ANÁLISE DA (IN)EXISTÊNCIA DA BUSCA POR IGUALDADE NAS PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA EM TRÂMITE NO CONGRESSO NACIONAL

AN ASSESSMENT OF THE (IN)EXISTENCE OF EQUALITY PERSUE IN THE TAX REFORM PROPOSALS PENDING IN THE NATIONAL CONGRESS

Maria Laura Clemente Morais[1]

RESUMO: A necessidade de uma profunda alteração no Sistema Tributário Nacional é há muito discutida. No Congresso Nacional, há, atualmente, duas Propostas de Emenda à Constituição (PECs) em destaque, quais sejam, a PEC nº 45/2019 e a PEC nº 110/2019. Ambas possuem como diretriz a adoção de um novo modelo de tributação sobre o consumo, cujo grande benefício seria a simplificação da atividade fiscal. Contudo, após a análise das propostas, conclui-se que estas negligenciam quase por completo a urgência de uma reforma que, além de tornar menos complexo o sistema tributário, contemple medidas de otimização do sobreprincípio da igualdade no âmbito do Direito Tributário. Para a demonstração dessa deficiência nas referidas PECs, procede-se, inicialmente, à identificação da perspectiva de igualdade adotada pela Constituição Federal de 1988. Após, são apresentados os principais pontos das propostas, com a exposição de seus objetivos e, então, explicitando seu distanciamento com relação ao princípio da capacidade contributiva, corolário da isonomia tributária.

ABSTRACT: The need of a substantial modification on the National Tax System has long been discussed. Presently in the National Congress, there are two Proposed Amendments to the Constitution (45/2019 and 110/2019). Both have as a guiding idea the adoption of a new system for the consumption taxing, of which the great advantage would be the simplification of the fiscal activity. Nevertheless, after the examination of the propositions, it is concluded that they neglect almost completely the urgent need of a reform that contemplates measures for the optimization of the super principle of equality concerning the Tax Law. To demonstrate this deficiency of the propositions, initially one proceeds to the identification of the perspective of equality that was adopted by the Federal Constitution of 1988. Afterwards, one presents the main features of the propositions, by the exposition of their goals, from which it comes explicit their detachment from the concerns about the principle of taxpayer's ability to pay, which is the corollary of tax isonomy.

PALAVRAS-CHAVE: Reforma tributária. Igualdade. Capacidade contributiva.

KEYWORDS: Tax reform. Equality. Taxpayers' ability to pay.

---

[1]Graduada em Direito pela Universidade Federal de Juiz de Fora. Advogada no Estado do Rio de Janeiro. Currículo Lattes: http://lattes.cnpq.br/5632931727957262. Contato: marialcmorais@outlook.com.

DATA DE RECEBIMENTO: 23/09/2020
DATA DE APROVAÇÃO: 12/02/2021

INTRODUÇÃO

A igualdade é um valor caro à Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/1988), sendo, em seu aspecto material, a base dos direitos fundamentais de cunho social. No âmbito do Direito Tributário, expressa-se no princípio da isonomia tributária, que, por sua vez, tem como principal desdobramento o princípio da capacidade contributiva. Portanto, uma tributação entendida como justa deve se pautar, especialmente, na diferenciação entre os sujeitos passivos a partir da identificação dos diversos potenciais contributivos.

Ao se admitir que o Sistema Tributário Nacional carece de ênfase aos mecanismos de efetivação do princípio da capacidade contributiva – o que abre margem à rotulação da tributação no Brasil como regressiva –, verifica-se que qualquer proposta de reforma tributária que se pretenda justa deve se prestar à modificação do peso da atividade fiscal que recai sobre as diferentes classes socioeconômicas. Não obstante, o que se observa, nos projetos até hoje apresentados que receberam maior destaque nas casas legislativas, é uma profunda preocupação com a introdução de um modelo tributário apto a simplificar o sistema, notadamente no que concerne à tributação sobre o consumo (de bens e serviços) e, em paralelo, a negligência quanto à necessidade de uma reforma que vise a amplificar em termos fáticos a isonomia tributária.

O presente estudo propõe o exame das Propostas de Emenda à Constituição (PECs) nº 45/2019 e nº 110/2019 – às quais o Congresso Nacional voltou seus holofotes nos últimos tempos –, pretendendo-se apontar a presença ou, ao contrário, a ausência de medidas destinadas a fortalecer a justiça social, com a adoção de um sistema tributário que, além de ser menos complexo, privilegie a igualdade entre os diferentes perfis de sujeito passivo da relação tributária.

Inicialmente, na seção 1, é justificada a escolha do sobreprincípio da igualdade como o parâmetro de averiguação da justiça nas propostas de reforma. Parte-se da noção de pluralidade de *espaços* e do questionamento "igualdade de quê?", de Sen (2008), para identificar a perspectiva de igualdade contemplada pela Constituição Federal de 1988. Após, na seção 2, discorre-se acerca do princípio da

capacidade contributiva como tradução do sobreprincípio da igualdade no âmbito do Direito Tributário. Por fim, na seção 3, é feita a análise das PECs nº 45/2019 e nº 110/2019, originadas, respectivamente, na Câmara dos Deputados e no Senado Federal. É importante destacar que este trabalho não objetiva realizar uma descrição exaustiva das proposições; o exame se guia pela tarefa de identificação da presença ou inexistência de alterações que produzam um aprimoramento da justiça social em sua dimensão fiscal.

Adota-se a abordagem metodológica dialética, com o intuito de se indicar uma noção de justiça que perpassa o valor igualdade, culminando, no âmbito do Direito Tributário, no princípio da capacidade contributiva. O estudo se ampara em pesquisa bibliográfica, com a consulta de obras da literatura jurídica e filosófica, bem como da consulta à legislação pátria e a proposições legislativas.

