

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS

Graduação em Ciências do Estado

Ana Luíza Tibúrcio Guimarães

**REGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA E INJUSTIÇA FISCAL: relação entre a
desigualdade social e a tributação brasileira**

Belo Horizonte

2020

Ana Luíza Tibúrcio Guimarães

**REGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA E INJUSTIÇA FISCAL: relação entre a
desigualdade social e a tributação brasileira**

Versão Final

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Ciências do Estado da Universidade Federal de Minas Gerais, como requisito parcial para o grau de Bacharel em Ciências do Estado.

Orientador: Prof. Dr. Valter de Souza Lobato

Belo Horizonte

2020

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS

Graduação em Ciências do Estado

FOLHA DE APROVAÇÃO

**REGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA E INJUSTIÇA FISCAL: relação entre a
desigualdade social e a tributação brasileira**

Ana Luíza Tibúrcio Guimarães

Monografia submetida à Banca Examinadora designada pelo Colegiado do Curso de Ciências do Estado como requisito para a obtenção de Bacharel em Ciências do Estado.

Aprovada em ___ de _____ de 2020, pela banca composta pelos membros:

Prof. Dr. Valter de Souza Lobato – FDCE/UFMG (Orientador)

Prof.(a) Dr.(a) _____ (Banca Examinadora)

Prof.(a) Dr.(a) _____ (Banca Examinadora)

Prof.(a) Dr.(a) _____ (Banca Examinadora)

Belo Horizonte, ___ de _____ de 2020.

RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo analisar a relação entre a regressividade do Sistema Tributário Nacional e a perpetuação da desigualdade social no Brasil. A partir da noção de que Brasil é um país marcado historicamente pela existência de enormes desigualdades, percebemos que o legislador constitucional traçou objetivos fundamentais que orientam todo o ordenamento jurídico a fim de reverter essa realidade. O Sistema Tributário Nacional, informado pelos princípios da pessoalidade, da capacidade econômica do contribuinte e da isonomia tributária, constitui-se em Estado Social Fiscal, sendo a tributação um instrumento eficaz para desconcentração de renda. Por meio da pesquisa legislativa, bibliográfica e estatística, procurou-se, utilizando-se da metodologia jurídico sociológica de pesquisa, entender os contornos da tributação brasileira para analisar se ela atua em conformidade com os preceitos constitucionais e com o Estado Democrático de Direito, realizando não apenas suas funções fiscal e extrafiscal, mas também buscando reduzir as desigualdades e realizar a justiça social. Analisando o perfil da carga tributária brasileira e os principais tributos que a compõem, pudemos, por meio do raciocínio hipotético-dedutivo, entender que a alta regressividade do sistema presta um papel contrário à justiça fiscal, onerando demasiadamente as classes sociais mais baixas, favorecendo a concentração de renda e atuando como instrumento de manutenção das desigualdades sociais. Ao final, fizemos uma breve análise das duas principais propostas de reforma tributária que tramitam no Legislativo para verificar em que medida elas se propõem a solucionar os problemas da tributação identificados ao longo do trabalho e se as mudanças apresentadas são capazes de tornar a tributação brasileira mais progressiva, justa e solidária.

Palavras-chave: Sistema Tributário Nacional. Desigualdade social. Capacidade econômica do contribuinte. Justiça fiscal. Regressividade tributária. Reforma Tributária.

ABSTRACT

The present paper intends to demonstrate the relationship between the regressiveness of the National Tributary System and the perpetuation of social inequality in Brazil. From the notion that Brazil is a country historically characterized by the existence of enormous inequalities, we realize that the constitutional legislator has outlined fundamental objectives that guide the entire legal system in order to reverse this reality. The National Tributary System, informed by the principles of personality, taxpayer economic capacity and tax isonomy, is constituted by a Social Tax State, being taxation an effective instrument for deconcentration of income. Through legislative, bibliographic, and statistical research, using the legal-sociological research methodology, we sought to understand the contours of Brazilian taxation in order to analyze whether it was acting in accordance with constitutional principles and with the Democratic Rule of Law, performing not only its fiscal and extra-fiscal functions, but also seeking to reduce inequalities and achieve social justice. Analyzing the profile of the Brazilian tax burden and the main taxes that compose it, we could, through hypothetical-deductive reasoning, comprehend that the high regressiveness of the system plays a role contrary to fiscal justice, overburdening the lower social classes, favoring the concentration of income and acting as an instrument to maintain social inequalities. At the end, we made a brief analysis of the two main proposals for tributary reform that are being processed in the Legislative to see to what extent they propose to solve the problems of taxation identified along the this paper and whether the changes presented are capable of making Brazilian taxation more progressive, fair and solidary.

Keywords: National Tributary System. Social Inequality. Taxpayer economic capacity. Fiscal justice. Tax regressiveness. Tributary Reform.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	6
2 CONSTITUIÇÃO, TRIBUTAÇÃO E JUSTIÇA FISCAL	8
2.1 Igualdade e justiça social como diretrizes da República Federativa do Brasil	9
2.2 Funções da tributação	11
2.3 As bases constitucionais do Direito Tributário	13
2.3.1 <i>Princípio da capacidade econômica do contribuinte</i>	14
2.3.2 <i>Princípio da personalidade tributária</i>	16
2.3.3 <i>Princípio da isonomia tributária</i>	17
2.4 Progressividade tributária	19
2.4.1 <i>Progressividade tributária stricto sensu</i>	19
2.4.2 <i>Seletividade tributária</i>	20
2.4.3 <i>A progressividade do Sistema Tributário</i>	21
3 O PERFIL DA TRIBUTAÇÃO BRASILEIRA E SUA RELAÇÃO COM A PERPETUAÇÃO DA DESIGUALDADE SOCIAL	23
3.1 O problema da desigualdade social	23
3.2 Perfil da carga tributária no país	25
3.2.1 <i>Concentração da tributação nos impostos indiretos</i>	27
3.2.2 <i>Baixa progressividade do imposto sobre a renda</i>	29
3.2.3 <i>Baixa taxaço do patrimônio</i>	32
3.3 A regressividade como instrumento de perpetuação da desigualdade social	33
4 PROPOSTAS DE REFORMAS TRIBUTÁRIAS E A JUSTIÇA FISCAL NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL	35
4.1 Breves considerações acerca da PEC 45/2019	36
4.2 Breves considerações acerca da PEC 110/2019	38
4.3 Insuficiência das propostas para a realização da justiça fiscal	40
5 CONCLUSÃO	43
REFERÊNCIAS	44

1 INTRODUÇÃO

O Sistema Tributário Brasileiro está disposto na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, sendo ali fixadas suas bases e comandos principiológicos. A tributação possui um papel que vai além das suas funções típica e atípica – fiscal e extrafiscal – podendo ser um instrumento de realização da justiça fiscal, quando comprometida com a redução das desigualdades sociais e da desconcentração de renda.

A Constituição da República Federativa do Brasil representou um marco para a instauração do Estado Democrático de Direito no país e esse *status* influenciou na construção de um ordenamento jurídico que busca a equidade, a isonomia e a justiça social, inclusive no que concerne à tributação. Os Princípios Gerais do Direito Tributário, tal como o princípio da capacidade econômica do contribuinte, o princípio da pessoalidade e o princípio da isonomia tributária, todos elencados na Constituição, demonstram como o legislador constituinte objetivou a construção de um sistema tributário voltado para a realização da justiça fiscal no Brasil.

Segundo o Relatório de Desenvolvimento Humano da ONU (PNUD, 2019) o Brasil é o 7º país mais desigual do mundo. Examinando os dados sobre desigualdade social brasileira é possível entender como a situação é alarmante e necessita de esforços contínuos por parte dos legisladores e administradores do país para reverter essa realidade que coloca grande parte da população afastada de seus direitos individuais, civis e políticos. Uma das formas de atuação política para reduzir as injustiças sociais é por meio de uma tributação progressiva, ou seja, por meio de um sistema que tribute mais os ricos que os pobres, o que, além de desconcentrar renda na arrecadação, permite uma futura distribuição de renda por meio de um gasto público adequado.

O formato atual do Sistema Tributário é eminentemente regressivo, já que concentra a tributação nos impostos sobre o consumo, o que impossibilita a verificação da capacidade econômica do contribuinte e acaba onerando mais a camada pobre da população. Além disso, o sistema apresenta diversas distorções no que diz respeito aos tributos diretos, sendo baixa a progressividade do Imposto sobre a Renda e inexpressiva a tributação sobre o patrimônio – tributos com alto grau de pessoalidade. A tributação brasileira, portanto, se mostra incompatível com a matriz constitucional, se prestando a um papel contrário a redução das desigualdades sociais e aumentando os abismos sociais existentes entre ricos e pobres, perpetuando, assim, o estado de injustiça social em que vivemos.

Diante da verificação da necessidade de se realizar alterações na estrutura da tributação no país, a fim de adequar o Sistema Tributário aos limites traçados pela Constituição Federal e, conseqüentemente, pelo Estado Democrático de Direito, examinaremos brevemente as Propostas de Emenda à Constituição número 45 e 110, que estão atualmente em tramitação no Congresso Nacional, a fim de entender seus principais contornos e em que medida elas se mostram comprometidas com a redução dos efeitos nefastos da regressividade tributária no país e, conseqüentemente, com a efetivação da justiça fiscal.

2 CONSTITUIÇÃO, TRIBUTAÇÃO E JUSTIÇA FISCAL

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88) surgiu como uma forma de rompimento com o regime ditatorial precedente, inspirando-se nas novas constituições democráticas do século XIX, que se desenvolveram sob a égide da participação dos grupos e associações da sociedade civil na formação da vontade estatal, no respeito e garantia aos direitos fundamentais e na ideia de pluralismo político (SILVA, 1998).

O paradigma constitucional da modernidade veio da superação do Estado Liberal e do Estado Social, e trouxe para as cartas constitucionais a participação popular no processo político, a declaração de direitos fundamentais e a busca em equilibrar a liberdade com a igualdade material (MARINHO; BRITTO, 2018). Isso significa que houve uma alteração do *status quo* anterior, e agora, ser democrático é algo que qualifica o Estado, seus elementos constitutivos e a ordem jurídica vigente.

Sendo assim, busca-se não apenas a atuação negativa do Estado, garantindo direitos como liberdade, igualdade formal e propriedade. Mais que isso, os direitos sociais, a igualdade material e o bem-estar devem ser perseguidos na mesma medida, comportando a equalização das diferenças por meio da soberania popular (SILVA, 1998).

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 instaura o Estado Democrático de Direito no Brasil, demonstrando, em diversos dispositivos de seu texto, a preocupação do poder constituinte originário com a realização da igualdade e da justiça social, problemas que se encontram na raiz histórica da sociedade.

Nesse sentido, entre os objetivos fundamentais da República estão a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais (BRASIL, 1998), objetivos que norteiam todo o ordenamento jurídico. Além disso, quando se trata da ordem econômica e social, a Constituição tem como base o princípio da justiça social como forma de assegurar a todos uma existência digna (BRASIL, 1988).

Conforme afirma José Afonso da Silva (1998, p. 24), “A tarefa fundamental do Estado Democrático de Direito consiste em superar as desigualdades sociais e regionais e instaurar um regime democrático que realize a justiça social”. Dessa forma, veremos como esses objetivos e princípios irradiam em todo ordenamento jurídico, sendo basilares para determinar a atuação do legislador infraconstitucional e para direcionar a atuação do poder público, inclusive no que tange aos contornos da tributação no país.

2.1 Igualdade e justiça social como diretrizes da República Federativa do Brasil

A ideia de igualdade surge durante o Estado Liberal, quando, pela primeira vez na história, foi dado aos indivíduos direitos civis e políticos em contraposição ao poder absoluto dos monarcas. Esse paradigma constitucional assentou-se no princípio da legalidade, segundo o qual o Estado interveria o mínimo possível na sociedade (NETTO, 2002). Nesse momento, a igualdade era compreendida como direito negativo, de forma que profundas desigualdades eram mantidas em prol do dever do Estado de não intervir na esfera privada dos indivíduos (OLIVEIRA; RODRIGUES, 2017).

A igualdade era, portanto, uma igualdade formal, uma vez que pautada na ideia de que todos eram igualmente livres e sujeitos à mesma lei, mas sem que o Estado desse aos indivíduos as condições materiais para realizar seus direitos (NETTO, 2002).

Com a evolução dos paradigmas constitucionais, evoluiu-se também o sentido de igualdade nas constituições. Dessa forma, o princípio da igualdade insculpido no artigo 5º, caput da CRFB/88, que diz que “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza [...]” deve ser interpretado conforme o novo paradigma do Estado Democrático de Direito, transcendendo o tradicional sentido de igualdade formal, e aproximando-se da igualdade material, ou da isonomia.

A igualdade como isonomia exprime a ideia de que nem todas as pessoas podem ser tratadas de modo igual, uma vez que existem diferenças naturais e sociais entre os seres humanos que devem ser consideradas para que a imposição legal seja justa. Diante dessas diferenças, sejam elas físicas, sociais, culturais ou econômicas, o tratamento indistinto de todos os cidadãos poderia até mesmo ser uma forma de ampliar as desigualdades (OLIVEIRA; RODRIGUES, 2017).

