade última de promover a inclusão e a justiça social.

Portanto, em um primeiro aspecto, a igualdade material correspondente ao ideal de justiça social e distributiva, isto é, uma igualdade orientada pelo critério socioeconômico, que busca proporcionar aos indivíduos as mesmas oportunidades diante dos bens da vida (igualdade de oportunidades ou *equality of opportunity*), ou seja, uma distribuição mais justa de recursos e bens para todos e todas (justiça social).¹⁰⁵ De outro lado, por uma segunda ótica, a igualdade material também correspondente ao ideal de justiça enquanto reconhecimento e proteção das diversas identidades existentes, sendo, nesse caso, uma igualdade orientada por diversos critérios, tais como raça, nacionalidade, gênero, orientação sexual, idade, etnia, dentre outros.

Nesse contexto, Nancy Fraser (2000, p. 55, tradução nossa)¹⁰⁶ salienta que, dentre as exigências de justiça, concomitantemente:

¹⁰⁵ “Esta equiparación entre justicia e igualdad ha sido una constante en aquellas doctrinas iusnaturalistas que cifran su concepción de la justicia material en la igualdad por naturaleza del género humano” (PÉREZ LUÑO, 2007, p. 78).

¹⁰⁶ No original: “As we saw, recognition cannot be reduced to distribution because one’s status in society is not simply a function of one’s class position. [...] Conversely, likewise, distribution cannot be reduced to recognition because one’s access to resources is not simply a function of one’s status”.

[...] estão a redistribuição¹⁰⁷ e o reconhecimento¹⁰⁸, sendo que nenhum deles, isoladamente, é suficiente. O reconhecimento não pode se reduzir à distribuição, porque o status na sociedade não decorre simplesmente em função da classe. [...] Por outro lado, da mesma forma, a distribuição não pode ser reduzida ao reconhecimento, porque o acesso aos recursos não decorre simplesmente em função do status de alguém.

Percebe-se, aqui, um caráter bidimensional da justiça social, consubstanciado nestes dois importantes elementos: (i) a redistribuição de bens e recursos, somada ao (ii) reconhecimento das diversidades e identidades existentes na sociedade, ambos, elementos de inclusão social. É nessa linha que Boaventura de Souza Santos (2003, p. 25) sustenta que apenas a junção destes dois elementos é capaz de promover a realização da igualdade, complementando que “as pessoas e os grupos sociais têm o direito a ser iguais quando a diferença os inferioriza, e o direito a ser diferentes quando a igualdade os descaracteriza”. Daí ser importante e, mais do que isso, necessário, uma igualdade que seja capaz de reconhecer as diferenças e, concomitantemente, de uma diferença que não alimente, produza ou reproduza as desigualdades (SANTOS, 2003, p. 56).

José Joaquim Gomes Canotilho (2003, p. 431) destaca, ainda, a necessidade do princípio da igualdade perante os encargos públicos (*égalité devant les charges publiques*, *Lastengleichheit*), explicando que o seu sentido tendencial é o seguinte: (1) os encargos públicos (impostos, restrições ao direito de propriedade) devem ser repartidos de forma igual pelos cidadãos; (2) no caso de existir um sacrifício especial de um indivíduo ou grupo de indivíduos justificado por razões de interesse público, deverá reconhecer-se uma indenização ou compensação aos indivíduos particularmente sacrificados.

É sob a ótica das perspectivas do princípio da igualdade acima analisadas, que assume importância ímpar a reflexão sobre as ações afirmativas, enquanto mecanismo de combate à

¹⁰⁷ Nas palavras de Fraser (2000, p. 48), “In today’s world, claims for social justice seem increasingly to divide into two types. First, and most familiar, are redistributive claims, which seek a more just distribution of resources and goods. Examples include claims for redistribution from the North to the South, from the rich to the poor, and (not so long ago) from the owners to the workers. To be sure, the recent resurgence of free-market thinking has put proponents of redistribution on the defensive. Nevertheless, egalitarian redistributive claims have supplied the paradigm case for most theorizing about social justice for the past 150 years”.

¹⁰⁸ Ademais, Frasen (2000, p. 50) “Today, however, we increasingly encounter a second type of social-justice claim in what has been called the ‘politics of recognition’. Here the goal, in its most plausible form, is a difference-friendly world, where assimilation to majority or dominant cultural norms is no longer the price of equal respect. Examples include claims for the recognition of the distinctive perspectives of ethnic, ‘racial’ and sexual minorities as well as of gender difference. Moreover, this type of claim has recently attracted the interest of political philosophers, moreover, some of whom are seeking to develop a new paradigm of justice that puts recognition at its centre”.

discriminação, promoção da igualdade (sobretudo, a material), inclusão e realização da justiça social.

Para o alcance deste cenário, as ações afirmativas constituem um importante mecanismo de promoção da igualdade de forma abrangente, justa e incluyente, uma vez que se prestam, notadamente, a combater toda e qualquer forma de discriminação, entendida aqui, na linha do que dispõe a Convenção sobre a Eliminação de todas as formas de Discriminação Racial (1965), como toda distinção, exclusão, restrição ou preferência que tenha por objeto ou resultado prejudicar ou anular o exercício, em igualdade de condições, dos direitos humanos e fundamentais, seja nos campos político, social, econômico, cultural, civil, penal ou em qualquer outro.

Nas palavras de Flávia Piovesan (2007, p. 39), “a discriminação ocorre quando somos tratados iguais, em situações diferentes; e como diferentes, em situações iguais”. Logo, verifica-se que toda discriminação importa sempre em desigualdade, que deve ser prevenida, combatida e, quando possível, erradicada, pois um quadro de desigualdade sempre está atrelado à pobreza, fome, miséria, marginalização e exclusão sociais, dentre outras mazelas que atingem a tantas sociedades, por vezes, de forma fatal.

No âmbito dos direitos humanos e fundamentais, seja por meio dos instrumentos internacionais ou da normativa doméstica dos países, constata-se que a problemática da discriminação tem sido enfrentada por meio de duas estratégias distintas. A primeira, de índole repressivo-punitiva, tem como objetivo primário (e urgente) a proibição, punição e eliminação de toda e qualquer forma de discriminação. Nesse sentido, a Constituição de 1988 prevê em seu art. 5º, inc. XLI, que “a lei punirá qualquer discriminação atentatória dos direitos e liberdades fundamentais”.¹⁰⁹ Já a segunda, consiste em uma estratégia de viés promocional, cuja finalidade é a promoção, fomento, desenvolvimento e avanço da igualdade. É fundamental que estas duas vertentes sejam operacionalizadas de maneira conjugada para o êxito no alcance de suas finalidades. Nesse sentido é precisa a lição de Flávia Piovesan (2007, p. 40) que, em razão de sua concisão e sobriedade, pede-se vênia para transcrever na íntegra:

Faz-se necessário combinar a proibição da discriminação com políticas compensatórias que acelerem a igualdade enquanto processo. Isto é, para assegurar a igualdade não basta apenas proibir a discriminação, mediante legislação repressiva. São essenciais as estratégias promocionais capazes de

¹⁰⁹ Este inciso constitui um desdobramento de um dos objetivos fundamentais da República, que é a promoção do bem de todos, sem discriminação de qualquer espécie (CF, art. 3º, IV), assim como do princípio da igualdade (CF, art. 5º, caput). Ressalta-se ainda que não apenas no campo normativo, mas também na esfera judicial, a discriminação tem sido combatida fortemente desde o famoso caso Ellwanger (STF, HC nº 84.424-2/RS, DJ de 19 de março de 2004).

estimular a inserção e inclusão de grupos socialmente vulneráveis nos espaços sociais. Com efeito, a igualdade e a discriminação pairam sob o binômio inclusão-exclusão. Enquanto a igualdade pressupõe formas de inclusão social, a discriminação implica a violenta exclusão e a intolerância à diferença e à diversidade. O que se percebe é que a proibição da exclusão, em si mesma, não resulta automaticamente na inclusão. Logo, não é suficiente proibir a exclusão, quando o que se pretende é garantir a igualdade de fato, com a efetiva inclusão social de grupos que sofreram e sofrem um consistente padrão de violência e discriminação.¹¹⁰

Em geral, o Direito Comparado revela que a mera proibição jurídica da discriminação não é suficiente para combatê-la eficazmente, fato que pode ser constatado no âmbito da sociedade e do Direito brasileiro. É nesse contexto que as ações afirmativas, instrumentos de índole promocional e de discriminação positiva, apresentam-se como um poderoso mecanismo de inclusão social e realização da justiça, atuando como garantia do princípio constitucional e convencional da igualdade, especialmente ao promover a inclusão dos diferentes e excluídos e combater a discriminação, por meio de políticas sociais de apoio àqueles grupos socialmente fragilizados, conforme estudados no âmbito deste trabalho (GOMES, 2001, p. 20).

Sob a ótica conceitual, todas as diversas definições doutrinárias e entendimentos jurisprudenciais, hoje existentes, apontam para alguns elementos comuns na definição do instituto, indicando no sentido de que as ações afirmativas, também denominadas como ações ou discriminações positivas (direito europeu), são (i) *medidas especiais* e (ii) *temporárias*, consistentes no estabelecimento de (iii) *mecanismos compensatórios*, para proporcionar a igualdade por meio de um tratamento desigual, ou seja, estabelece-se um tratamento discriminatório (discriminação constitucional e convencional) especial e temporário para a promoção de uma compensação, que tem como escopo último o alcance da igualdade material.

Nesse sentido, Flávia Piovesan (2007, p. 40) entende as ações afirmativas como medidas especiais e temporárias que buscam remediar um passado de discriminação, promovendo o respeito à diferença e à diversidade, e, assim, acelerando o processo de igualdade para o alcance da igualdade material pelas minorias e grupos vulneráveis. Nas palavras da autora, as ações afirmativas, enquanto políticas compensatórias adotadas para aliviar e remediar as condições resultantes de um passado discriminatório, cumprem uma finalidade pública decisiva para o projeto democrático, que é a de assegurar a diversidade e a pluralidade social. Constituem medidas concretas que viabilizam o direito à igualdade, com a crença de que a igualdade deve

¹¹⁰ No mesmo sentido, Cármen Lúcia Antunes Rocha (1996, p. 284) afirma que proibir a discriminação não é o bastante para se ter a efetividade do princípio da igualdade jurídica.

se moldar no respeito à diferença e à diversidade. Através delas transita-se da igualdade formal para a igualdade material e substantiva (PIOVESAN, 2007, p. 41).

O viés compensatório das ações afirmativas também é encontrado na definição de Joaquim Benedito Barbosa Gomes (2001, p. 40), que as define como um conjunto de políticas públicas e privadas de caráter compulsório, facultativo ou voluntário, concebidas com vista ao combate à discriminação racial, de gênero e de origem nacional, bem como para corrigir os efeitos presentes da discriminação praticada no passado, tendo por objetivo a concretização ao ideal de efetiva igualdade de acesso a bens fundamentais com a educação e o emprego.

Álvaro Ricardo Souza Cruz (2005, p. 128), destacando a importância das ações afirmativas para a inclusão dos grupos tradicionalmente discriminados, também define o instituto em análise de forma peculiar e precisa, pontuando que as ações afirmativas podem ser entendidas como medidas públicas e privadas, coercitivas ou voluntárias, implementadas na promoção/integração de indivíduos e grupos sociais tradicionalmente discriminados em função de sua origem, raça, sexo, opção sexual, idade, religião, patologia física/psicológica, etc.

Conforme se afere, torna-se evidente que as ações afirmativas, indo além das políticas governamentais embasadas tão-somente na positivação de direitos e garantias (prisma da igualdade formal) e no estabelecimento de leis repressivas da discriminação, são mecanismos que buscam combater e/ou eliminar a exclusão e efetivar a inclusão social, podendo ser oriundos tanto da esfera pública como privada, inclusive de órgãos dotados de competência política, administrativa ou jurisdicional. Em verdade, a prática tem demonstrado tratar-se de ações que têm sido desenvolvidas por diversos setores sociais, com o escopo de concretizar a igualdade material para todos e todas.

Nesse sentido, José Claudio Monteiro de Brito Filho (2018, p. 417) destaca que as ações afirmativas propõem uma conduta mais dinâmica, por meio do estabelecimento de normas que, reconhecendo as diferenças e as desigualdades porventura causadas pelas primeiras, criam condições especiais para o exercício dos direitos, especialmente os fundamentais, em favor de grupos vulneráveis. Por isso, tais ações têm sido utilizadas no Brasil não somente para hipóteses de exclusão, que têm como causas fatores culturais e sociais, mas também para as hipóteses de desigualdade, que têm como causa fator socioeconômico.

É nesse mesmo sentido que Cármen Lúcia Antunes Rocha (1996, p. 285), ao discorrer sobre a gênese das ações afirmativas nos Estados Unidos, explica que elas importam na exigência de favorecimento de algumas minorias (e acrescente-se, de grupos vulneráveis) socialmente inferiorizadas, isto é, juridicamente desiguadas em razão de preconceitos culturalmente arraigados na sociedade e que precisam ser superados, para que então seja

possível o atingimento da eficácia da igualdade, conforme preconizada e constitucionalmente assegurada na principiologia dos direitos fundamentais.¹¹¹

Vale ressaltar ainda que as ações afirmativas também podem constituir importantes instrumentos para o combate não apenas da discriminação direta, ostensiva e expressa, mas também da chamada discriminação indireta¹¹², isto é, aquela que dá origem a uma desigualdade que não advém de atos concretos ou de uma manifestação expressa de discriminação por quem quer que seja, mas é oriunda de práticas administrativas, empresariais ou mesmo de leis e políticas públicas que, aparentemente, afeiçoam-se neutras, mas em verdade são dotadas de um grande potencial discriminatório (GOMES, 2001, p. 23).

Nesse contexto, sobrepõe a aplicação da Teoria do Impacto Desproporcional, formulada nos Estados Unidos sob a alcunha “Disparate Impact Doctrine”, que pode ser sintetizada da seguinte maneira:

[...] toda e qualquer prática empresarial, política governamental ou semigovernamental, de cunho legislativo ou administrativo, ainda que não provida de intenção discriminatória no momento de sua concepção, deve ser condenada por violação do princípio constitucional da igualdade material, se em consequência de sua aplicação resultarem efeitos nocivos de incidência especialmente desproporcional sobre certas categorias de pessoas (GOMES, 2001, p. 24).

Portanto, de acordo com essa teoria, independentemente da demonstração da intenção discriminatória, o que importa, ao fim e ao cabo, é que o real impacto de medidas que em si mesmas podem ser tidas como neutras, não venha a prejudicar desproporcionalmente determinados grupos, situando-os em uma situação de efetiva desvantagem em relação aos demais segmentos sociais, pois, se assim for, tais medidas devem ser consideradas incompatíveis e ofensivas ao princípio da igualdade.

Ademais, vale destacar que essa forma de discriminação (por impacto desproporcional) afeiçoa-se até mesmo como uma forma mais perversa de discriminação, uma vez que não se apresenta, desde logo, de maneira clara e expressa, mas dissimulada, quase invisível. É nesse contexto que os comandos normativos de uma lei tributária, v.g., podem constituir uma

¹¹¹ Na visão da autora, com a gênese e o desenvolvimento das ações afirmativas “se teve, e ainda se tem, a reversão do conceito jurídico do princípio da igualdade no Direito em benefício dos discriminados. De um conceito jurídico passivo mudou-se para um conceito jurídico ativo, quer-se dizer, de um conceito negativo de condutas discriminatórias vedadas passou-se a um conceito positivo de condutas promotoras da igualação jurídica” (ROCHA, 1996, 286).

¹¹² Conforme ressaltam Ingo Wolfgang Sarlet, Luiz Guilherme Marinoni e Daniel Mitidiero (2019, p. 616) “no caso da discriminação indireta, o que se verifica é que de medidas aparentemente neutras sob o ponto de vista discriminatório, quando de sua aplicação, resultam efeitos nocivos e particularmente desproporcionais para determinadas categorias de pessoas”.

discriminação indireta inaceitável e inconstitucional, em razão do impacto desproporcional que pode acarretar sobre certos indivíduos e/ou grupos.¹¹³

Das definições trazidas e analisando-se as práticas estrangeiras e também a brasileira quanto à adoção do instituto sob análise, torna-se possível perceber que as ações afirmativas estão assentadas sob dois fundamentos, um de ordem histórica e outro de ordem técnica, ambos invocados como fatores de legitimidade do instituto e que estariam a respaldar a sua constitucionalidade.

O fundamento histórico legitima a ação afirmativa em razão de ela constituir um instrumento que almejam reparar uma discriminação histórica. Esse fundamento é facilmente constatado nas ações que visam compensar a população negra, que foi historicamente discriminada, estabelecendo-se, portanto, uma compensação histórica em razão de um quadro de discriminação histórica, *v.g.*, as cotas raciais.

Já o fundamento técnico ressalta o fato de que alguns grupos sociais, em razão de uma determinada circunstância específica, não conseguem exercer um determinado direito específico, fato que é remediado por meio da discriminação promovida pela ação afirmativa relacionada à questão. Nesse caso, é preciso verificar a existência de uma relação lógica entre a circunstância específica e o não acesso a um direito específico, ou seja, verificar se o indivíduo ou grupo não consegue exercer um direito em razão de estar envolvido por uma circunstância específica, *v.g.*, o fazer parte de determinado grupo como as pessoas com deficiência.

Vale destacar que estes dois fundamentos não são excludentes e não precisam figurar concomitantemente, de modo que nos casos concretos, torna-se possível uma ação afirmativa apenas com um fundamento histórico ou tão-somente com um fundamento técnico.

Além disso, vários são os argumentos encontrados na doutrina e que são utilizados para justificar as ações afirmativas. Os mais comuns, baseiam-se na crença de que a justiça exige o fim da discriminação das minorias e grupos vulneráveis; que a ação afirmativa é apenas uma compensação pela discriminação, seja ela atual ou passada; que a integração e a diversidade promovidas por meio destas ações são fundamentais para a obtenção de importantes resultados para as empresas, organizações e para a sociedade em geral. Ademais, ressalta-se também a

¹¹³ O Supremo Tribunal já aplicou a teoria do impacto desproporcional por ocasião do julgamento da ADIn nº 1.946/DF, “na qual, ao examinar a constitucionalidade da incidência do limite estabelecido para os benefícios previdenciários pela EC 20 sobre o salário-maternidade, o Tribunal entendeu que, em virtude da aplicação do referido teto, quem passaria a arcar com a diferença salarial seria o empregador, o que, por sua vez, levaria a uma redução da oferta de empregos (ou seja, a um impacto desproporcional) para mulheres. Em outras palavras, levaria a um aumento da discriminação contra a mulher no mercado de trabalho” (SARLET; MARINONI; MITIDIERO, 2019, p. 616).

existência de argumentos de cunho utilitarista, segundo os quais, *v.g.*, as ações afirmativas seriam importantes para a integração e promoção da diversidade dentro de empresas e na sociedade em geral (KELLOUGH, 2006, p. 76-78).

Sem dúvida, um dos argumentos mais empregados é o que diz respeito à necessidade de uma compensação pela discriminação sofrida, ou seja, a realização de uma espécie de justiça distributiva. É sob este argumento que as ações afirmativas evoluíram ao longo dos tempos como parte da luta para combater a discriminação contra as minorias étnicas e raciais e as mulheres, notadamente. Nesse contexto, a sua justificação repousa, pelo menos inicialmente, na legitimidade dessa luta. O que se verifica é uma concordância, por parte de seus defensores, de que os esforços para superar os padrões históricos de injustiça racial e social são necessários. Em outras palavras, muitos aceitam a proposta de que a justiça exige o trabalho para superar a discriminação contra as minorias e grupos vulneráveis e suas várias consequências.

No Brasil, a legislação, bibliografia e a prática brasileira dão conta da existência de várias ações afirmativas que vêm sendo adotadas em diversos setores da sociedade ao longo das últimas décadas, notadamente por meio do estabelecimento das denominadas cotas. Nesse sentido, a doutrina afirma que as “ações afirmativas integram já de há muito uma gramática universal do direito constitucional, da dogmática dos direitos fundamentais e do direito internacional dos direitos humanos” (SARLET; MARINONI; MITIDIERO, 2019, p. 607).

No âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, as ações afirmativas estão lastreadas tanto em normas constitucionais como na legislação ordinária de quase todos os entes federativos. Na Constituição, cita-se os artigos 3º, I, III e IV; 4º, VIII; 5º, XLII; 7º, XX e XXXI; 23, II e X; 24, XIV; 37, VIII; 170, VII; 203, IV e V; 206, I; 208, III e 227, § 1º, II. No plano infraconstitucional, são diversas as leis que lastreiam as ações afirmativas e que estão espalhadas pelas unidades da federação.

Os exemplos de ações afirmativas adotadas no Estado brasileiro são muitos, tais como as cotas (20%) para as pessoas com deficiência nos concursos públicos (Lei nº 8.112/90); as cotas (30%) para mulheres nas eleições federais, estaduais e municipais (Lei nº 9.504/1997); a indicação e posse, em 2000, de Ellen Gracie Northfleet para o cargo de Ministra do Supremo Tribunal Federal, sendo ela a primeira mulher a ocupar esse cargo em quase 200 anos de história da Corte; a indicação e posse, em 2003, de Joaquim Benedito Barbosa Gomes para ocupar o cargo de Ministro da referida Corte Constitucional, sendo ele o primeiro negro a ocupar referido cargo também depois de quase 200 anos de vida do Tribunal; as cotas étnico-raciais para seleção de estudantes nas universidades públicas brasileiras, inclusive com a adoção do critério da auto

identificação¹¹⁴; as cotas (20%) para negros nos concursos públicos (Lei nº 12.990/14), dentre muitas outras.

O que se verifica, portanto, é que o Estado brasileiro tem adotado exitosamente (embora não pacificamente) a política das ações afirmativas e, com isso, tem promovido a inclusão social de um sem número de indivíduos e grupos que, historicamente, sofreram discriminação no país, ou que em razão de suas circunstâncias peculiares, não conseguem exercer os seus direitos em igualdade de condições com outros indivíduos ou grupos.

É nesse contexto que essas ações têm atuado como verdadeiros instrumentos de inclusão e justiça sociais, notadamente promovendo uma desigualação positiva para que se alcance uma igualdade jurídica efetiva. Cármen Lúcia Antunes Rocha (1996, p. 284), em excelente texto sobre a temática, depois de ratificar que as ações afirmativas constituem o “conteúdo democrático da igualdade jurídica”, expressa lucidamente fim último destas ações, confirmando serem elas “uma forma jurídica para se superar o isolamento ou a diminuição social a que se acham sujeitas as minorias” e, acrescente-se, os grupos vulneráveis.

3.4.1 A concessão de incentivos fiscais pela extrafiscalidade dos tributos

A noção de incentivos fiscais em prol de pessoas integrantes de grupos vulneráveis ou até mesmo para empresas que praticam de forma espontânea medidas tendentes à inclusão social de referidas pessoas, pode ser concebida como uma maneira subutilizada de ação afirmativa, mesmo guarneecendo forte chance de êxito.

Diante da hodierna importância que se tem dado por parte da atividade empresarial a aspectos ligados ao planejamento tributário como meio de se conseguir um ônus fiscal menor, as ações afirmativas poderiam de forma fácil serem aderidas pela iniciativa privada, com a correspondente concessão de incentivos de natureza fiscal, para tanto, pode-se utilizar do caráter extrafiscal dos tributos. Esse caráter extrafiscal, também denominado de impostos estratégicos, ocorre “quando o legislador, em nome do interesse coletivo, aumenta ou diminui as alíquotas e/ou as bases de cálculo dos tributos, com o objetivo principal de induzir contribuintes a fazer ou deixar de fazer alguma coisa” (CARRAZZA, 2005, p. 106-107).

Referido caráter ou finalidade extrafiscal é aquele em que as normas de natureza tributária são destinadas a outros fins que não a mera arrecadação, mas sim uma adequação da ordem de relações econômicas e sociais com axiomas consagrados constitucionalmente, a

¹¹⁴ Já analisado anteriormente (STF, RE nº 597.285, julgado em 2012 e ADPF nº 186, julgada em 2014).

exemplo da proteção da dignidade humana, erradicação da pobreza e marginalização, diminuição das desigualdades sociais, dentre outros.

Neste aspecto, mostra-se perfeitamente compatível a ideia de utilização do Direito tributário na promoção de políticas públicas com o fito de se alcançar a justiça social, especialmente no que se refere à prática de ações afirmativas. Referida técnica é o que Eros Grau (2006, p. 150) bem denomina como intervenção do Estado por normas de indução, hipótese na qual eventual sanção estatal é trocada por uma espécie de prêmio, um incentivo ao setor privado para a prática de ações afirmativas em correspondência à concessão de incentivos de ordem fiscal.

Todavia, em que pese o Direito Tributário estar sendo utilizado, por meio da função extrafiscal de alguns tributos, como fomento às ações afirmativas, percebe-se que referida utilização ainda se mostra demasiadamente discreta.

Alguns exemplos decorrentes da extrafiscalidade dos tributos visando a inclusão social são o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na compra de veículo para taxistas e pessoa portadora de necessidades especiais (art. 1º, IV, da Lei n. 8.989/95¹¹⁵), bem como a isenção do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) nas transações de financiamento para aquisição de meios de transporte para referidas pessoas (art. 72, IV, da Lei n. 8.383/91), isenções estas que têm sido repetidas pelos Estados federativos em relação ao ICMS, seguindo os mesmos parâmetros da União.

Temos também aquela utilizada para o estímulo ao trabalho e geração de emprego, na qual a extrafiscalidade pode ser ferramenta de indução para contratações, na medida em que for capaz de desonerar os tributos incidentes sobre a folha de pagamento.

O mesmo vale para o direito à saúde, concretizado pela redução ou total desoneração do ônus fiscal incidente sobre remédios essenciais, ou ainda, alimentos ou produtos recomendáveis à saúde pública. Idem à educação e à cultura, especialmente mediante a concessão de incentivos ao setor privado que investir na realização destes direitos, assim como tem sido feito em relação ao meio ambiente (BUFFON, 2010, p. 780-786).

Um brasileiro destinado ao desenvolvimento reside na criação da Zona Franca de Manaus, cuja Cartilha de Incentivos Fiscais prevê a isenção do IPI e do II aos produtos estrangeiros destinados a consumo e industrialização na região (art. 3º, Decreto-lei nº 288/67); a isenção de IPI aos produtos fabricados na Zona Franca de Manaus e destinados ao consumo

¹¹⁵ A Lei nº 8.989, de 24 de fevereiro de 1995 dispõe sobre isenção do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) na aquisição de automóveis para utilização no transporte autônomo de passageiros, bem como por pessoas portadoras de deficiência física e aos destinados ao transporte escolar.

interno ou à comercialização para qualquer outra região do país (art. 9º, Decreto-lei nº 288/67); a redução do II incidente sobre as matérias-primas, produtos intermediários, materiais secundários e embalagens, entre outros insumos de origem estrangeira, empregados nos produtos industrializados da Zona Franca de Manaus, entre outros incentivos (detalhados no tópico seguinte) (SUFRAMA, 2014).

Outro exemplo que segue essa mesma trajetória é a aplicação do ICMS ecológico¹¹⁶, assim porque direcionado para a preservação do meio ambiente no sentido de “incentivar as iniciativas de municípios na conservação de espaços naturais, bem como em projetos de saneamento ambiental” (MACIEL; SILVEIRA, 2017, p. 163).

Evidentemente, através de mecanismos de extrafiscalidade, o Estado é capaz de apanhar até mesmo o desenvolvimento econômico-sustentável, incentivando a proteção ambiental através de benefícios de ordem tributária, o que, sem margem de dúvidas, satisfaz ao chamado “princípio do desenvolvimento sustentável”:

[...] trata-se do princípio constitucional que determina, com eficácia direta e imediata, a responsabilidade do Estado e da sociedade pela concretização solidária do desenvolvimento matéria e imaterial, socialmente inclusivo, durável e equânime, ambientalmente limpo, inovador, ético e eficiente, no intuito de assegurar, preferencialmente de modo preventivo e precavido, no presente e no futuro, o direito ao bem-estar (FREITAS, 2012, p. 41)¹¹⁷.

Alinhado com esses exemplos trazidos, André Elali (2007, p. 11) conclui que, de fato, “todo incentivo fiscal [...] concedido sob o amparo constitucional é legítimo, enquanto se nutre

¹¹⁶ “Há casos em que a extrafiscalidade age justamente no sentido de preservar ou garantir a efetividade dos direitos fundamentais. Assim, normas de caráter extrafiscal que buscam efetivar direitos fundamentais se enquadrariam nessa categoria, a exemplo de normas tributárias que fazem incidir de maneira mais onerosa os produtos poluidores e, mais especificamente, o caso do ITR, que exclui da base de cálculo as áreas de preservação ecológica. Em ambos os casos está se garantindo o direito fundamental a um meio ambiente ecologicamente equilibrado (artigo 225 da Constituição). No primeiro caso, poder-se-ia arguir uma colisão entre o princípio da igualdade tributária e a necessidade de preservação ambiental. O princípio da igualdade tributária estaria sendo violado porque contribuintes que fabricam produtos semelhantes (embora uns poluentes outros não) estariam sendo tributados de maneira diferente. Neste caso, em geral, deve prevalecer a lógica do meio ambiente, ainda que a tributação mais onerosa torne inviável a atividade poluidora. Deve-se dar razão para o *discrímen* tributário quando se funda em outro direito fundamental cuja violação pode tornar-se irreparável, e com supedâneo também no artigo 170, VI, da Constituição” (VALADÃO, 2012, p. 275).

¹¹⁷ Sobre o tema da sustentabilidade em tributos ambientais, José Casalta Nabais (2011, p. 47) expõe ser certo que estes tributos sejam, em geral, “definidos pelas seguintes características ou notas típicas: 1) têm função extrafiscal; 2) tributam atividade mais poluente, atendendo ao princípio do poluidor-pagador; 3) presumem a existência de produto alternativo para o qual possa ser dirigida a procura antes orientada para o produto tributado; 4) as receitas encontram-se, por via de regra, consignadas à realidade da função ambiental; 5) devem ser estabelecidas no início da cadeia produtiva. Mas, em rigor, são as três primeiras notas que, efetivamente, caracterizam os verdadeiros tributos ambientais enquanto tributos de natureza extrafiscal”.

do desígnio de reduzir desigualdades e promover o bem comum, como o desenvolvimento nacional e regional”, de modo que “o papel promocional dos incentivos fiscais consiste em servir como medida para impulsionar ações ou corretivos de distorções do sistema econômico”.

Em que pese a estimativa de sucesso que as normas indutoras de extrafiscalidade podem auferir em determinado contexto socioeconômico, a verdade é que essa análise não é tão simples quanto parece ser. Isso porque toda e qualquer benefício fiscal que vislumbre um objetivo constitucional deve ser medido com um metro rigorosamente sistemático, sobretudo diante dos reflexos financeiros que podem ser deflagrados numa determinada margem de tempo. E não só isso, como também a necessidade empírica e casuística que as normas indutoras de extrafiscalidade devem guardar.

Um exemplo que retrata o impacto financeiro dessas normas foi a concessão dos incentivos fiscais em virtude da crise financeira de 2008, que recaíram, substancialmente, sobre a arrecadação do IR e do IPI. Estudos indicam que a “diminuição abrupta da arrecadação tributária relacionada ao IPI e ao IR impactou de forma direta nos valores das transferências constitucionais aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios”, o que exigiu um esforço posterior da União a fim de compensar essas perdas financeiras, tal como a Medida Provisória nº 462/09, convertida na Lei nº 12.058/09 (ASSUNÇÃO, 2011, p. 30).

O exemplo demonstra a falha na ideia de acreditar que a solução de ineficiências pelo setor privado só é possível através de meios extraordinários de incentivos ou desincentivos fiscais, pois é perfeitamente possível uma situação “em que as externalidades possam permanecer mesmo na situação em que exista atuação estatal, [haja vista que] as falhas de mercado se encontram com as falhas do governo” (CALIENDO, 2016, p. 203).

Aliás, uma das principais críticas à extrema confiança depositada no Estado por Cecil Pigou (1962) foi titularizada por Ronald Coase (1960, p. 15), que via a ação governamental com desconforto, que nas palavras do autor:

O tipo de situação que os economistas tendem a considerar como carentes de ações governamentais corretivas é, de fato, com frequência, o resultado da ação governamental. Tal ação não é, necessariamente, insensata. Contudo, há o perigo real de que a intervenção estatal extensiva no sistema econômico possa levar a uma ampliação excessiva da proteção dos responsáveis pelos efeitos prejudiciais. Além disso, tem-se que levar em conta os custos envolvidos para operar os vários arranjos sociais (seja o trabalho de um mercado ou de um departamento de governo), bem como os custos envolvidos na mudança para um novo sistema. Ao se projetar e escolher entre arranjos sociais, devemos atentar para o efeito total.

Essas lições não afastam a importância que a extrafiscalidade tem sobre os arranjos econômicos e sociais. Contudo, certamente indicam que o fenômeno deve ser utilizado com cuidado e apenas para finalidades constitucionais estritamente necessárias.

Um estudo publicado no sítio eletrônico do Instituto de Estudos Socioeconômicos aponta para um problema grave em relação à concessão de incentivos fiscais sem parâmetros de controle, que foi capaz de constatar que, todos os anos, o governo deixa de arrecadar cerca de R\$ 300 bilhões de reais (equivalente a 4% do PIB) com benefícios fiscais a pessoas físicas e empresas (INESC, 2020). O mesmo estudo conclui que, dentre os problemas da concessão desses incentivos, situam-se o fornecimento deles a grandes empresas e a ausência de transparência sobre os valores e resultados dessas políticas fiscais, tal como se constatou nas últimas décadas do século XX, quando, em muitos casos, deparou-se com empreendimentos oportunista e desvirtuados dos objetivos constitucionais, que, quando muito, serviram apenas de pretexto (BUFFON, 2010, p. 650).

Nesse contexto, a legislação que regula o Imposto de Renda e os demais proventos de qualquer natureza possibilita o amortecimento de valores gastos em certos investimentos considerados de interesse econômico e social. Essa técnica, de per si, poderia ser usada, de *lege ferenda* como modalidade de ação afirmativa, de forma a permitir a dedução de uma porcentagem de base de cálculo do imposto de renda para estabelecimentos que dessem oportunidades de empregos para pessoas pertencentes a grupos considerados vulneráveis, a exemplo de pessoas afrodescendentes¹¹⁸, mulheres com necessidades especiais, dentre outros já trabalhados nesta pesquisa, tudo como forma de contribuir para uma melhor inserção desses cidadãos na sociedade.

Referida ideia, aliás, é defendida pelo Professor e Juiz Américo Bedê Freire Júnior (2008) quando aduz que a empresa, então, que tiver determinado percentual de determinada categoria que sofreu discriminação terá um benefício fiscal. Ora, se a Constituição autoriza a adoção de isenções fiscais para a redução das desigualdades regionais, com muito mais razão é constitucional a adoção de isenções para diminuir as desigualdades vivenciadas pelos cidadãos brasileiros.

Diante do acima lançado, verifica-se que adoção da política de ação afirmativa fomentaria o engajamento dos empresários e empregadores privados com a não segregação de

¹¹⁸A propósito, citamos o Plano Nacional de Promoção da Igualdade Racial (PLANAPIR), por meio do Decreto Federal n. 6.872 de 04 de junho de 2009, em que se estabelece em seu anexo, o eixo I com a temática: trabalho e desenvolvimento econômico, no item VIII, como desiderato do plano, oferecer um sistema de incentivos fiscais às empresas que se disponham a promover a igualdade racial.

minorias vulneráveis, promovendo, assim, os direitos fundamentais dessas pessoas, bem como os direitos sociais do trabalho. Tal raciocínio se faz com base na noção de que é necessário equilibrar as forças conflitantes dentro de uma sociedade, de forma que os mais frágeis encontrem um mínimo subsídio de igualdade social, constituindo dever do Estado, de forma prioritária, a efetivação dos direitos fundamentais dispostos na Constituição Federal.

Não se perde de vista, outrossim, que no âmbito do estado Social de Direito não é apenas o próprio ente estatal que exerce o poder, mas, de forma geral, a sociedade, onde a gama de direitos fundamentais deve ser protegida não apenas contra as arbitrariedades do Poder Público, mas também daqueles considerados mais fortes em um ordenamento social (SARLET, 2007, p. 401).

Voltando ao cerne da questão, o Supremo Tribunal Federal já se manifestou que o uso da extrafiscalidade tributária como instituidora de ações afirmativas não se mostra incompatível com o postulado da igualdade. Referida decisão foi proferida quando do julgamento de uma ADI contra a Lei n. 9.085/95 do estado de São Paulo, que à época, concedeu incentivos fiscais para empresas que aceitassem em seus quadros de empregados, funcionários com mais de 40 (quarenta) anos de idade. Interessante, a propósito, colacionarmos trecho do julgado em epígrafe:

Ao instituir incentivos fiscais a empresas que contratam empregados com mais de quarenta anos, a Assembleia Legislativa Paulista usou o caráter extrafiscal que pode ser conferido aos tributos, para estimular conduta por parte do contribuinte, sem violar os princípios da igualdade e da isonomia (STF, ADI nº 1276, Número único: 0000996-42.1995.0.01.0000. Relator: Min Ellen Gracie. Requerente: Governador do Estado de São Paulo; Interessado: Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo).

Denota-se, assim, que iniciativas como a exposta acima deveriam ser conferidas a outros grupos de pessoas vulneráveis, pois como se verifica, o caráter extrafiscal não foi concedido de modo compulsório para particulares, o que se almejou foi uma indução comportamental daqueles para atitudes voltadas à propagação de direitos fundamentais.

Pode-se citar, também, a possibilidade de se adotar meios de redução das alíquotas e outras despesas na base de cálculo de determinados tributos, ou deferimento de isenções condicionadas, sempre pautadas, todavia, nos ditames do art. 165, § 6º¹¹⁹, da Constituição e

¹¹⁹ Art. 165, CF/88 - Leis de iniciativa do Poder Executivo estabelecerão: § 6º O projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia.

artigos 5º, II e 14¹²⁰ da LC n. 101/2000. Flávia Piovesan (2003, p. 42-43) nos lembra mais uma vez que:

Da Constituição de 1988 emerge uma ordem jurídica própria dos Estados intervencionistas, cuja dinâmica está condicionada à eficiência e competência na obtenção de resultados, que se subordinam à concretização de políticas públicas. Concebe-se a Constituição de 1988 a serviço da democratização do Estado e da sociedade, como uma ordem fundamental e um programa de ação através do qual a sociedade se constitui em unidade socioeconômica e política.

É no bojo de um tratamento diferenciado, porém nos limites da desigualdade de cada cidadão, que se encontra o cerne das políticas voltadas às ações afirmativas.

Fica evidente, portanto, que toda política de extrafiscalidade deve necessariamente pressupor que “o Estado não é onipotente e nem infalível, bem como a sua atuação não é sempre virtuosa” sobretudo se essa atuação só obedecer a interesses egoísticos e totalmente distintos do interesse público no bem-comum (CALIENDO, 2016, p. 203).

No compasso do que foi lançado acima, toda a ideia de justiça voltada para as minorias e grupos vulneráveis com a ação do Estado em prol da prática de ações afirmativas por meio de políticas tributárias deságuam no intuito de promover-se a justiça fiscal, como conseqüência da justiça social e fator de promoção de igualdade.

O que se espera, nos dias atuais, é que a tributação possa privilegiar as necessidades essenciais da população e, dessa forma, desonerar os setores da alimentação, saúde, vestuário, moradia e educação dos grupos vulneráveis. Ao desonerar a tributação sobre as famílias mais pobres, por exemplo, aumentariam-se as chances de inserção de mecanismos de educação e investimentos para manutenção ou evolução de sua classe social.

Há tempos, poder-se-ia prestigiar os menos favorecidos com a mudança de paradigma e instauração de um sistema tributário progressivo. Mas, enquanto isso não é possível, que se estabeleça a concessão de isenções de tributos incidentes sobre cesta básica e dos medicamentos, que as isenções do IPVA dos deficientes possam abranger os idosos, que exista benefícios fiscais que envolva o ICMS e ISS para que os clandestinos (como alguns preferem denominar os camelôs) possam se estabelecer tranquilamente no comércio.

¹²⁰ Art. 5º, CF/88 - O projeto de lei orçamentária anual, elaborado de forma compatível com o plano plurianual, com a lei de diretrizes orçamentárias e com as normas desta Lei Complementar: II - será acompanhado do documento a que se refere o § 6º do art. 165 da Constituição, bem como das medidas de compensação a renúncias de receita e ao aumento de despesas obrigatórias de caráter continuado; Art. 14, CF/88 - A concessão ou ampliação de incentivo ou benefício de natureza tributária da qual decorra renúncia de receita deverá estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes, atender ao disposto na lei de diretrizes orçamentárias [...].

A crise econômica e sanitária que estamos passando também evidenciou que é possível a concessão de incentivos fiscais nas áreas da habitação (isenção do IPTU e ITBI) e educação (contribuições), para que os invisíveis possam ter a garantia de uma vida digna.

3.4.2 Política fiscal redutora da desigualdade social e afirmativa dos direitos humanos fundamentais

A necessidade de atuação estatal em países que se encontram em desenvolvimento é vista com mais exatidão, pois reclama um governo com atitude coesa e com condições de dimensionar de maneira articulada a ação que dele se almeja para a alteração das diversas estruturas geradas a partir do atraso e da desigualdade de uma sociedade. Sobre o estado recaem várias funções, como alocar os recursos e meios públicos, bem como a direção e execução da Administração Pública, e o mais importante: organizar e efetivar a ação da coletividade nos mais diferentes aspectos e abrangências.

Não se desconhece que o Estado Brasileiro tem adotado ações afirmativas, mormente em se tratando de questões envoltas às minorias, tudo isso como forma de proteção e de conceder aos mais necessitados os acessos aos recursos vitais, com o conseqüente respeito às garantias constitucionais.

As ações afirmativas adotadas pelo Estado que aqui nos interessam são aquelas oriundas da adequada implementação dos recursos provenientes da arrecadação tributária, ou, quando não se arrecada diretamente, aquelas que se inserem no contexto tributário, a exemplo de determinada imunidade. Tais ações afirmativas são identificadas por meio de políticas públicas adotadas por todo aparato estatal como forma de promover a justiça social dos menos favorecidos, em especial das minorias.

Referidas políticas serão possíveis a partir de um planejamento tributário desenvolvido e ativo, com visão anterior de todo o custo orçamentário e seu respectivo impacto, possibilitando, assim, a concessão de melhores incentivos fiscais visando o desenvolvimento econômico adequado, pautados nos postulados da igualdade e da dignidade humana.

A efetivação de ações afirmativas por meio de políticas públicas pode ser concretizada de forma direta ou indireta pelo Estado. Direta quando ele mesmo age, indireta quando, por exemplo, a ação fica a cargo de terceiros, como um organismo privado. Exemplo é o Programa Universidade para Todos (PROUNI).

Os direitos constitucionais sociais são por si sós políticas públicas implícitas, pois impingem ao Estado um dever de agir para sua concretização. Sua efetivação é perfeitamente

alcançável por meio de fatores como a redistribuição da carga tributária, promovendo-se um maior equilíbrio entre as diversas regiões e entes federativos, com vistas sempre ao desenvolvimento econômico¹²¹ e conseqüente redução das desigualdades.

Os incentivos fiscais por si sós constituem uma espécie de ação afirmativa do Estado na busca da igualdade e da justiça social, esta entendida como consectário da justiça fiscal. Tais incentivos são meios aptos para a redistribuição do ônus tributário.

O Estado sempre deve aprofundar seus esforços na implementação de políticas públicas no aspecto tributário, nesse contexto, porém, não é aconselhável ao Estado a guerra fiscal, haja vista que, por meio dela, acaba-se concedendo incentivos fiscais com afronta ao pacto federativo, o que ameaça toda a soberania nacional, eis que o Estado depende quase que exclusivamente do tributo para existir.

Assim, os incentivos fiscais devem ser concedidos de acordo com os ditames constitucionais para serem tidos como legítimos, caso contrário a razão de ser das ações afirmativas sucumbe, eis que as mesmas serão “natimortas”, existindo, mas não produzindo efeitos em concreto ou não saindo do plano das ideias. Neste sentido:

Todo incentivo fiscal (depenses fiscales, tax expenditures) concedido sob amparo constitucional é legítimo, enquanto nutre-se do desígnio de reduzir desigualdades e promover o bem comum, como o desenvolvimento nacional ou regional. Não é odioso o incentivo que se invista na condição de meio para o atingimento de finalidades públicas ou privadas, mas coletivamente relevantes, sustentando em desígnio constitucional que se preste à promoção da quebra de desigualdades ou fortaleça os direitos individuais na condição de "renúncia de receita" ou de "gasto público", sob a égide das condições acima enumeradas. O papel promocional dos incentivos fiscais consiste no servir como medida para impulsionar ações ou corretivos de distorções do sistema econômico, visando atingir certos benefícios, cujo alcance poderia ser tanto ou mais dispendioso, em vista de planejamentos públicos previamente motivados (ELALI, 2007, p. 51).

Diversos são os consectários que se traduzem como ações afirmativas derivadas dos incentivos fiscais concedidos nos termos da Constituição Federal e da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF¹²²). Reiteramos aqui o PROUNI e trazemos à baila a questão envolta à Zona Franca de Manaus.

¹²¹ [...] a expressão "desenvolvimento econômico" deve ser utilizada no sentido de representar um estado de harmonia entre o crescimento e a modernização da economia com a proteção dos valores sociais. Não se está relacionando a citada expressão a um mero estado de expansão das atividades econômicas, mas como algo mais amplo, ligado à função social da empresa, que deve promover empregos, distribuição de renda, enfatizando elementos, dentre outros, como a dignidade da pessoa humana. (ELALI, 2007, p. 45).

¹²² Na página oficial da Fazenda Nacional, temos uma breve, porém elucidativa visão do que vem a ser referido diploma normativo: A Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101, de

Pois bem. O Programa Universidade para Todos¹²³ visa assegurar o ingresso da população menos favorecida economicamente ao ensino superior. Isso se faz ao se permitir que as instituições de ensino privadas, com fins lucrativos que aderirem ao programa, tenham isenção no pagamento de determinados impostos e contribuições. Dessa forma, tanto o aluno, que após atendidos os requisitos objetivos do programa, como a instituição, terão vantagens atingidas a partir da implementação da referida política pública de inclusão.

A ação afirmativa acima é conferida para instituições de ensino superior com ou sem fins lucrativos, cujas bolsas podem ser de 100% (cem por cento) ou de 50% (cinquenta por cento), ou, 25% (vinte e cinco por cento), a depender da renda do pretense beneficiário, devendo este, ser brasileiro e não detentor de curso superior. Estigara, Pereira e Lewis (2009, p. 124), mostram o que:

Tal programa visa ampliar o acesso das pessoas carentes às instituições de ensino, como forma de promover melhora no desenvolvimento profissional e colocação no mercado de trabalho daqueles que não têm condições de arcar com o valor das mensalidades de um curso universitário. A instituição privada de ensino superior, com fins lucrativos ou sem fins lucrativos não beneficente, poderá aderir ao PROUNI mediante assinatura de termo de adesão, cumprindo-lhe oferecer, no mínimo, 1 (uma) bolsa integral para o equivalente a 10,7 (dez inteiros e sete décimos) estudantes regularmente pagantes e devidamente matriculados ao final do correspondente período letivo anterior, conforme regulamento a ser estabelecido pelo Ministério da Educação,

04/05/2000) estabelece, em regime nacional, parâmetros a serem seguidos relativos ao gasto público de cada ente federativo (estados e municípios) brasileiro. As restrições orçamentárias visam preservar a situação fiscal dos entes federativos, de acordo com seus balanços anuais, com o objetivo de garantir a saúde financeira de estados e municípios, a aplicação de recursos nas esferas adequadas e uma boa herança administrativa para os futuros gestores. Entre seus itens está previsto que cada aumento de gasto precisa vir de uma fonte de financiamento correlata e os gestores precisam respeitar questões relativas ao fim de cada mandato, não excedendo o limite permitido e entregando contas saudáveis para seus sucessores. Um dos mais fortes instrumentos de transparência em relação aos gastos públicos, indicando os parâmetros para uma administração eficiente, a LRF brasileira se inspirou em outros exemplos bem-sucedidos ao redor do mundo, como Estados Unidos e Nova Zelândia. In: Tesouro nacional: Lei de Responsabilidade Fiscal (MINISTÉRIO DA ECONOMIA, 2020).

¹²³ Adriana Estigara, Reni Pereira e Sandra Lopes Barbon Lewis (2009, p. 124), bem trazem a ideia do referido programa nos seguintes termos: O PROUNI é um programa do Governo Federal que visa promover o acesso ao ensino superior, mediante a concessão de bolsas de estudo por Instituição de Ensino Superior, com ou sem fins lucrativos. O PROUNI tem por objetivo a concessão de bolsas de estudo integrais e parciais de 50% (cinquenta por cento) ou de 25% (vinte e cinco por cento) para estudantes de cursos de graduação e sequenciais de formação específica, em instituições privadas de ensino superior, com ou sem fins lucrativos, desde que os alunos comprovem baixa renda e atendam aos requisitos estabelecidos na Lei nº 11.096/2005. A bolsa de estudo integral será concedida a brasileiros não portadores de diploma de curso superior, cuja renda familiar mensal per capita não exceda o valor de até 1 (um) salário mínimo e 1/2 (meio) e as bolsas de estudo parciais de 50% (cinquenta por cento) ou de 25% (vinte e cinco por cento), cujos critérios de distribuição serão definidos em regulamento pelo Ministério da Educação, serão concedidas a brasileiros não portadores de diploma de curso superior, cuja renda familiar mensal per capita não exceda o valor de até 3 (três) salários mínimos, mediante critérios definidos pelo Ministério da Educação.

excluído o número correspondente a bolsas integrais concedidas pelo PROUNI ou pela própria instituição, em cursos efetivamente nela instalados. Alternativamente, em substituição à possibilidade acima, a instituição poderá oferecer 1 (uma) bolsa integral para cada 22 (vinte e dois) estudantes regularmente pagantes e devidamente matriculados em cursos efetivamente nela instalados, conforme regulamento a ser estabelecido pelo Ministério da Educação, desde que ofereça, adicionalmente, quantidade de bolsas parciais de 50% (cinquenta por cento) ou de 25% (vinte e cinco por cento) na proporção necessária para que a soma dos benefícios concedidos na foram desta lei atinja o equivalente a 8,5% (oito inteiros e cinco décimos por cento) da receita anual dos períodos letivos que já têm bolsistas do PROUNI, efetivamente recebida nos termos da Lei nº 9.870, de 23 de novembro de 1999, em cursos de graduação ou sequencial de formação específica.

