

**UNIVERSIDADE DO VALE DO RIO DOS SINOS - UNISINOS
UNIDADE ACADÊMICA DE PESQUISA E PÓS-GRADUAÇÃO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS SOCIAIS
NÍVEL DOUTORADO**

LUÍZA CRISTINA DE CASTRO FARIA

JUSTIÇA NA TRIBUTAÇÃO:

Uma proposta de reforma com vistas à redução das desigualdades sociais

São Leopoldo

2021

LUÍZA CRISTINA DE CASTRO FARIA

JUSTIÇA NA TRIBUTAÇÃO:

Uma proposta de reforma com vistas à redução das desigualdades sociais

Tese apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Doutor em Ciências Sociais, pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Sociais da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS

Orientador: Prof. Dr. Luiz Inácio Germany Gaiger

São Leopoldo

2021

F224j Faria, Luíza Cristina de Castro.
Justiça na tributação : uma proposta de reforma com
vistas à redução das desigualdades sociais / por Luíza
Cristina de Castro Faria. – 2021.
201 f. : il. ; 30 cm.

Tese (doutorado) — Universidade do Vale do Rio dos
Sinos, Programa de Pós-Graduação em Ciências Sociais,
São Leopoldo, RS, 2021.

“Orientador: Dr. Luiz Inácio Germany Gaiger”.

1. Justiça fiscal. 2. Desigualdade. 3. Regressividade.
4. Capacidade contributiva. 5. Equidade. I. Título.

CDU: 364.144:347.921.8

LUÍZA CRISTINA DE CASTRO FARIA

JUSTIÇA NA TRIBUTAÇÃO:

Uma proposta de reforma com vistas à redução das desigualdades sociais

Tese apresentada como requisito parcial para a obtenção do título de Doutor em Ciências Sociais, pelo Programa de Pós-Graduação em Ciências Sociais da Universidade do Vale do Rio dos Sinos - UNISINOS

Aprovado em (dia) (mês) (ano)

BANCA EXAMINADORA

Profa. Dra. Daiane Bezerra Meneses - DEE-RS

Profa. Dra. Luciana Grassano de Gouvea Melo - UFPE

Profa. Dra. Adriane Vieira Ferrarini - UNISINOS

Prof. Dr. Carlos Eduardo Santos Pinho - UNISINOS

Prof. Dr. Luiz Inácio Germany Gaiger - orientador - UNISINOS

Dedico este trabalho aos meus amores: Charles e Marina.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, pois sem Ele nada seria possível.

Aos meus avós, que mesmo sem ter oportunidades de estudo sempre prezaram o conhecimento. Agora, lá do céu, vocês terão uma neta doutora, a primeira da família.

Aos meus pais, Lecio e Creusa, meus exemplos. A minha mãe, pelo carinho, dedicação e exemplo de vida. Obrigada mãe por me fazer entender o valor da vida e o que realmente importa. Por colocar o estudo como prioridade. Ao meu pai, por ser o meu norte, o meu porto seguro e minha inspiração intelectual. Por aceitar minhas escolhas, mesmo quando são diferentes das que esperava.

Aos familiares, meu agradecimento especial por sempre estarem presentes em minha vida. Minha base intelectual, meus grandes incentivadores. Minha fonte de simplicidade, bondade e força.

Minhas sobrinhas, responsáveis pelo meu momento de descontração, minha fonte de alegria e de ânimo para acreditar num mundo melhor. Espero ser sempre um bom exemplo.

Madrinha Maria, pessoa iluminada que ainda na infância percebeu minha vocação e me sugeriu que estudasse Direito. Madrinha Fátima, que sempre se orgulhou e esteve comigo nos momentos mais difíceis e mais gratificantes da vida acadêmica.

Aos meus amigos, que lidaram com minha ausência. Que me apoiaram incondicionalmente, que me abrigaram quando eu precisei, que me ofereceram o ombro nos piores e a companhia nos melhores momentos.

À Thâmylla, pela paciência em cada revisão.

Ao meu orientador, em relação a quem eu demorei para me adaptar, mas que assim como um pai foi duro quando eu precisei de bronca e foi compreensivo quando eu precisei de apoio.

À Profa. Marília Veronese, agradeço em nome de toda a Unisinos por tanta dedicação e paciência. Tenho muito orgulho de ter o nome desta instituição no meu Lattes.

Aos meus alunos, que tanto me ouviram falar da minha tese, que me mandavam notícias, pesquisas e autores. Eu sou muito feliz na profissão que escolhi.

À Dra. Laud, por me mostrar que não basta ser forte, mas que devemos saber onde usar nossa força.

Ao meu amor, que acreditou em mim mesmo quando eu não tinha forças para reagir. Que discutiu comigo ponto a ponto da tese e me apoiou em todas as viagens e ausências. Parceria é parceria.

“Não temas, porque eu sou contigo; não te assombres, porque eu sou teu Deus; eu te fortaleço, e te ajudo, e te sustento com a destra da minha justiça”.

Isaías 41,10

RESUMO

Tese desenvolvida no âmbito das Ciências Sociais, em intersecção com o Direito. Busca estudar a justiça na tributação como componente do combate às desigualdades sociais, abordando-a como uma espécie do gênero social, segundo o qual cada contribuinte deve ser tributado com base em sua capacidade individual de aporte financeiro. Além disso, examina os elementos estruturantes da justiça fiscal: solidariedade e redistribuição. Analisa a função dos tributos nas diferentes configurações estatais; dessa maneira, estuda o sistema tributário brasileiro, suas principais regras e o funcionamento da carga tributária, verificando a sua composição por tipo de tributo e comparando-a com outros países. Ainda, observa as desigualdades sociais em suas múltiplas vertentes, o problema da naturalização e as principais dificuldades encontradas em seu combate. Procura evidenciar as assimetrias que contribuem para a regressividade tributária e apresenta sugestões de forma a garantir uma tributação equitativa. Com base nessa perspectiva, verifica a viabilidade social e econômico-financeira de cada medida por meio de simulações sobre o impacto de algumas alternativas na arrecadação tributária, propondo uma alteração no atual sistema tributário. Por fim, entende que é necessário que mudanças sejam realizadas na estrutura da tributação, de forma a ampliar a tributação do patrimônio e diminuir a tributação sobre o consumo e qualificar a tributação sobre a renda.

Palavras-chave: Justiça fiscal. Desigualdade. Regressividade. Capacidade contributiva. Equidade.

ABSTRACT

Essay developed in the scope of Social Sciences, in the intersection with the Law. It seeks to study the taxation as a combat component of social inequality, addressing it as a kind of social gender, according to which every taxpayer should be taxed based on their individual capacity of financial support. It also assesses the structural elements of the tax justice: solidarity and redistribution. Analyzes the role of taxes in the state different settings; thus, studying the Brazilian tax system, its main rules and operation of the tax burden by checking their composition by type of tax and comparing it to other countries. Still, noted social inequalities in its many aspects, the problem of naturalization and the main issues encountered in combating it. It searches to highlight the asymmetries that contribute to tax regressiveness and makes suggestions to ensure equitable taxation. Based on this perspective, it checks the social and economic-financial viability of each measure through simulations on the impact of some other options on tax collection, proposing a change in the current tax system. Finally, it understands that it is necessary that changes should be made in the structure of taxation, in order to increase the taxation of equity and reduce the taxation on consumption and qualify taxation on income.

Key-words: Tax justice. Inequality. Regressivity. Contributory capacity. Equity.

LISTA DE SIGLAS

ADCT	Ato das disposições constitucionais transitórias
BEPS	<i>Base Erosionand Profit Shifting</i> (Erosão da base tributável e transferência de lucros)
BNDES	Banco Nacional de Desenvolvimento
CF	Constituição Federal
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
CLT	Consolidação das leis trabalhistas
CNPJ	Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas
CPMF	Contribuição provisória sobre a movimentação financeira
CSLL	Contribuição Social sobre o lucro líquido
CTB	Código de Trânsito brasileiro
CTN	Código Tributário Nacional
EC	Emenda constitucional
ICMS	Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior
IE	Imposto sobre a exportação para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados
IEG	Imposto extraordinário de guerra
IGF	Imposto sobre grandes fortunas
II	Imposto sobre importação de produtos estrangeiros
IOF	Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários
IN	Instrução Normativa
IPCA	Índice de preços ao consumidor amplo
IPI	Imposto sobre produtos industrializados
IPMF	Imposto provisório sobre movimentações financeiras
IPTU	Impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana
IPVA	Imposto sobre a propriedade de veículos automotores
IR	Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza
IRPF	Imposto de renda pessoa física

IRPJ	Imposto de renda pessoa jurídica
ISS	Imposto sobre serviços de qualquer natureza
ITBI	Imposto sobre transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;
ITCD	Imposto sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos
ITR	Imposto sobre a propriedade territorial rural
G7	Grupo dos 7 países mais industrializados do mundo
JCP	Juros sobre o capital próprio
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MLI	Convenção Multilateral
OCDE	Organização para a cooperação e desenvolvimento econômico
ONU	Organização das Nações Unidas
PIB	Produto interno bruto
PIS	Programa de integração social
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
TJLP	Taxa de juros de longo prazo
TRU	Taxa rodoviária única

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	13
2 JUSTIÇA FISCAL	18
2.1 A TRIBUTAÇÃO NAS DIFERENTES CONFIGURAÇÕES DE ESTADO	18
2.2 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA TRIBUTAÇÃO E SUAS FUNÇÕES	22
2.3 CONCEITO DE JUSTIÇA FISCAL	24
2.3.1 Competências da justiça fiscal	26
2.3.2 A equidade como elemento da justiça fiscal	28
2.4 DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS	29
2.5 FUNDAMENTOS SOCIOLOGICOS	30
2.5.1 Solidariedade	31
2.5.2 Redistribuição	33
2.6 PRINCÍPIOS BASILARES APLICÁVEIS À JUSTIÇA FISCAL	35
2.6.1 Dignidade da pessoa humana	36
2.6.2 Mínimo existencial	37
2.6.3 Não confisco	38
2.6.4 Capacidade contributiva	38
2.6.5 Igualdade	40
2.6.6 Progressividade	41
2.6.7 Seletividade	42
2.6.8 Benefícios fiscais	43
2.6.9 Simplicidade	44
2.6.10 Informação	44
2.7 APLICAÇÃO DA JUSTIÇA FISCAL NA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA	45
2.7.1 Competências da justiça fiscal	45
2.7.2 Princípios da justiça fiscal	48
3 O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	52
3.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DOS TRIBUTOS NO BRASIL	52
3.2 TRIBUTOS	55
3.3 ESPÉCIES DE TRIBUTOS	56
3.4 CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS	61
3.5 CARGA TRIBUTÁRIA	63
3.5.1 Fontes da arrecadação tributária	67

	11
3.5.2 Distribuição da arrecadação	72
4 DESIGUALDADE	79
4.1 A DESIGUALDADE HOJE	80
4.1.1 Dados internacionais	80
4.1.2 Dados nacionais	84
4.1.3 Considerações sobre a relevância da desigualdade, em especial no Brasil	89
4.2 DIMENSÕES E ASPECTOS CONCEITUAIS	91
4.2.1 As múltiplas dimensões da desigualdade e seus vínculos mútuos	91
4.2.2 Desigualdade e pobreza	93
4.2.3 Desigualdade material e imaterial	94
4.2.4 Principais mecanismos de produção da desigualdade	95
4.3 AS FORMAS DE COMBATE À DESIGUALDADE	98
4.3.1 A força dos mecanismos estruturais	98
4.3.2 O peso dos padrões culturais e das visões que naturalizam a desigualdade	99
4.3.3 Equívocos e ineficiências no combate às desigualdades	105
4.3.3 O papel do Estado e das políticas públicas	109
5 A DESIGUALDADE NA TRIBUTAÇÃO	112
5.1 REGRESSIVIDADE	113
5.2 ITCD	121
5.3 IPVA SOBRE EMBARCAÇÕES E AERONAVES	124
5.4 SONEGAÇÃO E CIDADANIA FISCAL	127
5.5 TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA	136
5.5.1 Tributação sobre a renda do trabalho e o capital	137
5.5.2 Juros sobre capital próprio (JCP)	143
5.5.3 Isenção de lucros e dividendos	145
5.5.4 Correção da tabela do IR	149
5.5.5 Falta de limites no uso do planejamento tributário	150
5.6 IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS	152
5.7 CONTRIBUIÇÃO PROVISÓRIA SOBRE MOVIMENTAÇÃO DE VALORES E DE CRÉDITOS E DIREITOS DE NATUREZA FINANCEIRA - CPMF	155
5.8 COOPERAÇÃO TRIBUTÁRIA INTERNACIONAL	156
6. IMPACTO DAS PROPOSTAS DE ALTERAÇÃO NA CARGA TRIBUTÁRIA	160
6.1 TRIBUTAÇÃO NOS ESTADOS	161
6.2 TRIBUTAÇÃO NA UNIÃO	168

6.2.1 Dos novos tributos	170
6.2.2 Imposto de renda	171
6.3 PROPOSTA	178
7 CONCLUSÃO	183
REFERÊNCIAS	187
APÊNDICE A - VARIAÇÃO DO ITCD NOS ESTADOS	197
APÊNDICE B – ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA DOS ESTADOS - 2017	201

1 INTRODUÇÃO

A questão central do estudo apresentado nesta tese refere-se à justiça na tributação, tendo em vista, particularmente, o impacto econômico da tributação sobre a sociedade e a maneira como pode gerar desigualdades sociais ou impedir que a igualdade aconteça, impactando diretamente nas relações sociais.

Esse tema é de extrema relevância para a sociedade, uma vez que envolve questões atinentes a todos, independentemente da camada social na qual estão inseridos. A tributação é um assunto bastante importante, pois consiste numa contribuição obrigatória que a sociedade faz para o Estado, a qual, juntamente com outras receitas, serve para custear as demandas estatais, devendo sua destinação prezar pela realização do bem comum.

Trata-se de um tema importante, que faz parte da Agenda 2030 da Organização das Nações Unidas-ONU para o desenvolvimento sustentável do Brasil. O item 10.4, do documento em questão, estabelece que é necessário “adotar políticas, especialmente fiscal, salarial e de proteção social, e alcançar progressivamente uma maior igualdade”.¹ Mostra-se, dessa forma, que é perceptível a necessidade de uma mudança de postura no que se refere à questão da tributação, a qual deve ser efetivada também como uma medida de combate à desigualdade social.

A motivação para tal escolha se dá por ser um tema de interesse da pesquisadora, autora da tese, e, principalmente, porque a mesma atua como professora de Direito Tributário e Direito Econômico. Dessa maneira, ao estudar de forma mais aprofundada o sistema tributário brasileiro, obteve a percepção de que existem diversas incongruências e que esse problema jurídico gera um grande impacto social, fato que merece ser estudado com mais atenção.

A desigualdade será estudada pelo ponto de vista teórico e metodológico; para isso, prevê-se uma estratégia de pesquisa de cunho explicativo, utilizando-se de informações bibliográficas e de órgãos oficiais. Além disso, busca-se a utilização de dados secundários a fim de analisar o tema em questão.

Será pesquisado o impacto da tributação nas classes sociais brasileiras, adotando-se o critério econômico de classes - com base nas faixas de renda da população - em um período pré-estabelecido, a fim de analisar como a tributação se manifesta em cada classe e se, de fato, a justiça fiscal pode ser empregada como forma de redução das desigualdades sociais e econômicas.

¹ Disponível em: <https://brasil.un.org/pt-br/sdgs/10>. Acesso em 10.05.21

A intenção é realizar uma exploração de dados de diversos órgãos públicos, tais como as tabelas informativas sobre tributação da Receita Federal, os dados da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico-OCDE e pesquisas relacionadas ao tema. Além disso, serão utilizados dados que aferem a desigualdade, como o índice de GINI, oportunizando uma análise quantitativa e qualitativa do objeto proposto.

Por essas razões, faz-se necessário um estudo sobre a justiça fiscal como forma de reduzir as desigualdades, analisando-se dados sobre a tributação brasileira, e relacioná-los à carga tributária direta e indireta, a fim de verificar formas alternativas de se tributar e, com isso, promover uma melhor distribuição da cobrança tributária.

O projeto se relaciona com a linha de pesquisa *Sociedade, economia e emancipação* do Programa de Pós-graduação em Ciências Sociais da Unisinos, à medida que aborda questões relacionadas à economia, em especial como forma de gerar igualdade. O presente trabalho situa-se numa intersecção interdisciplinar entre Direito, Sociologia e Economia/ Administração Pública; ademais, considera que a questão da desigualdade e da justiça, por óbvio, está no centro de atenções das Ciências Sociais.

Estudar-se-ão o impacto da tributação na economia e na sociedade e as formas e os modelos para diminuir o problema da desigualdade. Com isso, tenciona-se trazer um contributo com vistas ao desenvolvimento social, analisando-se princípios tributários e econômicos para verificar se as normas legais estão sendo cumpridas e os efeitos sociais gerados.

Historicamente, a população brasileira sofre com uma tributação elevada e pouco retorno estatal. Desde o período colonial, o povo se vê obrigado a contribuir e boa parte dos valores arrecadados era enviada a Portugal ou servia para custear luxos da família real, sendo pouco utilizada para o desenvolvimento do país- à época, uma colônia (BALTHAZAR e ALVES, 2004, p. 4-5).

Em face dessa tradição, a população tenta se esquivar da obrigação de pagar tributos, por vezes não sabendo da sua necessidade, nem da sua real importância - já que tal ação deve ser entendida como um dever fundamental da sociedade - ou até mesmo por não querer contribuir e sim tão somente usufruir dos benefícios estatais.

No Brasil, esse tema mostra-se ainda mais necessário, pois é de grande relevância compreender o sistema tributário, extremamente complexo, repleto de normas e princípios próprios, e o papel de cada cidadão no contexto da coletividade. Tendo isso, compreende-se que todos devem participar e contribuir para o desenvolvimento do país, com base no princípio da solidariedade, previsto na Constituição Federal.

Em razão da alta carga tributária e da grande desigualdade nela incorporada, tanto na arrecadação como na distribuição dos valores recolhidos, é de suma importância entender o que é a justiça fiscal e qual o seu papel. Haja vista que, em alguns casos, o próprio Estado acaba por incentivar um problema muito grave - a desigualdade social - ou dificulta que a questão seja solucionada ou amenizada.

O Estado, ao tributar de forma desigual, atua como uma espécie de “Robin Wood às avessas”, na medida em que cobra tributos excessivos de pessoas pobres, e mais brandos daqueles que são ricos. Nesse contexto, o Estado desenvolve o que é chamado de tributação regressiva e contribui diretamente para a perpetuação das desigualdades.

O combate às desigualdades é extremamente importante, pois para se concretizar a ideia de Estado Democrático de Direito existe a necessidade de se ter uma sociedade mais igualitária, sendo esse um dos objetivos previstos na Constituição Brasileira de 1988. Conforme o Art. 3º, que prevê como um dos objetivos a “erradicação da pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais”, o Estado deve se preocupar constantemente com a questão da igualdade social. Para isso, a justiça fiscal pode ser uma das formas para se atingir esse fim e ainda cumprir outro objetivo constitucional, de construção de “uma sociedade livre, justa e solidária”, à medida que propõe uma tributação justa, com base na solidariedade.

Entende-se ser imprescindível esse tipo de pesquisa no âmbito do doutorado, uma vez que a redução da desigualdade é assunto bastante debatido no meio acadêmico; entretanto, pouco se fala sobre as formas de solucionar a questão por meio da justiça fiscal; ou seja, adequando-se o sistema tributário a um contexto mais isonômico e solidário.

Além disso, é notória a necessidade de uma reforma tributária, sendo extremamente importante encontrar formas de melhorar a tributação, mesmo que isso não implique necessariamente uma redução da carga tributária. Essa redução, embora seja por vezes esperada, não se mostra viável do ponto de vista econômico-financeiro, como será demonstrado a seguir.

Sabe-se que as inúmeras desigualdades sociais são uma das consequências do sistema econômico predominante atualmente, o qual preza pela acumulação material em detrimento de questões sociais como a igualdade (VERONESE, 2009, p. 11). Mas isso não é razão para que haja um conformismo, como se a desigualdade fosse o preço a ser pago por esse sistema. Cabe ao Estado e à população tentarem de alguma forma amenizar ou reduzir as causas dessa celeuma, atacando-as.

Para apresentar a abordagem e o tratamento do tema em questão, a tese será dividida em cinco partes. A primeira será focalizada na justiça fiscal, iniciando-se pela compreensão da

justiça de uma forma geral, para em seguida pontuar a justiça fiscal - que faz parte do contexto da justiça distributiva - apresentando suas características, vertentes e princípios.

A justiça fiscal se fundamenta nos princípios da solidariedade, segundo o qual todos devem contribuir para a realização do bem comum; e da redistribuição, a qual estabelece o papel do Estado como responsável pela arrecadação e como agente distribuidor dos recursos públicos fundados na justiça social.

Sendo assim, sua aplicação concreta se dá por meio do princípio da capacidade contributiva, do qual decorrem outros princípios, tais como a progressividade, a isonomia e a seletividade. Todos eles devem ser empregados com a finalidade de se ter uma tributação equânime e garantir o respeito aos princípios da dignidade da pessoa humana e do mínimo existencial.

Em seguida, será explorado o Sistema Tributário brasileiro, objetivando-se identificar o conceito de tributo, as espécies tributárias e sua classificação doutrinária, seus princípios norteadores, de forma a permitir uma análise posterior sobre o cumprimento da justiça fiscal. Para que a mesma seja possível, serão trazidos dados secundários sobre a carga tributária brasileira, sua relação com o retorno de serviços prestados à população e, ainda, comparativos com outros países.

A desigualdade, uma das consequências geradas pela justiça fiscal, também será abordada, para que seja possível verificar futuramente como a tributação pode ajudar no seu combate ou facilitar que a igualdade aconteça. Nesse capítulo, serão analisados o conceito de desigualdade, suas causas e origens, seus impactos e ainda a questão da aceitação social. A análise será baseada na desigualdade como reflexo da injustiça fiscal. Serão trazidos dados secundários sobre a situação da desigualdade no Brasil e no mundo.

Partindo disso, será traçado um esboço sobre como a tributação pode influenciar a desigualdade, apontando alguns dos problemas existentes atualmente na legislação brasileira que impedem a concretização da justiça fiscal. Nesse interim, será abordada principalmente a questão da regressividade da tributação e como ela se manifesta. Destacam-se como situações regressivas: a predominância da tributação sobre o consumo; a baixa tributação sobre o patrimônio e a discrepância entre a tributação decorrente da renda do capital e do trabalho.

Assim, entendendo quais são os principais pontos que a geram, será possível identificar quais medidas podem ser tomadas e o impacto prático de cada uma delas em relação à arrecadação tributária.

Para finalizar, serão apresentadas sugestões iniciais de possíveis meios para que seja revista a problemática, conforme simulações definidas na metodologia da pesquisa. Com base

nos problemas apresentados anteriormente, buscar-se-ão soluções viáveis e praticáveis, com base em estimativas baseadas na arrecadação dos entes. Dentre as opções escolhidas estão: a ampliação da base de cálculo do IPVA, incluindo as embarcações e aeronaves; o aumento da alíquota do ITCD; a cooperação internacional para evitar evasão fiscal; a criação de uma nova CPMF; a instituição do imposto sobre grandes fortunas; e a adequação da abrangência do imposto de renda, reduzindo privilégios da tributação sobre o capital (fim da isenção dos lucros e dividendos, dos juros sobre capital próprio e ajuste da tabela para atualizá-la monetariamente)

O objetivo, nesse momento, será identificar como tais medidas afetariam a tributação, por ente tributante e de forma geral, realizando ajustes com base na nova arrecadação e nos pontos com maior necessidade de modificação. Em seguida, analisa-se qual o melhor formato a ser utilizado em uma possível reforma tributária, do ponto de vista social, econômico e fiscal.

2 JUSTIÇA FISCAL

A justiça fiscal é o primeiro objeto a ser analisado nesse estudo. Trata-se de um conceito chave para o desenvolvimento da presente tese. Para melhor compreensão do mesmo, será necessário entender a formação do estado moderno para, assim, chegar ao modelo de Estado fiscal, analisando a importância da tributação nesse novo cenário.

Após referida explicação histórica, parte-se para o estudo do conceito e seus elementos. Em seguida, busca-se a fundamentação social dessa justiça, que é a solidariedade e a redistribuição e, também, sua fundamentação jurídica, apontando os princípios jurídicos aplicáveis.

Na fundamentação jurídica da justiça fiscal, utilizam-se como base norteadora as obras de José Cassalta Nabais, jurista português especialista na área da justiça fiscal, e Marcelo Buffon, pesquisador do tema; já o estudo dos aspectos sociológicos fundamenta-se na redistribuição, conforme a teoria de Karl Polanyi, autor de extrema influência atual na Sociologia Econômica.

2.1 A TRIBUTAÇÃO NAS DIFERENTES CONFIGURAÇÕES DE ESTADO

O Estado foi formado com o objetivo de gerir as novas cidades que se formavam. As tribos e clãs foram crescendo e a necessidade de uma organização central também emergiu, sendo um embrião para a criação do Estado. Este surge como forma de organizar um determinado território, é um ente que tem autoridade para impor regras de convivência social e possui aceitação pela sociedade. Com essa criação, eliminam-se os poderes paralelos como, por exemplo, aquele de organizações religiosas, que perde importância de gerência e, assim, permite a existência de um poder mais central, mais soberano.

Com ele, surgem as teorias contratualistas, as quais entendem que o cidadão repassa ao Estado parte de seu poder de decisão em troca de proteção. O Estado passa a assumir deveres para com os cidadãos, deveres esses que geram um custo, o que faz com que a forma de financiamento desse custo implique diversos tipos de Estado.

Em primeiro lugar, fala-se do Estado absolutista, o qual sobrevivia principalmente das receitas de seu patrimônio e ou das atividades econômicas desenvolvidas, em especial o comércio e a indústria. Esse Estado é chamado de Estado patrimonial, pois sua principal fonte de arrecadação é o seu próprio patrimônio.

Cumpra esclarecer que esse modelo foi superado pelo liberalismo (NABAIS, 2005, p. 27). O tributo era cobrado, mas com outra percepção, já não se tratava da principal forma de arrecadação. Além disso, não se tratava de uma obrigação isonômica, pois clero e nobreza eram excluídos desse dever (NABAIS, 2008, p. 70). No modelo liberal, o fundamento para a cobrança dos tributos é a teoria do benefício, segundo a qual o contribuinte paga o tributo em troca de algum serviço prestado pelo Estado. Tem-se aqui a ideia da contraprestação (NUNES, 2016, p. 93).

Existe ainda o modelo de arrecadação do Estado socialista, o qual monopoliza a atividade econômica produtiva, sendo o responsável por produzir e distribuir os bens e serviços e, a partir dessa, custeia o sustento estatal (NABAIS, 2005, p. 27). Nesse modelo, os tributos não são tão importantes, já que o valor recebido pelo Estado com sua produção é a maior fonte de arrecadação. Atualmente, existem poucos resquícios desse modelo.

Outro modelo utilizado anteriormente é o do Estado explorador, que se ampara financeiramente na exploração de matérias-primas específicas, como o petróleo ou jogos. Este padrão também não se encontra vigente em sua forma clássica atualmente (NABAIS, 2005, p. 27).

Atualmente, o principal modelo estatal vigente é o Estado fiscal, que passa a existir após a Primeira Guerra Mundial. Nesse período, o padrão econômico comum era o liberalismo, em que o Estado pouco intervinha na economia, retratando um Estado mínimo. Com a guerra, o Estado passa a intervir na economia, até mesmo para garantir a militarização. Após o fim da guerra, questiona-se se o correto seria voltar ao padrão liberal ou manter a intervenção e, assim, optou-se por um Estado mais intervencionista (NABAIS, 2008, p. 77).

Embora a iniciação tenha ocorrido após a Primeira Guerra, o início de outra guerra impediu sua concretização. A grande mudança no padrão tributário se dá após a Segunda Guerra, ocasião em que o Estado muda de configuração, passa a assegurar a proteção social e reduzir as desigualdades (BUFFON, 2009, p. 23).

Nesse momento, os custos estatais aumentam e a forma de arrecadação também. O Estado que atuava na economia diretamente vai perdendo força, até porque se inicia uma mudança de prioridades, uma vez que o Estado passa a priorizar a questão social, o cuidado com o cidadão.

Com esse novo paradigma surge a necessidade de sustentação desses novos custos. Educação, saúde, previdência são exemplos de atividades que o Estado passa a oferecer, em especial nos países que adotam o modelo do Estado do bem-estar social. O funcionamento

global do Estado passa a exigir uma tributação mais intensa, proporcional ao papel do Estado que também é ampliado (NABAIS, 2008, p. 28).

Essas alterações fazem surgir uma nova teoria para fundamentar a tributação, a teoria do sacrifício. Com esse formato, todos os cidadãos devem contribuir com o Estado por meio de tributos, independentemente de utilizar os serviços oferecidos pelo Estado. Cabe ao Estado gerir os recursos, com especial atenção aos mais necessitados (NUNES, 2016, p. 95).

O Estado fiscal atua, ainda, como um elemento de fortalecimento da democracia, pois se torna possível criar um sistema nacional uniforme de administração. O poder fiscal conferido ao Estado e a eliminação de autoridades concorrentes e subordinadas, são elementos auxiliares do processo democrático. O governo representativo reforçou e legitimou a capacidade de taxação do Estado, a fim de estruturar-se economicamente e atender as necessidades básicas da população. Dessa forma, amplia-se a governabilidade social, pois os cidadãos contribuiriam para que o Estado fizesse o bem comum, e o Estado seria o responsável único por essa gestão (HIRST, 1998, p. 269).

Buffon ressalta que nasceram novos compromissos sociais, para além dos tradicionais. Temas como o desemprego, passam a ser uma preocupação estatal, assim como medidas para reduzir desigualdades decorrentes do modelo econômico adotado, que até então não eram competência do Estado (BUFFON, 2009, p. 32). A tributação assume um caráter que supera a mera arrecadação e manutenção do Estado. Ela também deve ser utilizada como instrumento de redistribuição.

Com essa nova configuração, o cidadão passa a ser uma peça fundamental para a engrenagem, ele precisa contribuir, por meio de tributos, para que as novas atividades possam ser realizadas. Surge assim o Estado fiscal, aquele que se sustenta principalmente dos recursos advindos das contribuições tributárias da população (NABAIS, 2007, p. 179).

A partir da mudança no sistema de custeio do Estado, o papel da sociedade também muda. A solidariedade que era uma figura interna, de caráter mais privado, passa a ser maior, a nível estatal. O Estado se torna o responsável pela indução ao altruísmo e pela realização da distribuição, pois a partir deste momento políticas redistributivas passam a fazer parte do papel estatal (GAIGER, 2016, p. 117).

A intenção inicial do Estado fiscal é fazer com que todos contribuam, constituindo assim um dever fundamental, para que os novos direitos garantidos possam ser custeados. Para fazer essa equação funcionar de maneira equilibrada, é de suma importância que os cidadãos entendam seu papel no contexto do novo Estado.

Nabais ressalta que a grande vantagem do Estado Fiscal é que os tributos funcionam como uma espécie de liberdade. O cidadão paga para viver em liberdade e em sua sociedade organizada e, ainda, é protegido pelo Estado, formando uma dupla troca (NABAIS, 2007, p. 190).

Para o autor, o preço seria constituído do que chama de cidadania fiscal, na qual todos os cidadãos arcam com os custos do Estado, pois têm esse dever fundamental e pagam conforme sua capacidade (NABAIS, 2007, p. 190). Ressalta que cabe ao Estado cobrar de todos e obrigar o efetivo cumprimento, já que todos serão beneficiados (NABAIS, 2007, p. 192).

Cumpra esclarecer que o Estado fiscal não é o mesmo que o Estado tributário. Nesse modelo, não existem as figuras da solidariedade e da cidadania fiscal, já que o tributo seria uma mera contraprestação ao serviço prestado.

Esse modelo de Estado é baseado em tributos bilaterais e sua maior dificuldade é identificar como remunerar serviços que não podem ser individualizados, como as de segurança pública (NABAIS, 2008, p. 72). Em razão dessa linha tênue, que permite distinguir Estado fiscal e Estado tributário, vários cidadãos acabam por se esquecer de valores básicos do Estado fiscal, como a solidariedade e a cidadania fiscal.

Buffon se preocupa com a nova classe que surge, a qual ele chama de cidadãos- clientes, que pagam e querem receber pelo serviço que pagaram - o que não é errado, mas é uma ideia incompleta. O Estado do bem-estar social criou um novo modelo de cidadania, em que os cidadãos são titulares de direitos, mas sem esquecer-se dos deveres a ela inerentes, tais como a solidariedade (BUFFON, 2009, p. 37).

Diante desse cenário, a neotributação (tributação desenvolvida no Estado tributário) traz a ideia do tributo como contraprestação de serviços. Esse modelo de tributação, afastada dos ideais da solidariedade, agravou ainda mais a questão das desigualdades. Essa situação ficou ainda mais grave nos países que tentaram, mas não conseguiram efetivamente implantar o Estado do bem-estar social (BUFFON, 2009, p. 24).

Buffon ressalta que o sentimento da coletividade foi se perdendo com o tempo, prevalecendo o individualismo (BUFFON, 2009, p. 38). Existe, nesse contexto, uma pseudocidadania, na qual o senso da coletividade só é lembrado quando conveniente, e em que valores básicos para a cidadania completa são deixados de lado.

Contudo, é importante esclarecer que embora exista uma corrente buscando o Estado tributário, esse não é o modelo vigente. Na atualidade, os países dividem-se em adotar o modelo do Estado fiscal, em decorrência do Estado do bem-estar social. Trata-se de um modelo mais

intervencionista, em especial na Europa e no Brasil.² O outro modelo é o Estado mínimo, em que o Estado oferece somente os serviços mínimos e imprescindíveis e, por isso, tributa menos, como o modelo dos EUA, baseado nos ideais do neoliberalismo.

2.2 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA TRIBUTAÇÃO E SUAS FUNÇÕES

As primeiras noções tributárias vêm da Bíblia, em especial no Antigo Testamento. O dízimo seria uma espécie de tributo, pois ao ser cobrado, custearia o aparato religioso, como atualmente paga-se para custear o Estado (AMED, 2000, p. 21). Os relatos bíblicos demonstram a grande dificuldade da população em arcar com o referido pagamento e coloca os cobradores de impostos como pessoas más e temidas pelo povo.

Na Grécia, as contribuições eram opcionais e contraprestacionais. Nesse período já existia a noção da necessidade de contribuir para com o Estado, embora ainda incipiente. Os impostos existentes eram sobre o consumo, pois possuíam uma ideia de tirania e, assim, a população os pagava de forma embutida no preço dos produtos, e com essa prática, evitavam-se reclamações (CARDOSO, 2014, p. 50).

Ainda assim, a busca por novos territórios, por meio da guerra, era fundamentada com um objetivo além da conquista da própria terra, uma vez que existia o desejo de poder cobrar tributos dos povos vencidos (AMED, 2000, p. 14).

Em Roma, a tributação era sustentada pelos perdedores das guerras, como uma espécie de punição, e pelos impostos extraordinários, cobrados em situações específicas. À época, entendia-se ser desonroso suportar uma carga fiscal. Nesse sentido, os tributos não poderiam ser fixos e cobrados de todos indistintamente (CARDOSO, 2014, p. 53).

A base da tributação romana era a exigência que os vencedores impunham aos perdedores, que poderia ser por meio de bens ou serviços. Os povos vencidos ficavam subordinados aos vencedores e precisavam honrar com os compromissos tributários. Internamente, mas com uma relevância menor, também se cobravam tributos sobre a importação (AMED, 2000, p. 22-23).

No período feudal, a característica administrativa marcante era a descentralização. Sendo assim, não havia uma tributação homogênea ou comum entre os feudos. Os tributos eram cobrados de forma extraordinária, sendo possível a cobrança fixa somente mediante aceitação.

² Parte da doutrina entende que o Brasil não adota o modelo do Estado do bem-estar social na prática, pois não consegue oferecer serviços públicos de qualidade. Todavia, esse é o modelo legal e o modelo que baseia a política tributária.

A receita do Estado não dependia dos tributos, sendo, preponderantemente, adquirida pelo aspecto patrimonial (CARDOSO, 2014, p. 59). Era comum a entrega de parte do plantio ou a prestação de serviços como uma troca pelo uso da infraestrutura fornecida pelo senhor feudal, que nada mais era que uma forma de tributação (AMED, 2000, p. 23).

No Estado absolutista, o tributo deixou de ser visto como uma forma de exploração do Estado para com o contribuinte e passou a ser enxergado como um ônus pela liberdade individual. Nasce, assim, a ideia da troca entre contribuinte e Estado, baseada no contrato social, embora ainda tivesse a concepção de uma contraprestação direta (CARDOSO, 2014, p. 65). Os tributos devem ser pagos para que o Estado possa proteger os cidadãos. Além disso, também é visto como uma forma de sustento ao soberano, um ser divino (AMED, 2000, p. 21)

Já no Estado moderno, os tributos passaram a ser a forma utilizada para suprir as necessidades financeiras. Com o Liberalismo, o Estado deixou de atuar diretamente na economia, bem como arrecadar com essas atividades. Nesse contexto, os tributos serão utilizados para o sustento do Estado (CARDOSO, 2014, p. 79) e não devem interferir no contexto econômico, beneficiando ou favorecendo certos setores, devendo agir de forma neutra (CARDOSO, 2014, p. 82).

Nesse momento iniciam-se o desenvolvimento dos princípios da igualdade, da segurança jurídica e da necessidade de evitar abusos e desperdícios na tributação (CARDOSO, 2014, p. 83). A população, entendendo seu novo papel de arcar com os custos do Estado, passa a exigir algumas garantias e as legislações sobre a forma de tributar começam a surgir.

Em um passo maior da história, os tributos deixam de ser somente a fonte de custeio estatal. O intervencionismo desenvolveu a noção de que o tributo pode ser usado como influenciador da economia, podendo controlar o consumo ou a inflação (CARDOSO, 2014, p. 94). Também pode ser utilizado em sua função regulatória ou extrafiscal (como será abordado mais à frente).

Em seguida, o Estado do bem-estar social alarga ainda mais a função tributária. Como um modelo estatal que visa reduzir desigualdades, entende que os tributos também devem ser usados de forma redistributiva. O Estado, ao arrecadar os tributos, deve cobrar de forma diferenciada e investir nas áreas sociais, conforme assevera Cardoso:

O Estado de bem-estar imprimiu aos impostos uma função que ultrapassava a de simples meio de arrecadação de fundos. Os impostos progressivos começaram a ser encarados como um mecanismo redistributivo na busca da equidade social, além de se constituírem em um meio de obtenção de maior volume de recursos, que são reclamados pelo desenvolvimento das funções sociais do Estado. A partir do fim da Segunda Guerra, generalizaram-se e desenvolveram-se na Europa impostos pessoais

progressivos sobre a renda, heranças, propriedades e patrimônio (CARDOSO, 2014, p. 129).

Com esse novo modelo, a tributação, que possuía como funções principais a fiscal (arrecadação) e extrafiscal (regulação econômica), começa a ter ainda um novo papel, agora instrumental, atuando na dinâmica social. Seu papel se sobrepõe à mera parte financeira e econômica, atuando com um viés social. Esse viés pode ser verificado na redistribuição da renda e na tentativa de reduzir desigualdades, por meio da criação de políticas públicas e programas sociais, que passam a fazer parte das obrigações do Estado, a serem custeadas com a receita tributária (CARDOSO, 2014, p. 132/133).

2.3 CONCEITO DE JUSTIÇA FISCAL

Para se falar em justiça fiscal, primeiramente, é necessário compreender o que é justiça, pois a justiça fiscal nada mais é que uma espécie do gênero justiça. Para Sandel, o conceito de justiça abrange o cultivo da virtude e a necessidade de se pensar o bem comum (2012, p. 321). Defende, ainda, que é também a necessidade de existir um sentimento de grupo, do pensar na coletividade, prezando-se pelo bem coletivo e não o individual, que seria egoísta e não contribuiria com a virtude do civismo (2012, p. 325).

A presente pesquisa filia-se à concepção de justiça adotada por Aristóteles e reforçada por Sandel (2012, p. 17), segundo a qual cabe ao Estado intervir e regular as relações, de forma a proteger as virtudes. Sendo, nesse caso, a redistribuição uma virtude digna de ser defendida e buscada pelo Estado.

A justiça fiscal faz parte da chamada justiça social, entendida por Nunes como sinônimo de justiça distributiva. É responsável por tornar a sociedade mais justa e igualitária:

Justiça social pode aludir a duas impressões iniciais: a primeira se vincula ao estabelecimento de igualdade de oportunidades amplas à sociedade sem discriminações pessoais de sexo, de raça ou de origem; a outra impressão considera necessária a distribuição de recursos sociais ou econômicos para todos (NUNES, 2016, p. 269)

Partindo da definição feita por Nunes, entende-se que a justiça fiscal é uma das vertentes da justiça social, à medida que a tributação também é uma forma de reduzir as desigualdades. Ela consiste na justiça aplicada à questão tributária. Em linhas gerais, o Estado tem o poder de tributar; todavia, deve ser justo ao cobrar tributos, não onerando excessivamente a população, arrecadando o suficiente para arcar com os custos estatais. Ou, então, pode usar a tributação

como forma de tratar as externalidades econômicas, devendo esta servir para esses fins e ser proporcional aos direitos garantidos previstos em cada legislação.

A justiça fiscal, na visão de Arnaldo Godoy, seria:

Um combinado de justiças distributivas, comutativas, repressivas, equitativas e legais. Seu exato termo médio consistiria na adequada distribuição de encargos, com a não menos adequada distribuição de resultados, informando instituições justas, punindo os desviantes, sempre, no também não menos importante contexto de leis devidamente discutidas e aprovadas. Justiça fiscal é indicativo de funcionamento de instituições democráticas (GODOY, 2013, p. 2).

Sendo assim, o conceito de justiça fiscal surge principalmente com o desenvolvimento do Estado Social, momento no qual as novas demandas impostas ao Estado exigem uma contraprestação da população no sentido de arcar com estes custos. O Estado passa a depender em grande parte da contribuição financeira da população para custear os serviços que agora se tornaram universais, tais como educação, saúde, previdência, segurança, assistência, dentre outros.

Nabais ressalta que a sociedade democrática, a qual exige liberdade e atuação estatal, precisa também arcar com o custo dos direitos fundamentais e sociais, que devem ser compatíveis com o que é oferecido (2005, p. 20). Frisa ainda que:

Os direitos, todos os direitos, porque não são uma dádiva divina nem frutos da natureza, porque não são autorrealizáveis nem podem ser realisticamente protegidos num estado falido ou incapacitado, implicam a cooperação social e a responsabilidade individual (NABAIS, 2005, p. 21).

Cumprе esclarecer que justiça fiscal não se confunde com política fiscal, que é “o conjunto de decisões relativas à instituição, organização e aplicação dos impostos em conformidade com os objetivos fixados pelos poderes públicos” (NABAIS, 2008, p. 43). A justiça fiscal abarca a política econômica como um todo, abrangendo a política fiscal (que regula as relações tributárias) e a política orçamentária (que regula o planejamento orçamentário). Ela visa fazer justiça em todo o processo tributário, perpassando seu planejamento, arrecadação e realização.

Para corroborar, Mello ressalta que a tributação deve ter uma visão não só arrecadatória, mas também humana (MELLO, 2013, p. 44). Deve possibilitar ao Estado privilegiar a dignidade da pessoa humana e demais valores jurídicos e sociais no momento da cobrança dos tributos.

Ele ainda aponta a necessidade da utilização da razoabilidade na tributação:

Os tributos devem onerar o mínimo possível. Caberá ao legislador ter o talento de descobrir a tributação ótima, com um percentual que não seja tão baixo que despreze o pagamento, com um percentual que não seja tão alto que contribua com a evasão fiscal, de forma que se possa cobrar mais de quem possa pagar mais e menos de quem possa pagar menos, nisso consiste a tributação justa (MELLO, 2013, p. 47).

Embora seja de suma importância o seu pagamento, ele não pode ultrapassar o limite do necessário para a manutenção do Estado. É importante entender que a justiça fiscal ocorre, principalmente, na cobrança justa dos tributos ou, então, o preço da liberdade será alto demais e não valerá a pena (NABAIS). A justiça deve ser vista como uma maneira de manter o equilíbrio social, em que direitos podem ser oferecidos com base no que é arrecadado (MELLO, 2013, p. 39).

2.3.1 Competências da justiça fiscal

A justiça fiscal é utilizada como um limite para o Estado, que possui o poder de tributar, mas deve fazê-lo de forma justa, baseando-se nos limites legais e sociais que lhe são impostos. Para que o Estado possa realizar essa justiça, ele precisa atuar em vários momentos e de diferentes maneiras. Por esse motivo, dividiu-se a competência da justiça fiscal em quatro momentos, com a participação do Estado em todos, mas também incluindo a participação do contribuinte.

A primeira competência, e a mais empregada, é que o Estado deve cobrar somente o que é necessário, não podendo tributar para além do indispensável ao seu sustento. Nessa competência, a preocupação principal é a carga tributária total, o quanto o Estado vai arrecadar de uma forma geral. Os tributos não devem servir para cobrir luxos excessivos nem podem atrapalhar a vida do cidadão. Cada ente deve tributar de acordo com o que entrega ao seu cidadão.

O tributo não pode ser empregado de forma a impedir a subsistência do cidadão, prejudicando a economia e a coletividade. Há que se procurar evitar que o estado fiscal se agigante ao ponto de não ser mais do que um puro invólucro de um estado em substância dono (absoluto) da economia e da sociedade pela via (pretensamente) fiscal (NABAIS, 2005, p. 33). O Estado deve agir baseado no princípio da razoabilidade, e o poder de tributar não pode resultar em uma atividade excessiva.

Mello, por sua vez, ressalta que os tributos devem ser empregados nas necessidades básicas do Estado, mas não podem ser cobrados de forma excessiva. Nesse caso, não atuariam

como instrumento de harmonização social, que é um de seus objetivos de justiça (MELLO, 2013, p. 38).

Entretanto, novas visões surgem para ampliar esse conceito restrito e insuficiente diante da realidade atual, surgindo, assim, a segunda competência. A justiça fiscal também deve buscar uma igualdade formal, baseada no princípio da solidariedade fiscal. Deve-se tributar de forma justa não só em relação à carga tributária total, mas principalmente em relação a quem será tributado, garantindo que cada pessoa arque com os tributos de acordo com a sua possibilidade.

Saldanha Sanches explica que a justiça fiscal nada mais é que distribuir de forma justa a responsabilidade entre os contribuintes pelo pagamento de tributos, verificando a capacidade de cada um (2016). Para essa vertente, é importante que cada cidadão arque com os tributos à medida de sua capacidade de contribuir. Trata-se de uma medida a ser aplicada no momento da confecção da norma de cobrança do tributo, que deve observar qual o peso da exigência fiscal em cada contribuinte.

Para Nabais, a tributação constitui o preço a ser pago por uma sociedade livre e organizada, de forma que uma cobrança exagerada seria desproporcional à noção de liberdade e não compensaria aos cidadãos. Além disso, o preço não pode ser equivalente ao que for ofertado pelo Estado, pois aí seria uma mera contraprestação e não traria a ideia de solidariedade, implícita na justiça fiscal (NABAIS, 2005, p. 26).

Outrossim, deve-se buscar uma distribuição do valor arrecadado também de forma justa, visto que de nada adianta tributar de forma equitativa e distribuir beneficiando somente uma parcela da população ou interesses mínimos. Tendo isso em conta, entende-se como é configurada a terceira perspectiva da justiça fiscal.

Logo, Sanches explica que é necessário pensar também na justiça da distribuição dos valores arrecadados pelo Estado. Para que o sistema tributário seja justo é necessário também que exista a redistribuição (2016). Corroborando, Mazza segue seu entendimento no mesmo sentido, frisando a necessidade de se verificar a destinação dos recursos públicos (2016, p. 138-139).

Outra vertente, que também faz parte da justiça fiscal, é a tocante à participação dos contribuintes, que deve ser compreendida como algo necessário e fundamental, garantindo ao Estado a capacidade de realizar o bem comum. Nesse sentido, o contribuinte que se esvai da sua obrigação deve ser punido, por não estar cooperando para a consecução de um Estado justo e acarretando ainda mais desigualdade no sistema.

Sendo assim, percebe-se que há a necessidade de conscientização da população do quão é importante a sua participação. Os valores arrecadados são necessários à realização dos

objetivos estatais e dos direitos previstos na Constituição e demais leis, como será explicitado no item 2.4. Essa vertente trata especificamente da cidadania fiscal e da obrigação da participação coletiva.

Partindo dessas premissas, o papel do Estado se divide em quatro fases: a primeira é tributar de forma justa, arrecadando o que de fato necessita; a segunda, distribuir de forma equânime a cobrança para a população; a terceira, utilizar de forma justa os recursos arrecadados; a quarta, fiscalizar e cobrar evitando possíveis fugas do sistema tributário. Nesses quatro casos, é necessário que existam leis e instituições organizadas para que trabalhem de forma integrada e ética e, assim, consigam realizar a justiça fiscal.

Embora essas vertentes sejam de extrema importância, o foco da presente pesquisa está pautado na segunda fase: como o Estado pode ser mais justo ao distribuir os encargos à população, mesmo sem reduzir sua carga tributária total?

Importante ressaltar que, para a justiça fiscal se efetivar, não basta somente a participação do Estado, impondo tributos e aplicando-os de forma justa. Cabe também à população entender seu papel de colaboradora, compreendendo a sua importância no processo de uma sociedade mais igualitária, de maneira que arque com os custos dos serviços prestados pelo Estado, evitando qualquer forma de sonegação fiscal.

2.3.2 A equidade como elemento da justiça fiscal

Para se pensar em um sistema tributário justo, é necessário que alguns elementos estejam presentes. Dentre eles, a equidade é fundamental para que haja um sistema justo. Ela precisa ser respeitada; dessa maneira, a tributação poderá conseguir buscar a capacidade individual de cada cidadão. Cabe, ainda, ressaltar que não há a pretensão que esse trabalho esgote o tema, mas, tão somente, lançar luz às noções gerais relacionadas à justiça fiscal.