Nesse sentido, Kelsen (1998, p. 99) afirma:

Não pode ser uma tal igualdade aquela que se tem em vista, pois seria absurdo impor os mesmos deveres e conferir os mesmos direitos a todos os indivíduos sem fazer quaisquer distinções, por exemplo, entre crianças e adultos, sãos de espírito e doentes mentais, homens e mulheres. Quando na lei se vise a igualdade, a sua garantia apenas pode realizar-se estatuinto a Constituição, com referência a diferenças completamente determinadas, como talvez as diferenças de raça, de religião, de classe ou de patrimônio, que as leis não podem fazer acepção das mesmas.

A isonomia é, portanto, a realização da igualdade material, devendo o Estado, por meio da legislação e de políticas públicas afirmativas, promover o tratamento jurídico igual aos iguais, e diferente aos diferentes, na medida de suas diferenças. Isso significa, em última

instância, que o princípio da isonomia visa igualar as oportunidades para que todos os indivíduos exerçam seus direitos e garantias fundamentais. Como preceitua José Afonso da Silva (1998, p. 23): “Sujeita-se, como todo Estado de Direito, ao império da lei, mas da lei que realize o princípio da igualdade e da justiça não pela sua generalidade, mas pela busca da igualização das condições dos socialmente desiguais.”

Estritamente ligada ao princípio da isonomia, está a ideia de realização da justiça social, que se apresenta como objetivo fundamental da República Federativa do Brasil, conforme o art. 3º, incisos I e III da CRFB/88:

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

I – construir uma sociedade livre, justa e solidária; [...]

III – erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; [...]

A realização da justiça social conforme os ditames constitucionais, está relacionada à erradicação da pobreza, da marginalização e a redução das desigualdades. Essa concepção de justiça social aproxima-se do que o filósofo John Rawls, em seu livro *Uma Teoria da Justiça* (1971), convencionou chamar de igualdade equitativa de oportunidades.

Conforme preceitua Rawls (1971), a justiça deve ser entendida como equidade. Para isso ele desenvolve princípios que devem ser seguidos para que uma dada sociedade alcance a justiça social de forma substancial e não meramente formal. Trata-se do princípio da diferença, composto pelos princípios da liberdade igual e da igualdade equitativa de oportunidades.

Em apertada síntese, o primeiro princípio aduz que os preceitos de justiça social têm de ser estabelecidos por indivíduos com uma posição inicial perfeita de equidade (GODOI, 1999), atribuindo a todos, direitos e liberdades básicos absolutamente iguais. Esses bens sociais primários devem ser distribuídos de forma que o benefício de um indivíduo signifique o benefício de todos, só podendo ser restringida uma liberdade em prol de outra liberdade. Segundo Godoi (1999, p. 49) “esse princípio impede que uma liberdade básica seja restringida ou tornada desigual entre indivíduos sob argumento de maiores benefícios econômicos ou sociais para determinada parcela das pessoas, ou mesmo a totalidade”. Estaríamos aqui, diante da igualdade formal.

O princípio que mais nos interessa é o da igualdade equitativa de oportunidades, já que esse é o ponto necessário para a realização da igualdade democrática, ou da isonomia. Rawls (1971) entende que à medida que a sociedade se desenvolve, é impossível manter a perfeita igualdade entre todos, seguindo a ideia da meritocracia. Sendo assim, certas desigualdades

ligadas à renda, à riqueza e às posições de comando e controle surgiriam, e não haveria a necessidade de criar mecanismos que anulassem tais desigualdades, mas sim mecanismos que iguallassem as oportunidades.

Sendo assim, a igualdade equitativa de oportunidades significa que, para que haja justiça social, o Estado deve atuar positivamente para dar a todos a real oportunidade de alcançar as posições privilegiadas da sociedade, neutralizando, de certa maneira, as contingências naturais e sociais que colocariam alguns em situação de privilégio (RAWLS, 1971).

Percebe-se, portanto, que o princípio da igualdade equitativa de oportunidades está estritamente relacionado a noção de justiça social desenvolvidas no Estado Democrático de Direito e, conseqüentemente, difundida pela Constituição de 1988. A igualdade e a justiça social como norteadores do ordenamento jurídico, demonstram que a Constituição se empenha em garantir aos cidadãos as condições para levar uma vida digna, concretizando seus direitos fundamentais e reduzindo as distâncias entre as condições de vida de ricos e pobres.

A partir de agora, vamos entender como essas diretrizes irradiam na interpretação sistêmica da Constituição, em especial no capítulo que trata do Sistema Tributário Nacional, inclusive por meio de dispositivos Constitucionais que demonstram o objetivo do constituinte em utilizar a tributação como forma de concretização da isonomia da justiça social.

2.2 Funções da tributação

Ainda predomina na sociedade atual uma associação entre a tributação e a apropriação indevida do capital privado por parte do Estado, com finalidade de atender às necessidades próprias da máquina estatal (GODOI, 2017). Isso se deve a disseminação da visão libertarista da tributação, que entende que o pagamento do tributo transforma um recurso financeiro – que seria produtivo enquanto pertencente ao particular – em recurso improdutivo dentro de um Estado inchado, ineficiente e corrupto (GODOI, 2017).

Conforme ensina Godoi (2017, p. 5):

Na visão libertarista, o pagamento do tributo faz com que um recurso que tinha determinada utilidade para o contribuinte, para o mercado e para a economia nacional perca automaticamente essa utilidade, e a partir de então se transforme num simples combustível a ser queimado nas engrenagens burocráticas da máquina do Estado.

Tal visão da tributação se mostra equivocada e desvinculada da ideia de Estado Democrático de Direito, uma vez que a arrecadação de tributos não é um fim em si mesma. A tributação tem a função de, por meio da atividade financeira do Estado, arrecadar receitas para

a construção e manutenção de uma estrutura institucional que é imprescindível para a preservação dos direitos e garantias fundamentais do cidadão, por meio da consecução de políticas públicas (GODOI, 2017).

Godoi (2017, p. 7) afirma que “a atividade financeira do Estado (da qual o tributo é um elemento central) deve ser vista como um instrumento de transformação social necessário para conferir e preservar a legitimidade do regime político e dar eficácia aos direitos constitucionais dos cidadãos”.

Nosso modelo Constitucional adotou a forma de Estado Democrático de Direito, objetivando não apenas uma atuação negativa do Estado em face da sociedade, mas firmando compromisso no sentido de erradicar a pobreza, diminuir desigualdades sociais, realizar a execução de direitos individuais, sociais, difusos e coletivos. Tais objetivos demonstram a preocupação com a realização da igualdade e da justiça social, que transparece em diversas normas do ordenamento jurídico, inclusive do título da Constituição que trata da Tributação e do Orçamento Público (GODOI, 2017).

Nesse sentido, nota-se que além das funções tradicionais fiscal e extrafiscal da tributação, que visam, respectivamente, a arrecadação de receitas públicas e a indução de certos comportamentos sociais e econômicos por parte dos contribuintes, as constituições modernas apresentam-se como Estados Sociais Fiscais (GODOI, 2017), mostrando-se como importante ferramenta para a realização de uma justiça fiscal e distributiva (MURPHY; NAGEL, 2005).

Nas palavras de Godoi (2017, p. 11):

A Constituição de 1988 fez uma opção inequívoca pelo Estado Social Fiscal e estatuiu de forma muito clara que as finanças públicas devem ter um papel transformador das condições econômicas extremamente desiguais que vigoram desde o período colonial na sociedade brasileira.

A justiça fiscal, além de sua relação com o gasto público, está ligada à própria atividade arrecadatória, uma vez que, quando se realiza a distribuição da carga tributária, é possível que se escolha um modelo socialmente mais justo, no qual ricos pagam mais pelo custeio das despesas estatais que pobres.

Nesse sentido, Liam Murphy e Thomas Nagel (2005, p.5) afirmam que:

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

O tributo, portanto, pode ser utilizado para a redução das desigualdades sociais, não apenas por meio das prestações positivas do Estado em forma de políticas públicas, mas por meio da divisão do ônus fiscal conforme a maior ou menor riqueza do contribuinte, possibilitando a desconcentração de renda (RIBEIRO, 2015).

Assim, conforme afirma Ribeiro (2015, p.8):

Independentemente das prestações estatais positivas a serem financiadas pelas receitas públicas, a tributação das altas rendas e patrimônios constitui uma forma de fazer dos ricos um pouco menos ricos, o que acaba por assegurar uma maior igualdade social, já que esses recursos são destinados a outros segmentos sociais.

Dessa forma, como já visto, a realização dos objetivos Constitucionais depende, em ampla medida, da atuação positiva dos administradores e legisladores pátrios, que, por meio de escolhas políticas e legislativas, devem sempre direcionar sua atuação para a consecução da justiça social. Dentro da atividade financeira do Estado, que pressupõe a arrecadação de receitas e a realização de gastos, a própria atividade arrecadatória, por meio da tributação, pode ser mais ou menos justa, conforme sua configuração.

Dentre os diversos dispositivos constitucionais que buscam a construção de uma sociedade mais justa e igual, passaremos a examinar especificamente os Princípios Gerais da Tributação, que direcionam a atividade tributária à realização da justiça fiscal.

2.3 As bases constitucionais do Direito Tributário

As diretrizes constitucionais que buscam um sistema jurídico justo e igualitário irradiaram por vários dispositivos do ordenamento, inclusive no que concerne ao Sistema Tributário Nacional. A partir do artigo 145 da CRFB/88 adentramos no que o constituinte chamou de Princípios Gerais da Tributação, que são princípios constitucionais de Direito Tributário e que devem pautar toda a lógica da tributação pátria.

Já no parágrafo 1º, artigo 145 da CRFB/88 determina-se que os impostos devem ter caráter preferencialmente pessoal, levando em conta a capacidade econômica do contribuinte (BRASIL, 1988). Desse dispositivo, extraem-se dois importantes princípios constitucionais de Direito Tributário, o princípio da capacidade econômica do contribuinte e o princípio da pessoalidade. A redação do artigo diz, *in verbis*, o que segue (BRASIL, 1988):

Art. 145. [...] § 1º – Sempre que possível, os **impostos** terão caráter pessoal e **serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte**, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos,

identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (grifo nosso).

Antes de mais nada, cabe aqui explicar a diferença entre tributos e impostos. Tributo é o gênero, que abarca cinco espécies tributárias, quais sejam, os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios. Nesse sentido, percebe-se que texto constitucional somente se refere explicitamente à figura dos impostos quando trata dos princípios da capacidade contributiva e da pessoalidade. Isso ocorre pois os impostos são tributos não vinculados a uma prestação do Estado, o que implica na mensuração apenas da riqueza do contribuinte frente a exação do tributo, sem incluir no cálculo o custo da atividade estatal (RIBEIRO, 2010), como ocorre com as taxas e as contribuições de melhoria.

Apesar do dispositivo constitucional se referir apenas aos impostos, há correntes da doutrina que defendem que a capacidade contributiva se aplica também às taxas, às contribuições de melhoria e às contribuições parafiscais (RIBEIRO, 2010) – fazendo uma interpretação sistemática da norma –, e outras que defendem sua aplicação apenas aos impostos – em uma interpretação literal da norma. Independentemente da posição que se adote, há de se ter em mente que todas as espécies tributárias são iluminadas pelo referido princípio, uma vez que este deriva do princípio constitucional da igualdade (RIBEIRO, 2010).

Em concordância com o entendimento de Velloso (2007), vamos adotar a abrangência ampla dos princípios tributários, entendendo que eles podem, na medida do possível, ser aplicados para todas as espécies de tributos, já que estamos tratando de Princípios Gerais da Tributação.

Vamos nos debruçar sobre os princípios da capacidade e econômica do contribuinte, da pessoalidade e da isonomia tributária e suas implicações para a realização de um Sistema Tributário progressivo, pautado na redução das desigualdades e na realização da justiça fiscal.

2.3.1 Princípio da capacidade econômica do contribuinte

Também conhecido como princípio da capacidade econômica ou princípio da capacidade contributiva, esse princípio é considerado a expressão máxima da igualdade material no sistema tributário. Nas palavras de Velloso (2007, p.38) “esse princípio é basilar do Direito Tributário, permeando-o integralmente”.

Tal princípio constitui-se como norte para determinar como o ônus da tributação será distribuído na sociedade (GODOI, 2017), e impõe que se onere mais ou menos os contribuintes,

proporcionalmente ao seu maior ou menor poder econômico. De acordo com Velloso (2007, p.36) “a capacidade contributiva consiste na disponibilidade de meios econômicos para se arcar com a tributação e, deste modo, concorrer ao custeio das despesas públicas”.

Conforme bem explicam Tipke e Yamashita (2002, p.31):

O princípio da capacidade contributiva significa: todos devem pagar impostos segundo o montante da renda disponível para o pagamento de impostos. Quanto mais alta a renda disponível, tanto mais alto deve ser o imposto. Para contribuintes com rendas disponíveis igualmente altas o imposto deve ser igualmente alto. Para contribuintes com rendas disponíveis desigualmente altas o imposto deve ser desigualmente alto.