1 JUSTIÇA E OS DIFERENTES ESPAÇOS DE IGUALDADE

A escolha da igualdade como parâmetro para a aferição da busca por uma tributação justa se justifica pelo forte laço entre justiça e o valor igualdade, reconhecido por boa parte dos filósofos políticos e do direito, desde Aristóteles, para o qual o justo se encontrava no meio-termo que, por sua vez, seria exatamente o ponto equitativo (ARISTÓTELES, 1991), até Rawls (1981) e Dworkin (2000) –, embora sob diferentes perspectivas (igualdade de recursos para Dworkin e justiça como equidade na tese Rawls, por exemplo). A isso, alia-se o fato de o princípio da isonomia[2] ser, dentre os princípios constitucionais conexos à ordem tributária, aquele que apresenta as mais notórias distorções no plano fático-jurídico, o que, com razão, tem fortalecido no senso comum a ideia de que *os pobres pagam muito mais tributos do que os ricos*.

Dworkin (2000) preceitua, no início de suas explanações em *Virtude Soberana*, o risco de perecimento do ideal político correspondente à igualdade, alertando para a impossibilidade de abandono da busca por sua efetivação por um governo que se pretenda legítimo. Nas palavras do autor:

> Equality is the endangered species of political ideals. […] Can we turn our backs on equality? No government is legitimate that does not

[2] Neste trabalho, os termos "isonomia" e "igualdade" são empregados como sinônimos, não se aplicando sua diferenciação com base nas noções de igualdade formal e de igualdade material.

> show equal concern for the fate of all those citizens over whom it claims dominion and from whom it claims allegiance. Equal concern is the sovereign virtue of political community – without it government is only tyranny […]" (DWORKIN, 2000, p. 1). [3]

De fato, a igualdade é – e deve permanecer – um valor caro às sociedades. Tal constatação, contudo, não conduz à conclusão de que todas as sociedades compartilham uma noção homogênea de justiça e, especificamente, de igualdade. Ao contrário, este valor pode ser contemplado e perseguido sob diferentes perspectivas. Segundo Marco, Santos e Möller (2019, p. 245),

> [...] a 'justiça/injustiça' possui conexão intrínseca com o modo pelo qual percebemos e tratamos a 'igualdade/desigualdade', dado que é a carga axiológica (distributiva ou redistributiva) dada à desigualdade que determinará a maneira pela qual uma sociedade aborda a justiça.

A questão a ser enfrentada é, portanto, a identificação do campo em que se almeja o tratamento igualitário entre os indivíduos componentes de determinada sociedade – no caso do presente estudo, o foco de igualdade adotado especificamente pela CRFB/1988, em especial no âmbito do Direito Tributário. Para tal, este trabalho se vale da contribuição de Amartya Sen (2008), que, na obra *Desigualdade reexaminada*, apresenta inicialmente uma análise metodológica da pergunta "igualdade de quê?". O questionamento proposto evidencia a existência de múltiplas faces do valor igualdade. Os indivíduos ou membros de uma dada sociedade podem ser considerados iguais com relação a aspectos diversos. Conforme já mencionado, estudiosos da Filosofia Política e do Direito apontam como adequadas diferentes características para a aferição da igualdade – renda, disponibilidade de recursos, bem-estar, oportunidades, dentre outras. O foco específico adotado recebe do autor indiano a denominação de *espaço*.

Da constatação de que a igualdade não é um valor homogêneo, podendo manifestar-se de formas diversas (em espaços diversos), depreende-se que até mesmo teorias inicialmente avaliadas como "anti-igualitaristas" perseguem o tratamento isonômico sob algum enfoque. Um exemplo disso seria o utilitarismo, no qual a igualdade "[...] assume a forma do tratamento igual dos seres humanos no espaço de *ganhos e perdas de utilidades*" (SEN, 2008, p. 44). Entretanto, tal

---

[3] "Igualdade é a espécie em risco dos ideais políticos. [...] Podemos virar as costas à igualdade? Nenhum governo legítimo deixa de demonstrar igual preocupação com o destino de todos os cidadãos sobre os quais reclama domínio e de quem cobra fidelidade. Igual preocupação é a virtude soberana da comunidade política – sem a qual o governo é apenas tirania [...]" (tradução nossa).

conclusão não deve ser interpretada no sentido de que a verificação da igualdade (em diferentes espaços) é elemento unificador de teorias:

> [...] Uma conclusão óbvia é que ser igualitário (i. e., igualitário em *um* ou *outro espaço* ao que se concede grande importância) não é realmente uma característica "unificadora". De fato, é precisamente porque existem tais diferenças substantivas entre a aprovação de diferentes espaços nos quais a igualdade é recomendada por distintos autores que a semelhança básica entre eles (na forma de querer a igualdade em algum espaço que é visto como importante) pode estar longe de ser transparente. Isto é especialmente assim quando o termo "igualdade" é definido – implicitamente, como é típico – como igualdade num espaço *em particular* (SEN, 2008, p. 45).

De fato, não há um elemento agregador na *pluralidade de espaços* além do próprio fato de ser possível a identificação de alguma forma de busca por igualdade. As teorias direta ou indiretamente igualitaristas conservam os eventuais dissensos e conflitos entre si. Disso, infere-se que não basta o reconhecimento de um propósito conexo à igualdade para que se conclua estar diante de um sistema fático ou teórico justo (relembre-se, aqui, que, para o propósito do presente estudo, o senso de justiça necessariamente se liga à persecução da igualdade). É necessário que o espaço escolhido (ou espaços) seja adequado à noção de justiça que se adota. Com isso, pretende-se afirmar que nem todo espaço conduzirá a uma justa igualdade, requerendo-se para tal que aquele (o espaço) se amolde à noção de justiça de dada teoria ou sociedade.