O principal desiderato do programa ora abordado é a universalidade do direito à educação às pessoas de baixa renda, tudo com o escopo de garantir a todos uma qualificação profissional digna, com conseqüente inserção no mercado de trabalho.

A adequação ao programa se faz com o fornecimento pelas instituições de uma quantidade de bolsas de acordo com o número de alunos que pagam e se encontram devidamente matriculados no fim do lapso letivo anterior, cumprindo ainda regulamento estabelecido pelo Ministério da Educação.

Percebe-se, assim, que o PROUNI é legítimo exemplo de política pública ou ação afirmativa diretamente ligada à questões tributárias, o que denota a possibilidade de se fazer justiça social para diversas pessoas pertencentes a grupos minoritários dentro da sociedade sem sequer afetar a ordem de arrecadação tributária ou afetar outros setores. Trata-se, em verdade, de um instituto de dupla face, pois beneficia tanto aos alunos carentes que cumprem os requisitos quanto às instituições, que, ao aderirem ao programa, garantem incentivos fiscais.

Adriana Estigara, Pereira e Lewis (2009, p. 125) mencionam os benefícios que são conferidos às instituições que aderem ao programa:

A Instituição de Ensino Superior com fins lucrativos que aderir ao PROUNI terá a isenção de alguns impostos e contribuições, no período de vigência do termo de adesão ao programa, tais como do Imposto de Renda Pessoa Jurídica; da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido; do COFINS (Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social); Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS). Importante ressaltar que, de acordo com o art. 8º, §1º, da Lei nº 11.096/05, estas isenções recairão, nas hipóteses do IR e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, sobre o lucro e, nas hipóteses de COFINS e do PIS, sobre a receita auferida. Tais lucros e receitas são decorrentes da realização das atividades de ensino superior e provenientes de cursos de graduação ou cursos sequenciais de formação específica.

Conforme uma pesquisa realizada pela Associação Brasileira para o Desenvolvimento da Educação Superior, em 2014, os beneficiados pelo programa possuíam melhores notas, em

geral, no Exame Nacional de Desempenho de Estudantes (ENADE), além de uma média, para os bolsistas em instituições de ensino privadas, de 49,35 pontos em detrimento de 47,87 pontos pelos acadêmicos do ensino público (BRASIL, 2014).

Com efeito, mesmo que de forma tímida, o PROUNI se reveste de uma ação afirmativa de “redistribuição indireta de renda, ao transferir recursos de isenção fiscal para os estratos populacionais menos favorecidos, o que dificilmente ocorreria de outro modo” (APRILE; BARONE, 2008, p. 14).

A par do exposto, resta concluir que, que esses programas, quando bem administrados e geridos, podem produzir resultados satisfatórios, afastando-se a pobreza e a marginalidade pontuais das regiões sobre as quais reservam atenção, em razão da sua utilização extrafiscal de alguns tributos.

Fora casos mais pontuais como o acima mencionado, temos outros exemplos ligados à questões de ordem tributária que, embora muitas vezes não se possa considerar direcionados especificamente como ações afirmativas às minorias, são medidas que quando devidamente tomadas, beneficiam os grupos vulneráveis ainda que de forma indireta.

Cita-se o exemplo da chamada Zona Franca de Manaus (ZFM), instituída pelo Decreto-lei nº 288/67, como uma área de livre comércio e beneficiária de incentivos fiscais, cujo principal escopo era a ocupação territorial da região amazonense. Aliás, há não muito tempo (2013), os benefícios fiscais desta área foram prorrogados para o ano de 2023.

Referido incentivo fiscal foi introduzido e aumentado de maneira a abarcar toda a área da Amazônia Ocidental, que era desfalcada de investimentos que gerassem desenvolvimento no citado espaço geográfico. Uma definição mais detalhada pode ser encontrada na própria exposição de motivos do Decreto-lei nº 288/67, no sentido de que:

Zona Franca de Manaus é uma área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância, a que se encontram, os centros consumidores de seus produtos.

Na dicção de Andrade (2013, p. 13):

Outro exemplo notável de incentivo regional foi a criação da Zona Franca de Manaus em 28 de fevereiro de 1967, através do Decreto-Lei nº 288, que permitiu a reformulação e ampliação do modelo já implantado, com a extensão da área dos incentivos fiscais a toda a Amazônia Ocidental (Amazonas, Acre, Rondônia e Roraima), dotando a região de condições que permitissem o seu desenvolvimento e a sua segurança, em razão do isolamento a que ficou relegada ao fim do ciclo da borracha e, também, por ser uma das regiões mais

cobiçadas do mundo. Sendo que em agosto do mesmo ano, através do Decreto 61.244 foi criada a Superintendência da Zona Franca de Manaus -SUFRAMA, órgão federal encarregado da administração dos incentivos fiscais naquela região, com patrimônio próprio, e autonomia administrativa e financeira. A área de abrangência da Zona Franca, em Manaus, foi estabelecida em 10.000 km², integrando um Pólo comercial, um Pólo Industrial e um Pólo Agropecuário, constituindo uma zona de livre comércio, que oferece isenção ou redução de impostos e taxas alfandegárias e de outros custos sobre a entrada e saída de matéria-prima e produto acabado, criando condições de igualdade com outros centros econômicos do país, de forma a atrair novos investimentos.

Por meio da Zona Franca de Manaus, é possível a concessão de muitos incentivos de natureza fiscal e extrafiscal a quem decide montar seus negócios na área, o que gera benefícios incalculáveis à população local, que grosso modo, pode ser considerada como minoria. Rita de Cássia Andrade (2009, p. 35) bem elucida o assunto nos seguintes termos:

O Pólo Industrial de Manaus possui mais de 500 indústrias de alta tecnologia gerando mais de meio milhão de empregos, diretos e indiretos. O Pólo Agropecuário abriga projetos voltados a atividades de produção de agroindústria, piscicultura, turismo, beneficiamento de madeira, entre outras. Vimos, assim, que a Zona Franca de Manaus é o maior exemplo de incentivo ao desenvolvimento econômico regional implantado pelo governo brasileiro objetivando viabilizar uma base econômica na Amazônia Ocidental [sic], promovendo a melhor integração produtiva e social dessa região ao País, garantindo a soberania nacional sobre suas fronteiras. Tida, aliás, como a mais bem-sucedida estratégia de desenvolvimento regional, o modelo estende, hoje, sua abrangência aos Estados da Amazônia Ocidental: Acre, Amazonas, Rondônia e Roraima e as cidades de Macapá e Santana, no Amapá, refletindo, assim, o desenvolvimento econômico aliado à proteção ambiental, proporcionando melhor qualidade de vida às suas populações.

Assim, em breve arremedo, verifica-se um leque de possibilidades de ordem tributária tendente a fomentar ações afirmativas em prol das minorias/grupos vulneráveis. Nas palavras de Joaquim Barbosa Gomes (2001, p. 04):

Com efeito, a sociedade liberal-capitalista ocidental tem como uma de suas ideias-chave a noção de neutralidade estatal, que se expressa de diversas maneiras: neutralidade em matéria econômica, no domínio espiritual e na esfera íntima das pessoas. Na maioria das nações pluriétnicas e pluriconfessionais, o abastencionismo estatal se traduz na crença de que a mera introdução, nos respectivos textos constitucionais, de princípios e regras asseguradoras de uma igualdade formal perante a lei, seria suficiente para garantir a existência de sociedades harmônicas, onde seria assegurada a todos, independentemente de raça, credo, gênero ou origem nacional, efetiva igualdade de acesso ao que comumente se tem como conducente ao bem-estar individual e coletivo. Esta era, como já dito, a visão liberal derivada das ideias iluministas que conduziram às revoluções políticas do século XVIII. Mas essa suposta neutralidade estatal tem-se revelado um formidável fracasso, especialmente nas sociedades que durante muitos séculos mantiveram certos

grupos ou categorias de pessoas em posição de subjugação legal, de inferioridade legitimada pela lei, em suma, em países com longo passado de escravidão. Nesses países, apesar da existência de inúmeras disposições normativas constitucionais e legais, muitas delas instituídas com o objetivo explícito de fazer cessar o status de inferioridade em que se encontravam os grupos sociais historicamente discriminados, passaram-se os anos (e séculos) e a situação desses grupos marginalizados pouco ou quase nada mudou.

A Fundação Getúlio Vargas (FGV, 2018), em estudos econômicos realizados recentemente, constatou que o programa de incentivos promoveu um crescimento da renda per capita acima da média nacional. Segundo consta, em 2010, a renda per capita de São Paulo era 1,8 vezes maior do que a renda per capita do Amazonas. Contudo, em 1970, início da formação da ZFM, a renda per capita de São Paulo era 7 vezes maior do que a renda per capita do Amazonas. Trata, portanto, de um efetivo avanço para a economia regional daquele Estado.

Além disso, a Zona Franca aumentou consideravelmente a proporção de empregados na indústria de transformação e as condições de moradia da população, estas últimas especialmente com a potencialização do acesso à água na região atingida pelo programa (FGV, 2018).

Esses resultados, todavia, não afastam apontamentos como o do Banco Mundial, no sentido de que “as isenções tributárias fornecidas à Zona Franca de Manaus, que custam o equivalente a 0,38% do PIB, também parecem ser ineficazes e deveriam ser pelo menos reformuladas, para que efetivamente contribuam para a economia local” (FGV, 2018).

Ainda assim, em que pese as críticas tecidas ao modelo, não se pode enxergar nele um instrumento distante daquele que tem sido sustentado teoricamente linhas acima, mormente pela finalidade extrafiscal das isenções fiscais fornecidas à região e pelos resultados do desenvolvimento promovido com o programa, resultantes no aumento de empregos na indústria moderna e a melhoria das condições de moradia da população.

Talvez, o sucesso desta área de livre comércio não tenha sido completo porque, apesar de uma ligeira melhora na educação e no capital humano, não foi possível avaliar a evolução do capital humano antes e depois da implementação. O mesmo se diz em relação a desigualdade, seara em que “o coeficiente de Gini do Estado do Amazonas permaneceu ao longo das últimas cinco décadas abaixo da média nacional, superando esta somente a partir de 2013” (FGV, 2018).

De todo modo, acredita-se que o aumento do emprego capacitado em tecnologias novas, assim como a melhora das condições de moradias, reveste-se de ingredientes para a receita do desenvolvimento, traduzido:

[...] na redução das desigualdades de renda, educação, oportunidades e de condições de trabalho das populações regionais; [...] pela eficiência, ou seja,

na implantação de uma estrutura produtiva capaz de competir no mercado internacional e no mercado internacional (BISPO; SANTOS JÚNIOR, 2013, p. 05).

Seja como for, somente uma reforma tributária profunda, com a instituição de um sistema tributário preocupado com a função social dos tributos, embasada na ideia de capacidade contributiva dos cidadãos é que se chegará ao menos próximo, de um sistema justo sob o aspecto fiscal e social.

3.4.3 A tributação como instrumento de redução das desigualdades no Brasil

Até o presente momento, esclareceu-se sobre em que consistem os tributos com finalidade extrafiscal, donde se concluiu que são aqueles cujo escopo ou é o controle da balança comercial, ante a proteção do mercado nacional, ou é a consumação da justiça social, através da redução das desigualdades socioeconômicas e do aumento do desenvolvimento nacional como um todo.

Especialmente em relação ao segundo vértice da extrafiscalidade, o poder de tributar precisa ser visto imbricado em uma relação de consentimento, reafirmando o caráter histórico das liberdades. Isso porque “a tributação consentida foi um dos primeiros direitos humanos conquistados historicamente pelos cidadãos” (OCTÁVIO NETO, 2011, p. 09).

Noutras palavras, o tributo deve possibilitar o cumprimento da função de promoção dos recursos necessários ao Estado para a manutenção das necessidades públicas e para o financiamento dos direitos fundamentais, vale dizer, “o tributo deve ser utilizado como forma de contribuir para a consecução dos objetivos fundamentais da República [...], com a efetivação de uma justa distribuição de riquezas” (OCTÁVIO NETO, 2011, p. 10).

Marciano Buffon (2010, p. 556) acentua que o poder de tributar é inseparável da concretização do bem-comum, o qual constitui, em derradeira análise, a razão de existir do Estado. Igualmente, “pode-se dizer que o bem-comum corresponde à concretização dos objetivos e princípios constitucionalmente postos, especialmente mediante a realização dos direitos fundamentais”.

Interessante a contribuição de Marli Marlene Moraes da Costa e Rodrigo Cristiano Diehl (2017) nesse sentido, que parte da concepção de que a Constituição Federal, por si mesma, é incapaz de produzir efeitos sobre a ordem econômica, daí porque não carecer do legislador infraconstitucional, especialmente no que tange à realização da justiça social através de instrumentos de extrafiscalidade.

Em virtude disso, os valores sociais previstos na Constituição passam a servir de norte não somente para o Estado, mas também para o melhoramento da própria Ordem Econômica nacional (COSTA; DIEHL, 2017).

Ademais, os autores alertam também para a disrupção que o fenômeno da globalização ensejou na vida social, sobretudo ao monetarizá-la com feições que nem sempre traduzem efetivamente aquilo que ela deveria representar. Isso porque o fenômeno pode ser interpretado sob três óticas distintas: como fábula, como perversidade ou como outra globalização.

O que mais vale, aqui, é a terceira feição da globalização, assim compreendida no sentido de como o mundo pode ser mais humano. Logo, a construção desse novo mundo baseado em uma condição mais humana exige a utilização das bases materiais do presente período, porém, ao invés de apoiarem o capital por si mesmo, serviriam a interesses sociais e políticos.

É neste ponto que a extrafiscalidade ganha ares de relevo, na medida em que “se corporifica em uma verdadeira política pública de inclusão social [...] ao regulamentar o âmbito social e econômico”, estimulando ou desestimulando comportamentos voltados à promoção do bem-comum (COSTA; DIEHL, 2017, p. 109)

Considerando a preocupação com o bem-comum, através da concretização de direitos fundamentais, mormente aqueles de segunda e terceira dimensões (sociais, econômicos e culturais), o poder de tributar passa a se revestir de instrumento para a humanização do crescimento socioeconômico, consubstanciando em desenvolvimento.

Acredita-se que, através da utilização de mecanismos de indução extrafiscal, o Estado seja capaz de garantir, pelo menos, uma das liberdades instrumentais colocadas por Amartya Sen (2010, p. 785) como indispensável ao desenvolvimento, qual seja: as oportunidades sociais, assim entendidas como “as disposições que a sociedade estabelece nas áreas da educação, saúde etc., as quais influenciam a liberdade substantiva de o indivíduo viver melhor”.

Daron Acemoglu e James Robinson (2012, p. 59) chamam a atenção para a necessidade de criação de instituições inclusivas, as quais devem, necessariamente:

[...] incluir segurança da propriedade privada, sistema jurídico imparcial e uma gama de serviços públicos que proporcionem condições igualitárias para que as pessoas possam realizar intercâmbios e estabelecer contratos, além de possibilitar o ingresso de novas empresas e permitir a cada um escolher sua profissão.

Segundo os autores, essas instituições econômicas se tornam inclusivas na medida em que passam a preparar o solo para outros dois motores da prosperidade: tecnologia e educação

(ACOMOGLU; ROBINSON, 2012). Isso, uma vez mais, resignifica o sentido de desenvolvimento, tornando-o dependente de uma multifacetada gama de qualidades, especialmente a concretização de oportunidades socioeconômicas.

Marli Marlene Moraes da Costa e Rodrigo Cristiano Diehl (2017, p. 110) pontuam ser inegável que a participação de quem atua ou toma parte como cidadão no desenvolvimento assim o faz de distintas formas e sob ângulos diferentes, sempre vislumbrando, através do Estado, a satisfação de necessidades públicas e o interesse coletivo.

Logo, quando os agentes econômicos são induzidos pelo Estado para a consecução de objetivos constitucionais, obviamente estarão eles condicionados à realização da justiça social, realizando aquilo que Maria de Fátima Ribeiro e Thiago Degelo Vinha (2005, p. 681) chamam de função social do tributo:

Por isso, referida tributação deve privilegiar as necessidades essenciais da população, destacando-se a alimentação, saúde, vestuário, moradia, educação, acesso ao trabalho, livre iniciativa, livre concorrência, entre outros pontos. Na prática, tais posições devem ser efetivadas através de leis isentivas ou com tributações simbólicas. Pelo intervencionismo político-social se introduz na tributação um fim político-social. O tributo deve ter uma função social, tendendo a uma distribuição do patrimônio e das rendas.

Com efeito, a função social do poder de tributar é ela mesma a noção de irradiação de oportunidades sociais, dando aos cidadãos mais do que condições socioeconômicas para seu desenvolvimento, pois certamente são capazes de deflagrar um desenvolvimento mais amplo, tirá-los de condicionamentos infelizes.

A função social do poder de tributar repousa, então, na teoria da justiça como equidade fundamentada por John Rawls (2000, p. 64), segundo quem há dois princípios universais da justiça:

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 seja ao mesmo tempo (a) consideradas como vantajosas para todos dentro dos limites do razoável, e (b) vinculadas a posições e cargos acessíveis a todos.

Em síntese, “todos os valores sociais – liberdade e oportunidade, e as bases sociais da autoestima – devem ser distribuídos igualmente a não ser que uma distribuição desigual de um ou de todos esses valores traga vantagens para todos”, ou seja, “a injustiça, portanto, se constitui simplesmente de desigualdades que não beneficiam a todos” (RAWLS, 2000, p. 66).

Trazendo essas conclusões para a presente análise, compreende-se que a existência de profundas desigualdades socioeconômicas em uma determinada estrutura social básica só pode ser menoscaba diante de medidas consideradas vantajosas para todos e vinculadas a posições e cargos acessíveis igualmente a todos.

Na mesma toada, Cláudia de Rezende Machado de Araújo (1996, p. 333) esclarece que, “nessa função de realizar a justiça social, a extrafiscalidade passa a ser um importante mecanismo, sobretudo agora quando estão sendo definidos os contornos de atuação do Estado-mínimo dentro da política neoliberal”.

É dizer, portanto, que o estabelecimento de normas ou programas diferenciadores de situações tributáveis não viola a Constituição Federal se, e somente se, firmar desigualdades sociais e econômicas “[...] ordenadas de tal modo que seja ao mesmo tempo consideradas como vantajosas para todos dentro dos limites do razoável, e vinculadas a posições e cargos acessíveis a todos” (RAWLS, 2000, p. 64).

Logo, eventuais desigualdades implicadas por normas tributárias indutoras devem ser vantajosas para todo o desenvolvimento nacional, com o oferecimento de acessibilidade às posições e cargos abrangidos, sob os limites do princípio da proporcionalidade.

Por sua vez, Liam Murphy e Thomas Nagel (2005, p. 236) explicam que, em tema de justiça social, é preciso verificar:

[...] (a) se ela distorce o padrão mais amplo de redistribuição e financiamento da ação pública exigido pela nossa concepção geral de justiça, ou seja, se ela redireciona alguns custos e aumento ou diminui sub-repticiamente a quantidade de redistribuição; e (b) se serve a outras finalidades, legítimas para a política fiscal, que sejam importantes o suficiente para neutralizar uma possível desvantagem do primeiro tipo.

Destarte, lançando mão de uma tributação com finalidade extrafiscal, é evidente que o Estado estará contribuindo para a justiça fiscal, na proporção em que concretizar a igualdade material com a redistribuição de renda e promoção do desenvolvimento.

Ora, a redução das desigualdades socioeconômicas é o corolário mais lógico da implementação da justiça fiscal, haja vista que, com políticas redistributivas, assim entendidas aquelas focadas na redistribuição de renda e de riqueza, o desenvolvimento se irradia por todo o território nacional.

Um típico exemplo brasileiro, além de utilização da extrafiscalidade para o desenvolvimento socioeconômico regional e a redução das desigualdades é, e ainda tem sido, a Zona Franca de Manaus (ZFM). Ainda, não menos importante, e mais recente, temos o PROUNI (ambos, já supracitados).

3.4.4 *A concretização das políticas públicas por meio da tributação na consecução da justiça social.*

A visão da tributação, como já exposto neste trabalho, não pode ser apenas aquele de retirada do patrimônio do contribuinte, mas aquela apta a concretizar os direitos fundamentais, com o farol para atingir os objetivos fundamentais. Desta forma, cabe ressaltar o fenômeno político que se faz presente na escolha de tributos com finalidade extrafiscal.

A doutrinadora Cláudia de Rezende Machado de Araújo (1996, p. 331) deixa claro que “o exercício do poder de tributar é, sem dúvida alguma, político, estando, portanto, sujeito a mais fatores políticos que econômicos. É uma questão de opção política por determinada técnica de tributação”.

Maria de Fátima Ribeiro e Jussara Suzi Assis Borges Nasser Ferreira (2005, p. 14) também enfatizam que:

A atuação do Estado é antes de tudo, uma atividade política de intervenção no domínio econômico, de modo a orientá-lo e a reconduzi-lo aos valores informadores da atividade econômica e da propriedade privada eleitos pela Constituição Federal.

Sendo assim, é evidente que a extrafiscalidade guarda uma relação estreita com a questão das políticas públicas.

As políticas públicas configuram meios de ação do Estado para oferecer respostas às demandas sociais, concretizando, assim, direitos e garantias fundamentais em prol de um interesse coletivo (BUCCI, 2013). Tratam-se de ações comandadas pelo Estado e voltadas para modificar as relações sociais existentes (DERANI, 2002).

Essas políticas públicas tiveram seu surgimento marcado com o crescimento das necessidades sociais em detrimento apenas das liberdades, a partir de quando os mais diversos setores da comunidade passaram a reclamar ações do poder público de natureza prestacional, voltadas à realização de direitos sociais, econômicos e culturais (SOUZA JÚNIOR, 2002).

Com efeito, a ideia de que os direitos, sejam eles de qualquer ordem (positivos ou negativos) não é inédita, tendo seus expoentes precursores em Stephen Holmes e Cass Sustein (2019, p. 108), que há muito já sustentavam que:

[...] os direitos custam dinheiro e não podem ser protegidos nem garantidos sem financiamento e apoio públicos. Isso vale tanto para os direitos mais antigos quanto para os mais novos [...]. Tanto o direito ao bem-estar social quanto o direito à propriedade privada custam dinheiro para o público. O

direito à liberdade contratual tem custos públicos, assim como o direito à assistência médica; o direito à liberdade de expressão tem custos públicos, do mesmo modo que o direito à habitação decente. Todos os direitos impõem exigências ao tesouro público.

Diante desse quadro, o ônus financeiro que todos os direitos titularizam em face do Estado, certamente dele exige o exercício fiscal, na medida em que os “indivíduos que não estão sujeitos a um governo capaz de tributar e proporcionar um remédio eficaz não têm remédios jurídicos” (HOLMES; SUSTEIN, 2019, p. 166).

Contudo, a capacidade de tributar do Estado estaria fadada ao insucesso se não dependesse, igualmente, de sua capacidade de escolha e discricionariedade, vale dizer, se não estivesse subordinada a um sistema eficiente de políticas públicas, agora vertidas para a solução dos problemas prestacionais de direitos fundamentais.

Nesse aspecto, políticas públicas passam a ser lidas conforme o enfrentamento de problemas de ordem pública (SECCHI, 2013). Todo problema público contém em si dois elementos fundamentais: uma intenção pública e uma resposta para um problema igualmente público. E, como respostas a problemas enxergados como públicos, as políticas públicas também exigem uma certa compreensão desses fenômenos objetos.

Seguindo essa premissa, “um problema existe quando o *status quo* é considerado inadequado e quando existe a expectativa do alcance de uma situação melhor” (SECCHI, 2013, p. 10). Logo, o percurso diferencial entre o *status quo* e a situação ideal possível é a própria definição do problema.

Por problema público prevalece o entendimento de ser aquele entorno do qual os governantes o creditam a condição subjetiva de problema, dado ao fato de condizer a uma situação inadequada, e com natureza pública, isto é, relevante para uma coletividade (SECCHI, 2013).

Visto assim, toda política pública exige a escolha de um problema público dentre inúmeros outros. Mas essa escolha não passa de um passo dentro do processo de efetivação de políticas públicas. Isso porque a doutrina identifica quatro fases em sua desenvoltura: a identificação de um interesse; a formação de uma agenda; a formulação da política; a implementação e a avaliação dela (SECCHI, 2013).

A primeira fase representa o processo de escolha do interesse público a ser alvo da política. Em segundo lugar, dá-se a formação da agenda, definida “como um elenco dos problemas e assuntos que chamaram a atenção da sociedade e do governo” (SCHMIDT, 2008, p. 316).

Posteriormente, formulada a política pública, passa-se à eleição dos objetivos, estratégias e soluções mais adequadas para os problemas e assuntos prostrados em análise (RODRIGUES; KUNTZ, 2018), seguida da implementação dela.

Enfim, a avaliação dos resultados produzidos pela política pública, “momento no qual são verificados os impactos causados pela mesma, o cumprimento dos seus objetivos, além da existência de algo que possa ser modificado” (RODRIGUES; KUNTZ, 2018, p. 159).

A par dessas lições, trazendo-as para a questão da tributação como realização de direitos fundamentais, notadamente através de técnicas de extrafiscalidade, exsurge o problema da justiça social como objeto de políticas públicas:

As políticas públicas devem ter como objetivo a justiça social de fato, entendendo-se a justiça não em um sentido utilitarista, pois se assim for incorresse em um sério problema. [...] Partindo-se do pressuposto da existência de uma justiça social de fato, tem-se uma sociedade que inclui a todos somente porque é possível, ao mesmo tempo, exclui-los. Este problema deve ser afrontado também pelos economistas, tendo em mente a perspectiva da justiça não no sentido utilitarista (VIAL, 2005, p. 495).

Partindo da realização da justiça social, como problema a ser superado pela tributação extrafiscal, é possível afirmar que, dentre as modalidades de políticas públicas existentes¹²⁴, ela assume a qualidade de política redistributiva, assim porque destinada a repartir renda e riquezas entre regiões menos desenvolvidas (RODRIGUEZ; KUNTZ, 2018).

Com efeito, para a escolha das técnicas de extrafiscalidade visando a justiça social, é preciso olhar atentamente para a questão da vulnerabilidade de determinadas pessoas ou grupo de pessoas que, por razões externas, estejam submetidas à tratamentos desigualitários (RABELO NETO, 2011).

Nesse contexto, as políticas públicas dessa natureza passam a se revestir de autênticas ações afirmativas, assim porque voltadas para a realização de uma série de interesses com o objetivo de combater a discriminação e “corrigir os efeitos presentes da discriminação no passado, tendo por objetivo a concretização do ideal da efetiva igualdade de acesso a bens fundamentais como a educação e o emprego” (RABELO NETO, 2011, p. 05).

Destarte, problemas de justiça social, a exemplo da desigualdade socioeconômica entre regiões no plano nacional, revestem-se da qualidade de problemas de ordem pública, a uma

¹²⁴ Vale citar como modalidades as políticas distributivas, que visam a distribuição de recursos e bens e serviços entre regiões e seguimentos da sociedade; as políticas regulatórias, assim entendidas como as que estabelecem as condições de admissibilidade para determinadas atividades; as constitutivas, que estruturam os procedimentos sobre os quais devem ser implementadas outras políticas públicas; e, finalmente, as redistributivas, cujo escopo é a redistribuição de rendas e riquezas (SCDMIDT, 2008).

porque, nos termos do art. 3º, III, da Constituição Federal, a redução dessas desigualdades é uma situação ideal possível frente à inadequação da realidade atual; a duas porque a correção desse problema é relevante para a coletividade, sobretudo na forma do que se tem entendido como desenvolvimento nacional.

Evidentemente, a extrafiscalidade é um exercício do poder político, apresentando-se, assim, como uma política pública no sentido de diretriz ou escolha para a resolução do problema público das desigualdades socioeconômicas, seja qual for a técnica adotada pelo Legislativo ou pelo Executivo, em alguns casos. Nesse sentido:

A demanda pelo Estado, nos países em desenvolvimento, é mais específica, reclamando um governo coeso e em condições de articular a ação requerida para a modificação das estruturas que reproduzem o atraso e a desigualdade. Sobre o governo recaem as funções de organizar a alocação dos meios públicos, dirigir e executar a Administração Pública e, mais importante, coordenar e planejar a ação coletiva, em diversos níveis e abrangências. A diferença do papel do governo, no contexto do desenvolvimento, reside exatamente na condição de planejamento e execução coordenada da ação; planejar estrategicamente, num prazo longo o suficiente para realizar os objetivos, mas para um horizonte temporal breve, na medida necessária a que não se perca a credibilidade no processo (BUCCI, 2013, p. 23-24).

Deveras, o Estado escolhe, dentre as formas de intervenção por absorção ou participação, por direção ou por indução, aquela que, sob uma análise ladeada pelo princípio da proporcionalidade, aquela que é mais adequada, necessária e proporcional em sentido estrito para a solução do problema público (GRAU, 2017).

Entretanto, muito embora a realização de direitos fundamentais, notadamente a solução para problemas de justiça social, dependa de escolhas políticas, a bem da verdade é que os Poderes da República não são totalmente discricionários nesse campo, em virtude da noção de que o poder de tributar, desde seus primórdios, foi fruto do consentimento dos cidadãos.

Por isso, o Estado deve tributar só, e tão somente, for para efetivar direitos e garantias fundamentais, vale dizer, só deve manipular a carga da tributação a fim de estimular ou desestimular condutas para a realização desses direitos. E mais: deve-se auferir uma realização máxima da justiça social, alçando olhares para minorias e vulneráveis, sempre.

Calha lembrar que o desenvolvimento é um processo abrangente de condições tanto quantitativas quanto qualitativas, exigindo, assim, a correção de certos procedimentos incorretos segundo uma teoria mais humanizada do crescimento. Amartya Sen (2010) pontua que, neste processo de desenvolvimento, é preciso romper com o problema da adaptação e condicionamento mental, segundo o qual a simples utilização do bem-estar individual ou hedonismo como metro é insuficiente. Nas palavras do economista:

Os destituídos tendem a conformar-se com sua privação pela pura necessidade de sobrevivência e podem, em consequência, não ter coragem de exigir alguma mudança radical, chegando mesmo a ajustar seus desejos e expectativas àquilo que sem nenhuma ambição consideram exequível. A medida mental do prazer ou do desejo é maleável demais para constituir-se em um guia confiável para a privação e a desvantagem (SEN, 2010, p. 1.263).

Essa tendência demonstra o quão importante se apresentam as políticas públicas direcionadas para a satisfação de direitos fundamentais, notadamente a justiça social através da redução das desigualdades. Logo, essa redução deve vir acompanhada de uma expansão holística dos horizontes sociais e culturais dos marginalizados, e não apenas em relação a suas situações econômico-financeiras.

Por isso que, mesmo programas indiretos de estímulo são bem-vindos para o mencionado intento, a exemplo do já citado PROUNI, estendendo o mesmo grau de relevância para o Fundo de Financiamento para o Estudante do Ensino Superior (FIES).

Portanto, é perfeitamente possível afirmar que as políticas tributárias de natureza fiscal e com vistas à concretização de direitos, especialmente aqueles destinados a corrigir problemas de justiça social, deve, necessariamente, enxergar o homem como sujeito universal de direitos, o que relativiza, até certo ponto, a discricionariedade dessas escolhas.

Com efeito, na linha daquilo que Hannah Arendt (2013) reconheceu no julgamento de Adolf Eichmann, de nada adiantaria o Estado defender a existência de direitos fundamentais se ele mesmo pudesse, discricionariamente, dizer quais cidadãos têm e quais não têm esses direitos.

Portanto, é imprescindível lançar mão de políticas públicas destinadas à concretização da justiça social, o que, contudo, não afasta o dever de avaliar o impacto delas como forma de indução de comportamentos nos agentes econômicos, cuja finalidade não pode ser outra senão aquela circunscrita na noção de extrafiscalidade.

4 REMODELAR PARA INCLUIR: A NECESSIDADE DA REFORMA TRIBUTÁRIA

Atualmente, e no contexto desta pesquisa, é fundamental demonstrar as propostas de emendas constitucionais que estão em tramitação no Congresso Nacional, a proposta apresentada pelo governo e os motivos que ensejam a reforma do sistema tributário brasileiro, além de analisar a tributação social como instrumento de efetivação da justiça distributiva e as alternativas para promover a efetivação dos objetivos fundamentais.

O contexto histórico tradicional, seja ele mundial ou brasileiro é demarcado por inconstâncias, com divisão da existência da humanidade em momentos distintos. No âmbito do Direito, a distinção e descontinuidade não ocorre de maneira diversa. Não há muito tempo, o Código Tributário Nacional completou meio século de existência. A ancianidade desse diploma legislativo *de per si* não indica caráter obsoleto, mas pode gerar indícios de que algo precisa ser alterado no sistema normativo tributário.

Pois bem. Ao longo de toda sua trajetória a tributação vivenciou períodos políticos diversos com manutenção do Código Tributário Nacional. No entanto, desde quando editado ficou latente o grande anseio por reformas, pois as novas conjunturas econômicas e sociais demandavam a adoção de novas ações políticas, muitas vezes incompatíveis com o sistema tributário vigente.

Com espreque nisso, mostra-se de fundamental importância compreendermos os motivos e a história da tributação como forma de identificarmos os limites aceitáveis em termos tributários. Nesse contexto, torna-se inegável, que em uma noção moderna não é possível conceber a figura do Estado dissociada do tributo.

A tributação, entretanto, conforme lembrado por alguns, é consubstanciada na ideia de “retirar a penugem de um ganso com dor no menor nível possível”, conforme renomada frase de autoria de Jean-Baptist Colbert¹²⁵, que foi Ministro das Finanças no governo do Rei Luís XIV, da França (LIMA, 1999, p. 05-06). Essa é a essência de transformar a discussão sobre tributação em um novo debate sobre o modelo tributário e social ideal que a sociedade almeja.

Verifica-se, outrossim, que somente no final do século XVIII que as questões envoltas à tributação começaram a ganhar relevo no ambiente político da época, com uma preocupação por parte de financistas e economistas americanos e europeus a respeito de uma forma de arrecadação mais justa e racional (BALTHAZAR, 2005, p. 21). No entanto, somente na metade

¹²⁵ Ministro das Finanças no governo do Rei Luís XIV, da França.

do século XIX que os teóricos debruçaram com delicadeza sobre o instituto da tributação, com a idealização e conseqüente construção de um novo processo para aprimorar as formas de arrecadação (BECKER, 2007, p. 03).

Balthazar (2005, p. 23) inclusive, neste sentido, preleciona que somente com o advento da Emenda Constitucional nº de 1965, porém, impulsionada pela tomada do poder pelo Governo militar, que uma profunda reforma tributária foi realmente efetivada no Brasil, nascida sob a responsabilidade da Comissão de reforma do Ministério da Fazenda. É considerada, por muitos juristas, a mais ampla e profunda reforma tributária já realizada na história do constitucionalismo pátrio, descortinando um sistema tributário moderno, enxuto e eficiente”.

Balthazar (2005, p. 137) ainda complementa afirmando que:

A revolução de 1965 teve como grande mérito a alteração da discriminação de competências e a classificação dos impostos sob uma visão econômica, e não mais jurídica, promovendo um maior entrosamento entre os sistemas tributário federais, estadual e municipal, de modo a instituir um integrado sistema tributário nacional.

Pouco tempo depois da efetivação da Reforma de 1965, foi publicada a Lei 5.172 de 1966, introduzindo o Sistema Tributário Nacional, passando a denominar-se de Código Tributário Nacional. As décadas seguintes, 1970 e 1980, foram marcadas pelo Regime militar e pelo processo de redemocratização do Brasil e, em 1988, foi promulgada a Constituição da República Federativa do Brasil veiculando em um dos seus capítulos regras remodeladas do Sistema Tributário. Ocorre que, apesar dos avanços trazidos pelo texto constitucional, o sistema tributário começava a ruir¹²⁶ tamanha a sua complexidade e ineficiência, altos custos, elevada carga e insegurança dos contribuintes.

Diante disso, a concepção de reforma tributária não deve ser vista como algo estritamente contemporâneo, eis que desde sempre foram buscadas alterações nos processos arrecadatários, seja com avanços positivos intensos ou não. Sempre se falou em reforma do Sistema Tributário Nacional. Desde o advento da atual Constituição já se falava em reestruturação do Código Tributário Nacional. Entretanto, nem sempre se preocupou com reformas eficientes.

¹²⁶ Ives Gandra Martins (2006, p. 152) logo após a publicação do texto constitucional, apontava que, do ponto de vista econômico, o sistema tributário era inflacionário; do ponto de vista jurídico, imperfeito; e do ponto de vista político, tirânico. Dizia Martins (2006, p. 152) que o sistema tributário poderia mesmo representar o necrológico da Democracia, na medida em que, aumentando consideravelmente as obrigações dos contribuintes, desestimulava a poupança, o trabalho e o investimento.

Fabrcio Augusto de Oliveira e Geraldo Biassoto Junior (2015, p. 06-07) pontuam neste sentido, afirmando que:

[...] desde a Constituio de 1988, o tema da reforma tributria tem constado da agenda de reformas que o Brasil precisa realizar para destravar os caminhos do crescimento econmico e permitir o seu reencontro com os princpios da justia fiscal. Nenhum dos governos do perodo democrtico, sem exceo, dispôs-se, at hoje, e enfrentar essa questo, a no ser introduzindo algumas mudanas pontuais e localizadas em sua estrutura, geralmente guiadas pelo imediatismo, que mais contribuam para aumentar o seu grau de degenerao do que propriamente para recuper-lo como instrumento de poltica econmica e social a sua disposio para viabilizar seus objetivos.

Esses mesmos autores ainda afirmam que:

[...] a Constituio de 1988 foi prdiga em realizar uma redistribuio dos campos de competncia e das receitas, em favor dos estados e municpios, prejudicando a Unio, ao no aprovar um programa consistente de redistribuio dos encargos, deixando brechas nessa estrutura para potencializar as disputas por recursos entre os entes federativos e tornar o sistema sujeito a permanente instabilidade. Foi igualmente generosa na ampliao e universalizao dos direitos sociais, em resposta a forte demanda da sociedade por essas polticas, a poca, aprovando, no Captulo da Ordem Social, a Seguridade Social, com estrutura prpria e independente dos recursos fiscais tradicionais contemplados no Captulo Tributrio. Essa dualidade tributria que brotou da Constituio de 1988, com dois sistemas de impostos regulados por normas e princpios distintos, somada ao quadro de gravssima crise fiscal do setor pblico nas dcadas de 1980 e 1990 e de permanente ameaa de um processo hiperinflacionrio, juntamente com o aumento das responsabilidades da Unio na oferta de polticas pblicas, sem contar com um adequado mecanismo de financiamento, se encontra na raiz da crescente degenerescncia que o sistema tributrio conheceria a partir dessa poca, que os governos tm, sistematicamente, se esquivado de enfrentar. Sem negar suas boas intenes e seus mritos, ela teria abrigado, com este desenho, o ovo da serpente que daria vida ao caos tributrio. Um caos tributrio criado pelo prprio governo ao se valer dessa estrutura para solucionar seus problemas de financiamento (OLIVEIRA; BIASSOTO JNIOR, 2015, p. 08).

De uma forma, geral, nos governos ps-1988, nenhuma proposta de reforma tributria preocupou-se efetivamente com a mudana do perfil da carga tributria incidente sobre a sociedade, de forma a melhorar sua distribuio, haja vista que estavam ancoradas na tributao indireta com maior preocupao de reduzir a cumulatividade na tributao e pelo menos tentar coibir a guerra fiscal entre os entes federativos.

Os argumentos para a reforma precisam mudar. H pouco, as reformas eram almejadas em decorrncia da legitimidade ou no das grandes majoraes tributrias; hoje traz em seu bojo tambm a necessidade de se mudar para a concretizao da justia social, realizando a incluso social.

Segundo Alfredo Augusto Becker (1999, p. 19), os legisladores, doutrinadores, membros do governo, ainda não entenderam a necessidade de fazer uma reforma tributária eficiente, já que não existe um consenso por parte deles. Além disso, também não existe detalhado os pontos que deveriam ser mudados para discussão de forma ampla e justificada. O que se discute é a quantidade de impostos e a forma com que ele é devolvido às pessoas por meio dos bens comuns e serviços públicos. O que deve ser amparado pelos tributos não é apenas as necessidades das classes mais favorecidas e sim das minorias, não se pode distinguir de forma discriminatória e tão pouco aplicar dinheiro público naquilo que não é considerado necessário. A ideia de se cobrar tributo para que ele seja revertido ao bem comum é revolucionária, segundo o autor.

Sabe-se que as distorções estruturais do modelo tributário brasileiro e sua imensa complexidade geram consequências negativas e efeitos econômicos indesejados, o que por si só, demanda sua reestruturação. É essencial a remodelação da tributação, mas isso não significa afastar o papel estatal enquanto agente concretizador dos direitos fundamentais por meio da tributação.

Atualmente, o que se denota no atual contexto brasileiro é uma defasagem ocasionada pela letargia do próprio sistema político, que diante de sua omissão, gera ambiente fecundo à proliferação das desigualdades sociais.

Considerando, no entanto, as grandes desigualdades sociais do país e os, ainda, elevados níveis de pobreza existentes, e, de outro lado, que cabe idealmente ao Estado manejar os impostos para encurtar as distâncias entre ricos e pobres, até mesmo para garantir maior coesão social, o tamanho dessa carga pode até se justificar, desde que efetivamente o Estado compense a sociedade com a oferta de políticas públicas voltadas para a redução das desigualdades existentes (OLIVEIRA, 2014).

Desta forma, o que se espera é que tenhamos uma reforma do sistema tributário vigente como premissa básica de uma justiça fiscal e social, tendente a efetivamente reduzir as desigualdades sociais, mormente quando tratamos minorias e de grupos vulneráveis.

4.1 Diagnósticos para a Reforma Tributária

O sistema tributário brasileiro é extremamente complexo¹²⁷, onde as cargas tributárias variam das mais diferentes formas, desde a própria prestação de serviço dos trabalhadores até os valores embutidos em mercadorias, ou seja, da mão de obra e consumo.

Nesse sentido pode-se enfatizar que:

As escolhas tributárias realizadas no Brasil fizeram do consumo a base de incidência por excelência em nosso sistema. Aqui, 44% da carga total incide sobre o consumo, enquanto 21% incidem sobre a renda, no Canadá, apenas 18% incidem sobre o consumo e 24% sobre a renda, nos Estados Unidos, essa proporção consumo-renda é de 18-44%, respectivamente. E a situação é ainda mais grave do que apontam tais números, pois as contribuições especiais – tão relevantes no caso brasileiro – incidem, tecnicamente, sobre o consumo, pois são repassadas aos preços dos produtos consumidos pelo cidadão. Tendo-as em conta, na prática, a tributação do consumo no Brasil pode chegar a 70%. [...] Dados do IPA apontam que a carga tributária total suportada por quem auferir renda de até dois salários mínimos é de 53,9% que corresponde a 197 dias do ano destinados ao pagamento de tributos, já a carga total do imposto aos que possuem renda superior a trinta salários mínimos é de 29%, correspondentes a 106 dias do ano. Os mais pobres, bem como se vê, pagam o custo do país (GASSEN; SILVA, 2016, p. 701-720).

Segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT, 2018), da Constituição de 1988 até outubro de 2018, em média são editadas 774 normas por dia útil e que foram editadas 390.726 mil normas tributárias pelos três níveis de governo – federal, estadual, municipal –, o que significa que são mais de 1,92 normas tributárias por hora (dia útil). Em 30 anos, tivemos 16 emendas constitucionais tributárias, foram majorados praticamente todos os tributos e foram criados outros, como CPMF, COFINS, CIDES, CIP, CSLL, PIS IMPORTAÇÃO, COFINS IMPORTAÇÃO, ISS IMPORTAÇÃO. O referido instituto ressalta ainda que somente 4,13% das normas editadas no período não sofreram nenhuma alteração.

A isso se somam 27 legislações diferentes do ICMS – principal imposto sobre o consumo – ante a competência dos Estados da federação com autonomia para definir as regras da tributação, além de contribuições econômicas e sociais incidentes sobre as mesmas bases produtivas. Assim, além de complexo, o sistema tributário brasileiro é confuso e de difícil interpretação.

A regressividade é outro ponto que merece atenção, já que o sistema vigente agrava o distanciamento entre pobres e ricos, pesando proporcionalmente na renda dos mais pobres. Este

¹²⁷ Quando dizemos que o sistema tributário brasileiro é complexo, estamos diante de um sistema que ramifica a ordem tributária em vários setores, a título de exemplo, o trabalho e consumo. Nesse sentido, o sistema tributário brasileiro é um instrumento anticrescimento, antiequidade e antifederação e o maior ônus de tributação é lançado às classes de menor renda, exatamente as que possuem maior propensão a consumir.

fato acontece porque temos uma tributação muito elevada de impostos sobre o consumo em detrimento da renda e do patrimônio, afetando sobremaneira os mais pobres¹²⁸.

Sérgio Wulff e Rodrigo Octávio Orair (2016, p. 17-18), o Brasil lidera o *ranking* de países com a maior concentração de renda do mundo e pouca tributação em relação as classes mais abastadas, e o que justifica esse índice é a concentração na tributação sob os bens de consumo.

O relatório da Secretaria do Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social ligada à Secretaria das Relações Institucionais da Presidência da República (CNAS, 2009), que veicula os indicadores de equidade do Sistema Tributário Nacional (publicado pelo Observatório da Equidade em 2009) aponta que o Sistema Tributário caminha em sentido oposto à justiça fiscal:

O sistema é injusto porque a distribuição da carga tributária desrespeita o princípio da equidade. Em decorrência do elevado peso dos tributos sobre bens e serviços na arrecadação, pessoas que ganhavam até dois salários mínimos em 2004 gastaram 48,8% de sua renda no pagamento de tributos, já o peso da carga tributária para as famílias com renda superior a 30 salários mínimos correspondia a 26,3%. O sistema é injusto porque o retorno social é baixo em relação à carga tributária. Dos 33,8% do PIB arrecadados em 2005, apenas 9,5% do produto retornaram à sociedade na forma de investimentos públicos em educação, saúde, segurança pública, habitação e saneamento. O sistema é injusto porque o grande número de tributos, a persistência da tributação em cascata, a tributação da folha de pagamentos, o excesso de burocracia, as deficiências dos mecanismos de desoneração das exportações e dos investimentos desincentivam as atividades produtivas e a geração de empregos. O sistema é injusto porque a distribuição de recursos no âmbito da federação não se orienta por critérios de equidade. O desenho das transferências entre esferas de governo, ao invés de perseguir a equalização entre os montantes de recursos a disposição das unidades locais, tende a favorecer a desigualdade. Em 2007, o maior orçamento per capita municipal do país superou em 41 vezes o menor orçamento por habitante. Descontadas

¹²⁸ Para reduzir as desigualdades no país, precisamos de uma reforma tributária que efetivamente redistribua os recursos daqueles que têm mais para aqueles que mais precisam. Uma tributação mais justa, que reduza a concentração de renda, é algo que a maioria dos países desenvolvidos já resolveram. Apesar de nossa carga tributária bruta girar em torno de 33% do PIB – nível similar ao dos países da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE) -, ela é mal distribuída. Os mais pobres e a classe média pagam mais impostos, proporcionalmente, do que pessoas com rendas muito altas. Considerando os países da lista da OCDE (membros e aliados), figuramos entre os únicos três cujos tributos indiretos (consumo) superam os diretos (renda e patrimônio) na composição da carga tributária. A maioria das grandes economias do planeta sustentam sua arrecadação mais sobre tributos de renda e patrimônio do que sobre tributos de bens e serviços – as exceções são o Brasil, a Turquia e o Chile. O Brasil é o que menos tributa renda e patrimônio como proporção da carga tributária bruta (CTB), pouco mais de 22%. Na média da OCDE, esse nível é de 40%. Por outro lado, a tributação indireta brasileira chega a quase 50%, enquanto na OCDE não passa de 33% na média. Sabemos que a parcela muito rica da população paga poucos impostos proporcionalmente à renda e patrimônio. Também existem muitos casos de evasão e sonegação de recursos. Isso limita a capacidade do Estado oferecer serviços públicos universais de qualidade. E é justamente por isso que defendemos uma reforma tributária justa e solidária, onde as diferentes parcelas da sociedade paguem os impostos de forma balanceada com suas realidades. Sem justiça fiscal, a injustiça social não terá fim (OXFAM BRASIL, [2020]).

as transferências intergovernamentais, essa proporção cai para 10. O sistema é injusto porque não se verificam as condições adequadas para o exercício da cidadania tributária. Como os tributos indiretos são menos visíveis que as incidências sobre a renda e a propriedade, é disseminada a crença na sociedade brasileira de que a população de baixa renda não paga impostos. Em decorrência, as políticas públicas orientadas para a redução das desigualdades e dos índices de pobreza são vistas como benesses, tanto pelas camadas mais carentes da população quanto pela parcela da sociedade que se encontra em melhores condições, o que prejudica o entendimento sobre os mecanismos e instituições de participação democrática, dificultando os controles – fiscal e social – sobre o Estado.