O princípio da capacidade contributiva não é absoluto, possuindo uma baliza mínima e uma baliza máxima de aplicação. O mínimo existencial é a capacidade econômica mínima que uma pessoa precisa para sair do estado de pobreza absoluta, sem a qual ela não teria possibilidades materiais de sobrevivência (TORRES, 1989). A capacidade contributiva, em um Estado Democrático de Direito, não pode basear-se apenas no mínimo existencial em sua acepção negativa, ou seja, na abstenção do Estado em tributar o que seria necessário para a subsistência do indivíduo. O princípio deve avançar no sentido de garantir aos indivíduos condições de viver com liberdade e dignidade, por meio da atuação positiva de natureza assistencial do poder público. Nesse sentido, afirma Torres (1892, p.35) que “o mínimo existencial é direito protegido negativamente contra a intervenção do Estado e, ao mesmo tempo, garantido positivamente pelas prestações estatais”.

Sendo assim, alguém só pode ser compelido a pagar tributos após a dedução dos gastos necessários à aquisição do mínimo indispensável a uma existência digna para si e sua família (SALVADOR, 2014). Tal limitação decorre do princípio fundamental da dignidade da pessoa humana (artigo 1º, inciso III, CRFB/88).

Em relação ao limite máximo de exação, a vedação ao confisco, assegurada no artigo 150, inciso IV da CRFB/88, impede que o contribuinte sofra uma tributação tão excessiva a ponto de tornar inviável a manutenção da sua propriedade privada (CASALINO, 2012). Ou seja, não pode o tributo ser tão oneroso ao contribuinte a ponto de comprometer a própria sustentação de seu fato gerador.

Dessa forma, nota-se que o princípio da capacidade contributiva deve atuar dentro de um grau de proporcionalidade e razoabilidade de limites mínimo e máximo para que esteja em conformidade com a justiça fiscal.

2.3.2 Princípio da pessoalidade tributária

Este princípio implica dizer que, sempre que possível, os tributos devem incidir sobre as características e as condições pessoais do contribuinte, sem que haja a possibilidade de repasse do encargo fiscal a terceiros. Isso significa que a Constituição dá preferência para os chamados tributos diretos, que são aqueles que recaem sobre a renda, o patrimônio e a propriedade do particular (COÊLHO, 2006).

Para compreender melhor o que o constituinte quis dizer ao determinar a preferência pela tributação pessoal, faremos breves considerações sobre a distinção entre tributos diretos e indiretos.

Antes de mais nada, vale ressaltar que essa classificação é alvo de críticas por parte da doutrina, que a considera imperfeita e não integrante da esfera jurídica, sob a alegação de que ela repercute sobre critérios econômicos e não jurídicos (MOREIRA, 2009).

Consoante com os ensinamentos de André Mendes Moreira (2009), vamos partir do pressuposto de validade da classificação, adotando o critério da repercussão jurídica do tributo, conforme o art. 166 do Código Tributário Nacional (CTN), em que se extrai que a diferença entre os tributos diretos e indiretos é que, nestes, o ônus tributário repercute juridicamente em um terceiro, que arca com o peso econômico do tributo (MOREIRA, 2009). Nos tributos diretos, em contrapartida, não há repasse econômico, não estando presente a repercussão jurídica da exação.

Vejamos o que diz o dispositivo do CTN:

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la (grifo nosso).

Dessa forma, têm-se que tributos de incidência indireta são aqueles em que não há identificação entre o fato gerador e o contribuinte, já que há o repasse do ônus tributário para o chamado contribuinte de direito. Seria o caso do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), no qual o fato gerador é praticado pelo contribuinte de fato (o comerciante), mas o valor desse imposto recai sobre os consumidores, que são contribuintes de direito. Portanto, ainda que se tribute o agente econômico, não há pessoalidade, pois a capacidade contributiva visada é a do consumidor final.

Já os tributos de incidência direta são aqueles cujo contribuinte de fato é identificável por sua relação imediata com o fato gerador do encargo tributário. O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), que é um tributo real (*res = coisa*), tem incidência direta, já que seu contribuinte é facilmente identificável, sendo aquele que é o proprietário do veículo automotor. O Imposto de Renda (IR), que é tributo pessoal, também tem incidência direta, pois aquele que possui a renda tributável é quem deve pagar o imposto. Nesse caso, há perfeita congruência entre a capacidade contributiva e a pessoalidade.

Dessa forma, fica claro que os tributos diretos estão em maior consonância com o princípio da pessoalidade. Isso não significa, porém, que não possam existir tributos indiretos no ordenamento jurídico, mas, em uma sociedade desigual como a do Brasil, deve-se dar preferência para os tributos diretos, uma vez que eles têm maior potencial para atingir os signos presuntivos que demonstram a capacidade econômica real do contribuinte (COÊLHO, 2006), possibilitando a realização de uma tributação mais justa e equânime.

2.3.3 Princípio da isonomia tributária

A busca pela igualdade é um dos pilares das sociedades democráticas, devido à sua importância inegável para a concretização dos direitos e garantias fundamentais dos indivíduos. A ideia de isonomia está presente em diversos dispositivos do texto constitucional, inclusive no que diz respeito à seara tributária.

Segundo Lacombe (2000) os Princípios Gerais da Tributação podem ser entendidos como consequência lógica do princípio da isonomia tributária, expressa no artigo 150, inciso II da CRFB/88, que implica no dever igualar os contribuintes que se encontrem em situação equivalente e desigualar os que se encontram em situação distinta, conforme se nota da leitura da Constituição:

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; (grifo nosso).

Denota-se desse princípio a máxima Aristotélica que afirma que a isonomia consiste em “tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de sua desigualdade”. É certo que há uma dificuldade em delimitar quais seriam as desigualdades que autorizariam esse

tratamento desigual e qual seria a medida de tal discriminação (MACHADO, 2009). Segundo Hugo de Brito Machado (2019, p.278), “o problema está em saber quais os critérios legítimos de discriminação de grupos “iguais” para os fins legais”.

Segundo Humberto Ávila (2019), a aplicação do princípio da isonomia tributária depende da finalidade que se pretenda realizar, de forma que os critérios de diferenciação só podem ser definidos de acordo com a identificação do objetivo que se quer alcançar. Diante do panorama em que se enquadram os princípios da tributação, tem-se que o critério geral para a aplicação da igualdade encontra suas balizas no próprio princípio da capacidade contributiva (ÁVILA, 2019).

O princípio da igualdade impõe o dever de não discriminação dos contribuintes, entretanto, havendo como finalidade conceder tratamento mais brando àqueles com menor capacidade contributiva, devem ser impostos critérios de distinção entre os mesmos (BALEEIRO, 2010). Sendo assim, a regra é que os contribuintes sejam tratados de maneira equivalente, sendo autorizada a concessão de certos ônus ou privilégios a contribuintes em determinadas situações a serem definidas, para que, por meio dessa diferenciação, a tributação se aproxime de um ideal equitativo de exação.

Para Misabel Derzi, em atualização feita à obra de Aliomar Baleeiro (2010), o princípio da capacidade contributiva, ao mesmo tempo em que se mostra como desdobramento do princípio da igualdade, apresenta-se como critério autorizativo para possíveis diferenciações produzidas por esse princípio.

Há, portanto, uma clara relação entre o princípio da capacidade contributiva, o princípio da personalidade e o princípio da isonomia tributária, uma vez que os três têm como finalidade última a concentração da tributação em signos econômicos que identifiquem o maior ou menor grau de riqueza do contribuinte, possibilitando que se cobre mais tributos de quem possui mais poder econômico e menos de quem possui menos.

Isso demonstra como a Constituição Federal preocupa-se em realizar a igualdade e a justiça social no âmbito do Sistema Tributário, uma vez que esses princípios são considerados como comandos nucleares para todo o Direito Tributário, configurando-se em um conjunto de direitos e garantias fundamentais do contribuinte (MARINHO; BRITTO, 2018). A escolha desses princípios como norteadores da tributação pátria demonstra a opção constitucional pelo Estado Social Fiscal e pela orientação da tributação no sentido da realização da justiça fiscal.

2.4 Progressividade tributária

Atreladas aos Princípios Gerais Tributários, encontram-se duas técnicas que consistem em meios de realização da tributação de forma isonômica, conforme a pessoalidade e a capacidade econômica do contribuinte, realizando, em última instância, a justiça fiscal. Essas técnicas consistem na progressividade e na seletividade tributária, e sua utilização permite a consecução de um Sistema Tributário justo e progressivo.

2.4.1 *Progressividade tributária stricto sensu*

A progressividade é a forma de realização do princípio da capacidade contributiva em face dos impostos diretos. Ela consiste na aplicação de alíquotas crescentes a medida em que as bases de cálculo crescem, diante de um mesmo fato gerador. Isso permite o estabelecimento gradual de alíquotas que atuem de forma crescente à medida que o contribuinte possua maior poder econômico. A progressividade mostra-se como instrumento de justiça fiscal, uma vez que onera mais quem possui maior capacidade contributiva (CASALINO, 2012) e tem por finalidade assegurar a repartição justa da carga tributária total entre os cidadãos (OLIVEIRA; RODRIGUES, 2017).

Vários países adotam expressamente a progressividade tributária como um elemento informador de seu sistema tributário, como no caso da Constituição Italiana em seu artigo 53 e a Constituição Espanhola, em seu artigo 31. Ambos os textos dão sentido semelhante ao princípio da progressividade, qual seja, de instrumento para alcançar a capacidade contributiva (OLIVEIRA; RODRIGUES, 2017).

A própria Constituição Federal de 1988 prevê expressamente a utilização dessa técnica sobre três impostos: IR (artigo 153, §2º, I, CFBR/88), Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) (artigo 182, §4º, II, art. 156, §1º, I CFBR/88) e Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) (artigo 153, §4º, I CFBR/88).

Interessante notar que, antes da Emenda Constitucional 29/2000 (EC 29), a progressividade do IPTU só era autorizada com finalidade extrafiscal, para induzir o cumprimento da função social da propriedade. A Emenda Constitucional mencionada acrescentou o parágrafo 1º ao artigo 156 da Constituição, autorizando a progressividade de alíquotas do IPTU em razão do valor, da localização e do uso do imóvel. O Supremo Tribunal Federal, posteriormente, sumulou entendimento (Súmula nº 668 do STF) no sentido de serem

inconstitucionais as leis municipais que estabeleceram progressividade de alíquota com finalidade fiscal antes da EC 29.

Recentemente, o STF, em decisão proferida em sede de Recurso Extraordinário (RE 666.156 Relator do acórdão a Ministro Roberto Barroso, sessão de julgamento de 08.05.2020, acórdão publicado em 11.05.2020), apreciando o tema 523 da repercussão geral, fixou a seguinte tese "São constitucionais as leis municipais anteriores à Emenda Constitucional nº 29/2000, que instituíram alíquotas diferenciadas de IPTU para imóveis edificados e não edificados, residenciais e não residenciais", reiterando o entendimento que já vinha sendo proferido pela Corte no sentido de que, nesses casos, a diferenciação de alíquotas não se trata de progressividade, mas de seletividade, já que feita em razão da destinação dada para o imóvel, e não da capacidade econômica do contribuinte.

Existem ainda outros impostos diretos que poderiam ser objeto de uma imposição de alíquotas progressivas, dada a sua natureza, mas que o legislador constitucional não fez menção expressa da possibilidade de sua gradação. Seria o caso do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), Imposto de Transmissão de Bens Causa Mortis ou Doação (ITCMD) e o IPVA.

Nesse sentido, já foi decidido pelo Supremo Tribunal Federal (STF) sobre a constitucionalidade da aplicação de alíquotas progressivas em relação ao Imposto sobre Heranças e Doações no Estado do Rio Grande do Sul, em sede de Recurso Extraordinário (RE 562.045 Relatora do acórdão a Ministra Carmen Lúcia, sessão de julgamento de 6.2.2013, acórdão publicado em 27.11.2013). A jurisprudência, a qual foi dada repercussão geral, reconhece que nada impede que impostos reais sejam sujeitos a progressividade de alíquotas, mesmo não havendo previsão constitucional (BRASIL, 2013).

Entendemos, portanto, que a técnica da progressividade deva ser aplicada, na medida do possível, a todos os tributos diretos, sendo esta uma forma da realização mais perfeita do princípio da capacidade contributiva em um país tão desigual quando o Brasil.

2.4.2 Seletividade tributária

A progressividade é compatível apenas com os tributos diretos, ou seja, aqueles que incidem sobre renda, propriedade e patrimônio, uma vez que essas bases tributáveis são expressões de riqueza com capacidade de auferir o poder econômico do contribuinte. Já quando se trata de tributos indiretos, ou seja, aqueles incidentes sobre a produção, o consumo e os serviços, o ônus tributário repercute no consumidor final, não havendo relação entre o contribuinte de direito e a ocorrência do fato gerador. Como há uma transferência do encargo,

não é possível auferir a capacidade econômica de quem arca com os tributos indiretos, não sendo possível a aplicação da técnica da progressividade.

Aos tributos indiretos aplica-se a técnica da seletividade, que consiste na imposição de alíquotas que variam de acordo com a essencialidade ou superfluidade do bem tributado (IPEA, 1996). Aos bens essenciais ou de primeira necessidade aplicam-se alíquotas mais baixas, e aos bens considerados supérfluos, impõe-se a aplicação de alíquotas mais elevadas. Segundo Rodrigues e Oliveira (2017, p.14) essa técnica “ameniza a carga tributária sobre os produtos que são extremamente necessários à subsistência das pessoas de baixa renda, preservando, assim, o mínimo existencial”.