Cabe, para a finalidade do presente estudo, identificar o espaço de igualdade especificamente contemplado pela CRFB/1988, notadamente com relação aos sujeitos passivos da relação tributária. Desse modo, é imperioso traçar o perfil da Carta Magna pátria a partir da noção de justiça (ou seja, do espaço de igualdade) nela preponderante, notadamente na seara tributária.

2 TRIBUTAÇÃO JUSTA E IGUALDADE NA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL DE 1988

O texto constitucional de 1988, desenhado no processo de redemocratização do país, possui notória preocupação com a garantia de direitos fundamentais – direitos de liberdade, políticos, sociais e difusos. Os primeiros (direitos de liberdade e políticos) costumam se relacionar formalmente com o valor igualdade, no sentido de que a lei deve dispensar a todos igual tratamento. Quanto aos direitos sociais, a persecução da igualdade se encontra no campo material,

requerendo do Estado uma atuação positiva, a fim de se promover o acesso efetivo de todos os indivíduos a oportunidades caras ao seu bom desenvolvimento, notadamente saúde, educação, trabalho e lazer.

Preveem-se direitos e deveres distribuídos de modo a propiciar uma alocação dos bens e recursos na sociedade apta a reduzir as desigualdades entre os indivíduos e, ainda, entre as regiões do país. A justiça distributiva é nitidamente observada em determinados dispositivos do texto constitucional, dentre os quais se destaca o artigo 3º, inciso III, em que se estabelece como objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, dentre outros, "erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais" (BRASIL, 1988). Para o cumprimento de tal finalidade, é mister a arrecadação de recursos financeiros que permitam ao Estado uma atuação positiva, advindo daí a importância social do Direito Tributário.

A tributação é, para o contribuinte, um ônus. Há a necessidade de arrecadação de recursos para a manutenção da máquina estatal e para o custeio das obrigações, sobretudo constitucionais, dos entes federativos. Aqui, a justiça distributiva também se faz presente, embora por outra perspectiva, qual seja, a do dever. A igualdade se traduz no princípio da isonomia tributária, expresso na CRFB/1988 no artigo 150, inciso II, do qual vale evidenciar a primeira parte, que prevê ser vedado "instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente" (BRASIL, 1988). A legitimidade da atividade fiscal se encontra justamente na observância a essa norma, de natureza mista (regratória e principiológica).

Um dos desdobramentos da isonomia tributária é o princípio da capacidade contributiva, também previsto explicitamente no texto constitucional. A seguir, procurar-se-á evidenciar por que a igualdade entre contribuintes se concentra eminentemente no mencionado princípio, podendo este ser identificado como o *espaço* de igualdade contemplado pela CRFB/1988 no que concerne ao Direito Tributário.

2.1 Princípio da capacidade contributiva: Igualdade entre contribuintes

A isonomia tributária não se restringe ao princípio da capacidade contributiva, havendo outras manifestações do valor igualdade, como o princípio da generalidade, segundo o qual a atividade fiscal deve incidir sobre todas as pessoas (COSTA, 1993). Contudo, em razão de a capacidade contributiva ser o parâmetro para a tributação mais diretamente ligado à busca pelo equilíbrio das desigualdades – haja vista corresponder à verificação da maior ou menor possibilidade econômica e financeira do sujeito passivo para contribuir com o custeio do Estado –, tende a receber maior enfoque nas discussões em torno da justiça tributária.

A CRFB/1988 estabelece, em seu artigo 145, § 1º, a graduação dos impostos, sempre que possível, de acordo com a capacidade econômica[4] do contribuinte. Trata-se do princípio da capacidade contributiva, assim disposto na Carta Magna pátria:

> Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte" (BRASIL, 1988).

Consoante este princípio, "[...] o Estado deve exigir das pessoas que contribuam para as despesas públicas na medida da sua capacidade econômica, de modo que os mais ricos contribuam progressivamente mais em comparação aos menos providos de riqueza" (PAULSEN, 2018, p. 74) e, embora o dispositivo constitucional se refira expressamente apenas aos impostos, "[...] cuida-se de princípio fundamental de tributação aplicável a todas as espécies tributárias, ainda que de modo distinto conforme as características de cada qual" (PAULSEN, 2018, p. 74). Assim, observa-se que a capacidade contributiva é aferida pela riqueza ou renda, que são, segundo Costa (1993) o *fator de desigualação*.

---

[4] A terminologia utilizada pelo legislador constituinte – capacidade econômica – é considerada por alguns autores imprópria, haja vista não ser sinônimo de capacidade contributiva. A primeira expressão se relacionaria mais intimamente à ciência econômica, ao passo que a segunda transmitiria mais adequadamente a noção de capacidade para contribuir do ponto de vista jurídico. Não é necessário, neste trabalho, o aprofundamento quanto a tal discussão, razão pela qual adota-se posicionamento semelhante ao de Dutra (2010), para a qual "[...] não cabe, no direito brasileiro, distinguir tais expressões, devendo ser elas reputadas idênticas, já que é nítida, no espírito da Carta de 1988, a preocupação que o constituinte teve com a situação do contribuinte, a possibilidade de ele arcar ou não com o ônus tributário que lhe é imposto pelo Estado" (DUTRA, 2010, p. 30).

O principal instrumento de efetivação do princípio da capacidade contributiva é a progressividade. O sujeito que possui maior acúmulo de riqueza e aufere uma renda mais volumosa apresenta indício de maior aptidão para contribuir de modo mais expressivo, justificando-se a incidência de uma carga tributária mais elevada em comparação à que recai sobre a parcela menos abastada da população, o que deve se verificar de forma progressiva e não meramente proporcional.