Para tal, é válido considerar o conceito inicial de equidade desenvolvido por Aristóteles, quando ele busca uma justiça superior à lei (p. 113). Sua intenção é conseguir adentrar no caso concreto, deixando de lado a universalidade e generalidade da norma jurídica.

Concomitantemente a isso, Nunes explica a lógica da equidade da seguinte forma: “assim, se a justiça e o seu princípio diretor, que é a igualdade, são abstratos, a equidade é o instrumento a dar a ambos a solução concreta, realizando, pois, a atualidade plena do justo” (NUNES, 2016, p. 64).

Ainda sobre o exposto, Vivente Ráo define a equidade como uma necessidade a ser observada antes e depois da confecção da lei:

Designa-se por equidade uma particular aplicação do princípio da igualdade às funções do legislador e do juiz, a fim de que, na elaboração das normas jurídicas e em suas adaptações aos casos concretos, todos os casos iguais, explícitos ou implícitos, sem exclusão, sejam tratados igualmente e com humanidade, ou benignidade, corrigindo-se, para este fim, a rigidez das fórmulas jurídicas, ou seus erros, ou omissões (RÁO, 1999, p. 95).

No que se refere à tributação, a equidade pode ser entendida em duas vertentes. De acordo com Conti, a primeira é a equidade horizontal, a qual busca uma tributação proporcional à capacidade de cada contribuinte. Segundo essa teoria, as alíquotas dos impostos devem variar em razão da base de cálculo (CONTI, 1996, p. 73), e não em razão de suas competências pessoais. Este modelo é, normalmente, adotada na tributação sobre o patrimônio.

Já a segunda, a equidade vertical, entende que os desiguais devem ser tratados de forma diferente, baseados na capacidade de contribuição. Nesse caso, é necessário identificar as características pessoais de cada contribuinte (CONTI, 1996, p. 74).

Para que a equidade, que é um valor, possa ser utilizada na tributação, é necessário que alguns princípios a orientem, permitindo a sua aplicação prática na legislação, tais como os princípios que serão demonstrados a seguir (item 2.6).

2.4 DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS

A tributação, como já dito, é o preço a ser pago pela liberdade e pelo bem comum que deve ser prestado pelo Estado, entendendo assim a grande quantidade de serviços que o Estado é responsável por realizar. Não se trata de uma contraprestação, mas de um aporte geral, no qual os cidadãos contribuem na medida de sua capacidade.

É importante ter em mente que, para o bom funcionamento do Estado, existe a necessidade básica de contribuição. Por esse motivo, não só os direitos fundamentais consagrados nas Constituições devem ser festejados, mas também a necessidade de se pagar por esses direitos. Ambos devem ser colocados em pé de igualdade (NABAIS, 2007, p. 164), uma vez que são interdependentes.

O dever fundamental de pagar tributos existe em razão da necessidade econômico-financeira e social. Economicamente falando, é necessário para fazer frente aos custos de existência, suporte e funcionamento, pois todos os direitos fundamentais implicam custos financeiros para o Estado (NABAIS, 2007, p. 175). Trata-se de uma equação matemática, em que só pode ser oferecido aos cidadãos o que se é arrecadado.

Sob um viés social, é importante entender o papel de cada cidadão na confecção de um Estado mais justo e igualitário. Cabe à população contribuir não só pelo retorno que terá, mas

também para concretizar valores, como a dignidade da pessoa humana, que é um fundamento da sociedade. Sendo assim, faz-se necessária a presença da solidariedade e do espírito de cidadania.

Cardoso ressalta que pagar tributos funciona como um ônus de se viver em sociedade:

Assim, o cidadão se sujeitaria aos deveres fundamentais por vontade própria, exteriorizada no momento de formação do Estado e da limitação de sua liberdade natural. Essa autolimitação da liberdade se dá em troca da segurança geral, da salvaguarda e do desenvolvimento da vida social e da proteção dos direitos da pessoa humana. Com tais finalidades, os homens se unem em sociedade e se submetem ao poder estatal (CARDOSO, 2014, p. 33).

Diferentemente do Estado liberal, que prezava por uma intervenção mínima na economia e nos serviços prestados à população, o Estado do bem-estar social abrange diversos novos direitos e, automaticamente, surgem também novos deveres. O cidadão deve se prestar não só ao pagamento dos tributos, mas também buscar por valores sociais, ambientais e de dignidade da pessoa humana (CARDOSO, 2014, p. 35).

No que toca à tributação, o dever fundamental não consiste somente no pagamento dos tributos, mas também fomentar a solidariedade e colaboração com a sociedade como um todo. Os deveres fundamentais superam a ideia de um encargo financeiro e devem ser entendidos como meios para concretização dos direitos fundamentais (CARDOSO, 2014, p. 39).

Ainda cumpre esclarecer que, diferentemente dos direitos fundamentais, os deveres não podem ser ampliados por mera interpretação. São eles os que se encontram previstos taxativamente na legislação (NABAIS, 2007, p. 171). A sua extensão cabe ser vista como uma violação a um direito fundamental. Para que a justiça fiscal ocorra, é necessário estabelecer um equilíbrio entre a tributação cobrada pelo Estado e o que o contribuinte pode pagar.

2.5 FUNDAMENTOS SOCIOLOGICOS

A justiça fiscal tem como base a equidade, a consecução de uma tributação justa, a qual prevê que todas as pessoas contribuam com o Estado, responsável pela realização do bem comum. Entretanto, é importante entender que a tributação não é uma troca ou uma contraprestação. Para que ela seja justa, faz-se necessário que o cidadão compreenda seu papel na coletividade.

Por essa razão, é fundamental que se conheça os motivos que embasam a justiça fiscal por uma perspectiva social. Dessa maneira, haverá a conscientização de como é indispensável

a participação de todos nesse novo modelo de Estado, o qual se mantém, principalmente, com os valores recebidos a título de tributos.

Nesse contexto, as duas justificativas que se optou em utilizar foram: a solidariedade – que se fundamenta na consciência coletiva da necessidade de contribuir com o todo, uma conduta que parte da sociedade – e a redistribuição, que corresponde ao papel do Estado, principalmente no que diz respeito à realização de uma cobrança justa e de aplicação dos valores arrecadados, como será explicado a seguir.

2.5.1 Solidariedade

A solidariedade é um dos pressupostos da justiça fiscal e deve ser entendida como uma “corresponsabilidade que liga cada um dos indivíduos à sorte e vicissitudes dos demais membros da comunidade e ao sentimento de pertencimento a essa comunidade” (NABAIS, 2005, p. 84). Nesse sentido, ser solidário nada mais é que compreender seu encargo perante a sociedade à qual se pertence. Cabe a todos contribuir, seja de maneira financeira ou moral, por si e pelos demais cidadãos.

Para ratificar, Nunes explica que a solidariedade atua como uma ajuda mútua que deve existir entre os cidadãos, em que uns resguardam os outros, pensando no bem-estar coletivo (2016, p. 325).

Sob esse prisma, é possível entender a solidariedade como um fundamento da tributação. Definitivamente, leva-se a entender que ela não é uma contraprestação. Os contribuintes cooperam financeiramente não só pelos serviços que serão ofertados a eles, mas também pelos serviços que não vão utilizar, os quais poderão ser ofertados àqueles que necessitam. Dessa forma, torna-se um meio de realização da política social e econômica, passando a fazer parte do Estado redistribuidor, prezando-se pela justiça social e fiscal (CARDOSO, 2014, p. 146).

Cardoso ainda ressalta que, além da arrecadação, a intenção dos tributos é de influenciar a estrutura social, cooperando para a equidade (2014, p. 134-135). Dessa feita, os tributos possuem um fundamento do dever de contribuir, pois a contribuição deve ser destinada a todos, não somente a si.

A solidariedade adentra a realidade humana quando a pobreza deixa de ser uma questão particular e passa a ser coletiva, tendo em vista a necessidade de solucionar a nova questão social (NABAIS, 2007, p. 138). Logo, a pobreza deixa de ser vista como um problema

individual e passa a ser um problema coletivo, o qual todos devem se preocupar em buscar uma solução.

Para tanto, historicamente, questões sociais que até então eram vistas como parte da caridade, passam a se tornar direitos sociais. Dessa forma, o Estado se torna responsável pela sua realização; para isso, depende da contribuição financeira de toda a sociedade (NUNES, 2016, p. 331).

Nesse contexto, a solidariedade passa a fazer parte da ideia de cidadania e, assim, acaba por ter seu conceito remodelado. Além da cidadania pessoal, política e social, fala-se agora em uma quarta categoria: a solidária. Esta estabelece que todos os membros devem recolher tributos, ou seja, possuem o dever fundamental de pagá-los, mas estes devem ser calculados com base na capacidade contributiva de cada um (NABAIS, 2005, p. 34-35).

É importante ressaltar que a cidadania estabelece a regra de inclusão de todos na obrigação de pagar tributos, pois se trata de um interesse comum. A solidariedade estabelece que as pessoas arquem na medida de suas possibilidades, incitando as que possuem mais a pagarem mais e assumirem os custos daqueles que não possuem as mesmas condições (NABAIS, 2007, p. 151). Sendo assim, todos serão responsabilizados, tornando-se parte do todo, com efeito, contribuindo para a manutenção de seus direitos individuais e para direitos do coletivo, inclusive para aqueles direitos que não utilizam. Dessa forma, ninguém será sobrecarregado com uma cobrança que não possa suportar.

O fato é que a cidadania fiscal ultrapassa o mero recolhimento de tributos. Ela demanda cidadãos empenhados também em cobrar do Estado uma boa gestão e utilização dos recursos arrecadados. Além disso, deve-se cobrar dos demais membros seu engajamento e sua participação (CARDOSO, 2014, p. 153).

Com isso, Costa frisa que a tributação e a cidadania são conceitos interligados, uma vez que a possibilidade de contribuição para a arrecadação estatal também é um aspecto da cidadania. Ele ainda vai além, ao explicar que a solidariedade está presente não só na imposição tributária aos contribuintes, mas também na concessão de benefícios fiscais nas situações em que demonstrem essa necessidade (COSTA, 2019, p. 22-23).

Em continuidade, cumpre esclarecer que esse engajamento ocorre com mais facilidade quando se tem uma tributação mais justa e equânime, de forma a consagrar a solidariedade no momento da cobrança dos tributos, visto que o próprio Estado é o responsável direto por tal incumbência. Se o cidadão se sentir lesado ou prejudicado com a cobrança ou com a destinação dada aos recursos arrecadados, possivelmente ele não se sentirá motivado a integrar a cidadania fiscal (CARDOSO, 2014, p. 165).

De maneira fíndia, a solidariedade pode ser vista com duas funções principais no que se refere à tributação. Primeiramente, funciona como um fundamento ético para os contribuintes, que devem contribuir para a dignidade de todos. Atua, também, como um norte para as escolhas tributárias, em especial no momento da criação dos tributos, baseando-se nos direitos a serem custeados pelo Estado (NUNES, 2016, p. 334).

2.5.2 Redistribuição

A redistribuição é um elemento socioeconômico muito importante quando se trata de justiça fiscal. Trata-se de um pressuposto básico para que a tributação seja justa, juntamente com a solidariedade, explanada anteriormente. Conforme exposto, a tributação atua como o principal suporte de arrecadação do Estado moderno, mas é necessário que a utilização dos recursos arrecadados atenda o bem comum. Nesse sentido, é importante entender como a redistribuição atua na questão tributária. Nesta tese, a base para o estudo deste elemento fundamental ancora-se na teoria de Karl Polanyi.

Esse autor sustenta que a economia se encontra historicamente incrustada na sociedade e, por isso, não pode ser tratada como um ente independente, já que está relacionada a outros fatores, tais como a política, a religião e as relações sociais (POLANYI, 2012, p. 60). Sendo assim, cabe ao Estado ser o ente responsável para realizar os ajustes necessários na economia (POLANYI, 2012, p. XXXV), atuando como o gestor dos recursos e das necessidades locais. Polanyi ressalta, ainda, que os sistemas econômicos, ao longo da história, estiverem lastreados no princípio da redistribuição, por vezes combinado com o princípio da reciprocidade³, em maior ou menor escala, a depender do nível de desenvolvimento da sociedade.

Cabe considerar que a redistribuição decorre da existência de uma autoridade central, responsável por arrecadar as contribuições individuais dos cidadãos e as repartir. Em sociedades menos complexas, a autoridade responsável pela redistribuição é um membro da sociedade. O objetivo é que exista um ente gerenciador do bem comum, seja por meio da distribuição dos produtos advindos da caça, seja por meio dos valores arrecadados. Dessa forma, a figura da redistribuição é histórica e, por isso, serve como base da justiça fiscal.

Embora em sua obra Polanyi não trate do tema justiça fiscal, esse conceito será usado como fundamento do atual sistema tributário, pautado na necessidade de uma distribuição justa

³ Para o autor, a reciprocidade é baseada no princípio da simetria e a redistribuição, na centralidade (p. 53).

dos valores arrecadados. A redistribuição, neste cenário, ocorreria quando do recebimento e posterior distribuição do valor arrecadado, via tributos, pelo Estado.

Consoante, trata-se de uma necessidade básica em um sistema pautado pela justiça fiscal. É fundamentada na solidariedade, segundo a qual as pessoas devem contribuir sem o intuito da equivalência. Caberá ao Estado recolher os valores e utilizá-los da melhor forma possível.⁴

Para que a redistribuição, que acontece atualmente, seja compreendida de maneira adequada, é importante analisá-la, também, por meio de um viés histórico. A princípio, funcionava como um sistema de armazenamento e tinha como objetivo principal a organização da sociedade. Seus fundamentos principais eram: a divisão do trabalho entre os membros da sociedade, o gerenciamento do estoque de produtos e das relações internacionais, a taxação e a estrutura de defesa (POLANYI, 2012, p. 51).

Esse sistema funcionava como uma distribuição entre os membros do grupo, os quais entregavam os produtos da caça, por exemplo, a um intermediário, responsável pela arrecadação e distribuição (POLANYI, 2012, p. 53). De acordo com esse autor, o feudalismo funcionou originalmente como um sistema baseado na redistribuição, exercido pela autoridade feudal. Após seu desenvolvimento, tornou-se um sistema político baseado na imposição de tributos, segundo o arbítrio do ente arrecadador (POLANYI, 2012, p. 55).

O mesmo autor ainda diz que a partilha entre os membros da sociedade norteia este princípio, fundamentada na confiança de que haverá uma recompensa no dia seguinte, com outros produtos (POLANYI, 2012, p. 53) e de que todos se esforçarão para que a sociedade em geral consiga sobreviver. Dessa forma, a simples expectativa de uma redistribuição futura já motiva os cidadãos a agirem de forma solidária.

Polanyi ressalta que a redistribuição, em função da sua importância, costuma configurar o sistema econômico, propriamente dito, a partir da estrutura de relações sociais. Diversas são as motivações individuais que farão a operacionalização do sistema redistributivo, baseado no pagamento de um tributo: tanto poderia ser uma partilha voluntária, como o receio de um castigo (POLANYI, 2012, p. 55).

Diante disso, o aporte para com a sociedade, a qual enseja uma redistribuição futura, estabelece que cada um deve contribuir para com a sociedade da forma que for possível. Anteriormente à cobrança dos tributos, as pessoas cooperavam por meio da divisão do trabalho.

⁴ O Estado moderno traz a redistribuição como uma função própria principalmente. Sendo também esperado que outros entes também atuem neste cenário, em especial o 3º setor e as organizações sem fins lucrativos (GAIGER, 2016, p. 151). Como o tema é a redistribuição pela justiça fiscal, o foco se dará no papel estatal de redistribuição.

Até porque nem todos participavam da sociedade produzindo bens; existiam as classes que forneciam importantes contribuições por outro meio, como, por exemplo, os militares (POLANYI, 2012, p. 54).

Em linhas gerais, para que a redistribuição ocorra, é necessário que se estabeleçam métodos de recolhimento e distribuição, de forma que as pessoas tenham confiança na autoridade responsável por essa função (GAIGER, 2016, p. 115). Caso não haja o estabelecimento de uma confiança as pessoas dificilmente entregarão os valores devidos.

O Estado, pelo seu viés social, tem a primordial função redistributiva de promover a igualdade, partindo da constatação de que a estrutura social-econômica, por si só, não tem a capacidade de promover a igualdade social em prol dos menos favorecidos. O Estado assume, portanto, a função de intervir para efetivar os direitos sociais e de redistribuir parcela da renda nacional (CARDOSO, 2014, p. 145).

Portanto, como um agente ativo, o Estado social tem como papel trazer, ainda, um mecanismo de redistribuição que configura uma nova realidade: a justiça social. Em contrapartida, a sociedade contribui para o todo, para o bem comum, de acordo com a sua capacidade, sem necessariamente receber de volta tudo o que pagou. Assim, cabe aos mais abastados contribuírem para uma sociedade mais justa, mais igualitária, dando suporte àqueles que não podem contribuir ou que contribuem menos. Não há que se falar em equivalência econômica.

Essa redistribuição se baseia na cidadania fiscal, segundo a qual toda a sociedade precisa participar do dever fundamental de pagar impostos, dentro da respectiva capacidade de cada um, respeitando o princípio da solidariedade⁵. Os cidadãos, além de terem direitos, também têm deveres; contribuir financeiramente é um dos mais importantes. Os cidadãos são o sustentáculo econômico para o Estado, sendo o pagamento dos tributos o preço a ser arcado pela sociedade organizada e livre (NABAIS, 2005, p. 35).

2.6 PRINCÍPIOS BASILARES APLICÁVEIS À JUSTIÇA FISCAL

Para que se configure a justiça fiscal, a própria legislação elencou princípios limitadores da atividade estatal, de forma que a tributação deve respeitar as imposições e ser o mais

⁵ Na visão de Nabais, estar-se-ia falando de uma solidariedade altruísta, em que as pessoas contribuem por entenderem seu papel de ajudar na construção da coletividade, em especial para que os mais necessitados tenham acesso aos serviços públicos (2004, p. 86). Essa mesma solidariedade que desenvolve projetos assistenciais realizados pela própria sociedade.

equânime possível. Trata-se de princípios interligados que visam orientar e nortear a exigência fiscal estatal.

2.6.1 Dignidade da pessoa humana

Ao tratar do tocante à dignidade da pessoa humana, considera-se que esse conceito pode ser definido como a qualidade distintiva do ser humano que impõe ao Estado e à sociedade, na sua relação com o indivíduo, a proibição da prática de qualquer ato degradante ou desumano. Igualmente, envolve a garantia da promoção de condições existenciais mínimas para uma vida saudável a cada ser humano (ROHENKOHL, 2007, p. 218).

Para que a dignidade seja observada em uma sociedade, é necessário que outros princípios a complementem, de forma que possam proporcionar e garantir uma existência considerada digna socialmente. Sendo assim, os direitos e garantias fundamentais compõem a esfera de atuação do referido princípio e servem para sua concretização.

Cumpra esclarecer que a dignidade não se basta com a simples garantia do direito à vida, mas, vai além, estabelecendo a necessidade de uma vida razoável, de uma vida digna, com um mínimo de segurança (ROHENKOHL, 2007, p. 87).

Em consonância, Nunes explica que a dignidade da pessoa humana, juntamente com o mínimo existencial, são os princípios que fornecem sustentação à justiça social (NUNES, 2016, p. 247). Para ele, estes princípios servem ainda como motivação ao Estado Democrático de Direito.

Por esse motivo, a tributação deve buscar sempre estar de acordo com a dignidade, haja vista que se os tributos forem excessivos, as pessoas terão que renunciar a direitos que são tidos como básicos, para então, poderem contribuir com o Estado, pagando os tributos que lhes forem designados. Buffon ressalta que não há nada mais contrário à ideia de dignidade humana do que renunciar obrigatoriamente à própria sobrevivência para cumprir as exigências fiscais do Estado, não sendo admitida a tributação do mínimo existencial (BUFFON, 2009, p. 99).

Para o autor, instrumentos tributários podem ser utilizados como uma forma de densificação da dignidade da pessoa humana e serão assim considerados como condição da existência do Estado democrático de Direito (BUFFON, 2009, p. 18). O que vem a corroborar a visão de Nunes, uma vez que um Estado democrático deve preservar o mínimo de dignidade dos cidadãos.

O núcleo essencial dos direitos e garantias fundamentais encartados na Carta de 1988 não pode ser atingido pelos tributos. Só existirá aptidão para o pagamento de

impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e demais contribuições, dessa forma, quando os gravames, por sua medida, não impeçam o contribuinte do exercício de qualquer dos direitos e garantias que conformam a “Constituição material” de nosso ordenamento (ROHENKOHL, 2007, p. 186).

Logo, entende-se que tal princípio fundamental relaciona-se com vários outros que serão tratados a seguir. Para que o Estado garanta a dignidade, não poderá ser tributado o mínimo existencial, o tributo não poderá ser usado como forma de confisco e precisará apoiar-se na isonomia e na capacidade contributiva.

Não obstante, a tributação não é a única responsável pela concretização dos direitos e garantias fundamentais. Ela é somente um dos instrumentos que o Estado possui para sua realização e, por isso, sua má utilização pode ocasionar uma grande dificuldade na efetivação desses direitos. Por esse motivo, é importante entender os limites que devem ser observados para a efetivação de uma exigência fiscal justa (BUFFON, 2009, p. 231).

2.6.2 Mínimo existencial

Inicialmente, vale esclarecer que o mínimo existencial é uma projeção do princípio da dignidade da pessoa humana. Para que esta seja exercida, existe a necessidade de preservação de uma existência digna, proporcionada pelo mínimo de dignidade. Para que o mínimo existencial seja preservado, é necessário que o Estado não tribute as situações que o compõem (ROHENKOHL, 2007, p. 89).

Ainda é importante ressaltar que o respeito ao mínimo existencial não se resume a questões tributárias; essa é só mais uma vertente que deve ser observada para a concretização desse direito individual básico. Até porque não se trata, em si, de um princípio tributário, mas da composição do princípio da dignidade da pessoa humana, que é um dos fundamentos do Estado Democrático de Direito (ROHENKOHL, 2007, p. 92).

Cabe salientar que, no que se refere a termos tributários, o mínimo existencial funciona como um limite da capacidade contributiva, a partir daquele ponto a tributação é permitida e aceitável. Antes disso, tem-se a incapacidade contributiva, ou seja, a impossibilidade de se pagar tributos sem que sua dignidade seja afetada (ROHENKOHL, 2007, p. 90). Tributar este valor configuraria uma espécie de confisco (NUNES, 2016, p. 341).

Entretanto, deve-se levar em consideração que esse direito pode ser visto por dois vieses: o positivo, no qual o Estado deve fornecer o mínimo para a sobrevivência da população, como os direitos sociais básicos. E ainda o negativo, em que o Estado não pode intervir, como

por meio da tributação, para afetar a dignidade ou até mesmo a liberdade básica das pessoas (BUFFON, 2009, p. 182).

É importante que se considere, também, a visão de Nunes, a qual classifica a tributação para evitar o mínimo existencial em diferentes situações. A mais expressiva, dentre elas, é a tributação sobre a renda. Para ele, o conceito de renda tributável deve ser mensurado com base na ideia do mínimo existencial. Na tributação sobre o patrimônio, sugere que alguns bens não sejam tributados - como um bem imóvel que seja o único patrimônio do contribuinte ou um automóvel utilizado para trabalho (NUNES, 2016, p. 337-338).

Por conseguinte, há uma grande dificuldade em não se tributar o mínimo existencial quando se trata de tributos indiretos. Como o valor tributado recai sobre o preço do bem, não é possível definir quem será o contribuinte que está adquirindo determinado bem. Nesse sentido, a capacidade econômica acaba não sendo observada, ou não o sendo da forma que deveria (BUFFON, 2009, p. 215). A solução utilizada até o momento é a aplicação do princípio da seletividade e as isenções para desonerar os bens essenciais. Contudo, ainda não são medidas satisfatórias.

2.6.3 Não confisco

O princípio do não confisco estabelece que não se pode tributar de maneira tão severa a ponto de se impedir a sobrevivência do contribuinte. Sendo assim, o tributo não poderá ser usado como forma de confisco pelo Estado, ou seja, como forma de retirar excessivamente quantias do particular. A tributação deve ocorrer de modo que venha garantir a manutenção do Estado, não podendo ensejar qualquer tipo de injustiça.

Partindo da colocação anterior, é pertinente que se considere quando Gregório ressalta que esse limite deve ser verificado, pois em sua ausência, estar-se-ia aceitando a participação dos contribuintes de forma exorbitante, superando suas possibilidades. Para custear o Estado, contudo de modo que compromete o mínimo existencial e a dignidade da pessoa humana (GREGÓRIO, 2011, p. 121).

2.6.4 Capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva mostra-se como pilar, ao se tratar da justiça fiscal moderna. Sua relevância torna-se ainda mais acentuada e importante quando se percebe que vários outros princípios emergem dele. Uma vez que a intenção é tributar conforme a

capacidade de contribuição de cada indivíduo; ou seja, quem tem mais, deve, conseqüentemente, contribuir mais. Esse é o princípio norteador de um sistema pautado na solidariedade e na redistribuição, tratando os desiguais de forma desigual.

Nunes apresenta uma conceituação bastante completa ao dispor que:

Por capacidade contributiva pode-se entender a aptidão do indivíduo em contribuir para o custeio das despesas públicas, mediante vínculo criado por lei, devendo-se buscar a máxima distribuição equitativa da carga tributária entre os contribuintes, respeitado o mínimo existencial, independentemente de qualquer benefício entregue pelo estado de forma específica e direta ao contribuinte (NUNES, 2016, p. 50).

Assim, deve ser tratado como um princípio fundamental da justiça fiscal à medida que possui a funcionalidade de captar recursos para o Estado, todavia, de forma mais justa, ao ser considerado como termo de justiça distributiva e social.

Segundo Kioshi Harada, a capacidade contributiva é o princípio mais importante da justiça fiscal, uma vez que determina a exata contribuição de cada um, proporcionalmente às suas rendas e haveres, independentemente de sua eventual disponibilidade financeira (2014, p. 395).

Diante de tal afirmação, compreende-se que sua aplicação se dá a partir da evolução do Estado moderno. A princípio, a tributação era baseada na teoria do benefício, de base liberal, segundo a qual cada pessoa pagaria o tributo proporcionalmente ao que utilizasse do Estado. Com a crise desse modelo estatal e o surgimento de novas demandas estatais com o Estado Social, surge a teoria do sacrifício⁶. Nesse modelo, a tributação independe do que se utiliza de fato, mas se fundamenta na capacidade econômica de cada indivíduo (NUNES, 2016, p. 44).

De acordo com Rohenkohl, referido princípio precisa ser entendido em duas vertentes: a positiva e a negativa. Na primeira, é necessário que os tributos sejam cobrados com base no critério da aptidão econômica, apoiando-se no princípio da igualdade material (2007, p. 204). Sua observância acarreta que o ônus tributário seja dividido conforme a possibilidade de cada contribuinte de suportá-la (BUFFON, 2009, p. 178).

Na acepção positiva, o princípio exalta a cidadania tributária, reforçando a observância ao princípio da dignidade da pessoa humana (BUFFON, 2009, p. 150). Já a dimensão negativa é fundada na limitação ao poder estatal, sendo necessário se atentar para não que viole o exercício de outros direitos e garantias fundamentais (ROHENKOHL, 2007, p. 197). Portanto,

⁶ Tanto a teoria do benefício como a teoria do sacrifício se originam na doutrina de Adam Smith. A capacidade contributiva passa a estar presente em algumas Constituições após a Revolução Francesa. Todavia, ainda de forma incipiente. Sua relevância surge somente após a Segunda Guerra (NUNES, 2016, p. 50-53).

a tributação não pode fazer parte de uma escolha impraticável que seria optar entre a sobrevivência ou o pagamento de tributos (BUFFON, 2009, p. 217).

Em razão da sua importância, a capacidade contributiva se complementa com outros princípios, que servem para materializar sua aplicação. Cabe destacar que neste princípio - como base de um sistema mais justo - a seletividade e progressividade são formas de concretização e complementação. Mazza ressalta que o emprego desses princípios, além do da isonomia, concretizam as finalidades constitucionais e a justiça fiscal (2017, p. 160).

Dessa forma, sua relação com a igualdade está ligada à necessidade de diferenciação entre os contribuintes, quando assim for necessário, pois quem se encontrar em situação igual não deve ser tratado de forma diferenciada (ROHENKOHL, 2007, p. 160-161). A aplicação da capacidade contributiva funciona como uma forma de utilização da igualdade material, à medida que trata os desiguais de forma desigual, com a mesma proporção de suas desigualdades.

A capacidade contributiva não é um princípio irrestrito. Deve ser limitado quanti e qualitativamente, por meio dos impedimentos de excesso, tais como a impossibilidade de o tributo ser usado com efeito de confisco e a tributação do mínimo existencial. Além das proibições de desigualdades, tais como a discriminação, os privilégios odiosos e as imunidades (GREGÓRIO, 2011, p. 120).

Sendo assim, tal princípio vem a ser considerado a base de um sistema pautado na justiça fiscal. Não era uma preocupação inicial no Estado fiscal e passa a ter uma importância muito grande quando surgem os ideais da igualdade e da solidariedade. A extensão de sua interpretação é considerada fundamental para a efetivação de um sistema tributário mais justo e equânime.

2.6.5 Igualdade

A igualdade deve ser buscada em uma tributação pautada na justiça fiscal, uma vez que a mesma é um dos elementos que compõem a capacidade contributiva. A vertente que aqui será abordada parte da chamada igualdade material. Segundo esta, os iguais são tratados de forma igual e desiguais de forma desigual, à medida de sua desigualdade.

Ela também deve ser entendida como igualdade na lei, na qual a própria lei não pode trazer uma desigualdade pré-existente (ÁVILA, 2014, p. 78). É responsabilidade do Poder Legislativo estar empenhado na efetivação da igualdade quando da criação da lei. Já os demais poderes são responsáveis pela aplicação adequada.

Enquanto isso, Nunes estabelece uma relação necessária entre igualdade e liberdade, defendendo que a liberdade somente pode ser concretizada na presença da igualdade. Ele amplia essa relação para a tributação, de forma a estabelecer a necessidade de uma tributação voltada para a igualdade, para que as pessoas possuam liberdade em outras áreas (NUNES, 2016, p. 267-268).

O referido princípio é observado no aspecto da generalidade da tributação e sua mensuração por meio da capacidade contributiva, devendo ser aplicado de forma isonômica à sociedade como um todo. Dessa maneira, igualdade e capacidade contributiva estão interligadas e devem atuar em conjunto para que uma complemente a realização da outra (ROHENKOHL, 2007, p. 220).

Portanto, a tributação não pode ser a responsável por criar, perpetuar ou ampliar desigualdades já existentes. O Estado, ao criar normas, deve se fundar nas características dos contribuintes e com base nelas, estabelecer as regras desiguais. Essa desigualdade jamais pode ser justificada por outro fator que não sejam as características pessoais que ensejam um tratamento diferenciado (ÁVILA, 2014, p. 48).

Atualmente, o princípio da igualdade exige do Estado uma atuação mais complexa. Não basta tratar os iguais de forma igual e os desiguais de forma desigual, é necessário, ainda, que se busquem meios para reduzir as desigualdades já existentes, por vários outros fatores. Cabe ao Estado buscar meios que reduzam as desigualdades decorrentes do modelo econômico vigente e a tributação, para que possa atuar nesse campo, além de auxiliar na concretização do Estado Democrático de Direito moderno (BUFFON, 2009, p. 116).

2.6.6 Progressividade

O princípio da progressividade estatui que as alíquotas de determinados tributos serão variáveis, sendo aumentadas à medida que uma situação desfavorável aconteça, por questões sociais e econômicas. Trata-se de um princípio que também decorre da capacidade contributiva, de forma a buscar taxar de forma mais severa, com alíquotas maiores, aqueles que possuem uma condição financeira melhor.

Essa progressividade pode ser fiscal, quando se basear em questões arrecadatórias, e extrafiscal, quando motivada por questões que não sejam financeiras. Alguns tributos adotam a progressividade de forma obrigatória, outros de forma opcional. A progressividade fiscal, foco da presente pesquisa, é uma demonstração da aplicação da redistribuição.

Nesse sentido, Falcão ressalta que a progressividade é um dos suportes do tributo como instrumento de igualdade e solidariedade social, atuando como uma personificação da justiça fiscal. Ela garante que não ocorra uma igualdade aplicada entre os desiguais, a qual aconteceria, caso a carga tributária a incidir fosse igual para todos, sem o uso desse princípio (2008, p. 1393-1394).

Em razão de ser proporcional ao que a pessoa arrecada, é uma forma de concretização do princípio da igualdade e da capacidade contributiva. Segundo Rohenkohl, a progressividade deve ser aplicada a todos os tributos, especialmente aos impostos (2007, p. 112-113).

Todavia, a maior dificuldade desse princípio é, de fato, identificar quem é o contribuinte que possui mais condições. Em regra, utiliza-se da presunção, que é a forma mais próxima da realidade (NUNES, 2016, p. 292).

Em contribuição, Nunes classifica a renda em três formatos diversos e, com base nessa classificação, analisa o funcionamento da progressividade dos tributos. A primeira manifestação é a renda auferida, a que decorre dos ganhos obtidos pelo salário ou pelo capital. A segunda é a renda despendida, abrangendo os recursos gastos com o consumo em geral. E a terceira é a renda acumulada, que constitui o patrimônio (NUNES, 2016, p. 309).

Portanto, a renda auferida é a que possui a maior facilidade de utilização de alíquotas progressivas, já que o poder econômico é mais simples de ser mensurado. Na renda acumulada, ou seja, nos tributos incidentes sobre o patrimônio, o método mais usual é decompor a base de cálculo por intervalos e criar alíquotas diversas. Entretanto, a maior dificuldade se dá na progressividade da renda despendida, na tributação sobre o consumo, pois as alíquotas variam em razão do preço do produto ou serviço, independentemente de quem irá consumir. Não é plausível analisar as características pessoais de cada contribuinte no momento da compra de um produto. Dessa forma, o que se utiliza para esse caso é o princípio da seletividade, presumindo-se quais são os produtos mais comprados pelas pessoas mais necessitadas, com base no padrão de consumo (NUNES, 2016, p. 309-311).

2.6.7 Seletividade

O princípio da seletividade estabelece que as alíquotas dos tributos devem ser pautadas de acordo com o critério da essencialidade, de forma que quanto mais se define o produto como essencial, menor será a sua alíquota. Isso é tipicamente utilizado na tributação sobre o consumo.

A intenção basilar de tal princípio é tributar de forma mais branda os produtos essenciais e de forma mais onerosa os supérfluos, tornando os produtos fundamentais mais baratos. Dessa

forma, privilegia-se a camada da sociedade mais baixa, a qual, normalmente, só adquire esses produtos. Sabbag ressalta que a seletividade é uma das formas impeditivas da regressividade na tributação (2014, p. 427).

A seletividade visa tributar as manifestações de riqueza, por meio das expressões indiretas da capacidade econômica. Ela funciona quando se tributa de forma mais gravosa bens e serviços que são comprados, na maioria das vezes, por quem tem maiores condições financeiras. E ainda, que não são essenciais para a concretização do princípio da dignidade da pessoa humana (FALCÃO, 2015, p. 197).⁷

Para esse princípio, utiliza-se o critério da presunção. Como não é possível identificar individualmente cada contribuinte no momento da compra de um produto, presume-se que os produtos mais caros serão comprados por quem tem mais condições financeiras, e por esse motivo, terão uma alíquota mais elevada. Para essa análise, estudam-se os hábitos de consumo das classes sociais e faz-se o dimensionamento das alíquotas com base nessa presunção (NUNES, 2016, p. 280).

2.6.8 Benefícios fiscais

Os benefícios fiscais devem ser usados como política de isonomia e capacidade contributiva. Eles podem ser demonstrados por meio das isenções, imunidades e redução de alíquotas de determinados tributos, as quais permitem uma tributação diferenciada para as pessoas que não têm capacidade econômica de contribuir como as demais. Ou ainda, por aqueles que possuam alguma condição econômica ou social que justifique um tratamento diferenciado.

O objetivo do Estado, ao criar tais benefícios, é manter a extrafiscalidade da tributação, ou seja, utilizá-la com outro objetivo que não seja a arrecadação. E, também, proteger parte da população que não tem condições de contribuir. Sendo assim, excluem-se certas pessoas ou grupos de pessoas do ônus tributário, ou então permitem um tratamento específico com condições diferenciadas.

A decisão em conceder benefícios para categorias específicas é eminentemente política, baseada em fatores econômicos e/ou sociais. Todavia, ela deve ser feita com bastante cautela, já que o objetivo principal é o controle das assimetrias econômicas ou a proteção social. Por se

⁷ Um problema a ser citado nesse princípio é que ele acaba por dificultar o acesso da população de baixa renda a certos produtos, entendidos como não essenciais, o que pode ser visto como um problema. Entretanto, entende-se que sua proteção prepondera sobre sua exclusão.

tratar de uma perda arrecadatória, é necessário que a motivação para esse decréscimo seja relevante a ponto de justificar o valor da renúncia do Estado.

Deve existir uma preocupação para que setores econômicos ou sociais com maior influência política não sejam demasiadamente beneficiados, pois, neste contexto, o instituto não estaria sendo bem empregado (MELO, 2021, p. 20-21)⁸.

2.6.9 Simplicidade

O princípio da simplicidade entende que o sistema tributário deve ser simples e de fácil compreensão da população, permitindo que se saiba o que, quanto, quando e como paga-se pelos tributos. Trata-se de uma norma visando a que um cidadão médio consiga entender tanto a cobrança quanto o pagamento. Quanto mais distante a tributação estiver do contribuinte, menor será a chance de que ele entenda a sua necessidade.

Netto ressalta que um sistema intrincado por si só tende a levar a injustiça, na medida em que será exigido um alto custo do contribuinte para se adequar a normas extensas e burocráticas (2021, p. 160). A complexidade de normas e regras além de dificultar a interpretação, também a encarece, já que os custos de interpretação e discussão serão altos, prejudicando principalmente os contribuintes com menor poder econômico.

Um sistema simples apresenta clareza nas informações, evita dúvidas sobre as formas de pagamento e demais meios de quitação dos tributos. Além disso, é acessível a todos os interessados e pressupõe organização. Um sistema menos complexo, em especial no que tange à quantidade de normas, contribui para um sistema tributário justo, beneficiando tanto os contribuintes como a própria Administração Pública (NUNES, 2016, p. 32).

2.6.10 Informação

O princípio da informação compõe o princípio da transparência, muito utilizado na observância dos gastos estatais. Todavia, além de ser necessário informar sobre os gastos estatais, também é importante que o contribuinte tenha acesso aos valores pagos em tributos, em cada operação.

⁸ A autora cita como exemplo a edição da Resolução GECEX nº 126/2020, a qual baixou de 20% para zero a alíquota para importação de pistolas e revólveres. Este caso seria um exemplo claro de má utilização da discricionariedade do Estado em conferir benefícios fiscais, pois estaria privilegiando em setor econômico sem qualquer justificativa econômica ou social, mas meramente política (MELLO, 2021, p. 30).

O contribuinte precisa saber onde, como e porque está sendo cobrado. É necessário que essa informação seja transparente e clara o suficiente para que ele possa perceber quanto está pagando de tributo ou de penalidade, além de entender quais os critérios estão sendo empregados (MELLO, 2013, p. 22).

Nogueira ressalta que a informação é uma obrigação, não uma liberalidade. Na ausência desta, um cidadão não poderá exercer outros direitos de forma consciente, podendo ser influenciado em seu poder de escolha, restringindo sua liberdade (2006, p. 199).

Esses são os princípios basilares voltados à efetivação da justiça fiscal, foco do presente capítulo.

2.7 APLICAÇÃO DA JUSTIÇA FISCAL NA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA

A Constituição Federal de 1988, também conhecida como constituição cidadã, traz inúmeras inovações no que se refere aos direitos sociais. Para financiar esses direitos, o sistema tributário também é revisto. Neste tópico, analisa-se como as normas tributárias estão previstas no que concerne aos fundamentos da justiça fiscal, conforme explanado nos tópicos antecedentes. Nesse momento, o objetivo é conferir a previsão legal dos institutos ligados à justiça fiscal. Não se busca ainda uma verificação aprofundada da realidade tributária e arrecadatória, que será aprofundada nos capítulos seguintes.

2.7.1 Competências da justiça fiscal

O primeiro ponto que merece atenção, no que tange à Constituição, é a sua preocupação com a justiça social, que se mostra como uma inspiração da carta magna. Em vários momentos, percebe-se o cuidado do legislador com a inserção de valores da justiça social, pressuposto da justiça fiscal. Em especial, destacam-se os três primeiros objetivos fundamentais da referida norma (art. 3º, incisos I a III, CF), como a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, o desenvolvimento nacional e a erradicação da pobreza e da marginalização, e a redução das desigualdades sociais e regionais (NUNES, 2016, p. 244).

Quanto às competências da justiça fiscal acima explicitadas, a legislação brasileira busca a efetivação de todas, conforme será demonstrado a seguir. A primeira competência da justiça fiscal, na qual a tributação não pode ser abusiva, está presente na Constituição ao prever a impossibilidade de o tributo ser utilizado como confisco (art. 150, inciso IV, CF). Sendo assim, a tributação não pode retirar do contribuinte a possibilidade de seu sustento. Além disso,

prevê quais tributos podem ser instituídos, por qual ente (União, Estados, DF e municípios) e a repartição das receitas tributárias, para evitar uma tributação excessiva e indistinta.⁹

A segunda competência indica que a tributação deve ser justa, cobrando-se proporcionalmente de acordo com as características de cada contribuinte. Essa concepção é prevista em diversos momentos da Constituição Federal, com a inserção de princípios como o da capacidade contributiva (art. 145, § 1º), isonomia (art. 150, II), progressividade (art. 153, §2º, I; 153, §4º, I; 156, § 1º, I; 182, § 4º, II e 195, II) e seletividade (art. 153, § 3º, I e 155, § 2º, III), todos pormenorizados no apartado a seguir. Além disso, possui regras específicas, como a autorização para tratamento diferenciado para micro e pequenas empresas (Art. 146, III, “d”), dentre outras.

No que tange à distribuição dos valores arrecadados, terceira vertente da justiça fiscal, existe uma preocupação em sua observância. Existem algumas regras legais que garantem uma aplicação mínima de recursos arrecadados em áreas específicas e prioritárias. A finalidade é que assuntos considerados essenciais não sejam prejudicados com a alocação de poucos recursos, tais como a seguridade social e a educação.

Quanto à educação, o art. 212 da Constituição Federal estabelece um percentual mínimo de investimento pelos entes públicos - qual seja, 18% para a União e 25% para Estados e Municípios - compreendendo o total das receitas provenientes dos impostos. Outra fonte de custeio da educação é a contribuição intitulada salário educação, que tem sua receita vinculada com gastos educacionais. Cumpre frisar que esses percentuais citados configuram o mínimo a ser gasto, não havendo na lei um valor máximo a ser investido.

Quanto à seguridade social (que abrange saúde, assistência e previdência), existe um rol de tributos específicos para seu financiamento, as chamadas contribuições de seguridade social, previstas no art. 195 da CF. Elas serão destinadas de forma integral e genérica para custear toda a seguridade, com duas exceções, vinculadas a uma finalidade específica ainda no escopo da seguridade. A primeira é a contribuição destinada ao Programa de integração social-PIS, que deve ser direcionado ao seguro-desemprego, abono salarial e programas de desenvolvimento do Banco Nacional de Desenvolvimento-BNDES, de acordo com o disposto no art. 239 da CF. A segunda é a contribuição previdenciária, que somente pode ser destinada à previdência social.

No caso das contribuições de seguridade social, a regra é que não haja remanejamento dessas receitas, somente sendo possível mediante autorização legislativa específica. O objetivo é dificultar a transferência de recursos de setores considerados prioritários (art. 167, VII, da

⁹ Novos tributos podem ser criados em razão da necessidade de se ampliar a arrecadação, mas como uma exceção. Somente a União poderá criá-los, cumprindo alguns requisitos (Art. 154, I e 195, § 4º, CF).

CF).¹⁰ Especificamente quanto à previdência, é vedada a utilização das suas receitas em qualquer despesa que não seja da própria previdência, conforme art. 167, XI, da CF.

Existe, ainda, um Fundo de erradicação e combate à pobreza, previsto nos arts. 80 e 82, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT). Este deve ser financiado por parte da arrecadação da CPMF (que não existe mais), do IPI, do imposto sobre grandes fortunas (que nunca foi instituído), de previsões orçamentárias específicas e doações. Importante esclarecer que, sobre essas receitas, não se admite qualquer tipo de desvinculação ou remanejamento e que, além do fundo federal, também devem ser criados fundos estaduais e municipais com a mesma finalidade.

Em relação à saúde, o art. 198, § 2º, da CF, prevê a aplicação de percentuais mínimos de gastos, a saber: União, Estados e Municípios devem utilizar 15% da receita corrente líquida para tal finalidade. No caso da saúde, já existiu a cobrança de uma contribuição que era destinada exclusivamente para ela (ou deveria ser, conforme a ideia original): a Contribuição Provisória sobre a Movimentação Financeira-CPMF. Entretanto, essa contribuição não mais existe desde 2008.

Em relação à quarta vertente, a fiscalização e conscientização da população, o Estado busca meios para evitar a sonegação fiscal. Quanto à parte da administração e fiscalização tributária, é importante ressaltar que existe a possibilidade de troca de informações entre as receitas federais, estaduais e municipais, até mesmo com órgãos internacionais, conforme regra prevista no art. 199 do Código Tributário Nacional-CTN. A intenção é que os órgãos se auxiliem mutuamente. A Lei Complementar nº 105/2001 permite a quebra de sigilo bancário dos contribuintes sem a necessidade de autorização judicial, em caso de investigação tributária.

Quanto à conscientização, existem alguns programas estatais com objetivos de educação fiscal, além de outros arrecadatórios. Os mais conhecidos são os programas estaduais e municipais de incentivo à emissão de notas fiscais, nos quais o contribuinte recebe de volta parte do valor declarado nas notas. A intenção é diminuir a quantidade de vendas informais e, com isso, o Estado aumentar sua arrecadação, colocando o próprio contribuinte como um fiscal. Além disso, essas campanhas funcionam como elemento explicativo da cidadania fiscal.

Percebe-se, com essa análise, que a legislação atual busca atingir a justiça fiscal em todas as suas competências. Todavia, mesmo com as medidas acima descritas, ainda se está longe de um sistema equânime. Muito ainda há que ser discutido e incluído na política fiscal, bem como na legislação em vigor, como veremos.

¹⁰ De acordo com a PEC 87/2015, fica permitida a desvinculação de 30% sobre as receitas de contribuições para a seguridade social, até 2023 (Art. 76 CF).

2.7.2 Princípios da justiça fiscal

No que tange aos princípios tributários necessários para a efetivação de um regime tributário equânime, todos estão inseridos na legislação. O que não significa que todos sejam bem observados. Vários deles estão previstos teoricamente, mas, fazendo-se uma análise mais aprofundada, nota-se que ainda são insuficientes.

A primeira limitação a ser vista, diz respeito à dignidade da pessoa humana, pois, além de princípio constitucional, é fundamento do Estado Democrático de Direito, conforme prevê o art. 1º, inciso III da CF.

É válido, para corroborar, considerar o que Rohenkohl traz quando ressalta que a dignidade da pessoa humana é mais que um princípio constitucional, sendo caracterizada como um princípio fundamental, com uma superioridade material elevada (2007, p. 81). Por esse motivo, é de observância obrigatória em todos os aspectos do Estado, inclusive quando se trata da tributação.

A limitação do mínimo existencial não está prevista de forma expressa na legislação. Tal princípio é verificado no atendimento de outros princípios, bem como o não confisco, a dignidade da pessoa humana e a capacidade contributiva.

O princípio do não confisco está previsto no art. 150, IV, da CF e visa impedir uma tributação abusiva, seja por meio de alíquotas muito altas ou por meio da tributação do mínimo existencial.

A capacidade contributiva é um princípio expresso na Constituição Federal, em seu artigo 145, § 2º. A tributação pode contribuir de forma eficaz para que se concretizem princípios constitucionais, tais como a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, na qual as desigualdades sociais sejam reduzidas ou extintas. Sua redação está assim descrita no art. 145, § 2º, da CF:

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.

Partindo do apresentado, depreende-se que se trata de um princípio aplicável somente aos impostos (não sendo obrigatória sua observância para as demais espécies tributárias). Deve ser usado “sempre que possível”, conferindo margem para uma subjetividade estatal, que tem o poder de definir quando será possível, sem a utilização de um critério específico e delimitado.

Entretanto, essas expressões precisam ser mais bem explicadas. Quanto à regra do “sempre que possível”, deve ser interpretado que não se trata de uma faculdade do legislador, que o utiliza de acordo com sua conveniência. Na verdade, o parâmetro a ser usado é que ela deve ser usada sempre, somente não a utilizando quando não for possível, ou seja, como uma exceção. A necessidade de justificativa não é para a utilização da capacidade contributiva, mas para sua não utilização.

Ávila ressalta que a não utilização somente é justificada se for impossível a aplicação, e não por qualquer fator superável. Ressalta ainda que inexiste outro princípio que a relativize, não sendo necessária a ponderação, como acontece com outros princípios (ÁVILA, 2014, p. 90).

Junto a isso, Rohenkohl frisa que todos os demais princípios fundamentais, como vida, liberdade, dentre outros, devem ser utilizados em consonância com a capacidade contributiva, de forma que a tributação jamais interfira no exercício deles. Caso exista essa interferência, estará desconfigurada a capacidade contributiva (2007, p. 185).