A Constituição Federal prevê expressamente a utilização desta técnica em dois impostos: no IPI (artigo 153, § 3º, I da CFBR/88) e no ICMS (artigo 155, § 2º, III da CFBR/88). Ocorre que a seletividade não se mostra tão eficiente para fins de realização de justiça fiscal (IPEA, 1996), uma vez que os bens essenciais ou de primeira necessidade, como exemplo os bens que compõem a cesta básica, são consumidos tanto por ricos quanto por pobres. Nesse sentido, diferentes classes econômicas arcam com a mesma carga tributária na compra de produtos, onerando proporcionalmente mais quem tem menos renda disponível para o consumo.

Vamos a um exemplo prático: temos a pessoa A que ganha 15 mil reais mensais e a pessoa B que ganha 1 mil reais mensais. Ambas decidem comprar uma bicicleta que custa R\$400,00. Suponhamos que o imposto que incide sobre a bicicleta seja de 20%, portanto, R\$80,00 dos R\$400,00 vai para o pagamento do ICMS que incide sobre o bem. Em relação à renda de A, o imposto representou apenas 0,53% do total de seus proventos mensais, enquanto para B, o imposto representou 8% de sua renda naquele mês. Percebe-se que a pessoa que ganha menos tem um ônus maior para arcar com tributos indiretos.

2.4.3 A progressividade do Sistema Tributário

Cuidando-se apenas da forma como a carga tributária é imposta aos contribuintes, um sistema tributário pode ser considerado progressivo ou regressivo. A progressividade é a forma mais justa de composição de um sistema tributário, visto que impõe a tributação de forma proporcional aos rendimentos dos contribuintes (MARINHO; BRITTO, 2018), proporcionando uma justa distribuição do ônus fiscal e, conseqüentemente, uma desconcentração de renda.

Dizer que um sistema tributário é progressivo não significa a utilização tão somente da técnica da progressividade, uma vez que isso nem sempre se faz possível, já que existem tributos que, por sua natureza indireta, não comportam a graduação de alíquotas (MARINHO;

BRITTO, 2018). Sendo assim, diante da previsão constitucional de existência de tributos diretos e indiretos, um sistema tributário justo pode e deve admitir a convivência entre tributos de diferentes naturezas, desde que a distribuição desses tributos permita que o sistema tenha um caráter progressivo como um todo.

Dessa forma, um sistema tributário progressivo deve ser estruturado dando ênfase aos tributos pessoais e diretos. A todos os tributos que incidam sobre renda e patrimônio, é imperiosa a aplicação da técnica da progressividade de forma efetiva, possibilitando a distribuição equitativa do ônus da carga tributária entre a sociedade. Quanto aos impostos sobre produção e consumo, cuja carga tributária deve ser menos expressiva, faz-se necessária a aplicação da técnica da seletividade em razão da essencialidade de cada bem.

A regressividade, por sua vez, consiste em um fenômeno em que a concentração da tributação em tributos indiretos e a baixa progressividade dos tributos diretos faz com que o percentual tributado aumente à medida que a base tributável diminui (MARINHO; BRITTO, 2018). Isso significa que as pessoas com menor renda são tributadas em maior proporção que as pessoas com maior poder econômico, o que se mostra contrário à justiça social. (MARINHO; BRITTO, 2018).

Um sistema regressivo tende a ser contrário aos ideais constitucionais de igualdade material e de justiça social, uma vez que ele atua na contramão dos princípios da capacidade contributiva e da isonomia tributária. Para o professor Marciano Seabra da Godoi (2017), a tributação, quando em conformidade com as diretrizes constitucionais, mostra-se como uma das formas de realização dos objetivos fundamentais da Constituição Federal, dentre eles, a redução das desigualdades sociais.

Em face do exposto, podemos concluir que para realizar a isonomia e a justiça social por meio da tributação, é necessário que o Sistema Tributário esteja em consonância com os Princípios Gerais da Tributação, objetivando a progressividade do sistema. A partir de agora, passaremos a uma análise sobre o perfil da tributação no Brasil e sua compatibilidade com as diretrizes constitucionais que objetivam a promoção da justiça social.

3 O PERFIL DA TRIBUTAÇÃO BRASILEIRA E SUA RELAÇÃO COM A PERPETUAÇÃO DA DESIGUALDADE SOCIAL

Como já vimos, a Constituição Federal prevê uma série de diretrizes que devem servir de baliza para todo ordenamento jurídico, incluindo-se a atuação dos administradores e legisladores do país, de modo que estes criem leis e políticas públicas que visem a concretização do bem-estar social, da igualdade e da justiça social. Observamos ainda, como essa lógica reflete no sistema tributário, criando a necessidade da prevalência de uma tributação progressiva como caminho inevitável para a realização da justiça fiscal.

Segundo o artigo 3º da CRFB/88 constituem objetivos da República Federativa do Brasil a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional e a erradicação da pobreza, marginalização e redução das desigualdades sociais, a promoção do bem de todos, entre outros (BRASIL, 1988).

Apesar de tais diretrizes se apresentarem como o objetivo fundamental a ser buscado pelo Estado, a desigualdade social permanece sendo um dos problemas mais graves do país, trazendo consequências desastrosas para toda a sociedade.

A partir de agora, vamos examinar a gravidade do problema da desigualdade social brasileira e a relação entre o perfil da tributação e a perpetuação das desigualdades no país.

3.1 O problema da desigualdade social

Thomas Piketty, em seu livro, *O capital do século XXI* (2014) faz um estudo histórico da desigualdade de renda e riqueza ao longo de mais ou menos 200 anos nos países europeus e demonstra a ineficiência da economia *trickle-down*, que consiste em modelos econômicos que concentram a riqueza nas mãos da classe capitalista acreditando que, com isso, também estaria se beneficiando os mais pobres (PIKETTY apud BATISTA; OLIVEIRA; MAGALHÃES, 2018).

Ele comprova, por meio das experiências dos países capitalistas europeus, que a política do *trickle-down*, ao enriquecer a classe mais rica, não melhorou a qualidade de vida dos mais pobres, mas, pelo contrário, causou uma precarização das condições de vida e trabalho das classes menos abastadas. Além disso, essa política intensificou as desigualdades sociais e enfraqueceu a economia, gerando prejuízos para todos os lados. (BATISTA; OLIVEIRA; MAGALHÃES, 2018). Segundo Batista, Oliveira e Magalhães (2018, p.11) “quer de um ponto de vista positivo, quer de um ponto de vista normativo, a verdade é que o enriquecimento de alguns não traz benefícios a todos.”

A desigualdade de renda é uma realidade mundial. Segundo dados do Relatório Tempo de Cuidar, da OXFAM Brasil (2020), o 1% mais rico da população mundial possui o dobro da riqueza de 6,9 bilhões de pessoas e “os bilionários do mundo, que somam 2.153 indivíduos, detêm mais riqueza do que 4,6 bilhões de pessoas, que correspondem a cerca de 60% da população mundial”.

O Brasil, apesar dos avanços trazidos após a promulgação da CRFB/88, continua sendo um dos países com maior índice de desigualdade social em todo mundo. Segundo o último Relatório de Desenvolvimento Humano da ONU (PNUD, 2019) o Brasil é o 7º país mais desigual do mundo, num ranking de mais de 140 países. Por aqui, o 1% mais rico da população recebe, em média, 33,7 vezes o que recebem os 50% mais pobres (IBGE, 2019).

O Banco Mundial traçou uma linha da pobreza de 5,5 dólares por dia para países de nível médio alto de desenvolvimento, como os da América Latina. Conforme os dados do IBGE, em 2018, 5,5 dólares por dia correspondiam a aproximadamente R\$ 429,00 mensais, ou aproximadamente 44% do salário-mínimo vigente, o que incluía 23,3% da população brasileira abaixo a linha da pobreza (IBGE, 2019).

Pelos dados apresentados, percebe-se que o país apresenta um problema estrutural e muito grave de concentração de renda. O acesso desigual a recursos econômicos em níveis extremamente elevados é preocupante por si só, já que revela uma falha diretamente ligada à equidade e a isonomia de tratamento entre os indivíduos, contrariando as bases constitucionalmente firmadas.

Além disso, essa elevada concentração de renda também desencadeia diversos outros problemas sociais, já que está relacionada à ineficiência econômica, à vulnerabilidade social, à criminalidade etc. (IBGE, 2019). Segundo a Oxfam Brasil (2017) “esta situação é injusta e danosa a toda sociedade. Ela joga contra direitos individuais e coletivos, e de populações vulneráveis. Ela prejudica a classe média e enfraquece nossa economia, nossa democracia, e é terreno fértil para o florescimento da violência.”

Diante dos dados apresentados, observa-se que a redistribuição de renda e riquezas se apresenta como cerne da análise econômica, uma vez que a desigualdade é um problema que afeta negativamente a sociedade como um todo. Além de prejudicar a eficiência econômica, prejudica a democracia, uma vez que o excesso de capital propicia a dominação social e política das pessoas e das instituições (MARINHO; BRITTO, 2018).

Nessa esteira, Piketty (2014) defende que a desigualdade deve ser controlada por meio de mecanismos tributários, através da instituição de impostos progressivos sobre a renda, o patrimônio e a herança, bem como pela redução das possibilidades de isenções fiscais.

Conforme ensina Piketty (2014), a tributação progressiva jamais prejudicou o crescimento econômico, mas, pelo contrário, é uma forma de “estimular o investimento produtivo e ao mesmo tempo aumentar a receita pública, a ser reinvestida em políticas sociais”. Portanto, uma repartição mais igualitária dos recursos econômicos iguala o status social e político dos cidadãos, de forma a realizar a justiça social (BATISTA; OLIVEIRA; MAGALHÃES, 2018).

Diante do reconhecimento da desigualdade como um dos nossos principais problemas sociais, passamos a uma análise do perfil da tributação do Brasil, de forma a verificar se ela se mostra de acordo com os preceitos constitucionais e com o imperativo de atuação dentro dos contornos da justiça fiscal.

3.2 Perfil da carga tributária no país

Segundo o último relatório dados disponibilizados pela Receita Federal do Brasil (RFB), em 2018 a carga tributária bruta do país representou 33,26% do Produto Interno Bruto (PIB); isso significa que a cada R\$10,00 produzidos, R\$3,32 foram para os cofres públicos (BRASIL, 2020). Para entender o que isso representa, importante fazer a comparação com a carga tributária de outros países do mundo.

A Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), é uma organização internacional que objetiva a promoção de políticas de desenvolvimento econômico e produz anualmente relatórios comparativos entre a carga tributária de vários países.

Quando examinamos o relatório comparativo da carga tributária dos países da América Latina e Caribe de 2018 produzido pela OCDE, notamos que entre os 25 países em questão, apenas Cuba e Barbados apresentam carga tributária mais alta que o Brasil. Países com níveis econômicos, sociais e situação política semelhante ao Brasil, como Argentina, Uruguai e Bolívia mantêm uma média próxima à nossa, apresentando carga tributária de 28,8%, 29,2% e 25,4% do PIB, respectivamente (OCDE, 2020).

O Brasil não é país-membro da OCDE, mas observa suas diretrizes, sendo válido apontar um outro comparativo: a carga tributária brasileira está um pouco abaixo da carga tributária média dos países que compõem a Organização, que se mostra em um nível médio de 34,3% do PIB.

Quando tratamos de uma análise global, o Brasil, em 2018, encontrava-se em 26º lugar no ranking entre as maiores cargas tributárias do mundo, sendo os cinco primeiros lugares

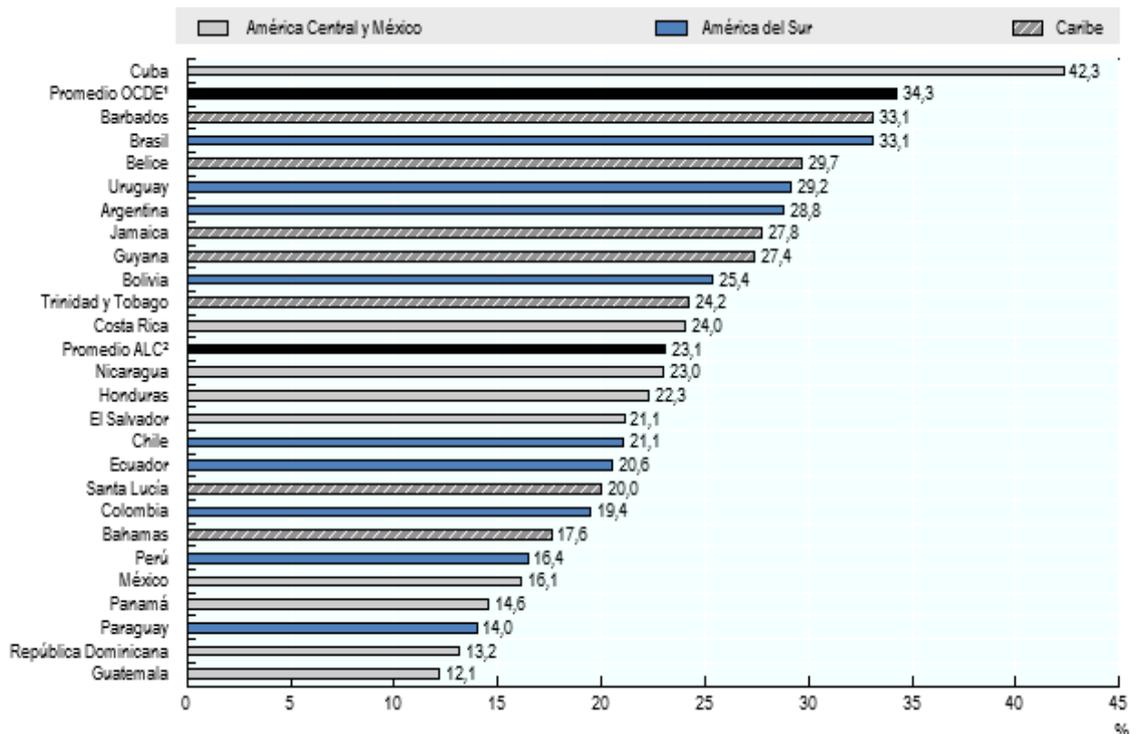
ocupados pela França, Dinamarca, Bélgica, Suécia e Finlândia, cujas cargas tributárias se aproximam de 50% de seu PIB, muito superior à carga tributária brasileira (OCDE, 2020).