Quanto à regressividade o relatório supracitado aponta como causas a inobservância do princípio da capacidade contributiva para distribuição do ônus tributário entre as famílias, o Imposto de Renda como instrumento de Renda e promoção de justiça fiscal é muito mal aproveitado e a carga tributária é mal distribuída. Aponta ainda que os rendimentos do capital são menos tributos pelo Imposto de Renda do que os provenientes do trabalho, a carga tributária sobre patrimônio e herança são baixos e há uma participação expressiva do setor informal na economia. Veja a ilustração:

Gráfico 6 – Sistema Tributário regressivo e carga mal distribuída

INDICADOR	Dados*	
Carga tributária por faixa de salário mínimo	Pessoas que ganham até 2 salários mínimos pagam 48,8% da renda em tributos	
	Pessoas que ganham acima de 30 salários mínimos pagam 26,3% da renda em tributos	

Causas	Indicadores	Dados*
Inobservância do princípio da capacidade contributiva para distribuição do ônus tributário entre as famílias	Distribuição da carga tributária total por decil de renda	10% mais pobres da população pagam 32,8% da sua renda em tributos 10% mais ricos sofrem uma carga de apenas 22,7%
	Carga tributária é mal distribuída	Carga tributária bruta total [% PIB] Arrecadação de impostos sobre bens e serviços (IPI, ICMS, ISS, COFINS e demais impostos sobre produção e importação) Arrecadação de impostos sobre a renda e a propriedade (IR, CSLL, IPTU, IPVA, ITR, ITCD, ITBI)
Imposto de Renda como instrumento de redistribuição de renda e promoção da justiça fiscal é mal aproveitado	Arrecadação do IRPF no Brasil e na OCDE	Brasil: 1,6% do PIB ou 4,7% da carga tributária total Média OCDE: 10% do PIB ou 26,5% da carga tributária total
	Aliquota máxima do IRPF é baixa em relação a outros países	Brasil: 27,5% Média 26 países: 42,2%
	Aliquota máxima do IRPF por faixa de salário mínimo (SM)	Até 3 SM = 6,84% Acima de 30 SM = 13,83%
	Arrecadação de IRPJ e do CSLL sobre lucro das empresas	8,69%

* Ano base de cálculo: 2005. Quando o ano de referência for diferente, estará indicado ao lado do dado.

Fonte: CNAS (2009).

Gráfico 7 – Sistema Tributário regressivo e carga mal distribuída

Causas	Indicadores	Dados*
Rendimentos do capital são menos tributados pelo IR do que os provenientes do trabalho	Arrecadação do IRPF sobre os rendimentos do trabalho e do capital	IRRF-Trabalho = 1,7% do PIB ou 29% da arrecadação total do IR IRRF-Capital = 0,9% do PIB ou 16% da arrecadação total do IR
	Distribuição da carga tributária do IR por origem dos rendimentos	Famílias onde predominam as rendas oriundas do trabalho gastam, em média, 3% da sua renda com IR Famílias onde predominam as rendas oriundas da venda de ativos e de aplicações financeiras gastam, em média, 1,2% da sua renda com IR
Carga tributária sobre patrimônio e herança é baixa	Arrecadação dos impostos sobre propriedade (ITR + IPVA + IPTU + ITCD + ITBI)	Brasil: 1,3% do PIB ou 3,8% da carga tributária total Média OCDE: 1,9% do PIB ou 5,3% da carga tributária total
	Distribuição da arrecadação por decil de renda	O 1º decil de renda paga 1,8% e o último decil paga 1,4%
	Número de municípios que aplicam a alíquota progressiva do IPTU	Dos 350 municípios acima de 50 mil habitantes apenas 15% aplicam alíquota progressiva no IPTU
	Alíquota do imposto sobre herança praticada no estado de São Paulo e a média das alíquotas máximas praticadas nos EUA, Alemanha, França e Reino Unido	São Paulo = 4% (única) Média dos países = 41%
Participação expressiva do setor informal na economia	Participação do setor informal no PIB	8,7%
	Participação dos postos de trabalho informais no total de ocupações	58,8%

* Ano base de cálculo: 2005. Quando o ano de referência for diferente, estará indicado ao lado do dado.

Fonte: CNAS (2009).

No que se refere ao retorno social baixo em relação à carga tributária, foram descritos como motivos, a insuficiência de recursos para financiar políticas sociais, a participação elevada das despesas financeiras no total dos gastos públicos, investimentos baixos nas áreas sociais básicas e gastos tributários crescentes com renúncias fiscais.

Gráfico 8 – Retorno social baixo em relação à carga tributária

INDICADOR	Dado*
Investimentos públicos em saúde, educação, segurança pública, habitação e saneamento [% PIB]	De uma carga tributária de 33,8%, apenas 9,5% retornaram à sociedade na forma de investimentos em educação (4,4%), saúde (3,5%), segurança pública (1,2%), habitação e saneamento (0,4%)

Causas	Indicadores	Dados*
Recursos insuficientes para financiar políticas sociais	Carga tributária líquida [% PIB] *	19,3%
	Carga tributária líquida exclusive juros [% PIB]	12,1%
Participação elevada das despesas financeiras no total dos gastos públicos	Gastos do setor público com juros em relação aos padrões internacionais [% PIB]	Brasil: 7,25% EURO: 2,5% OCDE: 1,7%
	Investimentos públicos nas áreas sociais básicas são baixos	Investimentos com educação em relação aos padrões internacionais [% PIB] Investimentos com saúde em relação aos padrões internacionais [% PIB] Investimentos com segurança pública [% PIB] Investimentos com habitação e saneamento [% PIB]
Gastos tributários com renúncias fiscais crescentes	Evolução do demonstrativo efetivo de benefícios tributários em relação ao PIB	2005: 1,91% 2008: 2,77%

* Ano base de cálculo: 2005. Quando o ano de referência for diferente, estará indicado ao lado do dado.

Fonte: CNAS (2009).

Apontou-se também que as condições de vida são incompatíveis com o nível de renda do país.

Gráfico 9 – Retorno social baixo em relação à carga tributária

Causas	Indicadores	2005	2007
Indicadores de condições de vida são incompatíveis com o nível de renda do país	Percentual da população de 15 anos ou mais não alfabetizados	11,1%	10,0%
	Número médio de anos de estudo da população de 15 anos ou mais	7,0	7,3
	Percentual da população que frequenta a escola em determinada faixa etária (taxa de escolarização)	De 4 a 6 anos = 72,0% De 7 a 14 anos = 97,0% De 15 a 17 anos = 82,0%	De 4 a 6 anos = 77,6% De 7 a 14 anos = 97,6% De 15 a 17 anos = 82,1%
	Taxa de mortalidade materna (até 42º dias após nascimento – por cem mil nascidos vivos)	74,06	Dado a ser calculado
	Taxa de mortalidade infantil – até 1 ano de vida (por mil nascidos vivos)	21,2	Dado a ser calculado
	Número de anos esperado para um recém-nascido (esperança de vida ao nascer)	Homens: 68,3 anos Mulheres: 75,9 anos	Homens: 69,0 anos Mulheres: 76,5 anos
	Número de óbitos por doenças transmissíveis por 100 mil habitantes	47,4	
	Percentual da população residente com renda familiar mensal per capita de até meio salário mínimo	37,2%	30,0%
	Razão entre a distribuição de renda dos 20% mais ricos e 20% mais pobres	20,4	18,7
	Percentual da população residente total que dispõe de ligação do domicílio à rede coletora ou fossa séptica	67,1%	72,5%
	Percentual da população urbana com acesso a serviços adequados de água e esgoto	73,3%	65,1%
	Déficit habitacional	7,9 milhões de moradias onde 6,4 milhões estão em áreas urbanas	

Fonte: CNAS (2009).

Também foram indicados no relatório que a estrutura tributária complexa prejudica a competitividade dos produtos nacionais e onera o emprego formal. Ainda se constatou a existência de tributos distorcidos e o elevado custo de cumprimento das obrigações tributárias, nos termos da representação gráfica abaixo:

Gráfico 10 – Estrutura tributária desincentiva as atividades produtivas e a geração de empregos

INDICADOR	Dado*
Eleição dos três principais problemas do sistema tributário nacional [% de votos]	Grande nº de tributos (76%), tributos cumulativos (57%) e tributação sobre folha de pagamento (44%)

Causas	Indicadores	Dados*
Sistema tributário prejudica a competitividade dos produtos nacionais	Prazos para recuperação dos créditos dos impostos pagos sobre bens de capital	Prazos para recuperação de créditos de bens de capital são elevados. Prazos: ICMS = 48 meses PIS/COFINS = 24 meses**
	Créditos de bens de uso e consumo não apropriados ao ICMS e PIS/COFINS (2006)	ICMS: R\$ 17 bilhões (0,7% do PIB) PIS/COFINS: R\$ 13 bilhões (0,6% do PIB)
	Custo de oportunidade causado pela demora na recuperação dos créditos	De 2,6% a 8,2% do preço final do equipamento
	Efeitos sobre a competitividade externa das empresas exportadoras	74% das empresas exportadoras afirmam que tributos afetam a competitividade
	Efeitos sobre a decisão de exportar das empresas exportadoras	44,3% das empresas exportadoras afirmam que o acúmulo de créditos afeta a exportação
Sistema tributário onera o emprego formal	Tributos incidentes sobre a folha de pagamento	De 42,3% a 50% do salário (2008)
Existência de tributos distorcidos	Percentual de arrecadação original de tributos cumulativos (ISS, Cide-combustíveis, PIS/COFINS)	17,4%
Elevado custo de cumprimento das obrigações tributárias	Custo e horas gastas pelas empresas com a gestão tributária	Obrigações fiscais custam 0,33% do faturamento em empresas de capital aberto e 1,7% nas empresas com faturamento anual inferior a R\$ 100 milhões. "Burocracia" consome 7% do tempo administrativo das empresas brasileiras e, 4,1% das empresas na América Latina

Fonte: CNAS (2009).

* Ano base de cálculo: 2005. Quando o ano de referência for diferente, estará indicado ao lado do dado.

** Em 2008 o prazo para recuperação do PIS/COFINS é de 12 meses.

Neste caso, ainda se tem quanto ao SIMPLES Nacional um excesso de exigências por parte dos entes federados e a adoção de seis livros fiscais ou contábeis; 497 códigos de documentos de arrecadação fiscal para pessoa jurídica (PJ) e 265 para pessoa física (PF) regras tributárias existentes no Brasil, na esfera federal. Além disso, 27 legislações para o ICMS e 5.564 legislações para o ISS.

Já, a inadequação do pacto federativo em relação as suas competências tributárias, responsabilidades e territorialidades tem como causas a ineficácia da partilha na comparação entre arrecadação dos entes federativos, o sistema de transferências intergovernamentais que favorece a desigualdade entre orçamentos *per capita* municipais e a cobrança na origem gera iniquidades entre orçamentos *per capita* estaduais e municipais. Veja a ilustração.

Gráfico 11 – Inadequação do pacto federativo em relação as suas competências tributárias, responsabilidades e territorialidades.

INDICADOR	Dado
Razão entre os orçamentos <i>per capita</i> municipais máximo e mínimo	O maior orçamento <i>per capita</i> municipal supera em 41 vezes o menor orçamento. Se descontadas as transferências intergovernamentais, essa proporção cai para 10

Causas	Indicadores	2007
Partilha é ineficaz na comparação entre arrecadação e responsabilidades dos entes federativos	Correlação entre as transferências <i>per capita</i> e o IDH dos municípios	Municípios com IDH-M acima da média tendem a receber proporcionalmente mais transferências intergovernamentais (a correlação é positiva: 0,206)
	Correlação entre a proporção entre as receitas próprias dos municípios e os seus gastos nas funções saúde, educação e urbanismo (somadas) e o montante das transferências <i>per capita</i>	A correlação é de 0,897 (positiva), indicando que os municípios com maiores receitas próprias em relação aos gastos nas funções citadas tendem a receber maiores transferências <i>per capita</i>
Sistema de transferências intergovernamentais favorece a desigualdade entre os orçamentos <i>per capita</i> municipais	Razão entre os orçamentos <i>per capita</i> municipais máximo e mínimo	O maior orçamento <i>per capita</i> municipal supera em 41 vezes o menor orçamento. Se descontadas as transferências intergovernamentais, essa proporção cai para 10
	Orçamento municipal <i>per capita</i> dos 20% mais pobres (1.095 municípios) e dos 20% mais ricos (1.007 municípios) *	Os 20% mais pobres tem orçamento <i>per capita</i> até R\$ 850,00 e os 20% mais ricos acima de R\$ 1.700,00
	Transferências intergovernamentais <i>per capita</i> dos 20% mais pobres (1.095 municípios) e dos 20% mais ricos (1.007 municípios) *	Os 20% mais pobres recebem, em média, R\$ 544,00 <i>per capita</i> e os 20% mais ricos R\$ 1.454,00
	Repasso da cota-parte do ICMS <i>per capita</i> dos 20% mais pobres (1.095 municípios) e dos 20% mais ricos (1.007 municípios) *	Os 20% mais pobres recebem, em média, R\$ 74,00 <i>per capita</i> e os 20% mais ricos R\$ 613,00
	Repasso dos Royalties <i>per capita</i> dos 20% mais pobres (1.095 municípios) e dos 20% mais ricos (1.007 municípios) *	Os 20% mais pobres recebem, em média, R\$ 7,00 <i>per capita</i> e os 20% mais ricos R\$ 142,00
	Transferências do FPM <i>per capita</i> dos 20% mais pobres (1.095 municípios) e dos 20% mais ricos (1.007 municípios) *	Os 20% mais pobres recebem, em média, R\$ 190,00 <i>per capita</i> e os 20% mais ricos R\$ 289,00
	População residente nos 20% municípios mais pobres (1.095 municípios) e dos 20% mais ricos (1.007 municípios) *	Nos 20% municípios mais pobres residem 25% da população brasileira e nos 20% mais ricos 8%
Cobrança do ICMS na origem gera iniquidades entre os orçamentos <i>per capita</i> estaduais e municipais	Arrecadação do ICMS [% PIB]	7,1%
	Distribuição regional da arrecadação do ICMS	N = 5,6% NE = 14,8% SE = 55,5% S = 14,5% CO = 8,6%
	Razão entre a arrecadação <i>per capita</i> média do ICMS nos estados do Sudeste e Nordeste	2,6
	Razão entre os repasses <i>per capita</i> máximo e mínimo da cota-parte do ICMS municipal em estados selecionados	PA = 28,7 BA = 159,7 SP = 91,7 RS = 79,2 GO = 156,0

Fonte: CNAS (2009).

Constatou-se a inadequação do pacto federativo, haja vista que os repasses do FPM não são equalizadores, a partilha é ineficaz no combate às desigualdades e há subfinanciamento de cidades integrantes de região metropolitana.

Gráfico 12 – Inadequação do pacto federativo em relação as suas competências tributárias, responsabilidades e territorialidades

Inadequação do pacto federativo em relação a suas competências tributárias, responsabilidades e territorialidades

Causas	Indicadores	Dados*
Repasse do FPM não são equalizadores	Razão entre os repasses de FPM <i>per capita</i> recebidos pelos municípios de maior e menor orçamento por habitante no Brasil	Município com maior orçamento <i>per capita</i> recebe 5 vezes mais FPM do que os com menor orçamento
Subfinanciamento de cidade integrantes de Região Metropolitana	Número de cidades pertencentes a Regiões Metropolitanas dentre as 20 com menores recebimentos de FPM por habitante	11 (Guarulhos, São Gonçalo, Duque de Caxias, São Bernardo do Campo, Osasco, Nova Iguaçu, Santo André, Niterói, Belford Roxo, Contagem, Jabotão dos Guararapes)
Partilha é ineficaz no combate as desigualdades	Proporção das transferências federais de saúde destinadas aos estados (e/ou regiões) mais pobres	35,27% (2006)
	Proporção das transferências federais de educação destinadas aos estados (e/ou regiões) mais pobres	58,4% (NE e N)
	Proporção das transferências federais do FPM destinadas aos estados (e/ou regiões) mais pobres	44% (NE e N)
	Proporção das transferências federais do FPE destinadas aos estados (e/ou regiões) mais pobres	78% (NE e N)

* Ano base de cálculo: 2005. Quando o ano de referência for diferente, estará indicado ao lado do dado.

Fonte: CNAS (2009).

A carga tributária sobre produtos finais também não é conhecida no sistema tributário brasileiro. Apontou-se a falta de regulamentação do parágrafo 5º, do artigo 150, da Constituição Federal, determinando medidas para que os consumidores sejam informados acerca dos impostos que incidem sobre mercadores e serviços, além, de promover, difundir uma educação fiscal ao contribuinte brasileiro.

Gráfico 13 – Não há cidadania tributária

Não há cidadania tributária

INDICADOR	Dado*
Carga tributária sobre produtos finais não é conhecida	A União arrecada IPI, COFINS, CIDE e PIS sobre diferentes bases de incidência e cobrança não harmonizada. Existem 27 legislações para o ICMS e 5.564 para o ISS

Causas	Indicadores	Dados*			
		Tributo	Competência	Regime	Base de Incidência
Falta visibilidade sobre impostos pagos	Grande número de impostos incidentes sobre os produtos finais regidos por distintas regras	IPI	Federal	Não cumulativo	Importação e produção de produtos industrializados
		COFINS	Federal	Misto	Importação, produção e comercialização de bens e serviços
		PIS	Federal	Misto	
		CIDE-Combustíveis	Federal	Cumulativo	Importação e comercialização de petróleo e gás natural e seus derivados
		ICMS	Estadual	Não cumulativo	Circulação de mercadorias e prestação de serviço de transportes interestadual e intermunicipal e de comunicação
		ISS	Municipal	Cumulativo	
Insuficiência de educação fiscal	Percentual de municípios onde o PNEF foi implantado	19,03%			
	Percentual de escolas alcançadas por ações do PNEF	16,51%			
Falta de regulamentação do parágrafo 5º do Art. 150 da Constituição Federal que determina medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços	Número de dias sem regulamentação da Lei	7.518 (em 12/05/09)			

Fonte: CNAS (2009).

A reforma tributária precisa ser eficiente e é extremamente necessária nesse momento¹²⁹, já que em 2019 foi registrado no Brasil o maior índice de desigualdade de renda da história, onde as pessoas que ganham menos sofreram mais os efeitos da crise.

Um dos maiores indicadores utilizados nas pesquisas é o coeficiente Gini, que é utilizado para avaliar a distribuição de riquezas de um determinado lugar comparando a distribuição de renda ou do PIB.

Segundo Rodolfo Hoffmann (1991, p. 138), “as medidas de desigualdade da distribuição da renda mais utilizadas tem sido o índice de Gini¹³⁰ e as proporções de renda total apropriadas por certos grupos da população, como os 50% mais pobres (50) ou os 10% mais ricos (10+)”. Esse coeficiente justifica a necessidade de reforma tributária, já que o Brasil em 2016, foi

¹²⁹ De acordo com o Banco Mundial, o Brasil é um dos 10 piores países do mundo para pagar impostos, ocupando o 184º lugar entre 190 países. No quesito tempo gasto para pagamento de tributos, o Brasil está em último lugar, com 1500 horas/ano, quase o dobro das horas gastas na Bolívia – penúltima colocada nesse ranking. A maior parte do tempo é gasta com tributos sobre o consumo (PIS, COFINS, IPI, ICMS e ISS): são 1.161 horas por ano (ENDEAVOR, [2020]).

¹³⁰ Tratam-se de medidas diretamente associadas à curva de Lorenz. O índice de Gini é uma medida melhor, pois é afetado por modificações ao longo da curva de Lorenz, ao passo que o valor do 50- ou do 10+ corresponde à posição de um único ponto dessa curva.

apontado como um dos 10 países com maior desigualdade social no mundo, diferente da Ucrânia, com um dos melhores índices Gini apresentado no relatório:

Gráfico 14 – Índice de Gini

Ranking	País	Índice Gini
1º	Ucrânia	0,241
2º	Eslovênia	0,256
3º	Noruega	0,259
8º	Finlândia	0,271
15º	Dinamarca	0,291
26º	Japão	0,321
48º	Portugal	0,360
66º	Estados Unidos	0,411
90º	México	0,482
96º	Chile	0,505
99º	Brasil	0,515
100º	Paraguai	0,517
107º	Namíbia	0,610
108º	África do Sul	0,634

Fonte: Dicionário Financeiro ([2020]).

Na tabela, observamos que os números apontam que o Brasil é o 99º país com mais desigualdade social do mundo. Desde sempre, sabemos que a desigualdade social também pode ser chamada de desigualdade econômica.

Quando se fala em desigualdade social ou desigualdade econômica dentro de um grupo de pessoas, certamente a região que as abriga está sofrendo problemas na economia. Todos os países apontados na tabela indicam um alto índice de desigualdade social que, em regra, decorre da falta de distribuição de renda (uns ganhando bem mais que outros), falta de educação e saúde.

Nesse sentido, há de se concordar com as seguintes lições:

A justiça fiscal é o valor supremo do Estado de Direito dependente de impostos e, ao mesmo tempo, o valor supremo da comunidade de contribuintes. Apenas à violação de um Direito Tributário justo podem ser impostas sanções justas. O Direito Tributário encontra as desigualdades econômicas existentes numa economia de mercado. O princípio da igualdade exige que a carga tributária total seja igualmente distribuída entre os cidadãos.

O componente social da justiça, exige que ricos contribuam proporcionalmente mais que os pobres. O princípio da liberdade põe limites à oneração fiscal do contribuinte (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 17-18).

A posição ocupada pelo Brasil no índice Gini¹³¹ deve gerar preocupação pois, a diferença entre as rendas é muito grande e as pessoas vivem dentro de um mesmo espaço geográfico (Brasil é considerado o principal país com maior índice de concentração de renda do mundo). Infelizmente quando o país tem um grande índice de desigualdade social, como mostra o coeficiente apontado na tabela, muitas das vezes existem justificativas que colocam em alerta a economia e aumentam a distância do rico em relação ao pobre, que se justifica pelo baixo desenvolvimento social e baixo nível de escolaridade.

Também justifica o baixo índice de igualdade social à má distribuição de recursos, que é considerada uma das principais falhas no desenvolvimento econômico dos países. Dentre todos os itens que justificam o retardamento social, o mais sério é a falta de investimento por parte do estado em áreas sociais, culturais, saúde e educação e o resultado é a falta de oportunidade de trabalho. Se a economia não vai bem, o país não tem polos de trabalho.

Um outro imperativo de uma reforma tributária é a necessidade de alterar o atual quadro de morosidade do Poder Judiciário, ao considerar-se que, a forma como posta a hodierna sistemática tributária fomentou em demasia, dentre outros, o número de execuções fiscais¹³², fundadas, em parte, na forma retrógrada de nosso sistema tributário.

¹³¹ É importante explicar que o índice Gini foi criado pelo italiano Conrado Gini e é um instrumento para medir o grau de concentração de renda em determinados grupos. Ele aponta a diferença entre os rendimentos dos mais pobres e dos mais ricos. Numericamente, varia de zero a um (alguns apresentam de zero a cem. O valor zero representa a situação de igualdade, ou seja, todos têm a mesma renda. O valor um (ou cem) está no extremo oposto, isto é, uma só pessoa detém toda a riqueza. Na prática, o índice Gini costuma comparar os 20% mais pobres com os 20% mais ricos (IPEA, 2004).

¹³² De acordo com o relatório Justiça em Números 2016 (CNJ, 2016, p. 118-119): ano-base 2015: [...] os processos de execução fiscal são os grandes responsáveis pela alta litigiosidade da justiça estadual, tendo em vista que representam aproximadamente 42% do total de casos pendentes e apresentaram taxa de congestionamento de 91,7%, que é a maior dentre os tipos de processos analisados. [...]. Dentro do quadro geral das execuções, pode-se afirmar que o maior problema são as execuções fiscais. Na verdade, como sabido, o executivo fiscal chega a juízo depois que as tentativas de recuperação do crédito tributário se frustraram na via administrativa, levando à sua inscrição da dívida ativa. Na verdade, o processo judicial acaba por repetir etapas e providências de localização do devedor ou patrimônio capaz de satisfazer o crédito tributário já adotadas pela administração fazendária ou pelo conselho de fiscalização profissional sem sucesso, de modo que chegam ao Judiciário justamente aqueles títulos cujas dívidas já são antigas, e por consequência, mais difíceis de serem recuperadas. Basta ver que os processos de execução fiscal representam, aproximadamente, 42% do total de casos pendentes e 79% das execuções pendentes na justiça estadual. Os processos desta classe apresentam alta taxa de congestionamento, 91,7%, ou seja, de cada cem processos de execução fiscal que tramitaram no ano de 2015, apenas oito foram baixados. Desconsiderando estes processos, a taxa de congestionamento da justiça estadual cairia de 74,8% para 65,8% no ano de 2015. Ainda de acordo com o Conselho Nacional de Justiça: Os processos de execução de título extrajudicial fiscal são os grandes responsáveis pela alta litigiosidade da justiça federal, tendo em vista que representam aproximadamente 42% do total de casos

Uma das grandes demandas justificadoras de uma reforma tributária é a necessidade de sua simplificação, como bem enfatiza Martins (2016, p. 33):

Não sem razão, em levantamento de alguns anos atrás, o Banco Mundial e a Coopers, analisando o número de horas que, em média, o empresariado de cada um de 175 países pesquisados dedicava ao cumprimento de suas obrigações tributárias por ano, verificou que o Brasil, de longe, era aquele que mais exigências burocráticas impunha, com uma média de 2.600 horas anuais contra aproximadamente cem na Alemanha, pouco mais de trezentas nos Estados Unidos e uma média pouco superior a quinhentas na América Latina. Tal custo, que obriga as pessoas jurídicas a fazerem um trabalho burocrático não remunerado, que deveria ser da responsabilidade do poder público, demonstra, por si só, a irracionalidade do sistema brasileiro. Uma simplificação de legislação ordinária para tais tributos impõe-se, mas, como a legislação pátria constitui uma colcha de retalhos, em função da gula permanente do “Molock burocrático” – que, tal qual um viciado em drogas, necessita cada vez de doses maiores de entorpecentes –, todas as propostas neste sentido têm sido fulminadas. Ao contrário, a legislação tem sido adaptada a cada aumento do nível de impostos, com uma completa desfiguração do sistema e da própria natureza jurídica do tributo. E, à evidência, quanto mais complicada for a legislação, mais gera sonegação e corrupção, ingredientes que vicejam em todos os sistemas complexos e irracionais, como é o brasileiro.

Desta forma, é necessário e salutar simplificar o sistema tributário e torná-lo eficaz sob o ponto de vista da justiça, promovendo o desenvolvimento social.

Além de todos os problemas acima transcritos, há ainda grandes desafios que devem ser enfrentados pelo Congresso Nacional brasileiro (há alguns pontos não foram objeto de nenhuma proposta apresentada, conforme abaixo detalhado).

Diante das inovações tecnológicas provocadas pelo avanço da era digital todos os sistemas tributários do mundo se deparam com enormes desafios. O mundo digital mudou a forma de fazer negócios e há quem afirma que estamos a um passo da quarta Revolução industrial, com impactos econômicos, sociais e consequências imprevisíveis a longo prazo, inclusive quanto ao funcionamento do Estado (SCHWAB, 2016, p. 11).

Os impactos da revolução digital afetam também a tributação e as transformações nas relações empresariais clamam por tributos modernos com outras formas de cobranças.

Para Celso de Barros Correia Neto, José Roberto Afonso e Luciano Felício Fuck (2020, p. 32):

pendentes e apresentaram taxa de congestionamento de 93,9%, que é a maior dentre os tipos de processos analisados. A quantidade exacerbada de ações de natureza tributária que deságuam no Poder Judiciário gera alta taxa de congestionamento, violando-se, inclusive, o princípio constitucional da duração razoável do processo. Há ainda disponível no site do CNJ (2019) o relatório da Justiça em números de 2018.

Os reflexos afetam a política tributária quanto a administração fazendária. Se por um lado, as novas tecnologias de informação, comunicação e inteligência abrem enormes oportunidades para que os fiscos cobrem, arrecadem e fiscalizem tributos com mais eficiência e agilidades; por outro, esses mesmos determinantes técnicos ou tecnológicos tornam obsoletos, inadequados e até inoportunos muitos dos impostos desenhados e cobrados para uma economia que não era digital. Esse paradoxo contemporâneo não tem sido muito enfrentado na literatura, nem mesmo na internacional, que raramente encara as duas questões ou desafios ao mesmo tempo. Aliás, o mais comum é analisarem-se os ganhos para a administração fazendária, deixando de lado os riscos de não se modernizar a política fiscal.

José Roberto Afonso e Laís Khaled Porto (2018) afirmam, neste sentido, que enquanto perdurar o descompasso entre a nova economia e os velhos tributos, ganharão sobretudo as empresas de tecnologia e de comércio eletrônico em detrimento de seus concorrentes tradicionais. O cenário fiscal é especialmente favorável ao crescimento deste segmento econômico. Aproveitando-se de lacunas na legislação em vigor, empresas de tecnologia e comércio eletrônico expandem seus lucros muito acima do patamar alcançado pelos negócios tradicionais, com uma grande ajuda do fisco.

O atual modelo brasileiro, em vigor, não parece apto para acompanhar o dinamismo dessa nova era, sendo necessário rever os tributos existentes e a forma da cobrança.

Uma outra preocupação que surge com esse novo cenário é a tributação das rendas. Questões relacionadas ao fluxo de capitais, à globalização, mobilidade das empresas multinacionais – em especial as de tecnologias – e até as questões da computação em nuvem devem ser consideradas, já que esses fatores possibilitam a transferência de lucros para localidades com nenhuma carga fiscal, tornando a tributação da renda extremamente complexa.

Outro grande desafio, na seara tributária, passa pela tributação do trabalho em especial após a Reforma Trabalhista. Atualmente vivenciamos o crescimento do trabalho informal e a diminuição do trabalho com carteira assinada, além de novos tipos de negócios com novos formatos de realizar o trabalho.

Neste sentido, vale colacionar posicionamento acerca desse desafio da tributação do trabalho na era digital:

A tributação do emprego e, grosso modo, da remuneração do trabalho, seja individualmente, seja da folha salarial, tende a perder cada vez mais relevância em um contexto de substituição maciça de mão de obra por máquinas e de crescente flexibilização das formas de trabalho. Há na verdade, um processo de desconstrução das relações trabalhistas tradicionais, em que o trabalho se exercia na forma de emprego com carteira assinada e dos pagamentos se descontavam imposto de renda na fonte e contribuição para a previdência social sobre os salários. O desemprego estrutural e crescente, a informalidade, a transfiguração de empregados em firmas e o trabalho independente,

estimulado pela economia colaborativa e pelos novos modelos de negócios, apontam no sentido da erosão dessa base tributária, afetando sobremaneira o custeio e a estrutura da previdência social. No Brasil, a transformação de trabalhadores em pessoas jurídicas é um fenômeno relativamente antigo. Inicialmente, a prática era mais frequente na contratação de empregados com remuneração mais elevada como forma de escapar aos pesados encargos exigidos. Hoje, já não se pode dizer que fica restrita a esse segmento econômico. (...) Ou seja, a pejetização, por decisão do empregador, destinava-se, sobretudo, a reduzir o peso dos tributos e encargos trabalhistas sobre os contratos de trabalho que, no Brasil, estão entre os mais elevados do mundo (COREIA NETO; AFONSO; FUCK; 2020, p. 38).

O fato é que as novas tecnologias refletem nas relações de trabalho. Estamos vivenciando a economia colaborativa (*Uber* e *Airbnb*, por exemplo) e a invasão da automação, onde há, inclusive, receio dos empregados em perder o emprego para os robôs. Diante desta realidade, é inegável as repercussões tributárias, haja vista a possibilidade na redução da carga tributária incidente sobre a remuneração e folha de pagamentos.

A tributação de bens e serviços também já estão sentindo os efeitos da era digital, sendo perceptível que as mercadorias estão perdendo espaço para bens intangíveis¹³³, dificultando a definição do conteúdo e alcance dos institutos para fins tributários. Já os serviços ganham espaço e prevalecem na economia atual, em especial para alcançar o mercado dos intangíveis. Há na doutrina hodierna, inclusive, discussão acerca do reconhecimento tributário do capital intelectual.

Por tudo que foi exposto, despontam, na doutrina, forte corrente que apostam na substituição integral do modelo tributário atual, afirmando que o momento de crise é ideal para repensar o modelo tributário existente diante da existência de um sistema arcaico em confronto com o avanço tecnológico que trouxe impactos econômicos e sociais com os novos modelos de negócios.

Nesse contexto, José Roberto Afonso e Laís Khaled Porto (2020, p. 85) lecionam que:

O Brasil tem o pior sistema tributário do mundo. É o que se infere da última posição que ocupa, entre 137 países, quanto se avalia os impactos da tributação nos incentivos para contratar um trabalhador, e penúltimo lugar nos incentivos para investir, segundo apurado por índice de competitividade do Fórum Econômico Mundial. Já no mais recente ranking do Banco Mundial – *Doing Business 2020* –, que mensura o efeito da regulação sobre negócios, o tópico pior pontuado foi o tributário (*Paying Taxes*) no qual o Brasil ficou com a 184ª colocação em um universo de 190 economias avaliadas. Se há alguma vantagem em avaliações tão nefastas, é o menor custo de oportunidade

¹³³ As músicas, por exemplo, já foram vendidas em formato de discos e hoje são ouvidas por streaming, assim como os programas de computadores que eram vendidos em CDs ou disquetes e hoje são baixados ou acessados em nuvem.

para trocar todo o sistema por um novo – face à nova economia e sociedade que emergem da nova era digital ou quarta revolução industrial.

Tem-se aqueles que entendem que o momento não é favorável para a reforma constitucional e continuam apostando nas costuras infraconstitucionais. O fato é que, seja como for, com os novos tempos, o legislador brasileiro terá que repensar o modelo tributário e analisar novas materialidades e meios de cobranças mais adequados frente a esses diagnósticos e desafios acima expostos, sem esquecer, é claro, das minorias e dos grupos vulneráveis (já massacrados pelo sistema).

Por meio do estudo intitulado “Carga tributária bruta de 2019: recorde histórico e evidências federativas”, veiculadas por José Roberto Afonso e Kleber Pacheco de Castro (2020) em seu portal, acrescenta que a instituição da Comissão Mista da Reforma Tributária no Congresso Nacional no início do mês de março de 2020 é a consolidação da Reforma Tributária como uma das pautas prioritárias na agenda de reforma do estado brasileiro – ainda que o executivo federal esteja agindo de forma vacilante na condução do assunto. E lecionam:

A priorização da reformulação da tributação no Brasil não é para menos: o sistema tributário brasileiro é iníquo, ineficiente, anticompetitivo, complexo, pouco transparente e inflexível. Se tomarmos à risca o que a teoria da tributação aponta como “boas práticas”, muito provavelmente, o sistema tributário do Brasil irá violar todas elas. Para levar à frente uma reforma tributária é extremamente importante que o diagnóstico deste sistema seja bem feito. Nesse sentido, atualizar estatística sobre a carga tributária e analisa-las de forma regular é uma tarefa que se faz necessária (AFONSO; CASTRO, 2020, p. 30).

No diagnóstico apresentado por Afonso (2020, p. 33), restou consignado que:

[...] historicamente o sistema tributário brasileiro só se permitiu realizar uma tarefa com habilidade: arrecadar. A trajetória crescente da carga tributária até fins dos anos 2000 não deixam dúvidas. A expansão da cunha tributária serviu para financiar o tipo de atuação de estado que a sociedade brasileira escolheu, notadamente no período pós 1988, quando houve expansão importante das despesas sociais. A expansão da carga tributária em meio a um processo de recuperação muito lenta, no qual a economia “andou de lado”, é, por si só, algo surpreendente. O resultado do PIB de 2019 mostrou toda a fragilidade da economia brasileira e a inépcia do governo na sua condução. Um aumento da capacidade arrecadatória nesse cenário é, realmente, um fato relevante. [...] O volume de recursos extraídos da economia compulsoriamente pelo setor público brasileiro em 2019 chegou a aproximadamente R\$ 2,55 trilhões, que, comparativamente ao PIB de R\$ 7,257 trilhões, acabou proporcionando uma carga tributária global de 35,17% do PIB no ano passado. Este montante representou um custo médio por habitante de aproximadamente R\$ 12.144. Na prática, cada brasileiro precisou trabalhar aproximadamente 128 dias do ano passado exclusivamente para quitar seu compromisso com o fisco.

Na tabela abaixo, Jose Roberto Afonso e Kleber Pacheco de Pacheco de Castro (2020, p. 18) demonstram a descrição da carga tributária brasileira em 2019:

Gráfico 15 – Arrecadação direta por esfera de governo – 2019

Esfera de Governo	2019			
	R\$ Bilhões	% PIB	% Total	Per capita (R\$)
PIB	7256,9			
POPULAÇÃO	210.147.125			
TOTAL	2.551,94	35,17	100,00	12.143,60
UNIÃO	1.658,42	22,85	64,99	7.891,70
IR	425,57	5,86	16,68	2.025,10
IPI	55,77	0,77	2,19	265,40
IOF	40,75	0,56	1,60	193,93
Imp. Sobre Comércio Exterior	42,89	0,59	1,68	204,12
ITR	1,63	0,02	0,06	7,73
Taxas	8,64	0,12	0,34	41,10
Previdência (1)	384,70	5,30	15,07	1.830,63
Cofins	246,55	3,40	9,66	1.173,22
CPMF	0,00	0,00	0,00	0,00
CSLL	86,15	1,19	3,38	409,94
PIS-PASEP	66,08	0,91	2,59	314,44
Contrib. Seg. Serv. Público (2)	17,78	0,25	0,70	84,61
Outras contribuições sociais (3)	9,55	0,13	0,37	45,45
FGTS	128,71	1,77	5,04	612,47
Contribuições Econômicas (4)	79,63	1,10	3,12	378,90
Salário Educação	20,61	0,28	0,81	98,08
Sistema S	17,79	0,25	0,70	84,66
Multas e Dívida Ativa	25,62	0,35	1,00	121,91
ESTADOS	700,99	9,66	27,47	3.335,69
ICMS	528,58	7,28	20,71	2.515,27
IPVA	49,24	0,68	1,93	234,29
ITCD	9,37	0,13	0,37	44,60
IRRF	46,60	0,64	1,83	221,76
TAXAS	27,31	0,38	1,07	129,97
Previd. Estadual	36,40	0,50	1,43	173,22
Contribuições de Melhoria e Econômicas	3,48	0,05	0,14	16,58
Demais (multas, juros e dívida ativa)	0,00	0,00	0,00	0,00
MUNICÍPIOS	192,54	2,65	7,54	916,21
ISS	71,93	0,99	2,82	342,26
IPTU	50,60	0,70	1,98	240,81
ITBI	12,82	0,18	0,50	61,01
IRRF	19,94	0,27	0,78	94,90
TAXAS	11,83	0,16	0,46	56,31
Previd. Municipal	15,14	0,21	0,59	72,06
Contribuições de Melhoria e Econômicas	10,27	0,14	0,40	48,86
Demais (multas, juros e dívida ativa)	0,00	0,00	0,00	0,00

Elaboração própria. Fontes primárias: BGU/STN, FGTS/CEF, Sistema S/RFB, FINBRA/Siconfi, RREO/Siconfi e SCN/IBGE.

(1) Dados extraídos da Execução Orçamentária da União. Inclui SIMPLES/Previdência.

(2) Inclui "Cota-Parte do Serv. No Fundo de Saúde Militar", classificada como "Outras Receitas" no Balanço da STN.

(3) Inclui "Receita Part. Seguro-Dpvat-Sist. Nac. de Trânsito", classificada como "Outras Receitas" no Balanço da STN.

(4) Inclui "Util.Recurso Hídricos-Trat. Itaipu", classificada como "Outras Receitas" no Balanço da STN.

Fonte: AFONSO; CASTRO (2020, p. 18).

Da análise da tabela acima colacionada, 64,89 % da carga tributária de 2019 refere-se a R\$ 1.658,42 trilhões que à União arrecadou. Já os Estados arrecadaram R\$ 700,99 bilhões, correspondente a 27,47% do total arrecadado, enquanto os municípios arrecadaram R\$ 192,54 bilhões, correspondente a 7,54%.

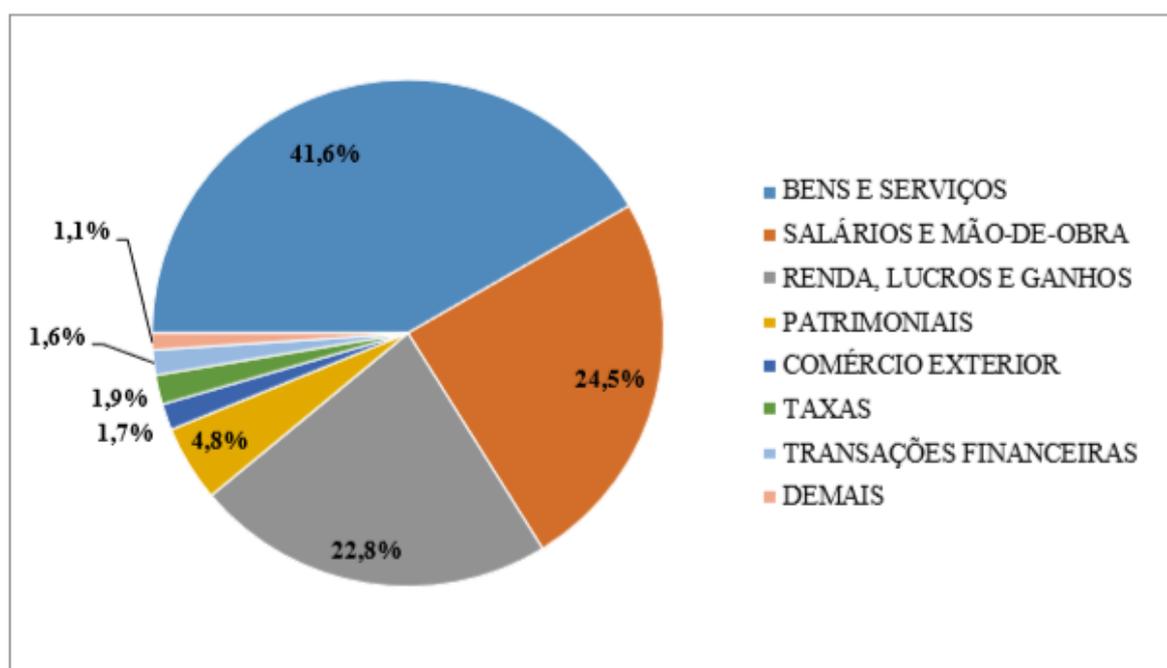
O estudo veiculado por Afonso e Castro (2020, p. 25) ainda apontou que:

Em 2019, apenas os bens e serviços serviram de base de incidência (origem de receita) para 41,6% de todo o recolhimento de tributos – pouco mais de R\$

1 trilhão (14,6% do PIB). Os tributos sobre a folha de pagamentos (salários e mão-de-obra) aparecem como a segunda base de incidência mais ampla na carga global: esta contribuiu com aproximadamente 24,5% do total (8,63% do PIB). Apenas na terceira colocação aparecem os tributos que incidem sobre a renda, lucros e ganhos, com uma participação de 22,8% do total e arrecadação de pouco mais que R\$ 526 bilhões (8% do PIB).

Veja a ilustração que considera a participação por base de incidência na carga global no exercício de 2019:

Gráfico 16 – Composição da carga tributária por base de incidência – 2019



Fonte: STN, CEF, RFB, Siconfi e IGBE (2020).

Observando a representação gráfica acima, detecta-se que apenas 27,6% refere-se à tributação sobre o patrimônio e a renda, ratificando, como já transcrito neste tópico, a regressividade do atual modelo tributário, onerando os muito mais pobres em relação aos contribuintes de classes altas, contrariando a função distributiva do Estado.

4.2 As propostas de Reforma Tributária em tramitação

No Congresso Nacional estão em evidência duas propostas de reforma tributária, a PEC 45, de 2019, que tramita na Câmara dos Deputados, e a PEC 110, de 2019, em análise no Senado Federal, além de recente proposta apresentada pelo governo.

A PEC 45/2019 traz em seu bojo a seguinte justificativa que, à mingua de outros elementos de divagação, é pertinente colacionar:

[...] a presente Proposta de Emenda à Constituição, tem como objetivo propor uma ampla reforma do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços, através da substituição de cinco tributos atuais por um único imposto sobre bens e serviços (IBS). Os tributos que serão substituídos pelo IBS são: (i) imposto sobre produtos industrializados (IPI); (ii) imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS); (iii) imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS); (iv) contribuição para o financiamento da seguridade social (COFINS); e (v) contribuição para o Programa de Integração Social (PIS). O IBS terá as características de um bom imposto sobre o valor adicionado (IVA), modelo adotado pela maioria dos países para a tributação do consumo de bens e serviços. As mudanças sugeridas no texto constitucional têm como referência a proposta de reforma tributária desenvolvida pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCiF), instituição independente constituída para pensar melhorias do sistema tributário brasileiro com base nos princípios da simplicidade, neutralidade, equidade e transparência. O modelo proposto busca simplificar radicalmente o sistema tributário brasileiro, sem, no entanto, reduzir a autonomia dos Estados e Municípios, que manteriam o poder de gerir suas receitas através da alteração da alíquota do IBS. Para permitir um ajuste suave das empresas e das finanças estaduais e municipais às mudanças, são sugeridos dois mecanismos de transição: um relativo à substituição dos tributos atuais pelo IBS e outro relativo à distribuição da receita do IBS entre os Estados e os Municípios. Por fim, propõe-se a substituição dos atuais critérios de vinculação e partilha da receita do IPI, do ICMS, do ISS, da COFINS e do PIS por um sistema que garante maior flexibilidade na gestão do orçamento e maior transparência para os contribuintes, sem, no entanto, prejudicar nenhuma das áreas beneficiadas pelas atuais destinações de receita destes tributos. Os efeitos esperados da mudança proposta são extremamente relevantes, caracterizando-se não apenas por uma grande simplificação do sistema tributário brasileiro – com a consequente redução do contencioso tributário e do custo burocrático de recolhimento dos tributos –, mas também, e principalmente, por um significativo aumento da produtividade e do PIB potencial do Brasil. (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019).

A ideia de desburocratizar a tributação e adotar um Imposto sobre o valor agregado - IVA - já é comum no cenário internacional, já que a União Europeia também aderiu ao IVA, dada a facilidade na fiscalização:

A eficiência atrelada ao IVA deve-se ao fato de que sua incidência é generalista e distributiva em toda a cadeia de consumo, serviços e aquisições de bens, desde a produção inicial, sua industrialização e circulação, sendo que a base tributável consiste no valor acrescentado em cada uma destas operações. [...] É, por assim dizer, um imposto honesto, que onera segmentada e proporcionalmente o contribuinte, de forma que o cálculo é muito simples e a operação transparente é mais fácil de ser fiscalizada, conforme divulgado pelo Código do IVA produzido pela Autoridade Tributária e Aduaneira de Portugal (QUINCAS; FREITAS, 2017, p. 17-26).

Esta proposta aponta que as falhas do modelo de tributação brasileiro prejudicam o desenvolvimento econômico, além de gerar informações distorcidas aos contribuintes da real carga tributária incidente sobre os bens e serviços que consomem.

Como problema inicial, justificadora da proposta, infere-se que o Brasil adota uma multiplicidade de tributos sobre a produção e o consumo de bens e serviços, dentre eles o ISS, ICMS, IPI, PIS e COFINS, enquanto muitos países (a maioria europeus) adota um único imposto não cumulativo sobre o valor adicionado denominado de IVA. Num segundo plano, o argumento é que nenhum desses atuais tributos brasileiros (acima citados) possuem características compatíveis com a cobrança não cumulativa sobre o valor adicionado, provocando, conseqüentemente, aumento do custo dos investimentos e diversas contendas entre o Fisco e os contribuintes. Como terceiro problema é apontada a questão que o IVA é cobrado no destino enquanto o ICMS nas operações interestaduais e o ISS nas operações intermunicipais são cobrados na origem (o que por si só gera guerra fiscal entre estados e municípios).

Em linhas gerais, a PEC 45/2019 pode ser resumida como a proposta que simplificará o sistema tributário substituindo cinco tributos pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), cuja transição vai demorar dez anos, sem redução da carga tributária.

Nos termos em que projetado, o novo imposto sobre bens e serviços (IBS), base da proposta:

[...] (i) incidirá sobre base ampla de bens, serviços e direitos, tangíveis e intangíveis, independentemente da denominação, pois todas as utilidades destinadas ao consumo devem ser tributadas; (ii) será cobrado em todas as etapas de produção e comercialização, independentemente da forma de organização da atividade; (iii) será totalmente não-cumulativo; (iv) não onerará as exportações, já que contará com mecanismo para devolução ágil dos créditos acumulados pelos exportadores; (v) não onerará os investimentos, já que crédito instantâneo será assegurado ao imposto pago na aquisição de bens de capital; (vi) incidirá em qualquer operação de importação (para consumo final ou como insumo); (vii) terá caráter nacional e legislação uniforme, sendo instituído por lei complementar e tendo sua alíquota formada pela soma das alíquotas federal, estadual e municipal; (viii) garantirá o exercício da autonomia dos entes federativos por meio de lei ordinária que altere a alíquota de competência do respectivo ente; (ix) terá alíquota uniforme para todos os bens, serviços ou direitos no território do ente federativo; (ix) nas operações interestaduais e intermunicipais pertencerá ao Estado e ao Município de destino (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019, p. 27).

Tem-se ainda a criação de um imposto seletivo que incidirá sobre cigarros e bebidas alcoólicas, como forma de desestimular o consumo, cuja incidência seria monofásica e a tributação ocorreria em uma etapa de produção (provável que seja na saída da fábrica), assim

como nas importações. Em palestra no Tribunal de Contas da União o atual Ministro da Economia Paulo Guedes diz que a reforma tributária do Brasil criará “imposto sobre o pecado¹³⁴”. Esse foi o termo utilizado pelo ministro para identificar os impostos sobre cigarro¹³⁵ e bebida alcoólica¹³⁶ (O DIA, 2019).