O texto constitucional estabelece a tributação progressiva para os impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR) – artigo 150, § 1º, inciso I –, sobre a propriedade territorial rural (ITR) – artigo 150, § 4º, inciso I – e sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) – artigos 156, § 1º, inciso I, e 182, § 4º, inciso II. No entanto, a progressividade não se liga diretamente ao princípio da capacidade contributiva em todos eles. Com relação ao ITR e à hipótese referente ao IPTU disposta no artigo 182, § 4º, II, a fixação de alíquotas progressivas visa à efetivação da função social da posse e da propriedade, não se justificando, portanto, pela maior ou menor capacidade econômica do contribuinte. Já nos casos do IR e da hipótese de progressividade do IPTU prevista no artigo 156, § 1º, inciso I, a previsão tem de fato como objetivo promover uma arrecadação mais igualitária, na medida em que o contribuinte que aufere maior renda ou cujo imóvel urbano possui valor mais elevado (indícios de maior capacidade contributiva) deverá pagar ao Fisco quantias mais expressivas.

Deve-se esclarecer que, além da progressividade, há outros mecanismos de efetivação do princípio da capacidade contributiva, como a seletividade, em especial quanto ao imposto sobre produtos industrializados (IPI), cujas alíquotas devem ser fixadas conforme a essencialidade do produto (artigo 153, § 3º, inciso I). É uma forma de redução da desigualdade na tributação sobre o consumo, na medida em que promove a incidência de uma maior carga tributária sobre mercados consumidores compostos por pessoas com renda mais elevada.

Costuma-se tratar da capacidade contributiva em dois aspectos, um de cunho subjetivo e outro de ordem objetiva. A capacidade contributiva subjetiva (ou relativa) corresponde à verificação no plano fático da aptidão de um indivíduo isoladamente considerado. “Nesse plano, presente a capacidade contributiva *in concreto*, aquele potencial sujeito passivo torna-se efetivo, apto, pois, a absorver o impacto tributário” (COSTA, 1993, p. 26). A capacidade contributiva objetiva (ou absoluta), por seu turno, relaciona-se à observação abstrata de uma manifestação

de riqueza, que orienta o legislador a identificar um perfil de sujeito passivo com maior potencial para colaborar com o custeio das despesas públicas (COSTA, 1993).

O princípio em análise possui função dúplice, uma vez que visa simultaneamente a promover a eficácia da arrecadação (perspectiva em prol do Estado) e a impedir uma tributação em excesso (perspectiva em prol do sujeito passivo) (AMARO, 2016). Com relação ao contribuinte, o princípio da capacidade contributiva direciona as atividades legiferante e executiva, por um lado, ao respeito à conservação do mínimo existencial e, por outro, à observância do princípio da vedação do efeito confiscatório, ao se projetar "[...] nas situações extremas, de pobreza ou de muita riqueza" (PAULSEN, 2018, p. 75). Desse modo, não deve ser exigido daquele que possua apenas recursos suficientes para sua subsistência que comprometa esta para colaborar com o custeio da máquina estatal. No outro polo, a atividade tributária encontra limites na proibição da cobrança de um percentual excessivo sobre os recursos do contribuinte, evitando-se o desencorajamento da geração de riquezas e o efeito de expropriação (PAULSEN, 2018).

Rawls (1981), ao discorrer acerca dos fundamentos institucionais da justiça distributiva, aponta as funções da tributação – ao lado dos limites aos direitos de propriedade – na manutenção de uma sociedade justa[5], assim as descrevendo:

> Precisam ser distinguidos dois aspectos deste ramo [da distribuição]. Primeiro que tudo, impõe uma quantidade de impostos sobre heranças e presentes e estabelece restrições aos direitos de doar. O propósito destas disposições e regulamentações não é coletar recurso (liberar recursos para o governo) e sim, gradual e continuamente, corrigir a distribuição da riqueza e evitar concentrações de riqueza em prejuízo do equitativo valor da liberdade política e da eqüitativa igualdade de oportunidade. Por exemplo, o princípio progressivo pode ser aplicado em favor do beneficiário.
> [...]
> A segunda parte do ramo de distribuição é um esquema de tributação, para coletar os recursos requeridos pela justiça. Os recursos sociais precisam ser liberados ao governo, de maneira que possam prover os bens públicos e tornar necessários os pagamentos de transferência para satisfazer o princípio da diferença. Este problema pertence ao ramo da distribuição, desde que o peso da tributação seja justamente compartilhado e vise ao estabelecimento dos justos acordos. Deixando de lado muitas complicações, valeria a

[5] O autor utiliza a noção de "ramos de governo" de R. A. Musgrave, apontando quatro deles: ramo de alocação, ramo da estabilização, ramo de transferência e ramo de distribuição. No último é que insere o papel da tributação de "preservar uma justiça aproximada" (RAWLS, 1981, p. 216).

> pena notar que o imposto proporcional à despesa pode ser parte de um esquema tributário (RAWLS, 1981, p. 216).

Desse modo, a atividade tributária possuiria como finalidades o (re)equilíbrio da distribuição de riquezas e o custeio do Estado. A capacidade contributiva seria o parâmetro para o estabelecimento das normas atinentes à primeira função, com a qual se relacionam os tributos incidentes sobre a renda e o patrimônio. A progressividade, portanto, apresenta-se como instrumento razoável para a fixação de alíquotas. No que concerne à segunda finalidade, que se limita à arrecadação de recursos para a manutenção das atividades do Estado, Rawls (1981) entende que, em uma sociedade bem estruturada (ideal), um critério proporcional seria mais justo e que os impostos com a finalidade precípua de arrecadar recursos para a manutenção do Estado deveriam ter fatos geradores relacionados ao consumo. Admite, contudo, que a escolha da forma de se tributar (progressiva ou proporcional) e do que tributar (riquezas ou consumo) deve ser realizada com base em uma análise fática dos problemas e necessidades da sociedade real[6].