Seria imprudente concluir que a carga tributária brasileira não é alta exclusivamente pela comparação em níveis mundiais ou segundo a taxa média apresentada pela OCDE, já que ela é composta, majoritariamente por países economicamente desenvolvidos e com baixas taxas de desigualdade, conforme dados do Índice de Desenvolvimento Humano (IDH).

Por outro lado, quando comparado a países em desenvolvimento e com níveis de IDH semelhantes ao do Brasil, a carga tributária brasileira também não se mostra excessivamente elevada. Apesar de ser a 3ª maior da América Latina, a carga tributária brasileira apresenta nível razoável em relação aos nossos vizinhos mais próximos – em nível geográfico e socioeconômico –, conforme se nota a partir do gráfico a seguir:

Gráfico 1. Arrecadação tributária (% do PIB), 2018.

Total de ingressos tributários como porcentagem do PIB



Fonte: OCDE et al. (2020[2]).

Pelos dados apresentados, percebe-se que a carga tributária brasileira não é tão elevada, estando próxima do que se recomenda a OCDE. Apesar disso, persiste a sensação de que se paga muitos tributos no país, predominando o sentimento anti-imposto entre a maioria da população (OXFAM, 2020). Essa sensação tem relação, em grande medida, com a de falta de retorno das políticas públicas em favor da sociedade, plenamente justificável quando

observamos o sucateamento dos serviços públicos básicos, como saúde, educação e segurança (GODOI, 2018).

Além da questão da má gestão do gasto público, outra justificativa para que os contribuintes tenham a sensação de que pagam tributos demais, tem relação com distorções presentes na estrutura do sistema tributário brasileiro, notadamente, a sua complexidade e a má distribuição da carga tributária.

Entre impostos, contribuições, empréstimos compulsórios e taxas, somam-se em torno de 80 tributos que podem ser cobrados do contribuinte pelos diferentes entes federados, cada um com suas peculiaridades reguladas em normas próprias, apresentando diferenças quando à hipótese de incidência, à forma de apuração e de declaração (MONTEIRO, 2014). A grande variedade e a alta complexidade dos tributos existentes são fatores que fazem com que o contribuinte não tenha uma exata compreensão do quanto está realmente desembolsando em favor do Estado.

A outra questão, e talvez o principal problema relacionado ao Sistema Tributário Brasileiro, diz respeito à distribuição da carga tributária em relação às bases de incidência. As bases de incidência podem ser a renda, a propriedade, o consumo de bens e serviços, as transações financeiras, entre outras (SALVADOR, 2014). Segundo os dados disponibilizados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, em 2018 quase metade da carga tributária brasileira estava concentrada no consumo, enquanto apenas 21,62% incidia sobre a renda, lucro e ganho de capital e 4,64% sobre a propriedade (BRASIL, 2019).

Veremos mais detalhadamente a relação entre a carga tributária e como a sua desacertada distribuição entre as bases de incidência afeta a progressividade do sistema e, conseqüentemente, inviabiliza a promoção da justiça fiscal. Veremos também as distorções dentro da configuração de alguns tributos.

3.2.1 Concentração da tributação nos impostos indiretos

Conforme os dados apresentados pela OCDE (2020), do total de tributos arrecadados no Brasil em 2018, 44,1% incide sobre o consumo de bens e serviços. Essa preferência pela tributação indireta vai na contramão da estrutura tributária dos países mais desenvolvidos. Para os integrantes da OCDE, a tributação sobre o consumo representa, em média 32,5% do total da arrecadação tributária.

O grande problema da concentração na tributação indireta é que ela não respeita a capacidade econômica do contribuinte, já que incide sobre produtos e serviços que são

consumidos por todos os indivíduos. Se todos são consumidores, ao adquirir um mesmo produto, o pobre irá dispor, em termos proporcionais, de uma parte maior de sua renda do que o rico, para arcar com o tributo incidente sobre aquele bem.

A carga tributária incidente sobre o consumo chega a ser tão excessiva a ponto de comprometer o mínimo existencial de algumas famílias de baixa renda (OLIVEIRA; RODRIGUES, 2017), uma vez que elas consomem praticamente a integralidade de seus proventos – se não todos – com gastos em consumo de bens e serviços essenciais para sua subsistência. Não obstante, as pessoas com melhor condição financeira têm a possibilidade de gerar sobras em relação à sua renda mensal não consumida, podendo poupar ou investir esse valor residual que não é tributado, gerando mais riqueza individual (MARINHO; BRITTO, 2018).

Segundo dados da nota técnica nº 89 do IPEA (2020), enquanto os 40% das pessoas que compõe os estratos mais pobres da população despendem quase a totalidade de sua renda em despesas de consumo, os 10% das pessoas que compõem o estrato mais rico consomem em torno de 50% de sua renda total em consumo. Segundo o mesmo estudo (2020, p.12) “o que os dados revelam é que ainda há forte assimetria entre os mais ricos e os mais pobres no nível de renda e na sua destinação em consumo”.

Dessa forma, podemos concluir que as pessoas que possuem menor poder aquisitivo são as oneradas de forma mais gravosa pelos impostos indiretos, o que gera a alta regressividade do sistema. Nesse sentido, em análise à tributação brasileira desde a promulgação da CRFB/88, Godoi (2017, p.11) afirma que “O sistema tributário era e segue sendo concentrado na imposição indireta, incidente sobre o consumo de bens e serviços, o que impõe um ônus relativamente muito mais pesado sobre as camadas populacionais com menor poder aquisitivo”.

A Constituição Federal em seu artigo 155, parágrafo 2º, inciso III prevê a possibilidade da aplicação da seletividade das alíquotas do ICMS em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços, o que seria uma forma de desonerar um pouco os mais pobres do pagamento do imposto quanto aos bens de primeira necessidade.

Contudo, o que se observa em grande parte dos Estados é o inverso, uma vez que o ICMS corresponde à 45% dos tributos incidentes sobre alimentos, tendo a média de alíquotas em 18%, enquanto os bens supérfluos são menos tributados que os essenciais (SALVADOR, 2014). Essa situação piora consideravelmente a situação das pessoas com baixa renda, aumentando a regressividade e a desigualdade do sistema.

Cabe ainda destacar que a base tributária sobre o consumo de bens e serviços está fragmentado em diversos tributos de competência dos diferentes entes federados, o que gera

complexidade e falta de uniformidade da tributação (NOBRE, 2019). A enorme quantidade de impostos e contribuições que recaem sobre o consumo gera insegurança jurídica, o que acaba afastando o investimento econômico no país, causando, por consequência, um enorme prejuízo ao desenvolvimento econômico, à geração de empregos e ao bem-estar da população (NOBRE, 2019).

3.2.2 Baixa progressividade do imposto sobre a renda

Em relação ao imposto sobre a renda, o Brasil também segue em sentido oposto aos membros da OCDE. Conforme os dados referentes ao ano de 2018, nos países integrante da OCDE, a tributação sobre a renda, lucros e ganho de capital corresponde à média de 33,3% do total arrecadado. No Brasil ela representa apenas 21,5% do total arrecadado, sendo a porcentagem baixa até mesmo se comparada entre os países da América Latina, cuja média é 27,8% (OCDE, 2020).

Segundo Rodrigues e Oliveira (2017), os impostos sobre a renda e sobre a herança deveriam ser as principais bases dos sistemas tributários, uma vez que seu caráter direto e pessoal é o meio mais adequado para inferir a capacidade econômica do contribuinte. Esses impostos são ideais para imposição de alíquotas graduais e progressivas, de forma a promover a justa distribuição dos encargos tributários.

Vale ainda dizer que, além de não ser a principal fonte de arrecadação de receitas públicas, como recomendável, a estrutura do imposto de renda brasileiro apresenta graves entraves à realização da justiça fiscal, uma vez que ostenta níveis de progressividade baixos e defasados.

A tabela progressiva do Imposto de Renda apresenta 5 alíquotas por faixas de rendimento mensal, número consideravelmente baixo se compararmos com os demais países do mundo, e até mesmo com nosso ordenamento jurídico passado. No período anterior à Constituição da República de 1998 a progressividade da tabela era potencialmente maior do que se apresenta hoje, uma vez que existiam aproximadamente 10 alíquotas que variavam entre 5% a 50% por faixa de renda (GODOI, 2017).

A alíquota máxima de 27,5% é extremamente baixa se comparada aos países da OCDE, que aplicam alíquotas máximas na faixa de 40%. Essa alíquota máxima é a terceira menor do mundo, perdendo apenas para Hungria e República Tcheca (IPEA, 2019). Esse fato se mostra extremamente injusto se considerarmos que existe uma parte da população com rendimentos mensais muito elevados, incluindo aqui os altos cargos do funcionalismo público, os grandes

empresários, agropecuaristas e investidores, que são tributados sob o mesmo percentual que pessoas com os rendimentos a partir de R\$4.666,68 mensais.

Devemos apontar outro problema estrutural do IR: a defasagem da correção da tabela em relação a inflação. A isenção da primeira faixa de renda pode ser explicada pela aplicação do princípio do mínimo existencial, não sendo tributada a renda considerada essencial para a subsistência do indivíduo. Ao longo dos últimos 23 anos houve um exponencial crescimento dos declarantes do Imposto de Renda por conta dos longos congelamentos da tabela (SINDIFISCO, 2020). Isso se explica porque anualmente o salário-mínimo é reajustado de acordo com a inflação, mas nem sempre há o adequado reajuste dos limites de faixa de renda da tabela do IR. Isso faz com que os valores dos salários, que se encontravam dentro do limite de isenção, ultrapassem esse limite sem que haja o aumento do valor real de sua renda (FUNDAÇÃO PERSEU ABRAMO, 2020).

Conforme os dados do Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal, em 2020 a defasagem acumulada da correção da tabela do IRPF alcançou 104%, pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA). Atualmente, tem isenção o declarante com renda até R\$1.903,98 mensais. Se houvesse a correção da tabela segundo esse índice, a faixa de isenção iria até o valor de R\$ 3.881,65, desobrigando boa parte dos assalariados de baixa renda ao pagamento do imposto. Com a devida correção da tabela, ainda se elevaria o valor das deduções. O teto das deduções com educação, que em 2019 atingiram o máximo de R\$3.561,50, chegariam à marca de R\$7.260,83 (SINDIFISCO, 2020).

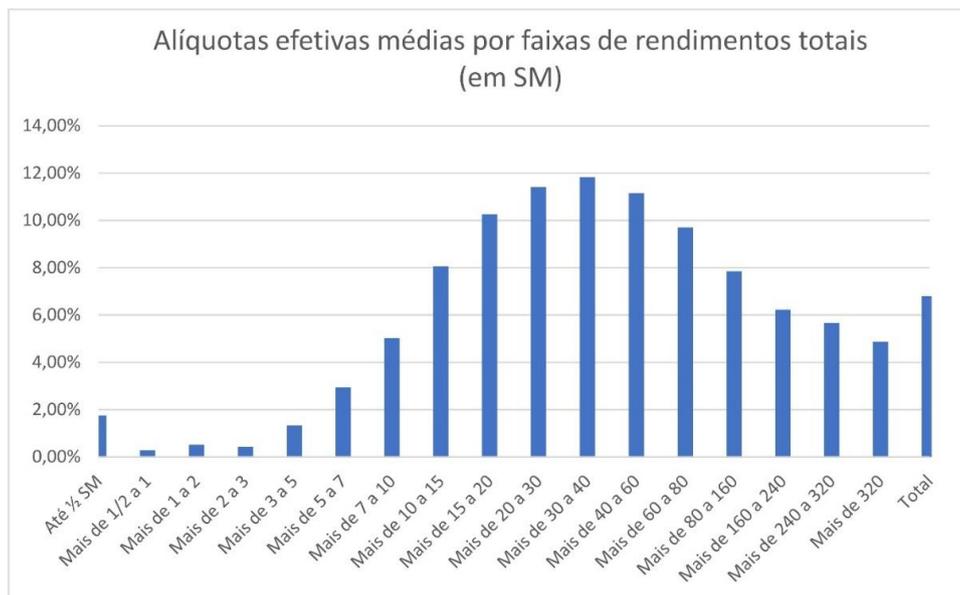
Cabe ainda ressaltar que a tributação da renda brasileira possui um aspecto particular, adotado apenas em dois países no mundo, o Brasil e a Estônia. A base de cálculo do IR, segundo o artigo 153, inciso III da CRFB/88 consiste na “renda e em proventos de qualquer natureza”. Ocorre que nem todos os proventos são considerados para fins de aplicação das alíquotas na tabela progressiva do IR. A lei 9.924/95 que isentou os rendimentos de lucros e capitais da incidência do imposto de renda, fere o princípio da isonomia tributária, uma vez que cria privilégio para a renda advinda do capital e tributa severamente a renda do trabalho (IPEA, 2019).