A PEC 45/2019¹³⁷ prevê transição dos sistemas em duas fases. Nos primeiros dois anos, haverá um período de teste com IBS de 1% e redução da COFINS, sem impacto para Municípios e Estados. Depois, progressivamente, ano a ano, as alíquotas serão reduzidas em 1/8 até a extinção e a do IBS aumentada com forma de reposição daquilo que se deixou de arrecadar.

¹³⁴ Termo utilizado pelo Ministro da Economia do Brasil para se referir aos impostos da PEC 45.2019 e os impostos de competência da União Federal sobre o cigarro e a bebida alcoólica (ISTOÉ, 2019).

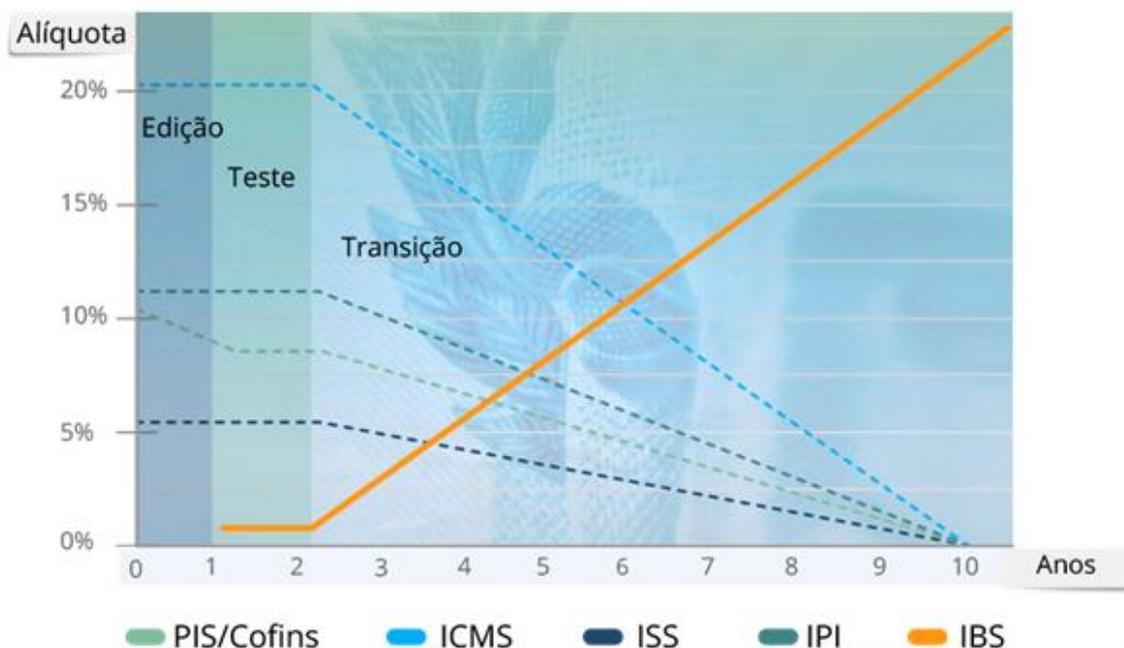
¹³⁵ O cigarro é uma das indústrias que mais pagam tributos no Brasil, sendo os seguintes encargos tributários IPI, ICMS, PIS e COFINS, dando a soma de 81% de carga total (45% de IPI, 11% de PIS e 26% de ICMS).

¹³⁶ O site da Receita Federal do Brasil informa aos contribuintes todos os impostos arrecadados sobre cada produto, a título de exemplo o cigarro e a bebida alcoólica desde 1999. As bebidas alcoólicas têm carga tributária de 55% a 70% (GOV.BR, [2020]).

¹³⁷ Todos falam da importância para o país da reforma tributária (PEC 45/19), aprovada em 22 de maio pela CCJ (Comissão de Constituição e Justiça) da Câmara. Mas será que a reforma vai reduzir o imposto que o brasileiro paga? Há várias mudanças propostas, e a principal delas é diminuir o número de tributos, unificando cinco em um só: o IBS (Imposto sobre Operações com Bens e Serviços). De acordo com o texto, a nova taxa substituirá os tributos que atualmente incidem sobre o consumo: IPI, PIS e COFINS (federais), ICMS (estadual) e ISS (municipal). O autor da proposta, deputado Baleia Rossi (MDB-SP), afirma que o IBS terá as características do Imposto sobre o Valor Adicionado (IVA), um sistema de tributação única que já é adotado em países da Europa, alguns países da América Latina, como Argentina, Uruguai e Paraguai, e nos Estados Unidos. O projeto também cria outro tributo: o Imposto Seletivo. De competência federal, a taxa incidirá sobre bens e serviços específicos com o objetivo de desestimular o consumo, como bebidas alcoólicas e cigarros. Não haverá redução de cobrança do seu bolso. Mas, na prática, o imposto pago por você não vai reduzir 1 centavo. Apenas a burocracia deve mudar. A simplificação da cobrança não significa, necessariamente, a sua redução. "A grosso modo ela mantém a carga tributária atual. A reforma vai ajudar na desburocratização, na simplificação. Hoje você tem a questão do contencioso tributário, e é gigante nas empresas o custo com a burocracia", disse Rossi. Ele afirma que o impacto no bolso do consumidor pode acontecer na medida em que houver uma redução no gasto com burocracia por parte das empresas. Além disso, o efeito positivo para a população poderá ocorrer caso governos (municipal, estadual ou federal) decidam reduzir as alíquotas dos tributos cobrados em seus respectivos âmbitos (POLETTI, 2019).

Veja a ilustração.

Gráfico 17 – A transição dos impostos



Fonte: Câmara do Deputados (2019).

A PEC 110/2019, por sua vez, foi veiculada pelo Senado Federal como proposta fundamental para o desenvolvimento econômico do país, já que visa reestruturar o Sistema Tributário Nacional, simplificando-o, unificando os tributos sobre o consumo, reduzindo o impacto sobre os mais pobres, além de aumentar gradativamente os impostos sobre a renda e sobre o patrimônio. Na remodelagem serão extintos 9 tributos (IPI, IOF, PIS/PASEP, COFINS, Salário-Educação, CIDE-Combustíveis, ICMS e o ISS e, em substituição, será criado um imposto sobre o valor agregado de competência estadual, chamado de Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS), e um imposto sobre bens e serviços específicos (Imposto Seletivo), de competência federal.

Na justificativa desta proposta ficou consignado que:

O IBS seria criado nos moldes do que existe em países industrializados, e sem tributar medicamentos e alimentos. Como será de competência estadual, mas com uma única legislação federal, a arrecadação deve ser administrada por uma associação de fiscos estaduais. O Imposto Seletivo, por sua vez, incidirá sobre produtos específicos, como petróleo e derivados; combustíveis e lubrificantes; cigarros; energia elétrica e serviços de telecomunicações. Lei complementar definirá quais os produtos e serviços estarão incluídos no Imposto Seletivo. Sobre os demais produtos, incidirá o IBS estadual. Além disso, é extinta também a CSLL, incorporada pelo IR, que por isso terá suas alíquotas ampliadas. O Imposto de Renda (IR) é mantido na esfera federal,

bem como o ITR, que onera a propriedade rural. Além da fusão ou extinção de tributos, há alteração das competências tributárias da União, Estados, Distrito Federal e municípios. Para evitar perdas de arrecadação para alguns entes federados, propõe-se a criação de dois fundos, que vão compensar eventuais disparidades da receita per capita entre estados e entre municípios (SENADO FEDERAL, 2019).

A proposta ainda incorporou mudanças realizadas pela Comissão Especial da Câmara dos Deputados (2019) consignando que:

[...] no caso do Imposto Seletivo, especifica-se que os serviços de telecomunicação passíveis dessa taxa são apenas aqueles regulados pela União; o ITCMD, que passa a ser de competência federal (mas cuja receita é destinada aos municípios), coloca-se a previsão de ajuda das administrações municipais na fixação do valor dos bens imóveis; o IPVA passa a atingir aeronaves e embarcações, mas exclui veículos comerciais destinados à pesca e ao transporte público de passageiros e cargas, o que faz excluir veículos usados pelo grosso da população e faz recair o imposto apenas sobre aquelas pessoas com maior capacidade contributiva; ainda em relação ao IPVA, cuja receita passa a ser integralmente dos Municípios, para evitar a continuação da "guerra fiscal" hoje existente e eventual leniência na definição da legislação do tributo, estamos propondo que lei complementar defina alíquotas máximas e mínimas e estabeleça parâmetros para a concessão de benefícios fiscais; no IBS em geral não é permitida a concessão de incentivos fiscais, havendo, no entanto, exceções, entre as quais destacamos a do transporte público de passageiros; vincula-se parte das receitas do IBS para o financiamento da Seguridade Social e destina-se parte do IBS como fonte de financiamento dos programas do BNDES, única instituição financeira que, de fato, realiza empréstimos e financiamentos de infraestrutura no País; há também previsão de que lei complementar disponha sobre critérios, forma e montante da compensação aos Municípios em caso de frustração de receitas e para tanto, são utilizados recursos do fundo de equalização de receitas per capita, apelidado de Fundo de Solidariedade Fiscal, para, no período de quinze anos da transição, destacar parcela dos seus valores para reduzir eventuais perdas nas receitas municipais em decorrência da aprovação da Emenda Constitucional.

Nas duas propostas acima¹³⁸, o principal objetivo é a racionalização da tributação sobre a produção, consumo e prestação de serviços, extinguindo tributos e criando novas bases de incidência em dois novos impostos: 1) impostos sobre bens e serviços – IBS – nos moldes do IVA adotado na maioria dos países desenvolvidos e 2) um imposto seletivo sobre alguns bens e serviço

¹³⁸ Josué Alfredo Pellegrini (2019) afirma que no comparativo das duas propostas, no período 2014-2017, os cinco tributos extintos pela PEC 45 arrecadaram 12,3% do PIB em média, enquanto os nove suprimidos na PEC 110 geraram 13,4% do PIB. Ainda que apenas dois tributos extintos não sejam da União, a participação dos tributos federais é de 38,9% e de 43,8% do total da receita dos tributos extintos, na PEC 45 e 110, respectivamente, por conta da importância da receita do ICMS (Mestre e Doutor em Economia pela Universidade de São Paulo na nota técnica nº 38 de 11 de outubro de 2019 do Instituto Fiscal Independente).

Marcos de Aguiar Villas-Bôas Villas (2015), preleciona que:

O IVA (ou Value Added Tax – VAT) é um tributo federal cobrado em mais de 160 países do mundo. Nas melhores teorias e práticas, ele consiste numa tributação unificada do consumo, com o máximo de simplicidade e neutralidade. É um imposto que, se bem desenhado, permite grande arrecadação de receitas com baixa redução de eficiência econômica. O seu problema é ser regressivo, ou seja, atinge ricos e pobres na mesma proporção, gerando mais insatisfação, obviamente, a esses últimos, que tem menos riqueza e renda disponível. Essa é, aliás, a razão pela qual o presente subsistema de tributação do consumo, que envolve PIS – Confins – IPI – ICMS – Contribuição previdenciária sobre a receita, precisa ser simplificado e ter sua carga tributária reduzida com muita urgência. Sem que isso aconteça, dificilmente teremos um crescimento relevante e sustentável no Brasil.

A base de incidência tributária nas duas propostas é praticamente idêntica. No entanto, há diferenças significativas apontadas abaixo:

Tabela 1 – Quadro comparativo – Reforma Tributária – IBS

Assunto	PEC 110/2019	PEC 45/2019
Competência tributária do IBS	Tributo estadual, instituído por intermédio do Congresso Nacional, com poder de iniciativa reservado, basicamente, a representantes dos Estados e Municípios (exceto por uma comissão mista de Senadores e Deputados Federais criada especificamente para esse fim ou por bancada estadual);	Tributo federal (embora esteja previsto em um novo art. 152-A, e não no art. 153, da Constituição Federal, dispositivo que prevê os impostos federais), instituído por meio de lei complementar federal (exceto em relação à fixação da parcela das alíquotas destinadas à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, a ser definida por lei ordinária de cada ente federativo).
Número de tributos substituídos pelo IBS	são substituídos nove tributos, o IPI, IOF, PIS, Pasep, Cofins, CIDE-Combustíveis, Salário-Educação, ICMS, ISS;	são substituídos cinco tributos, o IPI, PIS, Cofins, ICMS, ISS.
Determinação da alíquota do IBS	lei complementar fixa as alíquotas do imposto, havendo uma alíquota padrão; poderão ser fixadas alíquotas diferenciadas em relação à padrão para determinados bens ou serviços; portanto, a alíquota pode diferir, dependendo do bem ou serviço, mas é aplicada de maneira uniforme em todo o território nacional;	cada ente federativo fixa uma parcela da alíquota total do imposto por meio de lei ordinária, federal, estadual, distrital ou municipal (uma espécie de “sub-alíquota”); uma vez fixado o conjunto das “sub-alíquotas” federal, estadual e municipal (ou distrital), forma-se a alíquota única aplicável a todos os bens e serviços consumidos em ou destinados a cada um dos Municípios/Estados brasileiros; é criada a figura da “alíquota de referência”, assim entendida aquela que, aplicada sobre a base de cálculo do IBS, substitui a arrecadação dos

		tributos federais (IPI, PIS, Cofins) excluída a arrecadação do novo Imposto Seletivo, do ICMS estadual e do ISS municipal; assim, todos os bens e serviços destinados a determinado Município/Estado são taxados por uma mesma alíquota, mas a tributação não é uniforme em todo território nacional, pois cada Município/Estado pode fixar sua alíquota.
Concessão de benefícios fiscais	<p>autoriza a concessão de benefícios fiscais (por lei complementar) nas operações com alimentos, inclusive os destinados ao consumo animal; medicamentos; transporte público coletivo de passageiros urbano e de caráter urbano; bens do ativo imobilizado; saneamento básico; e educação infantil, ensino fundamental, médio e superior e educação profissional;</p> <p>Ambos os textos preveem a possibilidade de devolução do imposto recolhido para contribuintes de baixa renda, nos termos de lei complementar.</p>	<p>não permite a concessão de benefício fiscal.</p> <p>Ambos os textos preveem a possibilidade de devolução do imposto recolhido para contribuintes de baixa renda, nos termos de lei complementar.</p>
Partilha da arrecadação do IBS	o produto da arrecadação do imposto é partilhado entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios segundo o método previsto nas regras constitucionais descritas no novo texto constitucional proposto na Emenda, ou seja, mediante entrega de recursos a cada ente federativo conforme aplicação de percentuais previstos na Constituição sobre a receita bruta do IBS (repassa de cota-parte);	cada ente federativo tem sua parcela na arrecadação do tributo determinada pela aplicação direta de sua “sub-alíquota”, fixada conforme descrito anteriormente, sobre a base de cálculo do imposto.
Vinculação da arrecadação do IBS (saúde, educação, fundos constitucionais, seguro-desemprego, BNDES etc.)	o produto da arrecadação do imposto é vinculado às despesas e aos fundos de acordo com o método fixado nas regras constitucionais propostas pela PEC, ou seja, mediante aplicação de percentual sobre a arrecadação para definir a entrega direta de recursos (fundos constitucionais, seguro desemprego, BNDES) ou piso mínimo de gastos (saúde, educação);	as destinações estão vinculadas a parcelas da sub-alíquota de cada ente federativo, fixadas em pontos percentuais e denominadas “alíquotas singulares”. A soma dessas “alíquotas singulares”, definidas pelo ente para cada destinação constitucional e para a parcela de receita desvinculada, representará o valor da alíquota aplicável para aquele ente federativo.
	Durante um ano é cobrada uma contribuição “teste” de 1%, com a	Durante dois anos é cobrada uma contribuição “teste” de 1%, com a

Transição do sistema de cobrança dos tributos	mesma base de incidência do IBS, e, depois, a transição dura cinco anos, sendo os atuais tributos substituídos pelos novos tributos à razão de um quinto ao ano (os entes federativos não podem alterar as alíquotas dos tributos a serem substituídos);	mesma base de incidência do IBS, e, depois, a transição dura oito anos, sendo os atuais tributos substituídos pelos novos tributos à razão de um oitavo ao ano (os entes federativos podem alterar as alíquotas dos tributos a serem substituídos).
Transição da partilha de recursos	no total, a transição será de quinze anos; a partir da criação dos novos impostos, cada ente federativo (União, cada Estado, Distrito Federal e cada Município) receberá parcela das receitas dos impostos novos de acordo com a participação que cada um teve na arrecadação dos tributos que estão sendo substituídos; após a implementação definitiva do novo sistema de cobrança, prevista para durar 5 anos, a regra retro descrita é progressivamente substituída pelo princípio do destino, à razão de um décimo ao ano;	no total, a transição será de cinquenta anos; durante vinte anos a partir da criação dos novos impostos, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios receberão (i) valor equivalente à redução de receitas do ICMS ou ISS, em virtude da extinção desses tributos; (ii) valor do aumento/diminuição da arrecadação em virtude de alterações das alíquotas de competência de cada ente federado e (iii) superávit/déficit de arrecadação após consideradas as duas parcelas anteriores, que será distribuído proporcionalmente pelas regras de partilha do novo IBS (princípio do destino mediante apuração do saldo de débitos e créditos); a partir do vigésimo primeiro ano, a parcela equivalente à redução do ICMS e do ISS (parcela “i”, acima) será reduzida em um trinta avos ao ano, passando a receita a ser distribuída segundo o princípio do destino.
Sobre o Imposto Seletivo	imposto de índole arrecadatória, cobrado sobre operações com petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações a que se refere o art. 21, XI, da Constituição Federal, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos;	impostos de índole extrafiscal, cobrados sobre determinados bens, serviços ou direitos com o objetivo de desestimular o consumo. Não são listados sobre quais produtos ou serviços o tributo irá incidir. Caberá à lei (ordinária) ou medida provisória instituidora definir os bens, serviços ou direitos tributados.
Outras matérias	- extinção da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), sendo sua base incorporada ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ); - transferência do Imposto sobre Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doação (ITCMD), da competência estadual para a federal, com a	Não há matérias correlatas.

	arrecadação integralmente destinada aos Municípios; - ampliação da base de incidência do Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotor (IPVA), para incluir aeronaves e embarcações, com a arrecadação integralmente destinada aos Municípios; - autorização de criação de adicional do IBS para financiar a previdência social; - criação de fundos estadual e municipal para reduzir a disparidade da receita <i>per capita</i> entre os Estados e Municípios, com recursos destinados a investimentos em infraestrutura.	
--	---	--

Fonte: Câmara dos Deputados (2019).

Os dois textos são recentes e ainda podem sofrer alterações importantes no decorrer da sua tramitação. Neste sentido, Josué Pellegrini (2019, p. 07), afirma que na PEC 110, por exemplo, foi necessária uma substituição de seu texto:

[...] O relatório com texto substitutivo à PEC 110 foi apresentado na Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania do Senado Federal. A alteração mais importante é a substituição do IBS por outros dois IBSs bastante similares ao original, sendo um federal e outro gerido e regulamentado pelos estados e municípios. Já o imposto seletivo foi reduzido a um imposto estritamente seletivo, com funções extrafiscais. A extinção de nove tributos sobre bens e serviços, bem como a extinção da CSLL e a transferência da receita do IPVA e do ITCMD dos estados para os municípios foram preservadas. Algumas outras inovações foram introduzidas, inclusive algumas de alcance restrito ao Maranhão.

Tanto se faz pertinente tal colocação que em 19 de fevereiro de 2020 foi instalada a comissão mista no Congresso, com as presenças do presidente do Senado, Davi Alcolumbre, e do presidente da Câmara, Rodrigo Maia, tendo como missão a produção de texto único acerca da reforma do modelo tributário brasileiro.

Fato é que nenhuma das duas propostas de reforma acima mencionadas não são ideais pela forma com que foram veiculadas e principalmente pelo que está sendo discutido como prioridade. Ambos os textos tendem a continuar privilegiando determinadas classes que na sua grande maioria, não precisam de incentivos, isenções ou privilégios. Os projetos apresentados não fazem justiça social ou justiça distributiva e, conseqüentemente, não trazem a igualdade,

não prestigiam a capacidade contributiva e nenhum ampara as minorias de forma diferenciada. Reduzem tributos, mas não simplificam o texto constitucional.

Além das PECS 45 e 110/2019 há outras propostas tramitando no Congresso Nacional. Dentre elas está a Emenda Substitutiva Global nº 178/2019 que é baseada no documento intitulado “A Reforma Tributária Necessária” elaborado pela Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital (FENAFISCO), Associação Nacional dos Auditores Fiscais (ANFIP) e Plataforma Política Social, assinada pelos partidos da oposição na Câmara (PDT, PSB, PSOL, PT, PCdoB e Rede).

A justificativa da referida Emenda Substitutiva é baseada em 7 eixos (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2020).

O primeiro diz respeito a uma tributação justa e solidária, que tem como base a redução na tributação sobre o consumo para respeitar a capacidade contributiva e a elevação da tributação sobre o patrimônio e sobre a renda. Para este eixo tem-se as seguintes propostas:

[...] i) cobrança de imposto de renda na distribuição de lucros e dividendos à pessoa física e vedação da dedução de despesas com juros sobre capital próprio na apuração do lucro; ii) instituição do imposto sobre grandes fortunas; iii) ampliação da base de incidência do IPVA para aeronaves e embarcações; iv) instituição de imposto sobre grandes heranças nos moldes do modelo Americano; v) alterações no Imposto Territorial Rural garantindo progressividade em relação ao tamanho e regressividade em relação ao nível de utilização. vi) incluir como princípio constitucional a não regressividade da tributação; vii) desoneração enquanto necessário da cesta básica, medicamentos de uso essencial, saneamento, transporte público urbano e educação, até que tenhamos as condições objetivas para a devolução do imposto para famílias de baixa renda (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2020).

O segundo eixo se pauta na sustentabilidade ambiental, prevendo o diálogo do sistema tributário com práticas ambientalmente sustentáveis e tendo as seguintes propostas:

[...] i) transformação da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – Combustíveis, em uma contribuição de natureza ambiental ampliando a base de tributação para grandes poluidores, setores intensivos em recursos não renováveis, grandes minerações; ii) incentivos para práticas agrícolas sustentáveis, produção de bioinsumos, produção, comercialização e processamento de alimentos orgânicos e agroecológicos; iii) desoneração do saneamento; iv) observância dos objetivos de desenvolvimento sustentável das Nações Unidas na aplicação de recursos no âmbito dos fundos constitucionais; v) manutenção da Zona Franca de Manaus com relação à Zona Franca de Manaus (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2020).

O terceiro diz respeito à proteção à saúde humana, de forma que o novo modelo tributário deve incentivar a redução do consumo de produtos nocivos à saúde e ampliar os recursos direcionados à saúde pública, tendo como base três propostas:

[...] i) a instituição de um tributo específico de competência federal que visa o desestímulo ao consumo de produtos nocivos à saúde como cigarros, tabaco, bebidas alcoólicas e outros definidos em lei ordinária federal; ii) destinação de recursos deste tributo para a saúde não sendo computados no cálculo dos recursos mínimos a serem direcionados à saúde. iii) descongelamento do piso da saúde (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2020).

O quarto reflete a necessidade de assegurar o padrão de financiamento da educação, demandando maiores investimentos na educação para a universalização do acesso em todos os níveis com a consequente melhoria dos índices de desempenho. As medidas propostas para atingir tal desiderato são:

[...] i) garantir as vinculações constitucionais; ii) repasse de recursos provenientes da receita de arrecadação do pré-sal; iii) garantia de 50% dos recursos dos royalties distribuídos a Estados e Municípios para a Educação; iv) descongelamento do piso da educação; v) prazo para instituir novo FUNDEB permanente (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2020).

Já o quinto eixo tem como norte a preservação da seguridade social, tendo como propostas, viabilizadoras, a garantia das vinculações das contribuições para o financiamento da seguridade, a constitucionalização do princípio de reajuste do salário mínimo acima da inflação até que atinja os preceitos constitucionais de sua finalidade e a possibilidade de redução dos encargos sobre a folha.

Na sequência, o sexto segmento, prevê o reestabelecimento do Pacto Federativo e Desenvolvimento Regional, prevendo um modelo tributário efetivamente republicano aos entes federados, tendo como base:

[...] i) garantia de autonomia dos Estados e Municípios para definição do Imposto Sobre Valor Agregado de competência estadual; ii) garantia de autonomia da União para definição da Contribuição Social sobre Agregado de competência federal; iii) tributação no destino para acabar com a guerra fiscal; iv) instituição de Fundo Nacional de Desenvolvimento com prioridades para as regiões Nordeste, Norte e Centro-Oeste com claro foco de redução de assimetrias entre as regiões e dentro das regiões; v) instituição de Fundo de Equalização para compensar entes que perderão receitas; vi) devolver aos Estados o poder de decisão sobre a tributação dos produtos primários e semielaborados exportados através do imposto de exportações (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2020).

Por último, visa-se a simplificação e eficiência tributária, propondo:

[...] a unificação do ICMS e ISS em um Imposto de Valor Agregado, com alíquota única, arrecadação no destino com legislação nacional, unificação do PIS, PASEP e COFINS numa contribuição social de valor agregado e a tributação da transferência de recursos ao exterior, com alíquota dobrada no caso de remessa para paraísos fiscais (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2020).

Há ainda, a Proposta de Emenda Constitucional nº 128/2019¹³⁹ de autoria do Deputado Luís Miranda – DEM/DF, que teve em 01 de outubro de 2019 voto favorável do relator na Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania da Câmara e, se aprovada, irá a comissão especial, podendo ser apensada a PEC 45/2019 para discussão.

Não faltam críticas, observações quanto as propostas apresentadas.

Um dos argumentos seria que o que está sendo apresentado seria um recall daquilo que já foi falado no passado.

O que se pode notar nas propostas mais avançadas de reforma tributária em tramitação – PEC 45 e PEC 110 - é a implementação de um Imposto sobre Valor Agregado – IVA cuja tentativa de implementação já teria ocorrido mediante apresentação de projeto na assembleia Constituinte de 1987 para a fusão do ICMS com o ISS, o que acabou dificultando a operacionalização do ICMS que temos hoje, diante da não adoção para o texto da Constituição de 1988.

¹³⁹ A presente Proposta tem o objetivo precípuo de modificar as bases de incidência tributária em vigor no Brasil, diminuindo a participação dos tributos sobre o consumo e aumentando a tributação sobre os lucros e ganhos. Essa medida é imprescindível para otimizar a capacidade arrecadatória do Estado, em sintonia com os princípios da curva de Laffer, pois a arrecadação sobre o consumo se erodiu devido a efeitos colaterais, como aumento de sonegação, informalidade, além do desestímulo direto ao consumo e à produção. Com a diminuição dos tributos sobre o consumo, dada sua altíssima incidência em vigor, o poder de compra dos brasileiros, especialmente dos mais pobres, aumentará fortemente, favorecendo o desenvolvimento da atividade econômica em um processo ganha-ganha para todos, empresários, trabalhadores, consumidores e o fisco. O que mais destoia no padrão tributário brasileiro é a parcela da tributação sobre a renda das pessoas físicas, de apenas 2,6% do PIB, em 2016, enquanto a média dos países da OCDE é de 8,2%. Uma primeira medida proposta é o desmembramento do IBS em dois tributos, um federal e outro dos estados e municípios, o denominado IVA dual, principal reivindicação dos governadores e secretários de fazenda estaduais. No caso do IBS federal, o imposto sobre operações financeiras – IOF também é incluído no rol dos tributos que serão substituídos. Outra medida é a retomada da tributação sobre lucros e dividendos e sobre a movimentação financeira, para que seja possível reduzir a tributação sobre o consumo, sobre a renda das empresas e sobre a contratação de trabalhadores, mantendo inalterada a carga tributária total da União. Visando limitar os efeitos distorcidos da tributação sobre movimentação financeira (IMF), incorporamos em nossa proposta o regramento básico previsto na Emenda apresentada pelo deputado Luciano Bivar à PEC 45/2019, sendo previsto adicionalmente um regime especial de tributação com a finalidade de suprir a função regulatória do IOF. O escopo do IPI é reduzido significativamente e mantido apenas com a finalidade de desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos em razão de riscos à saúde pública e à segurança pública; além de preservar a Zona Franca de Manaus. Essas medidas permitirão a diminuição da alta carga de tributos atualmente suportada pelas empresas, em especial pela diminuição da alíquota de cerca de 10% para 5%. Outra medida proposta, a desoneração das contribuições previdenciárias sobre folha de pagamento, caindo de 20% para 10%, 2% ao ano, e terá sua base de cálculo limitada ao teto máximo estabelecido para os benefícios do RGPS de modo a incentivar a formalização e a geração de empregos. Da mesma forma, as alíquotas dos trabalhadores, se reduzirão à metade, passando de 8 a 11% para 4 a 5,5% (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019).

Ocorre que é inerente a sistemática do IVA a acumulação de crédito em cada etapa de produção e comercialização e isso já é uma problemática antiga entre os Fiscos brasileiros, em especial quanto aos exportadores.

Jose Roberto Afonso e Laís Khaled Porto (2020, p. 88), neste sentido, categoricamente afirmam que:

Um Fisco que acumula e não devolve o crédito tributário – muito concentrado em poucas atividades da economia e/ou em poucos contribuintes – não tem credibilidade nem oferece a mínima segurança jurídica para cobrar em escala ampliada e generalizada um imposto sobre valor adicionado, que parte do mesmo princípio da não cumulatividade. Enquanto o Brasil ainda encontra dificuldade com ressarcimento de créditos tributários, a Europa investe na discussão (já) da reforma do IVA. Os Estados Unidos já mudou o imposto de renda corporativo, reduziu alíquota e atraiu capitais externos, enquanto alguns de seus maiores especialistas defendiam ir além e criar um novo tributo, que simplificarmente seria uma mescla de imposto sobre lucros, sobre vendas e sobre movimentação financeira. Percebe-se, portanto, que o movimento brasileiro se pauta em tentar acompanhar (e com grande dificuldade) o que no resto do mundo já se percebe insuficiente para abarcar as novas dinâmicas socioeconômicas.

Hamilton Dias de Souza (2019), em artigo publicado no *site* Jota, afirma que a “PEC 45/2019 é inconstitucional, seja por efeitos deletérios à autonomia dos estados e municípios, seja por tratar-se de tributo material e formalmente pertencente à União”.

Além de sustentar que a unificação dos impostos estaduais, federais e municipais sobre consumo reduz gravemente a autonomia financeira de Estados e Municípios e ignora as disparidades regionais existentes em nossa extensa federação, autores do quilate de Kyoshi Harada, Roque Carrazza, Ives Gandra da Silva Martins, Humberto Ávila, Everardo Maciel e Hamilton Dias de Souza (2019) argumentam que:

[...] a primeira perplexidade é que a PEC 45/2019 implicará aumento de impostos. De fato, o IBS será “uniforme para todos os bens e serviços” e englobará o ICMS, IPI, ISS e PIS/COFINS. Assim, quase todos os setores sofrerão alguma elevação tributária. Produtos agrícolas que atualmente não se sujeitam ao IPI passarão a absorvê-lo parcialmente. Serviços tradicionais, como advocacia, contabilidade etc., hoje submetidos ao ISS com alíquota média de 4,38%, terão sua tributação acrescida de percentuais equivalentes ao IPI e ao ICMS. Se o IBS tiver alíquota de 25%, como se noticia, estima-se que haja majoração de mais de 300% para serviços prestados por pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido. Para os autônomos, o impacto será ainda maior, podendo chegar a quase 700%, pois será adicionado não só o equivalente ao IPI e ICMS, mas também ao PIS/COFINS que hoje não alcança tais pessoas físicas. Mas não é só”.

Apontam ainda outras falhas:

A PEC 45/2019 também tenta criar Imposto Seletivo para “desestimular o consumo” de bens e serviços que gerem externalidades negativas. Todavia, não há quaisquer limites a serem observados pela figura, nem critérios que definam os produtos e setores atingidos. Essa carta branca poderá resultar na instituição de um imposto de amplo espectro, incidente em duplicidade sobre os mesmos itens objeto do IBS. Nesse sentido, por exemplo, veículos movidos a combustíveis fósseis poderiam ser alvo desse tributo, pois são poluidores e podem ser substituídos por carros a álcool ou elétricos. Em suma: a pretexto de suposta extrafiscalidade, o Imposto Seletivo poderá incidir sobre vasta gama de itens. Outro problema é a complexidade. Ambiciona-se revogar 19 dispositivos e introduzir 141 outros na Constituição. Com isso, quase 40 novos conceitos serão criados. Nos primeiros dois anos, o sistema será adaptado à base de “tentativa e erro”. Durante a primeira década, o País conviverá com dois modelos paralelos, o novo e o atual. Os contribuintes prestarão contas aos três níveis de fiscalização existentes e àquele a ser criado para tratar do IBS. Passada a transição inicial, nada garante que o sistema seguirá sem alterações. Por isso, o próprio prazo de 50 anos para que Estados e Municípios sejam reparados pelas perdas resultantes do novo tributo é duvidoso. Afinal, há mais de 15 anos os Estados lutam para que a União compense os prejuízos oriundos da eliminação do ICMS-Exportação promovida pela EC 42/03. De resto, admitida a suposta neutralidade arrecadatória do modelo, em termos agregados, as perdas haveriam de ser compensadas com mais carga tributária (HARADA; MARTINS, 2019).

A unificação dos impostos com o novo IVA, segundo os autores acima mencionados, encontra óbice na cláusula pétrea do Pacto Federativo (artigo 60, parágrafo 4, inciso I, da Constituição Federal) já que reduziria a autonomia financeira dos Estados e ignoraria as disparidades regionais existentes em nossa extensa federação, isso porque o IBS seria um imposto federal que impossibilitaria a realização de políticas tributárias próprias de cada um dos demais entes.

Ricardo Lodi Ribeiro (2019), por sua vez, explica que a reforma tributária simplifica, mas tem efeitos regressivos e centralizados. Regressivos, porque com o fim da seletividade do IPI e do ICMS serão aplicáveis as mesmas alíquotas em relação aos bens de consumo supérfluos e aos essenciais ao consumo popular. E, ao justificar a centralização, revela que:

[...] na leitura da exposição de motivos da PEC 45/2019 os seus autores tiveram a preocupação de evitar a violação do princípio federativo ao declarar expressamente que os estados e os municípios manterão a sua autonomia para gerir suas próprias receitas, a despeito da extinção dos seus principais impostos (RIBEIRO, 2019).

Um outro problema que sempre é levantado refere-se a questão da previsão da alíquota única sugerida pela PEC 45/2019. Humberto Ávila, Roque Carrazza e Hamilton Dias de Souza (2019) rechaçam a utilização de alíquota única afirmando que de acordo com dados da OCDE, esse tipo de imposto com valor agregado com mais de uma alíquota corresponde a 91% dos países pesquisados e, dentre os mais desenvolvidos, o percentual é de 94%, sendo recomendável

abandonar-se a ideia de alíquota única e concentrar as discussões na definição de faixas razoáveis de tributação.

Para resolver as premissas errôneas e as inconstitucionalidades previstas nas propostas – PECs 45 e 110 – na tentativa de contornar os problemas federativos e de regressividade já citados acima, Humberto Ávila, Roque Carrazza e Hamilton Dias de Souza (2019, p. 01), apontam como alternativa a adoção de um IBS dual, propondo que:

[...] o consumo deve ser tributado pela União através de IBS federal e Imposto Seletivo. Os estados e Distrito Federal devem ter figura análoga, o IBS estadual. Aos municípios convém atribuir competência para gravar serviços residuais de interesse prevalentemente local e prestados a consumidor final, listados em lei complementar.

Resumidamente, para eles, seriam fundidos “em um IBS” o IPI, PIS, Cofins, Salário-Educação e Cide-Combustíveis, e, “em outro IBS”, “o ICMS e o ISS”, sendo que este último teria alíquotas fixadas por lei complementar, mas com a gestão e administração a cargo de um conselho composto por membros indicados pelos estados e municípios (ÁVILA; CARRAZZA; DIAS, 2019).

Indagados sobre quais outros pontos que a reforma tributária deve enfrentar, os autores responderam que vários serão os pontos, dentre eles a eliminação do acúmulo de crédito de ICMS nas exportações, os limites ao instituto da substituição tributário “para frente”, proibição à incidência de tributo sobre tributo, a exigência de motivação para majoração de tributos pelo Poder Executivo, os limites à instituição de contribuições e de taxas, a proibição às medidas provisórias em matéria tributária, a extinção das competências tributárias residuais da União e a uniformização das normas sobre processo administrativo tributário (ÁVILA; CARRAZZA; DIAS, 2019).

Daniel Corrêa Szelbracikowski (2020, p. 192), fazendo o contraponto, veicula posicionamento sustentando a constitucionalidade dos projetos à luz do pacto Federativo, afirmando que:

Eduardo Maneira e Luís Eduardo Maneira sustentam a constitucionalidade dos projetos à luz do pacto federativo, sob o fundamento de que o importante é que os entes federados tenham autonomia financeira, e não, necessariamente, ampla competência tributária. Para eles, o sistema atual já não garante autonomia para os entes subnacionais, visão também compartilhada por Virgínia Pillekamp, Fernanda Sá Freire Figliuolo e Marco Behrndt (que, por sua vez, contestam, outros pontos das propostas de reforma tributária). Por fim, há aqueles como Sérgio André Rocha, para quem a PEC 45, em abstrato, não afronta o Pacto Federativo, o que não afasta inconstitucionalidade em concreto, sob esse parâmetro, a depender da regulação do imposto e funcionamento do Comitê Gestor.

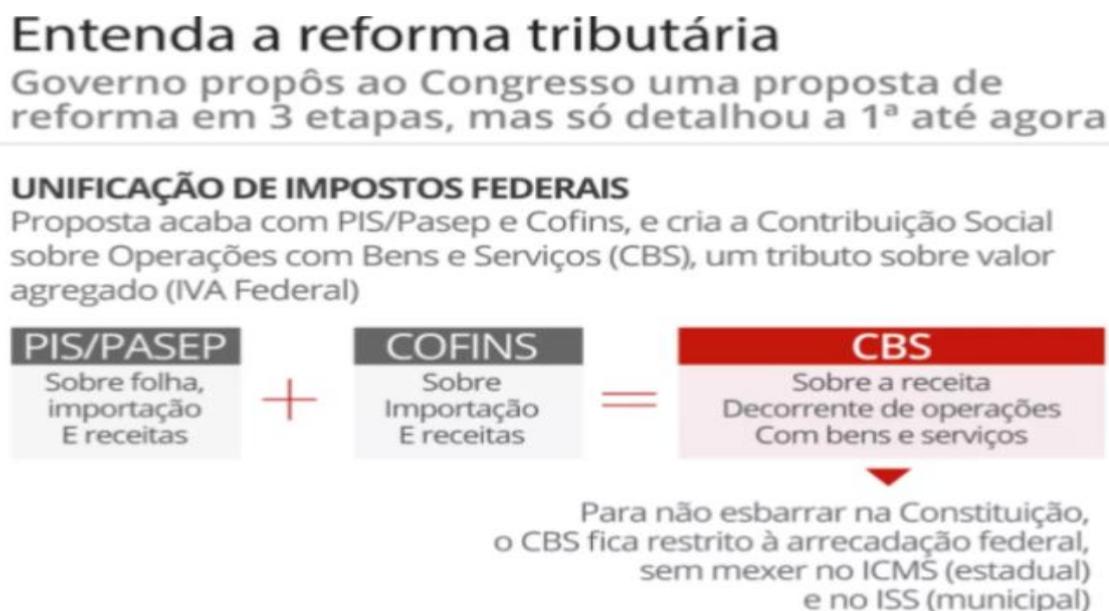
Tem-se ainda o problema da incerteza jurídica dos agentes econômicos e dos Fiscos em razão das regras que preveem longo prazos de transição de partilha de recursos (cinquenta anos para a PEC 45 e quinze anos para a PEC 110), a duplicidade de sistema por períodos específicos (dois anos na PEC 45 e uma ano na PEC 110) e inúmeros conceitos novos e indefinidos que podem ser questionados no STF provocando o caos tributário.

Em julho de 2020, por meio do Projeto de Lei nº 3887/2020, o atual governo apresentou a primeira parte da sua proposta de reforma, criando um IVA-Federal, denominado de CBS – Contribuição sobre a receita decorrente de operações com Bens e Serviços e, se aprovada, substituirá à atual cobrança da COFINS e do PIS/PASEP.

Segundo o governo, o modelo proposto da CBS é uma nova forma de tributar o consumo, alinhado aos mais modernos modelos internacionais de Imposto de Valor Agregado (IVA), sendo possível acabar com a cumulatividade tributária, cobrando apenas sobre o valor adicionado pela empresa. Além disso, a reforma proposta pelo Ministro Paulo Guedes visa simplificar e modernizar o sistema tributário brasileiro, gerando impactos positivos na produtividade e no crescimento econômico do país.

Na apresentação da 1ª etapa (segundo o atual governo novas etapas da reforma devem ser apresentadas em breve ao Congresso) da Reforma Tributária – Quando todos pagam, todos pagam menos – foi citado que a ordem é simplificar sem aumento de carga tributária e transparência ao cidadão. Essa etapa pode ser resumida e representada graficamente da seguinte forma:

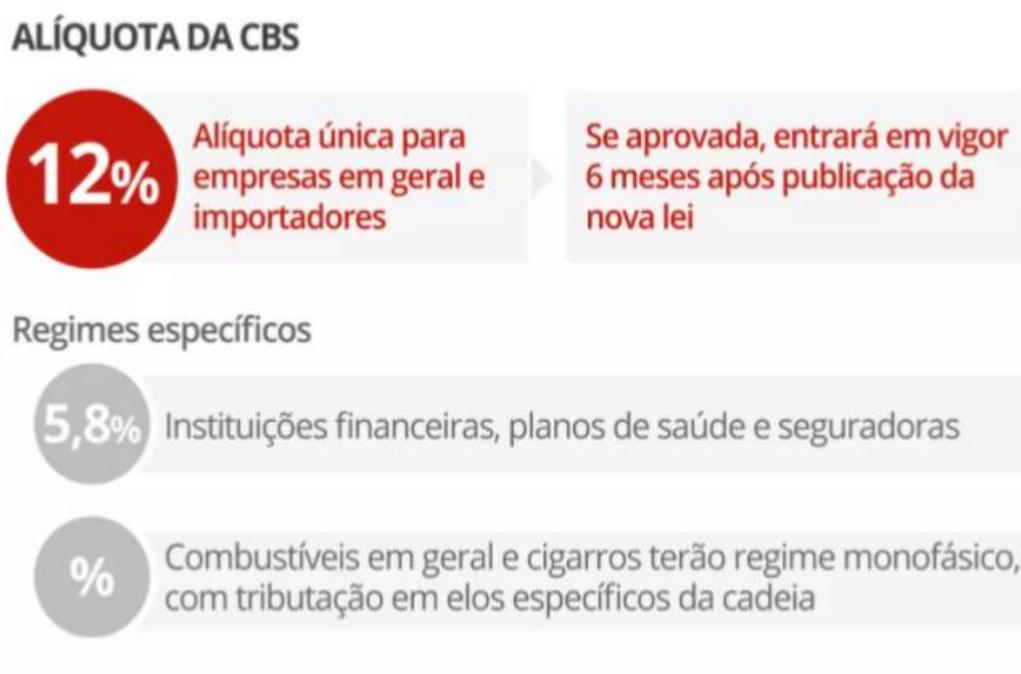
Gráfico 18 – Entenda a Reforma Tributária



Fonte: G1 – Economia (2020).

A alíquota da nova CBS será de 12% para empresas em geral e importadores, valendo anotar que se aprovada entrará em vigor seis meses após a publicação da nova lei. Veja:

Gráfico 19 – Alíquotas da CBS



Fonte: G1 – Economia (2020).

O atual governo propõe o fim do regime cumulativo e mantém a não cumulatividade, permitindo a dedução do imposto durante as etapas de produção:

Gráfico 20 – Como é e como ficará**COMO É E COMO FICARÁ**

A figura do regime cumulativo será extinta e passará a existir apenas o regime não cumulativo, que permite deduzir imposto durante as etapas de produção

REGIME	SITUAÇÃO ATUAL	PROPOSTA
Cumulativo	3,65% de PIS/Cofins (sem créditos)	Extinção
Não cumulativo	9,25% de PIS/Cofins (créditos com restrições)	12% de CBS (créditos ampliados)

Fonte: G1 – Economia (2020).

Darlan Alvarenga (2020) listou no site Globo.com as principais mudanças se o projeto de lei 3887/2020 for aprovado: fim da cumulatividade dos impostos federais; incidência sobre a receita bruta das operações de compra e venda e não mais sobre valores não operacionais (dividendos, rendimentos de aplicações financeiras e juros sobre o capital próprio); tributo cobrado em etapas anteriores e sobre insumos vai gerar crédito, ampliando as possibilidades de deduzir impostos e compensar créditos tributários; unificação de alíquotas entre vários setores, com extinção de desoneração e vedação da inclusão do ICMS e do ISS na base de cálculo do novo tributo (entendimento já consagrado pelo STF).

Segundo Eduardo Cucolo (2020), as três propostas mais significativas que estão no Congresso Nacional contam com a oposição da maior parte do setor de serviços, que teme uma elevação da sua carga tributária, já que fixam uma alíquota única para praticamente todos os setores, o que tende a reduzir a carga daquilo que é produzido pela indústria (bens) e onerar os prestadores de serviços. Ele afirma que o impacto, no entanto, é motivo de controvérsia e dependerá da realidade de cada empresa, apresentando o seguinte gráfico:

Tabela 2 – Quadro de impacto da Reforma Tributária

Quem paga	Principais tributos em discussão nas PECs	Participação do setor na arrecadação federal	Posição em relação às propostas

AGRONEGÓCIO	PIS/COFINS e ICMS	0,5%	A proposta da Câmara aumenta a tributação do setor. A do Senado garante tributação menor para alimentos
INDÚSTRIA DE TRANSFORMAÇÃO	IPI, PIS/COFINS e ICMS	22,5%	Prefere as propostas da Câmara e do Senado, que incluem ICMS e ISS
CONSTRUÇÃO E INFRAESTRUTURA	ISS e PIS/COFINS	2,3%	As três propostas aumentam a tributação do setor
COMÉRCIO	ICMS e PIS/COFINS	14%	As reformas eliminam a cumulatividade dos tributos, mas as alíquotas preocupam o setor
SERVIÇOS	ISS e PIS/COFINS	30,9%	As três propostas aumentam a tributação do setor.

Fonte: Folha de São Paulo (2020).

Jussandra Hickmann Andraschko (2020) em matéria para o Conjur (Reforma Tributária: as maiores vítimas da COVID-19 serão as mais oneradas) afirma que o país atravessa o seu pior momento desde a Grande Depressão, resultante da maior crise sanitária de nossa época e que mesmo diante deste quadro caótico o governo apresentou o PL 3887/2020 que unifica o PIS e a COFINS e cria a Contribuição Social sobre Bens e Serviços. Segundo ela, o que mais chama atenção é a alteração da alíquota, pois propõe que sejam majoradas as atuais alíquotas de PIS/COFINS de 3,65% (no regime cumulativo) e 9,65% (no regime não cumulativo) para 12%, acompanhando de um discurso de que não haverá aumento de arrecadação em relação aos níveis atuais. E ainda afirma:

Ainda que a não cumulatividade seja plena, como também prometem as PEC's 45/2019 e 110/2019 — que visam a criar um Imposto sobre Bens e Serviços —, por utilizar pouco insumo capaz de gerar crédito fiscal e empregar muita mão-de-obra, haverá severo aumento da carga tributária para o setor de serviços. Passarão da alíquota de 3,65% para 12%, já que o seu maior custo não enseja creditamento. Também não cabe o argumento de que poderá ser repassado ao cliente, porque, se prestado ao consumidor final, será totalmente absorvido como custo do contribuinte. Em suma, o setor mais atingido pelos efeitos econômicos da pandemia será também o mais onerado com quaisquer das três propostas de reforma tributária em tramitação. Sem falar que os serviços de saúde, ora tão essenciais a toda a população, também terão de repassar esse aumento da carga tributária aos seus usuários, sejam eles dos planos de saúde, serviços médicos e hospitalares (ANDRASCHKO, 2020).

Nesta linha, Fernando Facury Scaff (2020, grifo do autor) também comenta o projeto de lei apresentando pelo atual governo, discriminando alguns pontos positivos e negativos:

Os pontos positivos são claríssimos e de fácil percepção em face do pandemônio tributário em que vivemos. Visa simplificar o sistema acabando com vários formulários (obrigações acessórias) desnecessários e unificar duas contribuições que, na prática, são superpostas. A proposta, porém, é mais ambiciosa, pois, além de unificar, visa *reformular* o sistema criando as bases de um IVA — Imposto sobre o Valor Agregado nacional, ao qual deverão ser futuramente somados o ICMS (estadual) e o ISS (municipal). Para isso, alega-se que (1) toda aquisição de bens e serviços gerará crédito a ser compensado, e que (2) não haverá aumento de carga tributária, a despeito de ser proposta uma alíquota de 12%. Os pontos negativos são vários, mas me concentrarei em apenas três, que possuem mais destaque em meu ponto de vista, e que, de certa maneira, estão entrelaçados: (1) o *timing*, (2) a *alíquota proposta* e (3) o sistema de compensação de créditos.

Segundo o governo atual ainda teremos outras etapas da proposta de reforma do sistema tributário brasileiro. As próximas etapas cogitas pelo governo giram em torno da simplificação do IPI, da criação de impostos sobre transações financeiras (similar a CPMF), a desoneração da folha de salários, mudanças no Imposto de Renda da Pessoa Física e Jurídica e a tributação de dividendos, além da inclusão de tributos estaduais e municipais na CBS.

No entanto, até a depósito para defesa final, ainda não tinha sido apresentado nenhuma outra etapa.

4.3 A Reforma Tributária como instrumento de efetivação da justiça distributiva

Sempre quando existe alguma mudança de governo, tem-se a necessidade de colocar em pauta a opinião política sobre a necessidade da reforma tributária no cenário nacional. Atualmente, o Brasil é um dos países que menos tem justiça social, justiça na distribuição de renda no âmbito nacional e internacional.