Em uma sociedade desigual no que concerne à distribuição de riquezas, como notoriamente é a brasileira, justifica-se a aplicação e efetivação do princípio da capacidade contributiva por meio da progressividade – que, inclusive, torna-se em si um princípio –, e, ainda, por outros instrumentos, como a seletividade. Em geral, a primeira (progressividade) é observada na tributação sobre manifestações de riqueza por excelência, ao passo que a segunda (seletividade) é comumente aplicada à tributação sobre o consumo – o que não significa que uma outra se verifiquem tão somente em um dos contextos. De todo modo, constatando-se que dada sociedade é composta por variados grupos com poderio econômico diverso, tanto a tributação sobre riquezas quanto a tributação sobre o consumo deveriam possuir como diretriz o princípio da capacidade contributiva, procurando sempre adequar as alíquotas e os benefícios fiscais às individualidades dos contribuintes, em respeito ao princípio da isonomia tributária e, em última análise, do sobreprincípio da igualdade.

---

[6] Nesse sentido, destaque-se o seguinte trecho: “Na prática, devemos escolher usualmente entre diversos ajustes injustos ou não tão corretos; e, então, olhamos a teoria não-ideal para encontrar o esquema menos injusto. Algumas vezes, tal esquema incluirá medidas e políticas, que um sistema perfeitamente justo rejeitaria. Dois erros podem fazem um acerto, no sentido que o melhor ajuste disponível possa conter um equilíbrio de imperfeições, um ajuste de injustiças compensadoras [*sic*]” (RAWLS, 1981, p. 217).

Após a reflexão sobre o valor igualdade aplicado ao direito tributário, com ênfase no princípio da capacidade contributiva, é possível examinar as propostas de reforma tributária atualmente em destaque no Congresso Nacional, tendo como objetivo a identificação da existência ou, ao contrário, da ausência da busca por uma otimização da efetividade do princípio da capacidade contributiva.

3 PROPOSTAS DE EMENDA À CONSTITUIÇÃO 45/2019 E 110/2019: ANÁLISE SOB A PERSPECTIVA DA PERSECUÇÃO DE UMA TRIBUTAÇÃO JUSTA

Projetos de alteração substancial do sistema tributário pátrio são uma constante no cenário legislativo. Desde a promulgação da CRFB/1988, discute-se a necessidade de modificação notadamente na distribuição das competências tributárias, com o especial intuito de se promover a simplificação da atividade fiscal e a otimização da arrecadação. Deseja-se, ainda, a implementação de um Direito Tributário moderno, apto a se enquadrar no contexto hodierno de uma economia cada vez mais digital, superando a dicotomia entre mercadorias e serviços já obsoleta diante da necessidade de tributação das novas tecnologias.

Em meio a esse debate, diversas proposições já foram apresentadas nas casas legislativas, dentre as quais duas se destacam atualmente, quais sejam, a PEC nº 45/2019 e a PEC nº 110/2019, que tramitam, respectivamente, na Câmara dos Deputados e no Senado Federal. Ambas possuem como principal ponto a sugestão de instituição de um imposto único sobre o consumo, nos moldes de um imposto sobre o valor agregado (IVA). Como tais propostas ganharam considerável visibilidade no cenário legislativo, sua análise é apta a indicar as prioridades do legislador no debate acerca das carências e deficiências do Sistema Tributário Nacional.

A partir da identificação do princípio da capacidade contributiva como principal expoente do sobreprincípio da igualdade na seara do Direito Tributário e, por conseguinte, como corolário de um sistema fiscal que se pretenda justo, o presente estudo propõe o exame da PEC nº 45/2019 e da PEC nº 110/2019 sob a perspectiva da persecução de um tratamento legal mais igualitário entre os diferentes perfis de sujeitos passivos da relação tributária. Passa-se, então, à síntese das proposições.

Como já adiantado, o núcleo de ambas as PECs é a instituição do imposto sobre bens e serviços (IBS) – um imposto único sobre o consumo, com as características tradicionais de um IVA: não-cumulatividade, base tributável alargada, neutralidade, não-discriminação e tributação preferencialmente no destino (ÁGUIA, 2007). A nova figura substituiria uma série de tributos de competência da União, dos Estados e dos Municípios. Na PEC nº 45/2019, propõe-se a extinção do imposto sobre produtos industrializados (IPI), do Programa de Integração Social (PIS), da contribuição para o financiamento da Seguridade Social (COFINS) – que competem à União –, do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) – de competência dos Estados – e do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISSQN) – que cabe aos Municípios (BRASIL, 2019a). Já a PEC nº 110/2019 vai além, indicando a extinção de ainda outros quatro tributos: imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguros (IOF), Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), contribuição de intervenção no domínio econômico sobre combustíveis (CIDE-Combustíveis) e salário-educação (BRASIL, 2019c).

Cria-se, ainda, um imposto seletivo, que na PEC nº 45/2019 ganha caráter exclusivamente extrafiscal, destinando-se a "[...] desestimular o consumo de certos bens e serviços, a exemplo de cigarros e bebidas" (PELLEGRINI, 2019, p. 3). Já na PEC nº 110/2019, subsiste um intuito arrecadatório, uma vez que, nesta proposta, "[...] o imposto seletivo é bem mais abrangente, incluindo insumos importantes utilizados no processo produtivo como combustíveis, serviços de telecomunicações e energia elétrica, além de veículos automotores" (PELLEGRINI, 2019, p. 3).

Nas duas proposições, objetiva-se manter a carga tributária hoje incidente sobre o consumo, implementando-se um imposto único apenas com o intuito de promover a simplificação da tributação sobre bens e serviços. De fato, nos projetos em que se proponha quase que exclusivamente a adoção de um IVA não seria possível um planejamento diverso, uma vez que o decréscimo da arrecadação na tributação sobre o consumo não seria compensado por alterações nos tributos incidentes sobre renda e patrimônio. Como expõe Pellegrini (2019), na Nota Técnica nº 38 formulada pela Instituição Fiscal Independente sobre as propostas em comento, "Uma alíquota menor dependeria da redução da carga sobre bens e

serviços, compensada pelo aumento da tributação sobre a renda, essa, sim, baixa, de acordo com os padrões internacionais" (p. 4).