Outra expressão que merece destaque é que o artigo supracitado, se interpretado de forma literal, abrange somente os impostos. A justificativa é que os impostos são tributos cuja receita não é vinculada, de forma que todos contribuam para um fim específico, que é o bem comum do Estado. Dessa forma, a capacidade econômica de cada um deve ser observada. Em razão da sua relevância para o cumprimento de um Estado democrático de direito, é necessário que não se trate do tema com uma interpretação literal, mas sim de forma a expandir seu conteúdo a todo sistema tributário.

Os demais tributos, como as taxas, por exemplo, são utilizados como pagamento de um serviço prestado, com o valor proporcional ao custo, independente de quem o utilize. Por essa situação, fica mais difícil mensurar a capacidade do beneficiário do serviço e cobrar de forma desigual, mas não significa que ela não será observada. Na verdade, será observada de outra forma, por meio das isenções e imunidades que devem ser criadas de forma a proteger os hipossuficientes.

Quanto aos impostos, a capacidade contributiva é manifestada com a diferenciação sobre o valor a ser recolhido. Nos demais tributos, essa regra exprime-se de forma negativa, isso quando o contribuinte não paga tributos, em razão de uma situação que o diferencia dos demais, como isenções e remissões (ROHENKOHL, 2007, p. 167).

A capacidade contributiva é aplicada de forma obrigatória aos impostos e, de forma facultativa, aos demais tributos, conforme definição do STF (ROHENKOHL, 2007, p. 169). A

explicação para essa interpretação é que os demais tributos, que não os impostos normalmente, têm uma natureza de contraprestação.

Embora essa regra seja mais visível nos tributos pessoais (aqueles que são mensurados com base nas características pessoais do contribuinte), ela também pode ser observada nos demais tributos. Para os impostos indiretos, a capacidade contributiva se manifesta por meio da seletividade (GREGÓRIO, 2011, p. 127). Já nos impostos reais (aqueles que são mensurados com base no objeto, como em um bem, desconsiderando-se as características de seu proprietário), exprime-se pela personificação da cobrança do tributo e da progressividade, pois os bens mais caros automaticamente pagarão mais tributos (GREGÓRIO, 2011, p. 129-130).

Cumprido esclarecer que a capacidade contributiva é restrita ao campo da fiscalidade, característica dos tributos voltada somente para a arrecadação. Os tributos extrafiscais são mensurados com base em outros elementos, como questões sociais e, por isso, podem ultrapassar o limite econômico do contribuinte (GREGÓRIO, 2011, p. 122).

A igualdade está prevista no art. 150, inciso II, da CF. Todavia, ela se refere apenas à igualdade formal, quando estabelece que contribuintes na mesma situação devem ser tratados de forma idêntica.

A progressividade fiscal ocorre no imposto de renda, que possui alíquotas progressivas em razão do valor da base de cálculo (art. 153, § 2º, I, CF). Também pode ser observada no IPTU, uma vez que, mesmo sendo um tributo sobre o patrimônio, utiliza-se desse princípio, à medida que tributa com alíquotas diferenciadas em razão da localização e do uso do imóvel e do seu valor, conforme disciplinado no art. 156, § 1º, incisos I e II, da CF.

Já a progressividade extrafiscal ocorre quando aumenta as alíquotas em razão de outro fator que não seja o valor da base de cálculo. No caso do ITR (art. 182, § 4º, CF), as alíquotas variam em razão do cumprimento da função social da propriedade.

A seletividade, inscrita no art. 153, § 3º, inciso I e no Art. 155, § 2º, III, ambos da CF, é um princípio voltado para os tributos relacionados ao consumo. Além disso, é prevista a aplicação obrigatória de imposto sobre produtos industrializados (IPI) e opcional de impostos sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS).

Os benefícios fiscais compõem a política tributária voltada para a capacidade contributiva, o que ocorre quando o Estado abre mão de receber valores para estimular uma atividade específica. Ocorre, ainda, geralmente, por motivos econômicos, como incentivo às micro e pequenas empresas (Lei Complementar n. 123/2005) ou por motivos sociais, como a não cobrança de contribuições de seguridade social às entidades não governamentais que prestem serviços de assistência social, como as ONGs (art. 195, § 7º, da CF).

Também podem ser usados como instrumentos de intervenção na ordem econômica, quando usados como estímulo temporário a um setor econômico, incentivando o consumo de determinado produto e evitando, por exemplo, o desemprego em um setor específico (como o Decreto 7.879/12, que reduziu o IPI de automóveis visando evitar o desemprego no setor).

Logo, esses benefícios são mais utilizados nos casos de tributos vinculados, nos quais se paga pelo serviço prestado especificamente, não para o custeio do Estado de uma forma genérica. Todavia, também podem ser observados nos impostos, em especial quando se tem uma situação econômica diferenciada, como é o caso da imunidade do ITR para os pequenos produtores rurais, responsáveis pela agricultura familiar (art. 153, § 4º, inciso II, CF).

Em relação à simplicidade, não existe uma norma específica disciplinando-a na atualidade. Alguns projetos de lei trazem propostas objetivando agrupar tributos e simplificar os sistemas de cobrança. No entanto, ainda não são normas formais, mas meras expectativas.

Partindo disso, é perceptível a necessidade urgente de se simplificar as normas tributárias vigentes (BUFFON, 2009, p. 107), que são obscuras, complexas e em grande quantidade. O sistema tributário brasileiro é um exemplo de sistema complexo e de difícil entendimento.

Sobre o princípio da informação, uma das normas existentes que visam auxiliar na realização desse princípio é a Lei nº 12.741/2012. Essa norma estabelece a necessidade de que conste, nas notas fiscais, os valores pagos a título de tributo, permitindo o acesso ao valor pago diretamente pelo contribuinte.

Quanto à publicidade, a lei especifica que deve ser utilizada quando há concretização da utilização de dinheiro público. O Estado é obrigado a deixar claro todos os seus gastos, conforme a Lei de Responsabilidade Fiscal – LRF, Lei Complementar nº 101/2000 (art. 48). O objetivo dessa demonstração é facilitar o controle do dinheiro público, em especial por parte da população, que terá ao seu alcance os gastos realizados por categorias específicas. Situações como atos secretos, incluindo questões orçamentárias são proibidas, já que qualquer questão referente a arrecadação e utilização do dinheiro público precisam estar disponíveis a toda população.

Após a análise conceitual da justiça fiscal, de seus instrumentos de aplicação e princípios, passa-se à nova etapa desse estudo, direcionando-o sistema tributário brasileiro, do ponto de vista de seu funcionamento efetivo e de suas implicações.

3 O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Para se estudar a justiça fiscal, é de extrema relevância entender o sistema tributário brasileiro, sua fundamentação e principais características, tais como o conceito de tributo, suas espécies e classificações. Com esse fim, previamente será tratada a questão da origem histórica da tributação no Brasil, na primeira seção desse capítulo.

Importante ainda tratar sobre o tema carga tributária, como ela é estruturada, sua relação com a economia, em especial com o produto interno bruto-PIB, além de compará-la com a de outros países.

O sistema tributário nacional é composto pelo conjunto de normas que regulam a tributação. Estão definidas pela Constituição Federal-CF as espécies tributárias, as limitações ao poder de tributar e as principais normas atinentes ao conjunto das receitas tributárias. O Código Tributário Nacional-CTN, demais leis, decretos, regulamentos e instruções normativas complementam as regras gerais previstas na CF.

Não é objeto desse estudo o aprofundamento das espécies tributárias. O objetivo principal do capítulo é explicar o funcionamento do sistema tributário, explicando-o, porém, sem adentrar nas especificidades dos tributos.

Para que essa análise seja realizada, na sequência desse capítulo serão apresentados diversos dados de órgãos oficiais, tais como a Receita Federal e estudos feitos por organismos internacionais, como a OCDE. O objetivo é verificar a forma de manifestação da carga tributária do Brasil, isoladamente e em relação a outros países. Neste momento, iniciam-se as análises próprias dos dados secundários escolhidos para fundamentar nosso tratamento do tema proposto.

3.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DOS TRIBUTOS NO BRASIL

A relação histórica da população brasileira com a questão tributária é cheia de conflitos e reclamações. A desproporcionalidade entre os valores cobrados e os serviços oferecidos são questionamentos de longa data. Várias revoltas históricas eclodiram devido à insatisfação com o montante de tributos cobrados, conforme demonstrado a seguir (AMED, 2000, p. 15).

Historicamente, a população brasileira sofre com uma tributação elevada e pouco retorno estatal. Desde o período colonial, o povo se via obrigado a contribuir e boa parte dos valores arrecadados era enviada a Portugal ou serviam para custear luxos da família real. Sendo

pouco utilizado para o desenvolvimento do país, que à época era uma colônia (BALTHAZAR e ALVES, 2004, p. 4-5).

Um fato interessante é que os tributos foram cobrados antes mesmo que existisse uma Constituição ou uma lei propriamente dita. Os primeiros tributos foram arrecadados de forma exploratória, sem revelar qualquer direito ao cidadão, somente uma obrigação, destituída de qualquer forma de retribuição. Pouco importava o peso do tributo na vida do contribuinte, o que se visava era o montante total a ser arrecadado (MARTUSCELLI, 2010, p. 4210).

No Brasil Colônia, a tributação era sempre considerada uma forma de exploração vinda de Portugal. Os brasileiros aqui residentes pagavam por explorar qualquer atividade financeira para sustentar a Coroa portuguesa, essa tributação variava em função de suas necessidades. Uma das primeiras formas de tributação ocorridas foi o quinto sobre o pau brasil (CARDOSO, 2014, p. 60).

Em seguida, o principal produto aqui produzido foi a cana de açúcar. Nesse momento surgiu a necessidade de se estabelecer uma administração local, capaz de realizar o controle da produção e a cobrança tributária. Também era comum que estrangeiros invadissem o território nacional, demandando gastos com a defesa local. A construção e a manutenção dessa atividade local, bem como de sua proteção, fizeram com que novos gastos surgissem e conseqüentemente mais tributos eram necessários (AMED, 2000, p. 25).

Com a queda do preço da cana de açúcar no mercado internacional, a atividade econômica deslocou-se para o interior e a extração de metais preciosos se tornou o principal foco econômico, mantendo-se a característica da tributação excessiva. O grande problema ocorre, uma vez que a tributação não é proporcional ao que é produzido e comercializado. A Coroa portuguesa impõe uma quantidade mínima de ouro que deveria ser enviado à metrópole (MARTUSCELLI, 2010, p. 4212).

Com o declínio da produção, os contribuintes não conseguiam atingir essa meta por anos seguidos, o que enseja uma conduta conhecida como derrama – valores cobrados dos contribuintes para que se complementasse o valor faltante. Essa prática era temida pela população, pois além de injusta, era extremamente violenta. A Coroa não entendia que os valores arrecadados diminuía em função da queda da produção. Acreditava-se em aumento da sonegação e, por isso, seria necessária uma atuação mais rigorosa da fiscalização (AMED, 2000, p. 158).

Essa tributação sobre o ouro e outros produtos motivou diversas revoltas na população, a qual se sentia forçada a pagar um valor superior ao que poderia e sem qualquer tipo de retorno

por parte do Estado. Ocorreram várias revoluções, tais como a Inconfidência Mineira e a Revolução Farroupilha (tempos mais tarde), dentre tantas outras (AMED, 2000, 27).

Vários aspectos internacionais que afetaram a economia portuguesa acabaram por alterar a cobrança tributária local. A relação econômica desproporcional entre Portugal e Inglaterra (em 1703) e a vinda da família real ao Brasil (em 1808), influenciaram diretamente na quantidade de tributos cobrados, que aumentou consideravelmente. Os custos das novas construções para manter a família real aqui no Brasil fizeram com que o Estado precisasse de uma quantia maior de recursos, ao passo que boa parte foi financiada por meio dos tributos (AMED, 2000, p. 26).

Após a independência do Brasil, a estrutura tributária continuou alta e desproporcional, com uma vantagem: o produto da arrecadação permaneceu aqui. Ainda era despendido um grande valor para gastos no combate contra as revoluções locais e guerras externas, como a Guerra do Paraguai (MARTUSCELLI, 2010, p. 4213).

Com a Proclamação da República (em 1889), a principal modificação da situação existente, foi a distribuição de competência entre os Estados. Até então, somente existiam tributos federais. Todavia, a tributação era desigual e favorecia os estados mais ricos, os quais dominavam a política, à época, e foram os grandes apoiadores da República, ligados à produção de café (AMED, 2000, p. 28).

As Constituições seguintes não trouxeram mudanças significativas, alterando somente as espécies tributárias e sua competência. A alteração da política econômica induz diretamente a tributação. No período em que o Brasil busca a industrialização, a partir de 1930, surgiu uma política mais protecionista. Em seguida, iniciou-se a prática da concessão de isenções fiscais para o incentivo da indústria nacional (AMED, 2000, p. 29).

Com isso, a principal alteração se deu na Constituição de 1946, a qual introduz algumas garantias ao contribuinte. Entretanto, ainda não se pensava na tributação como uma forma de redistribuição da renda (MARTUSCELLI, 2010, p. 4216). Apenas com a Constituição de 1988 é que se estabeleceu ou iniciou-se a discussão sobre a necessidade de um sistema tributário mais justo e menos desigual.

Com essa tradição de abusos, falta de credibilidade e de retorno, a população, por vezes, tenta se esquivar desta obrigação de pagar tributos. É comum, os contribuintes não saberem da real necessidade e importância da tributação, já que a obrigação de pagar tributos deve ser entendida como um dever fundamental da sociedade. Existe, ainda, uma tendência de não querer contribuir e tão somente usufruir dos benefícios estatais, esquecendo-se da necessidade

de se pensar na coletividade de uma forma abrangente e não somente no seu bem-estar individual.

3.2 TRIBUTO

O termo tributo é conceituado pelo art. 3º do CTN como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Depreende-se do artigo em questão que a cobrança do tributo é um ato praticado pela Administração Pública, de forma vinculada, o qual consiste na cobrança de um valor em dinheiro, conforme determinado em lei.

Trata-se de uma prestação obrigatória, tanto para a Administração que deve cobrá-la de todos, quanto para a população que deve pagá-la, independentemente de sua vontade, por ser uma atividade indispensável ao bem comum.

É importante ressaltar que o tributo jamais pode ser usado como forma de punição de ato ilícito, como por exemplo, a multa de trânsito. Esta não configura um tributo, mas uma espécie de penalidade, pois se trata de uma forma de punir um condutor que pratica uma infração em relação ao determinado em lei. Distintamente do IPVA, que é cobrado em razão da propriedade de um veículo automotor, ou seja, é necessário que seja pago, independentemente de como será o uso do veículo, uma vez que a mera propriedade não configura um ato ilícito.

Os tributos constituem uma receita derivada do Estado. Essa classificação indica as receitas que o Estado arrecada por meio do seu poder de império, nas quais os particulares são subordinados ao Estado, com base no contrato social (ROUSSEAU, 1999, p. 20-21), em que os cidadãos arcam os custos do Estado para que o mesmo possa gerir o bem comum. Ou seja, derivam do patrimônio dos particulares, aqui chamados de contribuintes. Eles não têm opção de pagar ou não, cumprem o que o Estado determina¹¹. Como já explicado anteriormente, os tributos configuram o preço a ser pago pela organização social gerenciada pelo Estado.

No atual modelo adotado pelo Brasil, o de Estado fiscal, no qual o Estado pouco exerce ou não exerce atividade empresarial, nem é possuidor de terras, como na Idade Média (conforme explicitado no capítulo anterior), os tributos constituem a principal receita arrecadada, conforme demonstrado na tabela a seguir:

¹¹ Difere, portanto, das receitas originárias, perante as quais o Estado arrecada sem qualquer imposição, mas decorrente de relações contratuais, como por exemplo, a renda recebida por imóvel do Estado que está alugado ou por uma concessão feita à iniciativa privada.

Tabela 1 – Classificação da receita arrecadada pela União - 2019

ORIGEM	PERCENTUAL COM RELAÇÃO AO TOTAL ARRECADADO
Contribuições	50,49%
Impostos, Taxas e Contribuições de Melhoria	31,96%
Receita Patrimonial	12,08%
Receita de Serviços	3,56%
Outras Receitas Correntes	1,78%
Receita Industrial	0,12%
Transferências Correntes	0,01%
Receita Agropecuária	0,00%
Receitas Correntes - a classificar	0,00%

Fonte: <http://www.portaldatransparencia.gov.br/receitas?ano=2019>

De acordo com os dados apresentados acima, a receita da União no ano de 2019 foi composta em mais de 80% pelos tributos, indicados nas categorias, contribuições, impostos, taxas e contribuições de melhoria, o que evidencia a relevância de se entender o sistema tributário, que é a principal fonte de custeio do aparato estatal.¹²

3.3 ESPÉCIES DE TRIBUTOS

O Brasil é caracterizado por possuir um sistema tributário de competência concorrente, no qual todos os entes públicos têm competência para instituir tributos (União, Estados, Distrito Federal e municípios), cada um em sua esfera particular, de modo a evitar a bitributação. A legislação nacional prevê a figura de cinco espécies tributárias, conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal e da doutrina majoritária, os quais são: impostos, taxas,

¹² Cumpre esclarecer que essa tabela foi utilizada como um exemplo do que vem se repetindo no decorrer dos anos. Embora o percentual seja alterado, ele se mantém superior a 80%. Por esse motivo, não é necessário demonstrar sua evolução.

contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições parafiscais, que serão explicados a seguir.

O imposto é a espécie tributária de maior conhecimento da população. A sua competência é dividida entre a União, os Estados e os Municípios¹³, sendo que cada ente tem uma competência exclusiva. Por isso, não é possível que um imposto seja cobrado por mais de um ente ao mesmo tempo. A definição de quais são os impostos e quem deve cobrá-los está prevista na Constituição Federal. Essa competência é indelegável, de forma que um ente jamais pode instituir um tributo que não seja de sua responsabilidade.

Cabe à União criar impostos sobre importação de produtos estrangeiros-II; exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados-IE; renda e proventos de qualquer natureza-IR; produtos industrializados-IPI; operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários-IOF; propriedade territorial rural-ITR e grandes fortunas-IGF¹⁴ (Art. 153, CF). Além da possibilidade de criar o imposto extraordinário de guerra-IEG (Art. 154, I, CF e Art. 76, CTN) e os impostos residuais, em caso de necessidade de aumentar sua arrecadação (Art. 154, II, CF).

Aos Estados compete a criação de impostos sobre a transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos-ITCD; operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior-ICMS, e sobre a propriedade de veículos automotores-IPVA (art. 155, CF).

Já os municípios, são responsáveis pelos impostos sobre propriedade predial e territorial urbana-IPTU; transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição-ITBI e serviços de qualquer natureza-ISS (art. 156, CF).

Salienta-se que a criação dos impostos é um elemento obrigatório para os entes – trata-se de uma responsabilidade –, conforme definido no art. 11, da Lei de Responsabilidade Fiscal-LRF. Caso o ente opte por não instituir algum imposto de sua competência, ele pode ser punido. Nesse caso, ele ficará impedido de receber transferências voluntárias, que são as aquelas feitas entre os entes para auxiliar em uma situação específica¹⁵. A intenção da LRF era manter um

¹³ O Distrito Federal-DF cumula as competências estadual e municipal, pois é equiparado a um Estado e não é dividido em municípios, conforme preceitua o art. 147, CF.

¹⁴ Esse imposto jamais foi criado. Ele será tratado em um tópico específico mais a frente.

¹⁵ Cabe aqui, fazer uma ressalva, pois as transferências voluntárias são realizadas entre os entes, União, Estados, DF e Municípios. Contudo, essa regra estabelece que a União envie para Estados e municípios e os Estados enviem somente para os municípios. Os municípios somente recebem e a União somente envia quantias via transferências

sistema tributário equilibrado, evitando uma carga excessiva em determinado tributo e inexistente em outro.

A receita arrecadada com os impostos não é vinculada a uma contraprestação específica (art. 16, CTN), ou seja, os impostos não são cobrados por um serviço específico, como a educação, por exemplo. Eles são cobrados para custear as necessidades estatais de forma genérica. Além disso, a destinação da arrecadação também não é vinculada, podendo ser aplicada de acordo com as prioridades do poder público, conforme determina o Art. 167, IV, CF.

As taxas são espécies tributárias cobradas em duas situações: quando o Estado exerce o poder de polícia¹⁶ e quando presta ou coloca à disposição da população serviços públicos específicos e divisíveis (Art. 77, CTN). Existe um caráter vinculado quando da criação de uma taxa, ela somente pode ser criada se existir um motivo determinante direto anterior, diferentemente dos impostos.

Elas podem ser cobradas tanto pela União, como pelos Estados, DF e municípios, a depender de quem exerce o poder de polícia ou presta o serviço público, conforme previsão do art. 145, §2º, da CF. O valor recebido com a cobrança das taxas é, normalmente, vinculado ao seu fato gerador, embora não exista essa obrigação legal. Trata-se de um tributo bilateral, no sentido de que somente pagará quem se sujeitar às condições que autorizam a criação da taxa.

A contribuição de melhoria é um tributo cobrado em razão da valorização de um bem imóvel em decorrência da realização de uma obra pública, podendo ser criada pela União, Estados, DF e municípios, conforme determina o art. 81, do CTN. O desígnio desse tributo é fazer com que as pessoas beneficiadas pela realização de uma obra pública, em razão de seus imóveis serem valorizados após a obra, arquem com os seus custos, ou parte deles. É considerado, nesse caso, um tributo vinculado quanto à sua criação e sua destinação. O valor a ser cobrado do contribuinte não pode superar o acréscimo individual de valorização de seu imóvel gerado com a realização da obra. Além disso, outro limitador é que o valor recebido ao total de todos os contribuintes não pode superar o custo final da obra pública, já que o objetivo deste tributo é custear a obra e não promover outros serviços.

voluntárias, já que é o ente com maior arrecadação. Dessa forma, como a União não recebe de outros entes, essa punição se mostra inócua para a mesma, que nunca criou o IGF, por exemplo.

¹⁶ O art. 78, do CTN define poder de polícia como: “atividade da administração pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos”.

Cumpra esclarecer que a cobrança do IPTU, incidente sobre o valor venal do bem imóvel anualmente, será mantida normalmente. Se com a valorização imobiliária o valor do bem for majorado, o IPTU a ser cobrado também será mais alto, independentemente de ter sido cobrada a contribuição de melhoria ou não. O STF entende que não se trata de bitributação, pois a contribuição de melhoria é cobrada uma vez só e serve para custear a obra, já o IPTU é cobrado anualmente e serve para compor a arrecadação estatal.

Quanto ao empréstimo compulsório, é imprescindível que se entenda que o empréstimo compulsório é um tributo de competência exclusiva da União. O mesmo somente pode ser cobrado se ocorrer pelo menos um dos três tipos de circunstâncias autorizadoras, as quais são: calamidade pública, guerra externa ou sua iminência e o investimento público urgente e de relevante interesse nacional. Trata-se de um tributo vinculado quanto à sua criação e, também, quanto à sua destinação, pois o valor arrecadado deve ser gasto somente com a circunstância motivadora da criação do empréstimo, conforme previsto no art. 148, da CF.

A principal característica desse tributo é o fato dele ser restituível, ou seja, a União, mediante extrema necessidade, obriga os contribuintes a emprestarem o capital. Porém, será necessário que ela devolva o valor pago. A grande vantagem desse empréstimo para a União é que a devolução não tem um prazo definido e é feita sem a incidência de juros, pagando-se somente a correção monetária. Em relação aos demais empréstimos do mercado financeiro, que sempre possuem a incidência de juros, torna-se atrativo. No entanto, o fato de a devolução ser obrigatória, configura uma desvantagem ao poder público, que, em regra, opta por outros tributos não restituíveis.

As contribuições são espécies tributárias que possuem sua criação e sua arrecadação vinculadas a uma atividade estatal específica. Elas servem para financiar questões inerentes ao Estado e subdividem-se em cinco categorias de contribuições: de seguridade social, de intervenção no domínio econômico, de interesse das categorias profissionais, gerais e de iluminação pública. Elas são criadas com a motivação de cobrir gastos especiais, sob o fundamento de o Estado poder intervir na economia e em questões sociais, baseados em sua estratégia e política de governo (SABBAG, 2014, p. 521).

As contribuições de seguridade social estão previstas no art. 195 da CF e visam assegurar recursos para o financiamento relativos à mesma, entendendo a seguridade como saúde, assistência e previdência, conforme definido no Art. 194, CF¹⁷. Elas são instituídas pela

¹⁷ Embora a destinação dos recursos advindos das contribuições de seguridade seja exclusiva para a manutenção dessa área, existe uma possibilidade de deslocamento de parte dessa receita. De acordo com a EC 95/16 é possível a desvinculação de 30% das receitas das contribuições sociais e econômicas, até o ano de 2023.

União¹⁸ e são cobradas do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada. Para esses tributos, busca-se a aplicação do princípio da solidariedade, segundo o qual todos devem contribuir, mesmo que não estejam diretamente vinculados a essa atividade estatal (SABBAG, 2014, p. 545). Compõem esse rol o Programa de Integração Social-PIS, a Contribuição para o financiamento da seguridade social-COFINS, a Contribuição Social sobre o lucro líquido-CSSL, a Contribuição patronal, a Previdenciária e sobre a receita de concursos de prognósticos¹⁹.

As contribuições de intervenção no domínio econômico-CIDE são de competência exclusiva da União e têm como finalidade atender a questões econômicas que necessitem de intervenção estatal, em razão de sua especificidade. Servem como instrumento extrafiscal e regulatório e sua receita é vinculada ao motivo de sua criação. Atualmente, as CIDEs existentes são: CIDE combustíveis, CIDE royalties, Adicional de frete da marinha mercante-AFRMM, Adicional de tarifa portuária-ATP, dentre outras.

As contribuições de interesse das categorias profissionais também são de competência exclusiva da União. Visam angariar recursos para os conselhos profissionais e sindicatos devidamente regularizados, que são considerados entidades paraestatais. O objetivo principal é fortalecer as entidades de classe, que exercem atividade classificada como de interesse público (SABBAG, 2014, p. 524). A União, detentora da competência de criação de contribuições, delega a cobrança aos conselhos de classe (que são classificados como autarquias especiais). Estes, por sua vez, estabelecem o valor e são responsáveis pela arrecadação, normalmente cobrada uma vez ao ano (Lei 12.514/2011).²⁰

No que se refere às contribuições gerais, elas são as destinadas às entidades que não fazem parte da Administração Pública, mas executam serviços de interesse coletivo (SABBAG, 2014, p. 530), tais como o Sistema S (Serviços sociais autônomos)²¹. No geral, dedicam-se ao ensino fundamental profissionalizante e à prestação de serviços no âmbito social e econômico; acresce o salário educação, destinado ao custeio do ensino fundamental público, conforme prevê o art. 212, § 5º, da CF.

¹⁸ A única exceção é a contribuição previdenciária dos servidores públicos, que pode ser cobrada pelos Estados, DF e municípios caso possuam regime próprio de previdência (Art. 149, §1º, CF)

¹⁹ Os concursos de prognósticos são os sorteios feitos por instituições autorizadas. Como exemplo, temos a mega sena: a cada bilhete emitido, deve-se pagar uma contribuição específica.

²⁰ Existia ainda a contribuição sindical, que era obrigatória aos funcionários que têm seu contrato regido pela CLT e servidores públicos. Consiste no pagamento de um dia de salário do mês de março, uma vez ao ano. Esse valor era arrecadado pelo Ministério do Trabalho e posteriormente dividido entre sindicatos e federações de trabalhadores, conforme estatuído nos Arts. 578 a 580 da CLT. Entretanto, após a reforma trabalhista, essa contribuição tornou-se optativa e perdeu sua natureza jurídica de tributo.

²¹ Compõem o Sistema S: INCRA, SENAI, SESI, SENAC, SESC, DPC, SEBRAE, SENAR, SEST, SENAT, SENAR, Fundo aeroviário e Fundo vinculado ao Ministério da aeronáutica (SABBAG, 2014, p. 530).

Por fim, a contribuição de iluminação pública é de caráter municipal e serve para manter esse serviço, de acordo com o art. 149-A, da Constituição. Ela foi criada após o Supremo Tribunal Federal- STF entender que a taxa de iluminação pública era inconstitucional (Súmula Vinculante nº 41), quando, na verdade, somente se alterou o nome do tributo para permitir sua incidência. Assim como as demais contribuições, também possui sua receita vinculada a esse serviço.

3.4 CLASSIFICAÇÃO DOS TRIBUTOS

Os tributos possuem seis tipos de classificação, de acordo com a doutrina, a fim de facilitar o entendimento de suas funções. Elas variam desde o seu objetivo antes de ser criado, até a forma de como a arrecadação será empregada.

A primeira classificação é definida quanto à vinculação de seu fato gerador. Tributos vinculados são aqueles cujo fato gerador está relacionado a uma atividade estatal específica, pois somente podem ser criados se a atividade estatal existir, como as taxas e contribuições de melhoria. Já os tributos não vinculados, são os que independem de uma atividade estatal específica, aqueles criados para manter os gastos genéricos do Estado, como os impostos.

Quanto à destinação de suas receitas, também existe a classificação de vinculados e não vinculados. Os primeiros são os que possuem uma destinação certa para o valor arrecadado. Ao ser criado, o tributo já tem uma indicação pré-definida. É utilizado nas contribuições de melhoria, as quais devem usar o valor arrecadado na obra pública que autoriza a referida contribuição.

Os segundos têm uma destinação livre (dispostos no orçamento público), a qual permite que o Estado designe os valores arrecadados para suas prioridades e para os serviços públicos que não possuem um tributo específico para seu custeio. Exemplos dessa categoria de serviços são: a educação, saúde, segurança, dentre outros. Como demonstração da ocorrência comum dessa categoria estão os impostos.

No que se refere à responsabilidade tributária, eles se subdividem em diretos e indiretos. Diretos são os tributos cobrados do próprio contribuinte, o qual arca com a carga tributária sem poder transferi-la. A mesma pessoa que é responsável por efetuar o recolhimento do tributo sofre o ônus financeiro. Por esse motivo, a capacidade contributiva é facilmente verificada (NUNES, 2016, p. 79).

É utilizada na tributação sobre o patrimônio, como nos casos do ITCD, ITBI, IPVA e IPTU. Nesse tipo de tributação o Estado efetua a cobrança com base nos dados que possui

catalogados, efetuando o lançamento de ofício, conforme previsão do Art. 149, inciso I, do CTN (NUNES, 2016, p. 73).²²

Os indiretos são aqueles nos quais a cobrança é intermediada por um terceiro, chamado de contribuinte de direito, o qual tem a responsabilidade de efetuar o pagamento do tributo, como o ICMS e o IPI. Nesse caso, o ônus financeiro é normalmente repassado ao contribuinte de fato, que arcará com o respectivo ônus (DENARI, 2008, p. 78). Dessa forma, o valor do tributo é embutido no preço final do produto ou serviço.

Para essa circunstância, o lançamento se dará por homologação (Art. 150, CTN), momento em que o contribuinte faz todo o processo de apuração e realiza o pagamento antecipado. Cabe à Fazenda Pública somente a conferência dos valores recolhidos no prazo estipulado. Em tal situação, o trabalho do contribuinte é mais extenso, pois demanda mais conhecimento, tempo e cuidado. Os dados são mantidos e geridos pelo próprio contribuinte e devem ficar à disposição da fiscalização tributária (NUNES, 2016, p. 73).

Esse modelo de tributação é utilizado na tributação sobre o consumo. O que no caso, não se toma como base o contribuinte e suas características pessoais, tais como a capacidade contributiva. O foco é o fato econômico, o produto ou serviço (NUNES, 2016, p.130).

No que se diz respeito ao objeto da obrigação tributária, podem ser fixos ou proporcionais. Serão fixos quando o valor a ser pago for invariável, como uma taxa de emissão de passaporte, em que todos os contribuintes pagam um mesmo valor, e não um percentual a ser pago sobre uma base imponible. Serão proporcionais, quando tiverem uma alíquota a ser aplicada sobre uma base de cálculo especificada, como o ITBI, que incide sobre o valor de venda do bem imóvel possuindo uma única alíquota, independentemente do valor do bem (DENARI, 2008, p. 83-84).

Quanto ao objeto, ele pode ser real ou pessoal. É real quando recai sobre um objeto ou coisa, os chamados tributos patrimoniais, como o IPTU. É pessoal quando incide sobre a pessoa, permitindo que se analise a capacidade contributiva de cada um, possuindo um caráter subjetivo como o IR (SABBAG, 2014, p. 425).

Ao se referir sobre a intenção de criação do tributo, eles podem ser fiscais, quando o objetivo do mesmo for a arrecadação, ou seja, possui uma finalidade financeira; para-fiscal, quando o fim for custear um ente autônomo, responsável por executar funções que a princípio seriam do Estado, mas que foram repassadas para entidades paraestatais (configurando a noção

²² O lançamento é a atividade administrativa de cobrança do tributo, conforme previsão do Art. 142 do CTN. É direto quando a Fazenda Pública apura o fato gerador, a base de cálculo, faz o cálculo e emite a guia para pagamento do tributo. Nesse tipo de lançamento o contribuinte possui a única função de pagar o valor devido.

de descentralização administrativa) como o Sistema S (SABBAG, 2014, p. 522); e extrafiscal, quando a finalidade for outra que não a arrecadação e não for destinada a entes autônomos específicos. Essa finalidade pode ser econômica, como o imposto de importação – II, que objetiva regular a economia ou ainda social, como o ITR que visa desestimular a manutenção de propriedades improdutivas.

Tratando-se do impacto da tributação na renda do contribuinte, os tributos podem ser progressivos ou regressivos. Os tributos são progressivos quando suas alíquotas são variáveis, aqueles que possuem diversas alíquotas, que aumentam em razão do aumento da base de cálculo ou de um fator social. Para ilustrar, têm-se como exemplos o imposto de renda pessoa física, no que se refere à renda proveniente do trabalho, no qual as alíquotas variam em função do aumento da base de cálculo (nesse caso, o valor da renda). E o IPTU, no qual as alíquotas variam em função da forma de utilização, do local onde o bem está situado e ainda em razão do cumprimento ou não da função social da propriedade. Será regressivo nos casos em que a alíquota diminui à medida que a base de cálculo aumenta, agindo de forma inversa à progressividade (NUNES, 2016, p. 84).

A progressividade também atua como um instrumento de aplicação da capacidade contributiva. À medida que as alíquotas se baseiam na diferença da base de cálculo do tributo, cobra-se mais de quem possui uma maior condição financeira ou precisa ser penalizado por uma questão social. A regressividade é uma medida que tende a gerar uma injustiça tributária, pois cobra mais tributo de quem tem uma capacidade econômica menor (NUNES, 2016, p. 88).²³

3.5 CARGA TRIBUTÁRIA

A carga tributária pode ser entendida como o valor total recolhido com as receitas tributárias do Estado em relação ao PIB (MATIAS – PEREIRA, 2010). Seu conceito, no contexto financeiro, pode ser descrito como “o quociente entre o somatório dos impostos e das contribuições sociais e o PIB” (IPEA, 2013, p. 17). Dessa forma, utiliza-se a referência do conjunto de receitas advindas do poder de império do Estado sobre o contribuinte, no qual o mesmo se vê obrigado a arcar com os custos de manutenção do Estado, em relação ao desenvolvimento econômico, mensurado por meio do PIB.

²³ Esse assunto será aprofundado no capítulo 5.

É de suma importância explicar que carga tributária total é um dos assuntos que deve ser analisado quando se fala de justiça fiscal. Faz-se necessário verificar o *quantum* é arrecadado para de fato se entender se existe uma justificativa lógica para o sistema tributário. Tal análise é a primeira que deve ser feita quando se pretende verificar a incidência de um sistema tributário justo.

Outrossim, a carga tributária a ser usada como padrão de análise do presente tópico deve ser a carga tributária líquida. Ela é entendida como o valor total arrecadado pelo Estado, incluindo todas as espécies tributárias e excluindo as transferências correntes e subsídios (TAMEZ, 2007, p. 75) e sua relação com o Produto interno bruto-PIB, conforme informado pela Receita Federal na divulgação de seus dados (RECEITA FEDERAL, 2015, p. 3). A título de comparação, será usado como padrão o ano-base de 2017, conforme dados disponibilizados até o momento.

Em primeiro lugar, será necessário entender como se forma a carga tributária no Brasil, com base na distribuição da arrecadação tributária entre os entes da Federação²⁴, já que nossa legislação prevê que todos os entes políticos tenham competência tributária, conforme dado apresentado abaixo:

Tabela 2 - Arrecadação tributária por ente²⁵

Entidade Federativa	2017		
	Arrecadação [R\$ milhões]	% do PIB	% da Arrecad.
União	1.448.349,32	22,00%	68,04%
Estados	547.073,54	8,31%	25,70%
Municípios	133.189,98	2,02%	6,26%
Total	2.128.612,84	32,33%	100,00%

Fonte: Receita Federal (2020, p. 2)

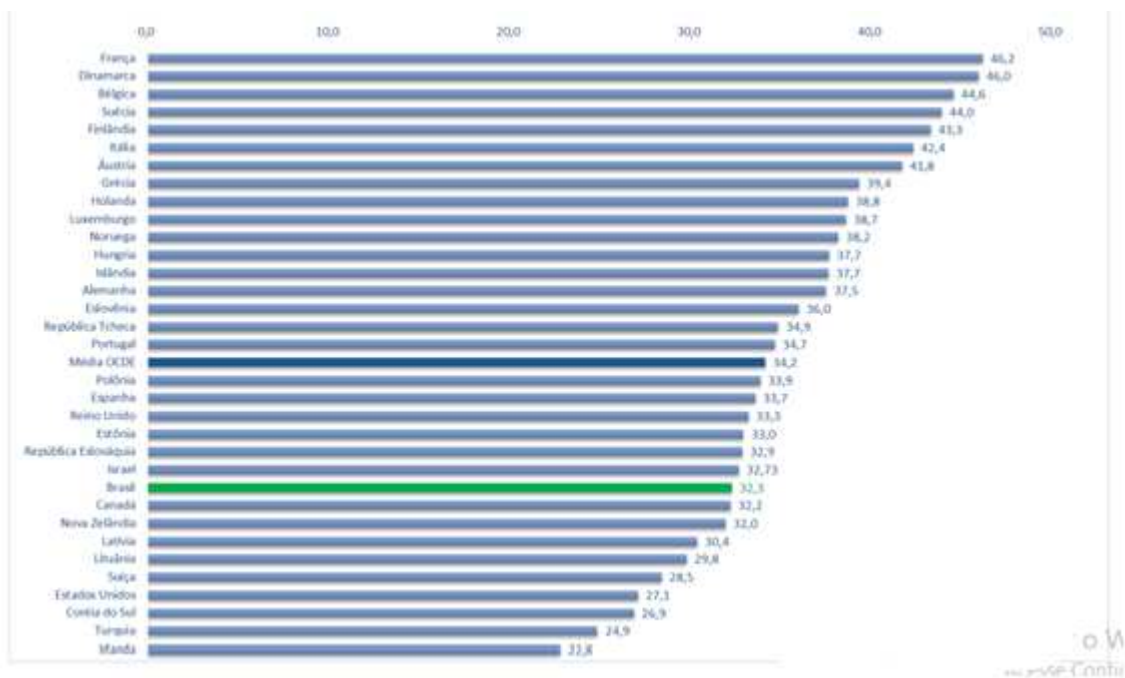
²⁴ O Distrito Federal não consta de forma distinta, mas sabe-se que ele arrecada tanto os tributos estaduais como os municipais, conforme explicitado anteriormente.

²⁵ É importante esclarecer que embora a maior arrecadação seja da União, a maior parte dos gastos com a prestação de serviços públicos é dos Estados. Estes dados fazem com que ocorra um federalismo concentrador de receita, que também é um problema no sistema tributário brasileiro. A título de exemplo, a União gastou no ano de 2018 com saúde apenas 1,77%, com segurança 0,18% e educação 1,64%. Já com a dívida pública o percentual foi de 4,1% (percentuais em relação ao seu PIB). TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Fatos fiscais. Brasília: TCU, 2019. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/fatos-fiscais-2018.htm>. Acesso em: 10.02.2022.

Os dados ressaltam que a principal arrecadação é de competência da União, a qual recolhe quase 70% do valor total. Demonstra-se, com eles, um desequilíbrio na distribuição da arrecadação, em razão da grande concentração em um único ente. Cumpre, ainda, esclarecer que esses dados se referem ao valor que é recebido diretamente dos contribuintes. Os Estados e os municípios ainda recebem outras receitas decorrentes das repartições das receitas tributárias.

Em seguida, passa-se a analisar a carga tributária do Brasil como um todo. Tem-se uma carga tributária que é uma das mais altas do mundo; na América Latina, é a mais alta, segundo dados apresentados pela OCDE, em relação ao ano de 2017. Nos países que compõem a OCDE, a carga tributária brasileira ainda se destaca, sendo a 25ª maior, também em relação ao ano de 2017, conforme gráfico abaixo.

Gráfico 1 - Carga tributária – comparação entre o Brasil e países da OCDE



Fonte: Receita Federal (2020, p. 11)

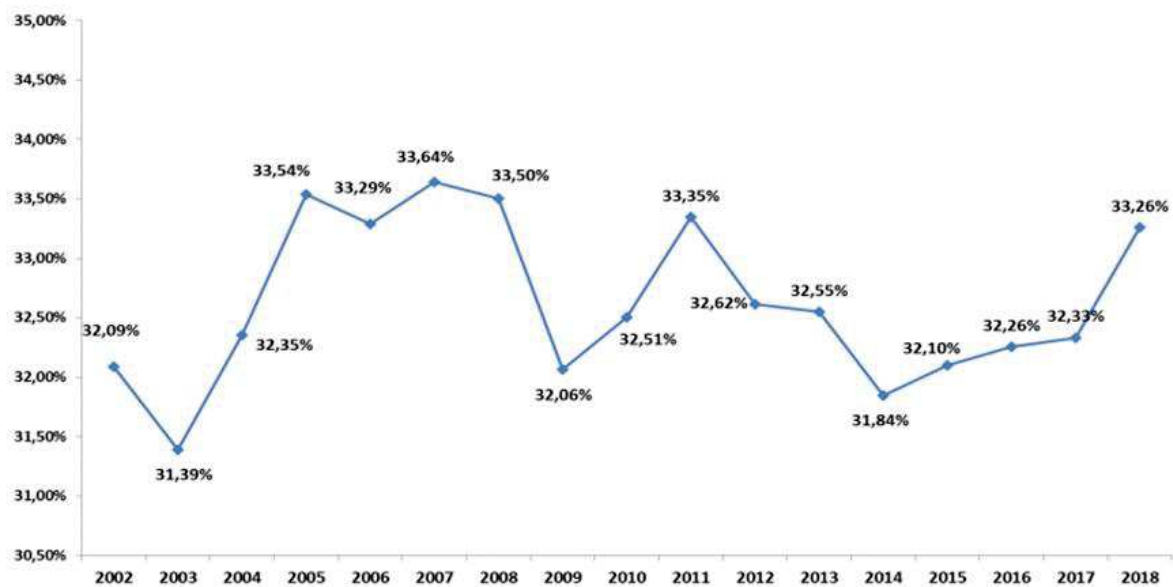
Embora não seja o único fator capaz de identificar um sistema tributário não equânime, é um indicador que precisa ser observado. Uma tributação excessiva tende a gerar uma consequência social. Por este motivo, utiliza-se esta referência como a primeira na análise da aplicação prática da justiça fiscal.

De acordo com a visão liberal de Adam Smith (2011, p. 404), o Estado, além de buscar a equidade na tributação, deve cobrar o mínimo possível de tributos. Ele defende que a alta tributação desestimula a economia e a sociedade como um todo, que pode deixar de investir em

razão dos tributos serem excessivos. Além do custo do Estado em cobrar tantos tributos, haja vista que muito do valor arrecadado seria perdido para manter a estrutura de cobrança.

Importante ainda verificar que a situação da alta carga tributária brasileira não é uma novidade, mas algo que tem se mantido no decorrer dos anos, como uma prática rotineira, conforme demonstrado abaixo:

Gráfico 2 - Evolução da carga tributária no Brasil



Fonte: Receita Federal (2020, p. 11)

Partindo dessa análise, que se inicia com o ano de 2002 e vai até o ano de 2018, em nenhum momento o Brasil teve uma carga tributária líquida inferior a 30%, o que é considerado um padrão alto em relação ao resto do mundo. O problema de se ter uma tributação elevada é algo que não é recente e nem fora do padrão da economia brasileira.

Os anos em que a arrecadação apresentou leve queda referem-se aos períodos em que existiu algum tipo de correção na tabela do imposto de renda, assim como se verifica nos períodos de 2003, 2009 e 2014.

Fica perceptível que o Brasil tem uma tributação superior aos demais países com características semelhantes, mesma região (América Latina) e situação econômica próxima (países em desenvolvimento). A carga tributária brasileira aproxima-se mais de países mais desenvolvidos economicamente e com mais serviços sociais oferecidos, como o modelo europeu. Essa primeira reflexão, comparativa geral, é relevante para que sejam analisados os problemas enfrentados pelo Brasil na consecução da justiça fiscal. O que se pode verificar é

que a arrecadação tem sido alta. Contudo, isso, por si só, não significa algo negativo. Por esse motivo, outros fatores devem ser verificados.

3.5.1 Fontes da arrecadação tributária

Um dos critérios de análise da justiça fiscal é a interpretação da carga tributária, entendendo a origem dos recursos arrecadados. É necessário analisar quais são as fontes de sustento dos valores arrecadados. Para realizar esse estudo, serão utilizadas as fontes definidas nas pesquisas da OCDE e mantidas pela Receita Federal, que são a renda, folha de salários, propriedade, bens e serviços²⁶.

Em seguida, serão realizadas análises com base nos dados apresentados. Essa verificação permite conhecer o perfil do contribuinte e, ainda, verificar a concentração de renda e a possibilidade de seu aumento ou perpetuação em razão da influência do perfil de tributação escolhido.

De acordo com essa classificação, mantendo-se o mesmo ano-base (2017), a arrecadação no Brasil (incluindo todos os tributos de todos os entes) foi repartida da seguinte forma:

Tabela 3 - Carga tributária por índice de incidência

Base	% da arrecadação
Renda	21,75%
Folha de salários	27,75%
Propriedade	4,58%
Bens e serviços	44,28%
Transferências financeiras	1,63%

Fonte: Receita Federal, 2020, p. 04.

Os dados demonstram que a tributação brasileira é preponderante sobre bens e serviços, ou seja, incidente sobre o consumo, constituindo quase metade do valor arrecadado, totalizando um percentual de 44,28%. Outro ponto de destaque preocupante é a questão da tributação sobre a propriedade, que é ínfima em relação às demais, constituindo menos de 5% do total.

Essa escolha, por uma tributação mais incisiva sobre o consumo e menor sobre o patrimônio, é alvo de diversas críticas. É entendida, ainda, como uma das possíveis causas de

²⁶ A Receita Federal utiliza uma quinta categoria, que é transferência. Todavia esse dado não impacta na análise final.

um sistema tributário injusto e desigual. Em razão da importância do tema, ele será explicado de forma aprofundada em um item exclusivo no capítulo 5.

Após a análise por categorias, o segundo aspecto a ser verificado é a distribuição dessa arrecadação por espécies tributárias. Incluem-se os impostos individualmente e as contribuições por categorias, por questões meramente didáticas e em relação à destinação dos valores angariados.

Ressalta-se que as contribuições de melhoria não entram nessa classificação, por serem bilaterais, em que o valor recebido serve para custear o serviço prestado (realização de uma obra pública) e, por esse motivo, não entram nessa análise, já que não interferem na questão da distribuição dos valores arrecadados. Como no momento não existe nenhum empréstimo compulsório²⁷, ele também não faz parte dos dados apresentados a seguir.

Tabela 4 - Arrecadação por tipo de tributo

Fonte	Valor	% (total)
IR	387.626,20	18,21
IPI	47.041,42	2,21
IOF	34.660,49	1,63
II/IE	32.350,16	1,52
Taxas	6.401,17	0,30
ITR	1.273,20	0,06
Outros	6.204,71	0,29
Contribuições de seguridade social	750.651,91	35,26
Outras contribuições	182.140,07	2,77
Estaduais		
ICMS	441.038,95	20,72
IPVA	40.508,51	1,90
ITCD	7.242,07	0,34
Outros	58.284,01	2,74
Municipais		
ISS	56.403,36	2,65
IPTU	38.426,85	1,81
ITBI	10.061,70	0,47
Outros	29.298,07	1,33

²⁷ O Estado tem evitado a criação de empréstimos compulsórios, até porque eles precisam ser devolvidos à população.

Fonte: autora. Dados da Receita Federal, 2020.

O grande destaque dessa tabela é a alta arrecadação proveniente do ICMS (20,72%), que é o principal imposto incidente sobre o consumo. As contribuições também têm um valor relevante, em termos de proporcionalidade da arrecadação. Entretanto, como se trata de uma destinação específica (a seguridade social), também não será objeto de análise. Outro ponto de destaque é o imposto de renda; como sua arrecadação é baseada em vários fatores, ele será objeto de uma análise minuciosa nos capítulos seguintes.

É interessante ressaltar que essa distribuição é uma característica estável da matriz tributária brasileira, sendo mantida dessa forma por diversos anos. Esse fato será de especial importância na análise crítica a ser feita nos próximos tópicos, conforme gráfico apresentado a seguir:

Tabela 5 - Evolução da participação das bases de incidência na arrecadação total

Cód.	Tipo de Base	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
1000	Renda	22,17%	20,73%	21,77%	20,71%	21,01%	21,01%	21,12%	22,62%	21,75%	21,62%
2000	Folha de Salários	27,79%	27,60%	27,17%	28,06%	27,45%	27,77%	27,76%	27,86%	27,75%	27,39%
3000	Propriedade	3,91%	3,77%	3,73%	3,88%	3,91%	4,09%	4,43%	4,52%	4,58%	4,64%
4000	Bens e Serviços	44,46%	45,71%	45,10%	45,42%	45,91%	45,50%	44,92%	43,33%	44,28%	44,74%
5000	Trans. Financeiras	1,80%	2,10%	2,20%	1,96%	1,68%	1,62%	1,80%	1,66%	1,63%	1,60%
9000	Outros Tributos	-0,12%	0,08%	0,03%	-0,03%	0,03%	0,01%	-0,02%	0,01%	0,01%	0,01%
0000	Total	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

Fonte: Receita Federal, 2020, p. 05.