Quando se fala em reforma tributária, sua necessidade se justifica pela desigualdade social existente no quesito renda, pois parte das pessoas ganham salários altos e tendem a ter um aumento de patrimônio e, conseqüentemente, essa desigualdade de rendimentos gera desigualdade no consumo.

Josué Pellegrini (2019, p. 08), tem uma opinião importante sobre a temática ‘tributos sobre bens e serviços’. Segundo o autor, no Brasil o total de carga tributária é de 47,7% comparando com 32,6% dos demais países, principalmente os membros da Organização para a

Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE). Esses países possuem uma carga tributária cerca de 15% menor e são tidos como referência mundial.

Segundo Gassen e Silva (2016, p. 701-720):

Na OCDE, tributa-se uma média de 15% do patrimônio transferido, via imposto sobre heranças, no Japão, esse índice chega a 55%, na Bélgica, 50% e na França, 45% no Reino Unido, 40%, e aqui, na América Latina, o Chile tributa em 25%, sempre em alíquotas progressivas (de modo que pequenas heranças são isentas e as demais tributadas progressivamente). No Brasil, como sabido, mediante autorização constitucional o Senado estabeleceu em 8% a alíquota máxima do ITCMD (Imposto sobre transmissão causa mortis e doação). Apesar disso, as alíquotas normalmente são fixas (sem progressividade) e de até 4%.

Neste contexto, vale ponderar a complexidade do sistema, a multiplicidade da legislação com mudanças constantes e a caracterização do sistema tributário brasileiro como conjunto de exceções e não de regras. Desta forma, a grande chave dos projetos de reforma é a simplificação da legislação com a consequente redução do número de tributos.

Um dos grandes escritores do século XVIII a pensar sobre justiça distributiva tributária foi Adam Smith, filósofo e economista britânico, considerado o pai da economia moderna e do liberalismo econômico. Smith teve ideias atuais sobre o que seria a forma mais justa de se cobrar os tributos para fazer justiça distributiva. Segundo o autor, no quesito impostos, o governo deveria cobrar um montante no valor da renda de cada indivíduo, devendo-se interpretar a palavra renda de forma ampla contando todos os rendimentos daquela pessoa (salário, frutos, lucros). O percentual aplicado no rendimento de cada um a título de tributo deve contribuir para a manutenção do governo em um todo, aplicado nos bens comuns. A contribuição dada a título de tributo deve ser apresentada de forma proporcional à renda, sendo vista a capacidade de cada contribuinte. O autor vai além e afirma que para a arrecadação se tornar mais justa, o valor pago deve ser atribuído de forma fixa e não imposto pelo estado de forma discricionária e recolhido de forma a não trazer nenhum prejuízo ao contribuinte. Se as normas utilizassem desses valores e métodos, muito provavelmente a forma de se pagar o tributo seria mais justa, e se pagaria menos (SMITH, 1996, p. 282-283).

Ainda no mesmo sentido outro importante autor discute sobre o tema, John Stuart Mill, sustentando a proporcionalidade como esfera principal para os impostos. Esse pensamento é considerado atual e até hoje deve ser respeitado. No entendimento do autor os seres humanos sacrificam seus próprios interesses pelos interesses dos outros, sendo necessário por parte do estado o fornecimento de atividades essenciais, já que ele recolhe e administra os tributos. Pagar tributos é abrir dos interesses individuais em detrimento dos interesses coletivos (MILL, 1984).

Neste contexto, José Ricardo Catarino e Ricardo Moraes Soares (2017, p. 02) ensina sobre justiça distributiva:

Os sistemas fiscais repousam sobre um alargado conjunto de princípios estruturantes, como é o caso do consentimento ao imposto, da igualdade, da legalidade, da capacidade contributiva, mas também da justiça, da proteção da família, da segurança jurídica, da coerência, simplicidade e estabilidade do sistema, entre outros. No seu conjunto, tais princípios traduzem uma dada ideia de justiça na tributação, de que tal consentimento deve ser expresso nos parlamentos nacionais por meio dos representantes do povo democraticamente eleitos e que a lei parlamentar, fonte do imposto, deve criar modelos de imposição que se traduzam no lançamento e na repartição do encargo tributário atendendo à capacidade contributiva revelada. Esses princípios estão teoricamente densificados e acham-se plasmados nas constituições políticas, como é o caso dos artigos 103 e 104 da Constituição da República portuguesa de 1976 (CRP) e nos artigos 145, 150, 151, 153, 155 e 156, entre outros, da Constituição Federal brasileira (CF/88)

Catarino e Soares (2017, p. 02), afirmam que os representantes do povo devem se preocupar com a capacidade contributiva de cada um, de forma individualizada e agindo assim estarão diante de uma tributação justa ao ponto de fazer justiça social e justiça distributiva. Complementando, os encargos tributários devem ser repartidos de acordo com a quantia que cada um consegue pagar, “deve criar modelos de imposição que se traduzem no lançamento e na repartição do encargo tributário atendendo à capacidade contributiva revelada”

Ao tratar-se sobre privilégios dos que possuem capacidade contributiva, tira-se como exemplo o ano de 2008 em que ocorreu a crise internacional fazendo com que as economias de muitos países sofressem recessão. O Brasil, de acordo com João Viana, manteve a carga tributária na mesma proporção que o PIB, sendo que, o Estado não se preocupou em nenhum instante com as minorias que são responsáveis por essa arrecadação, mas sim, promoveu pacotes e desonerações anticíclicas (VIANA, 2016).

Dentro desta temática e analisando a função social da tributação, Andréa Lemgruber Viol (2011, p. 01) afirma que não há como dissociar a tributação da noção de equidade social:

Por mais que se tenha, recentemente, apontado para as limitações da tributação no alcance da redistribuição de renda, a tributação traz, em si própria, a finalidade distributiva por definir, na origem, quem deve sustentar o financiamento do Estado, e em quanto deve colaborar. A noção de justiça – por mais variável que seja de sociedade para sociedade – está na base de todas as revoltas e reações contrárias à política tributária ao longo da história. Dito de outra forma, é a percepção da justiça fiscal uma das maiores fontes para a legítima aceitação da tributação e de seu cumprimento por parte da sociedade. Caso se pergunte à população quais devem ser os princípios orientadores do sistema tributário, justiça estará certamente dentre eles, e muito provavelmente em primeiro lugar. Levada ao extremo, esta noção diz que uma tributação que seja socialmente percebida como injusta implica a quebra do

contrato social e torna-se, assim, pilhagem ou confisco ilegítimo por parte do poder soberano.

Andréa Lemgruber Viol (2011) ainda afirma que mesmo havendo concordância quanto ao papel desempenhado pelo governo quanto ao papel redistributivo ainda há discussão acerca do motivo pelo qual a tributação deva ser instrumento pelo qual o Estado irá cumprir sua finalidade de redistribuição. Quanto a esta questão, há três pontos a serem mencionados:

Primeiro, é preciso ter claro que tributação e gasto são duas faces da política fiscal e sinalizações fortes de como o Estado e a sociedade se posicionam quanto às suas preferências em termos de equidade. Obviamente, não adianta ter uma tributação fortemente progressiva e o gasto majoritariamente orientado às classes mais ricas. Mas isso não implica que a tributação deva ser necessariamente neutra ou regressiva, e a distribuição de renda totalmente realizada ou compensada via gasto. Segundo a tributação tem a vantagem de afetar a distribuição da renda, mas mantendo suficiente espaço para que a decisão alocativa seja feita e fortemente determinada via preços. Nesse sentido, o próprio imposto de renda negativo, ou qualquer distribuição de dinheiro aos pobres, aparece como solução mais eficiente do que a distribuição de bens ou cestas básicas. O consumidor, rico ou pobre, deve ter soberania em sua decisão de compra. Terceiro, é também preciso deixar claro que a tributação, mesmo que seja fortemente progressiva, não será capaz de, isoladamente, resolver sérias questões distributivas de países em desenvolvimento, em particular os latino-americanos – que têm, em seu conjunto, a pior distribuição de renda do planeta. É preciso usar outros instrumentos, mais eficazes a longo prazo, para mudar o perfil de geração da renda, como o próprio investimento em educação. Entretanto, países como o Brasil, com um coeficiente de Gini próximo a 0,6, enfrentam um dilema. Se, por um lado, precisam desesperadamente distribuir melhor a renda para crescer economicamente e evitar os sérios conflitos sociais rurais e urbanos, por outro, não têm renda tributável suficientemente ampla para financiar as atribuições do Estado em suas responsabilidades sociais e distributivas (VIOL, 2011, p. 01).

O custo e qualidade dos serviços públicos é sempre o ponto mais delicado. DIEESE, IPEA e SINDIFISCO (2011, p. 20-21), em seu estudo que discute as características da injusta forma de tributar brasileira, recolocando a necessidade de discutir a progressividade da tributação e, de forma complementar, a progressividade do gasto público, concluem que:

[...] um sistema tributário e fiscal mais justo deve arrecadar recursos progressivamente, segundo a capacidade contributiva de pessoas e empresas, e gastá-los de modo socialmente mais justo, destinando a maior parte para a parcela da população que mais depende do gasto social. [...] Um sistema tributário mais progressivo, que tribute diferentemente e de forma crescente as diferentes faixas de renda, viabilizaria maior distribuição da renda e da riqueza. Além de representar maior justiça social, estimularia fortemente o desenvolvimento econômico. [...] O balanço recente entre arrecadação e gasto no Brasil tem caminhado em direção a avançar na progressividade do gasto. Embora a arrecadação seja regressiva, os gastos sociais com previdência,

assistência, transferências, habitação, saúde e educação são cada vez mais progressivos.

O estudo acima citado afirma que o sistema tributário justo deve arrecadar recursos progressivamente, segundo a capacidade contributiva, e gastá-lo de modo socialmente mais justo, destinado a maior parte a parcela da população que mais depende do gasto social. Para tanto, o gasto público deve prover bens e serviços que estimulem o crescimento e a melhor do bem-estar da população. A conclusão é que:

O balanço recente entre arrecadação e gasto no Brasil tem caminhado em direção a avançar na progressividade do gasto. Embora a arrecadação seja regressiva, os gastos sociais com previdência, assistência, transferências, habitação, saúde e educação são cada vez mais progressivos. Um sistema tributário mais progressivo, que tribute diferentemente e de forma crescente as diferentes faixas de renda, viabilizaria maior distribuição da renda e da riqueza. Além de representar maior justiça social, estimularia fortemente o desenvolvimento econômico. Falar em progressividade da tributação é também considerar os aspectos de equidade do sistema tributário. Ainda que o Brasil tenha avançado na progressividade do gasto social nos últimos anos, pouco ou nada caminhou em relação à progressividade da tributação. Mudar a composição da arrecadação em direção à tributação via impostos diretos, reduzindo a tributação indireta, é o desafio dos próximos anos. Para corrigirmos nossa infame distribuição de renda, os impostos diretos devem crescer no “bolo tributário” e os indiretos devem perder participação. Não se faz isso sem regulamentar um conjunto de tributos sobre a renda e o patrimônio (Imposto de Renda, Imposto sobre Heranças, Imposto sobre Grandes Fortunas, Imposto sobre Propriedades de Imóveis e Veículos de todos os tipos). E, principalmente, reduzir a participação dos impostos indiretos (ICMS, IPI, CSLL, PIS, Cofins, etc.) na carga tributária. Além do impacto sobre a distribuição de renda, uma mudança desse porte reduziria os preços de muitos produtos no mercado doméstico, com forte impacto sobre o poder aquisitivo da população de baixa renda (DIEESE, IPEA; SINDIFISCO, 2011, p. 20-21).

Assim, muitas discussões têm surgido acerca da possibilidade da utilização da equidade horizontal (indivíduos com situações similares sendo tributados de formas similares) e vertical (indivíduos com situações diferentes sendo tributados diferentemente), inclusive questionando a base distributiva da tributação acerca da capacidade de pagamento (quem têm maior capacidade econômica deve pagar mais independentemente do que recebem do governo) ou por benefícios recebidos (pagamento na proporção do que recebem do Estado independentemente de contrapartida)

Diante do exposto, independentemente de qual conclusão vai ser adotada, o que se pode ter certeza é que a reforma tributária deve ser instrumento para efetivação da justiça distributiva, pautando-se em um sistema simples e eficiente, embasado na igualdade, na capacidade contributiva, que reflita sobre o “quanto cada cidadão deve contribuir” para se chegar a um

estado de maior progressividade na tributação e, portanto, de maior equidade fiscal.

4.4 A função social do tributo

Na hodierna sistemática tributária brasileira, mostra-se de fundamental importância a concretização de uma reforma tributária como forma de igualar os contribuintes com base em sua capacidade contributiva, pois, em que pesem as alegações de que tal postulada da igualdade é respeitado, por exemplo, no âmbito do imposto de renda, onde se tributam os mais ricos e não os tidos como mais pobres, verifica-se, *in concreto*, que muito há que se perseguir para concretização de verdadeira justiça social.

A ausência de uma reforma eficaz tornou nosso Sistema Tributário inescrupuloso, com uma maximização fiscal abrupta. Diante disso, surge a imperiosa necessidade de compatibilizar a capacidade de contribuinte com o poder tributário estatal, em um contexto sobretudo de eticidade, pois deve vigor no sistema uma obrigação moral recíproca entre os integrantes da relação jurídica tributária.

De acordo com Richard Posner (2010, p. 123), para promover a eficiência, o Estado organiza, direta ou indiretamente, a distribuição dos bens públicos, cujos benefícios não se restringem aos que pagam por eles; e que são, portanto, produzidos em quantidade insuficiente pelo mercado. Um desses bens públicos produzidos é um sistema jurídico que corrija as fontes de talha do mercado, como as externalidades.

Referidas externalidades mencionadas pelo autor são fatores de justificação para o implemento de uma reforma, ou até mesmo nova ordem tributária, pois estes fatores externos afetam toda economia interna do país gerando ambiente propício para uma evasão regulatória de finanças públicas. Nesse contexto, manifesta-se Joseph E. Stiglitz (2010, p. 313):

A desregulação teve uma função crucial na crise. Um novo conjunto de regulações será necessária para evitar a eclosão de outra crise para restaurar a confiança dos bancos. Sem uma regulação abrangente, haverá evasão regulatória: as finanças migrarão para o país menos regulado. Outros, então, terão de agir com o objetivo de impedir que instituições mal-reguladas possam produzir efeitos de contágio. Em suma, o fato de que um país não regule adequadamente suas atividades provoca externalidades negativas sobre outros.

O conjunto de regulações mencionados pelo autor dizem respeito à própria necessidade da reforma tributária. Como é sabido, no Brasil, os contribuintes não têm seus direitos resguardados em decorrência de “brechas” permitidas pela própria Constituição, de modo que, o ente fiscal age, muitas vezes, desenfreadamente, mesmo diante das limitações constitucionais

ao poder de tributar que a própria Constituição Federal impõe, de forma que o legislador simplesmente modifica aspectos do sistema tributário sem a participação do contribuinte (embora é claro, que este participe de forma indireta, eis que o contribuinte enquanto cidadão é quem escolhe seus representantes), colocando o sujeito passivo apenas como mero pagador de tributos, devendo cumprir ainda com as obrigações de caráter acessório.

No bojo do que vem sendo cotejado, uma reforma tributária justa é aquela em que “*El Derecho y la moral deben convergir em sus objetivos por los ideales de justicia*” (PASIN, 2010, p. 243). É isso que se busca, pois tal simbiose assegura segurança jurídica que se encontra praticamente destruída diante do patente abuso de direito do legislador em matéria tributária, de forma que se alcance o primado da equidade.

O fundamento de um sistema tributário justo, que somente se perfaz no caso brasileiro com uma profunda reforma tributária, deve ser pautado na dignidade humana como fonte inspiradora de referida reforma, a fim de se chegar à justiça fiscal, considerando o ser humano contribuinte como um resultado de determinações históricas múltiplas, preso a um processo histórico de estratégias cotidianas pela sobrevivência material, modos produtivos relacionados reciprocamente, a partir das quais o Ser relaciona concomitantemente seu espírito e seus níveis de consciência, vale dizer, a partir dos quais cria a Filosofia e, em seguida, toda a superestrutura jurídica, as leis, o Direito e o Estado (ROCHA, 2011, p. 121).

Assim, neste contexto, fazendo também um breve retrospecto histórico, verifica-se que com o advento da Constituição Federal de 1988 ocorreu um grande aumento dos entes componentes da Federação, haja vista que naquele momento houve a criação de cerca de dois mil municípios, a maioria desguarnecidos de força econômica, instalados em ambientes com abrigo de exíguo número populacional.

Interessante frisar que Ives Gandra Martins (2001, p. 169) ressalta seu inconformismo com o fato de a Federação Brasileira mostrar-se maior que o próprio PIB, agregando que a criação de 1900 novos municípios, para o mesmo povo, em 13 anos, a evidência, tornou o custo da federação insuportável. Hoje, a sociedade gera 1/3 de seu PIB para pagar tributo, sem receber serviços públicos adequados, visto que tal receita se esvai pelos meandros de uma estrutura esclerosada e repartida em 5.500 entidades autônomas! Esvai-se, também, no sustentar políticos e burocratas, multiplicados pelos entes desnecessários, muitos deles vivendo exclusivamente à custa de transferências de receitas de outras unidades.

Em que pese a tramitação de uma proposta de reforma tributária no Brasil, o que se deve pontuar é, se aprovada, estará apta a atender os ditames da justiça social. Isto porque, muitas vezes determinadas “adequações” são consideradas positivas do ponto de vista econômico,

regulando setores que antes estavam em desequilíbrio, mas, muitas vezes não são efetivas do ponto de vista social. O que geralmente ocorre é simplesmente uma pequena alteração na forma de arrecadação de um determinado tributo, ou até mesmo o aumento do valor pago a título tributário sob a justificativa de que os recursos auferidos serão empregados em determinados setores da sociedade, e mesmo o sendo, acabam por vezes não surtindo efeitos para aqueles que mais necessitam da atuação estatal em prol do atendimento de suas necessidades vitais, não fazendo justiça social.

Gassen (2004) ensina que, somente, a partir de uma política fiscal que insira entre os objetivos arrecadatórios a finalidade de redução da desigualdade social é que será possível um sistema de retroalimentação para o fim de redução da pobreza em maior escala. Como se dá a retroalimentação? Ele explica. A redução da carga tributária sobre o consumo é capaz de reduzir o peso percentual da tributação sobre a renda das famílias com menos recursos. Sendo assim, a menor tributação sobre o consumo gera, de forma indireta, a desoneração da tributação sobre as famílias mais pobres. Logo, haverá um mecanismo indireto de aumento de renda desse nicho, gerando menor peso tributário sobre a renda dos desfavorecidos.

E, segundo ele, com a expansão de seu poder de compra, aumenta-se suas chances de inserção em mecanismos de educação e investimento para manutenção e/ou evolução de sua classe social. Dessa forma, promove-se a retroalimentação positiva sobre a renda das famílias carentes. A menor tributação sobre o consumo é capaz de gerar aumento indireto da renda das famílias que suportam o maior peso da carga tributária – classes E e D, respectivamente. Via de consequência, haverá redução tributária indireta sobre suas rendas, o que proporciona mais recursos para suas necessidades, incluindo educação. Cria-se assim, como se denomina, um círculo virtuoso em substituição ao histórico círculo vicioso da matriz tributária brasileira (GASSEN, 2012, p. 26).

A reforma tributária eficaz seria aquela onde se alcance a função social do tributo em uma noção real, de forma que o Estado atenda sua missão de fornecer bem-estar aos cidadãos, por meio de políticas públicas e ações afirmativas adequadas que cumpram o que se encontra estabelecido na Constituição, em especial em seus artigos 1º, 2º, 5º e 170.

Necessária se faz, assim, uma reforma que impinja uma tributação social, que segundo Maria de Fátima Ribeiro (2008, p. 179) é:

[...] aquela que respeita o que é inerente à sociedade no contexto social dos ditames constitucionais. Por isso, referida tributação deve privilegiar as necessidades essenciais da população, destacando-se a alimentação, saúde, vestuário, moradia, educação, acesso ao trabalho, livre iniciativa, livre concorrência entre outros pontos. Na prática, tais posições devem ser

efetivadas por meio de leis isentivas ou com tributações simbólicas. Pelo intervencionismo político-social introduz-se na tributação o fim político-social. O tributo deve ter uma função social, tendendo a uma distribuição do patrimônio e das rendas. O poder tributante, ao elaborar sua política tributária, deve levar em conta se o sistema tributário é justo, se trata, de maneira igual, todos os contribuintes que se encontram em situação idêntica e também se está adequado à distribuição de rendas e ao desenvolvimento econômico, favorecendo a política de estabilização da economia, o combate ao desemprego e à inflação, entre outros aspectos. A reforma Constitucional Tributária deverá promover prioritariamente a função social do tributo, redistribuindo riquezas, promovendo a justiça social.

Nesse contexto, o DIEESSE e o SINDIFISCO Nacional (2013) publicaram uma cartilha em que apresentam ideias para efetivação de uma tributação mais justa:

- 1) Aumentar a transparência sobre a tributação – no Brasil, os cidadãos não dispõem de informações sobre os impostos indiretos que pagam quando compram um produto. Maior transparência sobre os tributos indiretos, explicitando-os no ato da compra, é um elemento muito importante para o exercício da cidadania tributária.
- 2) Desonerar a cesta básica – uma forma de atenuar este efeito regressivo seria fixar alíquotas mais baixas para itens essenciais, entre os quais estão os componentes da cesta básica, reduzindo assim o peso dos tributos para as famílias de menor renda.
- 3) Tributar bens supérfluos e de luxo – outra forma de atuar para reduzir a regressividade da tributação indireta seria aumentar as alíquotas dos tributos que incidem sobre itens supérfluos ou de luxo.
- 4) Corrigir a tabela do IR e aumentar a sua progressividade – o princípio da capacidade contributiva estabelece a isonomia entre os diferentes rendimentos, tratando diferentemente os desiguais.
- 5) Tributar os lucros e dividendos distribuídos – para que haja maior isonomia entre os contribuintes, ou seja, para que todos contribuam de acordo com a capacidade de pagamento, todos os rendimentos do capital deveriam ser levados à tabela progressiva.
- 6) Melhorar a cobrança do imposto sobre herança e doações – a alíquota do ITCD varia conforme o tipo (doação ou causa mortis) e o valor transmitido ou doado, atingindo o máximo de 8%, de acordo com a Resolução no 9/1992, do Senado Federal, que também autoriza a progressividade das alíquotas conforme o valor da herança. A imposição dessa alíquota máxima vai ao encontro do que é praticado em outros países, podendo chegar na França, por exemplo, a uma alíquota de 60%, sobre a herança, e 45% na doação.
- 7) Aumentar os impostos sobre a propriedade da terra – o ITR gera uma arrecadação ínfima para os cofres públicos. A baixa arrecadação do ITR reflete as alterações feitas na legislação em 1996 (Lei no 9.393/1996), que desonerou o patrimônio rural e favoreceu o latifúndio improdutivo.
- 8) Tributação sobre a remessa de lucros – o fim da isenção de IR à distribuição dos lucros e dividendos ao exterior é uma alteração necessária na legislação tributária e relevante para fins de justiça tributária no Brasil.
- 9) Cobrar IPVA sobre embarcações e aeronaves – o Brasil é o país com a segunda maior frota de aviões executivos e o maior conjunto de helicópteros urbanos do mundo. A CF/1988 não restringe a cobrança do imposto a um tipo ou outro de veículo automotor. Não se cobra IPVA por falta de clareza na legislação, o que levou o STF a não reconhecer tal cobrança.
- 10) Instituir o IGF – o IGF existe em outros países, como a França, e pagam o imposto famílias cujo patrimônio líquido (excluído das dívidas) superam os 790.000 euros. A Suíça é outro país onde há tributação sobre a fortuna das pessoas físicas, cabendo ao Brasil instituí-lo, nos moldes de experiências já consolidadas.

Denota-se, em verdade, que o grande desafio do Direito Tributário é equilibrar a arrecadação tributária com os dispêndios necessários para a manutenção da máquina administrativa, de todos os programas de caráter social e outras verbas de investimento. Para tanto, deve-se sempre buscar uma instituição de tributos que enfatizem a renda em prejuízo do consumo, como forma de justiça social e de amparo as minorias. Este é o caráter do Estado redistribuidor a ser buscado por uma reforma tributária efetiva. Aliás, ainda sobre o assunto, Batista (2015, p. 89-90) disserta que:

[...] o Estado Redistribuidor, para cumprir seu intento de reduzir as desigualdades sociais e minimizar os efeitos perversos do capitalismo, deve tributar a riqueza e propiciar condições que garantam uma vida digna para todos, seja por meio de sua atuação direta ou indireta. No Estado Redistribuidor a garantia de recursos necessários para que o Estado Tributário possa fazer frente aos dispêndios com as políticas sociais necessárias, em decorrência do estabelecimento de direitos fundamentais, é, a um só tempo, um problema social e uma questão jurídica. Nesse sentido, o Estado Redistribuidor, por um lado firma deveres fundamentais, como dever de pagar tributos, que adquirem uma função redistributiva, e, por outro lado, estabelece direitos fundamentais destinados a dar satisfação às necessidades básicas de cada indivíduo.

Quando se fala em reforma tributária é imperioso aquilatar seu caráter de justeza. Um sistema tributário, em especial o Brasileiro, só se mostrará efetivamente justo quando acabar com algumas características marcantes como a regressividade¹⁴⁰, ou seja, deixar de tributar mais quem ganha menos e menos quem ganha mais, como é hoje. Referida regressividade é oriunda da grande participação dos tributos denominados como indiretos, entendidos como aqueles que não necessitam da condição financeira do contribuinte para serem cobrados. Essa carga tributária alta nos tributos indiretos é fundamentada principalmente nos impostos sobre o consumo, em especial o ICMS. Assim, uma saída eficaz é a redução das alíquotas do referido imposto bem como do PIS e da COFINS. Medida viável seria v.g. a compensação de referida redução incidente sobre outro tributo de caráter direto, instituindo o Imposto Sobre Grandes Fortunas¹⁴¹ (IGF) que iria ao encontro de tal demanda e desoneraria os menos favorecidos,

¹⁴⁰ Cada vez mais, a necessidade de reformar nosso sistema tributário aparece no debate público. As propostas que estão em discussão no Executivo e no Legislativo, porém, não enfrentam um dos maiores problemas do Brasil: a desigualdade. O sistema tributário vigente agrava as distâncias entre pobres e ricos porque é altamente regressivo, pesando proporcionalmente mais na renda dos mais pobres. Esse fenômeno acontece porque temos uma carga tributária muito elevada de impostos sobre o consumo em detrimento de impostos sobre a renda e o patrimônio (INESC, 2020).

¹⁴¹ Projeto de Lei Complementar n° 183, de 2019 - Institui o imposto sobre grandes fortunas, cujo fato gerador consiste na titularidade de patrimônio líquido de valor superior a 12 mil vezes o limite mensal

atendendo, ainda que parcialmente, os anseios da justiça social. Tal imposto, ao ser exigido dos mais ricos, poderia ser cobrado com caráter progressivo.

Uma sociedade construída com bases em um conceito de justiça tributária que produza justiça social rende benefício a todos porque promove a coesão social e gera vínculos de segurança, diminuindo a marginalidade e a violência. É um modelo que também estimula o dinamismo econômico porque amplia mercado interno. Assim, possibilitará uma vida mais rica e mais plena para todos (ANANIAS, 2008).

Uma reforma tributária adequada e justa é aquela que institua a denominada tributação social. Referida forma de tributação não se preocupa apenas com o atendimento das necessidades básicas dos indivíduos, mas busca o respeito a dimensão pessoal e familiar, sempre respeitando à capacidade contributiva.

O artigo 193 da Constituição Federal informa que “a ordem social tem como base o primado do trabalho, e como objetivo o bem-estar e a justiça social”. Assim, sempre que a tributação inviabilizar de qualquer forma a concretização do mínimo dentro de uma sociedade ou de parte dela, mesmo que se limite a uma única pessoa, será tida como desproporcional e com teor confiscatório. Será ainda desproporcional caso os governos visem angariar tributos com limite além do necessário para o atendimento do essencial. A tributação social é aquela que atende e respeita o que é necessário e inerente em uma sociedade, atendendo as diretrizes constitucionais.

Nesse sentido, José Carlos Graça Wagner (1979, p. 310) disserta que a tributação social se atende ao que cumpre o Estado, por força de sua própria razão de ser. Não podendo este, sob a alegação de ser o anseio da sociedade, transcender ao seu fim natural, para ingressar na esfera das demais dimensões humanas. A própria lei tem um limite, que transcende. Esse limite é a natureza humana.

Andréa Lemgruber Viol (2011, p. 11) afirma que muitas das vezes não é uma finalidade apenas de arrecadar impostos, tende a ser necessário outros tipos de preocupações governamentais e onde o estado deverá aplicar os valores arrecadados para se fazer uma distribuição de forma a assegurar os princípios e necessidades fundamentais:

[...] por mais que se tenha, recentemente, apontado para as limitações da tributação no alcance da redistribuição de renda, a tributação traz, em si própria, a finalidade distributiva por definir, na origem, quem deve sustentar o financiamento do Estado, e em quanto deve colaborar [...].

de isenção do imposto de renda de pessoa física e cuja alíquota varia de 0,5% a 1%, de acordo com o valor do patrimônio - está pronto para votação na CAE.

O que se busca é que o poder tributante, quando da elaboração da política tributária (que deve ser uma política de Estado e não uma política de governo), considere se o sistema tributário vigente é justo, isto é, trata de forma isonômica os contribuintes que estão na mesma situação e se favorece a política de equilíbrio da economia, dentre outros fatores.

Nesta esteira, uma reforma tributária ideal seria aquela que, além de respeitar a Constituição, atenda aos clamores da sociedade, perseguindo objetivos como a própria justiça tributária, que por meio da função social do tributo possa redistribuir renda e reduzir as disparidades sociais; promover uma desoneração tributária, mormente a incidente na produção e atividades econômicas; maior simplificação rumo a um sistema mais eficiente. Assim, por exemplo, ao se tributar uma pessoa, deve-se manter hígido o mínimo vital do indivíduo, ou seja, aquilo que garanta o atendimento das necessidades vitais do contribuinte e familiares, respeitando a dignidade do contribuinte.

Aliás, é importante a menção ao Projeto do Código de Defesa do Contribuinte, que quando de sua tramitação no Congresso Nacional dispunha sobre uma nítida igualdade de condições dos contribuintes perante o sistema fiscal, com a implementação de dispositivos legais que guarneçam a própria justiça fiscal. Mister observar, ainda, que a tributação, enquanto atividade que emana do Estado de maneira coordenada e dirigida, acaba por se apresentar como espécie de política pública. Com isso, a ideia de política pública de natureza tributária pode ser compreendida como o “somatório das ações integradas, programas e projetos que constituam um conjunto de comportamentos estatais que visam à efetivação do exercício do poder de tributar” (FERREIRA, 2006, p. 06).

Outrossim, de todos os princípios constitucionais que devem ser almeçados com o fito de se realizar uma reforma tributária justa, o mais importante é o da igualdade, como postulado até mesmo da justiça fiscal outrora abordada em capítulos anteriores. Referido princípio deve guiar as políticas governamentais, haja vista que:

[...] a estrutura tributária deve guiar-se no sentido de Justiça Fiscal, e os critérios utilizados deverão ter por meta atingir essa Justiça Fiscal. Ela tem de ser justa, de modo a se fazer com que haja uma adequada distribuição do ônus tributário entre os indivíduos (CONTI, 1997, p. 11).

A ideia de distribuição dos encargos tributários de forma equânime entre os contribuintes se encontra ligada ao próprio conceito de igualdade, pois somente se atinge a justiça fiscal no momento em que o ônus tributário for repassado para os contribuintes respeitando as diferenças deles, de forma que “o princípio cria uma medida uniforme. O exame

de casos iguais com duas ou mais medidas é injusto. O princípio proporciona tratamento isonômico e imparcial de todos que são compreendidos pelo princípio” (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 20).

De mais a mais, com o fim de se alcançar a justiça fiscal como maneira de possibilitar a realização de políticas públicas nos moldes estabelecidos na Constituição, é imperioso o respeito à igualdade. A ideia de isonomia encontra-se inserta como princípio no art. 5º da Constituição Federal ao afirmar, como é sabido, que todos são iguais perante a lei, sem diferenciação de qualquer natureza, consolidando-se legítima garantia fundamental do indivíduo enquanto cidadão.

No âmbito tributário, referido postulado está situado no art. 150, II, também da Constituição, dissertando que é defeso a todos os entes da federação o tratamento desigual de contribuintes situados em situações mesmas. Desse modo, a noção da igualdade insculpida no Texto Maior não visa à igualdade tributária de maneira pura, pondo todos no mesmo patamar. O que se visa, em verdade, e este deve ser o escopo de uma reforma tributária ideal, já que fundada na própria concepção constitucional de igualdade, é que todos os sujeitos que estejam em mesmas situações sejam tratados de forma igual. Seu “tratamento desigual é interdito para todos os contribuintes que se encontram em situação equivalente” (MARTINS, 1992, p. 160).

Todavia, para o atingimento da igualdade e de uma reforma tributária ideal, é preciso resguardar o princípio da capacidade contributiva dantes abordado, como consectário do próprio axioma da igualdade, pois o respeito à capacidade contributiva é o respeito à própria isonomia do contribuinte, além de ser reflexo da “finalidade (Justiça Fiscal) visada pela Constituição, permanecendo não só a elaboração, mas, também, a aplicação da lei e das normas constitucionais” (OLIVEIRA, 1988, p. 41).

Ao velar-se pelo atendimento da capacidade contributiva, respeita-se o mínimo vital do contribuinte, e, por conseguinte, atende-se os ditames da justiça fiscal e da igualdade, mas não se pode perder de vista que, para a real efetivação da capacidade contributiva, esta deve ser conjugada com outro princípio: o da progressividade.

A capacidade contributiva, quando estabelece uma diferente tributação para os contribuintes em situação diversa e mesma tributação para os que se encontram em situação de paridade, prevê um parâmetro de proporcionalidade para ocorrência do tributo. É nesse cenário que entra a progressividade, e por meio dela “o percentual do imposto cresce à medida que cresce a capacidade econômica contributiva; haverá, assim, um aumento mais que proporcional do imposto com o aumento da capacidade contributiva” (CONTI, 1997, p. 75).

Outro valor que é preciso sopesar é a razoabilidade, como diretriz valorativa das ações do Poder Público com o fito de aquilatar se tais atos atendem os ditames da justiça social, conjugada com a fiscal. O tributo, quando de sua instituição, deve atender diversos requisitos para ser concebido como razoável, sendo primordial avaliar-se o aspecto econômico, político e social que são valorados pelo Poder Público por ocasião da instituição de uma espécie tributária, a exemplo, a eleição do fato jurídico do tributo, sua base de cálculo, bem como o fim para o qual foi instituído, buscando assim a situação que ocasione o mínimo impacto possível em cima da base tributante, de modo a evitar excessos. Todas essas diretrizes devem ser respeitadas quando da análise de uma reforma tributária.

Uma reforma tributária justa e consequente a tributação dela advinda que atenda aos ditames dos interesses econômicos e sociais, há que ser direcionada também pelo postulado da legalidade tributária, insculpido no art. 150, I, da Constituição Federal Brasileira. Nesse diapasão é o escólio de Tipke e Yamashita (2002, p. 31):

[...] as normas de finalidade fiscal de um Direito Tributário justo devem considerar a limitação da capacidade contributiva decorrente das inevitáveis obrigações privadas. O Estado Tributário não pode retirar do contribuinte aquilo que, como Estado Social, tem de lhe devolver.

Com base nisso, é perfeitamente possível confirmar que o atendimento dos postulados constitucionais se mostra como condição primordial para a tributação como mecanismo de Justiça Social. Seja como for, é necessário que a reforma tributária atenda não só o desenvolvimento econômico e a justiça social, mas deve também sempre dar impulso ao trabalho e à produção:

[...] compensando a redução de encargos pela tributação sobre acréscimos patrimoniais, termina por não provocar desenvolvimento econômico nem justiça social e gera insatisfações de tal ordem que qualquer processo de pleno exercício dos direitos e garantias democráticas fica comprometido (MARTINS, 1992, p. 06-07).

Além do mais, no bojo de uma reforma tributária ideal, a política estatal fiscal deve ser de justiça e não apenas uma simples política de interesses como comumente é no Brasil. Assim, o legislativo fiscal não deve elaborar leis de qualquer forma, devendo, antes de tudo, respeitar os axiomas de justiça. Uma legislação de cunho fiscal sem relação com a ideia de justiça não se coaduna com a novas premissas do Direito Tributário, de modo que “a justa repartição da carga tributária total entre os cidadãos é imperativo ético para todo Estado de Direito” (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 27-28).

Ainda nessa senda, para também se atingir os postulados de uma justiça fiscal por meio de uma reforma tributária adequada, deve-se atender ao princípio da progressividade das alíquotas, na grande maioria dos tributos, atingindo a tão almejada função social do tributo por meio da conjugação de todos os princípios constitucionais tributários anteriormente tratados na presente pesquisa.

Aliás, no que concerne ao citado princípio da função social do tributo, tem-se que apenas por meio da socialização tributária e da aplicação do tributo como instrumento social se mostrará possível o empenho de uma sociedade distributiva e justa, atendendo ao que o Estado se comprometeu por meio da Constituição. Assim, só se alcançará a justiça fiscal e, conseqüentemente, a social, por meio do respeito à igualdade e seus consectários, somado à função social do tributo. Nesse sentido, na atualidade:

[...] onde predomina os ideais do neoliberalismo, que vem baseado em valores do mercado, avoluma-se as desigualdades sociais, sendo necessário observar com mais acuidade aspectos da tributação em consonância com a justiça social almejada e exigida (RIBEIRO, 2014).

Nesse cenário, referida abordagem ocorre “no campo da reflexão e neste sentido é que é colocada a indagação sobre o papel da imputação tributária em atendimento aos anseios da justiça social e fiscal” (RIBEIRO, 2014).

Quando se fala em tributação justa, mormente em sede de capacidade contributiva, não se pode perder de vista a lição de Adam Smith (1996, p. 285), que nos fornece quatro máximas relacionadas à tributação em geral: são elas a ideia de igualdade, de certeza, de conveniência e de eficiência. De acordo com o autor, “os cidadãos de cada estado devem contribuir para o sustento do governo, tanto quanto possível, em proporção às suas respectivas habilidades; ou seja, em proporção à renda que cada um respectivamente goza sob a proteção do estado”. Smith ainda continua afirmando que 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 na chamada igualdade ou desigualdade da tributação.

Para que referidos tributos sejam justos, devem pautar-se também na ideia de solidariedade social. Na visão de Rawls (1981, p. 27), a solidariedade social promana da ideia de justiça tributária como justiça distributiva. Em sua Teoria da Justiça, o autor parte do pressuposto da existência de um contrato social, sem conexão com qualquer momento histórico determinado, onde os indivíduos seriam ligados em uma situação inicial que o autor chama de

posição original, tudo com o fim de justificar princípios que fundam a ideia do que é justo - princípios da justiça – nas mais diversas instituições sociais, sendo estas as intercessoras das pessoas com o meio social. Assim, a justiça se mostra como a primeira virtude do que ele chama de instituições sociais.

É do contexto acima e com espede na ideia de um sistema mais justo, que se colhe de John Rawls o princípio da diferença. Referido axioma dá primazia para condições melhores dos indivíduos mais pobres, em especial com base nas diferenças de riqueza e determinados padrões de grupos que são justificados conforme se realiza as necessidades do mais vulneráveis.

A doutrina ainda menciona que o princípio¹⁴² da capacidade contributiva é o que melhor atende todos os anseios sociais, fazendo, todavia, um retrospecto de outros princípios que já foram utilizados, mas não foram suficientes para atender os ideais de justiça social. Nesse sentido, Klaus Tipke (2012, p. 19-20) aduz que ao longo da história do direito tributário foram utilizados os princípios da capitação, equivalência e o próprio princípio da capacidade contributiva, segundo o autor:

Segundo o princípio da capitação (kopfsteuerprinzip) todo cidadão que paga a mesma quantia sem considerar se ele obtém renda e a quanto elevada ela seja. O pobre paga a mesma coisa que o rico. Esse princípio não leva em consideração nem o mínimo existencial e obrigações perante terceiros, não se harmoniza com o princípio do Estado Social. Desde tempos imemoriáveis tem provocado resistências. Segundo o princípio da equivalência (Äquivalenzprinzip) todo cidadão tem de compensar com parte de sua renda através do tributo os custos que o Estado causou (equivalência de custos) ou o proveito que obteve em prestações do Estado (equivalência de desfrute). Quanto ao mínimo essencial à existência, às relações de família e a outros gravames inevitáveis não se tem nenhuma consideração [...]; Hoje se reconhece ampla e universalmente que o princípio da capacidade contributiva (Leistungsfähigkeitsprinzip) é o princípio fundamental adequado a todos os tributos de fins fiscais, se bem que não aos impostos dirigistas (Lenkungssteuern), como o imposto sobre o tabaco, o imposto sobre o álcool, o imposto sobre cães. O princípio da capacidade contributiva não pergunta o que o Estado fez para o cidadão individual, mas o que este pode fazer para o Estado. Isso se harmoniza com o Estado Social.

¹⁴² Importante sempre mencionarmos as lições de Robert Alexy (1993, p. 86), segundo o qual “[...] princípios são normas que ordenam que algo se realize na maior medida possível, em relação às possibilidades jurídicas e fáticas existentes. Para tanto, os princípios são mandados de otimização que estão caracterizados pelo feito de que podem ser cumpridos em diferentes graus e que a medida certa de seu cumprimento depende não só das possibilidades fáticas, mas também das possibilidades jurídicas.” (tradução nossa). Na versão original: [...] los principios son normas que ordenan que algo sea realizado en la mayor medida posible. Dentro de las posibilidades jurídicas y reales existentes. Por lo tanto, los principios son mandatos de optimización que están caracterizados por el hecho de que pueden ser cumplidos en diferente grado y que la medida debida de su cumplimiento no sólo depende de las posibilidades reales sino también de las jurídicas.

Jozélia Nogueira (2014, p. 101) pontua muito bem quando afirma que:

A conclusão é que um Estado Democrático de Direito deve ter uma carga fiscal que represente um equilíbrio entre os interesses de diversos grupos sociais, que seja capaz de atender as tarefas do Estado e seu financiamento; que implemente controles interno e externo capazes de reduzir as interferências de grupos de interesses particulares que atuam na administração e na esfera eleitoral, pressionando os governantes; que mantenha o Poder Judiciário livre ou protegido de pressões; que aplique os recursos arrecadados de forma eficiente visando os resultados almejados pela coletividade e em seu favor; que mantenha um planejamento eficiente e capaz de solucionar os problemas sociais, reduzir as desigualdades, promover a liberdade; que seja eficiente na implementação de políticas públicas planejadas, considerando os recursos finitos e limitados que advém da sociedade pela Tributação.

Sendo assim, não se deve construir uma economia somente como a finalidade de tributar as classes menos favorecidas, em outras palavras, quando existe uma diminuição da carga tributária sobre os bens e consumos, conseqüentemente existe uma desoneração dos pobres e de seus ganhos mensais, fruto do trabalho. Assim, essas pessoas poderão utilizar a economia para melhoria de sua própria vida.

No Brasil, várias são as propostas para reforma tributária e para que entendamos o porquê não são eficientes e não foram aprovadas, devemos estudar os pontos que as tornam ineficazes. É claro que uma reforma dessas no país necessita de muito estudo e dedicação dos legisladores, mas, alguns pontos elencados agora devem ser reformulados ou novas propostas serem construídas, já que as minorias não suportam aumento de cargas tributárias e a tendência nacional, com base nos projetos apresentados, até agora, é desigualdade social.

Em linhas gerais, o contribuinte não espera uma reforma que traga a manutenção da carga ou aumento de tributos, mas uma mudança que traga simplificação, segurança e transparências nas suas relações com o Fisco.

Não se espera, em nome da simplificação, a criação de um tributo sobre o consumo em que qualquer benefício fiscal seria vedado, pois tal fato esvaziaria os incentivos regionais prejudicando o desenvolvimento nacional, além de aniquilar os objetivos da República no que tange a erradicação da pobreza, da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais, fechando os olhos, totalmente, para as minorias e grupos vulneráveis.

O que anseia a sociedade é uma reforma tributária que atenda os ditames do desenvolvimento econômico e social, pautando-se em critérios como a diminuição da carga tributária, o aumento do caráter progressivo para redução das desigualdades, o aumento na incidência dos tributos diretos, a desoneração dos tributos tidos como indiretos dos menos favorecidos, assegurando que os mais vulneráveis sejam priorizados nas políticas de Estado (e

não de governo), a revisão dos incentivos fiscais (priorizando aqueles que combatam injustiças), a prioridade com o gasto social no orçamento público.

4.5 A Reforma Tributária e as alternativas para promover a efetivação dos objetivos fundamentais

Conforme já verificamos nesta pesquisa, desde a promulgação da Constituição Federal foram vários os movimentos políticos para a implantação da reforma tributária e algumas propostas foram encaminhadas ao Congresso Nacional, embora inexitosas.

Os últimos governos conseguiram apenas, algumas pequenas alterações paliativas que não enfrentaram os problemas da justiça fiscal seriamente. A preocupação esteve centrada na aceleração da economia¹⁴³ e não na tributação segundo a finalidade social, deixando de lado a exacerbada tributação desigual nacional e a carga tributária exorbitante. Não se preocupou efetivamente na diminuição da complexidade da legislação tributária.

Acerca da necessidade de reforma no sistema tributário atual, Paulo de Barros Carvalho (2010) aduz que o sistema tributário brasileiro funciona muito bem, arrecada bem e não demanda alterações. Segundo o jurista, as propostas de reforma então existentes até 2010 não eram suficientes para realizar a mudança necessária no sistema, de forma a alterar os fundamentos de nosso sistema tributário. O autor afirma que o grande problema no sistema brasileiro é de fundo ético, em linhas de se estabelecer justiça fiscal e uma distribuição de forma equitativa do ônus tributário. Aponta ainda que é diferente afirmar que um sistema funciona bem (que é o caso brasileiro) para um sistema que funcione para o bem, que seria um sistema justo. O que ele conclui é que o no Brasil o sistema age apenas para fomentar a carga de tributos, não funcionando, assim, para o bem, já que muitas minorias pagam o mesmo que as classes privilegiadas.

Analisando as propostas atuais que tramitam no Congresso Nacional, Paulo de Barros Carvalho (2020), em entrevista para o Consultor Jurídico, afirma que “a ideia de se criar um imposto único é válida e ocorre em vários outros países, só que o projeto de lei mais recente sobre o tema consta com mais de mil emendas”, em outras palavras, ele acredita que aquilo que se paga ainda é o ideal e mesmo com uma reforma para a diminuição do valor, ainda assim,

¹⁴³ Desenvolvimento econômico é essencial, mas não é o único mote a ser perseguido. Os Governos vindouros precisarão tocar no mais sensível ponto de conexão com o desenvolvimento: o crescimento com sustentabilidade tributária, equidade e justiça fiscal, de forma a reduzir a carga sobre as classes baixas ao mesmo tempo em que desonera a atividade produtiva e incentiva a economia (GASSEN, 2016).

“não poderia ser muito menos”. Um sistema tributário criado para o “bem” seria um sistema tributário que visasse a diminuição da desigualdade social e maior justiça distributiva, com a criação de um sistema mais simples. A reforma tende a ser complexa em todos os pontos, pelo simples fato do ICMS (imposto sobre bens e serviços) ser de competência estadual e cada estado ter capacidade para fazer sua legislação específica de arrecadação. O ISS (imposto sobre bens e serviços) está presente em mais de 5.600 municípios no Brasil e cada um tem uma cobrança diferente.

Já na visão de Bernardy Appy (2016), o sistema tributário brasileiro é disfuncional e retira muitos pontos de nosso PIB (Produto Interno Bruto), especialmente pela sua forma complexa e grande contencioso tributário, que auxilia na sensação de insegurança jurídica. Segundo ele, há um enorme custo de pagar os impostos, que vai muito além do seu próprio valor, ou seja, a dificuldade assombrosa de apurar o seu montante, representando um impacto financeiro adicionado em face das distorções que o modelo tributário acarreta.

Fernando Rezende (2016) sustenta a necessidade da reforma tributária e que ela precisa sustentar-se num tripé de princípios: a simplicidade, a flexibilidade e a eficiência. Para ele, o Brasil nunca discutiu a reforma tributária em profundidade, porque o debate sempre deságua num combate (de ganhos e perdas), e nunca chegará a lugar algum e, desta forma, o sistema tributário deve reger-se a partir de premissas fundamentais, com regras claras e fáceis de serem compreendidas, e cujas normas possam ser ajustadas de forma mais simplificada, ou seja, com status de legislação infraconstitucional, sem comprometer ou criar embaraços ao desenvolvimento econômico, facilitando os processos de produção para que o país obtenha maior competitividade nos mercados internacional e doméstico.

Becker (1999, p. 19) é categórico ao afirmar que não há consenso sobre a necessidade, muito menos acerca da intensidade, de reformas profundas no sistema tributário brasileiro. O que há, e isso parece inquestionável, é uma necessidade de ajustes específicos, de avanços pontuais, em prol do melhor equilíbrio no modelo de arrecadação e distribuição de riquezas.