Com efeito, observa-se que a PEC 45/2019 silencia quanto aos tributos não incidentes sobre o consumo, ao passo que a PEC/2019, apesar de indicar mudanças no imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) e no imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação (ITCMD), não sugere a alteração de suas alíquotas. As modificações propostas se referem à ampliação da hipótese de incidência do primeiro, à alteração da competência do segundo e ao rearranjo da repartição das receitas advindas de ambos, com a finalidade de alocar recursos para reparar eventual perda de receita dos entes em razão da reforma na tributação sobre o consumo:

> Diferentemente da PEC 45, a PEC 110 contém outras previdências além das estritamente ligadas à extinção e criação de tributos. Atualmente, 50% da receita do IPVA originada dos veículos automotores terrestres é transferida aos municípios. A PEC 110 eleva o percentual para 100% e amplia a base do IPVA para embarcações e aeronaves, sendo a receita proporcionada mantida pelos próprios estados. A receita do IPVA chegou a 0,6% do PIB em média no período 2014-2017.
> Quanto ao ITCMD, imposto de competência dos estados e receita de 0,1% do PIB, na média do período 2014-2017, a PEC 110 transfere a competência para a União, mas as receitas são direcionadas aos municípios. Ainda na esfera dos tributos, a PEC 110 extingue a CSLL que gerou receita de 1,1% do PIB de 2014 a 2017, em média. A intenção é que a perda de receita seja compensada com mudanças na legislação do imposto de renda. As mudanças propostas em relação ao IPVA, ITCMD e CLSS são graduais, iniciadas a partir do sexto ano subsequente à promulgação da emenda (PELLEGRINI, 2019, p. 4).

A ampliação da hipótese de incidência do IPVA para abranger aeronaves e embarcações é uma boa medida sob a perspectiva da efetivação do princípio da capacidade contributiva. Corrige uma anomalia do sistema tributário pátrio, que onera o proprietário de veículo automotor terrestre com maior intensidade do que o proprietário de veículos aéreos e marítimos, os quais são notoriamente uma expressão mais acentuada de riqueza. Não obstante, a preocupação com a isonomia tributária não vai além da necessária dilatação do IPVA. As alterações sugeridas para este imposto e para o ITCMD na PEC nº 110/2019 são menos uma forma de perseguir a justiça tributária do que um remédio para reparar eventuais distorções de ordem orçamentária advindas da reforma da tributação sobre o consumo.

A ausência de medidas que verdadeiramente visem à otimização do princípio da capacidade contributiva nas principais propostas de reforma do Sistema Tributário Nacional não significa que inexiste por completo, no Congresso Nacional, preocupação em tal sentido. Há proposições isoladas de alterações pontuais que buscam, em especial, elevar as alíquotas dos tributos que recaem sobre manifestações de riqueza por excelência, como o Projeto de Resolução do Senado nº 57/2019, por meio do qual se pretende dobrar a alíquota máxima do ITCMD, hoje fixada em 8% (oito por cento) pela Resolução do Senado nº 9/1992. Na justificativa do projeto, lê-se o seguinte:

> A medida tem como fundamento o princípio da capacidade contributiva e favorece a justiça tributária, já que os impostos sobre a renda e patrimônio são diretos e recaem majoritariamente sobre os contribuintes mais aquinhoados. Nesse sentido, têm efeito oposto à elevação de impostos indiretos, como os sobre consumo, que afetam a população como um todo, pobres e ricos, mas que acaba penalizando mais fortemente as camadas menos favorecidas, com efeito regressivo.
> A elevação do limite máximo do ITCMD aproxima a alíquota potencial das praticadas nos países desenvolvidos, que, na sua maioria, tributam fortemente a herança, tanto a antecipada em vida como a recebida após a morte. Mesmo com o aumento proposto, elas ainda estarão distantes das alíquotas máximas utilizadas em grande parte dos países da Europa Ocidental, como França (60%) e Alemanha (50%), Suíça (50%), Luxemburgo (48%), Inglaterra (40%) e da América do Norte, como os Estados Unidos (40%) além de países como Japão (55%) e Chile (25%) (BRASIL, 2019b, p. 2).

Extrai-se da justificativa a expressa atenção ao princípio da capacidade contributiva, relacionando-o diretamente à promoção de uma tributação justa. Visando ao mesmo objetivo, estruturam-se outras proposições legislativas, dentre as quais merece menção o Projeto de Lei nº 5.205/2016, em trâmite na Câmara dos Deputados, que pretende fazer incidir o imposto de renda sobre as heranças e doações em adiantamento de legítima com valor superior a R$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais) (BRASIL, 2016)[7], que, atualmente, são isentas do referido imposto por força do artigo 6º, inciso XVI, da Lei nº 7.713/1988.

[7] Na justificativa do projeto, lê-se: "A Constituição Federal prevê expressamente que os impostos serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Esse princípio é consagrado como o da capacidade contributiva. 6.1. A Constituição Federal prevê, também, que o imposto sobre a renda deve ser informado pelos critérios da generalidade, universalidade e da progressividade. 6.2. Esta proposta visa adequar a legislação vigente a esses princípios promovendo uma maior igualdade tributária em razão de outro princípio constitucional: o da isonomia" (BRASIL, 2016, p. 9).