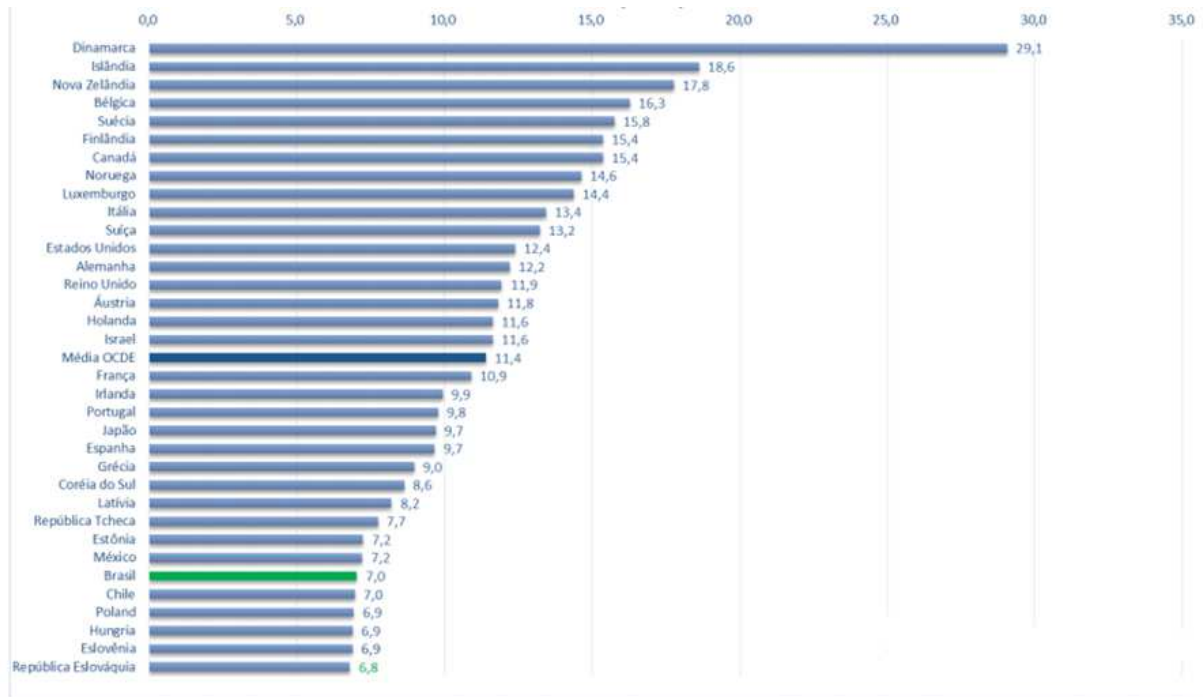
Partindo do exposto, percebe-se que os dados sobre as categorias de arrecadação mantêm-se sem alterações significativas. Em nenhuma das amostras o percentual de alteração supera 2%, em todas as categorias e em todos os anos retratados.

Esses dados nos permitem inferir que a preferência pela tributação do consumo em detrimento do patrimônio é uma característica marcante e perene, a qual compõe a estrutura tributária brasileira de forma consciente.

Analisando essa situação e comparando-a aos demais países, fica ainda mais perceptível o tamanho dessa discrepância. Para que seja possível uma análise mais eficaz, far-se-á uma comparação da carga tributária brasileira com os países que compõem a OCDE, por seguimento de tributo. Assim, será possível reforçar os pontos sensíveis da estrutura tributária brasileira.

A primeira análise comparativa será sobre o primeiro aspecto, a renda, confrontando os dados do Brasil e dos demais países da OCDE, no ano de referência de 2017:

Gráfico 3 - Comparativo da carga tributária incidente sobre a renda



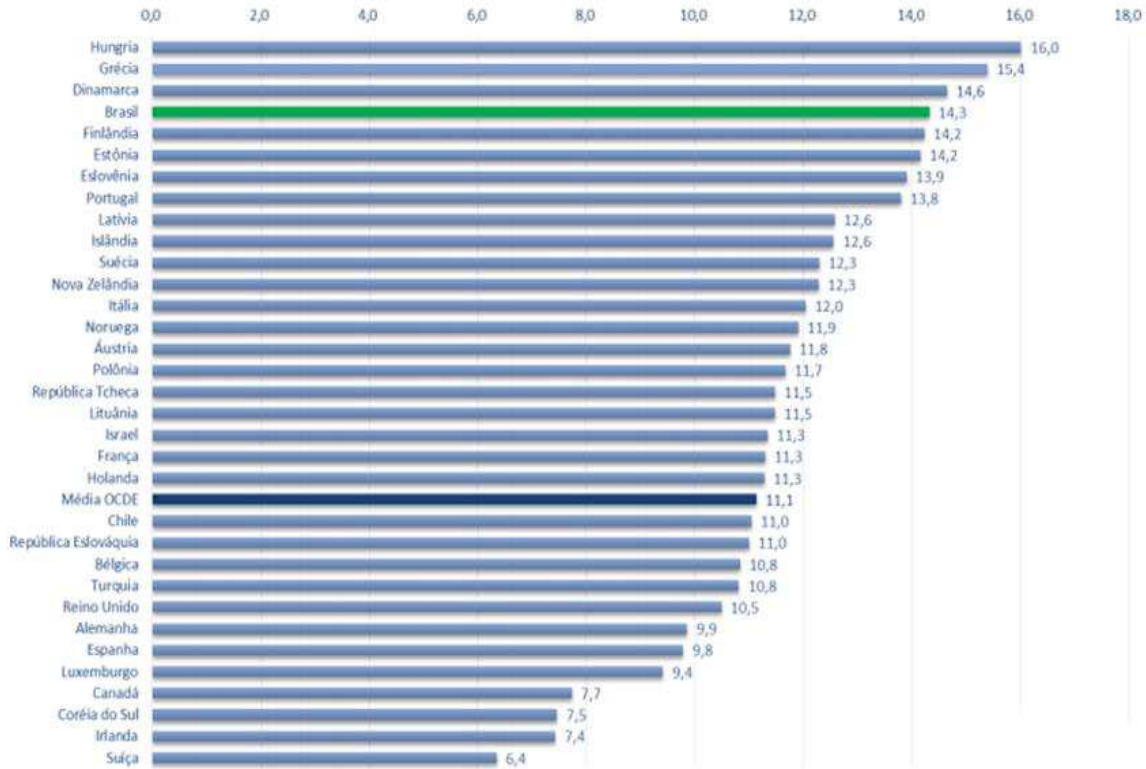
Fonte: Receita Federal, 2020, p. 07.

Enquanto o Brasil ocupa a 25ª posição na tributação geral, quando se analisa a tributação exclusivamente sobre a renda, a posição sobe para 22ª, o que demonstra uma preferência por se tributar a renda.

Essa tributação, por si só, não pode ser considerada como negativa, pois também inclui a tributação sobre a renda proveniente do capital, tais como os rendimentos e ganhos de capital. Ela gera um impacto negativo quando se trata de uma tributação alta, incidente principalmente sobre a renda de assalariados.

Por este motivo, a tributação sobre a renda precisa ser avaliada de uma forma mais aprofundada, buscando-se outros dados específicos, antes que se proceda a uma definição relativa ao tema da justiça fiscal, conforme será demonstrado em um tópico específico (seção 5.5).

O ponto mais discrepante dessa comparação refere-se à tributação sobre os bens e serviços (tributação sobre o consumo). A primazia por este tipo de tributação é tão notória que o Brasil sobe para o topo da lista comparativa, ocupando o 4º lugar, conforme demonstrado abaixo:

Gráfico 4- Comparativo da carga tributária incidente sobre os bens e serviços²⁸

Fonte: Receita Federal, 2020, p. 08.

É cabível evidenciar que em todas as outras análises comparativas, das demais categorias, o Brasil não ultrapassa a 20ª posição, exceto neste ponto, quando se refere à tributação sobre o consumo. O gráfico demonstra o valor relativamente excessivo e desproporcional cobrado sobre este vetor quando o Brasil ocupa a 4ª colocação, demonstrando o tratamento diferenciado dado a este tipo de tributação.

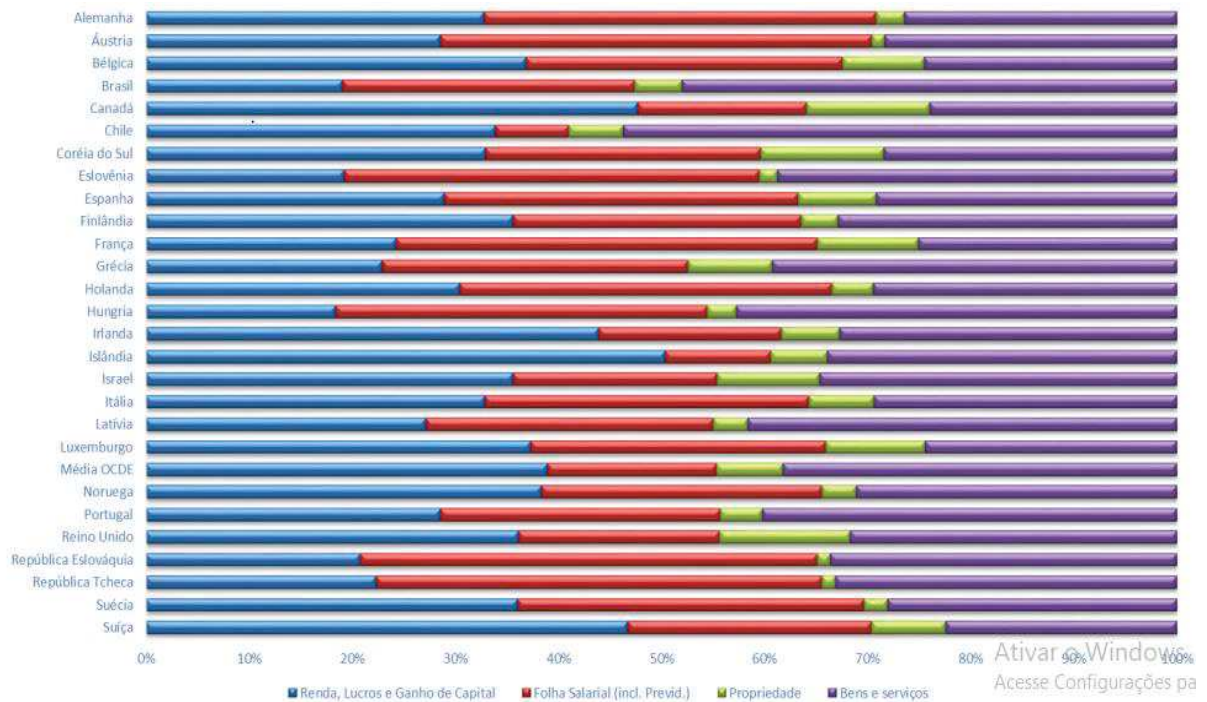
Cumprе ressaltar que essa categoria é a única em que o Brasil se encontra acima da média geral da OCDE. Esse gráfico é o mais incisivo ao retratar a situação da carga tributária brasileira que prepondera sobre o consumo (bens e serviços).

Para se fazer uma análise ainda mais profunda sobre o comparativo entre os países e suas escolhas tributárias, analisa-se agora a tributação com base nas quatro categorias definidas pela OCDE em conjunto.

²⁸ Cumprе esclarecer que essa análise também se refere ao ano de 2017. Os percentuais deste gráfico referem-se ao percentual que compõem a tributação em relação ao PIB.

Dessa forma, a comparação fica ainda mais clara, na medida em que facilita a visualização em conjunto por categoria de tributação e por país, conforme figura apresentada a seguir:

Gráfico 5- Carga tributária comparativa por base de incidência



Fonte: Receita Federal, 2020, p. 09.

O gráfico demonstra que, dentre os dados apresentados, o Brasil é o país que menos arrecada com a renda e mais arrecada com o consumo. Em relação à propriedade, fica clara uma baixa tributação, mas que também pode ser verificada em outros países, como Áustria, República Tcheca e Suécia.

3.5.2 Distribuição da arrecadação

A questão de como o valor arrecadado com os tributos é investido é uma das vertentes da justiça fiscal e deve ser observada com bastante afinco. A mera análise da carga tributária em relação ao PIB e com outros países é insuficiente para se verificar a prática da justiça fiscal, pois existem países que tributam muito, mas oferecem uma grande quantidade de serviços públicos à população, como será demonstrado abaixo.

Piketty explica que “o imposto não é nem bom nem ruim em si: tudo depende da maneira como ele é arrecadado e do que se faz com ele” (2014, p. 469); ou seja, não adianta analisar somente o gráfico no qual constam os países que cobram mais tributos; deve-se ir além,

analisando como a população é beneficiada com essa arrecadação. Esse entendimento é corroborado por Balthazar, que aduz que o mero fato de se pagar tributo não é uma dificuldade em si, mas o gerenciamento e o direcionamento da receita alcançada é que seriam de fato os problemas (2004, p. 8).

Nesse sentido, é muito importante o exame dos gastos públicos para se avaliar a ocorrência ou não da justiça fiscal. Como forma de buscar um critério mais objetivo para esse exame, optou-se pelo uso do índice IRBES (Índice de retorno de bem-estar à sociedade), que objetiva verificar a relação entre tributação e retorno à população. Para se chegar a este índice, faz-se uma relação entre a carga tributária proporcional, o PIB e o IDH.

No caso do Brasil, fica evidente a falta de uma boa destinação da arrecadação tributária, pois o país ocupa a última posição dentre os países analisados (IBTP, 2018), conforme pode ser verificado no quadro a seguir.

Tabela 6 – Comparação do índice IRBES

DESCRIMINAÇÃO	IRBES - ÍNDICE DE RETORNO AO BEM ESTAR DA SOCIEDADE				
	RANKING	ANO 2015	ANO 2015	ÍNDICE OBTIDO	RESULTADO
30 PAÍSES DE MAIOR TRIBUTAÇÃO	C.T SOBRE O PIB	IDH	IRBES	RANKING	RANK ANTERIOR
IRLANDA	23,10%	0,923	166,89	1º	5º
ESTADOS UNIDOS	26,20%	0,920	163,07	2º	3º
SUIÇA	27,70%	0,939	162,96	3º	1º
CORÉIA DO SUL	25,20%	0,901	162,61	4º	2º
AUSTRÁLIA	28,20%	0,939	162,39	5º	4º
JAPÃO	30,70%	0,903	156,45	6º	7º
CANADÁ	32,00%	0,920	156,40	7º	6º
ISRAEL	31,30%	0,899	155,42	8º	9º
REINO UNIDO	32,50%	0,909	154,89	9º	10º
NOVA ZELÂNDIA	33,00%	0,915	154,83	10º	8º
NORUEGA	37,40%	0,949	152,66	11º	16º
URUGUAI	27,00%	0,795	151,53	12º	14º
REPÚBLICA TCHECA	33,30%	0,878	151,34	13º	15º
ESPAÑHA	33,80%	0,884	151,27	14º	12º
ISLÂNDIA	36,70%	0,921	151,08	15º	21º
ALEMANHA	37,10%	0,926	151,05	16º	11º
ESLOVÁQUIA	32,30%	0,845	149,68	17º	13º
LUXEMBURGO	36,80%	0,898	149,01	18º	19º
ESLOVÊNIA	36,60%	0,890	148,56	19º	18º
ARGENTINA	32,10%	0,827	148,38	20º	17º
GRÉCIA	36,40%	0,866	146,75	21º	20º
DINAMARCA	43,90%	0,925	143,14	22º	24º
BÉLGICA	42,80%	0,896	141,94	23º	22º
ÁUSTRIA	42,70%	0,893	141,80	24º	23º
ITÁLIA	42,30%	0,887	141,75	25º	27º
SUÉCIA	44,01%	0,910	141,74	26º	28º
FRANÇA	43,20%	0,897	141,57	27º	26º
HUNGRIA	39,00%	0,836	141,21	28º	25º
FINLÂNDIA	42,90%	0,895	141,74	29º	21º
BRASIL	33,36%	0,754	140,74	30º	30º

Fonte: IBPT, 2018, p. 5

O critério equidade, analisando o contexto do retorno do que foi pago em tributos à população (como os serviços básicos, assim como a saúde, educação, segurança, dentre outros), não é identificado na política tributária brasileira. Sendo, portanto, o primeiro ponto a ser tratado quando se fala de desigualdade na tributação (IPEA, 2010).

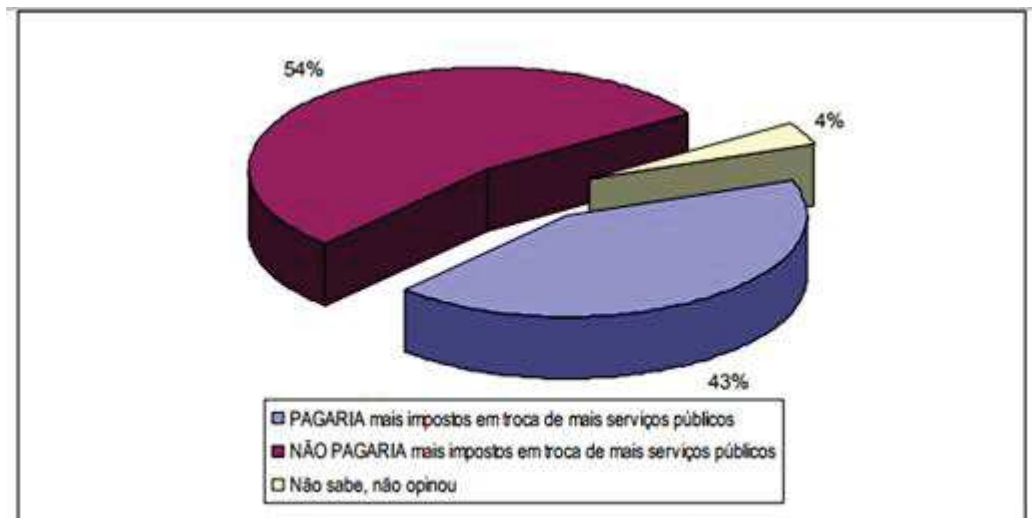
O Brasil vive um momento de constante inquietação da população sobre a condução da política econômica e uma das principais críticas envolve a alta tributação. A população sente-se injustiçada com o alto valor cobrado de tributos e com a péssima qualidade de serviços ofertados. O Brasil tributa como um país desenvolvido e presta serviços como um país subdesenvolvido, o que o levou a ser conhecido como “Belíndia” - uma pequena e rica Bélgica e uma imensa e pobre Índia (BACHA, 2012).

Essa expressão só reforça a grande desigualdade social histórica existente, evidenciada quando se analisa a tributação entre as camadas sociais ou ainda quando se percebe o quão regressiva é a carga tributária.

Logo, a insatisfação da população resulta muito mais da falta de retorno do que do valor da carga tributária em si, pois o mau uso do dinheiro público talvez seja o maior motivo de incômodo da sociedade.

Conforme demonstra o gráfico abaixo, desenvolvido após uma pesquisa de opinião realizada pela Escola de Administração Fazendária-ESAF, esse é um tema bastante sensível, base de insatisfação:

Gráfico 6 – Aceitação da população para o aumento de tributos em troca de retorno em serviços



Fonte: ESAF, 2010, p. 49

De acordo com o gráfico, quando se é discutido se as pessoas aceitariam pagar mais impostos por mais serviços, quase metade dos entrevistados responde que sim, ou seja, compactuam com a teoria de que a injustiça não é tributar muito, mas sim cobrar muito e investir pouco. Analisando os dados do gráfico com os outros dados sobre o tema, assim como o índice IRBES, conclui-se que a insatisfação da população não é com o alto valor cobrado, mas com a falta de retorno à sociedade.

A percepção sobre a injustiça nesta relação é nítida e, fica ainda mais clara com a conduta permissiva da sociedade sobre a sonegação. Entende-se, por muitas vezes, que se o Estado não presta serviços a contento e, continuamente, está envolvido em escândalos de corrupção, então, melhor seria se o próprio contribuinte fizesse a opção de escolher onde e quando aplicar seus recursos.

A própria população não se sente motivada a cobrar do próximo uma conduta ética em relação ao pagamento de tributos, uma vez que o próprio governo está envolvido em escândalos de corrupção frequentemente. Não se trata, aqui, de encontrar uma justificativa, mas, somente, de se buscar uma das causas para a conduta social de concordância ou aceitação para com a sonegação.

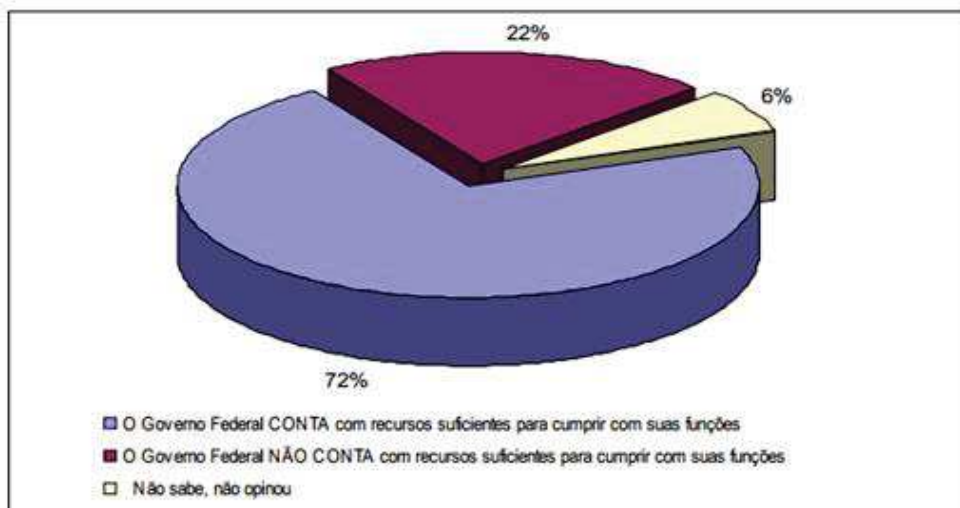
Um estudo do IBPT (2017, p. 2) informa que o brasileiro trabalha 29 dias ao ano somente para financiar a corrupção. Sendo assim, a coletividade se vê tão fragilizada que acaba por entender a sonegação como aceitável e, muitas vezes, viável, já que a carga tributária é enorme e pouco se recebe de volta.

Balthazar frisa que o retorno social é baixo, gerando uma sensação de descaso para com a população, em decorrência da falta de cuidado com o uso do dinheiro público. A prática da sonegação por vezes se mostra aceitável socialmente, e por isso, muitos contribuintes optam por não denunciar estas situações. Esse legado é histórico, vindo desde o período colonial e incentiva o pensamento de que pagar tributos é inútil dentro do tipo de Estado que se vive (2004, p. 7).

Cumprir esclarecer que a maioria da população, dentro da pesquisa realizada pela ESAF, entende que os recursos obtidos são suficientes para o Estado cumprir seu papel, ou seja, a falta de recursos não seria o problema, e sim a má gestão dos mesmos.

Dessa forma, percebe-se o entendimento da população em que existe um mau uso dos recursos arrecadados, já que existe uma arrecadação alta (como já foi demonstrado nos tópicos anteriores); contudo, mesmo assim, os serviços não são bem prestados, conforme dados apresentados abaixo:

Gráfico 7 - Percepção da população sobre a arrecadação tributária

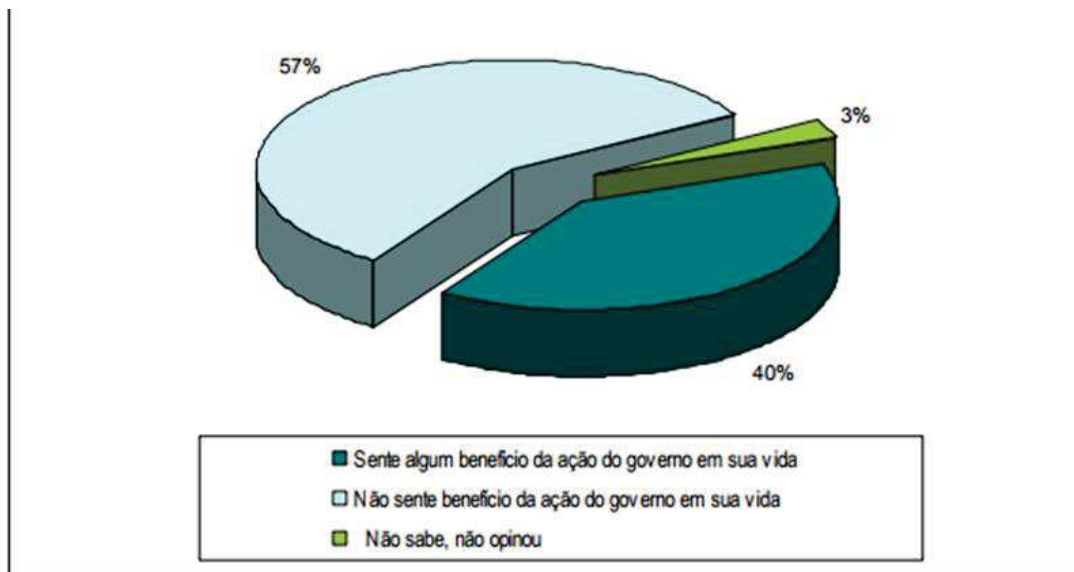


Fonte: ESAF, 2010, p. 64

Assim, quase $\frac{3}{4}$ dos entrevistados compreendem que o Estado já tem o suficiente, faltando somente a iniciativa de executar bem o que foi arrecadado, investindo nas áreas prioritárias.

Outro dado que merece destaque é a percepção dos entrevistados sobre a prestação dos serviços públicos, conforme gráfico a seguir:

Gráfico 8- Percepção dos gastos públicos pela população



Fonte: ESAF, 2010, p. 69

Uma grande parcela desta desconfiança existe em razão do desconhecimento da população em matéria tributária. Sabe-se que se paga muito, mas não se conhece ao certo quanto é esse muito e, sequer se conhece a fundo sobre a necessidade do Estado, no tocante à arrecadação.

A fim de tentar amenizar esta questão, é necessário que o contribuinte conheça a tributação e verifique sua necessidade, agindo de forma a cooperar com o Estado. E este, entendendo que a alta tributação tende a complicar a economia, deve analisar e criar formas de tributar menos onerosas e mais justas, a fim de obter crescimento econômico e desenvolvimento.

Balthazar ressalta ainda que existe no Brasil uma tradição de irresignação ao pagamento de tributos. Essa cultura teve origem com o excesso de carga tributária, da falta de transparência dos meios usados para cobrança dos tributos e da baixa participação popular na formulação das

leis fiscais (2004, p. 1). Entretanto, mesmo após diversas ações estatais, como as relacionadas à clareza das normas e institutos, a população ainda mantém essa repulsa histórica.

A má distribuição das grandes quantias arrecadadas enseja outro efeito ainda mais grave, além da repulsa popular, que é o estímulo à desigualdade social. Trata-se de um sério problema brasileiro e mundial. Quando o Estado não oferece retorno à sociedade do que recolhe, a parte mais prejudicada é a classe menos favorecida, a mais dependente dos serviços oferecidos pelo Estado.

Dessa forma, é de extrema importância que seja compreendida a estrutura e dinâmica da desigualdade social no Brasil, com suas causas e origens. Isto permitirá entender de forma apropriada como a desigualdade se conecta com o sistema tributário do país.

4 DESIGUALDADE

A desigualdade, para efeitos de nossa análise, pode ser entendida como uma disparidade existente entre indivíduos, grupos ou classes de uma dada sociedade, motivada por suas estruturas sociais e seus mecanismos próprios de reprodução. Essa diferenciação pode ser motivada por diversos fatores, os quais resultam em situações discriminatórias e de segregação.

Trata-se de um tema extremamente importante, tanto para o indivíduo quanto para a coletividade. No presente estudo, ele é considerado o cerne da problemática social. Para estudar a justiça fiscal, que se fundamenta na ideia de uma tributação justa e equânime, é necessário entender o que é a desigualdade como problema social, como ela se manifesta e quais são as suas principais características.

O objetivo deste capítulo é fazer uma revisão da literatura que aborda o tema da desigualdade e suas nuances. Não se trata de propor uma nova perspectiva, mas sim uma análise de aspectos importantes já consignados pelos estudos a respeito.

Para entender a desigualdade, dentro de um contexto amplificado, torna-se imprescindível tratar de seu conceito e abrangência, principalmente, quando se trata de sua vertente econômica, fenômeno extenso e peculiar. Para atingir esse objetivo, a ancoragem se dará em autores contemporâneos, a saber: Thomas Piketty e Joseph Stiglitz. No contexto da literatura nacional, autores como Adriane Ferrarini, Jessé de Souza, Celi Scalon e Marcelo Medeiros merecem destaque pela contribuição relevante, além de outras obras, que versam sobre questões específicas.

Importante também será diferenciar o tema desigualdade da pobreza, já que, embora ambas tenham uma relação próxima, não podem ser confundidas. Embora o objeto da tese seja a análise da desigualdade material, as relações entre desigualdade material e imaterial também serão examinadas, tendo em vista a sua relevância.

Além disso, serão buscadas formas de combate à desigualdade, analisando-se os mecanismos que permitem a sua perpetuação, tais como a legitimação e naturalização e, ainda, o papel do Estado para buscar este combate.

Para uma melhor apresentação do panorama acerca das relações entre desigualdade e justiça fiscal, analisar-se-ão dados de órgãos oficiais e de pesquisa pessoal sobre o tema. O objetivo é que se compreenda, por um lado, como a desigualdade se manifesta no Brasil e, por outro, quão profundo é seu impacto nas relações sociais.

4.1 A DESIGUALDADE HOJE

A desigualdade social pode ser vista sob diversos aspectos. Ao se falar nesse tema, é importante verificar sob qual parâmetro se está analisando, tendo em vista que, na presente tese, o fator econômico será utilizado como elemento identificador das desigualdades. Os demais fatores, também relevantes, serão explicitados a seguir. Contudo, por uma questão metodológica e por ser a vertente relacionada diretamente com a questão do sistema de tributação e sua natureza eminentemente econômica, optou-se pela dimensão econômica.

Nesta seção, busca-se identificar a discrepância evidenciada tanto no cenário internacional quanto no brasileiro. Alguns dados serão utilizados para exemplificar e comprovar o grau de disparidade e concentração de renda existente entre pessoas e países.

Para se mensurar a existência da desigualdade de renda entre os membros da sociedade como um todo, vários métodos poderiam ser utilizados; entretanto, a presente pesquisa utilizará como padrões o índice de Gini, a diferenciação entre as variáveis capital e trabalho (proposta por Thomas Piketty), a concentração de renda e a diferença de crescimento entre os estratos sociais.

4.1.1 Dados internacionais

A desigualdade econômica pode ser verificada por diversos critérios. O primeiro a ser analisado será a concentração da renda dentro de um determinado local; essa medida é utilizada para estimar a capacidade de acumulação de riquezas em uma sociedade. De acordo com dados do Banco Mundial, em relação ao ano de 2013, aproximadamente 10,7% da população do mundo vivia abaixo da linha da pobreza (estipulada em US\$ 1,90 por dia); esse percentual corresponde a uma estimativa de 767 milhões de pessoas²⁹ (2018, p. 2).

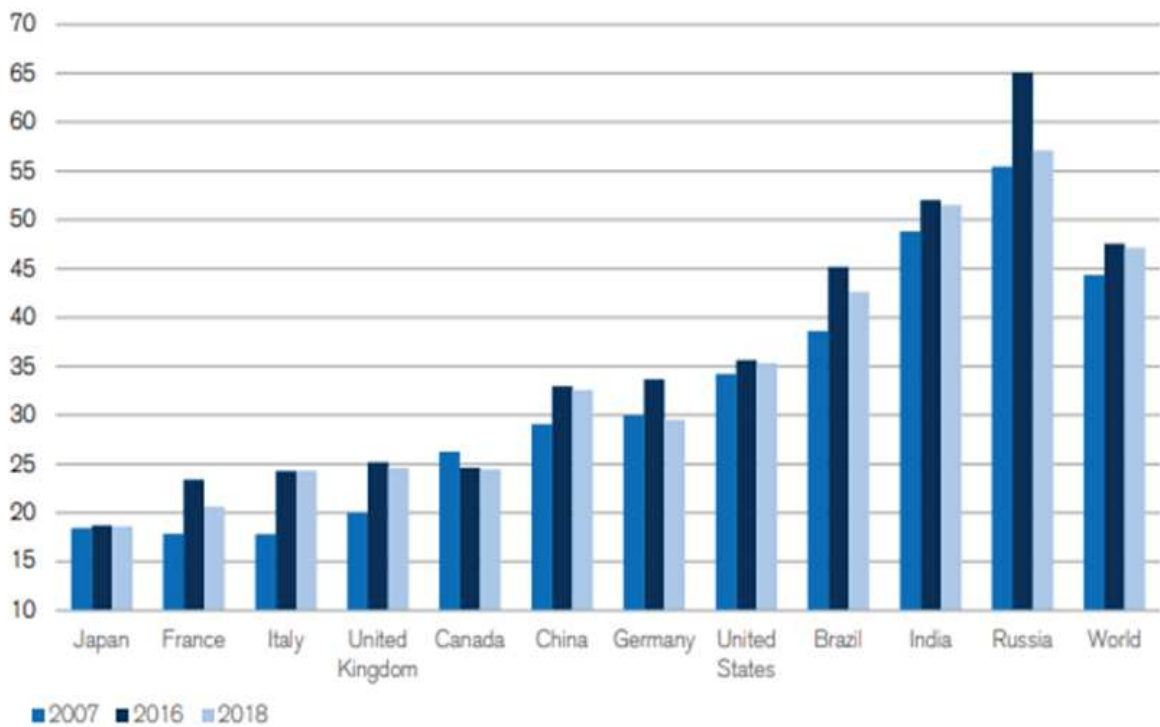
Outra questão relevante é o nível de concentração de renda. Sob uma perspectiva mundial, a concentração de renda também é impactante. O Banco CreditSuisse³⁰ afirma que, para o ano de 2018, apenas 1% da população detém quase metade da riqueza mundial (47,2%), e esse índice é mantido, sofrendo poucas variações no decorrer da última década (p. 9), conforme última coluna do gráfico nº 10, a seguir.

²⁹ Esses dados foram considerados analisando-se somente a questão da renda.

³⁰ Este banco desenvolve uma pesquisa, juntamente com diversos especialistas do mundo, sobre a desigualdade, em especial sobre a concentração de renda em vários países, chamada Relatório Global de riqueza. Os dados citados nesta tese referem-se ao Relatório do ano de 2018, que é a 9ª edição deste Relatório.

O gráfico faz um comparativo da concentração de renda do 1% da população considerada mais rica, nos últimos anos (2007, 2016 e 2017), em uma amostra dos países com as maiores economias no período. Ele aponta ainda qual percentual da riqueza total detêm os 1% mais ricos, fazendo uma comparação entre países. Cabe esclarecer que, embora existam algumas quedas nesse índice, elas se mostram sutis.

Gráfico 9- concentração de riqueza dos 1% mais ricos³¹



Fonte: CreditSuisse, 2018, p. 9.

Depreende-se, assim, que a concentração existente no 1% mais rico representa uma riqueza estável, que tem sofrido pequenas variações, mantendo uma tendência de estabilidade. Dentre os países analisados, destaca-se a Rússia, como ponto negativo, em que a concentração da renda dessa categoria ultrapassa os 55% do total. Além disso, o Japão também chama atenção por ser o país com a menor concentração da riqueza, estando durante toda a década analisada com um percentual inferior a 20%, no tocante à faixa superior da riqueza.

Ampliando essa margem para os 10% mais ricos, a discrepância torna-se ainda maior, em termos mundiais. De acordo com os dados apresentados, o grupo composto pelos 10% com

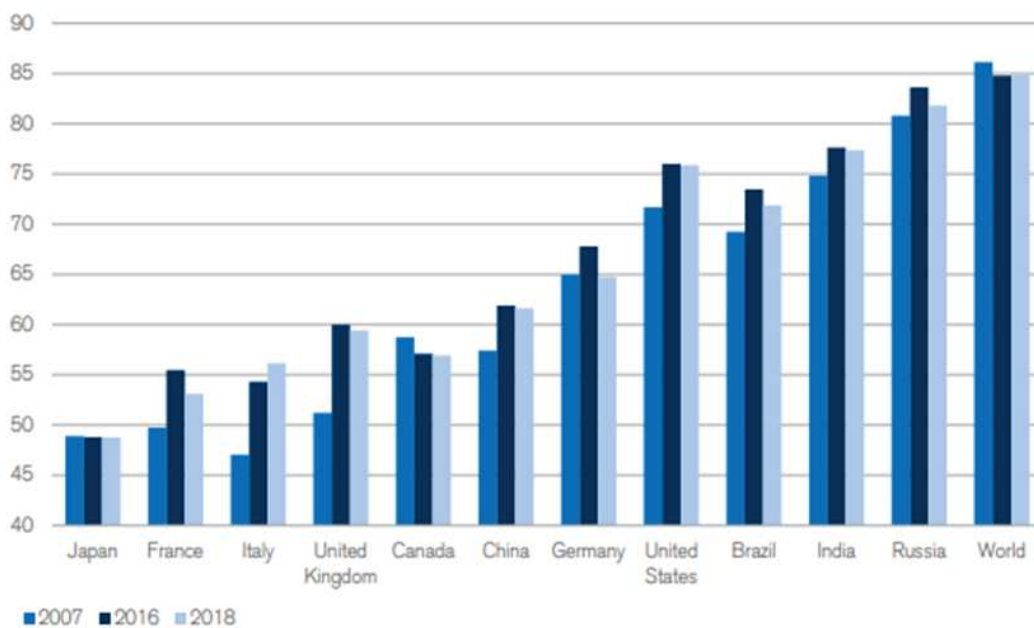
³¹ O gráfico utiliza os dados dos países com as maiores economias no período. Trata-se de uma amostra. A coluna da direita retrata a realidade mundial, por isso apresenta dados ainda mais alarmantes. Isto vale também para o gráfico seguinte.

maior renda dos países mais ricos, é responsável por 85% de toda a riqueza global (CREDIT SUISSE, p. 10).

É importante ressaltar que esse percentual sofreu pouca alteração na última década, o que comprova a continuidade da concentração de riquezas e, conseqüentemente, uma grande desigualdade entre os estratos sociais.

Ampliando-se a análise para os 10% mais ricos, percebe-se que o problema da concentração de renda ainda se mantém, conforme o gráfico a seguir:

Gráfico 10- Concentração da riqueza dos 10% mais ricos

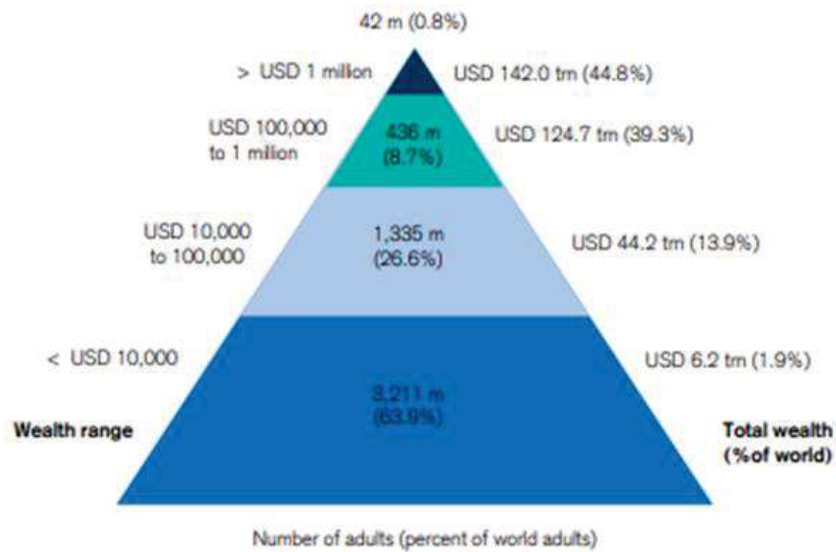


Fonte: CreditSuisse, 2018, p. 9.

Tais dados retratam uma desigualdade de renda em nível mundial; embora alguns países estejam mais distantes dessa medida, como Japão e Itália, eles ainda possuem um percentual alto (próximo dos 50%) e, por isso, preocupante. Destaca-se novamente a Rússia como o país com a maior concentração.

Além de verificar a grande concentração de renda dos estratos superiores, também é importante fazer uma comparação entre a quantidade de pessoas e a quantidade de riqueza acumulada, tomando como base outros estratos. Nesse caso, enquanto 10% da população mundial detêm 85% da riqueza, 63,9% da população pertencente ao estrato inferior detêm ínfimos 1,9% da riqueza, conforme gráfico apresentado abaixo:

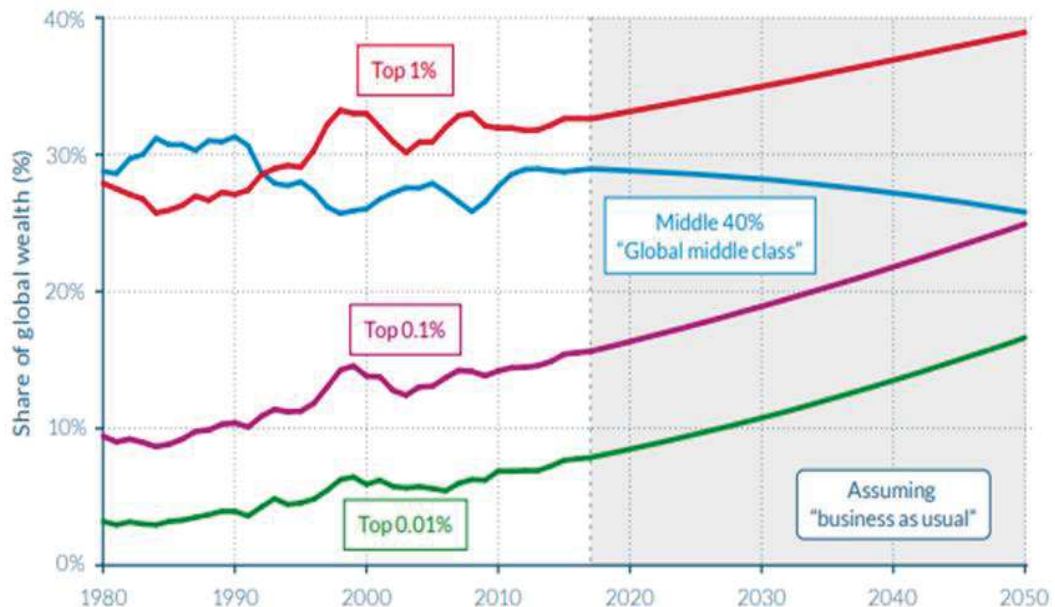
Gráfico 11 – Concentração de riqueza x população mundial



Fonte: CreditSuisse, 2018, p. 20

Outro ponto frequentemente utilizado para avaliar a desigualdade é o nível de crescimento de renda entre os estratos altos, médios e baixos. Com esse dado é possível analisar o aumento de concentração de renda entre diversas classes, conforme demonstrado a seguir:

Gráfico 12 – Crescimento da renda entre as classes sociais



Fonte: CHANCEL, 2018, p. 13

O gráfico acima demonstra a diferença no crescimento de renda entre diferentes classes sociais. Enquanto as camadas que representam 0,01%, 0,1% e 1% da população mundial - as

mais abastadas - apresentam aumento da renda no decorrer dos anos, o estrato da classe média, representada pelos 40% centrais, retrata queda.

Esses dados demonstram que a renda das classes mais altas está aumentando, ainda mais se considerando que a da classe média diminuiu. Sendo assim, mesmo que apresente aumento em algum determinado momento, não há estabilidade e, logo em seguida, apresenta-se uma nova queda. É importante frisar que com base nessa perspectiva, estima-se que para os anos seguintes ainda se mantenha a queda do rendimento da classe média e aumento das classes mais altas.

4.1.2 Dados nacionais

Barros, Henriques e Mendonça explicam que o Brasil não é um país pobre, mas um país com vários pobres (2000, p. 126); ou seja, o Brasil é um país consideravelmente rico, mas que distribui muito mal suas riquezas, de forma que várias pessoas vivam sob o estigma da pobreza e da miséria.

Atualmente, com a difusão das ideias dos Direitos Humanos, vive-se em uma cultura da igualdade na qual esta é tida como um valor, ao passo que os próprios indivíduos se veem como iguais e reivindicam seus direitos perante a sociedade (DUBET, 2000, p. 6). Esse avanço ocorreu bastante em razão da democracia, que permite e incentiva a participação popular. Entretanto, deve-se esclarecer que a participação popular e o aparente acesso às novas situações não garantem automaticamente que a igualdade seja implantada.

O que se percebe é que a desigualdade, hoje, se encontra sob uma nova face: o acesso universal a diversos bens aumentou, assim como a serviços, a exemplo do ingresso escolar; todavia, as desigualdades e a segregação ainda persistem (DUBET, 2000, p. 8), à medida que não basta permitir o acesso sem que existam condições iguais. A nova face da desigualdade distingue as pessoas por outras condições, tais como cor, gênero, capital cultural, dentre tantas outras.

Em consequência, a desigualdade no Brasil pode ser vista sob diversos aspectos. O primeiro a ser levantado é em relação à concentração de renda no Brasil, que é bastante elevada. Essa concentração faz com que poucas pessoas concentrem uma grande parcela da riqueza, o que dificulta que as demais camadas da sociedade tenham acesso a ela e permaneçam nos estratos inferiores.

O gráfico abaixo é formulado com base nos dados fornecidos pela Receita Federal, que por sua vez se embasa nas declarações de imposto de renda entregues ao órgão. Percebe-se que

boa parte da riqueza está concentrada nas mãos de poucos, conforme informações extraídas em relação às declarações de imposto de renda apresentadas no ano calendário de 2013.

Tabela 7 - Quantitativo de declarações de imposto de renda e riqueza total

Declarações de IR por faixa de renda - ano calendário 2013		
Faixa de rendimento	Nº de declarantes	Riqueza em bens e direitos (em R\$ bilhões)
Até 1/2 salário-mínimo	1.268.688	91,710 (1,6%)
1/2 a 1 salário-mínimo	518.341	28,848 (0,5%)
1 a 2 salários-mínimos	1.075.827	63,828 (1,1%)
2 a 3 salários-mínimos	2.692.915	162,665 (2,8%)
3 a 5 salários-mínimos	7.882.026	489,764 (8,4%)
5 a 10 salários-mínimos	7.300.376	757,644 (13%)
10 a 20 salários-mínimos	3.522.174	863,635 (14,8%)
20 a 40 salários-mínimos	1.507.344	946,215 (16,2%)
40 a 80 salários-mínimos	518.567	703,606 (12,1%)
80 a 160 salários-mínimos	136.718	453,223 (7,8%)
> 160 salários-mínimos	71.440	1.264,340 (21,7%)
Total	26.494.416	5.825,478(100%)

Fonte: Receita Federal, 2014, p. 11.

Ao considerar a população com renda superior a 80 salários-mínimos – os dois últimos extratos da tabela – percebe-se que 29,5% da riqueza nacional estão concentrados em apenas 0,8% da população que contribui para o referido imposto. É importante frisar que foi excluída dessa análise a questão da sonegação fiscal, o que pode piorar ainda mais esse percentual, ampliando sobremaneira a desigualdade.³²

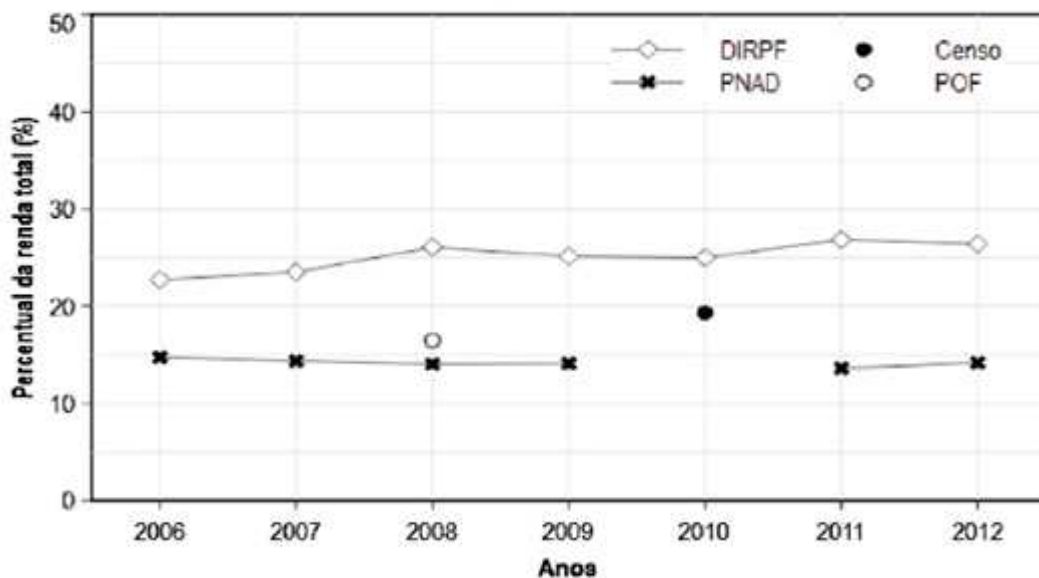
Todavia, destacando-se na pesquisa os mais necessitados, analisando os dois primeiros extratos, ou seja, utilizando como parâmetro quem possui renda de até um salário-mínimo, nota-se que se está falando de 6,1% da população que acumula 1,6% da riqueza do país, em uma

³²Dados da pesquisa do Banco CreditSuisse estimam que o 1% mais rico no Brasil concentre 43% da riqueza (p. 52).

proporção de 0,26 por pessoa; tais dados evidenciam a discrepância existente entre os dois primeiros e os dois últimos extratos da tabela.