Conforme o Salvador (2014, p. 21):

Trata-se de um contraste com o que está estabelecido na Constituição, que não permite discriminação em razão da ocupação profissional ou da função exercida pelos contribuintes, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, dos títulos ou dos direitos.

Além de ferir o princípio da isonomia, a isenção dos lucros e dividendos prejudica fortemente a progressividade da tabela, uma vez que as pessoas mais ricas do Brasil, que se encontram na faixa mais elevada de renda, têm uma parte predominante de seus rendimentos advindas de investimentos do capital. Isso faz com que, na prática, a tabela seja progressiva apenas até a faixa de 30 a 40 salários-mínimos mensais (atualmente de R\$29.940,00 a R\$39.920,00). A partir daí a participação de rendimento total bruto na arrecadação começa a cair, tornando o imposto regressivo, conforme se percebe no gráfico a seguir:

Gráfico 2 – Alíquotas médias por faixas de rendimentos totais, 2008



Fonte: Fundação Perseu Abramo, 2018.

Sendo assim, percebe-se que a alíquota média efetiva do Imposto de Renda por estratos de renda é extremamente injusta, já que a partir dos 40 salários-mínimos, a alíquota começa a reduzir sua efetividade. Isso significa que para os contribuintes que possuem maiores rendimentos, cobra-se efetivamente menos imposto.

O imposto de renda, que deveria ser um mecanismo de equidade e distribuição de renda acaba por fazer um desfavor à progressividade e à justiça fiscal, já que além de não diluir a concentração de renda no topo da tabela, diminui significativamente a renda líquida disponível aos mais pobres, aumentando os abismos da desigualdade de renda no país.

3.2.3 Baixa taxaço do patrimônio

Como já visto até agora, a tributac o brasileira se d  de forma a desonerar os ricos e onerar os pobres, seja por meio da concentra o na tributac o indireta ou pelas distorc es apresentadas em rela o   tabela progressiva do Imposto de Renda.

Insta ainda mencionar como o Sistema Tributário Nacional imp  baixa tributac o sobre a riqueza, mais uma vez destoando dos padrões mundiais. Conforme os dados apresentados pela OCDE, em 2018 a arrecada o sobre o patrimônio representou 4,5% do total arrecadado no Brasil. Em compara o com os países da OCDE, sua média de tributac o do patrimônio   de 5,5% do total arrecadado. De acordo com a mesma base de dados, em alguns países do capitalismo central, os impostos sobre o patrimônio representam mais de 10% da arrecada o tributária, como, por exemplo, Reino Unido (12,3%), EUA (12,15) Canadá (11,7%), Coreia do Sul (11,6%) e Austrália (10,3%).

Impostos como o IPTU, ITR, IPVA, e ITCMD que incidem, respectivamente, sobre propriedades urbanas, propriedades rurais, veículos automotores e heranças e doa es, possuem um alto grau de pessoalidade, já que, via de regra, não há transferência do ônus tributário para terceiro, havendo uma rela o direta entre o contribuinte e o fato gerador desses impostos. Isto faz com que os impostos sobre o patrimônio tenham grande potencial para medir a capacidade contributiva do proprietário, possibilitando a utiliza o da progressividade de alíquotas.

Diferentemente da maioria dos países do mundo, as administra es tributárias do Brasil, além de imporem baixíssima tributac o sobre a riqueza patrimonial, vêm subutilizando a progressividade de alíquotas, ainda que haja expressa previsão constitucional para sua aplica o no caso do ITR e do IPTU (MARINHO; BRITTO, 2018).

Em rela o ao imposto sobre herança, a sua progressividade também foi admitida em 2013 em decisão do STF em sede de Recurso Extraordinário (BRASIL, 2013), o que, ao nosso ver, abriu espaço para sua aplica o em todos os tributos diretos, ainda que sem previsão expressa. O STF, segundo Godoi (2017, p;35), “deixou claro que não há incompatibilidade ontológica entre os impostos reais e a progressividade de alíquotas, como se havia erroneamente afirmado na jurisprudência anterior do tribunal”.

O imposto sobre herança e doa es   um tributo que possui alíquotas elevadas e progressivas na maioria dos países capitalistas, chegando a alíquotas de 20% em países com EUA e Canadá. Esse imposto possui uma grande relevância para combater desigualdades, uma vez permite a dilui o do patrimônio das pessoas mais ricas em favor da sociedade, reduzindo a perpetua o da concentra o de riquezas nas mãos de uma única família (GODOI, 2017).

No Brasil, entretanto, a alíquota máxima para o ITCMD de é 8%, fixada pela Resolução nº 9/1992 do Senado federal, devendo ser respeitada pelos Estados. Apesar de a alíquota máxima não ser tão alta, a situação mostra-se ainda mais grave quando percebemos que além da maioria dos Estados não aplicar alíquotas progressivas ao imposto, o valor médio dessas alíquotas é de 3,8%, sendo poucos os entes que se utilizam dos 8% permitidos em Resolução (BRASIL, 2020).

Ainda em relação às distorções dos impostos que recaem sobre o patrimônio, impõe dizer que o IPVA não incide sobre alguns veículos automotores de luxo, que possuem valor alto agregado, como jatos, helicópteros, iates e lanchas, outro fator que acaba dando privilégios tributários à população mais rica, que tem, majoritariamente, a propriedade desses bens que não são tributados (SALVADOR, 2014).

Assim, observa-se que a subutilização dos impostos sobre o patrimônio, tanto em termos de alíquotas máximas, quanto em termos de baixa ou nenhuma progressividade, acabam gerando prejuízos tanto para a arrecadação, quanto para a desconcentração de renda.

3.3 A regressividade como instrumento de perpetuação da desigualdade social

Em conformidade com as conclusões retiradas da obra de Piketty (2014), acreditamos que a tributação é um dos meios para reduzir a desigualdade, tendo repercussão direta na realização da justiça social. Notamos ainda que persistem desafios estruturais ligados à redistribuição de renda no Brasil, os quais, por sua vez, são relacionados diretamente a uma política tributária justa e à melhoria dos serviços públicos (OXFAM, 2017).

As abundantes evidências apresentadas ao longo deste capítulo não deixam margem de dúvida quanto a algumas constatações: o perfil da arrecadação tributária brasileira demonstra a existência de um sistema altamente regressivo, uma vez que a preferência pela tributação sobre o consumo, a baixa progressividade do Imposto de Renda e a irrisória tributação da riqueza acabam onerando mais as famílias de baixa e média renda, em termos proporcionais. Além disso, a opção por onerar majoritariamente a renda do trabalho, isentando-se a renda do capital do Imposto de Renda, fere a isonomia e prejudica fortemente a renda dos assalariados.

Nesse sentido, Lobato e Gonçalves (2019, p.4-5) afirmam que “[...] quer se analise a tributação sobre o consumo, quer as demais bases de incidência tributária, tem-se a confluência de fatores que tornam a tributação, no Brasil, um instrumento de agravamento das desigualdades sociais e de renda”.

A correlação entre os alarmantes dados da desigualdade brasileira e a carga tributária, que está na média dos países desenvolvidos da OCDE, é um aspecto que reforça a injustiça de nosso sistema (OCDE, 2014). Nos países da OCDE, a elevada carga tributária está associada à redução das desigualdades sociais, já que os países praticam uma tributação progressiva e promovem políticas sociais voltadas para essa finalidade. O oposto é verificado no Brasil, uma vez que a alta carga tributária não está direcionada a redução das desigualdades, mas pelo contrário, mostra-se um instrumento de desoneração dos mais ricos e oneração dos mais pobres, (SALVADOR, 2014) agravando a enorme distância existente entre as classes sociais.

Essas constatações demonstram a total falta de compatibilidade entre nosso Sistema Tributário e os preceitos constitucionais da República Federativa do Brasil, incluindo-se os Princípios Gerais da Tributação aqui estudados. Em última análise, em sua atual conjuntura a tributação fere gravemente a isonomia e, portanto, o Estado Democrático de Direito. Esse quadro de injustiça tributária agrava severamente as desigualdades sociais historicamente instituídas no país.

Com tantos problemas estruturais, é inegável a urgência da realização de uma reforma no sistema tributário, que o aproximem o máximo possível do que o legislador constituinte estabeleceu. Nos últimos anos, temos visto alguns movimentos políticos no sentido de promover alterações no funcionamento da tributação do país. Vamos entender as principais propostas que foram apresentadas recentemente ao Congresso Nacional e em que medida elas são compatíveis com a realização da justiça fiscal.

4 PROPOSTAS DE REFORMAS TRIBUTÁRIAS E A JUSTIÇA FISCAL NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Por todo o exposto até aqui, podemos perceber que o Brasil é um país marcado por uma forte desigualdade social e concentração de renda, o que gera um quadro de injustiça social gravíssimo, na qual grande parte da população vive à margem de seus direitos individuais, sociais, difusos e coletivos.

Observamos também como a tributação progressiva é, inquestionavelmente, uma das formas possíveis de alteração desse cenário, quando atrelada a uma política de gastos públicos de viés desconcentrador. Nesse sentido, a nossa Carta Magna de 1988 trouxe um projeto constituinte igualitário e preocupado com a realização da justiça social, ideais que estão refletidos em todo texto constitucional, inclusive no que tange aos princípios e regras tributárias.

Todavia, os princípios de justiça fiscal constitucionalmente previstos, há tempos estão sendo desrespeitados na prática, eis que o Sistema Tributário é altamente regressivo e concentrador, onera fortemente as classes média e baixa com o pagamento de tributos e contribui para a perpetuação da concentração de renda e da desigualdade social.

A discussão sobre a necessidade de uma ampla Reforma Tributária no país permeia os debates legislativos desde 1992, 4 anos após a promulgação da Constituição Federal, sendo apresentadas Propostas de Emendas à Constituição com diferentes projetos de alteração do sistema tributário em todos os governos, até os dias atuais (NOBRE, 2019). Por diferentes razões, essas propostas não obtiveram sucesso no passado, o que demonstra tanto a necessidade quanto a dificuldade que circundam o tema.

Atualmente, tramitam no Congresso Nacional algumas propostas de Emenda à Constituição que pretendem reformar o sistema tributário nacional. Dentre elas, duas têm fomentado os principais debates doutrinários, acadêmicos e legislativos. São elas a Proposta de Emenda Constitucional nº 45/2019 (PEC 45) e a Proposta de Emenda Constitucional nº 110/2019 (PEC 110). Vamos analisar brevemente algumas disposições de cada uma dessas PECs, a fim de verificar em que medida elas se mostram instrumentos compatíveis com as mudanças que se fazem urgentes para adequar nosso Sistema Tributários aos ideais Constitucionais.

4.1 Breves considerações acerca da PEC 45/2019

A PEC nº 45/2019 foi apresentada à Câmara dos Deputados e tem como autor o Deputado Federal Baleia Rossi. Conforme consta nas justificativas de seu texto, a proposta tem como objetivo a simplificação e racionalização do sistema tributário brasileiro, particularmente no que concerne à tributação sobre o consumo de bens e serviços (BRASIL, 2019).

Atualmente, os tributos que recaem sobre o consumo são o IPI, o ICMS, o ISS, a COFINS e o PIS/PASEP. A PEC 45 propõe a substituição desses 5 tributos por um único imposto, chamado Imposto Sobre Bens e Serviços (IBS), que contará com as características do imposto sobre valor adicionado (IVA), – imposto sobre consumo adotado por grande parte dos países do globo. O texto da PEC prevê como efeitos da implementação das mudanças propostas a redução do contencioso tributário, a redução do custo burocrático de recolhimento dos tributos e o aumento da produtividade e do PIB do Brasil (BRASIL, 2019).

O IBS da PEC 45, se aprovado, será um tributo federal, incidirá sobre uma base ampla e contará com uma alíquota única para todos os bens e serviços, sendo vedada a concessão de benefícios fiscais por parte de qualquer dos entes federados. A alíquota única será formada pela soma da alíquota fixada pela União, pelos Estados e Municípios e a cobrança se dará no local de destino da venda ou no local da prestação do serviço. Haverá ainda um imposto seletivo, também federal, de caráter extrafiscal, para desestimular o consumo de bens e serviços indesejáveis, como cigarros e bebidas alcoólicas. A definição desses bens e serviços fica a cargo de lei posterior (BRASIL, 2019).