Ambas as proposições – tanto o Projeto de Resolução do Senado quanto o Projeto de Lei – objetivam, cada um a seu modo, alterar, ainda que pontualmente, a forma como são hoje aproveitados tributos diretos, que, repise-se, recaem sobre manifestações de riqueza por excelência e, portanto, detêm maior aptidão para promover a efetivação do princípio da capacidade contributiva, o que, em última análise, aprimora a observância ao sobreprincípio da igualdade. Por outro lado, tributos indiretos, como aqueles incidentes sobre o consumo, oneram o contribuinte de fato (consumidor final), cuja maior ou menor possibilidade de contribuir para o custeio das despesas públicas não é, em regra, aferida na fixação das alíquotas, do que se infere que o impacto da atividade tributária sobre o sujeito passivo é, aqui, indiferente à sua capacidade contributiva.

Desse modo, a persecução de uma tributação justa exigiria o estabelecimento de uma carga tributária mais elevada para os tributos contemplados no primeiro grupo (tributos com hipóteses de incidência conexas a patrimônio e renda) combinado com a redução da parcela participativa dos tributos indiretos no produto da arrecadação, o que, como já exposto, não se verifica nas PECs nº 45/2019 e nº 110/2019. Ao contrário, as duas propostas, às quais estão atualmente voltados os holofotes do Congresso Nacional, procuram implementar um imposto único sobre bens e serviços tendo como preocupação a manutenção da carga tributária que hoje incide sobre o consumo. Assim, ousa-se dizer que não merecem a alcunha de propostas de *reforma tributária*, haja vista se limitarem a indicar alterações que, ainda que substanciais, contemplam tão somente um campo da atividade tributária, deixando de apontar as modificações necessárias – e urgentes – na tributação sobre o patrimônio e a renda.

O conflito entre as PECs e o princípio da capacidade contributiva não se limita às omissões daquelas, fazendo-se presente também no próprio modelo de imposto único sobre o consumo por elas desenhado, notadamente na PEC nº 45/2019. Isso porque, nesta proposta[8], extingue-se o mecanismo da seletividade (hoje muito recorrente no IPI, no ICMS e no ISSQN), que, como salientado na seção 2, é, ao lado da progressividade das alíquotas, instrumento de redução de injustiças

[8] Na PEC nº 45/2019, em vez de reduções de alíquota e isenções, propõe-se a adoção de um mecanismo de retorno de parcela da arrecadação a contribuintes de baixa renda, por meio de programa de transferência de renda (BRASIL, 2019a).

na tributação sobre bens e serviços, na medida em que permite um diálogo entre a atividade fiscal e a capacidade contributiva (ainda que presumida) do consumidor.

A PEC nº 110/2019, por sua vez, mantém a seletividade, que, de fato, não é de todo incompatível com um imposto sobre o valor agregado[9], havendo, contudo, uma limitação de sua extensão a bens e serviços elencados taxativamente – alimentos (incluídos os de consumo animal), medicamentos, transporte público coletivo e bens do ativo imobilizado (BRASIL, 2019c). Essa restrição é compreensível, considerando-se que a ampla possibilidade de concessão de benefícios e incentivos fiscais, que hoje se verifica, é danosa para os próprios entes federativos, haja vista fomentar a guerra fiscal e, em última análise, contribuir para o grave superendividamento de vários membros da Federação.

O avanço de uma reforma tendente a estabelecer ou a elevar a progressividade dos impostos incidentes sobre manifestações de riqueza, por óbvio, esbarra em óbices de natureza fática, como recorrentes conflitos de interesses socioeconômicos, que limitam a possibilidade de aprovação de projetos nessa direção – mencione-se, por exemplo, o imposto sobre grandes fortunas, que, a despeito de sua previsão constitucional (artigo 153, inciso VII, CRFB/1988), jamais foi instituído. Entretanto, modificações nesse sentido são imprescindíveis para a promoção de um sistema tributário mais justo, quando considerado o valor igualdade, o qual, reafirma-se, não deve ser olvidado pelos governos que se preocupam com a sua legitimidade democrática.

A desídia em apresentar proposições que indiquem alterações no modo de tributação das manifestações de riqueza por excelência não é exclusiva das PECs atualmente em destaque no Congresso Nacional. Propostas anteriores igualmente olvidavam os caminhos para a implementação de uma tributação mais justa, como expõem Andrade e Mota (2019), ao analisarem, dentre outras proposições, as PECs nº 46/1995 e nº 175-A/1995, havendo, ao final, constatado que:

> [...] o que se viu, de maneira geral, é que as propostas de reforma do Sistema Tributário brasileiro trazem diversos elementos em comum: foi demonstrada a ineficácia das instituições, como do Legislativo e

[9] A seletividade está presente em países que já adotam o IVA, ainda que de maneira mais tímida em comparação com o seu emprego no sistema brasileiro vigente. No Reino Unido, por exemplo, o *valued-added tax* (VAT) possui alíquota padrão de 20 % (vinte por cento), sendo aplicada a alíquota de 5% (cinco por cento) a alguns bens e serviços, como assentos de carro para crianças e energia elétrica doméstica, e alíquota zero a bens e serviços como a maioria dos alimentos e vestuário infantil (REINO UNIDO, 2018).

> do Executivo, na construção de uma estrutura tributária mais justa; as instituições de pesquisa fazem seus estudos baseados nos determinantes econômicos – preceitos neoliberais e forças de mercado. De maneira geral o Sistema é regressivo, injusto e fere os preceitos constitucionais de Justiça e equidade (ANDRADE, MOTA, 2019, p.151).