Para Medeiros, é importante salientar que os dados fornecidos pela Receita Federal possuem maior credibilidade em relação aos demais, pois é mais difícil esconder ou até mesmo esquecer de uma renda no momento da declaração de imposto de renda, do que numa pesquisa feita em domicílio³³. Em seu trabalho, ele ressalta que a população mais rica (1% das maiores rendas com base nas declarações de IR) concentra mais de 30% da renda total do país, confirmando, assim, a existência de uma grande desigualdade social no Brasil (MEDEIROS, 2015, p. 18).

Gráfico 13- Renda nas diversas pesquisas



Fonte: MEDEIROS, 2015, p. 18

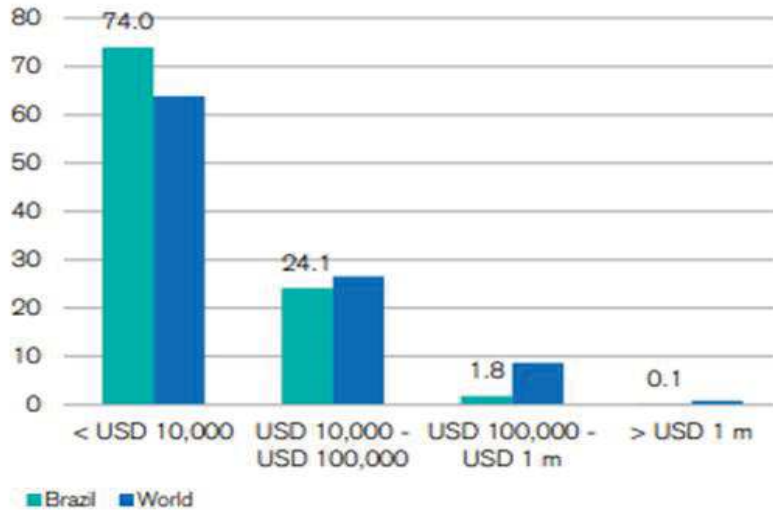
Os dados expostos corroboram o entendimento sobre a grande desigualdade vigente no Brasil, ao se comparar a população mais rica com a população mais pobre. Percebe-se, ainda, que essa diferença vem crescendo nos últimos anos, embora de maneira leve, o que não afasta a necessidade proeminente de destinar maior atenção e cautela a este fenômeno, considerando-se a sua gravidade.

Outro ponto da pesquisa do Banco CreditSuisse, em relação ao ano de 2018, aponta que existe uma grande quantidade de brasileiros pertencentes ao estrato mais baixo da renda (riqueza inferior a US \$10.000,00). Aproximadamente 74% da população fazem parte desta

³³ Cumpre frisar que os dados obtidos via declaração de imposto de renda não incluem todas as rendas, já que os isentos, por possuírem uma renda abaixo do limite, não precisam efetuar a declaração.

categoria, superando a média mundial, que é de 64%, conforme demonstrado no gráfico a seguir:

Gráfico 14 - Distribuição da riqueza por adulto

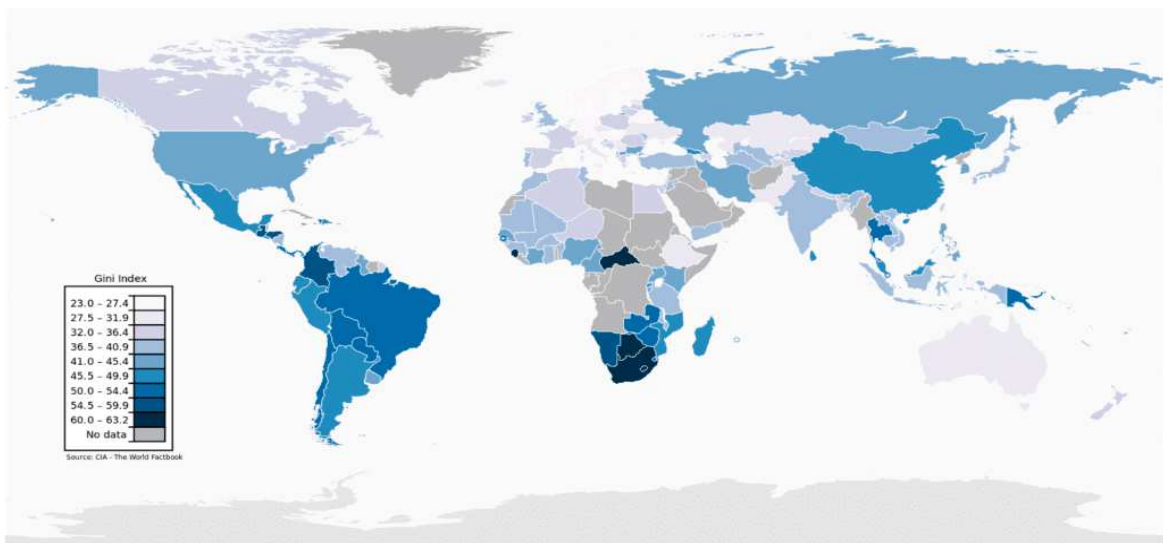


Fonte: CreditSuisse, 2018, p. 52

Comparando o Brasil com os demais países, constata-se que a desigualdade é consideravelmente alta. Com base nos dados de 2017, o Brasil é o 10º país no ranking da desigualdade, de acordo com os dados indicados pelo índice de Gini e apresentados abaixo.

A figura abaixo aponta a questão da desigualdade, identificada por países, conforme definição do índice de Gini, referente ao ano de 2017. Neste caso, fala-se da desigualdade de renda interna, diferenciando os países por cores:

Figura 1- Índice de GINI referente ao ano de 2017



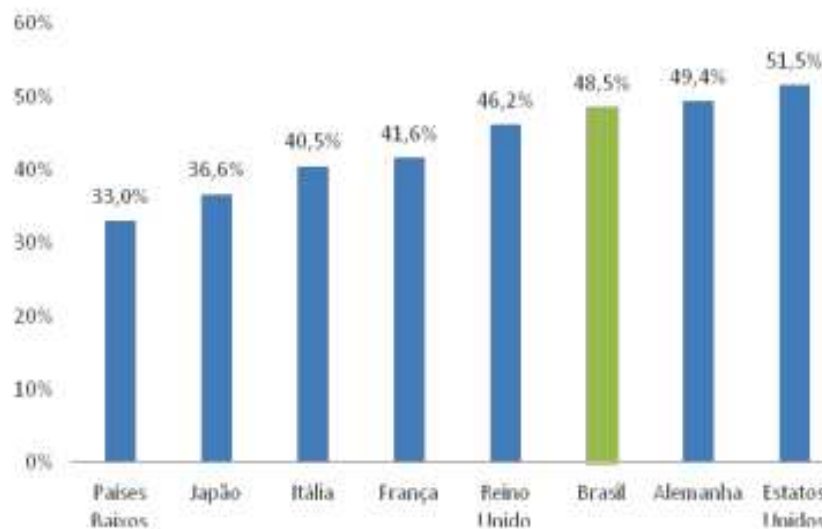
Fonte: <https://www.sunu.com.br/artigos/indice-de-gini/> Table 2. 9 of World Development Indicators: Distribution of income or consumption The World Bank³⁴

A imagem reflete o que já fora delineado sobre a desigualdade. Nota-se que o Brasil se encontra em uma posição de grande desigualdade no contexto atual, e que esta advém de um problema histórico³⁵. Apesar de algumas políticas redistributivas terem sido implantadas nas últimas décadas, reduzindo o índice, ele ainda continua alto e desproporcional ao crescimento econômico.

Entretanto, ainda é muito importante comparar essa desigualdade, que também existe entre as camadas mais altas da sociedade, com outros países do mundo, para entender quão sério é o problema contemporâneo de desigualdade no Brasil.

Com base nos dados fornecidos pela Receita Federal, a Secretaria de Política Econômica (2016, p. 17) realizou relevante comparação, apontando a discrepância entre mais ricos e mais pobres, apresentada a seguir:

Gráfico 15 - Comparação entre a renda dos mais ricos, por países



Fonte: Secretaria de Política Econômica, 2016, p. 17

O padrão utilizado foi a concentração de renda do 1% mais rico da população, em relação aos 5% mais ricos. Percebe-se que, entre os países analisados, o Brasil aparece em terceiro lugar. Esses dados mostram que, mesmo em comparação à população também abastada

³⁴ Disponível em: <http://wdi.worldbank.org/table/2.9>. Acesso em 15.05.2016.

³⁵ Embora um dos principais autores referenciados nesse texto critique o índice de GINI (PIKETTY, 2014, p. 238), ele será adotado por ser um dado objetivo necessário para a realização da presente pesquisa.

- os 5% mais ricos-, ainda existe uma grande disparidade (na relação entre 1% e 5%), confirmando ainda mais o fosso da desigualdade, que, mesmo entre os ricos, existe.

4.1.3 Considerações sobre a relevância da desigualdade, em especial no Brasil

A desigualdade social pode ser explicada segundo suas diversas vertentes. A origem dela pode advir de questões naturais, econômicas, culturais, demográficas, de oportunidades, de vontade pessoal, dentre outras. Para se estudar a desigualdade, é preciso entender seu surgimento, sua origem, como e porque ela continua ativa na sociedade, por vezes com maior gravidade. É imprescindível compreender a questão para que se possa chegar a alguma possibilidade de solucioná-la ou, no mínimo, amenizá-la.

Therborn explica que a desigualdade não pode ser confundida com diferença. A desigualdade é sempre vertical, viola uma norma moral, a norma da igualdade, e pode ser extinta. Para o autor, em síntese, “desigualdades são diferenças hierárquicas, evitáveis e moralmente injustificadas”. A diferença pode ser algo genético, que não pode ser alterado, já a desigualdade, por ser um fato social, pode ser reduzida ou até mesmo extinta (2010, p. 146).

Inicialmente, a desigualdade e a pobreza não eram vistas como problema, mas com naturalidade; era extremamente comum o fato de existirem pessoas mais abastadas e outras não. Às vezes, acreditava-se até em destino para justificar a desigualdade – o cristianismo da Idade Média, por exemplo, a defende como virtude, principalmente pelo modelo de vida de São Francisco de Assis. No entanto, a partir da evolução das análises sobre o contexto social, os indivíduos começaram a enxergá-la como problema.

A desigualdade social sempre esteve muito presente no Brasil, que a aceitava e encarava com certa normalidade. A mobilidade social era tida como um mecanismo de transmissão e herança (SCALON, 2007, p. 127). Acreditou-se, por muito tempo, na superioridade e na tradição como formas de estratificação social.

A distinção de renda esteve presente no Brasil desde os primórdios. Ela ocorria em razão do sistema colonial, que explorava as riquezas locais e as enviava para Portugal. Poucas pessoas locais foram beneficiadas nesse sistema. Em sua maioria, os portugueses vieram para o Brasil para auxiliar na administração da Colônia, recebendo terras em troca de seus préstimos. Contudo, mesmo após a independência e ascensão do Império, a situação não foi alterada, o que se repetiu com o fim da escravidão e o início da república, o padrão de desigualdade permanecendo estável neste período (POCHMANN, 2015, p. 33).

A origem da desigualdade está diretamente relacionada à questão da escravidão e da suposta dívida que os mais pobres deviam aos mais abastados (GAIGER e ASSEBURG, 2007, p. 501). A escravidão, por si, era justificada em uma desigualdade de aptidões e, mesmo com o seu fim, os negros ainda permaneceram pertencentes às camadas de mais baixas rendas na sociedade.

Vários outros fatores históricos podem ser mencionados como propulsores da desigualdade existente ainda hoje, tais como: sistema facilitador de latifúndios, discriminação com mulheres, negros e índios, negociações com fazendeiros, parcelamento tributários frequentes para pessoas jurídicas, subsídios para grandes empresas, dentre vários outros (GUIMARÃES, 2014, p. 126).

A segmentação regional também é uma questão central para explicar a desigualdade de renda e pobreza no Brasil, principalmente no que tange à desigualdade no mercado de trabalho. A elevada variação dos salários, identificada entre indivíduos com baixa escolaridade, sugere que outros fatores estejam agindo para explicar o fenômeno.

As características regionais brasileiras têm importante contribuição para a determinação dos salários e o desempenho econômico. A discriminação no mercado de trabalho por gênero e raça tem potencial efeito sobre a pobreza; tais fatores, dentre outros já mencionados, tendem a gerar vulnerabilidade (CEPAL, 2004, p. 23). É indubitável, portanto, que a desigualdade se constitui como um círculo vicioso, difícil de ser rompido.

Embora a cultura da desigualdade venha se modificando com o tempo, ela ainda persiste. Vários direitos sociais foram alcançados como forma de atingir essa igualdade, até então tida como inata, tais como: o fim da sociedade de castas, fim da escravidão, acesso aos direitos políticos, inserção das mulheres na sociedade etc. Entretanto, eles não foram suficientes para alterar o cenário de intensa desigualdade existente na sociedade brasileira.

Com base nas informações apresentadas acima, evidencia-se a presença da desigualdade em termos mundiais e nacionais. Tais informações indicam uma situação preocupante, que precisa ser estudada de forma a se pensar em alternativas viáveis para a redução das disparidades existentes.

Em todos os critérios analisados, percebe-se a presença de uma grande discrepância entre as pessoas, quando comparadas por nível de renda; tanto no que se refere à concentração, quanto à evolução de renda comparada, índice de Gini, ao acesso aos serviços públicos, ou seja, em todos os critérios analisados, fica evidente uma grande desigualdade.

Outro fato preocupante é que os dados do Brasil não apresentam expectativa de melhora ou evolução. Embora nos anos 2000 tenha sido percebido um progresso em termos de menor

desigualdade, nos últimos anos essa tendência não se manteve e ainda teve piora, conforme a evolução do índice de Gini dos últimos anos (explicado na página 106).

Nesse sentido, é importante identificar a questão posta, entendê-la como um problema social a ser combatido (não como uma consequência natural e aceitável) e, em seguida, buscar alternativas viáveis.

4.2 DIMENSÕES E ASPECTOS CONCEITUAIS

Como dito anteriormente, a desigualdade pode ser examinada não somente do ponto de vista econômico. Outros fatores influenciam e são influenciados pela desigualdade. Em diversos contextos eles não são analisados, ou porque são mais difíceis de serem mensurados, ou simplesmente porque não compõem diretamente o objeto econômico e existe uma tendência de superestimar esse plano de análise, em detrimento de outros fatores.

Por esses motivos, é importante analisar a desigualdade de uma forma mais ampla, verificando seu impacto em diversos aspectos, tais como nas questões políticas, dou e acesso e domínio de recursos culturais.

4.2.1 As múltiplas dimensões da desigualdade e seus vínculos mútuos

É de extrema relevância estudar a desigualdade como uma questão política, uma vez que ela se vincula com a democracia. Esta relação pode ser percebida em relação à participação popular e à justiça social, por exemplo. Pois, quando se pensa em distribuição igualitária entre a sociedade, e no acesso aos direitos, fala-se tanto de desigualdade como da democracia, já que essas são características da cidadania (SCALON, 2011, p. 51). Uma das consequências da disparidade existente é que ela demarca o espaço dos cidadãos, criando uma segregação e gerando diversas distinções no que se refere às chances de vida (SCALON, 2011, p. 54).

Marta Arretche ressalta que a democracia é um instrumento de inclusão. À medida que as pessoas mais pobres passam a votar, elas podem escolher representantes que defendam seus interesses. Entretanto, o eleito, por si só, é incapaz de alterar a estrutura desigual já enraizada na sociedade (ARRETCHE, 2015, p. 7).

Todavia, mesmo que a democracia seja um incentivo à igualdade, no que diz respeito à lei, ainda há que se ressaltar a questão da igualdade de chances na vida, isto é, da igualdade de oportunidades (SCALON, 2007, p. 52), uma vez que a igualdade de direitos por si só não garante o fim da desigualdade social. Não basta que a legislação admita a participação popular

em áreas que, até então, não eram permitidas. O problema em questão é profundo e complexo, por esse motivo, justifica-se seu estudo.

Ferrarini ressalta que as desigualdades continuam a existir, porém, agora, sobre outro prisma, a medida que a igualdade jurídica camufla as desigualdades sociais (2008, p. 20). A liberdade, defendida pela democracia, seria somente uma “pseudoliberalidade,” na qual os atores do mercado dominam as massas disfarçadamente, de forma a fazer com que a sociedade se sinta livre, estando, na verdade, dominada pelo sistema econômico.

Stiglitz explica que a riqueza é um fato gerador de poder e, ele, conseqüentemente, também gera mais riqueza, criando-se assim um círculo vicioso de representação política, pois os representantes eleitos defenderão, em sua maioria, as políticas que os beneficiem (STIGLITZ, 2016, p. 78).

Corroborando também Scalón, ao entender que a desigualdade ultrapassa a questão econômica, em especial quando se trata da distribuição de poder em diferentes esferas, tais como o político, o intelectual e o simbólico (2011, p. 51). Via de regra, as pessoas de menos condições financeiras acabam também participando menos ativamente das decisões políticas.

Zygmunt Bauman ressalta que a desigualdade pode ser uma ameaça à democracia (2015, p. 10). Essa ameaça ocorre à proporção que a desigualdade prejudica a capacidade de decisão das pessoas e ainda, confere poder excessivo aos mais abastados, que tendem a tomar decisões voltadas ao interesse dessa categoria específica, esquecendo-se de políticas voltadas aos menos abastados.

Para Sandel, a desigualdade gera dois efeitos muito ruins à sociedade: o fiscal e o cívico. Quanto aos tributos, o referido autor frisa que as pessoas com maior poder aquisitivo não têm interesse em apoiá-los em uma conjuntura de sociedade desigual, pois eles não usam os serviços públicos, como os demais, e não se preocupariam com sua existência somente por altruísmo. Ressalta ainda que, pelo lado do civismo, quando as pessoas se tornam distantes, diminui-se a convivência e o costume da solidariedade, juntamente com o senso da coletividade, ambos vetores da democracia (SANDEL, 2012, p. 328).

Piketty relaciona as questões políticas e sociais como parte da ascensão e do declínio dos índices de desigualdade. Vai além, ao afirmar que a estrutura do sistema de desigualdade, tais como sua origem e justificações, sempre teve relação direta com questões políticas. O modo como a desigualdade é vista pela sociedade é um dos fatores que constitui sua estrutura e, por isso, influencia diretamente sua presença (2014, p. 26). Uma sociedade que aceita ou justifica a existência de desigualdades como critérios de justiça tende a ser uma sociedade mais desigual.

Uma pesquisa realizada pela Oxfam³⁶ aponta que os altos índices de desigualdade de renda tendem a estimular questionamentos sobre a democracia, que passa a ser discutida. A população questiona os privilégios dirigidos a uma minoria, em razão das decisões políticas (2015, p. 12).

A exclusão das camadas menos favorecidas ultrapassa a questão financeira, pois essas pessoas também são excluídas do acesso à cultura, das chances de obter um trabalho honrado e bem pago, do processo de tomada de decisões e, ainda, da oportunidade de se compreender com uma visão positiva perante a sociedade (VERONESE, 2009, p. 4), afetando, inclusive, a autoestima pessoal.

Sendo assim, a desigualdade deve ser entendida como um problema social, econômico e político, buscando-se, nessa conjunção, uma solução para que seja reduzida e para que a sociedade se torne mais justa, em todos esses aspectos, garantindo a todos igualdade econômica, em acesso, oportunidades e participação.

4.2.2 Desigualdade e pobreza

Embora tenham uma relação de complementaridade, pois a desigualdade econômica nada mais é do que a constatação da existência da pobreza de um lado e da riqueza de outro, cumpre ressaltar que desigualdade e pobreza não possuem o mesmo significado e, por isso, devem ser diferenciadas.

A pobreza – insuficiência de renda para a satisfação das necessidades básicas – está intimamente ligada a diversas formas de privação, as quais vão desde privações econômicas (as mais comumente estudadas) às demais formas de desprovimento, em especial as privações de oportunidades (SEN, 2010, p. 35). Estas limitações tendem a gerar um círculo vicioso e a dificultar a mobilidade social.

Salgado assevera que o conceito de pobreza costuma ser estabelecido de forma eminentemente econômica (SALGADO, 2005, p. 236), com base na teoria da carência. Entende que este conceito deve ser humanizado, tendo em vista que a carência é bem mais que ter necessidade, ampliando-a para “exclusão ou acesso às oportunidades” (SALGADO, 2005, p. 243).

Para Dewey, a questão da pobreza está relacionada com a questão da liberdade. Pobre é quem não tem autonomia, não quem precisa ser assistido. Não raro, o cidadão tem acesso a

³⁶ A Oxfam é uma Organização não governamental que desenvolve pesquisas sobre a desigualdade e justiça econômica. Disponível em: <https://www.oxfam.org.br/historia/>.

determinados produtos alimentícios, de forma que não passe fome; entretanto, não tem o poder de escolher como vai se alimentar, não tem essa liberdade. Logo, é inserido no rol de pobres, mesmo tendo acesso e oportunidade de se alimentar (DEWEY, 1970, p. 98). Por isso, é assertivo afirmar que a pobreza está diretamente ligada à ideia da liberdade e, que a principal característica de ser pobre é não ser livre para determinar as escolhas da vida (SEN, 2010, p. 35).

A pobreza está diretamente ligada à carência, compreendida aqui não só como privação financeira, mas também cultural, simbólica, política e de acesso aos serviços públicos de base, como educação e saúde. Dentre outras questões, a desigualdade está relacionada com a ideia da má distribuição. É possível existir uma sociedade pobre, sem que seja desigual. Todavia, é improvável existir uma sociedade desigual sem que haja pobreza.

4.2.3 Desigualdade material e imaterial

A desigualdade é estudada frequentemente como uma diferenciação entre ricos e pobres dentro da coletividade; ou seja, estuda como a riqueza produzida distribui-se no meio social, sendo este o ponto principal a ser abordado. Contudo, para entender a complexidade do tema, é necessário perpassar pelas implicações que a desigualdade acarreta a outras áreas, pois está diante de um problema tipicamente social. A análise da desigualdade imaterial, em suas diversas acepções, permitirá uma compreensão panorâmica do que é desigualdade.

As desigualdades imateriais são aquelas que, presentes na sociedade, não estão explicitamente ligadas à questão da renda, embora o estejam de forma implícita. Por vezes, atuam como impedimentos para que a desigualdade econômica seja resolvida e afetam diversos setores da vida em sociedade, além do aspecto econômico-financeiro. Ela se manifesta sobre diversos aspectos e tem uma grande relevância social, uma vez que não pode ser percebida como um problema eminentemente econômico.

Esse tipo de desigualdade pode ser invisível, como muitas vezes a sociedade a trata; porém, pode impactar diretamente no desenvolvimento social, levando a outras situações, como a desigualdade de gênero e raça, dentre outras. A pobreza, sendo analisada por uma vertente social, não seria simplesmente não ter condições, ou ser carente, mas não ter acesso às oportunidades que permitirão ter algo no futuro, como, por exemplo, acesso à educação de qualidade.

Vários fatores geram e reproduzem desigualdades imateriais, influenciando diretamente a renda; mesmo assim, são ignorados por boa parte da população, por serem invisíveis ou mais

difíceis de mensurar. Alguns exemplos disso são o capital cultural, a herança imaterial, o gênero, a educação familiar, a falta de oportunidade, a educação pública e a saúde.

Outra questão também influenciadora são as próprias distinções sociais que acabam por gerar desigualdades, pois algumas características pessoais são mais valorizadas socialmente, e, por isso, geram uma renda maior às pessoas que tiveram a “sorte” de nascer com elas. A própria escolha profissional poderá determinar a formação de desigualdades sociais, uma vez que as remunerações também são desiguais (SOLERA, 2005, p. 218). Quem nascer com a capacidade relacionada a uma profissão bem remunerada, se desenvolvê-la, vai acabar tendo um salário superior em relação à pessoa com outra capacidade menos remunerada, embora ambos possam ter se dedicado igualmente.

As desigualdades enfraquecem o sistema econômico ao provocar diversos colapsos. A igualdade seria uma das medidas usadas pela economia como “equalizadora do bem-estar social e do desenvolvimento econômico” (2017, p. 5). Nesse sentido, a desigualdade como fator social influencia e dificulta o desenvolvimento econômico e, por esse motivo, também deve ser estudada como um fato econômico.

A desigualdade material é verificada com a desigualdade econômica. Esta traz uma distinção entre pessoas em razão de questões econômicas. Essa mensuração é feita, em regra, pela renda ou pela riqueza acumulada. É a desigualdade mais visível e mais conhecida popularmente.

Essa desigualdade pode ser facilmente verificada comparando-se as pessoas na sociedade em razão de sua renda e/ou de seus bens. Ou, ainda, comparando-se entes como estados e municípios, em razão de seus demonstrativos econômicos, tais como PIB, balança comercial, dívidas, dentre outros.

4.2.4 Principais mecanismos de produção da desigualdade

Vários são os mecanismos que ensejam a criação de desigualdades. Para a presente pesquisa, entendeu-se por identificar o sistema capitalista e a diferenciação no tratamento da renda decorrente do capital e do trabalho como fatores preponderantes na geração das distinções econômico-sociais, como veremos adiante, a partir da obra de Thomas Piketty.

Para Ferrarini, um dos fatores que fizeram com que a desigualdade se acentuasse foi a ascensão do capitalismo que, desde o início, foi marcado por uma ampliação acentuada da pobreza (2008, p. 20-21). Mesmo havendo o reconhecimento dessa questão social por entidades internacionais, como o Banco Mundial e o Fundo Monetário Internacional, a desigualdade ainda

continua a existir. Talvez pelo fato de as políticas de desestímulo serem voltadas para medidas compensatórias que pouco repercutem no resultado e na resolução, de fato, do problema (FERRARINI, 2008, p. 26). Ressalta, ainda, que a existência de disparidade é incoerente, à medida que existe uma farta produção, porém, mal distribuída (FERRARINI, 2008, p. 26).

No capitalismo, a desigualdade, no sentido econômico, acaba sendo um elemento funcional. Na medida em que se entende o trabalho como valor chave e o capital como o retorno por este trabalho (DUBET, 2000, p. 6), se aceita de forma rotineira a disparidade de remuneração entre as profissões. Dessa forma, a justificativa se dá em razão de diversos fatores, tais como qualificação, volume de trabalho e dedicação, dentre outros. E assim, implicitamente, já se coloca a desigualdade como uma característica natural do mercado de trabalho.

Perante o sistema capitalista, a desigualdade é vista como uma consequência natural da justiça – quem estuda mais e trabalha mais conquistará um retorno financeiro melhor – visto que a desigualdade, nessa perspectiva, é encarada como resultado das escolhas pessoais, e não sociais. A corrente neoliberal é a principal defensora dessa linha de pensamento. Para ela, a desigualdade é uma necessidade do bom funcionamento do capitalismo, sendo a sua configuração algo inevitável e comum da economia, ao considerar o mérito individual como a mola mestra da recompensa financeira e social (MAZZA, 2017, p. 87).

Já Stiglitz entende que a desigualdade não pode ser vista como uma consequência lógica do sistema capitalista. Para o autor, ela é uma questão mais política do que econômica, pois o sistema econômico norteia, mas não obriga, a tomada de decisões políticas. Para fundamentar seu argumento, ele cita alguns países como exemplo de sucesso na redução de desigualdades (STIGLITZ, 2016, p. 103), e salienta que, para reduzir desigualdades, é necessário suprimir não o capitalismo, mas os efeitos maléficos do mercado que decorrem dele (STIGLITZ, 2016, p. 113).

Há, ainda, vários autores que entendem que a desigualdade é algo tão natural que pode até ser positiva, à medida que incentiva a competição, que será praticamente obrigatória, e enseja o desenvolvimento pessoal dos atores, se feita de forma “limpa” e estiver associada à igualdade de oportunidades (SOLERA, 2005, p. 221). Assim, a recompensa poderia instigar as pessoas menos favorecidas a buscarem seu espaço e as mais favorecidas, a permanecerem.

Piketty amplia a abordagem e aponta a diferenciação do tratamento dado aos componentes da renda: o rendimento do capital e do trabalho e sua relação como causa geradora de desigualdade (2014, p. 24). O autor explica que esses são os maiores responsáveis para a origem e a permanência da desigualdade econômica. Essa é uma das principais formas de

desigualdade e, talvez, a mais histórica – a renda de quem tem a terra *versus* a renda de quem trabalha com a terra alheia (PIKETTY, 2014, p. 45).

Para Piketty, independentemente do local, só são possíveis duas formas de se obter comodidade material: por meio do trabalho ou da herança (2014, p. 369). Elas também são as formas que gerarão as desigualdades, as quais ocorrerão quando existir de um lado pessoas com muito conforto e, de outro, pessoas com pouco ou nenhum conforto.

A primeira questão sobre a desigualdade econômica é analisar de que forma se dá a relação entre desigualdade do capital e do trabalho. Se ocorrer uma desigualdade muito profunda nessa relação, de forma que a remuneração do capital seja muito superior à da renda, a sociedade mais abastada será uma sociedade de heranças. Dessa forma, por mais que uma pessoa trabalhe, jamais conseguirá alcançar o patamar de uma pessoa que já nasceu com posses, como acontecia no século XIX (PIKETTY, 2014, p. 236).

O autor frisa que essa situação tende a gerar um desconforto social. Para ele, “é difícil aceitar que os detentores do capital – alguns dos quais, ao menos em parte, herdaram essa condição – possam se apropriar de um montante significativo da riqueza produzida sem que tenham trabalhado para isso” (PIKETTY, 2014, p. 46). Além de que, poderá ocorrer um fator psicológico importante que é o desânimo das pessoas mais pobres quanto a serem capazes de ascender pelo seu próprio esforço, com o seu trabalho.

Piketty fundamenta sua teoria em Aristóteles, que defendia veementemente que o dinheiro não deve motivar a geração de mais dinheiro (2014, p. 517). Desta feita, o capital puro não pode ser o elemento que fará surgir ainda mais capital, sendo o trabalho a forma mais justa de se alcançar retorno financeiro. Fica notório que a relação entre renda do capital e do trabalho não pode ser tão desigual a ponto de impedir ou dificultar sobremaneira a ascensão social. O mesmo autor ainda ressalta que a pior desigualdade seria a do capital, que tende a ser mais severa que a da renda (2014, p. 239).

Além disso, é necessário analisar cada elemento individualmente, pois também são fatores que reforçam a desigualdade social como um todo (PIKETTY, 2014, p. 238). Um país que tem uma relação de pouca desigualdade entre o capital e o trabalho ainda pode ser um país com grande desigualdade, se cada fator analisado isoladamente também apresentar grandes disparidades.

Mesmo se tratando somente da desigualdade da renda, esquecendo-se nesse momento a renda do capital, ainda existem desigualdades dentro dessa categoria; a principal causa seria a renda do trabalho, que remunera de forma consideravelmente desigual (PIKETTY, 2014, p. 56) e está fortemente ligada à questão da educação e as suas oportunidades. É essa desigualdade

que define o padrão de vida e a composição patrimonial da sociedade, além de definir a durabilidade das situações sociais (MAZZA, 2017, p. 89).

Medeiros e Castro explicam que o rendimento do capital pertence quase integralmente aos indivíduos mais ricos. No Brasil, rendimentos desta categoria pertencem, em sua quase totalidade, aos 10% mais ricos (2018, p. 591). Dessa forma, se o rendimento decorrente do capital se sobrepuser ao rendimento do trabalho, a concentração de riqueza permanecerá cada vez mais nas classes mais altas, perpetuando as desigualdades econômicas de forma ainda mais severa.

Outro fator preponderante no incentivo à desigualdade entre o rendimento decorrente do capital e o rendimento decorrente do trabalho é a tributação. Esta geralmente é mais branda sobre o capital e, normalmente, as pessoas com maior poder aquisitivo são as que investem em capital, de forma a sofrer menor taxa, sendo possível um maior retorno financeiro para esses. Dessa forma, a tributação reforçará a desigualdade já existente (PIKETTY, 2014, p. 483).

4.3 AS FORMAS DE COMBATE À DESIGUALDADE

Ao entender a seriedade do tema em questão e sua abrangência, faz-se necessário buscar alternativas para sua redução. É importante pensar em opções possíveis e viáveis, bem como analisar as principais dificuldades encontradas.

4.3.1 A força dos mecanismos estruturais

A desigualdade social, por vezes, faz parte de um círculo vicioso, o qual favorece a estratificação social. Vários fatores contribuem para que a desigualdade persista e até mesmo seja ampliada. Dentre eles, destacam-se os mecanismos estruturais, aqueles mais difíceis de serem percebidos e, conseqüentemente, mais difíceis de serem superados.

A herança imaterial, tida por fatores como o estilo de vida, o comportamento no âmbito social, o não esbanjar, dentre outros, influencia diretamente o comportamento e, por conseguinte, os hábitos e, no futuro, o poder econômico. Além disso, assevera Souza que o processo de identificação afetiva é natural e pré-reflexivo, no qual a criança internaliza características do que é certo e de como deve agir, sendo mais bem sucedida, por exemplo, em entrevistas de emprego (2009, p. 18-19).

As desigualdades – econômicas, políticas e culturais – tendem a constituir um ambiente vicioso e cruel, reproduzindo a estrutura e endossando um sistema retroalimentado

automaticamente, tendo ligeiras melhorias com a aplicação de ações pontuais, voltadas para a redistribuição. Dessa maneira, acaba acarretando uma melhora temporária e ineficiente em longo prazo (GAIGER e ASSEBURG, 2007, p. 502).

Stiglitz segue a mesma linha, ao afirmar que existe uma “força centrífuga” em que os proveitos econômicos são repassados para as gerações seguintes (2016, p. 69). Nesse sentido, se nenhuma providência for tomada, o ciclo da desigualdade será mantido e perpetuado de forma natural.

Essa lógica é aplicada em razão das oportunidades que são cerceadas às gerações seguintes. Um pai pobre, por exemplo, não conseguirá oferecer boas escolhas educacionais ao seu filho, que, conseqüentemente, não conseguirá boas oportunidades de trabalho e assim sucessivamente. Para Atkinson, a desigualdade de resultados afeta diretamente a igualdade de oportunidades para a geração seguinte. Os beneficiários da desigualdade de resultados, hoje, podem transmitir uma vantagem injusta aos seus filhos amanhã (2015, p. 33).

As classes sociais, como um todo, habitualmente, reproduzem-se de forma estratificada, sem muitas alterações, e essa permanência se dá de forma invisível. Jessé Souza ressalta que a “construção das distintas capacidades de classe é realizada no refúgio dos lares e longe dos olhos do público” (2009, p. 47), embora todos saibam que se trata de uma construção repleta de falhas e problemas.

4.3.2 O peso dos padrões culturais e das visões que naturalizam a desigualdade

Uma das maiores dificuldades no enfrentamento do tema em questão é a sua naturalização. Os ideais capitalistas tendem a criar desigualdades e além disso, atribuem a responsabilidade pela desigualdade às próprias vítimas, como se elas tivessem escolhido ou permitido se manter em uma situação inferior.

A desigualdade social sempre foi, de alguma forma, legitimada socialmente. A princípio, com a visão religiosa, que defendia o destino imposto por Deus; em seguida, a visão economicista, que encara a existência de pessoas privilegiadas por terem assim feito por merecer, pois conquistaram esses privilégios por fazerem jus aos benefícios advindos de seu esforço ou de sua família (SOUZA, 2009, p. 20).

A desigualdade já se encontra internalizada no seio social, de forma que o preconceito da qual decorre é uma questão de tradição cultural e está enraizada na sociedade, que a aceita e reproduz. Mesmo que isso ocorra por vezes de forma involuntária e automática, tornou-se um

costume social (GAIGER e ASSEBURG, 2007, p. 502), dificultando sobremaneira sua redução ou exclusão.

Essa legitimação advém também da ideia de justiça que carrega a meritocracia, a qual defende que todos os entraves podem ser superados com base no esforço individual. A própria sociedade já validou a desigualdade por meio da anuência da disparidade permitida pela meritocracia, como por exemplo, os altos salários dos executivos e dos concursos públicos (SOUZA, 2009, p. 22).

Meritocracia, para Jessé Souza, seria a “definição de justiça social moderna”, a justiça alcançada por seu próprio esforço, pelo valor individual de cada um (SOUZA, 2009, p. 388). A meritocracia teve seu grande desenvolvimento com a sociedade do trabalho. Até então, as sociedades tinham, como principal fonte de riqueza, a herança; logo, quem nascia rico não precisava trabalhar. A burguesia alterou essa concepção e, a partir de então, iniciou-se uma sociedade baseada no trabalho, alterando seus valores e méritos.

A ideia da meritocracia é justificar a desigualdade como uma questão de escolha individual. Os ricos não querem somente ter privilégios, querem legitimar essa riqueza como justa e, por isso, culpam o Estado e as vítimas pela desigualdade e pelas dificuldades enfrentadas pela ralé, tratando todo o problema como uma mera questão de opção (SOUZA, 2009, p. 87).

Stiglitz ressalta que as crianças não escolhem seus pais e, conseqüentemente, a classe social a qual vão pertencer. Entender a pobreza como escolha e permitir desigualdades para essa faixa etária seria uma incompatibilidade moral (2016, p. 104). A desigualdade de oportunidades é subentendida e pode ser vista em pequenos detalhes, desde a infância, como a maior exposição a riscos ambientais e menos estímulos em atividades extras, como esportes, leitura e acesso a artes (STIGLITZ, 2016, p. 141).

A principal crítica ao sistema meritocrático é o fato de que, para ele ser aplicado, existe a necessidade de se dar iguais oportunidades, em especial na vida escolar, e não só na escola propriamente dita, para que existam condições semelhantes de competição. Destaca Souza que, enquanto as crianças das classes mais altas chegam à escola já tendo recebido dos pais todo o estímulo, os melhores exemplos e a carga de motivação diária necessária para o difícil aprendizado que a disciplina escolar exige, as crianças da chamada ralé³⁷ chegam completamente despreparadas para os mesmos desafios (SOUZA, 2009, p. 82).

³⁷ Este é o termo usado por Jessé Souza para identificar as classes mais baixas em sua obra *A ralé brasileira*. O objetivo é chamar a atenção para o fato dessa classe social ser marginalizada socialmente.

A existência de uma igualdade de oportunidades, defendida nos ideais democráticos, traz implícita a ideia de que é possível que todas as pessoas se desenvolvam socialmente. Portanto, os privilégios alcançados por uma minoria seriam apenas o reflexo de seu esforço, também entendidos como desigualdades fortuitas e, mais ainda, como desigualdades justificadas por um esforço e desempenho individualmente diferenciados (SOUZA, 2009, p. 43).

Faz-se necessário asseverar acerca das pré-condições sociais que deveriam existir para que a ocorrência do mérito seja possível. Numa sociedade de trabalho, é necessário que se evidencie igualdade no acesso ao conhecimento útil e produtivo, não existindo privilégios de nascimento e de sangue (SOUZA, 2009, p. 121). O esforço individual e isolado dificilmente ultrapassará todas as barreiras existentes no mundo capitalista.

Importante ressaltar que, se as condições forem muito díspares entre os agentes sociais, a desigualdade será resultado dessa diferença, e não da capacidade dos agentes (SOLERA, 2005, p. 222). Para que a competição funcione como critério motivador do desenvolvimento, ela deve acontecer em sistemas com as mesmas oportunidades; caso contrário, ela funcionará como fator extremamente negativo.

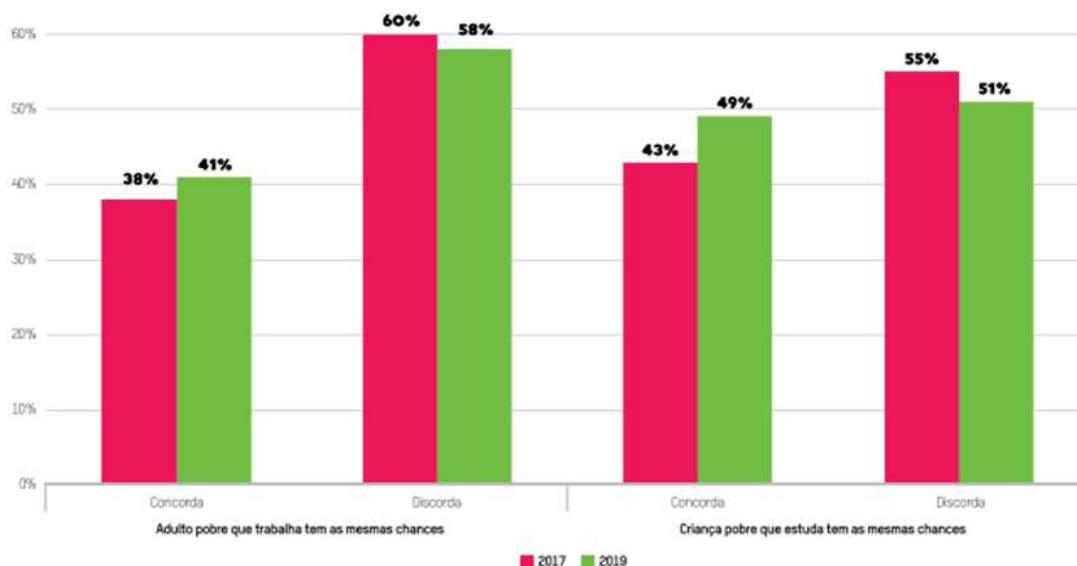
Além da desigualdade de oportunidades, outra crítica que se faz é que a meritocracia se esquece das situações sociais anteriores que são base para o sucesso individual; que, na verdade, não é tão individual e, sim, coletivo. Quem pertence a classes menos favorecidas, tende a permanecer nessas classes (SOUZA, 2009, p. 22), independentemente de quão esforçados venham a ser no futuro, em razão das diversas oportunidades que não tiveram ou tiveram de forma inferior em relação às demais classes sociais. Alguns fatores podem ser citados, tais como, uma educação de qualidade ou uma herança imaterial que o motive a ter hábitos voltados à disciplina e ao estudo.

A desigualdade deixa de ser coletiva, da classe inteira, e passa a ser individual. Com isso, mesmo se alta, a desigualdade não mais espanta os setores sociais, pois ela é uma característica implícita do capitalismo e explícita da meritocracia (SOUZA, 2009, p. 120-121). Até porque, quando se convive muito tempo com uma desigualdade, como a da renda, é muito comum ocorrer a sua naturalização. Dessa forma, por se tratar de uma situação tão comum, a mesma pode se tornar um hábito (SCALON, 2011, p. 56).

Este sistema meritocrático não só existe como é aceito socialmente. Uma pesquisa realizada pela OXFAM Brasil, sobre a percepção da meritocracia pela população, identifica que perto da metade dos entrevistados concorda que os adultos que trabalham e as crianças que estudam têm as mesmas chances e oportunidades. Parte considerável da população, alinhando-

se à retórica da meritocracia, entende que os argumentos aventados retratam os fatores individuais capazes de resolver os problemas da desigualdade:

Gráfico 16 - percepção da meritocracia



Fonte: OXFAM, 2019, p. 18

Embora a maioria dos entrevistados discorde da visão meritocrática, o percentual está diminuindo com o tempo. Além disso, a parcela que concorda, mesmo não sendo predominante, é significativa. Em 2019, o percentual chegou a 41%, em relação aos adultos, e a 49%, em relação às crianças.

Outro aspecto interessante da pesquisa é que esse índice de aceitação teve uma leve alta em relação à mesma pergunta feita dois anos antes. Esse dado demonstra como a percepção sobre mérito e capacidade de mobilidade social ainda é preocupante. Demonstra, ainda, a naturalização da desigualdade como um processo de escolha pessoal.

O reconhecimento social e o respeito dependem da importância e do status do trabalho realizado (SOUZA, 2009, p. 113) e, ainda assim, continua-se a tratar a escolha individual pelo trabalho e o esforço como o principal propulsor para o desenvolvimento da sociedade e a redução das desigualdades, como se as escolhas fossem uma mera opção pessoal e não um reflexo da coletividade.

Os brasileiros tendem a entender como justo o fato de que uma pessoa possua uma renda maior em relação aos demais, desde que seja conquistada com base em sua capacidade intelectual, seu merecimento ou empenho. Nesse sentido, legitimam a desigualdade e a aceitam como uma consequência lógica, como uma recompensa. Entendem, ainda, que se trata de uma forma indispensável para o desenvolvimento do país (SCALON, 2011, p. 58).

A sociedade, por vezes, opta por não ver a situação, entendendo que, se uma pessoa foi capaz de superar todas essas dificuldades, todos os outros também serão. Tiram um exemplo milagroso do mérito individual como uma regra capaz de ser alcançada por todos. Esquecem de olhar para dentro dos lares e da realidade repleta de dificuldades e barreiras, permitindo que o problema só se agrave e, o pior, fique fora do debate público.

A principal consequência de uma sociedade que aceita a desigualdade com base na justiça meritocrática é o preconceito criado internamente, segundo o qual existirão pessoas esforçadas e realizadas e pessoas preguiçosas e sem realização, criando um “estigma inato da ralé” (SOUZA, 2009, p. 24-25). Isso faz com que essas pessoas sejam discriminadas e não acreditem em seu potencial, pois creem que, de fato, possuem escolhas e as fizeram de forma equivocada.

Restrepo explica que é muito comum basear essa perspectiva no “mito do acumulador”, o qual defende que a evolução patrimonial dessas pessoas é fidedigna e não passa de uma mera recompensa do empenho individual. De forma inversa, a pobreza deve ser interpretada como um simples efeito da falta de esforço e de inteligência de uma camada social (RESTREPO, 2010, p. 78).

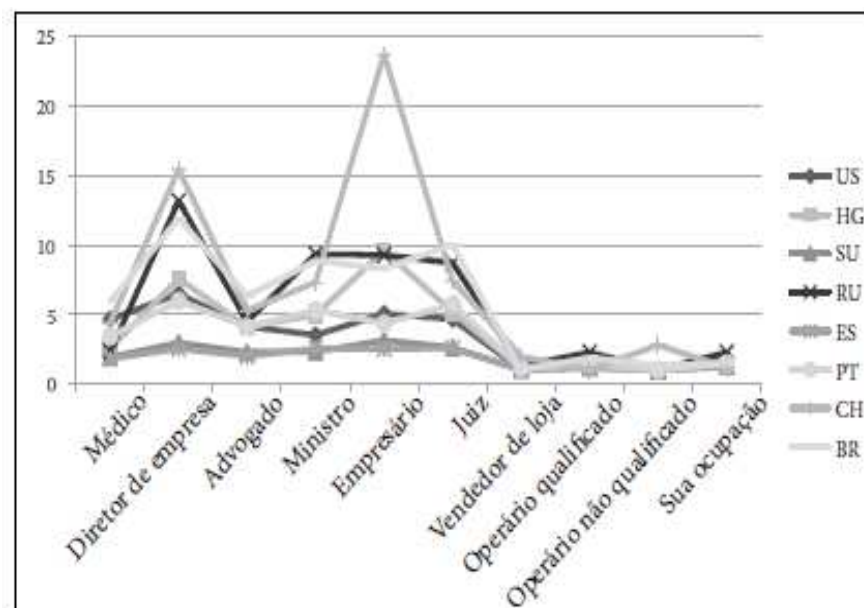
Portanto, o empenho e a força de vontade também tendem a influenciar no resultado, mas não podem ser os únicos fatores nem mesmo os fatores determinantes. Especialmente porque esses fatores não estão diretamente ligados à função do Estado; ou seja, ele não pode garantir, nem deixar de oferecer um benefício pelo histórico de “falta de força de vontade”. Até porque isso acaba sendo, por vezes, um critério subjetivo, abrindo margem inclusive para favorecimento de particulares com ligações políticas em detrimento de outros, justificando sua escolha em critérios pessoais.

Outra consequência gerada diz respeito às questões cívicas. Enquanto a sociedade acreditar na vitória exclusiva pelo esforço e por suas escolhas, esquecerá de virtudes como gratidão e humildade, que são fundamentais para a composição do bem comum (SANDEL, 2020, p. 23).

Para Jessé Souza, o Estado, ao pensar suas políticas assistenciais, tenta desenvolver a capacidade do miserável de andar por si só, como se a boa vontade fosse capaz de resolver o problema dele (SOUZA, 2009, p. 17), indo contra a ideia econômica que defende a meritocracia como forma de redução das desigualdades. Critica, ainda, o esquecimento do processo de socialização familiar quando se fala somente do mérito individual, como se uma pessoa pudesse mudar o seu destino e sua classe somente por meio de seu esforço (SOUZA, 2009, p. 20).

Ao caminhar no mesmo sentido, Scalon (2011, p. 56) ressalta em sua pesquisa que a maioria da população, em especial do Brasil, entende que certas profissões de fato merecem receber um rendimento maior, pois elas exigem mais esforço intelectual. Essa postura é muito comum em sociedades mais meritocráticas, que defendem a conquista de melhores condições como gratificação pelo esforço individual.

Gráfico 17 – Desigualdade nas remunerações por profissão



Fonte: Scalon, 2011, p. 56

Por vezes, ao invés de atentar para as grandes dificuldades existentes nas classes mais baixas, opta-se por entender a desigualdade como um resultado, culpando as vítimas, que estariam somente pagando por sua falta de empenho e se julgando como vitoriosos e autênticos merecedores das regalias e das vantagens que possuem em todas as extensões (SOUZA, 2009, p. 88).

É comum as pessoas aceitarem a desigualdade e não enxergarem elementos sociais implícitos para sua reprodução. Esse verdadeiro culto é explicado pela necessidade incontornável das sociedades democráticas modernas de dar um sentido às desigualdades (PIKETTY, 2014, p. 433). A intenção de legitimar a desigualdade é uma das causas mais graves de sua perpetuação, que continua a ser percebida como um fenômeno natural.

Bauman questiona as premissas de que a riqueza é algo que beneficia os demais, à medida que gera empregos e desenvolvimento, e que a exclusão seria algo automático (BAUMAN, 2015, p. 31). Para o autor, embora a aceitação seja o caminho mais fácil, ele não deve ser seguido.

O primeiro passo para se transformar a questão da desigualdade é perceber que ela não é legítima e nem justificável. A meritocracia não se enquadra em uma realidade que carrega as marcas de questões que decorrem da desigualdade, como o preconceito, a criminalidade, a falta de tratamento isonômico e de acesso a oportunidades promissoras.