Por meio das breves considerações acerca das configurações, objetivos e efeitos esperados com as alterações propostas pela PEC 45, nota-se que seu foco primordial gira em torno da eliminação dos efeitos econômicos negativos da tributação do consumo, não havendo preocupação no que diz respeito à eliminação da regressividade tributária que assola o sistema. Em sentido contrário, a instituição de uma alíquota única, sem possibilidade de concessão de benefícios fiscais, como se pretende, pode gerar um efeito mais regressivo do que a configuração atual dos impostos sobre o consumo (GODOI, 2019).

Isso se explica porque, atualmente, por conta da utilização da técnica da seletividade, os bens e serviços têm alíquotas diferenciadas em função da sua essencialidade, havendo ainda alíquotas reduzidas para a tributação de itens considerados de primeira necessidade, como os alimentos que compõem a cesta básica. Conforme explica Godoi (2019) com a uniformidade de alíquota, a tendência é que para os setores em que haja aumento da alíquota, o custo seja

repassado para o consumidor e para os setores em que haja sua redução, o benefício seja revertido em lucro para o produtor.

Segundo o autor (GODOI, 2019, p.749):

Isso faria com que a regressividade da tributação brasileira do consumo atingisse patamares inauditos, o que, combinado com a manutenção da iniquidade na tributação da renda e do patrimônio, agravaria ainda mais a desigualdade e a exclusão social em nosso país.

Tendo em vista que a seletividade da proposta serviria apenas para finalidades extrafiscais, esta se mostra em desconformidade com a obrigatoriedade constitucional de aplicação da seletividade para os impostos indiretos e, como consequência, violaria o princípio da capacidade contributiva, conforme ensinam Lobato e Gonçalves (2019, p.17):

[...] a supressão da seletividade da tributação faz com que a capacidade contributiva deixe de ser aplicada em relação ao IBS da PEC 45, uma vez que a tributação proporcional nesse tipo de tributo gera um efeito regressivo, agravando a iniquidade do nosso sistema, já por demais injusto com os mais pobres, violando o princípio da capacidade contributiva.

O texto da PEC afirma que o IBS se dá nos moldes do Imposto sobre Valor Agregado, porém, grande parte dos países integrantes da OCDE que adoram o IVA possuem a previsão de mais de uma alíquota para o imposto, de forma a desonerar produtos e serviços essenciais. Segundo Godoi (2019, p.747) “mais de 25 países da OCDE aplicam alíquota reduzida ou isenção para comida/alimentação, remédios, serviços de educação e saúde”.

A despeito da não previsão da seletividade, a PEC propõe a criação de um sistema de compensação, em que as famílias de baixa renda poderão receber a devolução parcial do imposto pago por meio de “mecanismos de transferência de renda”. Essa seria, segundo o texto da PEC, uma forma de mitigar os efeitos da regressividade da tributação sobre o consumo (BRASIL, 2019).

Apesar de, à primeira vista, esse dispositivo aparentar uma preocupação do texto na criação de um instrumento de política social, ele vem recebendo diversas críticas, tanto pela imprecisão dos seus termos quanto pela ausência da previsão do *modus operandi* de tal mecanismo, reservando à lei complementar a regulação da forma como se dará a devolução do imposto às famílias carentes. Segundo Maia (2019, p. 413-414) “o texto da PEC, ao definir a questão da restituição, utiliza expressões genéricas que nos causam grande receio: ”devolução

parcial” e “contribuintes de baixa renda”, e deixando tais parâmetros para que sejam definidos “nos termos da lei complementar””.

Além da não definição desses conceitos representar um perigo para os direitos individuais e sociais do contribuinte, ele pode ampliar a regressividade do sistema, a depender da faixa de renda a ser considerada como suscetível ao reembolso, uma vez que, diante da falta de parâmetros, contribuintes com renda média podem ser prejudicados com as altas alíquotas do IBS (LOBATO; GONÇALVEZ, 2019).

Segundo Lobato e Gonçalves (2019, p.19):

[...] não obstante a ideia de criação de um sistema de transferência e devolução de créditos à população de baixa renda seja louvável, não se pode conceber a aprovação de uma reforma desse calibre sem conhecer os reais efeitos que essa nova proposta terá sobre a regressividade do sistema.

Há ainda que se falar que, ao prever que esse sistema se dará por meio do cruzamento de dados entre o CPF dos consumidores com o cadastro único dos programas sociais (BRASIL, 2019), parece restar afastada a concepção de redução da complexidade e desburocratização do sistema, já que, segundo Maia (2019), para a implementação de um sistema como tal, seria necessária uma ampla base de dados a ser alimentada pelos comerciantes e prestadores de serviços.

Resta demonstrado, portanto, que no único dispositivo em que a PEC 45 traz um conteúdo tratando da questão da regressividade, este se mostra vago e impreciso, sendo deixada a sua pormenorização aos desígnios de uma futura lei complementar, que conforme o histórico de morosidade legislativa brasileira, corre o risco de sequer ser implementada.

4.2 Breves considerações acerca da PEC 110/2019

A PEC 110/2019 foi apresentada ao Senado Federal pelo Senador Davi Alcolumbre, sendo o seu texto de autoria do Deputado Luiz Carlos Hauly. Conforme a exposição de motivos expressos no texto da PEC, constam como seus objetivos, além da simplificação do sistema tributário, a viabilização da redução do impacto da tributação do consumo sobre os mais pobres (BRASIL, 2019). Quanto aos efeitos esperados com a sua implementação, assim como na PEC 45/2019, o enfoque volta a ser a mitigação dos efeitos econômicos negativos do atual sistema (BRASIL, 2019, p.27) “Sem alterar a carga tributária, espera-se conseguir menor custo de

produção; aumento da competitividade; menor custo de contratação; mais empregos; maior poder de consumo; volta do círculo virtuoso e crescimento importante da economia”.

Outro ponto em comum entre as duas PECs é a previsão de criação de um imposto único incidente sobre o consumo de bens e serviços – Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS) –, bem como a criação de um Imposto Seletivo com taxaçaõ diferenciada para alguns tributos e serviços. Apesar de o texto de ambas as propostas afirmaram que seu IBS funcionará nos moldes do IVA, a estrutura do IBS da PEC 110 diverge significativamente da prevista no texto da PEC 45. A primeira diferença é quantidade de tributos que serão extintos para a criação do IBS, somando-se o IOF, o Salário-Educação e a Cide-Combustíveis, aos outros 5 que constam na proposta da Câmara (IPI, ICMS, ISS, COFINS e PIS/PASEP) (BRASIL,2019).

Seguindo na comparação, enquanto o IBS da PEC 45 é de competência federal, a PEC 110 prevê um imposto com legislação federal única, mas cuja competência fiscal é dos Estados e Distrito Federal. O Imposto Seletivo será de competência federal, mas terá caráter fiscal, recaindo sobre petróleo e derivados, combustíveis e lubrificantes, cigarros, energia elétrica, serviços de telecomunicações, bebidas alcoólicas e não alcoólicas e veículos automotores (BRASIL, 2019).

Cabe ainda ressaltar que a alíquota do IBS da PEC 110 será uniforme em todo o território nacional, mas fica autorizada a concessão de benefícios fiscais a serem instituídos por Lei Complementar federal, para minorar a taxaçaõ sobre bens e serviços essenciais, como alimentação, medicamentos, transporte público, saneamento básico, educação, etc. (BRASIL,2019). Há aqui também a previsão devolução de tributos incidentes sobre bens e serviços adquiridos por famílias de baixa renda, ficando a pormenorizaçaõ desse sistema a cargo de Lei Complementar, sem a apresentação de mais detalhes a respeito dos parâmetros para o estorno do crédito e seus reflexos para a população mais pobre (LOBATO; GONÇALVES, 2019).

Pelo que se observou até aqui, percebe-se que a principal crítica tecida à PEC 45 não se aplica à configuração do IBS da PEC 110, já que o texto desta demonstra uma maior preocupação em solucionar a questão da regressividade da alíquota unificada, pela previsão da concessão de benefícios fiscais na tributaçaõ de bens e serviços essenciais. Apesar de ainda deixar a regulaçaõ de questões importantes a serem decididas futuramente em Lei Complementar, o texto da PEC 110 prevê mecanismos mais eficientes e exequíveis para combater regressividade do imposto sobre o consumo.

Ainda que que a unificaçaõ dos tributos que recaem sobre o consumo de bens e serviços seja o principal tema abordado pelo texto da PEC 110, ela não se limita a prever essa mudança,

como ocorre na PEC 45. A PEC 110 contempla outras mudanças, tendo como foco melhorar a eficácia da tributação sobre a renda e o patrimônio, com aumento de arrecadação e desburocratização do sistema (BRASIL, 2019), o que demonstra um maior comprometimento na realização da justiça fiscal.

Segundo Maia (2019, p.405):

Assim como a PEC 45/2019, o principal objetivo é a “simplificação e racionalização” do sistema tributário brasileiro. No entanto, a PEC 110 também aparenta ter uma maior preocupação em reduzir o impacto da tributação sobre os mais pobres, apresentando 56 medidas que visam o aumento de impostos sobre a renda e o patrimônio.

Dentre as demais medidas propostas, a que se destaca é a alteração da base de incidência do Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotor (IPVA), para incluir aeronaves e embarcações, e para excluir os veículos comerciais destinados à pesca, ao transporte público de passageiros e ao transporte de cargas da sua base de incidência (BRASIL, 2019). Essa é uma mudança importantíssima que aproxima o IPVA do princípio da capacidade contributiva, já que o imposto passa a recair apenas sob os bens das pessoas com maior poder econômico, excluindo-se os veículos utilizados pelas classes mais baixas.

4.3 Insuficiência das propostas para a realização da justiça fiscal

Nas duas propostas, há um consenso no que diz respeito às dificuldades do atual sistema tributário quanto à sua complexidade, irracionalidade e burocratização. Apesar de a PEC 110 reconhecer a injustiça fiscal como um problema a ser eliminado do sistema tributário nacional, podemos perceber que seu foco não gira em torno dessa questão, já que a principal mudança trazida por ela diz respeito à unificação da tributação do consumo. Nesse sentido, a efetividade das alterações propostas por ambas as PECs seriam pequenas para alterar o fenômeno da regressividade tributária.

Segundo Lobato e Gonçalves (2019, p.14):

[...] o discurso em torno da reforma tributária atual não englobou um dos principais problemas de justiça tributária que se enfrenta no sistema vigente: o combate à regressividade pela redução da alta carga tributária incidente sobre o consumo ou remodelação da tributação pela redistribuição das bases e materialidades sobre as quais esta incide.

Em face do que foi apresentado, é de se espantar que mesmo diante dos dados alarmantes sobre a desigualdade social no país, bem como a constatação do papel inegável da tributação como instrumento de realização da justiça social, as principais propostas de reforma tributária que se apresentam atualmente concentrem-se apenas em minimizar os efeitos negativos da tributação para o desenvolvimento econômico, pouco tratando sobre a implantação dos mecanismos necessários para diminuir os efeitos nefastos da regressividade nas camadas mais baixas da população.

É claro que a racionalização da tributação sobre o consumo é tema de suma importância para o desenvolvimento econômico do país e para a transparência tributária (LOBATO; GONÇALVES, 2019), mas os contornos que vem tomando as propostas de reforma tributária em debate correm o risco de, em vez de combater o problema da justiça fiscal, torná-lo ainda mais grave, já que, como vimos, muito se fala sobre simplificação, e pouco sobre formas de proteção dos pobres quanto à taxação sobre o consumo.

Excepcionando-se a proposta da ampliação da base de incidência do IPVA, prevista na PEC 110, os demais dispositivos de ambas as propostas se mostram omissos quanto ao incremento das receitas dos tributos que recaem sobre as demais materialidades (LOBATO; GONÇALVES, 2019). Ao longo deste trabalho, foram apontadas diversas distorções na configuração da tributação brasileira, muitas delas que poderiam ser corrigidas por meio de alterações legislativas simples como a atualização da tabela do Imposto de Renda, a criação de mais alíquotas para o IR, o fim da isenção da tributação de lucros e dividendos, a utilização da progressividade nos impostos sobre o patrimônio, etc.

De acordo com Godoi (2017), por meio de pequenas alterações, que podem ser feitas, em sua maioria, através de simples lei ordinária, é possível transformar a estrutura de nossa tributação, efetivando a justiça fiscal e, portanto, a justiça social. Porém, “tais alterações não possuem qualquer garantia e podem não ocorrer a curto e longo prazos, confluindo para a consolidação de um sistema tributário essencialmente voltado para a tributação da renda consumida, portanto, amplamente regressivo” (LOBATO; GONÇALVES, 2019, p.15).

Lobato e Gonçalves (2019, p.20) concluem:

[...] as propostas de reforma tributária atualmente em discussão, em especial as PEC's aqui analisadas, parecem não desconhecer a regressividade do sistema tributário, contudo, não apresentaram propostas concretas para o combate da tributação regressiva através de uma remodelação da tributação sobre o consumo ou das demais bases (materialidades) de incidência da tributação no Brasil.