Carlos Henrique Machado e Ubaldo Cesar Balthazar (2017, p. 243), nesse contexto, afirmam que “nos últimos anos, acena-se com ajustes tributários bastante tímidos sem grandes consequências concretas, tamanho é o vespeiro em que se quer evitar mexer. Como se costuma dizer no jargão popular, amputa-se o membro sem curar a enfermidade”. Os autores - citando Alfredo Becker (2007, p. 505) - que já denunciada a caducidade precoce do direito tributário e a necessidade de uma metamorfose jurídica, afirmam que os governantes não admitem nenhuma reforma de estrutura e nem aceitam adaptar-se à realidade, pois as ideias novas os assustam e eles preferem continuar a governar à luz de experiências caducas. Para Becker

(2005, p. 505), sempre que o Estado se mostra incapaz de adaptar-se às novas condições, ocorre uma ruptura nos quadros jurídicos antigos sob a forma de uma revolução social. Sustentava ele, naquela época, que só uma reforma radical poderia resolver a crise do direito tributário brasileiro. Becker (2005, p. 506) observara que, ou o Estado quebrava o instrumental jurídico (as regras), ou este instrumental obsoleto acabaria ferindo as mãos do Estado. Às vezes, afirmara o tributarista, o Estado percebe tardiamente que o racional é renovar o instrumental jurídico. Outras vezes, a renovação é tão frequente que revela a ignorância do troglodita em criar o instrumento. Pelo jeito, após mais de cinquenta anos, a cegueira do Estado brasileiro não convalesceu (MACHADO; BALTHAZAR, 2017, p. 243).

Enquanto as grandes reformas não são colocadas em práticas, algumas medidas pontuais precisam ser adotadas para promover maior equidade no sistema tributário.

Neste contexto, encontram-se na doutrina posicionamentos para alterações do sistema tributário constitucional nos formatos apresentados pelos projetos em tramitação no Congresso Nacional, alterações do sistema tributário pelo legislador infraconstitucional e, até mesmo, de uma simplificação do texto constitucional (lipoaspiração) de forma a ter uma Constituição mais enxuta ao lado de um Código Tributário mais extenso, para conferir ao sistema tributário maior capacidade adaptativa à nova realidade da economia e da sociedade com advento da era digital.

As posições acerca das PECs 45 e 110/2019, além de outras propostas em tramitação, já foram analisadas nos tópicos anteriores deste capítulo.

Helena Taveira Torres (2020, p. 157), lidera a corrente daqueles que acreditam que a verdadeira reforma tributária deve ser dos tributos que já existem e que todas poderiam estar prontas com mudanças da legislação infraconstitucional. O autor propaga:

Não obstante a enorme expectativa por uma urgente reforma do sistema tributário que gere maior segurança jurídica, reduza a complexidade e induza mais confiança no ambiente de negócios, a única proposta tem sido discutida por esforço da Câmara de Deputados. Não há projetos do governo federal ou dos demais entes federativos. Apenas uma minuta de PEC, com a criação de mais um novo imposto sobre consumo, o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), que se somará a todos os demais existentes (IPI, ICMS, ISS e PIS/Cofins), ao longo dos próximos 10 anos, sem qualquer garantia de que o novo modelo verdadeiramente substituirá o vigente. Apenas uma certeza: o atual continuará com todos os seus problemas e desalinhos, pois nada, absolutamente nada, até o momento, foi apresentado para sua reforma. Quem confiar na retórica do paraíso prometido de extinção do atual sistema dos tributos indiretos ao final dos próximos 10 anos, precisa lembrar apenas de três coisas: não haverá “garantia” de que esta extinção de fato ocorrerá em 2029, pois sempre haverá o risco de “prorrogação” por nova PEC; ter a certeza de que poderá haver uma avalanche de ações judiciais que culminarão em grandes dos conflitos tributários e embates federativos no âmbito do Supremo Tribunal Federal; mas, principalmente, de que o novo imposto (IBS somado

ao IPI, ao ICMS, ao ISS e ao PIS/Cofins) trará uma explosão de alíquotas que serão aplicadas à indústria e aos serviços (a serem definidas pelos estados dentro de um limite superior a 20%), sem falar do fim de todos os incentivos fiscais que estimulam o desenvolvimento regional, a tributação na origem para estados produtores e que será quase que extinto o Simples, ao menos na forma que conhecemos hoje. A confiança em promessas do Estado, sem atitudes concretas de proteção, é sempre algo temerário. Uma cena do filme *O Grande Ditador* ilustra bem essa situação. Chaplin, no papel do ditador de *Tomânia*, “Adenoid Hynkel”, recebe o ditador de *Bactéria*, “Benzino Napaloni”. Partem, então, para uma grande discussão sobre o que fazer com *Osterlich*, país vizinho de *Tomânia*. Napaloni insiste com Hynkel que assine o tratado para definição das fronteiras; Hynkel, por sua vez, defende que primeiro haja a retirada das tropas de *Bactéria* e que se deixe a assinatura para depois. Quem sofre, na briga, é o garçom, a parte mais fraca. A desconfiança mútua conclui-se com um conselho do ministro a Hynkel: assine o tratado e, assim, após a retirada das tropas por Napaloni, sem resistências, invadiremos *Osterlich*. E assim foi feito. No caso do nosso novo imposto, tem-se o contribuinte, o eterno sofredor, que a tudo assiste taciturno, a supor que antes de 1º de janeiro de 2020 terá uma reforma total do sistema tributário, que resolverá todos os seus problemas. Não sabe ele que o espera unicamente a criação de um novo imposto (TORRES, 2020, p. 158, grifo do autor).

No campo do ICMS, ensina o professor Heleno (2020, p. 158-159) faz-se necessária a redução de incentivos fiscais (e não sua extinção), a limitação da substituição tributária a poucos setores e a aplicação do regime de créditos financeiros para o que seja adquirido pela empresa. Igualmente no PIS/COFINS no que tange a redução dos regimes especiais inúmeros, bem como o emprego de créditos financeiros. Além destes dois, prega pela melhoria substancial do IPI e ISS, além de uma reforma que traga segurança jurídica, simplificação e garantias nas relações com o Fisco.

Fernando Facury Scaff (2019, p. 01) também aposta na reforma infraconstitucional e apresenta proposta de alteração do sistema tributário sustentando que:

[...] trata-se de imediatamente alterar diversas normas infraconstitucionais, mantendo a segurança jurídica que tanto se almeja, pois todas as alterações que abaixo apresento são de mais fácil aprovação no Congresso, uma vez que para alteração de leis ordinárias é necessário apenas maioria simples, e no caso de alteração de leis complementares é necessária maioria absoluta do parlamento (artigo 69, CF), o que também vale para estados e municípios.

Ele aponta algumas propostas¹⁴⁴:

¹⁴⁴ Scaff (2019) denomina sua proposta de “pacote tributário desonerativo e simplificador como solução para desafogar as forças econômicas de mercado, que hoje têm tanta insegurança jurídica, em face da profundidade de alterações que estão sendo apresentadas em um tema de todo nevrálgico para a economia e a população em geral. Acresce ainda que o correto seria discutirmos uma reforma financeira, envolvendo receitas e despesas públicas, e não meramente uma reforma tributária, que trata apenas das receitas públicas”.

Para *simplificar* nosso sistema tributário, basta sistematizar a coleta de informações fiscais e reduzir a complexidade de PIS, Cofins e ICMS, nos quais se tem quase uma sistemática de apuração para cada segmento econômico. Para *reduzir a carga tributária*, pode-se pensar em rebaixar fortemente as alíquotas dos tributos atuais e das multas aplicadas. É necessário também *eliminar algumas aberrações tributárias* que são criadas por todos os entes federados, como se vê nessas exóticas imposições, citadas apenas de forma exemplificativa: a) *Taxa de Fiscalização de Recursos Minerais (TFRM)*, criadas pelos estados de Minas Gerais, Pará e Amapá (que se encontram em debate no STF: ADIs 4.785, 4.786 e 4.787); b) *Taxa de Fiscalização de Recursos Hídricos (TFRH)*, criada pelo estado do Pará (em debate no STF através da ADI 5.374); c) *Taxa de Fiscalização do Petróleo e Gás*, criada pelo estado do Rio de Janeiro (contestada no STF: ADIs 5.512 e 5.480); d) tributação através do Fundersul, criado pelo estado de Mato Grosso do Sul; e) no mesmo sentido o Fethab, criado pelo estado de Mato Grosso; f) a União cobra encargos setoriais que bem poderiam ser reduzidos, como o Tust e o Tusd, que oneram as operações envolvendo energia elétrica; g) a Lei Complementar 110 prevê a cobrança de contribuição social de 10% sobre o montante de todos os depósitos efetuados na conta do FGTS do empregado, no momento da despedida sem justa causa, e esse montante segue direto para o caixa da União, sem que se mantenha o fundamento inicial utilizado para sua cobrança. Os exemplos poderiam se multiplicar em todos os níveis federativos, até mesmo porque diversos municípios já cobram taxas semelhantes, também de duvidosa constitucionalidade. Para evitar tais aberrações, deve-se alterar o CTN para *criar critérios rigorosos* para a cobrança de taxas de fiscalização, passando a ser necessário que haja *correspondência* garantida por *estudos prévios* e pela *suspensão da cobrança* em caso de reiterado *superávit*. *Acabar com a sistemática de substituição tributária*, o que não geraria maior problema em face da tecnologia digital que já existe e está implantada (como o *Sped Fiscal*). *Rever o processo de cobrança da dívida ativa* e ampliar as possibilidades de negociação e reduzir seu custo (SCAFF, 2019, grifo do autor).

Quanto a estas alternativas infraconstitucionais, o professor Heleno Torres (2019) tem lecionado que ultimamente as autoridades públicas encontraram soluções notáveis para o enfrentamento do problema do financiamento dos orçamentos públicos, dentre elas o incidente de desconsideração da personalidade jurídica e responsabilidade patrimonial na execução fiscal, o uso de medidas alternativas para solução de conflitos, combate às fraudes fiscais estruturadas, a recuperação de ativos e ressaltou:

O reconhecimento de validade pela própria Procuradoria da Fazenda Nacional, da necessidade e do emprego de métodos adequados de resolução de conflitos tributários, assim como a utilização de meios consensuais, como a arbitragem tributária ou mesmo a conciliação, administrativa ou judicial, para agilizar a pacificação das relações tributárias e reduzir os custos das dívidas tributárias, tanto para o Fisco quanto para o contribuinte.

E ele não cansa de enfatizar:

Há mais de 15 anos, tenho proposto uma simplificação do ordenamento tributário, com medidas equivalentes, como: 1) redução de litígios em varas de execuções fiscais, para manter nestas apenas aquelas de matéria (especializada) exclusivamente “tributária”; 2) ampliação de medidas preventivas de conflito na fase de lançamento tributário; 3) reforma da legislação de execução fiscal e do processo administrativo; 4) *conciliação* em todos os processos tributários; 5) uso da mediação, transação ou da “arbitragem tributária” (a exemplo da experiência de Portugal); 6) simplificação e eficiência das consultas tributárias; e 8) reforma do modelo de sanções tributárias e outros (TORRES, 2019).

Nesse contexto, medidas como compensação universal de tributos, equivalência entre os encargos aplicáveis às restituições e aos ressarcimentos, imputação de responsabilidade tributária, critérios para retenção em malha, prazo máximo para solução de consultas, justificativa para a ineficácia de consultas e regulamentação do procedimento de consulta no caso de perda de prazo, justa causa e mandado específico nos procedimentos de fiscalização, limitação a instituição de obrigações acessórias, vedação de utilização de certidão negativa como sanção política, unificação cadastral, fixação de sanções ao ente federado que não consolidar anualmente sua legislação tributária, vedação do uso de medidas provisória em matéria e a instituição do princípio da anterioridade plena são propostas que foram apresentadas pelo Fecomércio - SP, por meio do Conselho Superior de Direito e do Conselho de Assuntos Tributários (CAT) com 12 anteprojetos de lei com o objetivo de simplificar o sistema tributário brasileiro, elaborados por Ives Gandra Martins e Everardo Maciel como alternativas à Reforma Tributária.

A questão de não concentrar a reforma do sistema tributário em apenas uma emenda constitucional não é tão recente. Em março de 2008, o relatório preliminar da Subcomissão Temporária da Reforma Tributária (CAERT) ligadas a Comissão de Assuntos Econômicos (CAE) do Senado Federal já apresentava uma nova proposta para o sistema tributário nacional que seria construído por mudanças na Constituição, na legislação infraconstitucional e na Administração Tributária.

A Constituição ficaria limitada apenas a três matérias, sendo elas a definição de tributo e dos seus limites, a distribuição das competências tributárias entre os entes federativos e a fixação das parcelas da receita a serem repartidas entre eles.

Na legislação infraconstitucional, o principal instrumento seria o Código Tributário Nacional, que concentraria a regulamentação do sistema tributário redesenhado pela emenda constitucional, tratando de todo o detalhamento das normas específicas que hoje são tratadas na Constituição Federal.

Outras mudanças na legislação poderiam ser promovidas independentemente da aprovação da emenda constitucional e do Código Tributário (como por exemplo a elaboração de regulamentos que consolidem toda a legislação de cada tributo e em cada esfera governamental).

No âmbito da administração tributária foi sugerido pelo relatório:

[...] a criação e a implantação de cadastro único de contribuintes, em caráter nacional, seja de pessoas jurídicas, seja de físicas, e se possível também de veículos e de bens imóveis; a implantação da emissão eletrônica de notas fiscais, com um só procedimento em todo território nacional; a organização de um sistema integrado de informações fiscais, abrangendo dados e ações de todas as administrações fazendárias, inclusive as estaduais e as municipais; e a obrigação de que o contribuinte seja informado do montante estimado do conjunto de tributos hoje incidentes sobre a venda de uma mercadoria ou a prestação de um serviço (SENADO FEDERAL, 2008).

Em que pese não ter prosperado, pode-se detectar que a ideia de alteração por Emenda Constitucional nem sempre foi a única opção, haja vista que diversas alternativas já foram apresentadas para melhoria da qualidade do sistema. Entretanto, não podemos esquecer que, há autores que sustentam uma reforma tributária desconstitucionalizada, afirmando que a raiz dos problemas tributários não está na Constituição e sim na legislação infraconstitucional que é numerosa, tem interpretações conflitantes, além de inúmeras obrigações acessórias e outros fatores que não tem origem no texto constitucional.

Atualmente, vale ponderar. Em tempos de crise econômica e de pandemia, ratificando a importância de não engessar o sistema tributário concentrando suas normatizações no texto constitucional, o governo se viu obrigado a realizar mudanças pontuais na legislação, ainda que temporárias.

Com o objetivo de minimizar os efeitos da COVID-19 no setor produtivo, o Governo, por meio da Secretaria da Receita Federal adotou uma série de iniciativas no âmbito tributário, dentre elas: 1) a redução a zero às alíquotas do imposto de importação para produtos de uso médico-hospital durante o ano de 2019, além de isentar kits para testes de coronavírus e drogas como cloroquina, hidroxicloroquina e azitromicina para uso exclusivo de hospitais; 2) desonerou temporariamente a cobrança de IPI de produtos nacionais e importados necessários ao combate da doença (artigos de laboratório, luvas, álcool, EPIs, dentre outros); 3) zerou a alíquota do IOF para operações de crédito; 4) postergou o prazo de recolhimento de FGTS, PIS/PASEP, COFINS, Contribuição Patronal para a Previdência e da parcela da União das empresas optantes pelo Simples Nacional; 5) publicou a Medida Provisória 932 que reduz temporariamente em 50% as contribuições das empresas para o Sistema “S”; 6) prorrogou para

30 de junho a entrega da declaração do Imposto de Renda da Pessoa Física; 7) prorrogação do pagamento dos tributos do Simples Nacional; 8) prorrogação de validade das certidões negativas. Além dessas medidas, outras iniciativas estão pautadas no legislativo nacional.

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional também, neste contexto, suspendeu atos de cobrança e estabeleceu novas condições para facilitar a renegociação de dívidas (SANT'ANA, 2020).

Após o advento da crise causada pela pandemia foi publicada a Lei 13.982/2020, concedendo auxílio emergencial no valor de R\$ 600,00 (seiscentos reais) pelo período de três meses (prorrogáveis), aos trabalhadores informais, de baixa renda que não recebam benefícios previdenciários, assistenciais ou seguro-desemprego, podendo receber o auxílio as pessoas com maior vulnerabilidade econômica e social e que cumprir os demais requisitos veiculados pela lei. Esta lei, além de aguçar as vulnerabilidades escancarou as exclusões das desigualdades no cenário brasileiro, lançando os holofotes ao abismo entre os hipervulneráveis e as políticas para redução da pobreza.

Desta forma, resta evidente a importância de apostar na reforma infraconstitucional do sistema tributário para que disponibilize ao cidadão um sistema mais equânime do ponto de vista fiscal e social, tutelando os invisíveis, os hipervulneráveis e as minorias em qualquer tempo (não apenas em época de pandemia), atingindo plenamente os objetivos fundamentais insculpidos no texto maior.

Retomando, além dos que apostam que a reforma tributária não deve concentrar-se apenas em uma única emenda. O ideal para a modernização do sistema tributário pátrio seria promover a redução da matéria tributária no texto Constitucional, adquirindo maior capacidade adaptativa para ajustar o sistema tributário à nova realidade da economia e da sociedade veiculada pela era digital.

O professor José Roberto Afonso (2017) é defensor da lipoaspiração na matéria tributária presente na Constituição. Em seu artigo “Da mutação à lipoaspiração” veiculado pela Conjuntura Econômica é categórico ao afirmar que nenhuma outra Constituição do mundo trata tão detalhadamente a tributação. E sugere:

Diante das incertezas e mudanças, ideal seria definir as competências no Código Tributário Nacional: lei que exige quórum qualificado (abaixo do exigido para alteração constitucional) e, hierarquicamente, está pouco abaixo de uma alteração constitucional. Em uma democracia ainda recente e em uma Federação em que governos não pactuam, é compreensível a desconfiança na lipoaspiração da matéria constitucional tributária. Por outro lado, também é inquestionável a necessidade de rever sensivelmente a forma tradicional de cobrar tributos na economia brasileira, como em qualquer outro mundo afora.

De pouco adiantará a Constituição assegurar conquistas e direitos – individuais e coletivos – se o poder público não for capaz de financiar e, por conseguinte, não puder prestar de forma suficiente e adequada os serviços públicos básicos. Antes da redução cirúrgica do sistema tributário na Constituição, será preciso renovar de forma radical a cultura, as políticas, as ideias, nacionais, em torno dessa matéria. Se o Brasil não mudar rápido e sensivelmente, ficará cada vez mais para trás nos novos tempos (AFONSO, 2017).

A Constituição Portuguesa, por exemplo, em seus dois artigos sobre matéria tributária define, genericamente, os parâmetros e finalidades da tributação, não delimitando bases tributárias ou discriminando impostos. Veja:

Artigo 103º - Sistema Fiscal - O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza. 2. Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes. 3. Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroativa ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei. Artigo 104º - Impostos 1. O imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar. 2. A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real. 3. A tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos. 4. A tributação do consumo visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social, devendo onerar os consumos de luxo.

Do item 4, do artigo 104, extrai-se, por exemplo, o parâmetro que haverá tributação sobre o consumo para servir ao desenvolvimento econômico e à justiça social, denotando a progressividade e/ou extrafiscalidade.

Já a Lei Fundamental Alemã, *Grundgesetz*, veicula o Sistema Financeiro no item “X”, definindo em seu artigo 104, as regras de repartição de despesas, no artigo 105, as competências na legislação tributária, nos artigos 106 e 107, as diretrizes de partilha de receita e compensação financeira entre os entes e nos artigos 109 e 115, o regime orçamentário da Federação e dos Estados.

Comparando-se os textos constitucionais acima com o sistema pátrio detecta-se a peculiaridade, a rigidez e forma detalhada que foi descrito o sistema tributário em nossa Constituição Federal transferindo, conseqüentemente, ao Supremo Tribunal Federal a solução de inúmeras questões e controvérsias tributárias.

Nesse sentido, defendendo o enxugamento do texto constitucional e da adequação do sistema tributário, o Ministro Dias Toffoli palestrou que:

[...] o excesso de texto na Constituição faz com que muitos processos acabem sendo enviados ao Supremo e abre muitas possibilidades para decisões conflitantes entre as esferas do judiciário, o que provoca morosidade. O Brasil precisa ‘se destravar’, e o caminho para isso é reduzir a burocracia. Nossa Constituição detalha todo um código tributário. Com tanto texto na Constituição, tudo vai parar no Supremo. Até o valor do frete do caminhoneiro’. Após um levantamento, foi constatado 1 trilhão em litígios em matérias tributárias. Essa é uma estatística fora do padrão de um país em desenvolvimento. A CF detalha um verdadeiro Código tributário, a nossa CF permite que tudo vá para o Supremo (COELHO, 2019).

Assim, para os defensores desta corrente, o ideal seria promover um encurtamento das normas tributárias no texto constitucional, mas assegurando princípios elementares (como por exemplo, a legalidade, a anterioridade, dentre outros) e a autonomia dos entes federados. Não seria necessário denominar os impostos no texto constitucional, sob pena de não abranger todas as novas hipóteses de incidências diante das novas atividades com a chegada da era digital, deixando as definições para Lei complementar, com quórum de alteração mais baixo e, por consequência, mais adaptável.

Laís Khaled Porto e José Roberto Afonso (2020, p. 94-95), neste sentido, categoricamente prelecionam que:

Falar em reforma tributária no Brasil hoje, contudo, costuma ser sinônimo de falar de reforma constitucional, e em reforma centrada exclusivamente, em uma IVA que não resolve os desafios do futuro na mesma proporção que inova em mecanismos que custarão alto em termos de transição – que em uma das propostas pode levar até 50 (cinquenta) anos – e adaptação. A exemplo do resto do mundo, definir e delinear competências tributárias e suas aplicações deveria ser tarefa delegada para uma lei infraconstitucional, específica, ainda que com quórum especial de Lei Complementar, com o Código Tributário. Sem isso, a revolução digital acelerará ainda mais o ritmo frenético de 105 emendas à Constituição nos seus primeiros 30 anos de existência, com frequentes mudanças em torno dos tributos. Um novo “IVA”, por sua vez, tende a ser alterado substancialmente antes mesmo de ser completamente implementado. Falta ao Brasil a audácia e o esforço para a inovação; a percepção de que a simples troca do velho pelo “menos velho” não resolve questões novas; e de que o custo de uma reformulação ampla não suporta a implementação de um modelo que já nasce sabidamente insuficiente. Corrigir o passado pode parecer uma boa ideia em um imaginário estático. Em um cenário socioeconômico tão dinâmico, contudo, nossas reflexões estar voltadas para como lidar com o futuro.

A Constitucionalização excessiva de fato pode prejudicar o crescimento econômico. Nosso texto constitucional já nasceu extenso, minucioso e deveríamos ter uma “PEC do enxugamento” para possibilitar uma Constituição “adaptável” às novas realidades da sociedade e da economia. Persio Arida (2019), propõe que a referida PEC suprimiria do texto constitucional os dispositivos que regem a forma de implementação de políticas públicas e

disporia que os dispositivos removidos passariam a vigorar de imediato como leis complementares, já que o quórum necessário para a referida mudança é mais baixo, nada mudando com os dispositivos desconstitucionalizados que continuariam em vigor.

Luciano Felício Fuck, Laís Khaled Porto e José Roberto Afonso (2020, p. 214-216), em importante contribuição, analisando o atual Sistema Constitucional em comparação com os novos (e desconhecidos) tributos projetam:

A tributação do futuro exige uma Constituição mais enxuta ao lado de um Código Tributário mais extenso, que concentre as definições dos pilares de um novo sistema, a fim de proporcionar maior agilidade e flexibilidade para ajustar o sistema tributário à nova e imparável realidade da economia e da sociedade. Impreterivelmente, um novo e verdadeiro sistema terá de ser construído, materializando mais do que uma reforma da tributação sobre o consumo – que tanto se deseja e promete no Brasil –, mas, idealmente, com um movimento de desconstitucionalização e reorganização das instituições, pela concepção de novo e consistente modelo, com maior capacidade adaptativa. Eis algo mais válido para nos inspirarmos na experiência estrangeira: lipoaspiração constitucional. Em uma democracia ainda recente e uma federação em que governos não pactuam, é compreensível a desconfiança na lipoaspiração da matéria tributária no texto constitucional. É hora de aproveitar o ímpeto reformista que impera no cenário político para ir além do que já está sendo repensado mundo afora, mas para projetar o futuro de maneira verdadeiramente disruptiva. Mais importante em um cenário de incertezas não é acertar em um sistema ideal (até porque esse ou nunca existirá, ou também, eventualmente, se tornará defasado), mas ter flexibilidade suficiente para (tempestiva e eficientemente) introjetar as mudanças necessárias à manutenção da ordem estatal justa e democrática.

Sabe-se que as reformas no sistema constitucional tributário brasileiro é tarefa complexa, seja ela no formato em que foi apresentada ou em qualquer outra dimensão. Nosso texto é extenso, prolixo, conquistado e há vozes que se manifestam orgulhosos de terem uma legislação complexa e extensa. Complicado.

Ocorre que, com a crise econômica e política instalados na atualidade e com a necessidade de recomposição momentânea do mecanismo de financiamento, a reforma possível (e não ideal) para reduzir a iniquidade do sistema, para o momento, seria o ajuste fiscal pela tributação direta, aumentando a carga tributária de tributos sobre o patrimônio (inclusive aprovando o IGF) e sobre a renda. A reforma tem que se concentrar no consumo, no patrimônio e na renda.

Em tempos pós pandemia, vamos precisar recuperar as empresas, os empregos e, para isso, se faz necessária a simplificação da legislação tributária com a reforma estrutural dos tributos já existentes na nossa legislação, ou seja, uma reforma tributária simplificadora pela legislação infraconstitucional com vistas a equalização da carga tributária.

Mas é claro que também não podemos esquecer das minorias e dos vulneráveis, pois aquilo que já era ruim, está insuportável após a crise econômica. E por essa razão que não podemos ter uma reforma concentrada em um único e novo tributo, que simplifica o texto constitucional, mas não diminui a carga tributária.

No viés de nossa pesquisa, Fernandes e Gassen (2016, p. 367-368), ressaltam que:

[...] a reforma tributária – seja por recortes, como vem sendo ensaiada, seja por bloco – não pode fechar os olhos para a facticidade que envolve o sistema tributário brasileiro, cujas desigualdades social e regional são notórias e propriamente fomentadas pelo próprio sistema tributário vigente. A reforma tributária somente será materialmente constitucional se contemplar o desenvolvimento econômico, a distribuição igualitária da renda e a diminuição da desigualdade social, que são objetivos fundamentais da Constituição brasileira. Caso não trate desses temas ou os negligencie – percorrendo-os sem transparência e sinceridade vindicadas pelo Brasil do século XXI -, serão sim inconstitucionais. Os objetivos fundamentais e o princípio da capacidade contributiva não são letra morta, tábua rasa sem força normativa, e sim devem ser implementados e perpetrados por todos os Poderes constituídos. Somente dessa forma promover-se-á diminuição da desigualdade social – implementação da igualdade social efetiva – em duas medidas: inter-regiões (redução das guerras fiscais com incentivo à maximização da riqueza em regiões menos desenvolvidas) e nacionalmente.

Assim, diante de tudo, talvez seja o momento ideal de repensar o sistema, de forma fatiada, como minirreforma ou de qualquer outra forma, mas sempre com o farol apontado para os objetivos da república, construindo uma sociedade justa e solidária, em pleno desenvolvimento, erradicando a pobreza e as desigualdades sociais e regionais, utilizando-se da tributação para efetivação dos direitos humanos, promovendo a inclusão social das minorias e dos grupos vulneráveis.

A reforma deve apoiar-se na tributação social como instrumento de concretização dos objetivos fundamentais.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A temática objeto da pesquisa – Tributação e Desigualdade – teve por finalidade analisar se as propostas de reforma tributária promovem a inclusão de minorias e dos grupos vulneráveis com a consequente efetivação dos Direitos Humanos por meio da tributação.

Dessa forma, no primeiro capítulo se abordou sobre os direitos humanos dos grupos vulneráveis e minorias, tendo em vista a tributação.

Salientou-se que, a tributação, desde que bem realizada, mostra-se como forte meio de densificação da dignidade da pessoa humana, tornando-se necessário, entretanto, a adequação da tributação à capacidade contributiva dos cidadãos e a utilização da extrafiscalidade de determinados tributos como forma de efetivação de direitos fundamentais, chegando-se, assim, a um sistema tributário justo, mormente para minorias menos favorecidas que necessitam de um aparato estatal mais eficaz para a concretização dos direitos elencados no texto constitucional.

Por essa razão, acredita-se que a tributação que é realizada pelo Estado e suportada principalmente pelos cidadãos, antes de ser entendida como forma de manter a máquina estatal, deve ser compreendida como uma obrigação de solidariedade dentro do contexto social em que se encontra envolta, cumprindo inclusive o dever estatal de promover a inclusão social.

Diante destas circunstâncias, ressaltando o papel social do Estado, observa-se que lhe cabe, por seu poder de tributação, adotar reformas pautadas na distribuição equânime, na retomada dos princípios da progressividade e da capacidade contributiva, na trilha da justiça social e fiscal.

Na sequência, no segundo capítulo houve o estudo acerca do dever fundamental de pagar tributos que enfatiza o caráter solidário do tributo e que o Estado necessita dos meios (recursos) para realizar suas diversas atividades (prestações sociais).

No entanto, a concepção moderna da tributação não pode estar dissociada da realização da justiça social, ou seja, o tributo não pode ser visto apenas como forma de pagamento ou de custeio de serviços, mas sim como instrumento de concretização de direitos fundamentais e de políticas tributárias (que devem ser políticas de Estado e não de governo) sobre justiça econômica e distributiva, construindo-se assim uma cidadania contributiva.

Já no terceiro capítulo, debruçou-se a respeito das funções do tributo no ordenamento jurídico brasileiro e as políticas públicas como instrumentos de inclusão social.

No que se refere às funções dos tributos, estes podem ser enxergados, sob o aspecto de suas finalidades, em fiscais ou extrafiscais, cada qual com uma estrutura e definição específicas.

Teceu-se considerações a respeito da classificação dos tributos em fiscais, assim entendidos aqueles cuja finalidade precípua é a arrecadação de dinheiro para os cofres públicos, e, em extrafiscais, cuja finalidade muito embora envolva o meio arrecadatório, está estreitamente relacionada com a provocação de estímulos ou desestímulos a determinadas atividades econômicas.

Ressaltou-se que o exercício do poder de tributar está mais influenciado a fatores políticos e que, muito embora a realização de direitos fundamentais, notadamente a solução para problemas de justiça social, dependa de escolhas políticas, a bem da verdade é que os Poderes da República não são totalmente discricionários nesse campo, em virtude da noção de que o poder de tributar, desde seus primórdios, foi fruto do consentimento dos cidadãos.

Por isso, vislumbra-se que o Estado deve tributar só, e tão somente, se for para efetivar direitos e garantias fundamentais, vale dizer, só deve manipular a carga da tributação a fim de estimular ou desestimular condutas para a realização desses direitos. E mais: deve-se auferir uma realização máxima da justiça social, alçando olhares para minorias e vulneráveis, sempre.

Assim sendo, entende-se que para o Estado, na função de implementar a justiça social, a extrafiscalidade do tributo lhe serve de um importante mecanismo para garantir o custeio da realização dos direitos fundamentais das minorias e dos vulneráveis, como por exemplo, o fez com os programas indiretos de estímulo para o mencionado intento, tal como, o PROUNI, estendendo o mesmo grau de relevância para o Fundo de Financiamento para o Estudante do Ensino Superior (FIES).

Portanto, é perfeitamente possível afirmar que as políticas tributárias com vistas à concretização de direitos, especialmente aqueles destinados a corrigir problemas de justiça social, devem, necessariamente, enxergar o homem como sujeito universal de direitos, o que relativiza, até certo ponto, a discricionariedade dessas escolhas.

Além disso, cabe observar que não se afasta o dever do Estado de avaliar o impacto de tais políticas públicas tributárias como forma de indução de comportamentos nos agentes econômicos, cuja finalidade não pode ser outra senão aquela circunscrita na noção de extrafiscalidade.

Por conseguinte, no derradeiro capítulo teve como escopo precípua demonstrar a necessidade da reforma tributária para inclusão das minorias e dos grupos vulneráveis.

Para tanto, foram colacionados os diagnósticos e desafios que evidenciam a necessidade da reforma tributária para o sistema pátrio, apontando as propostas em tramitação, o papel da reforma como instrumento da efetivação da justiça distributiva e as alternativas para promover a efetivação dos objetivos fundamentais insculpidos no texto constitucional para os grupos

minoritários, que, com base nesses estudos e fundamentos se chegou às conclusões que se passa a expor.

Ocorre que, com a crise econômica e política instalados na atualidade e com a necessidade de recomposição momentânea do mecanismo de financiamento, a reforma possível (e não ideal) para reduzir a iniquidade do sistema, para o momento, seria o ajuste fiscal pela tributação direta, aumentando a carga tributária de tributos sobre o patrimônio (inclusive aprovando o IGF) e sobre a renda. A reforma tem que se concentrar no consumo, no patrimônio e na renda.

Nesse diapasão, podendo ainda ser complementado que o que se espera nos dias atuais é que a tributação possa privilegiar as necessidades essenciais da população e, dessa forma, desonerar os setores da alimentação, saúde, vestuário, moradia e educação dos grupos vulneráveis. Enquanto não se instaure a progressividade, pode-se estabelecer a concessão de isenções de tributos incidentes sobre cesta básica e dos medicamentos, que as isenções do IPVA dos deficientes possam abranger os idosos, que exista benefícios fiscais que envolva o ICMS e ISS para que os clandestinos possam se estabelecer tranquilamente no comércio, que haja a concessão de incentivos fiscais nas áreas da habitação (isenção do IPTU e ITBI) e educação (contribuições), para que os invisíveis possam ter a garantia de uma vida digna.

O ponto crucial reflete-se, então, na busca da justiça na tributação, com respeito às garantias individuais. Para tanto, seria necessária a reforma tributária que pudesse, efetivamente, refletir nas minorias e nos grupos vulneráveis, cabendo ao Estado o dever de buscar não somente recursos para o cumprimento de suas atribuições primárias, mas, principalmente, promover o desenvolvimento social e a redistribuição de riquezas, com a consecução da justiça fiscal.

Veja-se que, na atual sistemática tributária brasileira, mostra-se de primordial importância a concretização de uma reforma tributária como forma de igualar os contribuintes com base em sua capacidade contributiva, haja vista que sua capacidade de contribuir é um dos alicerces do dever fundamental de pagar tributos, porém, sempre com a observação de que a elevada capacidade econômica do contribuinte não sirva de pretexto para tributação em patamares confiscatórios ou que lhe imponha desestímulo à geração de riquezas.

Como outra vertente de remodelação tributária é aquela formatadora de um Sistema Tributário Nacional justo, equânime e eficiente, ou seja, constata-se a necessidade de uma reforma constitucional para tanto. Todavia, neste momento, a melhor opção seria a reforma infraconstitucional e estrutural dos tributos já existentes, deixando lançada a ideia reformista

que efetive um enxugamento do texto constitucional transformando nossa Constituição em um modelo mais flexível, adaptável às novas realidades da sociedade e da economia.

Por esse ângulo, a Constituição Brasileira, por exemplo, poderia adotar o modelo português, conforme estudado, que não discrimina impostos ou delimita bases tributárias, mas apenas define de modo genérico os parâmetros e finalidades da tributação (a Constituição Portuguesa traz dois artigos sobre matéria tributária).

Se o argumento a ser utilizado for pela impossibilidade de usar o parâmetro português ante as diferenças dos Estados (brasileiro e português) por serem concebidos de forma diferentes – federado e unitário – respectivamente, poder-se-ia utilizar o modelo alemão veiculado pela celebrada Grundgesetz que define resumidamente os aspectos estritamente federativos, tais quais, a repartição de despesas e as chamadas ajudas financeiras para investimentos.

Com isso, percebe-se que o Sistema brasileiro é analítico e pormenorizadamente descrito no texto constitucional e com a utilização do modelo português ou alemão, poder-se-ia transferir para o texto infraconstitucional todas as demais matérias, conferindo maior adaptabilidade para abranger novas situações que estão por vir.

Não se pode deixar de lado ainda que, em tempos pós-pandemia, vamos precisar recuperar as empresas, os empregos e, para isso, se faz necessária a simplificação da legislação tributária com a reforma estrutural dos tributos já existentes na nossa legislação, ou seja, uma reforma tributária simplificadora pela legislação infraconstitucional com vistas à equalização da carga tributária.

Mas é claro que também não podemos esquecer das minorias e dos vulneráveis, pois aquilo que já era ruim pode chegar a ser insuportável após a crise econômica. É, por essa razão, que não podemos ter uma reforma concentrada em um único e novo tributo, que simplifica o texto constitucional, mas não diminui a carga tributária.

Assim, diante de tudo, talvez seja o momento ideal de repensar o sistema, de forma fatiada, como minirreforma ou de qualquer outra forma, mas sempre com o farol apontado para os objetivos da república, construindo uma sociedade justa e solidária, em pleno desenvolvimento, erradicando a pobreza e as desigualdades sociais e regionais, utilizando-se da tributação para efetivação dos direitos humanos, promovendo a inclusão social das minorias e dos grupos vulneráveis; enfim, a reforma deve apoiar-se na tributação social como instrumento de concretização dos objetivos fundamentais.

REFERÊNCIAS

- ABRAHAM, Marcus. *As emendas constitucionais tributárias e os vinte anos da Constituição Federal de 1988*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- ABRAHAM, Marcus. *Curso de direito financeiro brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- ABRAHAM, Marcus. *Curso de direito tributário brasileiro*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- ABRAHAM, Marcus. *O planejamento tributário e o direito privado*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- ACAFF, Fernando Facury; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JUNIOR, Onofre Alves; TORRES, Heleno Taveira. *Reformas ou deformas tributárias e financeiras, por que, para que, para quem e como?* Belo Horizonte: Coleção de Direito Tributário & Financeiro, 2020.
- AFONSO, José Roberto; CASTRO, Kleber Pacheco de. Brasil: tributos obsoletos e federação descoordenada. *Blog IADB*, 2017. Disponível em: <https://blogs.iadb.org/gestion-fiscal/pt-br/reformas-tributaria-e-federativa>. Acesso em: 03 maio 2020.
- AFONSO, José Roberto; CASTRO, Kleber Pacheco de. Carga tributária bruta de 2019. *Portal da Economia José Roberto Afonso*, 2020. Disponível em: <https://bit.ly/2XDB3j4>. Acesso em: 20 maio 2020.
- AFONSO, José Roberto; CASTRO, Kleber Pacheco de. Carga tributária en brasil: redimensionada y repensada. *In: Tax Administration Review*, [s.l.: s.n.], v. 40, p. 01-16, 2016. Disponível em: https://cds.ciat.org/Biblioteca/Revista/Revista_40/Espanol/Articulo_afonso_pacheco_Br.pdf. Acesso em: 03 maio 2020.
- AFONSO, José Roberto; LUKIC, Melina Rocha; CASTRO, Kleber Pacheco. ICMS: crise federativa e obsolescência. *Revista Direito GV*, [s.l.: s.n.], v. 14, n. 3, p. 986-1018, 2018. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1590/2317-6172201837>. Acesso em: 03 maio 2020.
- AFONSO, José Roberto; LUKIC, Melina Rocha; ORAIR, Rodrigo Octávio; SILVEIRA, Fernando Gaiger (org.). *Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte: Letramento, 2017.
- AFONSO, José Roberto; PORTO, Laís Khaled. Tributos sem futuro. *Revista Conjuntura econômica*, Rio de Janeiro: [s.n.], v. 72, n. 9, p. 32-35, 2018. Disponível em: http://docvirt.com/docreader.net/docreader.aspx?bib=Conjun_D10&Pasta=&Pesq=AFONSO,%20Jose%20Roberto. Acesso em: 29 maio 2020.
- AFONSO, José Roberto. Da mutação à lipoaspiração. *Revista Conjuntura Econômica*, Rio de Janeiro: [s.n.], maio 2017. Disponível em: <https://www.joserobertoafonso.com.br/da-mutacao-lipoaspiracao-afonso/>. Acesso em: 25 maio 2020.
- AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah Laís. *Tributação 4.0*. São Paulo: Almedina, 2020.

AGRA, Walber de Moura. *Curso de direito constitucional*. 9. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

AGUIAR, Luciana Cardoso de. A construção de um novo modelo de cidadania tributária: concretização dos direitos fundamentais a partir do reconhecimento do dever fundamental de pagar tributos. In: LEONETTI, Carlos Araújo; FERIATO, Juliana Marteli Faia; MOTA, Sergio Ricardo Ferreira (org.). *O sistema tributário nacional e os direitos humanos da tributação*. Florianópolis: Insular, 2017, p. 247-268.

ALARCÓN, Pietro de Jesús Lora. *Ciência política, estado e direito público: uma introdução ao direito público da contemporaneidade*. São Paulo: Verbatim, 2011.

ALEMANHA. *Lei Fundamental da Alemanha*. Versão alemã de 23 de maio de 1949. Última atualização em 28 de março de 2019. Tradutor: Assis Mendonça Aachen. Revisor jurídico: Urbano Carvelli Bonn. Disponível em: <https://www.btg-bestellservice.de/pdf/80208000.pdf>. Acesso em: 25 maio 2020.

ALEXY, Robert. *Constitucionalismo discursivo*. Tradução: Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

ALEXY, Robert. *Teoria da argumentação jurídica: teoria do discurso racional como teoria da justificação jurídica*. Tradução: Zilda Hutchinson Schild Silva, São Paulo: Landy, 2008.

ALEXY, Robert. *Teoria de los Derechos Fundamentales*. Tradução: Ernesto Garzón Valdés. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997.

ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. 5. ed. Tradução: Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

ALMEIDA, Dayse Coelho de. O pacto federativo brasileiro. *Boletim Jurídico*, Uberaba: [s.n.], a. 1, n. 61, 2004. Disponível em: <https://www.boletimjuridico.com.br/artigos/direito-constitucional/182/o-pacto-federativo-brasileiro>. Acesso em: 02 abr. 2020.

ALMEIRA, Luiz Carlos Barnabé de. *Introdução ao direito econômico*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

ALTAFIN, Juarez. *O cristianismo e a constituição*. Belo Horizonte: Del Rey, 2007.

ALTO COMISSARIADO DAS NAÇÕES UNIDAS PARA REFUGIADOS. *Dados sobre refúgio*. Brasil, 2020. Disponível em: <https://www.acnur.org/portugues/dados-sobre-refugio/>. Acesso em: 12 jul. 2019.

ALVARENGA, Darlan. Entenda a proposta de reforma tributária entregue pelo governo ao Congresso: Governo Bolsonaro propõe reunir PIS-Cofins em uma mesma contribuição com alíquota única de 12%. Veja o que muda se proposta for aprovada e quais os impactos na tributação de empresas. *G1 Economia*, 2020. Disponível em: <https://g1.globo.com/economia/noticia/2020/08/17/entenda-a-proposta-de-reforma-tributaria-entregue-pelo-governo-ao-congresso.ghtml>. Acesso em: 10 set. 2020.

ALVES, Fernando de Brito. *Margens do direito: a nova fundamentação do direito das minorias*. Porto Alegre: Núria Fabris Editora, 2010.

ALVES, Fernando de Brito. *Para uma fundamentação dos direitos de minorias em tempos de transição paradigmática*. 2009, 125 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Estadual do Norte do Paraná, Jacarezinho, 2009. Disponível em: <http://dominiopublico.mec.gov.br/download/teste/arqs/cp114395.pdf>. Acesso em: 11 jul. 2019.

ALVES, J. A. Lindgren. *Os direitos humanos na pós-modernidade*. São Paulo: Perspectiva, 2013.

ALVES, Marina Vitória. O dever de pagar tributos: garantia da vida em sociedade. *Percurso Acadêmico*, Belo Horizonte: [s.n.], v. 1, n. 2, p. 212-227, jul./dez., 2011. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/256293086_O_dever_de_pagar_impostos_garantia_da_vida_em_sociedade. Acesso em: 01 abr. 2020.

AMARAL, Gustavo. *Direito, escassez e escolha*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

ANANIAS, Patrus. Os impostos e o princípio da solidariedade. *Folha de São Paulo*, São Paulo, 2008. Disponível em: <http://www.mds.gov.br/noticias/artigo-os-impostos-e-o-principio-da-solidariedade-ministro-patrus-ananias>. Acesso em: 01 jul. 2019.

ANDRADE, J. C. V. de. *Os direitos fundamentais na constituição portuguesa de 1976*. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2001.

ANDRADE, J. C. V. de. *Os direitos fundamentais na constituição portuguesa de 1976*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2009.

ANDRADE, Rita de Cássia. Da análise do princípio da capacidade contributiva como instrumento para realização da justiça tributária. *Tributário: Revista Digital*, [s.l.: s.n.], v. 9, n. 17, dez., 2008. Disponível em: <https://tributario.com.br/randrade/da-analise-do-principio-da-capacidade-contributiva-come-instrumento-para-realizacao-da-justica-tributaria/>. Acesso em: 20 abr. 2020.

ANDRADE, Rita de Cássia. Da uniformidade da tributação no Brasil e às concessões de benefícios fiscais como causa incluyente no desenvolvimento nacional. *Tributário: Revista Digital*, [s.l.: s.n.], 2009. Disponível em: <http://www.idtl.com.br/artigos/311.pdf>. Acesso em: 10 jul. 2019.

ANDRASCHKO, Jussandra Hickmann. Reforma tributária: as maiores vítimas da Covid-19 serão as mais oneradas. *Revista Consultor Jurídico*, [s.l.: s.n.], 2020, ISSN 1809-2829. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-ago-17/andraschko-reforma-tributaria-vitimas-covid-19>. Acesso em: 10 jul. 2020.

ANDREUCCI, Álvaro Gonçalves Antunes; VIEGAZ, Osvaldo Estrela. Origens do poder e da soberania no direito da modernidade: o pensamento de Guilherme de Ockham e as democracias atuais. *Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC*, [Ceará]:

UCF, v. 38.2, p. 713-743, jul./dez., 2018. Disponível em:
<http://periodicos.ufc.br/nomos/article/view/39954/95991>. Acesso: 02 abr. 2020.

APPY, Bernard. O Sistema Tributário se tornou totalmente disfuncional. Entrevista cedida à Revista Carta Capital, 2020. Disponível em:
<https://www.cartacapital.com.br/economia/201co-sistema-tributario-se-tornou-totalmente-disfuncional201d/>. Acesso em: 13 jan. 2020.

APPY, Bernard. Reforma tributária para o Brasil crescer. Entrevista cedida à Associação Brasileira de Bares e Restaurantes. 2016. Disponível em:
<http://www.abrasel.com.br/atualidade/entrevistas/3111-reforma-tributaria-para-o-brasil-crescer.html>. Acesso em: 13 jun. 2019.

APRILE, Maria Rita; BARONE, Rosa Elisa Mirra. Políticas públicas para acesso ao ensino superior e inclusão no mundo do trabalho: o programa universidade para todos (PROUNI) em questão. In: VI Congresso Português de Sociologia, Universidade de Nova Lisboa, jun. 2008, Lisboa. *Anais [...]*. Lisboa, 2008. Disponível em:
<https://s3.amazonaws.com/academia.edu.documents/50458881/citart.pdf?> Acesso em: 21 abr. 2020.

AQUINO, Santo Tomás de. *Suma teológica IV: os hábitos e as virtudes; os dons do espírito santo; os vícios e os pecados; a lei antiga e a lei nova; a graça*. São Paulo: Edições Loyola, 2005.

ARAGÓN, Manuel. Constitución y derechos fundamentales. In: CARBONELL, Miguel (org.). *Teoría de la constitución: ensayos escogidos*. México: Editorial Porrúa; Universidad Nacional Autónoma de México, 2008.

ARAGÓN, Manuel. La constitución como paradigma. In: CARBONELL, Miguel (org.). *Teoría de la constitución: ensayos escogidos*. México: Editorial Porrúa; Universidad Nacional Autónoma de México, 2008.

ARANÃO, Adriano; BERNARDI, Renato. O exercício da discricionariedade administrativa no contexto do estado social e democrático de direito: limites e possibilidades a partir da Constituição Federal de 1988. *Revista Brasileira de Filosofia do Direito*, Florianópolis: [s.n.], v. 3, p. 133-152, 2017.

ARAÚJO, Cláudia de Rezende Machado de. Extrafiscalidade. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília: [s.n.], v. 34, a. 133, out./dez., 1996. Disponível em:
<https://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/218>. Acesso em: 15 abr. 2020.

ARENDT, Hannah. *Eichmann em Jerusalém: um relato sobre a banalidade do mal*. Tradução: José Rubens Siqueira. São Paulo: CIA das Letras, 2013.

ARIDA, Persio. Constitucionalização excessiva prende o país ao passado. *Folha de São Paulo*, São Paulo, 2019. Disponível em: <https://bit.ly/2YdnJkf>. Acesso em 25 de maio de 2020.

ARISTÓTELES. *A política*. Tradução: Nestor Silveira Chaves. 15. ed. São Paulo: Escala, 2002.

ARISTÓTELES. *Ética à Nicômaco*. São Paulo: Nova Cultural, 1996.

ARISTÓTELES. *Os pensadores*. São Paulo: Nova Cultural, 1991, (Coleção Os Pensadores, v. 2).

ARISTÓTELES. *Política*. São Paulo: Martin Claret, 2007.

ARIZA, Santiago Sastre. La ciencia jurídica ante el neoconstitucionalismo. In: CARBONELL, Miguel (org.). *Neoconstitucionalismo(s)*. Madrid: Editorial Trotta, 2003, p. 241-242.

ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. Incentivos fiscais em tempos de crise: impactos econômicos e reflexos financeiros. *Revista da PGFN*, [s.l.: s.n.], v. 1, n. 1, p. 99-123, jan./jun., 2011. Disponível em: <https://www.sinprofaz.org.br/artigos/incentivos-fiscais-em-tempos-de-crise-impactos-economicos-e-reflexos-financeiros/>. Acesso em: 15 abr. 2020.

ÁVILA, Humberto; CARRAZZA, Roque Antonio; SOUZA, Hamilton Dias de. A reforma tributária que o Brasil precisa – parte I. *Revista Consultor Jurídico*, [s.l.: s.n.], ISSN 1809-2829. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-nov-08/opiniao-reforma-tributaria-brasil-parte>. Acesso em: 10 mar. 2020.