4.3.3 Equívocos e ineficiências no combate às desigualdades

Tendo em vista a dimensão do problema, é necessário estudar formas de combatê-lo, o que faz com que seja uma missão árdua e urgente. A primeira medida a ser tomada é encarar a desigualdade como uma questão social, evitando-se a sua justificação como algo natural ou responsabilizando as vítimas pela sua situação.

É ainda muito importante que se entenda a extensão do tema e, assim, evitar visões ilusórias e ineficazes de combate. É relevante compreender que sem uma ação estatal e da própria coletividade, não será possível reduzir as desigualdades. Questões tão profundas como essa não se resolvem de forma automática.

Historicamente, a desigualdade era vista como carência de recursos, ligada exclusivamente à noção de pobreza. Defendia-se que se os problemas econômicos fossem resolvidos e os Estados se desenvolvessem; assim, a desigualdade diminuiria ou até poderia ser extinta, de forma automática, sem esforço social ou estatal. Talvez por esse motivo, pensou-se somente na desigualdade como consequência de um problema econômico e não como problema social, que de fato é.

Assim como Polanyi, Piketty defende que a economia deve ser estudada de forma integrada às demais áreas, não sendo possível seu desmembramento das outras disciplinas do conhecimento (2014, p. 39). A economia não é um truque de mágica capaz de solucionar problemas em outras áreas, em especial no que se refere a questões sociais, que são bem complexas.

Piketty ressalta que o desenvolvimento pós-guerra foi um dos motivadores dessa teoria otimista (2014, p. 9), pois o grande desenvolvimento econômico-financeiro verificado na Europa coincidiu com um período no qual a desigualdade diminuiu. Dessa forma, criou-se uma falsa impressão de que a redução da desigualdade foi consequência do fator econômico positivo. Tal pensamento não passava de um equívoco, porque um dos fatores que levou à redução da desigualdade, após as guerras, foi a queda da importância da herança, de forma que a esfera do trabalho se tornou a mola mestre da dinâmica social (PIKETTY, 2014, p. 237).

A princípio, acreditava-se que a sociedade tinha evoluído e as desigualdades diminuídas por causa do desenvolvimento econômico. Todavia, as guerras foram o motivo da modificação social, na qual várias pessoas perderam patrimônio. Por essa razão, ela deixou de ser objeto de preocupação, por ter havido considerável redução; contudo, diante da conjuntura da nova economia global, a desigualdade voltou marcadamente fortalecida, sendo caracterizada como utópica e desproporcional (PIKETTY, 2014, p. 459).

Esclarece o autor, ainda, que a distribuição da riqueza sempre esteve ligada a questões políticas, o que não permite que somente questões econômicas sirvam para resolver a situação (PIKETTY, 2014, p. 27), pois se trata de uma situação bem mais ampla, conforme já tratado anteriormente.

Após o crescimento acelerado do pós-guerra (período conhecido como Trinta Gloriosos), a economia não mais cresceu como antes e os problemas sociais tornaram-se mais visíveis e foram reavivados. A desigualdade, que até então tinha diminuído, retorna e traz consigo a volta da discussão sobre a origem da questão.

A simples ideia de que o progresso econômico é a solução para problemas de desigualdade, dentre outros, não funcionou no Brasil. Embora o país tenha crescido muito economicamente, a queda da desigualdade não acompanhou esse crescimento. Por esse motivo, para se alterar a questão da desigualdade, as mudanças não devem vir necessariamente, ou somente, da economia (SOUZA, 2009, p. 59-60).

Salienta o referido autor que o problema brasileiro vai muito além do PIB econômico (embora seja o critério normalmente estabelecido para se comparar nações): é a falta de acesso que impede uma boa qualificação das classes mais baixas e cria uma concorrência desleal entre as pessoas, que acaba refletindo na questão econômica (SOUZA, 2009, p. 121). A desigualdade tem uma relevância social que ultrapassa a questão econômica.

Jessé Souza ressalta que “o economicismo tende a reduzir todos os problemas sociais e políticos à lógica da acumulação econômica” (2009, p. 16). Contudo, não se deve avaliar um país somente como economia, pelo tamanho do seu PIB ou outro fator econômico, e sim como sociedade (SOUZA, 2009, p. 26), daí a importância de também se adentrar no tema das desigualdades imateriais.

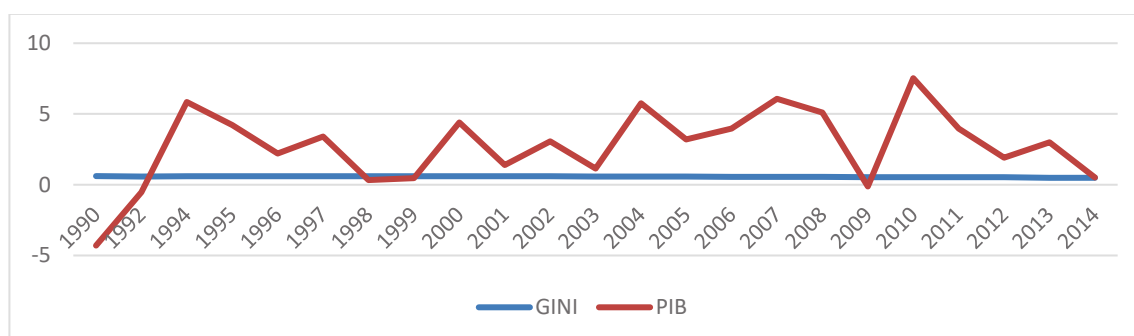
Dowbor evidencia a não funcionalidade de um sistema que gera riquezas e que não as distribui (2014, p. 9). Trata-se de um sistema falho, que não consegue cumprir seu papel como deveria. O autor faz uma analogia com uma roda, afirmando que o sistema atual seria como a metade de uma roda, ou seja, não cumpre seu objetivo fundamental.

De acordo com Simmel, cria-se a falsa impressão de que ganhando dinheiro, todos os problemas seriam resolvidos, seria o fim de todas as atividades humanas (SOUZA, 2009, p. 392), o que é uma visão superficial e ilusória.

A desigualdade verificada no Brasil vai muito além da questão financeira, e manteve-se firme, mesmo com o país passando por uma fase de grande crescimento econômico. Em 2014, o Brasil ocupava a posição 75º no ranking do IDH (conforme dados do PNUD³⁸), enquanto ocupava o 7º lugar como economia global (conforme dados do Banco Mundial³⁹), o que ressalta o contrassenso existente internamente, pois mesmo sendo um país que produz muita riqueza, não consegue distribuí-la de forma justa.

Conforme o gráfico abaixo, enquanto a economia brasileira passava por diversos momentos diferentes, inclusive momentos em que crescia fortemente, o índice de GINI permaneceu alto, jamais inferior ao patamar de 0,5, sofrendo pouca diminuição, em relação ao crescimento econômico.

Gráfico 18 - comparação da evolução do PIB e do índice de GINI



Fonte: a autora (Dados do PNUD e Banco Mundial)

A análise desses dados, durante o período de 1990 a 2014, comprova que o crescimento econômico não foi suficiente para alterar a questão da desigualdade brasileira. A diminuição, embora tenha ocorrido a partir dos anos 2000, foi ínfima se comparada ao crescimento econômico, mensurado por meio do PIB⁴⁰. Mesmo o Brasil tendo progredido em termos econômicos, não houve a distribuição de renda, de forma que o crescimento econômico continuou concentrado nas elites.

³⁸ PNUD. Ranking IDH global 2014. Disponível em: <<http://www.br.undp.org/content/brazil/pt/home/idh0/rankings/idh-global.html>>. Acesso em 15 nov. 2017.

³⁹ Estudo do Banco Mundial mostra Brasil como 7ª maior economia do mundo. 30.04.2014. Valor econômico. Disponível em: <https://valor.globo.com/mundo/noticia/2014/04/30/estudo-do-banco-mundial-mostra-brasil-como-7a-maior-economia-do-mundo>. Acesso em: 15 nov. 2017.

⁴⁰ Cumpre esclarecer que neste período houve uma melhora no índice de Gini, comprovando a redução da desigualdade. Todavia, o que a pesquisa destaca é que a diminuição da desigualdade foi muito inferior em relação ao crescimento econômico.

Além da maior parte das estatísticas serem, somente, voltadas para o contexto econômico, ainda existe uma esperança, no senso comum, de que o aumento das riquezas e o desenvolvimento econômico do país serão o suficiente para que a desigualdade seja reduzida. Cabe, então, defender a famosa “teoria do bolo”, desenvolvida por Delfim Neto na década de 60: primeiro faz-se o bolo crescer, para depois distribuí-lo⁴¹. Todavia, é muito claro que os instrumentos do mercado em si serão incapazes de solucionar o problema, principalmente quando se pensa em solução via meritocracia, questão combatida por diversos autores, apresentada anteriormente.

O crescimento econômico pode auxiliar na queda da desigualdade, mas não pode ser compreendido como suficiente. A discrepância existente na sociedade brasileira atual é tão intensa e tão estruturada que se exigem novas formas específicas de combate à desigualdade, tais como políticas redistributivas e incentivo à educação, que são muito importantes, mas também não serão capazes de resolver o problema sozinhas (SCALON, 2011, p. 62).

Piketty ressalta que é utópico pensar que a economia e as leis de mercado serão capazes de reduzir a desigualdade material e manter a sociedade estável (2014, p. 367). Será necessário que mais forças sejam empregadas nessa batalha, tanto por parte do Estado, como da própria sociedade, que precisa sair do senso comum e aprender mais acerca do assunto.

O FMI apresentou um estudo que corrobora o entendimento dos autores supracitados, afirmando que o crescimento econômico é incapaz de reduzir desigualdades de forma automática (2015). Embora o progresso econômico não implique necessariamente essa redução, ela implica, necessariamente, uma recessão na economia, ao passo que a desigualdade estimula a retração econômica (STIGLITZ, 2016, p. 219). Pessoas muito pobres não consomem, ou consomem pouco, o que influencia diretamente na demanda da produção.

Essa questão é levantada pelo FMI, o qual retrata as dificuldades, tais como: problemas no crescimento, instabilidade, concentração do poder político e de tomada de decisões nas mãos de poucos, redução de investimentos e aumento do risco de crise econômica (FMI, 2015, p. 6). De forma inversa, a distribuição da renda é uma das armas para se estimular o crescimento.

Gaiger e Asseburg ressaltam que a pobreza decorre da diferenciação existente na assimilação e distribuição de riquezas e não se coaduna com a realidade do Brasil, que é um país rico, com uma grande competência para produzir riquezas (2007, p. 499).

⁴¹ Milagre para uns, crescimento da economia foi retrocesso para maioria. Agência Brasil, São Paulo, 31 mar 2014. Disponível em: <https://agenciabrasil.ebc.com.br/politica/noticia/2014-03/milagre-para-uns-crescimento-da-economia-foi-retrocesso-para-maioria>. Acesso em: 24.06.21.

Sendo assim, percebe-se que a questão da desigualdade precisa ser tratada de forma autônoma, com um projeto próprio e que não esteja simplesmente atrelada ao desenvolvimento econômico.

Os programas sociais de inclusão e de transferência de renda, tais como: bolsa família, Prouni, ampliação do FIES, minha casa minha vida, dentre outros, têm demonstrado bons resultados de acordo com as análises comparativas por períodos.

Todavia, a diminuição da desigualdade ainda persiste e precisa de mais atenção. A proposta da presente pesquisa é justamente utilizar a tributação como uma ferramenta capaz de reduzir essa disparidade. A partir do momento em que o Estado passa a cobrar os tributos de uma forma mais equânime, pautado na capacidade contributiva do cidadão, a consequência automática será uma redução da desigualdade. Claro que não se trata de uma questão isolada; essa sugestão deve ser aliada a outras frentes de combate.

4.3.3 O papel do Estado e das políticas públicas

A partir da identificação das causas e dos efeitos sociais da desigualdade, o desenvolvimento de mecanismos capazes de reduzir este fenômeno, que assola a sociedade, é um dos objetivos do presente estudo. Verificada a gravidade da questão, mostra-se necessário buscar uma forma de diminuí-la.

Quanto ao papel do Estado, existem duas correntes: a primeira entende que o Estado não deve interferir diretamente, pois o próprio mercado resolverá o problema da exclusão, devendo agir de forma moderada. Já a segunda, defende que o Estado deve controlar os fatores adversos, regulando e criando alternativas de combate, tais como programas sociais (PIKETTY, 1997).

A primeira corrente é a mais contestada. Scalon alerta que o processo de desenvolvimento econômico não traz naturalmente a redução das desigualdades e cita a China como exemplo de sociedade que se desenvolveu economicamente, mas não conseguiu resolver as questões atinentes à desigualdade. Defende, ainda, que não basta a ação estatal, mas deve-se buscar a ação conjunta com o setor privado e a sociedade para se atingir o objetivo de reduzir desigualdades (SCALON, 2011, p. 63-64). Além disso, essa vertente destoa do previsto na Constituição Federal, que atribui diretamente ao Estado a competência de reduzir as desigualdades.

Dessa forma, adota-se a segunda corrente, pautada na previsão constitucional do Brasil (Art. 3º, inciso III) e no modelo econômico utilizado pelo Estado intervencionista. A

Constituição Federal, em diversos momentos, traz o Estado como responsável pela redução das desigualdades. Primeiramente, é um objetivo da República Federativa do Brasil, conforme disciplina o art. 3º, também previsto no art. 170, inciso VII, como um princípio da ordem econômica e social; o caput do mesmo art. 170 dispõe que a ordem econômica deve objetivar buscar a justiça social.

Entendendo que o Estado possui essa responsabilidade, aqui buscam-se alternativas de enfrentamento da questão. A principal delas deve ser a implementação de políticas públicas voltadas para a inclusão social.

O Estado é o maior responsável pela oferta de oportunidades (CEPAL, 2004, p. 26) que, futuramente, podem vir a reduzir as desigualdades. Por isso, políticas públicas eficazes devem ser implementadas para fazer com que as oportunidades apareçam, a população as enxergue como tal e as aproveite da forma desejada. Não basta a criação de políticas públicas provisórias e eleitoreiras, a questão deve ser pensada a curto, médio e longo prazo. Os resultados devem ser monitorados. Todavia, essa questão não será verificada, por não fazer parte do objeto da pesquisa.

É importante esclarecer que a tributação não é capaz de resolver um problema histórico de forma solitária; entretanto, é um mecanismo pelo qual o próprio Estado pode realizar sozinho, sem a necessidade de um grande investimento financeiro (conforme será demonstrado nos capítulos seguintes). Trata-se muito mais de uma questão política e de força de vontade, do que de uma questão financeira.

É imprescindível que a população também perceba seu papel e sua responsabilidade social, conscientizando-se da possibilidade de contribuir de diversas formas com a redução das desigualdades. A partir do momento em que se entenda que não se trata de um problema individual, nem de uma questão de escolha, poderá atuar conjuntamente com o Estado para construir uma sociedade mais justa e igualitária.

Vários fatores podem influenciar negativamente a oferta de oportunidades pelo Estado, As crises econômicas, por exemplo, tendem a reduzir os investimentos em áreas sociais e dificultar o acesso às oportunidades capazes de facilitar a ascensão social (CEPAL, 2004, p. 24). Vulnerabilidades sociodemográficas, tais como as circunstâncias sociais (doenças, desemprego, violência, discriminação), crises econômicas, desastres ambientais, incerteza, insegurança e as rupturas originadas da mudança e crescente complexidade da vida social, devido ao avanço da modernidade, carência e imobilidade de ativos (trabalho, capital humano, moradia, relações domésticas e capital social), exposição ao risco social de cair na pobreza, também acabam por influenciar as oportunidades (CEPAL, 2004, p. 27). Regiões com

acentuados problemas dessa natureza têm, como consequência, a redução do bem-estar e afetação do exercício de direitos, por corroerem o patrimônio e as bases dos recursos das comunidades e limitarem os processos de acumulação de ativos e o desenvolvimento pessoal dos indivíduos.

Cabe ao Estado criar políticas públicas e investir no acesso da população de baixa renda, para que esta possa ter oportunidade de ascensão social. Embora existam diversos programas sociais e assistenciais, o foco da presente pesquisa é a redução das desigualdades por meio da tributação justa, isto é, quando o próprio Estado favorece a redução das desigualdades materiais por meio de uma tributação mais equânime, conforme será desenvolvido no capítulo seguinte.

5 A DESIGUALDADE NA TRIBUTAÇÃO

É com base no contexto de desigualdade social e da necessidade do Estado em criar meios para reduzi-la que o tema da presente pesquisa se insere. O Estado tem a oportunidade de buscar uma tributação adequada para que este instrumento não seja uma forma de reprodução das desigualdades e não perpetue um problema grave e tão difícil de ser combatido.

Burkhard salienta que, no Brasil, a política tributária influencia sobremaneira a manutenção e acentuação da desigualdade, em especial sobre a renda e o patrimônio (2010, p. 227). Sob essa perspectiva, para que a tributação possa contribuir para a diminuição das desigualdades, não basta utilizá-la para financiar projetos sociais voltados principalmente para a população mais carente. Deve-se, sobretudo, tributar de forma a evitar que esta camada da população se sobrecarregue pagando tributos. Até porque parece ineficaz o Estado retirar por meio do tributo, se depois terá que ajudar com algum projeto assistencial. E, pior ainda, retira-se de todos, mas o recurso amealhado somente retorna a uma parcela da população por meio dos programas sociais, deixando os demais desamparados.

A abordagem deste capítulo é baseada na identificação das falhas do sistema tributário, analisadas sobre a perspectiva da desigualdade social. Busca-se identificar quais são as assimetrias existentes na legislação nacional e como elas se manifestam, de forma a criar, reproduzir e perpetuar desigualdades. Para que essa análise seja efetuada, será estudada a legislação brasileira e alguns itens foram escolhidos para compor esse objetivo. Não se trata de uma análise taxativa, posto que não seria possível verificar com exatidão cada incongruência existente na atualidade. Optou-se por temas relevantes, com seus desdobramentos, em especial no que diz respeito à regressividade e à tributação sobre o patrimônio.

Os tributos são importantes, pois a arrecadação tributária constitui o principal instrumento que o Estado possui para angariar recursos para cumprir seu papel principal, que é realizar o bem comum. Sem impostos, a sociedade não pode ter um destino comum e a ação coletiva é impossível. Observa-se ademais que, ao longo do tempo e diante de cada transformação política importante, a essência da mudança tem ocorrido por meio de uma revolução fiscal (PIKETTY, 2014, p. 480).

Existem outros objetivos na tributação extremamente importantes no cumprimento de sua função extrafiscal; por exemplo, os tributos devem ser usados como forma de incentivo à geração de empregos, propiciando benefícios fiscais. Cabe ainda atuar em questões sociais, como o desestímulo aos prejuízos ambientais, como a questão da emissão do carbono

(STIGLITZ, 2016, p. 110). Contudo, essa abordagem não será tratada neste capítulo, que se limita ao tema da tributação como instrumento de redução das desigualdades.

O Estado deve usar a tributação como forma de atenuar as desigualdades, não como forma de reproduzi-las. Para essa tributação mais apropriada e mais coerente com a realidade social, dá-se o nome de justiça fiscal. “O modelo tributário é elemento fundamental para a redução das desigualdades, permitindo – por meio de seus princípios de progressividade e capacidade contributiva – maior justiça fiscal, equilibrando a equidade com a eficiência dos sistemas tributários” (MAZZA, 2017, p. 6).

Dworkin ressalta que o sistema econômico desenvolvido pelo Estado, mesmo objetivando o aumento das riquezas, não pode deixar de atentar para as questões sociais. Para ele, é inconcebível pensar que uma sociedade, que busca exclusivamente a mesma maximização, conseguirá mais utilidade total do que uma sociedade que busca a maximização da riqueza, mas coloca um limite superior ao nível de desigualdade que irá tolerar em nome da riqueza social (2000, p. 387-388). De acordo com o autor, a geração de riquezas não é algo ruim ou incorreto, mas deve estar atrelada ao desenvolvimento e ao desestímulo da desigualdade social, que muitas vezes é uma consequência desta política.

A seguir serão analisados os principais problemas existentes na tributação brasileira, que fazem com que se tenha um sistema injusto e não equânime, induzindo a perpetuação da desigualdade por intermédio da tributação. Além disso, se buscará uma possível solução para que a justiça fiscal seja alcançada, ou ao menos buscada na realidade com esse sentido.

5.1 REGRESSIVIDADE

A carga tributária é classificada pela doutrina em três visões diferentes, podendo ser classificada como: progressiva, regressiva ou neutra. É progressiva quando a cobrança tributária gera uma redistribuição da renda arrecadada. A regressiva tem efeito oposto, ocasionando uma concentração de renda. Já a neutra não altera a questão da renda (TAMEZ, 2007, p. 76).

A tributação progressiva ocorre quando o Estado tributa de forma diferente, cobrando mais de quem pode pagar mais, respeitando assim o princípio da capacidade contributiva e da isonomia material.⁴² Já a regressividade ocorre quando o Estado tributa de forma igual, mesmo

⁴² Existe também a progressividade extrafiscal. Ela ocorre quando um fator não econômico é utilizado para criar alíquotas progressivas. Ela ocorre no ITR e no IPTU, por exemplo, objetivando o cumprimento da função social da propriedade (artigos 153, § 4, I e 156, § 1º, ambos da CF). Nesses casos, as alíquotas variam em razão de uma questão social.

aqueles que não têm condições de arcar com essa taxação, utilizando a isonomia formal (MAZZA, 2017, p. 272).

A progressividade, aliada à capacidade contributiva e à isonomia, busca deixar a tributação mais equânime, considerando as variedades econômicas. Para atingir esse fim, utilizam-se alíquotas diferenciadas, as quais incidem de forma diversa sobre o mesmo acontecimento, fazendo com que a cota dos contribuintes com bases de cálculo mais elevadas seja maior (NUNES, 2016, p. 88).

A busca por uma tributação progressiva é um instrumento de efetivação do princípio da capacidade contributiva e, por conseguinte, uma forma do Estado tentar reduzir a desigualdade social. Pode ser tratada como o principal desafio para a consecução da justiça fiscal; por essa razão, apresenta-se como importante tema a ser estudado.

A regressividade, por sua vez, ocorre quando a alíquota diminui à proporção que a base de cálculo aumenta⁴³, agindo de forma oposta à indicada acima. Ela ainda pode ser observada quando se reflete de forma negativa no montante de renda do contribuinte. À medida que o nível de comprometimento da renda é maior para as menores rendas, também nos deparamos com uma tributação regressiva (NUNES, 2016, p. 88).

A principal característica de uma tributação regressiva mostra-se quando ocorre uma tributação excessiva sobre o consumo, mas branda sobre o patrimônio e/ou sobre a renda. A explicação é simples: a baixa tributação sobre o patrimônio gera o seu acúmulo e, conseqüentemente, a desigualdade. Já a alta tributação sobre o consumo afeta diretamente os setores que mais consomem proporcionalmente, em relação ao seu rendimento – os mais pobres.⁴⁴

Essa realidade é a que se encontra na matriz tributária brasileira. Conforme apresentado na tabela 5 (p. 74), percebe-se que quase metade da arrecadação tributária no Brasil é proveniente dos tributos cobrados sobre os bens e serviços; ou seja, incidem sobre o consumo.

O grande problema dessa escolha, que enseja a regressividade, é que os tributos incidentes sobre o consumo - como, por exemplo, o ICMS - são cobrados de forma igualitária para toda a sociedade, independentemente da condição financeira dos contribuintes. O produto é vendido com o mesmo preço e com a mesma carga tributária para todos, indiscriminadamente. Nesse contexto, não se diferencia a condição financeira para a imposição tributária, o que gera desigualdade.

⁴³ Por mais que não seja essa a previsão legal, na prática funciona com esse efeito.

⁴⁴ Esse raciocínio será explicado a seguir.

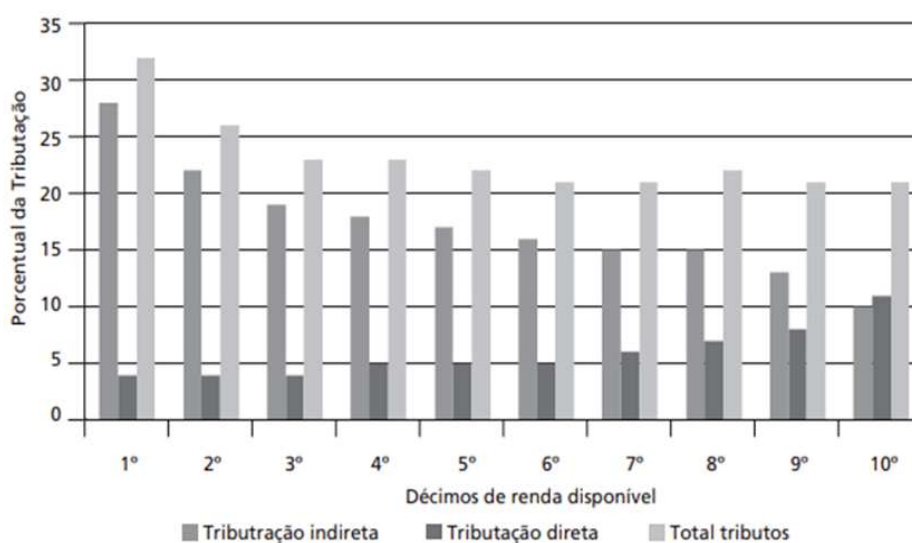
Dworkin ressalta uma visão mais conservadora, ao entender que “tratar os cidadãos como iguais, equivale a não tratar como iguais” (DWORKIN, 2000, p. 284), pois esta igualdade, aparente e inicial, acarretará uma desigualdade substancial, dificultando a mobilidade social, por exemplo. Por isso, deve ser configurada uma equidade vertical, na qual as pessoas em diferentes posições sociais deveriam ser tributadas de forma diferenciada.

Tolentino Filho ressalta que essa escolha influencia também outros setores da economia, uma vez que dificulta o desenvolvimento. À medida que a tributação é alta, o produto fica mais caro; conseqüentemente venderá menos, produzindo um efeito dominó em toda a cadeia. Vendendo menos, não se estimula o emprego e a influência é negativa sobre o crescimento econômico (2015, p. 15).

Esse tratamento igualitário gera diversas conseqüências negativas no âmbito da desigualdade. A primeira delas reflete o perfil de gasto das classes sociais. Dowbor ressalta que a renda das classes mais baixas não lhes permite investir ou constituir patrimônio, já que elas gastam quase a totalidade de sua renda consumindo produtos de primeira necessidade (2014, p. 13). É difícil sobrar dinheiro para se adquirir propriedades ou outras posses.

Analisando o impacto da tributação sobre o consumo por faixa de renda, entendendo que os impostos sobre o consumo são os decorrentes da tributação indireta, percebe-se que, nas classes mais baixas, a tributação preponderante é a indireta. Realidade que muda à medida que a renda aumenta, conforme apresenta o gráfico abaixo:

Gráfico 19 – Participação dos tributos diretos e indiretos na renda monetária



Fonte: Tolentino Filho, 2011, p. 14

Esses dados referem-se ao período de 2008 a 2009. O gráfico permite observar que no primeiro estrato a tributação indireta é quase a única, já que a tributação direta é ínfima. Já no estrato final, a tributação direta e indireta são praticamente iguais. Esta comparação demonstra o peso excessivo dos tributos indiretos na renda das classes mais baixas, ou seja, nos estratos inferiores, e a participação em nível bem menor nas classes mais altas, as quais possuem as maiores rendas.

Zockun explica que a propensão ao consumo é inversamente proporcional à renda, de forma que, quanto menor sua renda, maior será a disposição de gastar todo o dinheiro arrecadado, ou até mesmo mais do que se arrecada em bens de consumo (2017, p. 36). De acordo com o perfil de consumo do brasileiro, os tributos sobre este setor pesam de forma muito forte nas classes mais baixas, que na maioria das vezes não possuem propriedades (carros, imóveis, dentre outros) nem investimentos, e gastam a maior parte de sua renda em produtos de consumo ou serviços básicos (como alimentação, vestuário, água, luz e aluguel, dentre outros). Isso implica uma tributação elevada no gasto principal dessas pessoas, que é o consumo.

A segunda consequência é o fato de incentivar diretamente a concentração de renda. À medida que os proprietários de bens e rendas pagam poucos tributos sobre estes itens, eles têm a oportunidade de adquiri-los cada vez mais. Dessa forma, possibilita-se a acumulação constante de riquezas para os contribuintes com as maiores rendas, estimulando ainda mais a desigualdade.

Neste sentido, a regressividade do sistema tributário demonstra de forma evidente o seu efeito benéfico para concentração de renda, a qual enseja um aumento das desigualdades e não se coaduna com a justiça fiscal. Além disso, confronta diretamente com os objetivos e finalidades constitucionais (MAZZA, 2017, p. 271).

Por conseguinte, a atual política tributária faz com que o princípio da capacidade contributiva não seja respeitado. O ônus fiscal recai de forma superior para as pessoas com menor renda, configurando um grave problema no que tange à justiça fiscal, em especial no que se refere à equidade.

No Brasil, a população menos favorecida, identificada como a que recebe até três salários-mínimos, é a que mais contribui com o sistema tributário, considerando-se o valor final arrecadado. A tabela abaixo explica a participação na arrecadação final com base nos estratos sociais:

Tabela 8- Arrecadação tributária por classe social

Arrecadação – R\$ 1 trilhão	POPULAÇÃO		Arrecadação -R\$ 1 trilhão	
BRASIL 2014	202.000.000	%		%
Até 3 salários-mínimos	159.620.400,00	79,02%	537.937.743.190,66	53,79%
De 3 a 5 salários-mínimos	20.482.800,00	10,14%	126.459.143.968,87	12,65%
De 5 a 10 salários-mínimos	15.352.000,00	7,60%	166.342.412.451,36	16,63%
De 10 a 20 salários-mínimos	4.848.000,00	2,40%	96.303.501.945,53	9,63%
Mais de 20 salários-mínimos	1.696.800,00	0,84%	72.957.198.443,58	7,30%
	202.000.000,00	100,00%	1.000.000.000.000,00	100,00%

Fonte: IBPT, 2014.

A tabela demonstra que mais da metade do valor arrecadado, em termos tributários - um percentual de 53,79% do total - é proveniente dos tributos pagos por quem recebe até três salários-mínimos, o que torna notória a disparidade existente entre a tributação e a renda das classes sociais. Outro dado que ressalta e reafirma esse grave problema brasileiro é o que apresenta a quantidade de dias trabalhados por ano para se pagar tributos, distribuídos por faixas de renda. O cálculo desenvolvido pelo IPEA (2009), referente ao ano de 2008⁴⁵, é apresentado a seguir:

Tabela 9 – Distribuição da carga tributária por classe social e dias trabalhados para pagar tributos

Renda Mensal Familiar	Carga Tributária Bruta – 2004	Carga Tributária Bruta - 2008	Dias Destinados ao Pagamento de Tributos
até 2 SM	48,8	53,9	197
2 a 3	38,0	41,9	153
3 a 5	33,9	37,4	137
5 a 6	32,0	35,3	129
6 a 8	31,7	35,0	128
8 a 10	31,7	35,0	128
10 a 15	30,5	33,7	123
15 a 20	28,4	31,3	115
20 a 30	28,7	31,7	116
mais de 30 SM	26,3	29,0	106
CTB, segundo CFP/DIMAC	32,8	36,2	132

Fonte: IPEA, 2009, p. 4.

⁴⁵ Embora não seja atual, é relevante, pois as condições da tributação não se alteraram de forma significativa nos últimos anos.

De acordo com essa pesquisa, um brasileiro que recebe até dois salários-mínimos precisa trabalhar 197 dias para pagar seus tributos. Já um brasileiro que recebe mais de 30 salários-mínimos precisa trabalhar somente 106 dias.

Essa diferença considerável, de 91 dias, evidencia mais uma vez a desigualdade na repartição da competência de pagar tributos; constata-se que uma pessoa que ganha menos é tributada de forma mais severa que uma pessoa que tem uma renda maior.

Frise-se que, fazendo uma média entre todas as faixas de renda, têm-se uma quantidade de 132 dias anuais trabalhados somente para pagar tributos, o que é um valor extremamente alto, quando comparado com outros países.

Zockun faz um cálculo a respeito do esforço médio contributivo, com base em cada faixa de renda. O dado encontrado é que as famílias que possuem maior renda têm um esforço contributivo médio 2,4 vezes menor do que as famílias mais pobres. Destaca-se, ainda, que o grupo menos favorecido concentra quase 90% nos tributos indiretos, o que demonstra um peso muito grande para essa camada (2017, p. 27).

Utilizando uma pesquisa mais recente, sem a distinção entre classes sociais, tem-se que em 2020 o brasileiro precisou trabalhar 151 dias somente para pagar tributos (IBPT, 2020, p. 5), conforme gráfico a seguir:

Tabela 10- Dias trabalhados para pagar tributos:

DÉCADA	MÉDIA DE DIAS TRABALHADOS PARA PAGAR TRIBUTOS	MESES e DIAS
1970	76	2 meses e 16 dias
1980	77	2 meses e 17 dias
1990	102	3 meses e 12 dias
2000	138	4 meses e 18 dias
2010	141	4 meses e 21 dias
2020	151	5 meses e 01 dia

Fonte: IBPT, 2020, p. 6

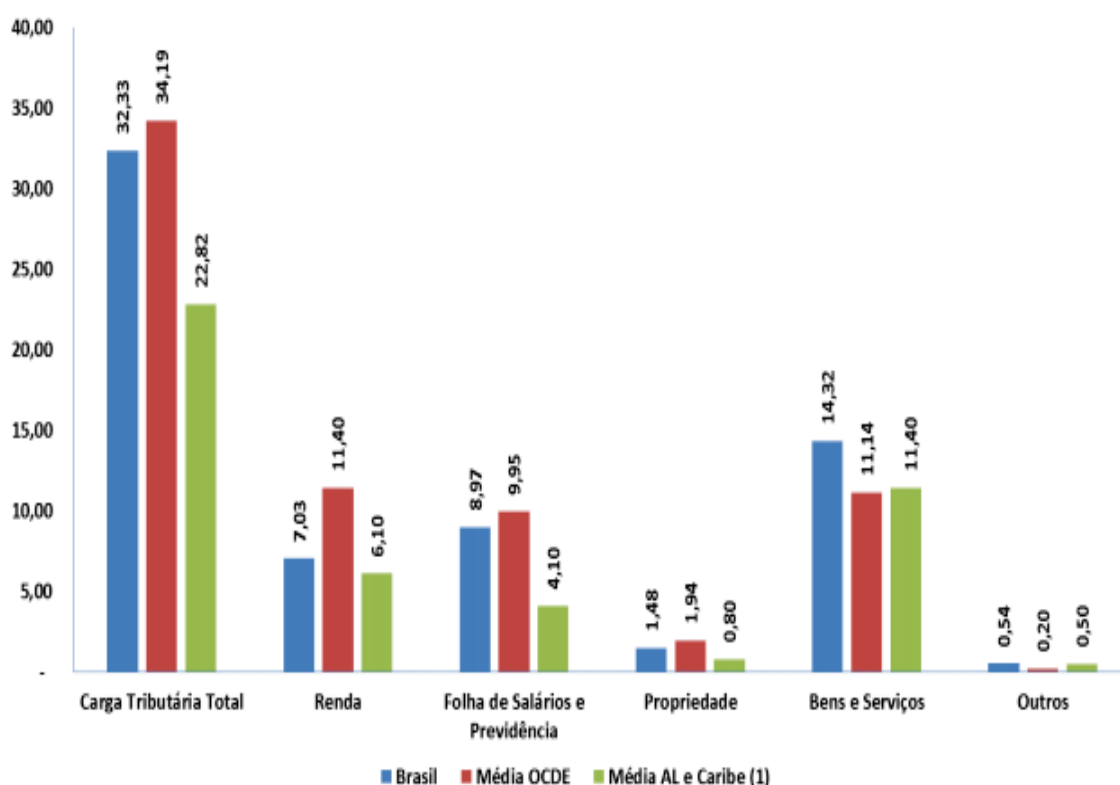
Merece destaque ainda o fato desta média vir aumentando progressivamente e consideravelmente no decorrer do tempo. Nos últimos 50 anos, analisando-se por década, percebe-se que a evolução é sempre crescente, ou seja, é uma situação que não vem sendo combatida, mas sim ignorada.

Outro ponto a ser estudado é a análise da composição da arrecadação tributária. Comparando a distribuição da arrecadação brasileira com outros países, fica nítida a

discrepância existente. Em especial, quando a comparação é feita em relação aos países mais desenvolvidos.

Assim, de acordo com os dados apresentados pela OCDE, o Brasil concentra boa parte da sua tributação nos tributos incidentes sobre o consumo, superando inclusive a média dos demais países da América Latina, conforme gráfico abaixo:

Gráfico 20 - Comparativo de arrecadação tributária por espécie – Brasil, América Latina e demais membros da OCDE



Fonte: Receita Federal, 2020, p. 10

Este tipo de situação é muito comum, principalmente nos países em desenvolvimento, historicamente países com alta desigualdade social. Nos países pertencentes à OCDE, a média da tributação sobre o consumo é próxima de 11% do PIB, estando o Brasil bem acima da média, já que seu percentual supera 14% do PIB. Se forem comparados os dados brutos, a discrepância será ainda mais evidente.

Outra pesquisa aponta que os países com um alto nível de desigualdade, pautados de acordo com o índice de Gini, tendem a tributar excessivamente o consumo, conforme se demonstra a seguir.

Gráfico 21- Desigualdade x impostos sobre o consumo



Fonte: Imposto sobre consumo x imposto sobre renda. 02.06.13. Folha online. Disponível em: <http://direito.folha.uol.com.br/blog/imposto-sobre-consumo-x-imposto-sobre-renda>

Com base nessas informações, é perceptível a relação direta entre a tributação sobre o consumo e a criação ou perpetuação das desigualdades. Quando se tributa muito o consumo e pouco a propriedade, existe implicitamente um impulsionamento ao acúmulo de propriedades e à concentração de renda.

Para o IPEA (2010), a justificativa para a utilização desse tipo de tributação é o fato de os tributos serem cobrados de forma indireta, pois assim eles vêm embutidos no preço do produto, de modo que a população não saiba ao certo quanto paga de tributo, e assim, fique mais fácil aceitar este tipo de imposição. Diferentemente do que ocorre, por exemplo, com o imposto de renda, no qual o contribuinte paga de acordo com os seus rendimentos e é o responsável pela declaração junto ao órgão estatal competente, o que permite que tenha a exata noção de quanto lhe foi cobrado.

Por este motivo, é mais fácil cobrar tributos “invisíveis”, pois não geram tanta repercussão social, embora acabem ensejando um considerável aumento na desigualdade (IPEA, 2010). É de suma importância, portanto, que a população também saiba quanto está pagando de tributo incidente sobre o consumo. Com este conhecimento, será possível entender as cobranças tributárias que até então eram implícitas, e, com isso, a população acaba incentivada a questionar e discordar de cobranças excessivas que contribuem para a ampliação da desigualdade.

Além da questão da invisibilidade, é importante esclarecer que os tributos sobre o consumo tendem a ser de arrecadação mais simples. Os impostos sobre o consumo são

recolhidos pelo formato do lançamento por homologação, no qual o próprio contribuinte é o responsável por apurar e efetuar o recolhimento. Cabe ao Estado somente a tarefa de conferir o que foi declarado e pago pelo contribuinte (NUNES, 2016, p. 125).

Outra vantagem para essa escolha é que o tributo é pago em diversas etapas, incidindo em momentos diversos⁴⁶. Algo mais vantajoso do que se tributar uma propriedade, por exemplo, já que neste caso o tributo incidirá em único momento. Estes tributos são cobrados normalmente de forma anual (NUNES, 2016, p. 124).

No caso da União, ainda é cabível esclarecer que ela não precisa repartir a receita arrecadada com as contribuições sociais (no caso específico, as incidentes sobre o consumo), o que a mantém com a maior parte da arrecadação; diferentemente, por exemplo, do imposto de renda, que é dividido entre vários beneficiários (ARAÚJO, 2001, p. 2).

Entendendo a seriedade do problema e a relação de causa e efeito gerada, fica evidente a necessidade de uma alteração na política adotada, objetivando uma tributação menos regressiva. A progressividade manifesta um pacto entre o coletivo e o individual, entre a liberdade e a equidade (PIKETTY, 2014, p. 492).

Sendo assim, torna-se notória a necessidade de se buscar uma tributação mais equânime, baseada nas características pessoais, que não seja tão excessiva para as classes mais baixas. Por isso, nessa tese se buscarão meios de se aprimorar a tributação brasileira, de forma a deixá-la menos regressiva, seja por meio de uma ampliação da tributação sobre o patrimônio, seja por meio da qualificação da tributação sobre a renda e de meios de se evitar a evasão fiscal.

5.2 ITCD

O ITCD é um imposto estadual cobrado sobre a transmissão não onerosa de quaisquer bens, decorrentes da morte (herança ou testamento) ou da doação, conforme previsto no art. 155, inciso I, da Constituição Federal. Ele é utilizado, atualmente, de forma preponderante em seu caráter fiscal, que visa à arrecadação dos estados. Contudo, ele também deveria ser utilizado em seu objetivo extrafiscal, que é evitar a acumulação de bens e rendas.⁴⁷

⁴⁶ Existe a figura da não cumulatividade, a qual permite o desconto na operação posterior do que foi pago na anterior, para assim evitar uma tributação em cascata. Todavia, nem sempre ela é possível. Além disso, em casos de restituição por pagamento indevido, o contribuinte tem dificuldade na comprovação, beneficiando novamente a Fazenda Pública.

⁴⁷ Cumpre esclarecer que as doações e heranças não são tributadas pelo imposto de renda, mesmo consistindo em acréscimo patrimonial, conforme determinado no Art. 6º, inciso XVI, da Lei 7.713/88. Dessa forma, é de extrema importância que o ITCD seja efetivo e cumpra sua finalidade extrafiscal.

A importância do ITCD para um sistema menos regressivo é que um dos fatores que compõem a riqueza é a transmissão dos bens por meio da herança ou da doação. Por esse motivo, o referido imposto funciona como uma forma de barreira na perpetuação do patrimônio nas mãos das mesmas famílias, já que nisso reside uma das causas da geração e perpetuação da desigualdade, conforme visto anteriormente.

Piketty explica que, se a transmissão de patrimônio for muito elevada, a desigualdade será mantida e perpetuada entre as gerações, já que os herdeiros e donatários terão mais chances de manter seu patrimônio acumulado. Assim, as demais pessoas que não detenham esse benefício, dificilmente terão condições de se equiparar pela via do trabalho (2014, p. 369).

Esse entendimento se aplica ao verificar que boa parte das grandes fortunas é adquirida por meio da herança, e não por merecimento, ou seja, esforço próprio. A tabela abaixo demonstra como se deu o recebimento de doações e heranças por faixa de renda no Brasil, no ano de 2017, conforme informações declaradas no imposto de renda pessoa física.

Tabela 11 - Doações e heranças por faixa de renda - 2017

Faixa -salário-mínimo	Quantidade de contribuintes	Percentual:	Transferências patrimoniais: doações e heranças	Percentual:
até 0,5	2.437.618	8,37	3.185.042,00	0,002%
05, a 1	1.315.454	4,52	7.872.710,57	0,01%
1 a 2	2.402.523	8,25	47.999.312,37	0,04%
2 a 3	6.180.455	21,23	120.930.698,06	0,11%
3 a 5	7.580.482	26,04	652.490.245,82	0,61%
5 a 7	3.465.966	11,90	1.332.152.422,03	1,250%
7 a 10	2.390.494	8,21	2.268.012.779,63	2,13%
10 a 15	1.680.691	5,77	3.407.495.493,96	3,20%
15 a 20	707.316	2,43	2.961.253.818,90	2,78%
20 a 30	571.660	1,96	5.069.273.804,29	4,8%
30 a 40	232.658	0,80	4.121.168.700,46	3,8%
40 a 60	90.867	0,31	6.355.053.852,68	5,97%
60 a 80	21.979	0,075	4.424.769.292,29	4,16%
80 a 160	16.741	0,057	10.171.365.306,48	9,56%
160 a 240	3.132	0,010	5.303.339.230,60	4,98%
240 a 320	1.288	0,004	3.370.676.151,84	3,16%
mais que 320	2.194	0,007	56.718.448.855,08	53,34%
Total:	29.101.518		106.335.487.717,06	

Fonte: a autora. Dados da Receita Federal. Grandes números e tabelas adicionais. 2017.

Percebe-se que a população que ocupa a faixa mais alta, com rendimento mensal superior a 320 salários-mínimos, compõe o percentual de 0,007% da população, mas é

responsável por 53,34% das doações e transmissões de herança efetuadas. Já as faixas mais baixas possuem uma participação ínfima nesse tipo de arrecadação. Fica notório que a transmissão de renda via herança e doações é consideravelmente maior nos estratos mais altos da sociedade. Dessa forma, nota-se que a importante parcela da concentração de renda é proveniente da herança. Por essa razão, é possível afirmar que o tributo sobre a transmissão pode ser um instrumento importante na diluição desse patrimônio (LETTIERI, 2017, p. 143).

Campos explica que o formato adotado atualmente no Brasil está influenciando diretamente a concentração de renda, da pior forma possível, já que as pessoas beneficiárias sequer participaram do seu processo de formação. Com isso, as heranças tendem a sobrepujar o patrimônio e com isso exercer influência em questões políticas e econômicas (2021, p. 79).

No modelo de tributação brasileiro, por se tratar de um imposto estadual, sua alíquota é definida por cada estado. No atual momento, essa alíquota varia entre 1% e 8%, a depender do estado e do valor a ser transferido.⁴⁸ As alíquotas máximas do referido imposto são fixadas pelo Senado, estando atualmente previstas na Resolução n. 9 de 1992, que também possibilita a progressividade das alíquotas conforme o valor da herança.

Esse índice é considerado essencialmente baixo, em especial quando comparado a outros países. Pesquisa do DIEESE realiza um comparativo das alíquotas de vários países, ressaltando essa disparidade, conforme demonstrado a seguir.

Tabela 12 - comparativo das alíquotas do ITCD

Países	Imposto sobre Herança		Imposto sobre Doação	
	Médio	Máximo	Médio	Máximo
BRASIL	3,86%	8,00%	3,23%	8,00%
EUA	29,00%	40,00%	29,00%	40,00%
Alemanha	28,50%	50,00%	28,50%	50,00%
Austrália	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Canadá	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Chile	13,00%	25,00%	18,20%	35,00%
China	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
França	32,50%	60,00%	25,00%	45,00%
Índia	0,00%	0,00%	15,00%	30,00%
Inglaterra	40,00%	40,00%	30,00%	40,00%
Itália	6,00%	8,00%	6,00%	8,00%
Japão	30,00%	50,00%	30,00%	50,00%
Luxemburgo	24,00%	48,00%	8,10%	14,40%
México	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Noruega	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Rússia	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Suécia	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
Suíça	25,00%	50,00%	25,00%	50,00%

Fonte: DIEESE, Nota técnica nº 150, 2015.

⁴⁸ O Anexo I especifica as alíquotas cobradas em todos os Estados brasileiros.

Depreende-se que uma alíquota padrão, muito alta, pode piorar ainda mais a situação de desigualdade. O recomendável é que o imposto tenha alíquotas progressivas e algum tipo de isenção para contribuintes de baixa renda ou para aquelas heranças de um único bem, respeitando o princípio da capacidade contributiva. Assim, uma família que possui uma única casa como patrimônio, e a transmitirá para os filhos, pode ser isenta ou pagar um valor irrisório quando houver a transmissão.

A importância do ITCD como barreira à desigualdade é ainda maior quando não se tributa esse tipo de recebimento via imposto de renda. Embora exista a necessidade de se declarar qualquer doação ou herança recebida, essa modalidade não compõe o fato gerador do imposto de renda. Nesse sentido, o ITCD é o único meio tributário de limitar a acumulação de riquezas por meio da transmissão.

5.3 IPVA SOBRE EMBARCAÇÕES E AERONAVES

O IPVA é um imposto estadual que possui como fato gerador a propriedade de um veículo automotor, conforme previsto no art. 155, inciso II da CF. Ele não dispõe de lei federal específica, sendo de competência de cada estado criar suas normas próprias. Além disso, ele não está previsto no CTN, pelo fato de ter sido criado em 1985, após a edição do diploma tributário, em 1966. Por esse motivo, não existe uma padronização, como ocorre com outros tributos estaduais, tais como o ICMS, ou municipais, como o ISS.

Partindo disso, alguns estados entenderam como passíveis de tributação as embarcações e as aeronaves e fizeram a inserção correspondente em sua legislação. Todavia, a discussão se estendeu perante o Poder Judiciário e o STF entendeu não ser possível a referida cobrança nos moldes previstos até então, em decisões proferidas em 2002.⁴⁹

O fundamento da decisão do STF se deu sob dois aspectos principais: o primeiro é que o IPVA foi criado em 1985, substituindo a extinta taxa rodoviária única (TRU), que era destinada às rodovias terrestres e, por esse motivo, sua abrangência seria apenas para veículos terrestres. A linha argumentativa vencedora defendeu a interpretação histórico-sistemática, daí nasceu a expressão “veículos automotores”, restringindo-a aos veículos terrestres.

A fim de analisar a possibilidade da incidência do IPVA nas embarcações e aeronaves, é importante entender seu fato gerador para, assim, verificar se as embarcações e aeronaves se encaixam nesse perfil. O que define seu fato gerador é a propriedade de um veículo automotor.

⁴⁹ Recurso Extraordinário nº 134.509 – embarcações. Recurso Extraordinário nº 255.111 – aeronaves.

Como veículo automotor, entende-se o veículo que se move só. Sabbag conceitua da seguinte forma: “veículo automotor é conceituado na doutrina como qualquer veículo aéreo, terrestre, aquático ou anfíbio dotado de força-motriz própria, ainda que complementar ou alternativa de fonte de energia natural” (SABBAG, 2012, p. 1086).