Percebe-se, destarte, não ser nova a cegueira deliberada do legislador diante das injustiças perpetradas pelo modelo de tributação vigente no Brasil. A preocupação com um Sistema Tributário Nacional mais justo – que valorize a isonomia tributária por meio da observância ao princípio da capacidade contributiva – é ainda mais forçosa no momento que a sociedade brasileira enfrenta, em que as consequências perniciosas da pandemia da COVID-19 atingem com maior intensidade os mais vulneráveis em termos socioeconômicos. Nesse momento, não cabe discutir tão somente a simplificação do sistema, de modo apartado da necessidade pungente de uma reforma global dos tributos que faça incidir sobre os contribuintes com maior capacidade contributiva uma carga tributária condizente com suas riquezas, possibilitando desonerar quem mais sofre neste País.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A atividade legiferante tem voltado sua atenção a propostas que visam tão somente a solucionar a complexidade do modelo vigente no Brasil para a tributação do consumo. Proposições que versem sobre a alteração dos tributos incidentes sobre verdadeiras manifestações de riqueza (patrimônio e renda), com o intuito de conferir maior efetividade ao princípio da capacidade contributiva, tradicionalmente têm pouca força política quando chegam às casas legislativas.

O Brasil possui notórias distorções na distribuição de riquezas, a despeito de a Carta de 1988 contemplar diversos mecanismos de justiça distributiva. A redução das desigualdades perpassaria, no que tange à atividade tributária, à efetivação do princípio da capacidade contributiva, uma vez que, por meio deste, afere-se o potencial do sujeito passivo para contribuir em maior ou menor escala com o custeio do Estado, sendo o mencionado princípio, portanto, o corolário do valor igualdade no âmbito do Direito Tributário, em outras palavras, o *espaço* de igualdade adotado pela CRFB/1988 na seara tributária.

Logo, uma reforma tributária que se pretenda justa deve se orientar com base na otimização do princípio da capacidade contributiva, com a introdução de

mecanismos de diferenciação positiva entre os contribuintes e o aprimoramento dos já existentes. As PECs nº 45/2019 e nº 110/2019, atualmente em destaque no Congresso Nacional, ao serem examinadas a partir desse ponto de vista (persecução de uma tributação mais justa) demonstram ter graves deficiências, ao se direcionarem quase que exclusivamente à simplificação do sistema.

Das reflexões a respeito do valor igualdade aplicado à ideia de uma tributação justa, especialmente quanto ao princípio da capacidade contributiva, é possível extrair a conclusão de que a promoção da justiça no sistema tributário perpassaria o incremento da tributação sobre a renda e o patrimônio, haja vista serem estes verdadeiras manifestações de riqueza. Por essa razão, a ampliação da hipótese de incidência do IPVA, com a inclusão da propriedade de aeronaves e embarcações, presente na PEC nº 110/2019, é uma medida positiva sob a perspectiva da otimização da isonomia tributária. Entretanto, é tímido o avanço em direção a uma tributação mais justa, já que a referida PEC não se dispõe a promover alterações substanciais nos tributos incidentes sobre patrimônio e renda de que trata (brevemente), em especial no que tange às suas alíquotas.

O valor igualdade (não apenas em seu aspecto formal, mas também material) deve sempre pautar a atuação do legislador, em nome da constante busca por justiça social. Tal necessidade é ainda mais acentuada em momentos desafiadores, como o é o atual. Assim, cabe ao Congresso Nacional rever o que tem tradicionalmente entendido como prioridade em matéria tributária, ajustando a direção dada aos projetos de reforma.

REFERÊNCIAS

ÁGUIA, José Maurício Pereira. Imposto sobre valor agregado: abordagem teórica e prática. *In*: SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes; VASQUES, Sérgio; GUIMARÃES, Vasco Branco (Org.). **IVA para o Brasil**: contributos para a Reforma da Tributação do Consumo. Belo Horizonte: Fórum, 2007. p. 123-133.

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

ANDRADE, Ramá Lucas; MOTA, João Luis do Nascimento. Propostas de reforma do sistema tributário brasileiro e procedimento deliberativo como instrumento de construção democrática. *In:* **Revista Direito em Debate**, Ijuí, Ano XXVIII, n. 51, jan. - jun. 2019.

ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco; Poética**. 4. ed. São Paulo: Nova Cultural, 1991.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019**. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=4E050B7968F045126084C54B8AF5CD3F.proposicoesWebExterno2?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019>. Acesso em: 19 jul. 2020.

_____. Câmara dos Deputados**. Projeto de Lei nº 5.205, de 2016**. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1455770&filename=PL+5205/2016>. Acesso em: 28 jul. 2020.

_____. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 19 jul. 2020.

_____. **Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988**. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7713.htm>. Acesso em: 15 ago. 2020.

_____. Senado Federal. **Projeto de Resolução do Senado nº 57, de 2019**. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7965585&ts=1594005760529&disposition=inline>. Acesso em: 28 jul. 2020

_____. Senado Federal. **Proposta de Emenda à Constituição nº 110, de 2019**. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7977727&ts=1594007096461&disposition=inline>. Acesso em: 19 jul. 2020.

_____. Senado Federal. **Resolução do Senado nº 9, de 1992**. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/norma/590017/publicacao/15785996>. Acesso em: 28 jul. 2020.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993.

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

DWORKIN, Ronald. **Sovereign virtue**: The theory and practice of equality. Cambridge, London: Harvard University Press, 2000.

MARCO, Cristhian Magnus de; SANTOS, Paulo Junior Trindade dos; MÖLLER, Gabriela Samrsla. A teoria da justiça revisitada pela teoria da injustiça: democracia e direito para se falar em justiça hoje. *In:* **Revista Thesis Juris - RTJ**, São Paulo, v. 8, n. 2, jul. - dez. 2019.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

PELLEGRINI, Josué. **Nota Técnica nº 38**: Principais propostas de reforma tributária em tramitação no Congresso Nacional. Brasília, Instituição Fiscal Independente, out./2019. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/562755/NT38.pdf>. Acesso em: 19. jul. 2020.

RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1981.

REINO UNIDO. VAT rates. **GOV. UK**. Disponível em: <https://www.gov.uk/vat-rates>. Acesso em: 06 ago. 2020.

SEN, Amartya. **Desigualdade reexaminada.** 2. ed. Rio de Janeiro: Record, 2008.