Seja por meio de uma ampla reforma das bases constitucionais, seja por meio da alteração de portarias, resoluções, leis ordinárias e complementares, é urgente que se pense em alternativas para tornar o Sistema Tributário Nacional mais progressivo e equitativo, respeitando a capacidade econômica dos contribuintes de forma a redistribuir e desconcentrar a renda e o patrimônio. Só assim, a tributação brasileira estará condizente com o Estado Democrático de Direito e, conseqüentemente, com os preceitos fundamentais da Constituição da República de 1988.

5 CONCLUSÃO

O Brasil é um país extremamente desigual e essa realidade se mostra injusta por si só, já que permite que uma grande parte da sociedade viva em condições alheias à dignidade da pessoa humana. Além disso, da desigualdade social decorrem diversos outros problemas gravíssimos, como a pobreza, a marginalização, a estratificação social, a falta de acesso a direitos básicos, o baixo desenvolvimento econômico, entre outros. O debate sobre a redução das desigualdades é amplo e urgente, e perpassa por diversos campos do saber.

Em vista do que foi apresentado, podemos concluir que a Constituição da República Federativa do Brasil, constituída sob a égide do Estado Democrático de Direito, reconhecendo as nossas desigualdades estruturais e os problemas que dela decorrem, procurou traçar princípios, fundamentos e objetivos constitucionais para alterar esta realidade. Esta diretriz constitucional que busca a isonomia como forma de redução das desigualdades e realização da justiça social, irradia também no Sistema Tributário Nacional, informado pelos princípios da isonomia tributária, da pessoalidade e da capacidade econômica do contribuinte.

A partir da análise de tais princípios, notamos a opção constitucional de dar à tributação uma função que vai além da arrecadação de receitas públicas e da influência nos comportamentos econômicos do contribuinte. O Brasil fez a opção pelo Estado Social Fiscal, que vislumbra na tributação progressiva e desconcentradora a capacidade de realizar justiça social.

A pesquisa nos mostrou, por meio da análise da legislação atual e dos dados recolhidos, que nossa tributação está concentrada no imposto sobre o consumo, tributando de forma ínfima a renda e o patrimônio e apresentando uma baixa progressividade. Esse perfil tributário é incompatível com os Princípios Gerais da Tributação, uma vez que é incapaz de auferir a capacidade econômica do contribuinte, onerando de forma mais gravosa aqueles que possuem menor renda.

Sendo assim, o Sistema Tributário Nacional apresenta caráter regressivo e concentrador de renda, estando em desacordo com o que preceitua a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, já que desrespeita a igualdade, bem como os princípios tributários que dela derivam. A tributação brasileira, portanto, não realiza a importante função de redução das desigualdades sociais, mas, pelo contrário, mostra-se como instrumento de injustiça fiscal.

Concluimos, portanto, que a política tributária brasileira, que deveria ser um instrumento de realização de justiça social e diminuição das desigualdades, acaba atuando em sentido oposto, desrespeitando a ordem constitucional vigente. Concomitantemente,

percebemos que as discussões legislativas recentes acerca de uma reforma tributária se debruçam sobre o tema da simplificação e da racionalização do sistema, que, apesar de importantes, não podem ser o centro do debate, tendo em vista a urgência de tópicos como a diminuição da regressividade tributária para a promoção do desenvolvimento social no país.

Diante da constatação da necessidade de uma reforma tributária, esta deveria ter como objetivo principal solucionar os impactos do atual sistema tributário na perpetuação da pobreza e da miséria. A discussão sobre uma reforma tributária pautada nos preceitos constitucionais, concentrada na tributação direta e progressiva é um tema que há muitos anos faz parte dos estudos acadêmicos no Brasil. É de importância capital que esse debate seja levado para o campo social e político para que se construa uma reforma no Sistema Tributário Nacional em busca da progressividade e da redução das mazelas sociais e econômicas do país, a fim de realizar a justiça fiscal no Brasil.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. Teoria dos Princípios: **Da delimitação à aplicação dos princípios jurídicos**. 19 ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

ATKINSON, Antony B. **Desigualdade: o que pode ser feito?** São Paulo: Leya, 2015.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 8ª edição atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 17.ª edição atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo, Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BATISTA, Onofre Alves; OLIVEIRA, Ludmila Mara Monteiro de; MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. **Liberalismo, desigualdade e direito tributário**. In: BATISTA, Onofre Alves; OLIVEIRA, Ludmila Mara Monteiro de; MAGALHÃES, Tarcísio Diniz (Org.). Estudos críticos do direito tributário: ano 1. Belo Horizonte: Arraes Editora, 2018.

BRITTO, Lídia Freitas Santos; MARINHO, Marina Soares. **Justiça social e tributação: análise da regressividade do sistema tributário brasileiro à luz da Constituição Federal**. In: BATISTA, Onofre Alves; OLIVEIRA, Ludmila Mara Monteiro de; MAGALHÃES, Tarcísio Diniz (Org.). Estudos críticos do direito tributário: ano 1. Belo Horizonte: Arraes Editora, 2018.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda à Constituição PEC 45/2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências**. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/ReformaTributaria_ComparativoPEC45ePEC110.pdf/view>. Acesso em: 13 ago. 2020.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. Consultoria Legislativa. **Reforma Tributária – PEC 110/2019, do Senado Federal, e PEC 45/2019, da Câmara dos Deputados**. Brasília, DF. 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filena me=PEC+45/2019>. Acesso em: 28 ago. 2020.

BRASIL. Receita Federal. **Carga Tributária no Brasil: 2018**. Análise por Tributos e Base de Incidência. Brasília, 2020.

BRASIL. Senado Federal. **Proposta de Emenda à Constituição PEC 110/2019. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências**. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7977850&ts=1576781827960&disposition=inline>> . Acesso em: 28 ago. 2020.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recursos Extraordinário 562.045/RS. Relatora: Carmen Lúcia – Tribunal Pleno. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, 27 ago. 2013. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+562045%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+562045%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/acyfaah>> Acesso em: 10 set. 2020.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recursos Extraordinário RE 666.156/RJ. Relator: Ministro Roberto Barroso – Tribunal Pleno. **Diário de Justiça Eletrônico**. Brasília, 11 mai. 2020. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoPeca.asp?id=15343432331&tipoApp=.pdf>> Acesso em: 02 out. 2020.

CASALINO, Vinicius. **Teoria geral e direito constitucional tributário: Curso de direito tributário e processo tributário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**, 10.^a edição, Rio de Janeiro: Forense, 2006.

GODOI, Marciano Seabra de. **Finanças Públicas Brasileiras: diagnóstico e combate dos principais entraves à igualdade social e desenvolvimento econômico**. Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento v.5, n.5, 2017.

GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.

GODOI, Marciano Seabra de. **Reforma tributária 2019: sugestão de medidas concretas e comentários à PEC 45/2019**. In: CUNHA, Ivan Luduvic; CAMPOS, Marcelo Hugo de Oliveira; CASTRO JÚNIOR, Paulo Honório de; BITTENCOURT JÚNIOR, Rogério Abdala [Orgs.]. Reforma Tributária Brasileira. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2019.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Síntese de Indicadores Sociais: Uma Análise das Condições de Vida da População Brasileira**. Rio de Janeiro: IBGE, 2019.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua (PNAD Contínua)**. Rio de Janeiro: IBGE, 2020. Disponível em: < <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/27594-pnad-continua-2019-rendimento-do-1-que-ganha-mais-equivale-a-33-7-vezes-o-da-metade-da-populacao-que-ganha-menos>> Acesso em: 20 set. 2020

INTROÍNI, Paulo Gil. **O maior peso da carga tributária está sobre os ombros dos trabalhadores e pouco afeta aqueles que recebem rendas do capital, desoneradas do imposto em 1995**. Editoriais 177: Fundação Perseu Abramo, 2018. Disponível em < <https://teoriaedebate.org.br/2018/03/05/defasagem-da-tabela-do-ir-emblema-da-injustica-tributaria/>> Acesso em: 3 ago. 2020.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (IPEA). **Imposto de Renda e Distribuição de Renda no Brasil**. Disponível em:

<https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_2449.pdf>. Acesso em 09 ago. 2020.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (IPEA). **Nota Técnica nº 89: Impactos Redistributivos das Transferências Públicas Monetárias e da Tributação Direta: Evidências com a POF 2017-2018**. Disponível em:

<https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/nota_tecnica/200902_nt_disoc_n_89.pdf>. Acesso em 12 ago. 2020.

KELSEN, Hans. **A teoria pura do direito**. Tradução de João Baptista Machado. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LACOMBE, Américo Lourenço Masset. **Princípios constitucionais tributários**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

LOBATO, Valter de Souza; GONÇALVES, Nayara Arayde. **Reforma Tributária no Brasil: Breves Considerações**. Belo Horizonte, 2019.

NETTO, Menelick de Carvalho. **A contribuição do direito administrativo enfocado da ótica do administrado para uma reflexão acerca dos fundamentos do controle de constitucionalidade das leis no Brasil: um pequeno exercício de Teoria da Constituição**. Revista do TST, Brasília, v.68, nº2, 2002.

NOBRE, Simone Cruz. **As Propostas de Reforma sob o Viés do Sistema Tributário Adequado**. Revista Tributária e de Finanças Pública, 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 40. ed., revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2019.

MAIA, Pedro Eliezer. **Críticas e ponderações sobre as propostas de reforma tributária – PEC 45/2019 e 110/2019**. In: CUNHA, Ivan Luduvic; CAMPOS, Marcelo Hugo de Oliveira; CASTRO JÚNIOR, Paulo Honório de; BITTENCOURT JÚNIOR, Rogério Abdala [Orgs.]. Reforma Tributária Brasileira. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2019. cap. 20, p. 395-426.

MONTEIRO, José Carlos Braga. **Por que é tão complexo o Sistema Tributário Brasileiro?** Portal Tributário, 2014. Disponível em <<http://www.portaltributario.com.br/artigos/porque-e-tao-complexo-o-sistema-tributario-brasileiro.htm>> Acesso em: 27 jun. 2020

MOREIRA, André Mendes. **Não-cumulatividade tributária na Constituição e nas Leis (IPI, ICMS, PIS/COFINS, Impostos e Contribuições Residuais)**. São Paulo: Faculdade de Direito da USP, 2009. Disponível em:

<https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-27012011-135439/publico/Andre_Mendes_Moreira_Integral.pdf>. Acesso em 01 out. 2020.

MURPHY, Liam & NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade – Os impostos e a justiça**, São Paulo: Martins Fontes, 2005.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD/ECLAC/CIAT/IDB). **Estadísticas tributarias en América Latina y el Caribe 2020**. OECD Publishing, Paris, 2020.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD/ECLAC/CIAT/IDB). **Global Revenue Statistics Database**. OECD Publishing, Paris, 2020. Disponível em <oecd.org/tax/tax-policy/base-de-datos-global-de-estadisticas-tributarias.htm> Acesso em: 2 set. 2020

OLIVEIRA, Antônio Furtado de; RODRIGUES, Hugo Thami. **A regressividade do sistema tributário brasileiro**. I Congresso Interinstitucional UNISC/URCA: Promovendo políticas públicas, concretizando demandas sociais. Ceará: Universidade Regional do Curiri, 2017.

OXFAM Brasil. **A distância que nos une: um retrato das desigualdades brasileiras**. São Paulo, 2017. Disponível em: <<https://www.oxfam.org.br/um-retrato-das-desigualdades-brasileiras/a-distancia-que-nos-une/>> Acesso em: 17 ago. de 2020.

OXFAM, Brasil e Datafolha. **Nós e as desigualdades**. São Paulo, 2020. Disponível em: <<https://www.oxfam.org.br/um-retrato-das-desigualdades-brasileiras/pesquisa-nos-e-as-desigualdades/>> Acesso em: 17 ago. de 2020.

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Tradução Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO (PNUD). **Relatório do Desenvolvimento Humano 2019**. Disponível em: <http://hdr.undp.org/sites/default/files/hdr_2019_pt.pdf>. Acesso em: 10 de ago. 2020.

RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**, São Paulo: Martins Fontes, 1997a.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **O Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos, nas Taxas e nas Contribuições Parafiscais**. RFDUERJ: Rio de Janeiro, 2010. Disponível em: <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/1371>> Acesso em: 01 out. 2020.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Piketty e a reforma tributária igualitária no Brasil**. RFPTD, v. 3, n. 3, 2015, 39 p. Disponível em: <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/15587/11798>> . Acesso em: 03 set. 2020.

SALVADOR, Evilasio. **As implicações do sistema tributário brasileiro nas desigualdades de renda**. Brasília: Inesc, 2014.

SILVA, José Afonso da. **O Estado Democrático de Direito**. Rio de Janeiro, 1988.

SINDICATO NACIONAL DOS AUDITORES FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL (SINDIFISCO NACIONAL). **A defasagem na Correção da Tabela do Imposto de Renda Pessoa Física**. Brasília: Departamento de Estudos Técnicos, 2020

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

TORRES, Ricardo Lobo. O Mínimo Existencial e os Direitos Fundamentais. Rio de Janeiro: Revista de Direito Administrativo v.177, 1989. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/46113/44271>>. Acesso em: 01 out. 2020.

VERSANO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**. Rio de Janeiro: IPEA, 1996.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição Tributária Interpretada**. São Paulo: Atlas, 2007.