Já o Código de Trânsito brasileiro, em seu Anexo I, conceitua veículo automotor como:

Todo veículo a motor de propulsão que circule por seus próprios meios, e que serve normalmente para o transporte viário de pessoas e coisas, ou para a tração viária de veículos utilizados para o transporte de pessoas e coisas. O termo compreende os veículos conectados a uma linha elétrica e que não circulam sobre trilhos (ônibus elétrico).

Neste mesmo anexo ele exemplifica como pertencentes à categoria de veículo automotor os automóveis, caminhões, micro-ônibus, motocicletas, motonetas, motorcasas, ônibus e tratores. Essa delimitação ocorre em razão da sua área de atuação, posto que o Código de Trânsito se destina a estabelecer normas de transporte terrestre.

Veículos automotores se distinguem dos demais, devido a sua causa de movimentação, que diferentemente de forças externas, tais como, o vento, a água ou a força animal, contam com um movimento intrínseco a sua estrutura, se auto movimentando através de um motor. Assim, ficam excluídos da tributação da Fazenda Pública Estadual, por exemplo, carroças e barcos a remo ou a vela, e incluídos todos os veículos que dependem de um motor para se movimentarem, tais como, carros, ônibus, furgões, vans, carretas, caminhonetes, caminhões, ciclomotores (motocicleta, motoneta, triciclo, quadriciclo), não interessando para fins de incidência, a fabricação artesanal ou regular do veículo ou a finalidade do veículo (OLIVEIRA; SILVA; TONZAR. 2009, p. 120 a 121).

Nesse sentido estrito, não é cabível empregar o conceito de veículo automotor tal como definido em um instrumento legal voltado para o transporte terrestre. Olhando amplamente, no entanto, trata-se de uma restrição injustificada, já que existem outras formas de transporte não abarcadas pelo CTB, tais como o transporte aquático e aeronáutico.

A segunda questão se baseia no fato do IPVA ser um imposto estadual e a competência para regulamentação e registro das embarcações e aeronaves ser federal, o que pode implicar o surgimento de conflitos. A competência legislativa exclusiva para os assuntos marítimos e aeronáuticos também é da União (art. 22, I, CF). Sendo assim, o controle desses veículos é feito pela União, dificultando ingerências e futuras cobranças pelos estados.

Contudo, esse argumento tampouco condiz com a realidade atual, uma vez que a informatização facilita o compartilhamento de dados entre os órgãos. Além de que os Estados não estariam invadindo a competência legislativa da União, já que não exerceriam qualquer

interferência no tráfego aéreo ou marítimo, mas, tão somente, criariam regras específicas para a questão tributária, e não administrativa.

Os Estados não necessitam de qualquer poder sobre o tráfego; contudo, carecem de dados cadastrais de tais veículos para exercer seu poder de tributar, o que seria mera questão prática, depois de reconhecida a legitimidade da incidência do IPVA sobre os veículos de trânsito aéreo e aquático (SILVA, 2014, p. 85)

Essa interpretação jurisprudencial, proferida pelo STF em 2002, fez com que os demais órgãos do Poder Judiciário adotassem o mesmo posicionamento⁵⁰. Dessa forma, para que seja possível a inclusão da cobrança do IPVA sobre estes veículos, será necessário que uma lei federal discipline a questão, ampliando sua incidência, ou uma Emenda Constitucional que amplie de forma clara a expressão trazida pela Constituição. Cumpre aliás esclarecer que existem várias proposições nesse sentido tramitando no Congresso Nacional, incluindo propostas de reforma tributária.⁵¹

Enquanto as tratativas político-legislativas não acontecem, o Estado continua a perder a arrecadação referente a esses veículos. De acordo com o Sindifisco, o Brasil deixa de arrecadar mais de 4 bilhões de reais com essa não incidência. A projeção leva em conta o faturamento anual de R\$ 158 milhões dos 1.681 helicópteros, R\$ 338 milhões dos 641 aviões e jatos, R\$ 115 milhões dos 827 aviões turboélices e R\$ 4 bilhões das 131.544 embarcações nacionais. A conta seria maior se não afastasse os mais de 12 mil aviões comerciais, que não seriam incluídos na tributação, já que na proposta seriam beneficiados por alguma isenção (SINDIFISCO, 2017, p. 34).

A importância dessa tributação ultrapassa a quantia monetária a ser arrecadada. Ela é relevante à medida que tributos são cobrados de pessoas com maior poder aquisitivo. O preço do jatinho mais usado no Brasil, em 2019, é R\$ 4.500.000,00⁵², o que comprova o alto padrão desse tipo de equipamento, ainda sem a incidência de tributo específico sobre a sua propriedade.

A não tributação de embarcações e aeronaves, como está presente no sistema atual de tributação, é motivo de grande crítica, tendo em vista que os beneficiários dessa isenção tributária são os seus proprietários, pertencentes à classe alta. Por se tratar de um bem com um alto custo, somente pessoas da elite conseguirão comprá-lo e mantê-lo. Os proprietários são

⁵⁰ A decisão não tinha efeito *erga omnes*. Entretanto, por uma questão de costume e respeito, os demais Tribunais mantiveram o entendimento. Até porque, seria inócua julgar de forma diversa, já que, em sede de recurso, o STF revisaria as decisões divergentes.

⁵¹ A PEC nº 110/2019 foi apresentada pelo Senado Federal e trata do assunto.

⁵² Informação apresentada em uma notícia jornalística. Disponível em: <https://economia.uol.com.br/todos-a-bordo/2019/11/03/jato-executivo-da-embraer-e-o-mais-popular-no-brasil-com-86-avioes-conheca.htm> Acesso em: 03.11.2020.

peças que possuem uma situação financeira privilegiada e, não obstante, estão sendo novamente beneficiadas com o não pagamento do IPVA.

Num país como o Brasil, com notórias distorções de renda, é uma afronta que proprietários de veículos suntuosos, como jatos, helicópteros, iates e lanchas, sejam isentos de imposto sobre a propriedade desses bens. Da mesma forma, o IPVA deve possuir uma progressividade que reflita a disparidade de renda e de disponibilidade financeira entre o proprietário de um veículo de alto luxo e o proprietário de um veículo popular (TOLENTINO FILHO, 2011, p. 22).

A extensão da base de cálculo do IPVA, para abarcar as embarcações e aeronaves, é uma medida de efetivação da justiça fiscal, à medida que impõe uma tributação sobre a propriedade, área em que o Brasil pouco arrecada. Além disso, é destinada às pessoas que possuem maior renda e que estão sendo prestigiadas quando comparadas aos demais proprietários de outros bens móveis; com tal medida, seria efetivado novamente o princípio da capacidade contributiva.

5.4 SONEGAÇÃO E CIDADANIA FISCAL

Outro fator que está diretamente ligado à questão da justiça fiscal, é a sonegação fiscal. Nenhum sistema pode ser considerado justo quando se tem um alto índice de evasão. As pessoas que possuem alguma facilidade na omissão dos dados e, conseqüentemente, no não pagamento dos tributos, serão beneficiadas em relação às demais, uma vez que não arcarão com a carga tributária devida.

Cumpra esclarecer que a evasão fiscal dificulta, sobremaneira, a incidência correta da tributação e prejudica o objetivo de reduzir as desigualdades. Além disso, pode prejudicar consideravelmente o estado que deixa de arrecadar, com isso deixando também de cumprir seu papel de garantidor do bem-estar social.

A sonegação é um problema tão sério no Brasil que, somente no ano de 2015, foi estimado que 23,2% do total da arrecadação não chegou a ser recolhido, afetando 7,7% do produto interno bruto (PIB), conforme demonstrado na tabela 13. Tal postura faz com que a legislação brasileira tenha a necessidade de ampliar sua carga tributária, já computando os prováveis desvios, feitos de forma rotineira por meio da evasão. Além disso, percebe-se que a sonegação ocorreu em todas as espécies tributárias pesquisadas, independentemente da sua natureza jurídica ou da sua destinação. Essa informação comprova a importância e a amplitude do problema, que impacta diretamente o volume da arrecadação tributária.

Segue abaixo o estudo realizado pelo Sindicato dos Procuradores da Fazenda Nacional (SINPROFAZ, 2015), o qual estima a perda da arrecadação tributária por tipo de tributo, comprovando a forte presença da sonegação fiscal:

Tabela 13 - Estimativa de tributos sonegados por espécie tributária

Tributo	Carga Tributária (R\$ milhões) 2015	% do Total 2015	% do PIB	Indicador de Sonegação Estimado (% do Tributo)	Sonegação Estimada (R\$ Milhões)	% PIB	Fonte dos Indicadores de Sonegação (a)
Total	1.951.452	100,0%	33,1%	23,2%	452.968	7,7%	
IR(1)	322.101	16,5%	5,5%	28,1%	90.621	1,5%	SIQUEIRA, 2006 e IBPT, 2009
IPI	49.266	2,5%	0,8%	33,4%	16.434	0,3%	PAES, 2011
IOF	34.693	1,8%	0,6%	16,6%	5.742	0,1%	IBPT, 2009
II	39.015	2,0%	0,7%	24,8%	9.687	0,2%	IBPT, 2009
CONTR. PREVID.	371.814	19,1%	6,3%	27,8%	103.178	1,7%	IBPT, 2009
COFINS	201.673	10,3%	3,4%	22,1%	44.630	0,8%	IBPT, 2009
CSLL	61.382	3,1%	1,0%	24,9%	15.278	0,3%	IBPT, 2009
PIS/PASEP	53.781	2,8%	0,9%	22,1%	11.902	0,2%	IBPT, 2009
FGTS ⁽²⁾	113.529	5,8%	1,9%	27,8%	31.504	0,5%	IBPT, 2009 (*)
ICMS ⁽³⁾	406.978	20,9%	6,9%	27,1%	110.454	1,9%	IBPT, 2009
ISS ⁽⁴⁾	54.110	2,8%	0,9%	25,0%	13.538	0,2%	IBPT, 2009
OUTROS ⁽⁵⁾	243.109	12,5%	4,1%		0	0,0%	

Fonte: SINPROFAZ, 2015, p. 24.

Com base nesses dados, percebe-se que a sonegação ocorre em todas as espécies tributárias pesquisadas, tornando notório o problema, que influencia diretamente o quanto é recebido pelo Estado e, conseqüentemente, as questões voltadas para o combate e/ou redução da desigualdade social.

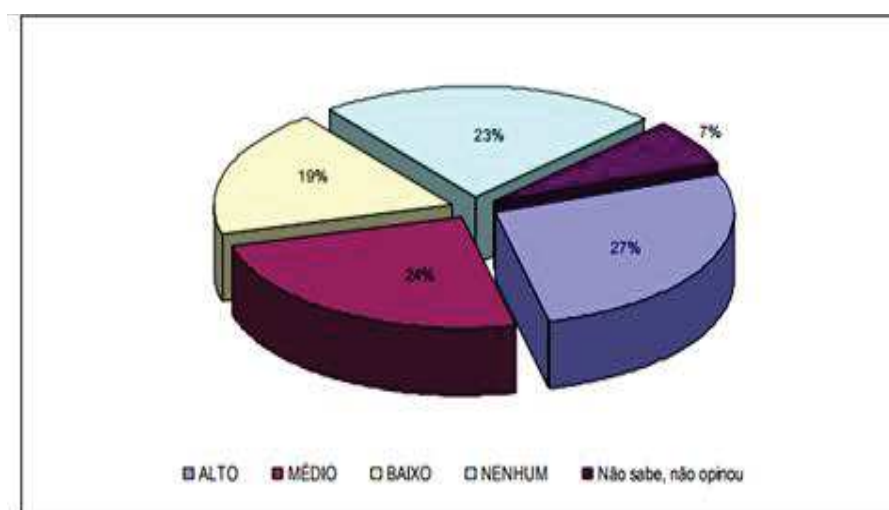
Uma das causas apresentadas como motivadoras da sonegação é a dificuldade de punição. Uma grande parcela da população tem a sonegação como hábito e jamais foi punida por isso, conforme demonstra a pesquisa abaixo. É comum, por exemplo, um médico oferecer desconto em uma consulta particular. Se o serviço for feito sem a emissão da respectiva nota

fiscal, ele consegue evitar o recolhimento tributário, omitindo à receita quando for pagar os tributos devidos, tanto sobre o faturamento quanto sobre os lucros.

Segundo os dados, boa parte da população entende que seu ato – mesmo tendo total conhecimento da sua ilicitude – não será descoberto. O brasileiro possui uma facilidade na aceitação de práticas ilícitas voltadas à sonegação fiscal. Até porque, é um fato tão corriqueiro que seria impossível pegar todos os sonegadores. Por consequência, tem-se a impressão de impunidade e da tolerância com este tipo de conduta.

Conforme demonstrado na pesquisa desenvolvida pela ESAF, apresentada abaixo, a população não acredita na punição aos praticantes da sonegação fiscal:

Gráfico 22 - Percepção da população sobre a punição aos sonegadores



Fonte: ESAF, 2010, p. 53.

O resultado da pesquisa demonstra a falta de credibilidade do sistema tributário para a população, de forma que 23% dos entrevistados acreditam não ser possível a aplicação de uma sanção decorrente de um ato de sonegação e 19% acreditam que a possibilidade de ser punido é baixa. Esse descrédito pode acabar por incentivar a sonegação, pois alimenta a ideia de que a fiscalização não é eficiente e não possui meios adequados para investigar todos. Assim, dificilmente alguém pagará por essa atitude ilegal, que já é amplamente entendida como admissível ou aceitável.

No Brasil, a sonegação é uma prática trivial, por vezes tolerada socialmente com diversas justificativas, como a alta carga tributária ou o mal uso do dinheiro público. A principal delas é a alegação de que o Estado é corrupto, de modo que não seria tão errado assim praticar a evasão fiscal. A população, ao enxergar o Estado como opressor e desonesto, exime-se de pagar tributos como uma forma de fazer justiça, justificando então a sonegação. Entretanto,

quem perde é a sociedade, que acaba pagando uma carga tributária maior para compensar as fraudes e outras questões mais complexas, com o objetivo de evitar novas formas de evasão (CARDOSO, 2014, p. 172-173).

O problema da corrupção não será resolvido com mais corrupção, dessa vez por parte do contribuinte. “O raciocínio deve ser o contrário: de que a sociedade deve se organizar para cobrar das autoridades o correto gasto público, e não esvaziar a arrecadação, num círculo vicioso no qual todos perdem.” (CARDOSO, 2014, p. 154)

Entretanto, a população brasileira tende a se recusar a cumprir seu papel de contribuinte e respeitar o princípio da solidariedade. Por questões históricas de excesso de tributação e de mau emprego dos valores arrecadados, além de diversas denúncias de corrupção envolvendo gastos públicos, mantém-se esse padrão de comportamento, conforme exposto acima.

Todavia, o pagamento dos tributos deve ser entendido como um dever fundamental do cidadão, e não somente como forma de retribuição ao que se recebe. Deve-se entender a necessidade de financiar os serviços destinados àqueles que não podem arcar com seus custos, com base no princípio da solidariedade, da redistribuição, e na ideia de equidade horizontal e vertical.

Nabais ressalta que pagar tributos constitui um dever constitucional fundamental e que, embora o imposto tenha como uma de suas finalidades o financiamento do Estado, ele não decorre de uma simples relação de submissão entre Estado e contribuinte, na qual o particular paga somente porque se vê obrigado. O tributo consiste num apoio social para a coletividade, buscando a prosperidade de seus membros. Seria um meio utilizado para se atingir a finalidade de uma vida comum bem-sucedida, possibilitando a realização das tarefas do Estado a contento (2004, p. 185).

Outrossim, Mazza (2017, p. 138-139) salienta que o tributo deve ser entendido pela sociedade além do seu papel arrecadatório. Ele precisa ser visto como um vetor de solidariedade, de construção de uma sociedade harmônica, de participação como auxiliar para o desenvolvimento, não só no âmbito nacional, mas também no âmbito internacional, objetivando ao final a diminuição das desigualdades.

Essa, no entanto, não é a realidade vivenciada no Brasil, como já vimos. Acrescentando novos dados, em uma pesquisa que visa avaliar a percepção da desigualdade social pela população, Scalon analisa como a sociedade entende a desigualdade e como esse problema poderia ser amenizado.

Ao questionar de quais maneiras o Estado poderia agir para reduzir as desigualdades, várias opções foram apresentadas. Mesmo a população reconhecendo a existência das

desigualdades, o aumento da tributação ficou em penúltimo lugar, perdendo apenas para a privatização das empresas públicas, o que demonstra a clara falta de aceitação popular, conforme tabela apresentada abaixo:

Tabela 14 - Sugestões da população sobre como reduzir desigualdades:

POLÍTICAS MAIS IMPORTANTES	POVO	ELITE
Reforma agrária	30,3	22,9
Melhora dos serviços públicos	40,6	44,6
Diminuir ritmo crescimento populacional	4,0	9,1
Privatizar empresas públicas	1,7	2,2
Aumentar impostos mais ricos	6,8	6,5
Trabalhadores participar lucros empresas	16,7	14,7
Total	100,0	100,0
N	1507	231

Fonte: SCALON, 2007, p. 143

A população brasileira, embora reconheça a desigualdade como um problema, prefere vê-la como algo de responsabilidade estatal, e não como uma questão pertencente à coletividade, como se não precisasse colaborar ou não fizesse parte da mesma. A pesquisa indica que as políticas mais importantes a serem adotadas seriam a reforma agrária e a melhoria dos serviços públicos, superando os 70% do total; ou seja, questões que dependem exclusivamente do Estado.

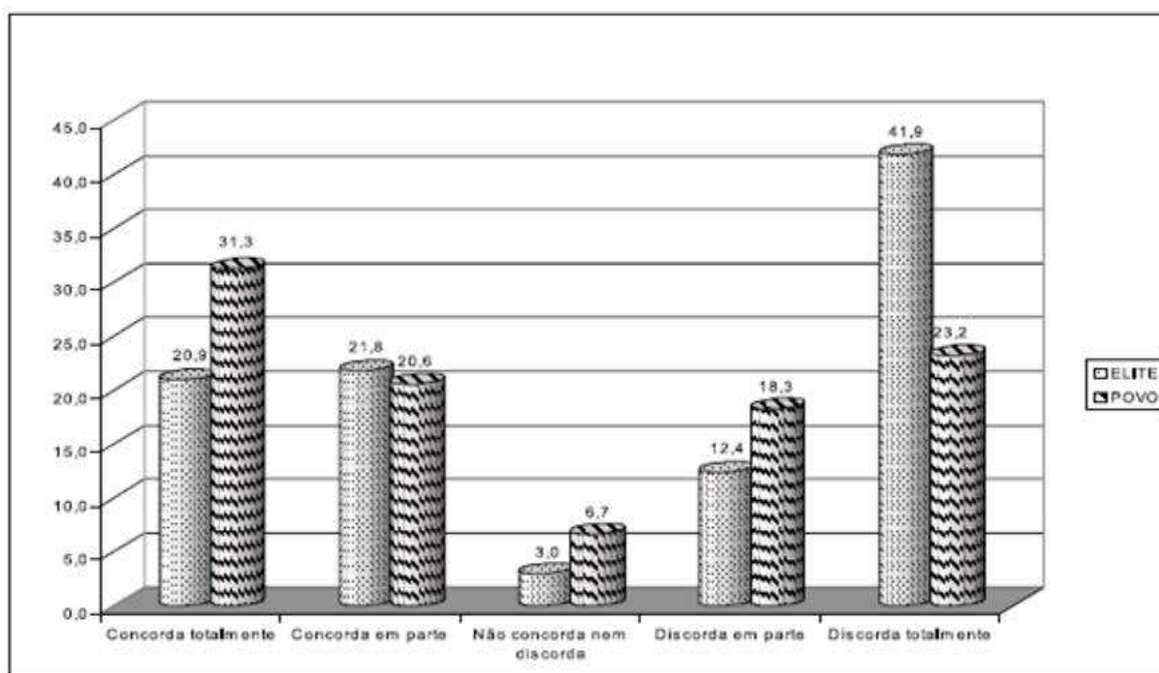
Essa ideia fica ainda mais clara quando os entrevistados foram perguntados se seriam favoráveis ao aumento de tributos para financiar programas sociais, alternativa da qual a maioria discorda. Corroborando a pesquisa antes citada, esses dados demonstram a falta de assentimento da população à medida.

Entretanto, o que merece atenção especial é o comportamento da “elite” (conforme indicação da autora, como os 10% com maior renda dentre os entrevistados), pois ela discorda veementemente da majoração tributária, possivelmente por entender que já contribui demais para com o Estado (SCALON, 2007, p. 144).

Por isso, para a maior parte dos entrevistados, outros meios deveriam ser utilizados na busca pela redução das desigualdades, desde que não envolvam a ampliação da contribuição via tributos.

Pode-se afirmar que a pesquisa demonstra uma atitude egoísta, e não altruísta, ao contrário do que se espera na justiça fiscal, sendo esta uma das dificuldades encontradas para a sua aplicação.

Gráfico 23 - percepção da população sobre o aumento de impostos para investimento em benefícios sociais



Fonte: SCALON, 2007, p. 144.

Considerando o gráfico acima, verifica-se novamente uma omissão por parte da população, em especial as camadas mais privilegiadas, diante da questão da redução da desigualdade; ou seja, a sociedade não enxerga a tributação como uma medida viável e retira sua parcela desse encargo, por entender que é um dever estatal e não compreender sua importância nesse processo de redistribuição.

Outra pesquisa mais recente, feita pela OXFAM, questiona as classes sociais mais baixas quanto à sua concordância com uma tributação maior para suprir políticas sociais⁵³. Os resultados aparecem no gráfico abaixo.

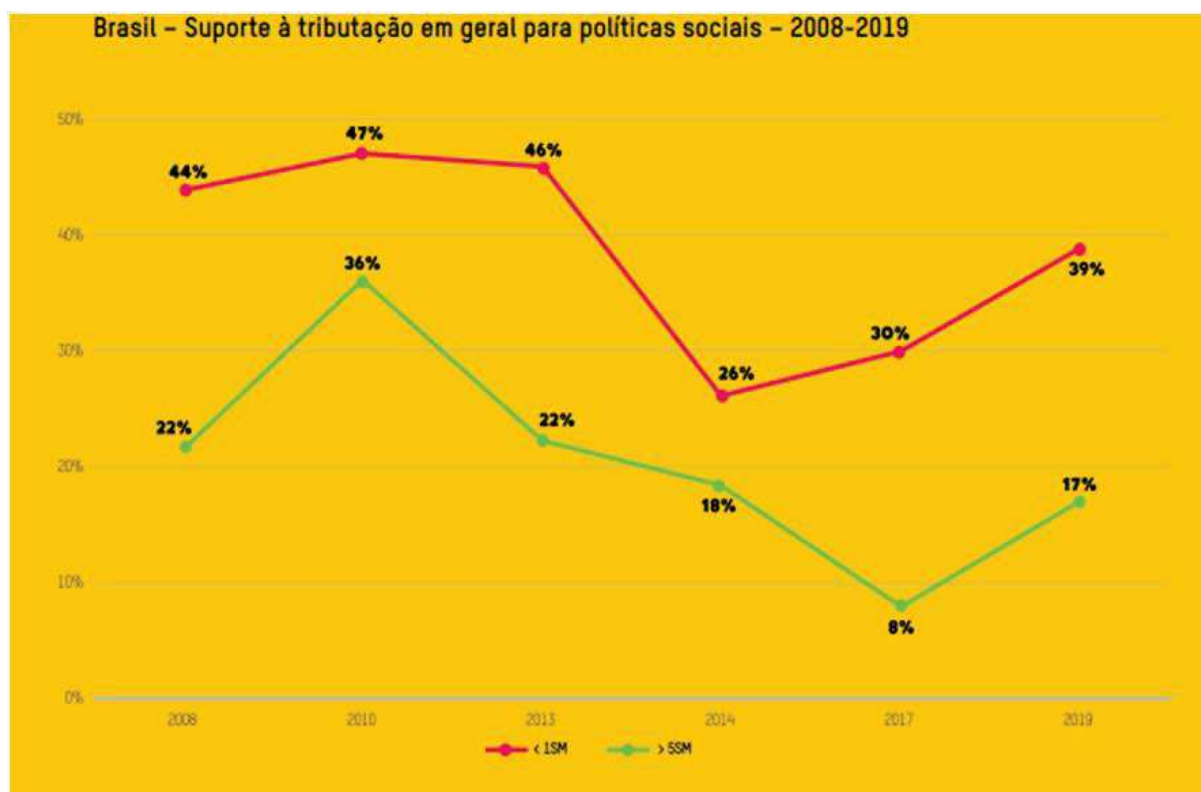
Para o primeiro estrato, composto pela renda de um salário-mínimo (linha vermelha), menos da metade concorda. Outro dado importante é que esse valor vai diminuindo com o passar do tempo, atingindo o percentual de 39% em 2019. O percentual mais alto do período é de 2010, atingindo um patamar de 47%.

Para o estrato intermediário, composto pela renda de 5 salários-mínimos (linha verde), a aceitação é ainda menor. O valor mais alto é 36%, alcançado em 2010. Um dado importante

⁵³ É importante frisar que a opinião da população sobre o tema costuma ser sazonal, alterando a depender de quem está no poder e como estão sendo realizadas as políticas econômicas.

é que, em 2017, chega-se ao menor valor, totalizando somente 8%; entretanto, em 2019 o valor volta a crescer e atinge 17%.

Gráfico 24 - percepção das classes baixas sobre o aumento da tributação para o custeio de políticas sociais



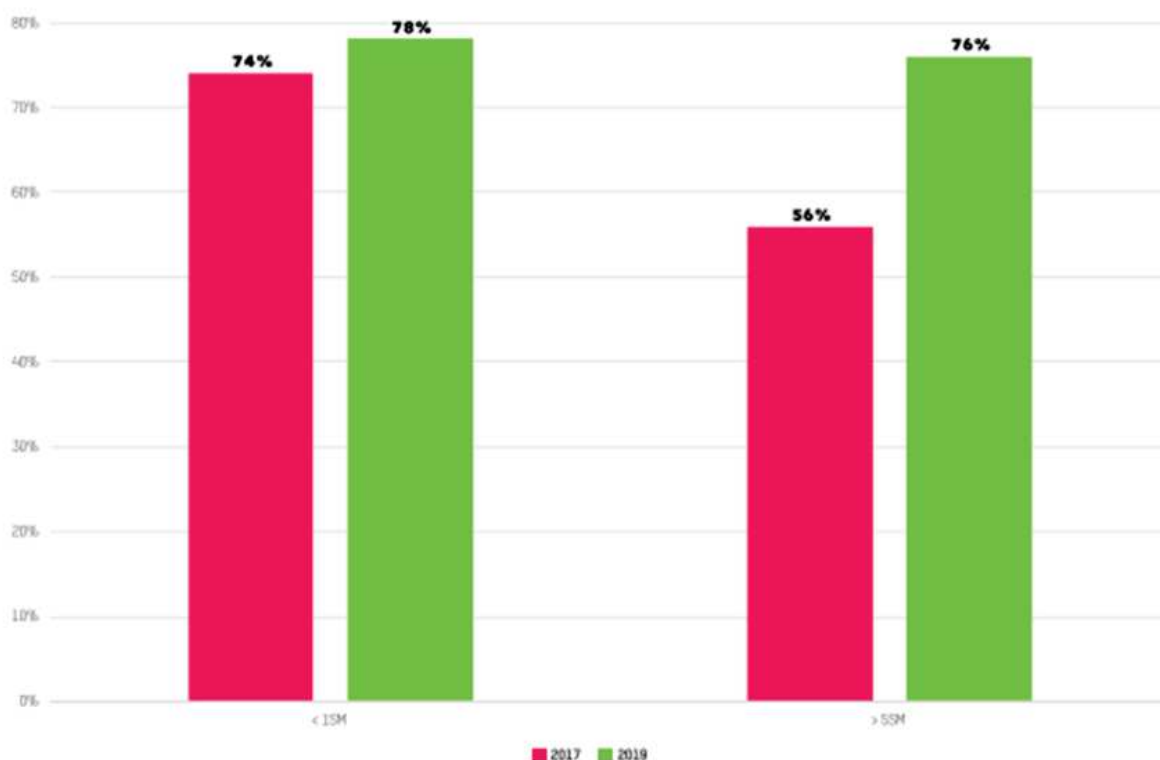
Fonte: Oxfam, 2019, p. 27

O ponto de destaque do gráfico acima encontra-se no fato de que mesmo as pessoas que seriam potencialmente beneficiadas discordam dessa fórmula. Existe um receio de que seja necessário arcar com uma parcela maior de tributos, mesmo que elas sejam destinadas para custear políticas públicas direcionadas a essas classes.

A crise vivenciada na última década exacerbou em vários setores da população, principalmente na classe média, a intransigência com propostas que façam qualquer menção a acréscimo de tributos (GOBETTI e ORAIR, 2016, p. 28-29). Notadamente, porque o imposto sobre a renda, que é um dos mais transparentes, recai sobre a classe média, que frequentemente, sente-se injustiçada com essa cobrança excessiva. Sendo assim, qualquer alteração a ser feita implica uma grande insatisfação e estratifica ainda mais a população do Estado.

Outra pergunta, feita na mesma pesquisa da OXFAM, aprofunda a questão do possível aumento dos tributos. Mas, agora, redireciona a responsabilidade de contribuição a maior exclusivamente para as classes mais altas, ainda que destinando esses valores para as políticas sociais e prezando-se assim o princípio da capacidade contributiva.

Gráfico 25 - Concordância da população com o aumento de tributos para as classes mais altas para custeio de políticas públicas



Fonte: Oxfam, 2019, p. 28

Mesmo tendo a certeza de que não serão atingidos com esse aumento da tributação, e que poderão ser beneficiados com as políticas a serem implementadas com esse valor arrecadado, a aceitação não chega a 80%. Ao serem perguntados se concordam com a criação de impostos voltados para os muito ricos a fim de financiar projetos sociais, no estrato mais baixo - até 1 salário-mínimo - o nível de concordância permanece quase estável, variando entre 74 e 78%. Já o estrato de 5 salários-mínimos tem uma variação maior. Em 2017, somente 56% concordam. Já em 2019, esse percentual aumenta para 76%, aproximando-se do estrato inferior.

Em contraponto com essa realidade, outros países vivem uma situação distinta, na qual a própria população que compõe as camadas mais favorecidas, insatisfeita com uma tributação baixa para si, reivindica ao Estado uma taxaço maior. Esse caso ocorreu em Nova Iorque, Estados Unidos, quando um grupo de milionários se juntou e propôs o pagamento de mais

tributos, pois deveriam contribuir no combate à desigualdade, e defendia uma tributação maior para aqueles que podem arcar com esses custos.⁵⁴

Para Dworkin, é fundamental que a própria população entenda seu papel na construção de uma sociedade mais justa e fraterna. Ele sublinha a importância de se ter consciência de sua responsabilidade para com o todo, contribuindo, inclusive, com ônus especiais, em razão da posição social ocupada (DWORKIN, 2000, p. 311). Sendo, nesse caso, necessário que a população auxilie o Estado, no que se refere ao remanejamento dos encargos para com os mais necessitados.

A questão da responsabilidade do cidadão para com o todo, em especial no pagamento dos tributos, também é um tema tratado por Cardoso:

Ao sonegar tributos devidos, o contribuinte não está apenas descumprindo uma exigência legal exigível pelas autoridades fazendárias, mas também, e principalmente, quebrando o seu vínculo de responsabilidade com a sociedade. O alto nível de informalidade da economia e a difusão de práticas sonegatórias têm impacto não só na arrecadação pelo Estado, mas também para os demais contribuintes, já que gera um aumento da carga global, para compensação e, também, a criação de controles burocráticos que encarecem a atividade produtiva (CARDOSO, 2014, p. 147).

Programas estatais como o Nota Legal⁵⁵, os quais incentivam a população a cobrar a emissão de notas fiscais no consumo de produtos e serviços, conferindo créditos e prêmios, são criados não só para aumentar a arrecadação com o aumento da emissão de notas fiscais. Eles também servem para conscientizar a população de sua função em relação à cidadania e a participação na relação tributária.

Adam Smith⁵⁶ ressaltara que a tributação deve ser custeada por toda a sociedade na proporção de sua capacidade. Entretanto, também defendia que certos serviços devem ser custeados, exclusivamente, por quem os utiliza, não cabendo à sociedade, como um todo, custear certas situações, quando somente uma parcela será beneficiada. Para exemplificar, ele

⁵⁴ Milionários fazem campanha para pagar mais impostos nos EUA. 29.03.16. BBC News Brasil. Disponível em <http://www.bbc.com/portuguese/noticias/2016/03/160324_milionariois_mais_impostos_eua_rb> Acesso em: 14 nov. 2017.

⁵⁵ Vários Estados e municípios possuem programas que visam estimular o contribuinte a cobrar a emissão da nota fiscal na aquisição de bens e serviços, evitando assim a sonegação fiscal. São Paulo, Brasília, Porto Alegre, Uberlândia e Tocantins são exemplos de entes que adotaram esses projetos. A intenção é que o contribuinte se veja motivado a exigir a nota fiscal, pois receberá créditos e/ou participará de sorteios. A grande vantagem implícita é que a sociedade passa a entender a importância da nota fiscal e atua como um fiscal tributário e da cidadania, já que o pagamento dos tributos compõe uma obrigação cidadã.

⁵⁶ Este tema é tratado por Adam Smith em sua obra clássica, *A riqueza das nações*. A partir desta explicação é que a ideia da capacidade contributiva passa a ser estudada. Ele é o precursor do tema da proporcionalidade na tributação.

utilizou a prestação de serviços jurisdicionais, que, segundo ele, deviam ser pagos por quem precisar usufruir do serviço (SMITH, 2011, p. 397).

Percebe-se que, para Smith, a justiça na tributação vai além: manifesta-se na capacidade contributiva e no benefício direto prestado pelo Estado, não de uma forma geral, como no princípio do benefício, mas de uma forma específica, em situações em que poucos contribuintes farão jus à proteção estatal.

Convém ressaltar que uma população esclarecida e conhecedora dos seus direitos e deveres, que vivencia um sistema tributário justo, é uma população com grandes chances de participar efetivamente do processo tributário. Dessa forma, cumpre com suas obrigações legais, não só por medo da sanção punitiva, mas principalmente por entender sua função de garantidora de uma sociedade melhor e mais justa. Com isso, será mais atuante e cobrará mais do Estado uma melhor distribuição dos valores recolhidos.

Se a tributação estiver associada a valores éticos, pautada pela solidariedade e justiça fiscal, será mais fácil obter-se a concordância da população quanto às cobranças tributárias (CARDOSO, 2014, p. 164). Quanto mais os contribuintes entenderem a necessidade dos recursos, e que a tributação é justa e solidária, melhorando as condições sociais, menores serão os índices de sonegação (CARDOSO, 2014, p. 168).

5.5 TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA

No Brasil, o imposto que tributa especificamente a renda é o imposto de renda – IR. Ele é cobrado sobre a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda proveniente do trabalho, do capital ou da combinação de ambos e, ainda, sobre os proventos de qualquer natureza (Art. 43, CTN). A base de cálculo é o montante real, arbitrado ou presumido do rendimento ou proventos (Art. 44, CTN). No caso das pessoas jurídicas, além do IR, incide ainda a Contribuição Social sobre o lucro líquido (CSLL), que é cobrada sobre o lucro líquido das empresas.⁵⁷

A tributação sobre a renda merece destaque nessa pesquisa, por ser atualmente um fator de desigualdade. Serão demonstradas a seguir situações legais que resultam em regressividade nessa tributação, à medida que a renda é tratada de forma díspar, seja em sua natureza - de capital ou trabalho - seja por conta de diversos benefícios fiscais existentes, que tendem a privilegiar as classes mais altas.

⁵⁷Art. 17, Lei 11.727/2008. Alíquota 9% e 15% (PJ de seguros privados e capitalização).

Os tópicos seguintes explicarão os principais entraves existentes na legislação brasileira, no tocante ao imposto de renda. É importante salientar que alguns assuntos discutidos na doutrina não serão objeto desse estudo⁵⁸. A escolha se deu com base no critério do valor da arrecadação e do impacto efetivo na desigualdade. Dessa forma, outros cenários de discussão ainda existem sobre o tema em questão. Não é objetivo da pesquisa esgotar o assunto, mas trazer aspectos relevantes, passíveis de alteração com vistas à justiça fiscal.

O critério utilizado como parâmetro das informações será o conjunto de dados fornecidos pela Receita Federal⁵⁹, extraídos das declarações de imposto de renda de pessoa física. Outras pesquisas utilizadas, por diversos autores, tais como a POF, não serão examinadas. A razão da referida opção é a qualidade das informações apresentadas e a maior dificuldade de se omitir informações naquela fonte, por se tratar de uma base de dados oficial que prevê diversas penalidades em caso de omissões ou informações incorretas. Também os dados secundários apresentados são baseados nessa mesma fonte, a fim de se fazer uma análise mais criteriosa.

5.5.1 Tributação sobre a renda do trabalho e o capital

Um fator relevante é a distinção entre a tributação sobre rendimentos provenientes do trabalho e sobre o capital. Nesse tópico, considera-se como renda proveniente do trabalho os salários recebidos por servidores públicos e privados, honorários e valores recebidos pelos autônomos. Compõe esse tipo de renda aquela que é derivada de um esforço vinculado ao trabalho. Já a renda proveniente do capital é aquela advinda de aplicações financeiras, as quais não exigem esforço vinculado ao trabalho, mas investimentos.

Mesmo o IR sendo cobrado dessas duas bases de cálculo, trabalho e capital, existe uma grande disparidade nessa tributação, pois a incidência sobre o capital é mais branda do que a cobrada sobre o trabalho. Isso ocorre por diversos motivos, em especial por critérios mercadológicos, conforme será demonstrado.

No que se refere aos rendimentos decorrentes do capital, várias são as formas existentes de investimento financeiro. Os casos mais comuns são o ganho de capital, as aplicações financeiras, alugueis, dentre outros. São casos nos quais o próprio dinheiro trabalha para o seu

⁵⁸ A discussão sobre o fim da possibilidade de dedução dos gastos com saúde e educação, por exemplo, não serão objeto de análise.

⁵⁹ A partir do ano calendário de 2013 a Receita Federal começou a divulgar os dados pormenorizados da arrecadação do imposto de renda- pessoa física. Estes documentos de divulgação são disponibilizados no próprio sítio da Receita. Apresentam os dados dos contribuintes especificando as fontes, a alíquota efetiva e vários outros detalhes.

dono, cuja única função é definir o investimento desejado, sem exigir qualquer esforço físico ou um tempo específico para sua realização, como acontece no rendimento decorrente do trabalho.

Para ilustrar a comparação estimulada neste tópico, será apresentada, logo mais, uma tabela com os principais dados sobre os formatos de cobrança do imposto de renda existentes na atualidade. Esta tabela evidencia, em sua primeira coluna, as hipóteses, ou casos possíveis, de incidência do imposto de renda; ou seja, as situações presentes na legislação brasileira, nas quais ocorre a aquisição de renda ou proventos de qualquer natureza. Em seguida, apresentam-se as alíquotas cobradas em cada situação, tendo em vista que as mesmas podem ser variáveis. Na coluna seguinte (coluna 3), colocam-se as situações que mostram a incidência da progressividade, que é uma característica que deve estar presente no imposto de renda, conforme definido no art. 153, § 2º, I, CF. Por fim, indica-se qual dispositivo legal prevê a cobrança do referido imposto.

Com isso, é importante esclarecer que o rendimento proveniente do trabalho é tributado conforme a primeira linha no imposto de renda pessoa física-IRPF. Os rendimentos decorrentes do capital são as hipóteses das linhas 2 a 13. Para efeitos da declaração do referido imposto, a Receita Federal os classifica em três categorias: os rendimentos tributáveis de forma comum (trabalho – linha 1), os sujeitos à tributação exclusiva⁶⁰ (linhas 2 a 15), pois tem alíquotas diferenciadas, e os isentos (linha 16 a 18)⁶¹ os quais devem ser declarados, embora não haja pagamento.

A tributação da pessoa jurídica está na parte final da tabela. Assim, a linha 19 especifica o rendimento das pessoas jurídicas em razão do seu lucro, o IRPJ tradicional. Já as linhas 13 e 14 trazem os rendimentos do capital da pessoa jurídica, advindos de investimentos específicos para empresas.

Com a apresentação desses dados, tenciona-se deixar mais clara a comparação entre as diversas situações de cobrança do imposto de renda. Em especial, será possível analisar de uma forma nítida as discrepâncias entre a tributação sobre o capital e o salário. É importante também levar em conta que o imposto de renda incide em vários momentos e formatos, além do mais tradicional e conhecido, que é o desconto em folha de pagamento.

⁶⁰ A diferença com o rendimento tributável é que além de possuir alíquotas próprias, os valores pagos nessas situações não se sujeitam ao ajuste anual, não sendo possível qualquer dedução. São situações definidas em lei como detentoras de um tratamento especial.

⁶¹ Essas isenções serão tratadas em um tópico específico, em razão da sua relevância. Lucros e dividendos e remessa de lucros ao exterior (Seção 5.5.3) e doação e herança (Seção 5.2).

Tabela 15 - Diferenciação das alíquotas de imposto de renda

	Hipótese de incidência	Alíquotas	Progressividade	Previsão Legal
1.	IRPF	7,5%; 15%; 22,5%; 27,5%	Conforme o valor da renda ⁶²	Art. 1º, Lei 13.149/2015
2.	Ganho de capital- PF	15%; 17,5%; 20%; 22,5%	Conforme o valor do ganho ⁶³	Art. 1º, Lei nº 13.259/2016.
3.	Poupança	Isento		Art. 68, III, Lei 8.981/95
4.	Rendimentos de aplicação financeira de renda fixa-PF	25% até 180 dias; 20% entre 180 e 720 dias; e 15% superior a 720 dias.	Conforme o prazo de aplicação	Art. 46, IN 1.585/15
5.	Fundos de investimento – renda fixa	25% até 180 dias; 20% entre 180 e 720 dias; e 15% superior a 720 dias.	Conforme o prazo de aplicação	Art. 6º, IN 1.585/15
6.	Fundos de investimento – ações	15%		Art. 18, IN 1.585/15
7.	Fundos de investimento – imobiliário	20%		Art. 35, § 2º, IN 1.585/15
8.	Fundos de investimento – Cultural e artístico e demais	10%		Art. 14, Lei 9065/95
9.	Aluguéis e royalties – PF	15%; 25%	Conforme o valor.	Arts. 21-23, Lei 4506/64 e Art. 3º, Lei 9250/95
10.	Rendimentos de partes beneficiárias-PF	15%; 25%	Conforme o valor.	Art. 3º, Lei 9250/95
11.	<i>Swap</i>	25% até 180 dias; 20% entre 180 e 720 dias; e 15% superior a 720 dias.	Conforme o prazo de aplicação	Arts. 46 e 50, IN 1.585/15
12.	<i>Day trade</i>	1%		Art. 65, IN 1.585/15
13.	Rendimentos de aplicação financeira de renda fixa-PJ	20%		Art. 35, Lei 9532/97
14.	Rendimentos de partes beneficiárias-PJ	15%		Art. 3º, Decreto-Lei 1979/82
15.	Juros sobre o capital próprio ⁶⁴	15%		Art. 9º, § 2º, Lei 9249/95
16.	Lucros ou dividendos	Isento		Art. 10, Lei 9249/95
17.	Remessa de lucros e dividendos ao exterior.	Isento		Art. 10, Lei 9249/95
18.	Doação ou herança	Isento		Art. 6º, XVI, Lei 7713/88
19.	IRPJ	15%	Adicional de 10% (excedente de R\$ 20.000,00/mês)	Art. 3º, Lei 9249/95

Fonte: a autora

⁶² Valores para o ano de 2020: De R\$ 1.903,99 até R\$ 2.826,65 – 7,5%; De R\$ 2.826,66 até R\$ 3.751,05 – 15%; De R\$ 3.751,06 até R\$ 4.664,68 – 22,5%; Acima de R\$ 4.664,68 – 27,5%

⁶³ 15% até R\$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais); 17,5% entre R\$ 5.000.000,00 e R\$ 10.000.000,00; 20% entre R\$ 10.000.000,00 e R\$ 30.000.000,00; e 22,5% - acima de R\$ 30.000.000,00.

⁶⁴ Entretanto, a pessoa jurídica poderá deduzir essa quantia paga de seu IRPJ (art. 9º, caput, Lei 9249/95), conforme será explicado a seguir.

O primeiro fato a ser percebido é que a incidência tributária sobre pessoa física supera aquela sobre a pessoa jurídica. A maior alíquota cobrada é a da pessoa física que possui um rendimento superior a R\$ 4.664,68, o qual deverá pagar uma alíquota de 27,5% sobre o valor de seu rendimento⁶⁵. As demais situações que se aproximam da referida alíquota são o aluguel e royalties (até 25%) e o rendimento da pessoa jurídica que fatura mais de R\$ 20.000,00 ao mês.

Outro ponto relevante a ser notado é a falta de progressividade das alíquotas. Embora seja uma regra prevista constitucionalmente, a mesma somente é adotada em cinco das dezenove hipóteses apresentadas. A variação de alíquotas, principalmente no que se refere ao valor da base de cálculo, é um fator primordial para se atingir uma tributação equânime e, nesse caso, sua ausência demonstra uma necessidade de atenção, na medida em que facilita a ocorrência a regressividade.

A progressividade existente nas alíquotas do imposto de renda da pessoa física em relação aos salários e demais rendimentos tributáveis dá a falsa impressão de que o princípio da capacidade contributiva está sendo respeitado. Essa diferenciação nas alíquotas é, de fato, primordial, mas insuficiente, e só funcionará com efetividade quando for estendida aos demais rendimentos tributáveis e de forma mais justa para a pessoa jurídica, inclusive os rendimentos tratados de forma diferenciada, em especial os tidos como isentos (GOBETTI e ORAIR, 2016, p. 26).

O terceiro destaque se dá no fato da tributação ter seu teto na alíquota de 27,5% sobre o salário, uma vez que a tributação sobre o capital não ultrapassa os 20%, com exceção dos casos de aluguéis e ganhos de capital; sendo, em sua maioria, compostos por alíquotas ínfimas, como 1% no caso do *day trade*⁶⁶.

Essa distinção faz com que a renda decorrente do capital seja acrescentada de maneira mais fácil, pois é mais simples acumulá-la quando se paga um tributo mais baixo, ao contrário da renda do trabalho. Essa disparidade na tributação brasileira traz, como consequência, que as pessoas que mais pagam tributo sejam os assalariados, que não têm opção nem mesmo quanto ao momento do pagamento, dado que seu imposto é retido na fonte⁶⁷. Além disso, pagam sempre

⁶⁵ Valores referentes ao ano de 2020.

⁶⁶ O *day trade* configura um tipo de investimento de curtíssimo prazo. Envolvem a compra e venda de ações da Bolsa de Valores num mesmo dia. Disponível em: <https://investidor.estadao.com.br/educacao-financeira/day-trade-como-operar-vantagens/> Acesso em: 19.08.21.

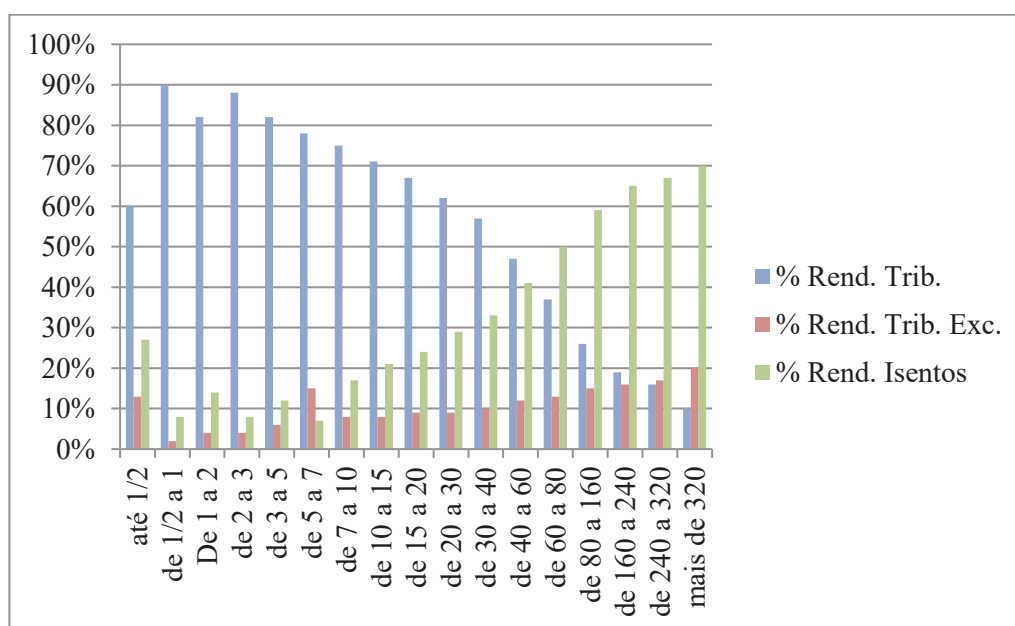
⁶⁷ Os servidores públicos e os funcionários de empresas privadas submetidos ao regime da Consolidação das leis trabalhistas-CLT já tem o imposto de renda descontado de seu pagamento, antes mesmo de recebê-lo. No ano seguinte, a legislação permite que se faça o ajuste, e, se for o caso, permite a restituição de parte do valor pago.

em relação ao valor real, não sendo possível a ocultação de rendimentos (prática corriqueira para autônomos, por exemplo).⁶⁸

Outro fato importante retratado acima é o perfil de cada situação. As classes mais baixas, em regra, não possuem investimentos⁶⁹, isto é, não são tributadas pela renda decorrente do capital. Sendo assim, as alíquotas menores a serem aplicadas acabam por beneficiar quem está no topo da tabela, favorecendo somente aqueles que não precisam de privilégios.

Essa informação pode ser confirmada pelo gráfico apresentado abaixo, que retrata a realidade dos três tipos de rendimentos classificados nas informações da Receita Federal, por faixa salarial de renda. Neste gráfico é possível verificar os tipos de renda com base na média salarial. Cumpre esclarecer que os rendimentos decorrentes do capital estão inseridos na classificação dos rendimentos isentos ou com tributação exclusiva. Os rendimentos tributáveis são aqueles decorrentes do trabalho.