ÁVILA, Humberto; CARRAZZA, Roque Antonio; SOUZA, Hamilton Dias de. A reforma tributária que o Brasil precisa – parte II. *Revista Consultor Jurídico*, [s.l.: s.n.], ISSN 1809-2829. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-nov-09/opiniao-reforma-tributaria-brasil-parte-ii>. Acesso em: 16 de mar. 2020.

ÁVILA, Humberto; CARRAZZA, Roque Antonio; SOUZA, Hamilton Dias de. A reforma tributária que o Brasil precisa – parte III. *Revista Consultor Jurídico*, [s.l.: s.n.], ISSN 1809-2829. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-nov-10/opiniao-reforma-tributaria-brasil-parte-iii>. Acesso em: 16 mar. 2020.

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2006.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

ÁVILA, Humberto *et al.* Reforma tributária: onerar mais não é o caminho. *Revista Jus Navigandi*, Teresina: [s.n.], a. 24, n. 5872, 30 jul. 2019. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/75628/reforma-tributaria-onerar-mais-nao-e-o-caminho>. Acesso em: 20 set. 2019.

ATALIBA, Geraldo. Do sistema constitucional tributário. In: *Curso sobre teoria do direito tributário*. São Paulo: Tribunal de Impostos e Taxas, 1975, p. 234-244.

AVRITZER, Leonardo. Modelos de deliberação democrática: uma análise do orçamento participativo do Brasil. In: SANTOS, Boaventura de Sousa (org.). *Democratizar a*

democracia: os caminhos da democracia participativa. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2002, p. 109-115.

AZAMBUJA, Darcy. *Teoria geral do estado*. Porto Alegre: Globo, 1963.

AZEVEDO, Fernando de. *Pequeno dicionário latino-português*. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1953.

AZEVEDO, Plauto Faraco de. *Direito, justiça social e neoliberalismo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro atual*. 11. ed. atual. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. *História do tributo no Brasil*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

BAPTISTA, Hélio Daniel de Favare. Justiça distributiva, capacidade contributiva e a incompatibilidade com o estado liberal. In: POZZOLI, Lafayette; BREGA FILHO, Vladimir (org.). *Matrizes dos conceitos de justiça*. São Paulo: Letras Jurídicas, 2010.

BAPTISTA, Hélio Daniel de Favare. *Justiça tributária e solidariedade social: aplicação do princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Letras Jurídicas, 2011.

BARCAROLLO, Felipe. O dever fundamental de pagar impostos como condição de possibilidade para a implementação de políticas públicas. In: *RFPTD*, [s.l.: s.n.], v. 1, n.1, p. 01-36, 2013.

BARCELLOS, Ana Paula de. *Curso de direito constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BARRETTO, Vicente de Paulo. Reflexões sobre os direitos sociais. In: SARLET, Ingo Wolfgang (org.). *Direitos fundamentais sociais: estudos de direito constitucional, internacional e comparado*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 117-121.

BARROS, Suzana de Toledo. *O princípio da proporcionalidade e controle de constitucionalidade das leis restritivas de direitos fundamentais*. Brasília: Brasília Jurídica, 2003.

BARTSCH, Sebastian. *Minderheitenschutz in der internationalen Politik*. Volkerbund und KSZE/OSZE in neuer Perspektive. Opladen, Leverkusen: Westdeutscher Verlag, 1995.

BASTOS, José Umberto Braccini. Tributação como instrumento de concretização do estado democrático de direito. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger; OLIVEIRA, Ariane Bini de; SEPULCRI, Nayara Tataren; BARRENI, Smith (org.). *Tributação: democracia e liberdade*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 717-734.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. O estado democrático de direito pós-providência: brasileiro em busca de eficiência pública e de uma administração pública mais democrática. *Revista Brasileira de Estudos Políticos*, Belo Horizonte: UFMG, v. 98, p. 119-158, 2008. Disponível em: <https://pos.direito.ufmg.br/rbep/index.php/rbep/article/view/71/69>. Acesso em: 03 maio 2020.

BAUMAN, Zygmunt. *Comunidade: a busca por segurança no mundo atual*. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 2003.

BAUMAN, Zygmunt. *Vida para o consumo: a transformação das pessoas em mercadoria*. Tradução: Carlos Alberto Medeiros. Rio de Janeiro: Zahar, 2008.

BECKER, Alfredo Augusto. *Carnaval tributário*. São Paulo: Lejus, 1999.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BELTRÃO, Jane Felipe *et al.* Prólogo. In: BELTRÃO, Jane Felipe *et al.* (org.). *Direitos humanos dos grupos vulneráveis: manual*. Rede Direitos Humanos e Educação Superior, 2014. Disponível em: https://www.upf.edu/dhes-alfa/materials/DDGV_PORT_Manual_v4.pdf. Acesso em: 11 jul. 2019.

BENOIT-ROHMER, Florence. *The minority question in europe: towards a coherent system of protection for national minorities*. Strasbourg: Council of Europe Publishing, 1996.

BENTO, Leonardo Valles. *Governança e governabilidade na reforma do Estado: entre eficiência e democratização*. Barueri: Manole, 2003.

BERNARDI, Renato; FRANÇA, Sandra Gonçalves Daldegan. Vulneráveis em estado de pandemia: pensar sistêmico emergente em tempos do Covid-19. In: MELO, Ezilda; BORGES, Lize; SERAU JR., Marco Aurélio (org.). *Covid-19 e direito brasileiro: mudanças e impactos*. São Paulo: Tirant lo Blanch, 2020, p. 599-615.

BERNARDI, Renato. O princípio da legalidade no direito tributário. *Lex. Revista do Direito Brasileiro*, v. 25, p. 50-59, 2007.

BERNARDI, Renato. Tributação Ecológica: O uso ambiental da extrafiscalidade e da seletividade tributárias. *Lex. Revista do Direito Brasileiro*, v. 29, p. 64-87, 2007.

BERNHARDT, Rudolf. *Encyclopedia of public international law: human rights and the individual in international law, international economic relations*. v. 8. Amsterdam: North-Holland Publishing, 1985.

BISPO, Fabiana Carvalho da Silva; SANTOS JÚNIOR, Ailton Bispo dos. Uma análise do programa universidade para todos e sua relação com a democratização do acesso ao ensino superior e a redução das desigualdades regionais. In: *XXXVII Encontro ANPAD*, Rio de Janeiro, set. 2013. *Anais [...]*. Rio de Janeiro: ANPAD, 2013, p. 01-13. Disponível em: http://www.anpad.org.br/diversos/down_zips/68/2013_EnANPAD_APB2536.pdf. Acesso em: 21 abr. 2020.

BITTAR, Eduardo C. B. *A justiça em Aristóteles*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2005.

BITENCOURT NETO, Eurico. *O direito ao mínimo para uma existência digna*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. Tradução: Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. *Dicionário de política*. Tradução: Carmen C. Varriale *et al.* 13. ed., v. 1. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2010.

BOKATOLA, Isse Omanga. *L'organisation des nations unies et la protection des minorités*. Bruxelles: Établissements Émile Bruylant, 1992.

BONAVIDES, Paulo. A Democracia participativa e a crise do regime representativo no Brasil. In: FACHIN, Zulmar (coord.). *20 anos da constituição cidadã*. São Paulo: Método, 2008, p. 181-193.

BONAVIDES, Paulo. *Ciência política*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 29 ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 34. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

BONAVIDES, Paulo. *Do estado liberal ao estado social*. 8 ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

BONAVIDES, Paulo. Jurisdição constitucional e legitimidade: algumas observações sobre o Brasil. In: FIGUEIREDO, Marcelo; PONTES FILHO, Valmir (org.). *Estudos de direito público em homenagem a Celso Antonio Bandeira de Mello*. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 32-49.

BONAVIDES, Paulo. O Estado Social e sua evolução rumo à democracia participativa. In: SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel (coord.). *Direitos sociais: fundamentos, judicialização e direitos sociais em espécie*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 63-83.

BONAVIDES, Paulo. Prefácio. In: SARLET, Ingo Wolfgang. *Dignidade (da pessoa) humana e direitos fundamentais na constituição federal de 1988*. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

BONAVIDES, Paulo. *Teoria constitucional da democracia participativa: por um direito constitucional de luta e resistência. Por uma nova hermenêutica. Por uma repolitização da legitimidade*. São Paulo: Malheiros, 2001.

BRAGATO, Fernanda Frizzo; ADAMATTI, Bianka. Igualdade, não discriminação e direitos humanos: são legítimos os tratamentos diferenciados? *Revista de Informação Legislativa*,

[s.l.: s.n.], a. 51, n. 204, p. 91-108, out./dez., 2014. Disponível em: <http://bit.ly/2JGk3l6>. Acesso em: 15 jul. 2019

BRANCO, Paulo Gonet; CORREIA NETO, Celso de Barros; MEIRA, Liziane Angelotti. *Tributação e direitos fundamentais: conforme a jurisprudência*. São Paulo: Saraiva, 2012.

BRASIL. Câmara dos Deputados. *Proposta de Emenda Constitucional*. Texto preliminar que altera o sistema tributário nacional e dá outras providências. Em tramitação na Câmara dos Deputados: Brasília [2019]. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=56B0F21CBD19DC8E9FEED8EE5F217F12.proposicoesWebExterno2?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019. Acesso em: 17 mar. 2020.

BRASIL. Congresso Nacional. *Proposta de Emenda Constitucional*. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369. Acesso em: 10 out. 2020.

BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

BRASIL. *Decreto nº 592, de 6 de julho de 1992*. Promulga o Pacto Internacional dos Direitos Cíveis e Políticos. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/d0592.htm. Acesso em: 11 jul. 2019.

BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à união, estados e municípios. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 24 abr. 2020.

BRASIL. Ministério da Economia. Lei de responsabilidade fiscal. *GOV.BR*, [Brasília, 2020]. Disponível em: <https://www.gov.br/tesouronacional/pt-br/execucao-orcamentaria-e-financeira/lei-de-responsabilidade-fiscal>. Acesso em: 10 set. 2020.

BRASIL. Ministério da Economia. Tesouro nacional: lei de responsabilidade fiscal. *GOV.BR*, [Brasília, 2020]. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/lei-de-responsabilidade-fiscal>. Acesso em: 13 de jul. 2019.

BRASIL. Ministério do Turismo/Secretaria Nacional da Economia Criativa e Diversidade Cultural. Sistema nacional de cultura. *Arcabouço normativo do SNC*. [2020]. Disponível em: <http://portalsnc.cultura.gov.br/legislacoes/>. Acesso em: 11 jul. 2019.

BRASIL. Senado Federal. *Proposta de Emenda à Constituição*. Texto preliminar que altera o sistema tributário nacional e dá outras providências. Em tramitação na Câmara dos Deputados: Brasília [2019]. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7977850&ts=1576781827960&disposition=inline>. Acesso em: 17 de março de 2020.

BRASIL. Senado Federal. *Proposta de Emenda Constitucional nº 110, de 2019*. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Em tramitação. Disponível em <https://bit.ly/2Y8NHp1>. Acesso em: 01 maio 2020.

BRASIL. Senado Federal. *Novo sistema tributário: relatório preliminar – março de 2018*. Disponível em: http://iepecdg.com.br/wp-content/uploads/2016/08/270308-PropostaTribut%C3%A1ria-A_-Dornelles_Senado.pdf. Acesso em: 25 maio 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Remuneração*. Brasília: STJ, [2020]. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/remuneracao/pesquisarRemuneracao.asp>. Acesso em: 15 abr. 2020.

BRAUN, Diogo Marcel Reuter. *Contribuições do dever fundamental de pagar tributos para o neoconstitucionalismo*. 2016, 135 f. Dissertação (Mestrado em Ciência Jurídica) – Universidade do Vale do Itajaí, Itajaí, 2016. Disponível em: <http://siaibib01.univali.br/pdf/Diogo%20Marcel%20Reuter%20Braun.pdf>. Acesso em: 22 abr. 2020.

BREGA FILHO, Vladimir; GONÇALVES, Vinícius José Correa. Descenso à justiça como fator de inclusão social. *In: XIX Encontro Nacional do CONPEDI*, Fortaleza, 09, 10, 11 e 12 jun. 2010. *Anais [...]*. Fortaleza, 2010, p. 62-76. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3055.pdf>. Acesso em: 05 jan. 2019.

BRITO, Edvaldo. *Direito tributário e constituição: estudos e pareceres*. São Paulo: Atlas, 2016.

BRITO FILHO, José Claudio Monteiro de. A justiça como equidade, de John Rawls, como teoria suficiente para justificar a concessão adequada dos direitos fundamentais sociais. *In: DIAS, Carlos; GOMES, Marcus Alan de Melo (org.). Direito e desenvolvimento*. São Paulo: Método, 2014, p. 227-246.

BRITO FILHO, José Claudio Monteiro de. Comentários ao art. 5º, inc. XLI, da Constituição. *In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes et al. (coord.). Comentários à constituição do Brasil*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 38-51.

BRITO FILHO, José Claudio Monteiro de. *Tributação, direitos fundamentais e liberalismo igualitário*. *In: KAZAN NETO, Calilo Jorge; SILVA, Maria Stela Campos; NEVES, Rafaela Teixeira Sena (org.). Tributação e direitos humanos*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 15-29.

BUCCI, Maria Paula Dallari. *Direito administrativo e políticas públicas*. São Paulo: Saraiva, 2002.

BUCCI, Maria Paula Dallari. *Fundamentos para uma teoria jurídica das políticas públicas*. São Paulo: Saraiva, 2013.

BUCCI, Maria Paula Dallari. O conceito de política pública em direito. *In: BUCCI, Maria Paula Dallari (org.). Políticas públicas: reflexões sobre o conceito jurídico*. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 56-70.

BUERGENTHAL, Thomas; GROSSMAN, Claudio; NIKKEN, Pedro. *Manual internacional de derechos humanos*. Caracas; São José: Instituto Interamericano de Derechos Humanos; Editorial Jurídica Venezolana, 1990.

BUERGENTHAL, Thomas. *International human rights in a nutshell*. 2. ed. Saint Paul: West Group, 1995.

BUFFON, Marciano. A tributação como instrumento de concretização dos direitos fundamentais. *Revista da Faculdade de Direito de Uberlândia*, Uberlândia: UFU, v. 38, n. 2, p. 55-579, 2010. Disponível em: <http://www.seer.ufu.br/index.php/revistafadir/article/view/18389>. Acesso em: 20 abr. 2020.

BUFFON, Marciano. *Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

BUFFON, Marciano. *Tributação no Brasil no século XXI: uma abordagem hermenêutica crítica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

BULOS, Uadi Lammêgo. *Direito constitucional*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CALIENDO, Paulo. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2017.

CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro, Elsevier, 2009.

CALIENDO, Paulo. Tributação e ordem econômica: os tributos podem ser utilizados como instrumentos de indução econômica? *Revista de Direitos Fundamentais e Democracia*, Curitiba: Unibrazil, v. 20, n. 20, p. 193-234, jul./dez. 2016. Disponível em: <https://revistaeletronicardfd.unibrazil.com.br/index.php/rdfd/article/view/685>. Acesso em: 15 abr. 2020.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Comissão Especial: PEC 45/19 – Reforma Tributária*. Disponível em: <https://bit.ly/2MBQ8Ly>. Acesso em: 01 maio 2020.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Proposições: 2019*. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoes>. Acesso em: 01 set. 2019.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. *Reforma Tributária: comparativo da PEC 45/2019 (Câmara) e da PEC 110/2019*. 2019. Disponível em: <https://bit.ly/30ey8ik>. Acesso em: 07 maio 2020.

CÂMARA DO DEPUTADOS. *Reforma tributária: entenda a proposta: Ilustração 2019*. Disponível em: <https://bit.ly/2MADuws>. Acesso em: 01 maio 2020.

CAMBI, Eduardo. *Neoconstitucionalismo e neoprocessualismo: direitos fundamentais, políticas públicas e protagonismo judiciário*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

CAMILO, Adryelle Vanessa; FACHIN, Zulmar. Direitos das minorias: ações afirmativas inclusivas. In: SIQUEIRA, Dirceu Pereira; AMARAL, Sérgio Tibiriçá (org.). *Sistema constitucional de garantias e seus mecanismos de proteção*. Birigui: Boreal, 2013, p. 75-88.

CAMPOS, Dejalma de. *Direito financeiro e orçamentário*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

CANAZARO, Fábio. *Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

CANÇADO TRINDADE, Antônio Augusto. *Tratado de direito internacional dos direitos humanos*. v. 1. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2003.

CANÇADO TRINDADE, Antônio Augusto. *Tratado de direito internacional dos direitos humanos*. v. 3. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2003.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes *et al.* (coord.). *Comentários à Constituição do Brasil*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. (Série IDP).

CANOTILHO, José Joaquim Gomes; MOREIRA, Vital. *Constituição da República Portuguesa anotada*. 4. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.

CANNAN. *The history of local rates in England in relation to the proper distribution of the burden of taxation*. 2. ed. London: [s.n.], 1912.

CAPOTORTI, Francesco. Minorities. In: BERNHARDT, Rudolf (edit.). *Encyclopedia of public international law: human rights and the individual in international law, international economic relations*. Amsterdam: North-Holland Publishing, 1985, p. 385-395. v. 8.

CAPOTORTI, Francesco. *Study on the rights of persons belonging to ethnic, religious, and linguistic minorities*. United Nations, E/CN.4/Sub.2/384/Rev.1, Sales N. E78XIV1, 1979. Disponível em: <https://undocs.org/E/CN.4/Sub.2/384/Rev.1>. Acesso em: 05 jul. 2019.

CARBONELL, Miguel. Neoconstitucionalismo: elementos para una definición. In: MOREIRA, Eduardo Ribeiro; PUGLIESI, Marcio (coord.). *20 anos da constituição brasileira*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 33-48.

CARBONELL, Miguel. Sobre la reforma constitucional y sus funciones. In: CARBONELL, Miguel (org.). *Teoría de la constitución: ensayos escogidos*. México: Editorial Porrúa; Universidad Nacional Autónoma de México, 2008, p. 85-99.

CARDOSO, Alessandro Mendes. *O dever fundamental de recolher tributos no estado democrático de direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

CARMO, Cláudio Márcio do. Grupos minoritários, grupos vulneráveis e o problema da (in)tolerância: uma relação linguístico-discursiva e ideológica entre o desrespeito e a manifestação do ódio no contexto brasileiro. *RIEB – Revista do Instituto de Estudos Brasileiros*, São Paulo: USP, n. 64, p. 201-233, ago. 2016.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 21. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos*. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARVALHO JÚNIOR, Clóvis. *As modificações do estado no século XX*. São Paulo: Tese Livre docência, 1994.

CARVALHO NETTO, Menelick de. Requisitos pragmáticos de interpretação jurídica sob o paradigma do estado democrático de direito. In: *Revista de Direito Comparado*, Belo Horizonte: Mandamentos, v. 3, p. 473-486, 1999.

CARVALHO, Paulo Barros de. CTN consolidou sistema difícil, mas operacional. *Revista Consultor Jurídico*, [s.l.: s.n.], 2010, ISSN 1809-2829. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2016-ago-08/ctn-consolidou-sistema-dificil-funcional-barros-carvalho>. Acesso em: 13 abr. 2020.

CARVALHO, Paulo Barros de. Sistema tributário funciona e não requer reparos. *Revista Consultor Jurídico*, [s.l.: s.n.], 2010, ISSN 1809-2829. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2010-jan-17/entrevista-paulo-barros-carvalho-professor-direito-tributario>. Acesso em: abr. 2020.

CASANOVA, Gustavo J. N. de. *Guía de estudio derecho tributario: programa desarrollado de la materia*. 2. ed. Buenos Aires: Estudio, 2015.

CASSIN, René. La déclaration universelle et la mise en oeuvre des droits de l'homme. *Recueil des Cours de l'Academie de Droit International*, [s.l.], t. 79, v. 2, p. 237-367, 1951.

CASSIN, René. *La pensée et l'action*. Boulogne-sur-Seine: F. Lalou, 1972.

CASSONE, Vittorio. *Direito tributário*. 28. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

CASTRO, Celso A. Pinheiro de. *Sociologia aplicada ao direito*. São Paulo: Atlas, 2003.

CATARINO, João Ricardo; SOARES, Ricardo Moraes. *Desigualdades de esforço fiscal no imposto de renda das pessoas físicas*. Universidade de Lisboa, 2017.

CAUREO, Elisângela Simon. Capacidade contributiva, tributação indireta e mínimo existencial. *Revista da Procuradoria Geral do Estado*, Porto Alegre: [s.n.], v. 36, n. 76, p. 103-152, 2015. Disponível em: <https://www.pge.rs.gov.br/upload/arquivos/201705/31182124-revista-76-4.pdf>. Acesso em: 20 abr. 2020.

CAVALCANTI, Thais Novaes. Pessoa, natureza e dignidade: uma necessária compreensão do papel do Estado. *In: SANTOS, Ivaldo; POZZOLI, Lafayette (org.). Direitos humanos e fundamentais e doutrina social*. Birigui: Boreal, 2012, p. 37-49.

CIDH. Organização dos Estados Americanos. *Convenção Interamericana de Direitos Humanos, de 1969*. Assinada na Conferência Especializada Interamericana sobre Direitos Humanos, San José, Costa Rica, em 22 de novembro de 1969. Disponível em: https://www.cidh.oas.org/basicos/portugues/c.convencao_americana.htm. Acesso em: 19 abr. 2020.

CHARLOT, Yan Wagner Cápua da Silva; SOUZA, Patrícia Verônica Nunes C. Sobral de. Direitos fundamentais do contribuinte e dever de pagar tributos: análise à luz do constitucionalismo fraternal. *In: XXVI Encontro Nacional do CONPEDI, Brasília – DF. Direito tributário e financeiro II. Anais [...]*. Florianópolis: CONPEDI, p. 05-20, 2017. Disponível em: <http://conpedi.daniloir.info/publicacoes/roj0xn13/xv44i390/f7Gex471d94mCTey.pdf>. Acesso em: 25 abr. 2020.

CHAUI, Marilena. *Convite à filosofia*. São Paulo: Editora Ática, 1998.

CHORÃO, João Bigotte. *Enciclopédia verbo da sociedade e do estado, antropologia, direito, economia, ciência política*. São Paulo: Verbo, 2000.

CNAS. Relatório da Secretaria do Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social. *GOV.BR*, [Brasília, 2020]. Disponível em: <https://bit.ly/2UeM2Nz>. Acesso em: 01 maio 2020.

CNJ. *Justiça em números 2016: ano-base 2015*. Brasília: CNJ, 2016, p. 404. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2016/10/b8f46be3dbbf344931a933579915488.pdf>. Acesso em: 01 jul. 2019.

COASE, Ronald. *The problem of social cost*. Nova Iorque: Journal of Law and Economics, 1960.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito comercial*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

COELHO, Gabriela. Constituição Federal precisa de menos texto, defende ministro Dias Toffoli. *Revista Consultor Jurídico*, [s.l.: s.n.], 2019, ISSN 1809-2829. Disponível em: <https://bit.ly/2A1QuIY>. Acesso em: 20 maio 2020.

COELHO, Inocêncio Mártires. Evolução do constitucionalismo brasileiro pós-88. *In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes et al. (coord.). Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva; Almedina, 2013, p. 88-101.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à constituição de 1988: sistema tributário*. 3. ed. São Paulo: Forense, 1991.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Evasão e elisão: o parágrafo único do artigo 116, CTN, e o direito comparado*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. 3. ed. Belho Horizonte: Del Rey, 2000.

COMOGLIO, Luigi Paolo. Le garanzie fondamentali del “giusto processo”. *JUS Rivista di Scienze Giuridiche*, [s.l.: s.n.], a. XLVII, 2000.

COMPARATO, Fábio Konder. *A afirmação histórica dos direitos humanos*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

COMPARATO, Fábio Konder. *A afirmação histórica dos direitos humanos*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1996.

CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997.

CONTIPELLI, Ernani de Paula. *Solidariedade social tributária*. Coimbra: Almedina, 2010.

CONTROLADORIA GERAL DA UNIÃO. Prestação de Contas da Presidente da República PCR 2017. Estimativa de carga tributária. *GOV.BR*, [Brasília], 2018. Disponível em: <https://www.gov.br/cgu/pt-br/assuntos/auditoria-e-fiscalizacao/avaliacao-da-gestao-dos-administradores/prestacao-de-contas-do-presidente-da-republica/arquivos/2017/anexo-estimativa-de-carga-tributaria.pdf/view>. Acesso em: 04 maio 2020.

CORDEIRO, Karine da Silva. *Direitos fundamentais sociais: dignidade da pessoa humana e mínimo existencial*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

CORREIA NETO, Celso de Barros; AFONSO, José Roberto; FUCK, Luciano Felício. Desafios tributários na era digital. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah Laís (org.). *Tributação 4.0*. São Paulo: Almedina, 2020, p. 29-45.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional*. São Paulo: Saraiva, 2018.

COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2003.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CRETELLA JUNIOR, José. *Curso de direito romano: o direito romano e o direito civil brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

CRETELLA JUNIOR, José. *Curso de filosofia do direito*. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

CRISTÓVAM, José Sérgio da Silva. Direito tributário comparado no Mercosul. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (org.). *O tributo na história: da antiguidade à globalização*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006, p. 29-44.

CRUZ, Álvaro Ricardo de Souza. *O direito à diferença: as ações afirmativas como mecanismo de inclusão social de mulheres, negros, homossexuais e pessoas portadoras de deficiência*. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

CRUZ, Álvaro Ricardo de Souza. *O direito à diferença: as ações afirmativas como mecanismo de inclusão social de mulheres, negros, homossexuais e pessoas portadoras de deficiência*. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2005.

CSILLAG, João Carlos. Isenções fiscais de ICMS não contempladas em convênios – CONFAZ: impactos negativos da guerra fiscal. *Revista de Direito Tributário*, [s.l.: s.n.], n. 96, p. 79-83, 2009.

CUCOLO, Eduardo. Saiba como as propostas de reforma tributária afetam os diversos setores da economia: três propostas que estão no Congresso contam com a oposição de parte do setor de serviços. *Folha de São Paulo*, São Paulo, 2020. Disponível em: https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2020/08/saiba-como-as-propostas-de-reforma-tributaria-afetam-os-diversos-setores-da-economia.shtml?pwgt=kn1w40lg1nqmgd49f29j7m78iloa56fmeb3b4jnhkiteg5j6&utm_source=whatsapp&utm_medium=social&utm_campaign=compwagift. Acesso em: 15 set. 2020.

CULLETON, Alfredo; BRAGATO, Fernanda Frizzo; FAJARDO, Sinara Porto. *Curso de direitos humanos*. São Leopoldo: Unisinos, 2009.

CUNHA JÚNIOR, Dirley da. *Controle judicial das omissões do poder público*. São Paulo: Saraiva, 2004.

CURI, Fábio Martins Bonilha. Sistema tributário no modelo gerencial de estado: análise do projeto de reforma tributária. *Argumenta Journal law*, Jacarezinho: UENP, n. 19, p. 219-232, jul./dez., 2013, ISSN 1676-2800.

DALLARI, Dalmo de Abreu. Os estados na federação brasileira de 1891 a 1937. *Revista de Direito Constitucional e Ciência Política*, Rio de Janeiro: Forense, n. 3, p. 100-140, 1985.

DALLAZEM, Dalton Luiz; LIMA JÚNIOR, Joel Gonçalves de. Tributação e ordem econômica. In: *Revista de Direito Argumentum*, Marília: UNIMAR, n. 9, p. 39-60, 2009. Disponível em: file:///C:/Users/Paulo/Downloads/1024-2539-1-PB.pdf. Acesso em: 15 abr. 2020.

DANELI FILHO, Eloi Cesar; RODRIGUES, Hugo Thamir. O dever fundamental de pagar impostos, teoria da justiça e imunidades de templos de qualquer culto. In: XIX Encontro Nacional do CONPEDI, Fortaleza, 2010. *Anais [...]*. Fortaleza, p. 4336-4349, 2010.

Disponível em:

<http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3587.pdf>. Acesso em: 10 abr. 2020.

DANI, Leandro; RODRIGUES, Hugo Thamir. Reflexos da solidariedade social no IPTU progressivo. *In: Direito, Cidadania e Políticas Públicas VIII*, Curitiba: Multideia, 2013.

DEFENSORÍA DEL PUEBLO. *Aplicación del pacto internacional de los derechos económicos, sociales y culturales, observación general 13, el derecho a la educación (artículo 13 del pacto)*. U.N. Doc. E/C. 12/1999/10 (1999). Disponível em: <http://www.defensoria.org.ar/wp-content/uploads/2017/01/Observaci%C3%B3n-N%C2%B0-13.pdf>. Acesso em: 31 maio 2020.

DEL VECCHIO, Giorgio. *Lições de filosofia do direito*. 5. ed. Coimbra: Arménio Amado, 1979.

DEPARTAMENTO INTERSINDICAL DE ESTATÍSTICA E ESTUDOS SOCIOECONÔMICOS; SINDICATO NACIONAL DOS AUDITORES-FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *10 ideias para uma tributação mais justa*. São Paulo: Dieese, 2013. Disponível em: http://www.dieese.org.br/cartilha/2013/10ideias_completo.pdf. Acesso em: 30 ago. 2019.

DEPARTAMENTO INTERSINDICAL DE ESTATÍSTICA E ESTUDOS SOCIOECONÔMICOS; INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA; SINDICATO NACIONAL DOS AUDITORES-FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. *A progressividade na tributação brasileira: por maior justiça tributária e fiscal*. São Paulo: Dieese; Ipea; Sindifisco, 2011. Disponível em: <http://www.world-psi.org/sites/default/files/cartilhajustificafiscaltributaria.pdf>. Acesso em: 30 ago. 2019.

DERANI, Cristiane. *Privatização e serviços públicos: as ações do estado na produção econômica*. São Paulo: Max Limonad, 2002.

DERSSO, Solomon Ayele. *Taking ethno-cultural diversity seriously in constitutional design: a theory of minority rights for addressing africa's multiethnic challenge*. Leiden: Martinus Nijhoff Publishers, 2012.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A ética nos tributos. *In: PITCHON, Célia Pimenta Barroso (org.). Abordagem multidisciplinar sobre a moralidade no Brasil*. Belo Horizonte: Del Rey, 2010, p. 51-72.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Limitações ao poder de tributar na constituição de 1988 e sua relação com o CTN. *In: MENDES, Gilmar Ferreira; COÊLHO, Sacha Calmon Navarro (org.). Direito tributário contemporâneo: 50 anos do Código Tributário Nacional*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016, p. 86-117.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2009.

DERZI, Misabel Abreu Machado. O conceito de estado democrático de direito. *In: BALEEIRO, Aliomar (org.). Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Atualizada por Misabel Derzi. Rio de Janeiro: Forense. 1997, p. 10-11.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Pós modernismos e tributos: complexidade, descrença e corporativismo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: [s.n.], v. 100, p. 65-80, jan., 2004.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Praticidade. ICMS. Substituição tributária progressiva, “para frente”. *In: DERZI, Misabel Abreu Machado et al. (coord.). Construindo o direito tributário na constituição: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 95-121.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Princípio da praticabilidade do direito tributário: segurança jurídica e tributação. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, n. 47, p. 166-167, jan./mar., 1989.

DESCHÊNES, Jules. *Proposal concerning a definition of the term “minority”*. (E/CN.4/Sub.2/1985/31). Geneva, may 1985. Disponível em: <https://digitallibrary.un.org/record/88267>. Acesso em: 11 jul. 2019.

DIAS TOFFOLLI, José Antonio. Constituição Federal precisa de menos texto. *Revista Consultor Jurídico*, [s.l.: s.n.], 2019, ISSN 1809-2829. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-mar-29/constituicao-texto-defende-ministro-dias-toffoli>. Acesso em: 20 maio 2020.

DIÁZ, Elias. *Estado de derecho y sociedad democrática*. Madrid: Taurus, 1983.

DICIONÁRIO FINANCEIRO. *Índice de Gini: o que é, índice gini do Brasil e do mundo*. [Brasil, 2020]. Disponível em: <https://www.dicionariofinanceiro.com/indice-de-gini/>. Acesso em: 10 abr. 2020.

DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. Deveres Fundamentais. *In: LEITE, George Salomão; SARLET, Ingo Wolfgang; CARBONELL, Miguel (org.). Direitos, deveres e garantias fundamentais*. Salvador: Juspodivm, 2011, p. 325-346.

DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. *Teoria geral dos direitos fundamentais*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. *Teoria geral dos direitos fundamentais*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

DOMINGOS, Francisco Nicolau. *Justiça tributária: um novo roteiro*. Lisboa: Rei dos Livros, 2019.

DONNELLY, Jack. *Universal human rights in theory and practice*. 2. ed. Ithaca: Cornell University Press, 2013.

DOUZINAS, Costas. *The end of human rights*. Oxford: Hart Publishing, 2000.

DUQUE, Felipe Viana de Araújo. Dever fundamental de pagar tributos: dever jurídico ou dever moral. *Revista Alamedas – Revista Eletrônica de Filosofia*, Toledo: UNIOESTE, v. 6. n. 2, p. 13-29, 2018. Disponível em: <http://e-revista.unioeste.br/index.php/alamedas/article/view/19072/12817>. Acesso em: 25 abr. 2020.

DUVERGER, Maurice. *Eléments de droit publique*. 6. ed: Paris: Press Univestaires de France, 1970.

DWORKIN, Ronald. *A virtude soberana: a teoria e a prática da igualdade*. Tradução: Jussara Simões. 2. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2011.

ELALI, André. Incentivos fiscais, neutralidade da tributação e desenvolvimento econômico: a questão da redução das desigualdades regionais e sociais. In: ELALI, André; MARTINS, Ives Gandra da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal* São Paulo: MP Editora, 2007, p. 45.

ELALI, André. *Incentivos fiscais, neutralidade da tributação e desenvolvimento econômico: a questão da redução das desigualdades regionais e sociais*. [S.l.: s.n.]. Disponível em: <http://sisnet.aduaneiras.com.br/lex/doutrinas/arquivos/070807.pdf>. Acesso em: 14 abr. 2020.

ENDEAVOR BRASIL. *Reforma tributária e ambiente de negócios*. [S.l.: s.n.]. Disponível em: <https://endeavor.org.br/leis-e-impostos/diagnostico-da-complexidade-tributaria-no-brasil>. Acesso em: 15 set. 2020.

ENGISCH, Karl. *El ámbito de lo no jurídico*. Córdoba: Universidad Nacional de Córdoba, 1960.

ESTEVES, João Luiz Martins. O poder tributante do estado e os direitos humanos. In: ZULMAR, Fachin (coord.). *Direitos humanos e cidadania*. São Paulo: Método, 2008. p. 129-137.

ESTIGARA, Adriana; PEREIRA, Reni; LEWIS, Sandra Aparecida Lopes Barbon. *Responsabilidade social e incentivos fiscais*. São Paulo: Atlas, 2009.

EUROSOCIAL et al. *Regras de Brasília sobre acesso à justiça das pessoas em condição de vulnerabilidade*. 2008. Disponível em: <http://bit.ly/2Z0Ao9r>. Acesso em: 15 jul. 2019.

FABRIZ, Daury Cesar; SOUZA, Ademilson Lima de. O dever fundamental de promover a sustentação dos gastos públicos e a solidariedade social tributária: a cidadania contributiva como forma de realização dos direitos sociais. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo: Revista dos Tribunais, a. 21, v. 108, p. 59-86, jan./fev., 2013.

FAGNANI, Eduardo. *A reforma tributária necessária: diagnóstico e premissas*. Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018.

FARIAS NETO, Pedro Sabino de. *Ciência jurídica: enfoque integral avançado*. São Paulo: Atlas, 2011.

FARIAS, Ricardo Bispo. O dever fundamental de pagar tributos e a teoria do limite dos limites aos direitos fundamentais. In: VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; MEIRA, Liziane

Angelotti; BORGES, Antonio de Mouro (coord.). *Direito tributário constitucional: temas atuais relevantes*. São Paulo: Almedina, 2015, p. 329-346.

FERNANDES, Andressa Guimarães Torquato. *Tributação, direitos fundamentais e desenvolvimento*. São Paulo: Blucher, 2018.

FERNANDES, Bernardo Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 5. ed. Salvador: Juspodivm, 2013.

FERNANDES, Bruno Rocha Cesar. Praticidade no direito tributário: princípio ou técnica? Uma análise à luz da justiça federal. *Revista de Estudos Tributários*, n. 56, p. 96-108, jul./ago., 2007.

FERNANDES, Ricardo Vieira de Carvalho; GASSEN, Valcir. Tributação, desigualdade social e reforma tributária: os três Poderes e os objetivos da República. *Revista Jurídica da Presidência*, Brasília. Edição Comemorativa 17 anos, p. 353-381. Disponível em: <https://revistajuridica.presidencia.gov.br/index.php/saj/article/view/1200/1183>. Acesso em: 31 maio 2020.

FERRAZ, Roberto. A igualdade na lei e o Supremo Tribunal Federal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, [s.l.: s.n.], v. 116, p. 119-128, maio 2005.

FERREIRA, Alexandre Henrique Salema. Tributação e justiça social. *Qualitas*, [s.l. s.n.], v. 5, n. 1, p. 01-22, 2006.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 39. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

FGV. *Zona Franca de Manaus: impactos, efetividade e oportunidades*. São Paulo: Escola de Economia de São Paulo. Disponível em: https://eesp.fgv.br/sites/eesp.fgv.br/files/estudos_fgv_zonafranca_manaus_abril_2019v2.pdf. Acesso em: 21 abr. 2020.

FINEMAN, Martha Albertson. The vulnerable subject: anchoring equality in the human condition. *Yale Journal of Law & Feminism*, [s.l.: s.n.], v. 20, issue 1, p. 1-23, 2008. Disponível em: <http://digitalcommons.law.yale.edu/yjlf/vol20/iss1/2>. Acesso em: 15 jul. 2019.

FINLEY, Moses. *Escravidão antiga e ideologia moderna*. Rio de Janeiro: Graal, 1991.

FLORES, Joaquín Herrera. *La reinvencción de los derechos humanos*. Andalucía: Atrapasueños, 2008.

FOLMANN, Melissa. *Tributação e direitos fundamentais*. Curitiba: Juruá, 2010.

FONROUGE, Juliani. *Derecho financiero*. 3. ed., v. 1. Buenos Aires: Depalma, 1976.

FORTES, Felipe Cianca; BASSOLI, Marlene Kempfer. Análise econômica do direito tributário: livre iniciativa, livre concorrência e neutralidade fiscal. *Scientia Iuris*, Londrina: UEL, v. 14, p. 235-253, nov., 2010. Disponível em: <http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/iuris/article/view/7659/6753>. Acesso em: 31 maio 2020.

FRASER, Nancy. Redistribution, recognition and participation: towards an integrated concept of justice. In: UNESCO. *World culture report 2000: cultural diversity, conflict and pluralism*. Paris: United Nations Educational, Scientific and Cultural Organization, 2000. Disponível em: <https://unesdoc.unesco.org/ark:/48223/pf0000121058>. Acesso em: 15 jul. 2019.

FREIRE JÚNIOR, Américo Bedê. *Ação afirmativa e isenções tributárias*. [Rio de Janeiro: UERJ]. Disponível em: <http://www.lpp-uerj.net/olped/documentos/ppcor/0128.pdf>. Acesso em: 24 jun. 2019.

FUCK, Luciano Felício; PORTO, Laís Khaled; AFONSO, Jose Roberto. Sistema constitucional *versus* novos (e desconhecidos) tributos. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Laís. *Tributação 4.0*. São Paulo: Almedina, 2020, p. 203-216.

FUNARI, Pedro Paulo. *Grécia e Roma: vida pública e vida privada, cultura, pensamento e mitologia, amor e sexualidade*. São Paulo: Contexto, 2007.

GALDINO, Flávio. *Introdução à teoria dos custos dos direitos: direitos não nascem em árvores*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

GASSEN, Valcir. *A tributação sobre o consumo: o princípio de origem e de destino em processos de integração de integração econômica*. Florianópolis: Momento Atual, 2004.

GASSEN, Valcir. Matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a tributação no Brasil. In: GASSEN, Valcir (org). *Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre estado, constituição e direito tributário*. Brasília: Consulex, 2012, p. 01-14.

GASSEN, Valcir; SILVA, J. J. Matriz tributária. (In) justiça fiscal e objetivos do estado brasileiro. *Revista do Superior Tribunal de Justiça*, Brasília: STJ, 2016.

GAVAZZONI, Antonio Marcos. *Sustentabilidade, governança e reforma do Estado*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014.

GERBASE, Livi. Como promover justiça social por meio da justiça fiscal? *INESC*, 2020. Disponível em: <https://www.inesc.org.br/como-promover-justica-social-por-meio-da-justica-fiscal/>. Acesso em: 10 set. 2020.

GIANNETTI, Leonardo Varella. *O dever fundamental de pagar tributos e suas possíveis consequências práticas*. 2011, 296 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2011. Disponível em: http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito_GiannettiLV_1.pdf. Acesso em: 08 abr. 2020.

- GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. Tributação e distribuição da renda no Brasil: novas evidências a partir das declarações tributárias das pessoas físicas. *Working paper*, Brasília: International Policy Centre for Inclusive Growth, n. 136, p. 01-23, 2016. Disponível em: https://ipcig.org/pub/port/WP136PT_Tributacao_e_distribuicao_da_renda_no_Brasil_novas_evidencias_a_partir_das_declaracoes_tributarias_das_pessoas.pdf. Acesso em: 31 maio 2020.
- GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, igualdade e direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999.
- GODOY, Arnaldo Moraes. Notas sobre o direito tributário na Grécia clássica. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília: Senado Federal, a. 36, n. 142, p. 05-08, 1999. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/468>. Acesso em: 28 out. 2019.
- GOMES, Joaquim B. Barbosa. *Ação afirmativa e princípio da igualdade: o direito como instrumento de transformação social: a experiência dos EUA*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.
- GOMES, Joaquim B. Barbosa. A recepção do instituto da ação afirmativa pelo direito constitucional brasileiro. In: SANTOS, Sales Augusto dos (org.). *Ações afirmativas e combate ao racismo nas américas*. Brasília: Ministério da Educação; UNESCO, 2005, p. 47-82.
- GONÇALVES, Oksandro Osdival; RIBEIRO, Marcelo Miranda. Incentivos fiscais: uma perspectiva da análise econômica do direito. *Economic Analysis of Law Review*, Brasília: UCB, v. 4, n. 1, p. 79-102, jan./jun. 2013. Disponível em: <https://bdtd.ucb.br/index.php/EALR/article/viewFile/4%20EALR%2079/4%20EALR%2021%20-%20p>. Acesso em: 15 out. 2020.
- GORDILLO, Augustín. *Princípios gerais de direito público*. Tradução: Marco Aurélio Greco. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.
- GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A extrafiscalidade no direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.
- GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na constituição de 1988*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.
- GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.
- GRAU, Eros Roberto. *Elementos de direito econômico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 168-189.

GRIZIOTTI, Benevuto. *Principios de las finanzas*. Buenos Aires: Depalma, 1943.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Imposto sobre serviços: critério espacial: a questão do domicílio do prestador e o papel do poder judiciário enquanto guardião das instituições democráticas. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.); OLIVEIRA, Ariane Bini de; SEPULCRI, Nayara Tataren; BARRENI, Smith (org.). *Tributação: democracia e liberdade*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 151-182.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. Princípios da isonomia e da proporcionalidade e privilégios processuais da Fazenda Pública. *Revista de Processo*, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 82, p. 70-91, 1996.

GUERRA, Marcelo Lima. *Direitos fundamentais e a proteção do credor na execução civil*. São Paulo: RT, 2003.

HABERLE, Peter. *The constitutional state and its reform requirements*. Ratio Juris, v. 13, n. 1. Oxford: Blackwell, 2000.

HABERMAS, Jürgen. *A inclusão do outro: estudos de teoria política*. Tradução: George Sperber e Paulo Astor Soethe. São Paulo: Loyola, 2002.

HACK, Érico. *Direito constitucional: conceitos, fundamentos e princípios básicos*. Curitiba: IBPEX, 2008.

HADDAD, Emmanuel Gustavo; SILVA, João Felipe da. O acesso à justiça como instrumento de incluso social. In: SIQUEIRA, Dirceu Pereira; AMARAL, Sérgio Tibiriçá (org.). *Democracia, liberdade e justiça social: fundamentos para uma teoria jurídica do reconhecimento*. Birigui: Boreal, 2015, p. 132-149.

HALL, Stuart. *Da diáspora: identidades e mediações culturais*. Belo Horizonte: Editora UFMG; Brasília: Representação da UNESCO no Brasil, 2003.

HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

HARADA, Kiyoshi *et al.* Reforma tributária: onerar mais não é o caminho. *Revista Jus Navigandi*, Terezina: [s.n.], a. 24, n. 5872, jul., 2019, ISSN 1518-4862. Disponível em: <https://bit.ly/2zaqLxj>. Acesso em: 20 set. 2019.

HAULY, Luiz Carlos. Principais linhas da proposta de reforma tributária. *Portal da Câmara dos Deputados*, 2017. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/atividadelegislativa/comissoes/comissoestemporarias/especiais/55-a-legislatura/reforma-tributaria/documentos/outros-documentos/resumo-hauly>. Acesso em: 10 abr. 2020.

HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. *Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento a la luz del derecho alemán*. Madrid: Marcial Pons; Ediciones Jurídicas y Sociales, 1998. (Colección: Monografías Jurídicas).

HILLE, Marcelo Luiz. *Os direitos da personalidade e a tributação: uma perspectiva de concretização do direito à saúde*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015.

HOBBSAWM, Eric J. *Era dos extremos: o breve século XX – 1914-1991*. Tradução: Marcos Santarrita. São Paulo: Companhia das Letras, 1995.

HOFFMANN, Rodolfo. *O índice de desigualdade de Theil-atkinson*. Rio de Janeiro, 1991.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos*. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2019.

HOLTHE, Leo Van. *Direito constitucional*. Salvador: Juspodivm, 2009.

IBGE. *Conheça o Brasil: população. Quantidade de homens e mulheres*. 2019. Disponível em: <https://educa.ibge.gov.br/jovens/conheca-o-brasil/populacao/18320-quantidade-de-homens-e-mulheres.html>. Acesso em: 05 jul. 2019.

IBGE. *PIB avança 1,0% em 2017 e fecha o ano em R\$ 6.6 trilhões*. 2018. Disponível em <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/20166-pib-avanca-1-0-em-2017-e-fecha-ano-em-r-6-6-trilhoes>. Acesso em: 02 maio 2020.

INSTITUTO FISCAL INDEPENDENTE. *Relatório de acompanhamento fiscal: tópico especial: carga tributária no Brasil e nos países da OCDE*. 2018. Disponível em: http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/551026/RAF23_DEZ2018_TopicoEspecial_CargaTributaria.pdf. Acesso em: 02 maio 2020.

KANT, Immanuel. *Fundamentos da metafísica dos costumes e outros escritos*. São Paulo: Martin Claret, 2011.

KAZAN NETO, Calilo Jorge; SILVA, Maria Stela Campos; NEVES, Rafaela Teixeira Sena. *Tributação e direitos humanos*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

KELLOUGH, J. Edward. *Understanding affirmative action: politics, discrimination, and the search for justice*. Washington, D.C.: Georgetown University Press, 2006.

KELSEN, Hans. *O que é justiça? A justiça, o direito e a política no espelho da ciência*. 3. ed. Tradução: Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2001.

KELSEN, Hans. *O problema da justiça*. 4. ed. Tradução: João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 7. ed. Tradução: João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

KIRCHHOF, Paul. *Tributação no estado constitucional*. Tradução: Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

KOSOVSKI, Ester. Minorias e discriminação. In: SÉGUIN, Elida (coord.). *Direito das minorias*. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 01-09.

KRELL, Andreas J. Controle judicial dos serviços públicos básicos na base dos direitos fundamentais sociais. In: SARLET, Ingo Wolfgang (org.). *A constituição concretizada: construindo pontes com o público e o privado*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000, p. 25-60.

KRELL, Andreas J. *Direitos sociais e controle judicial no Brasil e na Alemanha: os (des)caminhos de um direito constitucional “comparado”*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2002.

KYMLICKA, Will; BANTING, Keith G. *Multiculturalism and the welfare state: recognition and redistribution in contemporary democracies*. Oxford: Oxford University Press, 2006.

KYMLICKA, Will. *Multicultural citizenship: a liberal theory of minority rights*. Oxford: Oxford University Press, 1995.

KZAN NETO, Calilo Jorge; SILVA, Maria Stela Campos da; NEVES, Rafaela Teixeira Sena. *Tributação e direitos humanos*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

LA BRADBURY, Leonardo Cacau Santos. Estados liberal, social e democrático de direito: noções, afinidades e fundamentos. *Revista Jus Navigandi*, Teresina: [s.n.], a. 11, n. 1252, dez., 2006, ISSN 1518-4862. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/9241>. Acesso em: 01 maio 2019.

LAFER, Celso. *A reconstrução dos direitos humanos: um diálogo com o pensamento de Hannah Arendt*. São Paulo: Companhia das Letras, 1998.

LAFER, Celso. Declaração Universal dos Direitos Humanos (1948). In: MAGNOLI, Demétrio (org.). *História da paz: os tratados que desenharam o planeta*. 2. ed. São Paulo: Contexto, 2012, p. 247-274.

LAGOUTTE, Stephanie; GAMMELTOFT-HANSEN, Thomas; CERONE, John. *Tracing the roles of soft law in human rights*. Oxford: Oxford University Press, 2016.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito tributário: teoria geral do tributo*. Tradução: Roberto Barbosa Alves. Barueri: Manole, 2007.

LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Curso de derecho financiero español: instituciones*. 25. ed. Madrid: Marcial Pons, 2006.

LAPONCE, J. A. *The protection of minorities*. Berkeley: University of California Press, 1960.

LEÃO JÚNIOR, Teófilo Marcelo de Arêa; ESTEVÃO, Roberto da Freiria. *Direitos sociais e políticas públicas: construindo o saber jurídico na redução das desigualdades*. Birigui: Boreal, 2018.

LEHNER, Moris. Consideração econômica e tributação conforme a capacidade contributiva: sobre a possibilidade de uma interpretação teleológica de normas com finalidades arrecadatórias. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 143-154.

LEHNER, Moris. O impacto da neutralidade fiscal na crise financeira global. *Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional*, Curitiba: [s.n.], n. 4, p. 190-207, jan./jun., 2011. Disponível em: <http://www.abdconst.com.br/revista5/lehner.pdf>. Acesso em: 31 maio 2020.

LEIVAS, Paulo Gilberto Cogo. *Teoria dos direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

LEONETTI, Carlos Araújo. *O imposto de renda como instrumento de justiça social no Brasil*. Barueri: Manole, 2003.

LEONETTI, Carlos Araújo; FERIATO, Juliana Marteli Fais; MOTA, Sergio Ricardo Ferreira (org). *O sistema tributário nacional e os direitos humanos da tributação*. Florianópolis: Insular, 2017.

LIMA, Edilberto Carlos Pontes. *Reforma tributária no Brasil: entre o ideal e o possível*. Brasília: IPEA, 1999.

LIMA, George Marmelstein. *Efetivação judicial dos direitos econômicos, sociais e culturais*. 2005, 240 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2005. Disponível em: http://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12453/1/2005_dis_gmlima.pdf. Acesso em: 26 abr. 2020.

LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. *Direitos fundamentais dos contribuintes como limitação ao poder de tributar*. 2004, 215 f. Tese (Doutorado em Direito Público) – Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2004. Disponível em: https://attena.ufpe.br/bitstream/123456789/3819/1/arquivo4971_1.pdf. Acesso em: 26 abr. 2020.

LOCKE, John. *Ensaio sobre o entendimento humano*. Livro 2, v. 1. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1999.

MACHADO, Carlos Henrique; BALTHAZA, Ubaldo Cesar. A reforma tributária como instrumento de efetivação da justiça distributiva: uma abordagem histórica. *SciELO*, Florianópolis: [s.n.], 2017, ISSN 2177-7055. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2177-70552017000300221. Acesso em: 03 abr. 2020.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

MACIEL, Lucas Pires; SILVEIRA, Daniel Barile da. A tributação ambiental como vetor para o atingimento do direito ao desenvolvimento econômico e sustentável. In: TRINDADE,

Antônio Augusto Cançado Trindade; LEAL, César Barros (coord.). *Direitos humanos e meio ambiente*. Fortaleza: Expressão Gráfica e Editora, 2017, p. 153-176.

MAGALHÃES, Leslei Lester dos Anjos. *O princípio da dignidade da pessoa humana e o direito à vida*. São Paulo: Saraiva, 2012.

MAGALHÃES, Leslei Lester dos Anjos. *Segundo tratado sobre o Governo*. São Paulo: Martins Claret, 2003.

MAQUIAVEL, Nicolau. *O príncipe*. Tradução: Lívio Xavier. São Paulo: Escala, 2002.

MARINHO, Josaphat. A constituição de 1934. *Revista de Informação Legislativa*, [s.l.: s.n.], v. 24, n. 94, p. 17-28, abr./jun., 1987. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/181752>. Acesso em: 14 abr. 2020.

MARITAIN, Jacques. *Los derechos del hombre*. Madrid: Biblioteca Palabra, 2001.

MARQUES NETO, Agostinho Ramalho. *A ciência do direito: conceito, objeto e método*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

MARTÍNEZ-PUJALTE, Antonio-Luis. *La garantía del contenido esencial de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Os fundamentos Constitucionais da Lei de Responsabilidade Fiscal nº 101/2000. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Aspectos relevantes da Lei de Responsabilidade Fiscal*. São Paulo: Dialética 2001, p. 163-175.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Direito constitucional interpretado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1992.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Direito econômico e tributário: comentários e pareceres*. São Paulo: Resenha Tributária, 1992.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O sistema tributário brasileiro: uma análise crítica. *Revista dos Tribunais*, São Paulo: STJ, v. 105, n. 969, p. 175-190, jul., 2016. Disponível em: <http://bdjur.stj.jus.br/jspui/handle/2011/105461>. Acesso em: 29 jul. 2019.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Uma teoria do tributo*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MARTINS, Marcos. Fecomercio lança proposta para mudar sistema tributário. *Portal Panrotas*, [s.l.]: Panrotas Editora, 2019. Disponível em: https://www.panrotas.com.br/mercado/economia-e-politica/2019/02/fecomercio-sp-lanca-proposta-para-mudar-sistema-tributario_162529.html. Acesso em: 20 maio 2020.

MÁXIMO, Welton. Governo estuda aumentar IR para rendas mais altas, diz secretário. *Agência Brasil*, Brasília: EBC, 2019. Disponível em: <https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2019-01/governo-estuda-aumentar-ir-para-rendas-mais-altas-diz-secretario>. Acesso em: 15 abril 2020.

MAZARÍO, José Maria Contreras. *Las Naciones Unidas y la protección de las minorías religiosas: de la tolerancia a la interculturalidad*. España: Tirant; Universidad de Sevilla Pablo D'Olavide, 1997.

MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. *Curso de direito internacional Público*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. *Curso de direitos humanos*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2019.

MEIRELLES, José Ricardo. O princípio da capacidade contributiva. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília: [s.n.], a. 34, n. 136, p. 333-339, out./dez., 1997. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/315/oprincipiodacapacidade.pdf?sequence=6&isAllowed=y>. Acesso em: 31 maio 2020.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Eficácia das normas constitucionais sobre justiça social. *Revista de Direito Público*, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 57-58, p. 231-256, 1981.

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

MELTON, James; HAZELL, Robert. Magna Carta holy grail? In: MELTON, James; HAZELL, Robert (edit.). *Magna Carta and its modern legacy*. Cambridge: Cambridge University Press, 2015, p. 03-19.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de direito constitucional*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade*. Estudos de direito constitucional. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

MENDES, Gilmar Ferreira. *Direitos fundamentais e controle de constitucionalidade*. 2. ed. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1999.

MENDONÇA, Maria Luiza Vianna Pessoa de. *Os direitos fundamentais e o dever fundamental de pagar tributos: a igualdade e o imposto*. 2002, 581 f. Tese (Doutorado) – Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2002.

MENDONÇA, Maria Luiza Vianna Pessoa de. Por uma visão jusfundamental do tributo. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Princípios de direito financeiro e tributário*. Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 363-430.

MERRIAM-WEBSTER. *Dictionary*. Disponível em: <https://www.merriam-webster.com/dictionary/>. Acesso em: 11 jul. 2019.

MILL, John Stuart. *El Utilitarismo: un sistema de la lógica*. Tradução: Esperanza Guisán. Madrid: Alianza Editorial, 1984.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Receita Federal do Brasil. *Análise da arrecadação das Receitas Federais*: dezembro de 2019. Brasília: RFB, 2020. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2019/dezembro2019/analise-mensal-dez-2019.pdf/@download/file/An%C3%A1lise%20Mensal%20-%20Dez%202019.pdf>. Acesso em: 12 abr. 2020.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Receita Federal do Brasil. *Carga tributária no Brasil em 2014: análise por tributos e base de incidência*. Brasília: RFB, 2015. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014>. Acesso em: 15 abr. 2019.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Secretaria da Receita Federal. *Carga tributária no Brasil em 2016*. Brasília: RFB, [2018]. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-no-brasil-capa>. Acesso em: 02 maio 2020.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA. Secretaria da Receita Federal. *Grandes números das declarações do imposto de renda das pessoas físicas*. Brasília: RFB, 2014. Disponível em: idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/grandes-numeros-dirpf-capa. Acesso em: 10 fev. 2020.

MIRANDA, Jorge. *Manual de direito constitucional*. Coimbra: Editora Tema, 1998.

MIRANDOLA, Giovanni Picco Della. *A dignidade do homem*. Tradução: Luiz Ferracine. Campo Grande: Solivros; Uniderp, 1999.

MOLINA, Pedro Manuel Herrera. *Capacidad económica y sistema fiscal*. Madrid: Oriol-Urquijo, 1998.

MOLINARO, Carlos Alberto; DANTAS, Fernando Antonio de Carvalho. Comentários aos art. 215 e 216 da constituição. In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes *et al.* (coord.). *Comentários à Constituição do Brasil*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 1975-1985.

MORAES, Maria Celina Bodin de. O conceito de dignidade humana: substrato axiológico e conteúdo normativo. In: SARLET, Ingo Wolfgang. *Constituição, direitos fundamentais e direito privado*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003, p. 105-147.

MORAES, Ricardo Quartim de. A evolução histórica do estado liberal ao estado democrático de direito e sua relação com o constitucionalismo dirigente. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília: Senado Federal, Coordenação de Edições Técnicas, a. 51, n. 204, p. 269-

285, out./dez., 2014. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/509938>. Acesso em: 31 maio 2020.

MOREIRA, Eduardo Ribeiro. Neoconstitucionalismo e teoria da interpretação. *In*: MOREIRA, Eduardo Ribeiro; PUGLIESI, Marcio (coord). *20 anos da constituição brasileira*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 247-268.

MORO, Sérgio Fernando. *Desenvolvimento e efetivação judicial das normas constitucionais*. São Paulo: Max Limonad, 2001.

MOSCHETTI, Francesco. *La capacità contributiva*. Padova: CEDAM, 1993.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*. Tradução: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. *Revista Mackenzie - Direito*, São Paulo: Mackenzie, a. 3. n. 2, p. 09-30, 2002. Disponível em: <http://editorarevistas.mackenzie.br/index.php/rmd/article/view/7246/4913>. Acesso em: 16 abr. 2020.

NABAIS, José Casalta. *Da sustentabilidade fiscal em tempos de crise*. Coimbra: Almedina, 2011.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 1998.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2004.

NABAIS, José Casalta. *Por um estado fiscal suportável estudos de direito fiscal*. vol. III. Coimbra: Edições Almedina, 2010.

NAÇÕES UNIDAS BRASIL. *Carta das Nações Unidas*. [2020]. Disponível em: <https://nacoesunidas.org/wp-content/uploads/2017/11/A-Carta-das-Na%C3%A7%C3%B5es-Unidas.pdf>. Acesso em: 22 jul. 2019.

NADER, Paulo. *Filosofia do direito*. 19. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010.

NASCIMENTO, Francis Pignatti do; BERNARDI, Renato. A supremacia da constituição e a teoria do poder constituinte. *Revista Eletrônica de Graduação do UNIVEM*, Marília: REGRAD, v. 11, n. 1, p. 246-264, ago., 2018. Disponível em: <https://revista.univem.edu.br/REGRAD/article/view/2623>. Acesso em: 26 abr. 2020.

NASCIMENTO, Walter Vieira do Nascimento. *Lições de história do direito*. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

- NEME, Eliana Franco. Dignidade, igualdade e vagas reservadas. In: ARAUJO, Luiz Alberto David (coord.). *Defesa dos direitos das pessoas portadoras de deficiência*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006, p. 133-151.
- NINO, Carlos Santiago. *Ética y derechos humanos*. 2. ed. Buenos Aires: Astrea, 1989.
- NOGUEIRA, Alberto. *A reconstrução dos direitos humanos da tributação*. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.
- NOGUEIRA, Alberto. *Teoria dos princípios constitucionais tributários: a nova matriz da cidadania democrática na pós-modernidade tributária*. Rio de Janeiro: Renovar: 2008.
- NOGUEIRA, Alberto. *Viagem do direito ao terceiro milênio*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.
- NOGUEIRA, Jozélia. Tributação, justiça fiscal e social. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord); OLIVEIRA, Ariane Bini de; SEPULCRI, Nayara Tataren; BARRENI, Smith (org.). *Tributação: democracia e liberdade*. São Paulo: Noeses, 2014, p. 735-762.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1989.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Da interpretação e da aplicação das leis tributárias*. São Paulo: José B., 1974.
- NORIEGA, Saúl López. *Democracia, poder y médios de comunicación*. México: Konrad Adenauer, 2009.
- NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. *A cidadania social na constituição de 1988: estratégias de positivação e exigibilidade judicial dos direitos sociais*. São Paulo: Verbatim, 2009.
- O DIA. Ministro defende tributo maior para cigarros e bebidas. *Revista ISTOÉ*, São Paulo, 2019. Disponível em: <https://istoe.com.br/ministro-defende-tributo-maior-para-cigarros-e-bebidas>. Acesso em: 28 mar. 2020.
- O'DONNELL, Daniel. *Protección internacional de los derechos humanos*. Lima: Comisión Andina de Juristas, 1988.
- OLIVEIRA, Fábio Souza Côrrea de. *Por uma teoria dos princípios: o princípio constitucional da razoabilidade*. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2003.
- OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889-2009: texto para discussão n. 1469, janeiro de 2010. IPEA, Brasília: IPEA, 2010. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=5016. Acesso em: 31 maio 2020.
- OLIVEIRA, Fabrício Augusto de; BIASOTO JUNIOR, Geraldo. A reforma tributária. Removendo entraves para o crescimento, a inclusão social e o fortalecimento da federação. *Revista Política Social e Desenvolvimento*, [s.l.: s.n.], a. 03, p. 04-50, 2015, ISSN: 2358-0690. Disponível em: http://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2015/11/revista-pps-25_5-11.pdf. Acesso em: 25 maio 2020.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. *Economia e política das finanças públicas no Brasil: um guia de leitura*. São Paulo: Editora Hucitec, 2009.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. *Reforma tributária e desigualdade social*. São Paulo: Plataforma de Política Social, 2014.

OLIVIERA, João Marcos Domingues de. *Capacidade contributiva*. Rio de Janeiro: Renovar, 1988.

OLIVEIRA JÚNIOR, José Alcebíades de. *Teoria jurídica e novos direitos*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000.

OLIVEIRA JUNIOR, Valdir Ferreira de; SOARES, Rircardo Maurício Freite. O estado constitucional solidarista e a pandemia de COVID-19: breves delineamentos. In: BAHIA, Saulo José Casali. *Direitos e deveres fundamentais em tempos de coronavírus*. São Paulo: IASP, p. 266-295.

OLIVEIRA, Regis Fernandes. *Curso de direito financeiro*. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

OLSEN, Ana Carolina Lopes. *A eficácia dos direitos fundamentais sociais frente à reserva do possível*. 2006, 378 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2006. Disponível em: <http://dominiopublico.mec.gov.br/download/teste/arqs/cp007711.pdf>. Acesso em: 31 maio 2020.

ONU. *Declaração Universal dos Direitos Humanos, de 1948*. Disponível em: <https://www.ohchr.org/EN/UDHR/Pages/Language.aspx?LangID=por>. Acesso em: 19 abr. 2020.

PACKER, John. Problems in Defining Minorities. In: BOWRING, Bill; FOTTRELL, Deirdre (ed.). *Minority and group rights in the new millennium*. The Hague: Martinus Nijhoff Publishers, 1999.

PADILHA, Rodrigo. *Direito constitucional*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2020.

PAOLA, Leonardo Sperb. *Presunções e ficções no direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

PARDO, Davi Wilson de Abreu. *Os direitos fundamentais e a aplicação judicial do direito*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

PASIN, João Bosco Coelho. *Derecho tributario y ética*. Buenos Aires: Heliasta, 2010.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

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

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PAUPÉRIO, Arthur Machado. *Teoria democrática do poder*. Rio de Janeiro: Pallas Editora, 1976.

PAUPÉRIO, Arthur Machado. *Teoria geral do estado: direito político*. Rio de Janeiro: Forense, 1983.

PECES-BARBA, Gregório Martínez. *La dignidade de la persona desde la filosofía del derecho*. Madrid: Dykinson, 2003.

PELLEGRINI, Josué. Nota Técnica, n. 38: principais propostas de reforma tributária em tramitação no Congresso Nacional. *Instituto Fiscal Independente*, [Brasília: s.n.], 2019. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/562755/NT38.pdf>. Acesso em: 31 maio 2020.

PELLIN, Ronilde Langhi. *O dever fundamental de pagar tributos: uma análise do artigo 5º da Lei Complementar 105/2005*. 2010, 31 f. Monografia (Especialização em Direito Público) – Universidade de Brasília, Brasília, 2010. Disponível em: https://bdm.unb.br/bitstream/10483/7784/1/2013_RonildeLanghiPellin.pdf. Acesso em: 22 abr. 2020.

PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. *Interpretação constitucional e direitos fundamentais*. São Paulo: Renovar, 2006.

PEREIRA, Marcus Felipe Botelho; MACHADO, Álvaro Augusto Lauff. O dever fundamental de pagar tributos e a lei de responsabilidade fiscal: o estabelecimento de limites ao estado fiscal brasileiro. *In: RJLB*, Lisboa: CIDP, a. 02, n. 03, p. 1003-1023, 2016. Disponível em: http://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2016/3/2016_03_1003_1023.pdf. Acesso em: 16 abr. 2020.

PEREIRA, Ricardo Utrabo. *O dever fundamental de pagar tributos e a sua relevância para o estado democrático brasileiro*. 2018, 235 f. Dissertação (Mestrado em Ciência Jurídica) – Universidade Estadual do Norte do Paraná, Jacarezinho, 2018. Disponível em: <https://uenp.edu.br/pos-direito-teses-dissertacoes-defendidas/direito-dissertacoes/11014-ricardo-utrabo-pereira/file>. Acesso em: 10 abr. 2020.

PERES LUÑO, Antonio Enrique. *Derechos humanos, estado de derecho y constitución*. Madrid: Techos, 1999.

PÉREZ LUÑO, Antonio Enrique. *Dimensiones de la Igualdad*. 2. ed. Madrid: Dykinson, 2007.

PERES LUÑO, Antonio Enrique. *Los derechos fundamentales*. Madrid: Tecnos, 1995.

PIGOU, A. Cecil. *The economics of welfare*. London: MacMillan, 1962.

PINSKY, Jaime. Os profetas sociais e o deus da cidadania. *In: PINSKY, Jaime; PINSKY, Carla Bassanezi. História da Cidadania*. 6. ed. São Paulo: Contexto, 2016, p. 15-27.

PIOVESAN, Flávia. Ações afirmativas sob a perspectiva dos direitos humanos. *In: SANTOS, Sales Augusto dos (org.). Ações afirmativas e combate ao racismo nas américas*. Brasília: Ministério da Educação; UNESCO, 2005.

PIOVESAN, Flávia. *Direitos humanos e o direito constitucional internacional*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

PIOVESAN, Flávia. *Direitos humanos: o princípio da dignidade da pessoa humana e a constituição de 1988*. São Paulo: Saraiva, 2004.

PIOVESAN, Flávia. *Proteção judicial contra omissões legislativas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

PIOVESAN, Flávia. *Temas de direitos humanos*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

POLETTI, Luma. Todos falam em reforma tributária, mas seu imposto não reduzirá 1 centavo. *Uol – Economia*, Brasília, 2019. Disponível em: <https://economia.uol.com.br/noticias/redacao/2019/06/05/reforma-tributaria-unificacao-tributos.htm>. Acesso em: 10 out. 2020.

PONTES, Helenilson Cunha; SCAFF, Fernando Facury (coord.). *Ordem econômica e social: estudos em homenagem a Ary Brandão de Oliveira*. São Paulo: LTr, 1999.

PORTELLA, André. *Legislação tributária*. Salvador: UFBA, Faculdades de Ciências Contábeis, 2018.

PORTAL BRASIL. Bolsistas do ProUni possuem melhores notas médias do Enade, aponta estudo. *EcoDebate*, [s.l.: s.n.], 2014. Disponível em: <https://www.ecodebate.com.br/2014/11/06/bolsistas-do-prouni-possuem-melhores-notas-medias-do-enade-aponta-estudo/>. Acesso em: 10 set. 2020.

POSNER, Richard A. *A economia da justiça*. São Paulo: WMF; Martins Fontes, 2010.

POZZOLI, Lafayette; HURTADO, A. O princípio da fraternidade nas práticas jurídicas. *Revista do Instituto dos Advogados de São Paulo*, São Paulo: [s.n.], vol. 27, p. 287-324, jan./jun., 2011.

PROSDÓCIMI, Adolfo Carlos Rúbio. *Os deveres fundamentais e a solidariedade tributária fraterna*. 2015, 91 f. Dissertação (Mestrado em Ciência Jurídica) – Universidade Estadual do Norte do Paraná, Jacarezinho, 2015. Disponível em: <https://uenp.edu.br/pos-direito-teses-dissertacoes-defendidas/direito-dissertacoes/6848-adolfo-carlos-rubio-prosdocimi/file>. Acesso em: 22 abr. 2020.

QUINAIA, C. A; FREITAS, P. H. S. Federalismo unificação tributária: um estudo sobre o IVA. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo: [s.n.], v. 25, n. 132, p. 17-26, 2017.

RABELO NETO, Luiz Octávio. Direito tributário como instrumento de inclusão social: ação afirmativa fiscal. *Revista da PGFN*, [s.l.: s.n.], a. 1, n. 1, jan./jun., 2011 Disponível em:

<https://www.sinprofaz.org.br/artigos/direito-tributario-como-instrumento-de-inclusao-social-acao-afirmativa-fiscal/>. Acesso em: 21 abr. 2020.

RAMIRO, Caio Henrique Lopes; POZZOLI, Lafayette. O princípio constitucional da liberdade e a função promocional do direito. In: SANTOS, Ivanaldo; POZZOLI, Lafayette (org.). *Direitos humanos e fundamentais e doutrina social*. Birigui: Boreal, 2012, p. 50-67.

RAMOS, André de Carvalho. *Curso de direitos humanos*. São Paulo: Saraiva, 2014.

RAMOS, André de Carvalho. *Curso de direitos humanos*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

RAMOS, André de Carvalho. *Direitos humanos na interação econômica: análise comparativa da proteção de direitos humanos e conflitos jurisdicionais na União Europeia e Mercosul*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

RAPOZO, Joana Tavares da Silva. *Limites do princípio da solidariedade na instituição de contribuições sociais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Brasília: Universidade de Brasília, 1981.

RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 2. tiragem. Tradução: Almiro Pisetta; Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. 3. ed. Tradução: Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

REZENDE, Fernando; OLIVEIRA, Fabrício Augusto; ARAÚJO, Érika A. *O dilema fiscal: remendar ou reformar?* Rio de Janeiro: FGV, 2007.

REZENDE, Fernando. Reforma tributária é decisiva para o Brasil crescer e enfrentar a concorrência global. *Agencia de Notícias CNI*, 2016. Disponível em: <https://noticias.portaldaindustria.com.br/noticias/leis-e-normas/reforma-tributaria-e-decisiva-para-o-brasil-crescer-e-enfrentar-a-concorrenca-global.html/>. Acesso em: 12 mar. 2020.

REZENDE, Fernando. Reforma tributária e federação. In: MORHY, Lauro (Org.) *Reforma tributária em questão*. Brasília: UnB, 2003. p. 153-165.

RIBEIRO, L. Sobre arrecadação e atividade econômica. *Portal FGV/IBRE*, Rio de Janeiro: FGV, 2016. 10 p. (Nota Técnica). Disponível em: <http://portalibre.fgv.br/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=8A7C82C5519A54780152186DC8090D2A>. Acesso em: 03 maio 2020.

RIBEIRO, Marcelo Gollo. Tributação e justiça social: uma perspectiva filosófica. *Revista Jus Navigandi*, Teresina: [s.n.], a. 18, n. 3539, mar., 2013, ISSN 1518-4862. Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/23866/tributacao-e-justica-social-uma-perspectiva-filosofica#ixzz2wflUH9vN>. Acesso em: 02 abr. 2020.

RIBEIRO, Márcia Carla Pereira *et. al.* *Teoria geral dos contratos: contratos empresariais e análise econômica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

RIBEIRO, Maria de Fátima. A incidência tributária ambiental no desenvolvimento econômico sustentável e a função social do tributo. *In: RIBEIRO, Maria de Fátima (coord.). Direito tributário e segurança jurídica*. São Paulo: MP Editora, 2008, p. 171-192.

RIBEIRO, Maria de Fátima; FERREIRA, Jussara Suzi Assis Borges Nasser. O papel do estado no desenvolvimento econômico sustentável: reflexões sobre a tributação ambiental como instrumento de políticas públicas. *In: TORRES, Heleno Taveira (org.). Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 653-673.

RIBEIRO, Maria de Fátima; VINHA, Thiago Degelo. Efeitos socioeconômicos dos tributos e sua utilização como instrumento de políticas governamentais. *In: PEIXTO, Marcelo Magalhães; FERNANDES, Edison Carlos (coord.). Tributação, justiça e liberdade: em homenagem a Ives Gandra da Silva Martins*. Curitiba: Juruá, 2005, p. 657-684.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Reforma tributária simplifica, mas tem efeitos regressivos e centralizadores. *Revista Consultor Jurídico*, [s.l.: s.n.], 2019, ISSN 1809-2829. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-abr-08/ricardo-lodi-reforma-tributaria-simplifica-efeitos-regressivos>. Acesso em: 12 set. 2019.

ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. Ação afirmativa: o conteúdo democrático do princípio da igualdade jurídica. *Revista de Informação Legislativa*, Brasília: Senado, a. 33, n. 131, p. 283-295, jul./set., 1996. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/176462>. Acesso em: 31 maio 2020.

ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. O direito constitucional: a jurisdição. *In: TEIXEIRA, Sálvio de Figueiredo (coord.). As garantias do cidadão na justiça*. São Paulo: Saraiva, 1993, p. 31-51.

ROCHA, José Manuel de Sacadura. *Sociologia geral e jurídica: fundamentos e fronteiras*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

ROCHA, Sergio André. O dever fundamental de pagar impostos: direito fundamental a uma tributação justa. *In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André. Dever fundamental de pagar impostos: o que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência?* Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017, p. 15-40.

RODRIGUES, Hugo Thamir; KUNTZ, Tatiele Gish. Políticas públicas tributárias: a justiça fiscal como instrumento de auxílio na viabilização da justiça social. *Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC*, Ceará: UFC, v. 38.2, jul./dez., 2018. Disponível em: <http://periodicos.ufc.br/nomos/article/view/30908>. Acesso em: 20 abr. 2020.

ROGERS, Wendy; BALLANTYNE, Angela. Populações especiais: vulnerabilidade e proteção. *Revista Eletrônica de Comunicação, Informação e Inovação em Saúde*, Rio de Janeiro: Fiocruz, v. 2, p. 31-41, dez. 2008. Disponível em: <https://www.reciis.icict.fiocruz.br/index.php/reciis/article/view/865>. Acesso em: 31 maio 2020.

ROLIM, Luiz Antonio. *Instituições de direito romano*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

- ROSSO, Paulo Sergio. *O princípio da solidariedade e o sistema tributário brasileiro*. 2008, 187 f. Dissertação (Mestrado em Ciência Jurídica) – Universidade Estadual do Norte do Paraná, Jacarezinho, 2008. Disponível em: <https://uenp.edu.br/pos-direito-teses-dissertacoes-defendidas/direito-dissertacoes/1923-paulo-sergio-rosso/file>. Acesso em: 06 abr. 2020.
- ROTHENBURG, Walter Claudius. *Direitos fundamentais*. São Paulo: Método, 2014.
- ROTHENBURG, Walter Claudius. *Princípios constitucionais*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1999.
- ROTHENBURG, Walter Claudius. Direitos dos descendentes de escravos (remanescentes das comunidades de quilombos). In: SARMENTO, Daniel; IKAWA, Daniela; PIOVESAN, Flávia. *Igualdade, diferença e direitos humanos*. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2010, p. 33-49.
- ROUSSEAU, Jean-Jacques. *Discurso sobre a origem e os fundamentos da desigualdade entre os homens*. Tradução: Paulo Neves. Porto Alegre: L&PM, 2011.
- ROUSSEAU, Jean-Jacques. *Do contrato social*. Tradução: Pietro Nassetti. São Paulo: Martin Claret, 2006.
- RUSSOMANO, Rosah. *O princípio do federalismo na constituição brasileira*. Rio de Janeiro: Freitas bastos, 1965.
- SABBAG, Eduardo. *Direito tributário essencial*. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2018.
- SADEK, Maria Tereza Aina. Acesso à justiça: porta de entrada para a inclusão social. In: LIVIANU, R. (coord). *Justiça, cidadania e democracia*. Rio de Janeiro: Centro Edelstein de Pesquisa Social, 2009, p. 170-180. Disponível em: <http://books.scielo.org>. Acesso em: 19 abr. 2018.
- SALAMANA, Bruno. O que é pesquisa em direito e econômica? *Cadernos Direito FGV*, São Paulo: FGV, v. 5, n. 2, p. 05-58, mar., 2008. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/2811>. Acesso em: 10 abr. 2020.
- SAMPAIO JÚNIOR, José Herval. *Processo constitucional: nova concepção de jurisdição*. São Paulo: Método, 2008.
- SAMPAIO, José Adércio Leite. A constituição e o pluralismo na encruzilhada (i): a justiça constitucional como guardião das minorias políticas. *Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais*, Belo Horizonte: Del Rey, n. 2, jun./dez. 2003.
- SANT'ANA, Jéssica. A reforma tributária do coronavírus: como a pandemia mudou (e ainda pode mudar) os impostos. *Gazeta do Povo*, 2020. Disponível em: <https://bit.ly/3gZvDGG>. Acesso em: 20 maio 2020.
- SANTOS, Boaventura de Sousa; CHAUI, Marilena. *Direitos humanos, democracia e desenvolvimento*. 3. reimp. São Paulo: Cortez, 2013.

SANTOS, Boaventura de Sousa; NUNES, João Arriscado. Introdução: para ampliar o cânone do reconhecimento, da diferença e da igualdade. *In*: SANTOS, Boaventura Sousa. *Reconhecer para libertar: os caminhos do cosmopolitismo multicultural*. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2003, p. 15-33.

SANTOS, Flávio Mattos dos. Liberalismo e estado fiscal. *Revista EMERJ*, Rio de Janeiro: EMERJ, v. 17, n. 66, p. 138-157, set./dez., 2014. Disponível em: https://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista66/revista66_138.pdf. Acesso em: 26 abr. 2020.

SANTOS, J. Albano. *Teoria fiscal*. Lisboa: Universidade Técnica de Lisboa; Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2003.

SANTOS, Luciano Roberto Bandeira. *O estatuto do contribuinte no estado social*. 2012, 150 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2012. Disponível em: <https://repositorio.ufba.br/ri/bitstream/ri/8678/1/LUCIANO%20ROBERTO%20BANDEIRA%20SANTOS%20-%20Disserta%C3%A7%C3%A3o.pdf>. Acesso em: 17 abr. 2020.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 8. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

SARLET, Ingo Wolfgang. Arguição de descumprimento de preceito fundamental: alguns aspectos controversos. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador: [s.n.], a. 1, v. 1, n. 3, p. 14-15, jun., 2001.

SARLET, Ingo Wolfgang. Direitos fundamentais sociais, “mínimo existencial” e direito privado: breves notas sobre alguns aspectos da possível eficácia dos direitos sociais nas relações entre particulares. *In*: SARMENTO, Daniel; GALDINO, F. (org.). *Direitos fundamentais: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 551-602.

SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel Mitidiero. *Curso de direito constitucional*. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SARLET, Ingo Wolfgang. Os direitos sociais como direitos fundamentais: seu conteúdo, eficácia e efetividade no atual marco jurídico-constitucional brasileiro. In: LEITE, George Salomão; SARLET, Ingo Wolfgang. *Direitos fundamentais e estado constitucional: estudos em homenagem de José Joaquim Gomes Canotilho*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009, p. 163-206.

SARMENTO, Daniel. *A ponderação de interesses na constituição federal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002.

SARMENTO, Daniel. *Dignidade da pessoa humana: conteúdo, trajetórias e metodologia*. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

SASSAKI, Romeu Kazumi. *Inclusão: construindo uma sociedade para todos*. 5. ed. Rio de Janeiro: WVA, 2003.

SCAFF, Fernando Facury. *Constitucionalismo, tributação e direitos humanos*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

SCAFF, Fernando Facury; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JUNIOR, Onofre Alves; TORRES, Heleno Taveira. *Reforma ou deforma tributárias e financeiras: por que, para que, para quem e como?* Belo Horizonte: Letramento, 2020.

SCAFF, Fernando Facury. Por uma reforma tributária (quase toda) infraconstitucional. *Revista Consultor Jurídico*, [s.l.: s.n.], 2019, ISSN 1809-2829. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-jun-17/justica-tributaria-reforma-tributaria-toda-infraconstitucional>. Acesso em: 20 maio 2020.

SCAFF, Fernando Facury. Três problemas na reforma tributária do PIS e da Cofins. *Revista Consultor Jurídico*, [s.l.: s.n.], 2020, ISSN 1809-2829. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-jul-27/justica-tributaria-tres-problemas-reforma-tributaria-pis-cofins>. Acesso em: 02 set. 2020.

SCHABAS, William A. *The universal declaration of human rights: the travaux préparatoires*. v. 1. Cambridge: Cambridge University Press, 2013.

SCHMIDT, João Pedro. Para entender as políticas públicas: aspectos conceituais e metodológicos. In: REIS, J. R.; LEAL, R. G. (org.). *Direitos sociais e políticas públicas: desafios contemporâneos*. Santa Cruz do Sul: Edunisc, 2008, p. 2.307-2.333. t. 8.

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

SECCHI, Leonardo. *Políticas públicas: conceitos, esquemas de análise e casos práticos*. 2. ed. São Paulo: Cengage Learning, 2013.

SEGUNDO, Hugo Brito Machado. *Manual de direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

SEITENFUS, Ricardo Antônio Silva. *Manual das organizações internacionais*. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

SEN, Amartya. *A ideia de justiça*. Tradução: Denise Bottman; Ricardo Doninelli Mendes. São Paulo: Companhia das Letras, 2011.

SEN, Amartya. *Desenvolvimento como liberdade*. Tradução: Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2010.

SENA SEGUNDO, Oswalter de Andrade. O princípio constitucional da redução das desigualdades regionais e sociais e sua efetivação jurídico-política na ordem econômica. *Revista de Direito e Liberdade*, Mossoró: [s.n.], v. 7, n. 3, p. 371-400, jul./dez., 2007.

Disponível em:

http://ww2.esmarn.tjrn.jus.br/revistas/index.php/revista_direito_e_liberdade/article/view/94/83. Acesso em: 30 maio 2020.

SHELTON, Dinah. *Remedies in international human rights law*. 3. ed. Oxford: Oxford University Press, 2015.

SICCA, Gerson dos Santos. Isonomia tributária e capacidade contributiva no Estado contemporâneo. *Revista de Inofrmação Legislativa*, Brasília: [s.n.], v. 41, n. 164, p. 213-235, out./dez., 2014. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/item/id/172>. Acesso em: 06 jul. 2018.

SICHES, Luis Recasens. *Nueva filosofia de la interpretacion del derecho*. Mexico: Fondo de Cultura Economica, 1980.

SICHES, Luis Recasens. *Tratado general de filosofia del derecho*. Mexico: Editorial Porrúa, 1959.

SILVA, Carlos Humberto Rodrigues. *O dever fundamental de criar impostos em sentido lato: o estudo dogmático do dever fundamental de pagar impostos segundo José Casalta Nabais*. 2016, 149 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito de Alagoas da Universidade Federal de Alagoas, Maceió, 2016. Disponível em: <http://www.repositorio.ufal.br/bitstream/riufal/2135/1/Nabais.pdf>. Acesso em: 14 abr. 2020.

SILVA, Daniel Neves. Exploração do pau-brasil. *Mundo Educação: Rede Omnia*, 2020. Disponível em: <https://mundoeducacao.bol.uol.com.br/historiadobrasil/paubrasil.htm>. Acesso em: 20 mar. 2020.

SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 40. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

SILVA, Nicácio José da; BISPO, Roberney Pinto. Direitos fundamentais antidemocráticos: pessoas com deficiência, mercado de trabalho e as ações afirmativas. In: SIQUEIRA, Dirceu Pereira; SILVA, Nilson Tadeu Reis Campos (org.) *Minorias e grupos vulneráveis: reflexões para uma tutela*. Birigui: Boreal, 2013, p. 451-464.

SILVEIRA, Fernando; REZENDE, Fernando; AFONSO, José; FERREIRA, Jhonatan. *Fiscal equity: distributional impacts of taxation and social spending in Brazil*. Brasília: International Policy Centre for Inclusive Growth (IPC-IG); Working Paper number 115, October, 2013.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Direito tributário e análise econômica do Direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

SIQUEIRA, Dirceu Pereira; OLIVEIRA, Flávio Luis de. *Acesso à justiça: uma perspectiva de democratização da administração da justiça nas dimensões social, política e econômica*. Birigui: Boreal, 2013.

SIQUEIRA, Dirceu Pereira; AMARAL, Sérgio Tibiriçá (org). *Democracia, liberdade e justiça social: fundamentos para uma teoria jurídica do reconhecimento*. Birigui: Boreal, 2015.

SIQUEIRA, Dirceu Pereira; AMARAL, Sérgio Tibiriçá (org). *Direitos humanos: um olhar sob o viés da inclusão social*. Birigui: Boreal, 2012.

SIQUEIRA, Dirceu Pereira; SILVA, Nilson Tadeu Reis Campos (org). *Minorias e grupos vulneráveis: reflexões para uma tutela inclusiva*. Birigui: Boreal, 2013.

SIQUEIRA, Júlio Pinheiro Faro Homem de. Mínimo existencial e o dever de pagar tributos, ou financiando os direitos fundamentais: constituição, economia e desenvolvimento. *Revista da Academia Brasileira de Direito Constitucional*, Curitiba: [s.n.], v. 1, n. 1, p. 111-133, ago./dez., 2009. Disponível em: <http://www.abdconst.com.br/revista/minimoJulio.pdf>. Acesso em: 23 abr. 2020.

SKRENTNY, John David. *The ironies of affirmative action: politics, culture, and justice in america*. Chicago: University of Chicago Press, 1996.

SMITH, Adam. *A riqueza das nações: investigação sobre sua natureza e suas causas*. vol. II. Tradução: Luiz João Baraúna. São Paulo: Nova Cultural, 1996.

SMITH, Adam. *An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations*. 4. ed. Corrected and improved. Edinburgh: Adam & Charles Black, 1853.

SOARES, Ricardo Maurício Freire. *Elementos de teoria geral do direito*. São Paulo: Saraiva, 2013.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. Edição Póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1981.

SOUZA, Gelson Amaro de; SOUZA FILHO, Gelson Amaro de. Tutela dos direitos de pessoas vulneráveis. In: SIQUEIRA, Dirceu Pereira; SILVA, Nilson Tadeu Reis Campos (org.). *Minorias e grupos vulneráveis: reflexões para uma tutela inclusiva*. Birigui: Boreal, 2013.

SOUZA, Hamilton Dias de. Reforma tributária: a PEC 45/2019 afronta o pacto federativo. *Jota*, [s.l., s.n], 2019. Disponível em:

https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/reforma-tributaria-a-pec-45-19-afronta-o-pacto-federativo-03072019. Acesso em: 10 set. 2019.

SOUZA JÚNIOR, César Saldanha. *O tribunal constitucional como poder*. São Paulo: Memória Jurídica, 2002.

STRECK, Lênio Luiz. Hermenêutica e princípios da interpretação constitucional. In: CANOTILHO, José Joaquim Gomes *et al.* (coord.). *Comentários à constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva; Almedina, 2013, p. 206-237.

STRECK, Lênio Luiz. *Jurisdição constitucional e hermenêutica: uma nova crítica do direito*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

STRECK, Lênio Luiz; MORAIS, José Luiz Bolzan de. *Ciência política e teoria do estado*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

SUFRAMA. *Cartilha de incentivos fiscais: um guia para quem deseja investir na Amazonia Ocidental*. Amazonia: Suframa, 2014. Disponível em: http://www.suframa.gov.br/noticias/arquivos/Cartilha_Incentivos_Fiscais_PORT_VF_04_10_2014.pdf. Acesso em: 10 set. 2020.

TABOADA, Carlos Palao. Tradução do Capítulo “El principio de capacidad contributiva como criterio de justiça tributario: application a los impuestos directos e indirectos”. In: TORRES, Heleno Taveira (org.). *Direito tributario ambiental*. São Paulo: Malheiros Editores, 2005, p. 285-303.

TAVARES, André Ramos. *Teoria da justiça constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2005.

TAYLOR, Charles. Conditions of an unforced consensus on human rights. In: HEYDEN, Patrick. *The politics of human rights*. St. Paul, MN: Paragon House, 2000, p. 101-119.

TEIXEIRA, Jônatas Eduardo B. M.; AMARAL, Sérgio Tibiriçá. A corte interamericana e as repercussões para o Brasil. In: SIQUEIRA, Dirceu Pereira; AMARAL, Sérgio Tibiriçá (org.). *Sistema constitucional de garantias e seus mecanismos de proteção*. Birigui: Boreal, 2013, p. 269-303.

TEIXEIRA, Renato Medrado Bonelli Borges. *O estatuto do contribuinte e a garantia do mínimo imune*. 2012, 168 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2012. Disponível em: <https://repositorio.ufba.br/ri/bitstream/ri/.pdf>. Acesso em: 17 abr. 2020.

TIPKE, Klaus. *Moral tributária do estado e dos contribuintes*. Sergio Antonio Fabris Editor. Porto Alegre: 2012.

TIPKE, Klaus. Sobre a unidade da ordem jurídica tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 60-70.

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

TOMÉ, Levi Rosa. *Menos forma, mais justiça: a necessária simplificação do processo*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014.

TORRES, Heleno Taveira. A reforma tributária infraconstitucional pelas medidas alternativas para solução de controvérsias. *In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah Laís. Tributação 4.0*. São Paulo: Almedina, 2020, p. 157-172.

TORRES, Heleno Taveira. Constituição financeira e o federalismo financeiro cooperativo equilibrado brasileiro. *Revista Fórum de Direito Financeiro e Econômico*, Belo Horizonte: [s.n.], a. 3, n. 5, p. 25-54, mar./ago. 2014.

TORRES, Heleno Taveira. Reforma Tributária infraconstitucional precisa avançar. *Revista Consultor Jurídico*, [s.l.: s.n.], 2018, ISSN 1809-2829. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-jun-05/consultor-tributario-reforma-tributaria-infraconstitucional-avancar>. Acesso em: 10 set. 2019.

TORRES, Ricardo Lobo. A metamorfose dos direitos sociais em mínimo existencial. *In: SARLET, Ingo Wolfgang. Direitos fundamentais sociais: estudos de direito constitucional, internacional e comparado*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 01-46.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 19. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2013.

TORRES, Ricardo Lobo. *Legitimação dos direitos humanos*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

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

TORRES, Ricardo Lobo. O conceito constitucional de tributo. *In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). Teoria geral da obrigação tributária*. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 594-642.

TORRES, Ricardo Lobo. *O direito ao mínimo existencial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. O mínimo existencial e os direitos fundamentais. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro: FGV, n. 177, p. 29-49, jul./set., 1989. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/46113/44271>. Acesso em: 31 maio 2020.

TORRES, Ricardo Lobo. *Sistemas constitucionais tributários*. v. 2. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: o orçamento na Constituição*. 2. ed., v. 5. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

TOSOLD, Léa. Do problema do essencialismo a outra maneira de se fazer política: retomando o potencial transformador das políticas de diferenças. *Revista de Ciências Sociais*, Londrina: Midiograf, v. 15, n. 2, p. 166-183, 2010.

TRUBEK, David; SANTOS, Álvaro. *The new law and economic development: a critical appraisal*. Nova Iorque: Cambridge University Press, 2006.

TULLY, James. *Strange multiplicity: constitutionalism in an age of diversity*. Cambridge: Cambridge University Press, 1995.

UCHÔA, Marcelo Ribeiro. *Justiça, direito e cidadania*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2014.
UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

UNITED NATIONS HUMAN RIGHTS. Office of the high commissioner. *International Human Rights Instruments*. Human Rights Instruments, Compilation of General Comments and General Recommendations Adopted by Human Rights Treaty Bodies, vol. I, rev. 9, 2008. Disponível em: https://www.ohchr.org/Documents/HRBodies/TB/HRI-GEN-1-REV-9-VOL-I_en.doc. Acesso em: 12 jul. 2019.

USP. Declaração sobre os direitos das pessoas pertencentes a minorias nacionais ou étnicas, religiosas e linguísticas. *Biblioteca Virtual de Direitos Humanos*, São Paulo: USP, [2020]. Disponível em: <http://bit.ly/2JBaaFc>. Acesso em: 09 jul. 2019.

VALADÃO, Alexsander Roberto Alves. *O mínimo existencial e as espécies tributárias*. 2008, 347 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2008. Disponível em: [https://acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/18288/Alexsander%20Roberto%20Alves%20Valadao%20\(tese\).pdf?sequence=1](https://acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/18288/Alexsander%20Roberto%20Alves%20Valadao%20(tese).pdf?sequence=1). Acesso em: 19 abr. 2020.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; MEIRA, Liziane Angelotti; BORGES, Antonio de Mouro. *Direito tributário constitucional: temas atuais relevantes*. São Paulo: Almedina, 2015.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; ZIEMBOWICZ, Rodrigo Luís. Revisitando o dever fundamental de pagar tributos sob a perspectiva da sociedade dos direitos. *Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC*, Ceará: UFC, v. 38.2, p. 549-561, jul./dez., 2018. Disponível em: <http://periodicos.ufc.br/nomos/article/view/32888/95982>. Acesso em: 22 abr. 2020.

VAZ, Henrique C. de Lima. *Antropologia filosófica*. São Paulo: Loyola, 2004.

VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. São Paulo: Atlas, 2007.

VERDÚ, Pablo Lucas. *La lucha por el Estado de Derecho*, Bolonia: Real Colegio de España, 1975.

VERDÚ, Pablo Lucas. *Teoría de la constitución como ciencia cultural*. Madrid: Dykinson, 1998.

VIAL, Sandra Regina Martini. *Demandas sociais e políticas públicas na sociedade contemporânea*. Porto Alegre: Ervangraf, 2005.

VIANA, João. As distorções de uma carga tributária regressiva. *IPEA – Desafios do Desenvolvimento*, Brasília: IPEA, a. 12, ed. 86, mar., 2016. Disponível em:

http://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&id=3233. Acesso em: 17 mar. 2020.

VIEIRA DE ANDRADE, J. C. *Os direitos fundamentais na Constituição portuguesa de 1976*. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2001.

VIEIRA, Osmar Vilhena. *Direitos fundamentais: uma leitura da jurisprudência do STF*. São Paulo: Malheiros, 2006.

VILLAS-BOAS, Marcos de Aguiar. A reforma tributária estrutural do Brasil proposta por Mangabeira Unger. *Revista Consultor Jurídico*, São Paulo:[s.n.], 2015, ISSN 1809-2829. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2015-out-10/villas-boas-reforma-tributaria-proposta-mangabeira-unger>. Acesso em: 14 abr. 2020.

VINIK, Frank. Disparate impact. *Encyclopaedia Britannica*. Disponível em: <https://www.britannica.com/topic/disparate-impact>. Acesso em: 17 jul. 2019.

VIOL, Andréa Lemgruger. *A finalidade da tributação e sua difusão na sociedade*. 2011. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioii/texto02afinalidadedatributacao.pdf>. Acesso em: 14 abr. 2020.

VITA, Jonathan de Barros. Isonomia, capacidade contributiva e direitos humanos: nova chave de leitura para a tributação. In: XX Congresso Nacional do CONPEDI – Vitória, 2011. *Anais [...]* Vitória, p. 6730-6751, 2011.

VITALIS, Aline. Em busca da justiça fiscal: uma leitura atual do princípio da neutralidade. In: *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*, Rio de Janeiro: RFPTD, v. 6, n. 6, 2018, e-ISSN: 2317-837X.

VOGEL, Klaus. Die steuergewalt und ihre Grenze. In: BADURA, Peter; DREIER, Horst (org.). *Festschrift 50 Jahre Bundesverfassungsgericht*. v. 2. Tübingen: Mohr Siebeck, 2000, p. 208-231.

VON JHERING, Rudolph. *A luta pelo direito*. Tradução: Dominique Makins. São Paulo: Hunter Books, 2012.

WAGNER, José Carlos Graça. *Personalidade e acréscimos na legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1979.

WEIS, Carlos. *Direitos humanos contemporâneos*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

WERNECK, Cláudia. *Ninguém mais vai ser bonzinho, na sociedade inclusiva*. Rio de Janeiro: WVA, 2000.

WHITLEY, Steven. Non-discrimination and equality in the right of political participation for minorities. *Journal of Ethnopolitics and Minority Issues in Europe*, Issue. 3, 2002. Disponível em: https://www.ecmi.de/fileadmin/downloads/publications/JEMIE/2002/nr3/Focus3-2002_Wheatley.pdf. Acesso em: 09 jul.2019.

WOLFFENBUTTEL, Andréa. O que é índice de Gini. *IPEA*, a. 1, ed. 4, 2004. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&id=2048:catid=28. Acesso em: 15 set. 2020.

WOLKMER, Antonio Carlos. Introdução aos fundamentos de uma teoria geral ‘novos’ direitos. In: WOLKMER, Antonio Carlos; LEITE, José Rubens Morato (org.). *Os “novos” direitos no Brasil: natureza e perspectivas*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 15-48.

WORCESTER, Sir Robert. *Why commemorate 800 years? Magna Carta today*. Disponível em: <https://magnacarta800th.com/magna-carta-today/objectives-of-the-magna-carta-800th-committee/>. Acesso em: 21 jul. 2019.

WUCHER, Gabi. *Minorias: proteção internacional em prol da democracia*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2000.

ZAVARIZI, Índio Jorge. A fiscalidade no Brasil república. In: BALTRAZAR, Ubaldo Cesar (org.). *O tributo na história: da antiguidade à globalização*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006, p. 123-135.

ZEIFERT, Ana Paula Bagetti. Cidadania, inclusão social e acesso à justiça. *Revista Direito em Debate*, [s.l.]: UNIJUI, v. 12, n. 20, p. 137-141, 2003, ISSN: 2176-6622. Disponível em: <https://www.revistas.unihui.edu.br/index.php/revistadireitoemdebate/article/viewFile/741/458>. Acesso em: 15 mar. 2019.

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

ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

ZIPPELIUS, Rinhold. *Teoria geral do estado*. Tradução de Karin Praefke-Aires Coutinho. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.