Gráfico 26 - Composição do rendimento por faixa de salário-mínimo



Fonte: a autora. Dados da Receita Federal. Grandes números. 2017.

De acordo com os dados apresentados no compilado das declarações de imposto de renda, percebe-se que os estratos mais baixos, com as menores rendas, são compostos principalmente de rendimentos tributáveis (que são aqueles advindos principalmente do

⁶⁸ Ocorre, por exemplo, quando em uma consulta médica o valor é diferente para pagamento com recibo e sem recibo.

⁶⁹ Primeiramente porque estas pessoas não possuem, na maioria das vezes, conhecimento sobre investimentos. Além disso, por não possuírem condições financeiras de investir. As classes mais baixas, em regra, gastam todo o seu rendimento com produtos de consumo, conforme já explicado anteriormente.

trabalho). Essa preponderância ocorre até o estrato de 40 a 60 salários-mínimos, momento em que as rendas tributáveis e isentas quase se equivalem.

À medida que a renda vai aumentando, percebe-se o declínio da renda do trabalho e o aumento dos rendimentos isentos e com tributação exclusiva, sendo a maioria dessas categorias composta pelo rendimento do capital. Nota-se uma evolução inversamente proporcional. O fato mais marcante é que no último estrato, para pessoas com rendimento mensal superior a 320 salários-mínimos, os rendimentos isentos atingem a marca de 70% do total dos rendimentos, contra somente 10% de rendimentos tributáveis.

Esses dados comprovam que a renda do capital é obtida, em sua maior parte, nos estratos superiores, pelas pessoas que possuem maior renda. Assim, justamente, esse tipo de rendimento possui uma tributação menor, comprovando a regressividade nessa escolha. Essa situação fomenta ainda mais a desigualdade. Ao compreender tudo isso, uma reflexão acaba sendo gerada: por que as pessoas que não precisam possuem tantas isenções?

A justificativa apresentada para essa escolha, por parte do Estado, é a competitividade internacional. Uma tributação mais branda sobre o capital impulsionará o investimento estrangeiro. A globalização e a expansão dos organismos internacionais geraram a necessidade de inclusão internacional e de um novo padrão tributário, para que haja adequação com o modelo do exterior e assim facilite a competitividade, incentivando a vinda de capital externo (CARVALHO, 2021, p. 44).

Nesse cenário, a primeira reforma tributária substancial adotada no Brasil foi justamente a redução dos tributos aduaneiros e, em seguida, a redução dos tributos sobre a renda incidentes sobre o capital (FALCÃO, 2007, p. 1392), em razão, principalmente, da grande concorrência existente nos demais sistemas tributários do mundo. A ideia de se criar uma alíquota baixa é atrair investidores internacionais que buscam os melhores lucros; logo, menos tributos.

Entretanto, parte da população não tem escolha em relação aos itens nos quais haverá tributação da renda e do consumo. Assim, sujeita-se a uma cobrança excessiva e, por vezes, injusta com os trabalhadores assalariados, criando-se um abismo entre contribuintes com opção de escolha e os que não a têm, fato que afeta, inclusive, a soberania fiscal dos países (FALCÃO, 2007, p. 1395).

Outra questão relacionada é o fato de ser mais fácil esconder a renda de um investimento do que a renda de um salário. É possível realizar essa ocultação por meio de contas bancárias estabelecidas em outros países ou em países que cooperam muito pouco com o país de residência do detentor. É comum a existência de práticas facilitadas, além das isenções

tributárias, as quais permitem que certas categorias de renda do capital escapem legalmente da declaração do imposto de renda (PIKETTY, 2014, p. 275-276).

5.5.2 Juros sobre capital próprio (JCP)

Os juros sobre capital próprio (JCP) constituem uma inovação legislativa criada no Brasil, que permite dedução no imposto de renda de uma despesa fictícia. O seu funcionamento ocorre da seguinte forma: se uma empresa toma dinheiro emprestado no mercado financeiro, ela pode deduzir do lucro real (base de cálculo do IRPJ) o valor pago a título de juros. Estes são classificados como despesa operacional. Entretanto, as empresas sem dívidas não fariam essa dedução, já que não buscam empréstimos e, conseqüentemente, não pagam juros.

Como forma de equiparação, a Lei nº 9.249/95 (art. 9º) cria os juros sobre o capital próprio, de forma que essa empresa sem dívidas usa, na verdade, o capital de seus sócios. Por esse motivo, precisará pagar juros a eles, baseando-se na taxa de juros de longo prazo sobre o capital próprio da empresa (GOBETTI; ORAIR; 2017, p. 164).

Esses dispositivos permitem às empresas deduzirem de seus lucros o montante de juros que teriam sido pagos, caso todo o seu capital tivesse sido tomado emprestado. Ele reduziu, portanto, a base de cálculo do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e, assim, o recolhimento destes tributos é menor. Tal possibilidade denomina-se dedução de juros sobre capital próprio e beneficia principalmente as grandes empresas capitalizadas como os bancos (Tolentino Filho, 2011, p. 16).

Esses juros são classificados como despesas dedutíveis do lucro. Então, por essa manobra, a empresa consegue diminuir o valor a ser pago de imposto de renda e CSLL, que pode chegar a 34%. Fernandes, Campolina e Silveira ressaltam que se trata de uma forma de distribuição de lucros aos acionistas, mas com a possibilidade de dedução desse valor como uma despesa (2017, p. 300).

Cumpramos esclarecer que essa dedução se limita a 50% do lucro apurado no período, de acordo com o art. 9º, §1º, da Lei 9.249/95. Embora a iniciativa se assemelhe à distribuição de dividendos, elas não possuem a mesma natureza jurídica. Enquanto os dividendos não são tributados quando recebidos pela pessoa física, os juros sobre capital próprio são tributados a uma alíquota de 15% na pessoa física.

Todavia, levando-se em conta que a empresa pagaria até 34% de tributos incidentes sobre o seu lucro, a título de IRPJ e CSLL, ela pode economizar deduzindo o JCP sobre esse valor, já que a pessoa física pagará somente 15% ao receber. Trata-se de uma forma de redução

do valor a ser pago ao Estado. Manobra que privilegia somente as rendas de capital das empresas que são tributadas pelo lucro real, as quais são, justamente, as maiores (TOLENTINO FILHO, 2011, p. 17). Novamente, a legislação brasileira confere tratamento privilegiado para as pessoas do topo da pirâmide.

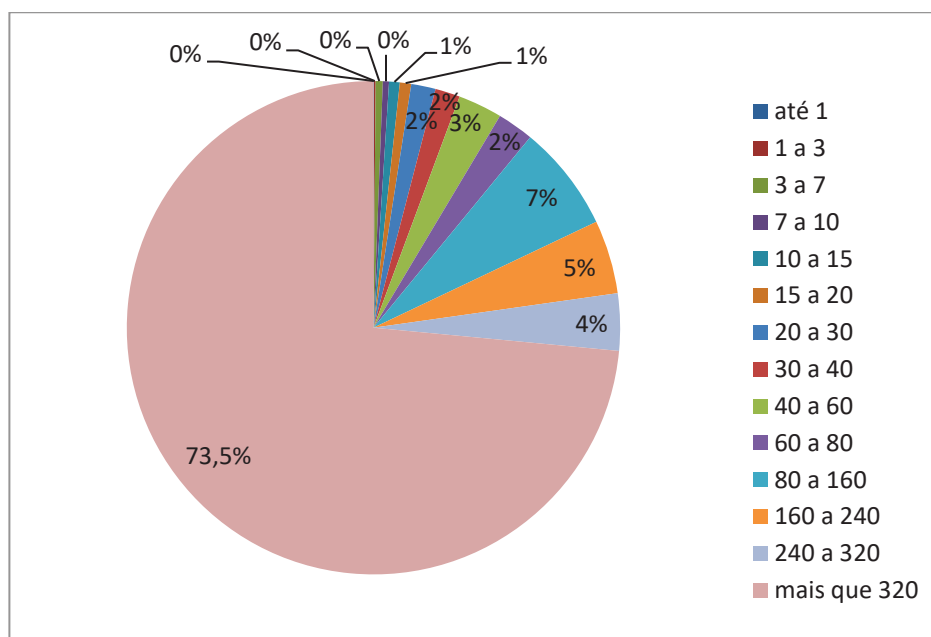
A justificativa para sua criação é a seguinte:

Esse dispositivo, segundo argumentação do governo à época de sua criação, visou a diminuir os reflexos negativos relacionados ao aumento da tributação em virtude do fim da correção monetária. Justificou-se que daria isonomia de tratamento entre o capital de terceiros e o capital próprio, evitando-se a bitributação. Porém, esta justificativa mostra-se falaciosa quando se verifica o tratamento dado às pessoas físicas, para as quais também existem efeitos do fim da correção monetária ou da pretendida desindexação da economia (TOLENTINO FILHO, 2011, p. 17).

Verificando os dados apresentados nas declarações de imposto de renda, o valor lançado a título de JCP, conforme as informações referentes ao ano de 2017, foi de R\$ 15.125.760.257,28. Esse valor foi tributado como pessoa física em 15%. Todavia, caso não existisse essa manobra, a empresa deveria ter pagado 34% de tributos sobre essa quantia.

Com isso, percebe-se uma perda arrecadatária significativa para o Estado. E além do Estado deixar de arrecadar, esse benefício privilegia os estratos mais altos, conforme gráfico apresentado a seguir:

Gráfico 27 - JCP com base na faixa salarial



Fonte: a autora. Dados da Receita Federal. Grandes números e tabelas adicionais. 2017.

O gráfico deixa claro que, novamente, um benefício tributário está sendo aproveitado pelas camadas com as maiores rendas, ou seja, as que menos precisam de qualquer incentivo tributário. Mais uma distorção existente na regressividade do imposto de renda.

5.5.3 Isenção de lucros e dividendos

Outro ponto chave na diferenciação da tributação sobre o capital, em relação ao salário, é que os lucros e dividendos advindos da distribuição de recursos das pessoas jurídicas possuem isenção de IR desde 1995 (Art. 10, Lei nº 9.249/95). Importante frisar que além do Brasil, somente a Estônia mantém uma regra similar (GOBETTI; ORAIR; 2017, p. 168).

A isenção tributária é uma forma de exclusão do crédito tributário, prevista no Art. 175, inciso I, do CTN. Ela ocorre quando a lei dispõe que, mesmo existindo o fato gerador de determinado tributo, não deve haver a referida cobrança. A justificativa se apresenta com um motivo social ou econômico relevante que justifique a não exação fiscal.

Para entender essa regra de isenção específica, é importante conceituar os dois institutos componentes da mesma: o lucro é o valor apurado pela empresa após descontar todas as despesas operacionais. É o excedente financeiro de determinado período. Sobre este valor incidirá o IRPJ e a CSLL. Os dividendos são os valores pagos aos sócios acionistas a título de rendimento do capital de uma empresa. Eles são gerados após a retirada dos impostos do valor referente ao lucro total, no qual a empresa definirá quanto desse valor será distribuído e quanto será reinvestido.

O modelo tradicional da tributação ocorre em dois momentos distintos: primeiro, quando se tributa os lucros da empresa (diminuindo o valor das receitas e as despesas operacionais). Após essa fase, os valores são distribuídos aos sócios e acionistas. Segundo, quando se tributa a pessoa física (GOBETTI; ORAIR; 2017, p. 163), ou seja, é tributado o rendimento recebido pela pessoa, em relação ao capital da empresa.

A lógica da isenção é a seguinte: a empresa paga IRPJ sobre o seu lucro; após esse pagamento, os acionistas terão acesso ao seu dividendo, como pessoas físicas. Então, de acordo com o entendimento da lei, deveria ocorrer uma bitributação, pois o fato gerador – lucro – seria tributado duas vezes, como pessoa física e como pessoa jurídica. Contudo, essa interpretação não procede, tendo em vista que não se pode confundir a pessoa física e a pessoa jurídica, pois são contribuintes diferentes e possuem personalidade jurídica distinta.

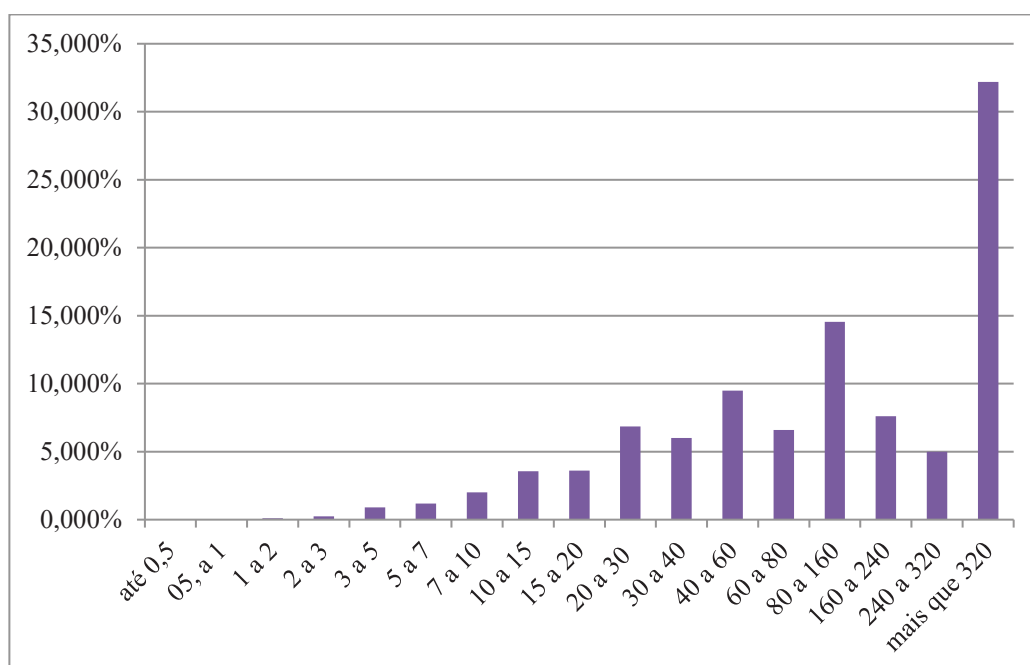
Souza explica que o Brasil adota o princípio da entidade, segundo o qual a pessoa física e a pessoa jurídica não podem se confundir. Cita como exemplo o caso de uma pessoa jurídica

que tenha dívidas. Estas não podem ser cobradas utilizando o patrimônio dos sócios, justamente por serem entidades diversas. A única possibilidade dessa cobrança seria com a desconstituição da personalidade jurídica da empresa, o que somente ocorre por meio de uma decisão judicial em que seja comprovada a existência de alguma fraude (2017, p. 674).

Dessa forma, a empresa (pessoa jurídica) não pode ser confundida com a pessoa do sócio (pessoa física), não sendo possível aplicar a interpretação do princípio da entidade em um momento e suprimi-lo em outro. O princípio não foi criado exclusivamente para beneficiar a empresa e seus sócios. Seu objetivo é assegurar estabilidade e segurança nas relações, que são consideradas independentes.

Cumpra esclarecer que, além do argumento da bitributação não ser plausível, este benefício fiscal, novamente, privilegia as classes mais altas. De acordo com os dados apresentados pela DIRF, em relação ao ano de 2017, a camada da população que obteve o maior percentual relativo a essa isenção foi o estrato mais alto, o qual possui renda mensal superior a 320 salários-mínimos. Ela foi responsável por 32,20% das isenções conferidas a esse título, o que torna extremamente preocupante em termos de justiça fiscal, conforme evidencia gráfico a seguir:

Gráfico 28- Lucros e dividendos por faixa salarial



Fonte: a autora. Dados: Grandes números e tabelas adicionais.

Essa isenção abrange principalmente o topo da pirâmide, impedindo que simetrias sejam efetivadas na tributação sobre o rendimento decorrente do trabalho e aquele decorrente do

capital, favorecendo assim a concentração de renda no segundo caso (GOBETTI e ORAIR, 2016, p. 16-17). Na hipótese de um contribuinte auferir rendimentos decorrentes do trabalho, pagará uma alíquota que pode atingir o patamar de 27,5%, enquanto outro contribuinte que aufera o mesmo valor de renda, porém decorrente da distribuição de lucros e dividendos, ficará isento.

Essa regra faz com que vários sócios de empresas, que lá trabalham, mantenham um *pro labore* baixo, já que este é tributado normalmente pelo IRPF e, assim, concentrem sua renda nos lucros e dividendos recebidos, isentos. Trata-se de um planejamento tributário feito sob o manto da legalidade, mas que traz consequências negativas, à medida que gera um tratamento dispar entre a renda proveniente do trabalho e a do capital (TOLENTINO FILHO, 2011, p. 18).

Esse tipo de atitude favorece a concentração da riqueza. De acordo com os dados apresentados, uma pessoa que recebe 80 vezes mais que a outra, acumula em média 623 vezes mais posses (LETTIERI, 2017, p. 141). Assim, um dos motivos para essa discrepância é, justamente, a tributação favorecida. À medida que o valor recebido é líquido, sem descontos tributários, a possibilidade de se acumular é bem maior, ampliando ainda mais a desigualdade (LETTIERI, 2017, p. 138).

Gobetti e Orair (2016, p. 27) realizaram uma pesquisa para o IPEA, na qual simulam como alguns fatores alterados no imposto de renda seriam capazes de aumentar a arrecadação e, conseqüentemente, alterar o índice de Gini. Dessa forma, seria possível reduzir esse índice, um dos indicadores utilizados para mensurar a desigualdade:

Tabela 16 - Sugestão de mudanças no IRPF

	Receita total (R\$ bilhões)	Contribuintes prejudicados (1 mil pessoas)	Índice de Gini		
			Pré-IRPF	Pós-IRPF	Taxa de crescimento
Estrutura atual do IRPF	149,7	-	0,60111	0,5844	-2,78
1. Reinstauração da tributação de lucros e dividendos pela alíquota linear de 15%	192,8	2.101	0,60111	0,5791	-3,67
2. Tributação de lucros e dividendos por alíquotas progressivas (0,0% a 27,5%)	208,4	1.164	0,60111	0,5769	-4,03
3. Alíquotas adicionais (35%, 40% e 45%), mantendo isenção de lucros e dividendos	192,8	3.815	0,60111	0,5793	-3,63
4. Inclusão de uma alíquota adicional e tributação de lucros e dividendos pelas alíquotas progressivas (0% a 35%)	221,4	De 1.164 a 1.280	0,60111	0,5752	-4,31

Fonte: Gobetti e Orair, 2016, p. 27

De acordo com a tabela, é possível identificar que a tributação dos dividendos funcionaria como um suporte ao princípio da progressividade, de forma a alargar a tributação dos recebedores de dividendos, que configuram, em sua maioria, a parte mais alta da pirâmide. Assim, somente por meio da ampliação dessa tributação, retornando-a com a alíquota que

existia até 1995, seria possível reduzir a desigualdade, com a redução do índice de Gini. Contando, ademais, que esse dinheiro seja utilizado em políticas públicas voltadas para os mais necessitados, operando-se de fato a redistribuição. Ao contrário, por exemplo, de se alterar as alíquotas do imposto de renda incidente sobre o trabalho, o que afetaria diretamente a classe média e não a classe mais abastada (GOBETTI e ORAIR, 2016, p. 28).

De acordo com os dados declarados para o imposto de renda de pessoa física, em 2017, (Grandes números e tabelas adicionais), os rendimentos isentos totalizam R\$ 881.330.852.679,83. Desse total, um percentual de 20,68% corresponde à isenção com lucros e dividendos, com o valor de R\$ 280.936.205.246,88. Caso o imposto de renda fosse cobrado nos moldes anteriores a 1995, em que os lucros e dividendos eram tributados com uma alíquota única de 15%, o Estado arrecadaria, adicionalmente, neste ano, mais de 42 bilhões.⁷⁰ Trata-se de uma quantia significativa que poderia ser empregada na redução de outros tributos que incidem nas camadas mais pobres, tornando-o mais progressivo, conforme será demonstrado no capítulo seguinte.

Uma tributação fixa, sobre qualquer lucro ou rendimento, poderia ensejar uma sobrecarga aos microempresários ou àqueles que recebem um valor baixo a título de lucros. Dessa forma, a regressividade ainda seria mantida. Para solucionar essa situação hipotética, a proposta do Sindifisco é criar uma tabela progressiva, com um limite de isenção para as rendas menores, de forma similar às alíquotas utilizadas para a cobrança do imposto de renda pessoa física. Veja-se a tabela abaixo:

Tabela 17 - Proposta de alíquotas progressivas para a tributação dos lucros e dividendos

Tabela Progressiva Anual para Lucros e Dividendos		
Lucro ou Dividendo	Alíquotas	Parcela a Deduzir
até R\$ 60.000,00	Isento	
de R\$ 60.000,01 até R\$ 120.000,00	5%	R\$ 3.000,00
de R\$ 120.000,01 até R\$ 240.000,00	10%	R\$ 9.000,00
acima de R\$ 240.000,00	15%	R\$ 21.000,00

Fonte: SINDIFISCO, 2017, p. 28

Com essa medida, seria possível tributar os lucros e dividendos sem afetar os microempresários, garantindo-se a justiça fiscal. Afinal, se essas medidas de progressividade das alíquotas e da isenção não forem adotadas, o objetivo da nova incidência só seria atingido

⁷⁰ Esse valor exclui os rendimentos recebidos pelos optantes do Simples Nacional (microempresas e empresas de pequeno porte).

parcialmente, à medida que se aumentaria a tributação, mas atingindo uma parcela que já é bastante sacrificada.

Além da isenção tradicional, a legislação pátria também isenta a remessa de lucros e dividendos destinada ao exterior. Novamente, trata-se de uma renúncia fiscal, na qual o Estado desiste de receber um tributo com o objetivo de estimular a atração de capital estrangeiro. Seguindo a mesma lógica da isenção para lucros e dividendos já explicada acima, trata-se de uma medida que contraria totalmente a lógica da justiça fiscal, beneficiando as pessoas que possuem essa facilidade de migração do capital. Nesse caso, ainda com o agravante de que impacta negativamente na balança de pagamentos.

Tolentino Filho ressalta que essa medida até poderia ser adotada, mas desde que com mais critérios; como, por exemplo, baseada na reciprocidade internacional, em que somente seria possível este benefício para a remessa de países que também isentassem os valores enviados ao Brasil (TOLENTINO FILHO, 2011, p. 19). Assim, a perda da arrecadação poderia ser minimizada.

5.5.4 Correção da tabela do IR

O imposto de renda possui fato gerador anual. Somam-se os valores recebidos no decorrer do ano e faz-se uma declaração chamada de declaração de ajuste anual. A Lei nº 13.149/2015 prevê, de forma fixa, as alíquotas a serem pagas. Todavia, a base de cálculo é (ou deveria ser) alterada, para que a incidência do imposto seja o mais próximo possível da realidade.

Esse ajuste da base de cálculo é feito desde 1996, quando a sistemática da cobrança do referido imposto foi alterada. O índice considerado como o critério de ajuste é o índice de preços ao consumidor-IPCA, responsável por definir a inflação do período. Assim, evita-se a desvalorização dos valores recebidos, tomando-se por base a inflação.

Entretanto, por diversos anos, esse ajuste não foi realizado. Como se trata de uma liberalidade e não de uma regra legal, o Estado realiza o ajuste de acordo com sua conveniência. O que por diversos anos sequer foi feito, como nos períodos de 1996 a 2001 e 2016 a 2019. Em outros anos, foi feito de forma inferior à inflação, como dos anos de 2010 a 2015.

Nesse sentido, a defasagem de correção da tabela acumulada no período de 1996 a 2019 é apontada como de 103,87%, conforme o cálculo feito pelo SINDIFISCO, apresentado a seguir.

Tabela 18 - defasagem de correção do imposto de renda

1996-2019				Em %
Períodos	IPCA	Correção da Tabela	Resíduo	Resíduo Acumulado
1996	9,56	0	9,56	9,56
1997	5,22	0	5,22	15,28
1998	1,66	0	1,66	17,19
1999	8,94	0	8,94	27,67
2000	5,97	0	5,97	35,29
2001	7,62	0	7,62	45,60
2002	12,53	17,5	-4,23	39,44
2003	9,30	0	9,30	52,41
2004	7,60	0	7,60	63,99
2005	5,69	10,00	-3,92	57,57
2006	3,14	8,00	-4,50	50,48
2007	4,46	4,50	-0,04	50,42
2008	5,90	4,50	1,34	52,44
2009	4,31	4,50	-0,18	52,16
2010	5,91	4,50	1,35	54,21
2011	6,50	4,50	1,92	57,17
2012	5,84	4,50	1,28	59,18
2013	5,91	4,50	1,35	61,33
2014	6,41	4,50	1,83	64,28
2015	10,67	5,60	4,80	72,17
2016	6,29	0,00	6,29	83,00
2017	2,95	0,00	2,95	88,39
2018	3,75	0,00	3,75	95,45
2019	4,31	0,00	4,31	103,87
Total	327,37	109,63	103,87	

Fonte: SINDIFISCO, 2020, p. 5

A ausência da correção faz com o que o imposto de renda seja cobrado de uma quantidade maior de pessoas que deveriam estar na linha de isenção. Em especial, das pessoas com uma renda mais baixa que, em tese, já recebem pouco e não deveriam ter sua renda atingida pelo imposto de renda.

Quando o Estado tributa essas pessoas, retirando parte do pouco que elas possuem, de forma a impedir a configuração do mínimo existencial, está influenciando diretamente a desigualdade. Nesse caso, está-se prejudicando as pessoas que mais precisam, descumprindo a premissa da justiça social. A partir do momento que essas pessoas precisam comprometer parte de seus rendimentos com tributos, terão que renunciar a outras escolhas necessárias à sua sobrevivência e bem-estar. A correção da tabela do imposto de renda, de forma contínua, permitiria a isenção de um grupo maior de pessoas, que assim teriam mais oportunidades com seus rendimentos, já escassos.

5.5.5 Falta de limites no uso do planejamento tributário

O planejamento tributário é um instrumento utilizado pelo contribuinte para realizar a melhor escolha tributária. Trata-se de um instituto lícito, realizado dentro da lei, facultando que

o contribuinte faça opções tributárias sobre qual a melhor forma de gerir o pagamento dos tributos.⁷¹ Também é conhecido como elisão fiscal e sua atuação, em si, não é considerada como negativa. Cabe à lei prevenir para que esse planejamento não seja utilizado como uma distorção da realidade, acarretando uma tributação desigual e injusta.

Entretanto, no que se refere ao imposto de renda, tributo estudado neste tópico, a legislação possui algumas lacunas, permitindo que empresas se aproveitem de atitudes simuladas- que, embora legais, são imorais - para conseguir pagar menos imposto. Trata-se de um excesso no planejamento tributário.

A primeira situação se refere à possibilidade de um mesmo grupo empresarial atuar em conjunto, evitando uma tributação mais onerosa. As pessoas jurídicas recolhem o IRPJ sob dois formatos: o lucro real e o lucro presumido. A apuração pelo lucro real consiste em uma declaração mais completa, na qual todas as receitas devem ser apresentadas e, em seguida, são excluídas as despesas operacionais permitidas em lei, utilizando-se o lucro contábil, conforme regras definidas no Art. 37 e seguintes da Lei 8.981/95.

Para esse formato, todas as despesas necessitam de comprovação, o que exige mais cuidado. Esse é o modelo obrigatório para as empresas que possuem um faturamento superior a 78 milhões e empresas do setor financeiro, conforme determinação do Art. 14, da Lei 9.718/98. Em regra, somente apuram por este formato as empresas que estão impedidas de apurar pelo lucro presumido. Atualmente, somente 3% das empresas utilizam esse formato (SOUZA, 2017, p. 677). Já o lucro presumido é o formato mais utilizado pelas empresas que não podem fazer parte do SIMPLES. A apuração do seu lucro consiste em uma estimativa, baseada no seu faturamento, dispensando a comprovação da documentação referente às despesas.

O fato de o contribuinte poder escolher entre a apuração pelo lucro real ou presumido, a depender das suas atividades, buscando pagar menos tributo, não é um problema fiscal. A grande questão se encontra nos grupos empresariais que têm a opção de criar diversas empresas, por meio de registros diferentes (CNPJ), com o único objetivo de reduzir a carga tributária.

Como a apuração pelo lucro presumido tem um limite máximo de faturamento, a empresa que não quer apurar pelo lucro real pode cindir uma empresa em duas, sendo a segunda fictícia, evitando assim ser obrigada a apurar pelo lucro real. Outra manobra, conforme explica Souza (2017, p. 684), é ter uma grande empresa que apura pelo lucro real, com uma margem de lucro mínima. Essa empresa revende seus produtos a uma distribuidora do mesmo grupo,

⁷¹ Um exemplo de planejamento tributário é feito pelos pais ao simularem se os filhos devem entrar como dependentes do pai ou da mãe na declaração de imposto de renda pessoa física.

que apura pelo lucro presumido e que fica com a maior parte dele, já que seu imposto será pago com base no faturamento, não no lucro. Contudo, em nenhum destes casos existe impedimento legal.

Outra situação que merece ser destacada é a dupla desoneração. Uma empresa que utiliza como base de cálculo o lucro presumido, paga o IR sobre essa base. Todavia, o lucro tributável é diverso do lucro contábil. Então, a empresa que opta por esse formato não paga IRPJ sobre todo o montante e, ao distribuir aos seus sócios, não paga novamente, pois, conforme explicado anteriormente, os lucros e dividendos distribuídos aos acionistas são isentos de imposto de renda da pessoa física. Exemplificando: uma empresa que vende mercadorias e possui um faturamento de R\$ 1.000.000,00 pagará a título de IR 8% sobre a sua receita, ou seja, R\$ 80.000,00. Ocorre que o lucro contábil dessa empresa (receita – despesa) foi de R\$ 400.000,00, os quais serão distribuídos aos seus sócios. Levando-se em conta que o IR foi pago somente sobre R\$ 80.000,00, existirá uma diferença de R\$ 320.000,00 não tributada na pessoa jurídica.

A Lei 8.541/92, em seu artigo 20, previa que sobre essa diferença (lucro contábil – lucro tributável) incidiria IRPF, quando distribuído aos sócios. Todavia, essa regra não é mais aplicável, em razão da isenção geral concedida pela Lei 9.249/95. Destaca-se que se está diante de uma violação frontal à equidade horizontal e à ideia de justiça fiscal (SOUZA, 2017, p. 679).

5.6 IMPOSTO SOBRE GRANDES FORTUNAS

Um dos principais pontos críticos é, justamente, a desigualdade da tributação em relação às classes sociais. Além dessa, questionamentos direcionados à não criação do imposto sobre grandes fortunas também são corriqueiros, adentrando-se aí o segundo aspecto da desigualdade na tributação, que é a capacidade contributiva. O Estado deve tributar mais quem pode arcar com este custo (IPEA, 2010) e, nessa perspectiva, impostos sobre grandes fortunas poderiam atuar de forma exemplar.

As principais justificativas para que se crie o imposto sobre grandes fortunas (IGF) no Brasil são: trata-se de um mecanismo de redução da desigualdade; a tributação sobre o patrimônio e herança é relativamente baixa (e por isso, o IGF poderia complementá-la); se bem administrado, o imposto tem um bom potencial arrecadatório; a experiência positiva de alguns países, como a França (CARVALHO JR e PASSOS, 2017, p. 606); e ainda, por ser considerado um regulador do capitalismo, sendo utilizado como um instrumento de se evitar o acúmulo excessivo de renda (PIKETTY, 2014, p. 492).

O imposto sobre grandes fortunas foi uma inovação trazida na Constituição de 1988, inspirado no modelo francês do *Impôt sur les grandes fortunes* (BURKHARDT, 2010, p. 229). A intenção era, justamente, criar um tributo que atingisse somente as classes mais altas; por isso, seu fato gerador é possuir uma grande fortuna e sua base de cálculo deve ser composta pelo valor dessa grande fortuna. Entretanto, mesmo com a previsão constitucional, ele jamais foi instituído.

A competência tributária deste imposto é da União, que deveria discipliná-lo por meio de uma lei complementar (art. 153, inciso VII, CF). A Constituição não definiu nenhuma regra específica, como a base de cálculo, isenção ou prazo para sua criação. Dessa forma, caberia ao Congresso Nacional criar uma lei complementar com suas regras básicas, o que jamais foi feito.

No entanto, embora alguns projetos de lei tenham sido apresentados nesse sentido⁷², eles jamais chegaram a ser apreciados pelo plenário do Congresso Nacional, já que nas próprias comissões específicas os projetos foram rejeitados. Isso demonstra um total desinteresse do Congresso em querer tratar desse tema.

Vários são os argumentos utilizados para a sua não instituição. Os principais são: o alto custo administrativo em contrapartida do baixo potencial arrecadatório; as consequências econômicas negativas que pode ensejar (tais como o incentivo à fuga de capitais e o desincentivo à poupança e investimento); a bitributação; a experiência negativa de alguns países e uma possível evasão fiscal.

Quanto ao alto custo administrativo, ele pode ser reduzido com a informatização que existe atualmente nos sistemas tributários, permitindo-se a troca de dados entre os órgãos municipais, estaduais e federais e, até mesmo, com órgãos internacionais, de acordo com a autorização contida no art. 199, do CTN (CARVALHO JR e PASSOS, 2017, p. 583).

Essa permuta de informações também é uma alternativa para se evitar a evasão fiscal, por meio da ocultação de patrimônio e da remessa para países estrangeiros. Quanto à utilização de interpostas pessoas (“laranjas”), além dos sistemas interligados, pode-se criar regras específicas como a tributação em conjunto da entidade familiar (CARVALHO JR e PASSOS, 2017, p. 587).

No que se diz respeito ao potencial arrecadatório, a experiência em outros países mostra que, de fato, é baixo. Entretanto, se as regras forem claras para se evitar a evasão e o limite de isenção for justo, é possível que se chegue ao percentual de 1% do PIB. Aparentemente, é pouco, mas já é capaz de influenciar em uma matriz tributária desigual, conforme será

⁷² Colocar o número dos Projetos. Fazer uma tabela com as regras dos projetos.

demonstrado no capítulo seguinte. Além disso, é importante esclarecer que o tributo não atende somente à função da arrecadação. Ele também deve ser empregado na função extrafiscal que, nesse caso, é a de tornar a tributação mais progressiva. Sendo assim, a decisão de criar ou não um tributo não pode se basear exclusivamente no potencial de arrecadação (CARVALHO JR e PASSOS, 2017, p. 607).

Sobre as consequências econômicas negativas, elas de fato podem ocorrer. No momento da inserção de impostos como o IGF em outros países, foi notada uma tendência à fuga de investimentos e de remessa de valores ao exterior. Entretanto, é um efeito considerado pequeno em razão dos benefícios que podem ser gerados, em especial a redução das desigualdades e a dificuldade na acumulação de riqueza.

No que se refere à bitributação, trata-se de uma interpretação equivocada. A bitributação ocorre quando dois tributos incidem sobre o mesmo fato gerador. No caso do IGF, sua incidência se dá sobre a riqueza acumulada. Parte dessa riqueza já foi tributada individualmente, como os imóveis urbanos, que são tributados pelo IPTU e os rurais pelo ITR. Entretanto, o fato de serem tributados em conjunto não configura a existência do mesmo fato gerador (CARVALHO JR e PASSOS, 2017, p. 606).

Carvalho Jr. e Passos ressaltam que o conjunto de riqueza não se confunde com a propriedade. A Súmula Vinculante n. 29⁷³ retrata que um dos elementos de um tributo pode estar contido na base de cálculo de outro, desde que não haja identificação de todos os elementos (2017, p. 582-583). Neste caso, pela falta de identificação da totalidade dos elementos, não há que se falar em bitributação.

Embora alguns países tenham tido uma experiência negativa com impostos sobre a riqueza, tais como Noruega, não é possível usá-los como um parâmetro para o Brasil. Esses Estados são países que possuem pouca desigualdade e já tributam a riqueza por outra fonte, ou seja, a realidade é bem diversa da existente no Brasil. Cumpre esclarecer que outros países apresentaram dados positivos, tais como a Áustria e Uruguai, os quais podem servir de modelo e ainda ser repetidos em um contexto nacional (CARVALHO JR e PASSOS, 2017, p. 605).

Com essas informações, é possível concluir que a instituição do IGF não é a única alternativa para resolver a questão da carga tributária brasileira, mas pode ser um dos passos. Essa medida, entendida de forma isolada, pode ser considerada insuficiente do ponto de vista

⁷³ Súmula vinculante é um julgado do STF em que analisa temas que tenham relevância no mundo jurídico e precisam de padronização. Após a edição dessa súmula, todos os demais órgãos do Poder Judiciário devem seguir esta orientação.

econômico, tendo em vista o baixo potencial arrecadatório. Todavia, do ponto de vista social, ela é necessária e relevante.

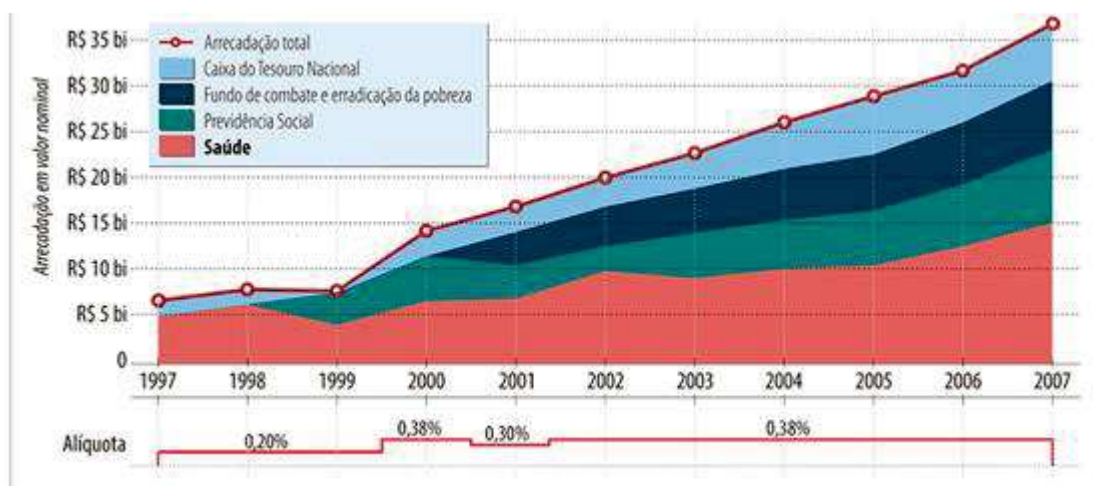
5.7 CONTRIBUIÇÃO PROVISÓRIA SOBRE MOVIMENTAÇÃO DE VALORES E DE CRÉDITOS E DIREITOS DE NATUREZA FINANCEIRA - CPMF

A CPMF foi criada inicialmente, em 1994, com a nomenclatura de imposto provisório sobre movimentação financeira-IPMF. Era conhecida como imposto do cheque. Nesse momento, tinha como objetivo tributar as movimentações financeiras. Incidiu sobre as movimentações bancárias - exceto as negociações de ações na Bolsa, saques de aposentadorias, seguro-desemprego, salários e transferências entre contas correntes de mesma titularidade.

Em 1997, foi recriada, por meio da Lei nº 9311/96, novamente com o caráter provisório - que a princípio teria duração de um ano. Todavia, ela foi prorrogada e perdurou pelo período de 11 anos, até que, em 2007, o Congresso Nacional votou contra a sua prorrogação (que estava prevista até o ano de 2011). A receita obtida com ela deveria ser destinada ao custeio dos serviços de saúde, embora não existisse uma previsão legal criando essa obrigação.

No último ano de sua vigência, 2007, a arrecadação recebida por essa contribuição foi de 37,2 bilhões⁷⁴. A alíquota utilizada nesse período variou entre 0,20 e 0,38%, conforme demonstrado a seguir:

Gráfico 29 - Dados da CPMF



Fonte: CPMF. Senado notícias. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/entenda-o-assunto/cpmf>. Acesso em: 15 set 2020

⁷⁴Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/entenda-o-assunto/cpmf>. Acesso em: 15 set 2020.

Como pode ser visto, a destinação da arrecadação não foi exclusivamente a saúde. Outros pontos importantes a serem ressaltados são: o crescimento do valor arrecadado com o referido tributo e a possibilidade de cruzamento de informações entre o sistema de cobrança da CPMF e do imposto de renda, possibilitando o descobrimento de possíveis distorções.

A princípio, a população comemorou o seu fim como uma vitória. Quando se fala em recriá-la, a rejeição popular é sempre grande. Contudo, percebe-se que sua instituição, embora bem impopular, gera reflexos positivos no que se refere à progressividade.

A CPMF incide sobre todas as operações financeiras, não possuindo muitas regras de isenção. Atinge, principalmente, quem tem valores altos aplicados e quem faz muitas movimentações financeiras, ou seja, atinge principalmente pessoas que estão nos estratos sociais mais altos, justamente o que se espera de outros tributos, como o imposto de renda.

Não obstante, o imposto de renda possui várias regras de isenção, como já explicado anteriormente, e possui ainda uma alta capacidade de sonegação. Exceto para os servidores públicos e celetistas, que têm seu imposto descontado da fonte, os demais tendem a ocultar receitas, não declaradas de forma devida⁷⁵. Essa situação já não acontece com a CPMF. As pessoas só conseguem escapar da CPMF se fizerem transações com dinheiro vivo, o que não é recomendável em termos de segurança.

Dessa forma, entende-se que a CPMF é uma alternativa para se fazer uma tributação mais justa, com um menor índice de evasão e sendo completamente proporcional à capacidade contributiva.⁷⁶

5.8 COOPERAÇÃO TRIBUTÁRIA INTERNACIONAL

A globalização e a aproximação entre os países, por meios de blocos econômicos e organismos internacionais, principalmente após a Segunda Guerra Mundial, trouxeram inúmeros benefícios. Estabelecem-se como tais a não ocorrência de novas grandes guerras, uma economia de mercado multilateral, o desenvolvimento e a discussão de temas relevantes sob o aspecto mundial.

Todavia, alguns efeitos econômicos e financeiros também surgiram. Analisam-se, neste momento, aquelas voltadas para a questão tributária. Com a queda das fronteiras entre os países e a circulação de pessoas e bens de forma mais célere e simples, foi necessário criar regras para

⁷⁵ No item 5.4 explica-se o percentual de sonegação do IR.

⁷⁶ Existe uma crítica em torno do aumento do valor dos produtos, já que a cada pagamento incidiria ainda o percentual referente à CPMF. Todavia, mesmo tendo este efeito indesejado, ainda se entende como uma medida viável do ponto de vista das grandes quantias movimentadas, as quais são pouco ou nada tributadas.

esse novo contexto, como os tratados, para se evitar a dupla tributação da renda das pessoas físicas e das empresas multinacionais.

A nova configuração mundial e as novas tecnologias demandam cada vez mais iniciativas estatais para o controle das divisas e, conseqüentemente, dos tributos. Sendo assim, vários são os entraves que dificultam essa fiscalização. Os principais problemas existentes em termos tributários na atualidade são: a guerra fiscal quanto aos tributos sobre os investimentos, o uso dos preços de transferência, os paraísos fiscais e o planejamento tributário das multinacionais, conforme será demonstrado a seguir.

A facilidade de se transferir o capital de um país para outro gera diversas conseqüências. A primeira delas é uma espécie de guerra fiscal, na qual os países procuram oferecer a melhor condição, em termos tributários, como medida para atrair os investimentos estrangeiros. Outra conseqüência é um planejamento tributário de forma a criar filiais em diversos países e, de alguma forma, beneficiar-se de tributações favoráveis, tal como ocorre nos preços de transferência⁷⁷.

Outro ponto de grande dificuldade, em termos fiscais, é a utilização de paraísos fiscais como forma de ocultar parte de rendimentos advindos de atividades ilícitas, ou até mesmo lícitas, para evitar a tributação. Isto, graças ao fato de que os paraísos fiscais possuem como principal vantagem a confidencialidade das informações sobre os valores movimentados na localidade.

Dessa forma, não existe alternativa eficaz que não passe pela cooperação entre os países. É necessário que os órgãos responsáveis pela tributação ao redor do mundo possam se comunicar e trocar informações, para evitar evasões de todos os tipos. Trata-se de uma situação que depende de uma atuação conjunta para que seja solucionada por meio de cooperação internacional (CARVALHO, 2021, p. 41)

O CTN, em seu artigo 199, parágrafo único, estabelece a possibilidade de os órgãos brasileiros trocarem informações tributárias com outros países, desde que por meio de tratado, acordo ou convênio. Objetivando, justamente, facilitar o apoio internacional.

A esse propósito, uma nota técnica do Dieese aponta a cooperação como uma alternativa válida e necessária, com as seguintes sugestões:

⁷⁷ “Preço de transferência é o preço praticado entre partes vinculadas, sediadas em países diferentes, com legislações tributárias diversas ou partes situadas em países com tributação favorecida, quando da transferência de bens, direitos e serviços em que se alteram artificialmente o preço dos produtos para alterar o valor do tributo a ser pago, beneficiando-se da legislação menos rigorosa. Normalmente utilizando de subterfúgios como o subfaturamento nos países com legislação rígida e superfaturamento nos países com legislação mais benéfica. Trata-se de uma forma de manipulação de preços para sonegar o pagamento de tributos.” (FARIA, 2010, p. 87).

Há várias medidas que poderiam ser adotadas, e uma delas seria a troca automática de informações entre Fiscos dos diversos países. Outra, seria instituir um controle sobre os registros de importação e respectivos contratos de câmbio; criar uma declaração de informações para o Fisco brasileiro de todos os ativos e passivos detidos por instituições financeiras localizadas em território nacional. (DIEESE. Nota técnica nº 150, 2015)

Stiglitz sugere uma taxaço sobre a renda global, para evitar situações de evasão por meio da transferência de atividades fictícias para outros países, como o caso da brecha Apple-Google (STIGLITZ, 2016, p. 110).

Oliveira discute algumas das propostas de tributação internacional já apresentadas. Em primeiro lugar, ocorreu a sugestão de Tobin em 1978, o qual imaginava um tributo para regular os fluxos de capital e auxiliar no financiamento das dívidas dos países em desenvolvimento (OLIVEIRA, 2019, p. 308-309). As maiores dificuldades avençadas foram o alto custo do gerenciamento e a necessidade do compartilhamento de informações (OLIVEIRA, 2019, p. 311).

A OCDE, também preocupada com a evasão das receitas tributárias, criou como alternativa a chamada erosão da base tributável e transferência de lucros (BEPS), um tratado modelo por meio do qual os países poderiam harmonizar suas legislações (CARVALHO, 2021, p. 48). Além disso, criou em 2016 a MLI- Convenção Multilateral sobre o tema. Os dois modelos são complementares e objetivam evitar a fuga de capitais entre os países. Sobre a MLI, é importante verificar suas principais características:

Desse modo, a MLI pretende trazer coordenação e uniformização para as disposições tributárias. Seus mecanismos pretendem avançar na unificação de entendimentos sobre o significado do conteúdo de certas expressões usadas nos ordenamentos jurídicos, combater o uso abusivo dos tratados (também conhecido como *treaty shopping*), melhorar os mecanismos de solução de controvérsias e a coordenação entre os Fiscos dos Estados signatários (CARVALHO, 2021, p. 51).

Estas propostas da OCDE são modelos que prezam a cooperação no lugar da competição entre os países. Todavia, ainda é uma iniciativa recente, que conta com poucas adesões (95, atualmente). Cumpre esclarecer que o Brasil ainda não é signatário deste acordo internacional.⁷⁸

Já Piketty indica a necessidade da criação de um imposto mundial, anual e progressivo, sobre o capital. Para o autor, funcionaria como uma espécie de regulação do capitalismo. A preocupação é evitar a perpetuação da desigualdade por meio dos benefícios conferidos ao

⁷⁸ Dados extraídos da própria OCDE. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-beps.htm>. Acesso em: 25.07.21.

capital e fortalecer a transparência, atuando diretamente na democracia. Não existe uma proposta para a destinação do valor arrecadado, configurando a natureza extrafiscal do tributo.

Embora o próprio autor classifique esse imposto como utópico, em razão da dificuldade de integração dos dados e da boa vontade requerida para aderir ao projeto, sua instituição teria uma grande chance de ser eficaz. Atuaria como função redistributiva em nível internacional e pode ser entendido como um embrião da ideia da necessidade de uma tributação global e de um sistema integrado mundialmente (OLIVEIRA, 2019, p. 343).

Para Stiglitz, a proposta de Piketty do imposto mundial é inviável politicamente, por exigir uma coordenação de dados e informações. Contudo, a seu ver isso não impede que cada país crie medidas próprias (STIGLITZ, 2016, p. 110).

Com base neste tema, já debatido no âmbito da OCDE, o G7 propôs a criação de um imposto global para grandes empresas e multinacionais. A intenção principal é dificultar a evasão fiscal via paraísos fiscais⁷⁹. Ainda se trata de uma proposta, que deve ser implementada somente a partir de 2023. Dessa forma, a proposta, a princípio utópica, de Piketty, pode de fato se concretizar.

Independentemente do formato da tributação, existe a necessidade da integração de informações e, até mesmo, de um tributo internacional, a fim de evitar fugas da tributação. Um sistema interligado mundialmente seria capaz de auxiliar não só nas questões tributárias, mas também em casos criminais, como a lavagem de dinheiro.

Dessa forma, constata-se a necessidade de alterações na legislação a nível local e a nível internacional para que a tributação possa exercer seu papel de forma mais equânime, baseada, principalmente, na capacidade contributiva, conforme será demonstrado no capítulo seguinte.

⁷⁹ G7 fecha “acordo histórico” sobre criação de imposto global. Infomoney. 05 jun. 2021. Disponível em: <https://www.infomoney.com.br/economia/g7-fecha-acordo-historico-sobre-criacao-de-imposto-global/>. Acesso em: 25.07.21.

6. IMPACTO DAS PROPOSTAS DE ALTERAÇÃO NA CARGA TRIBUTÁRIA

O presente capítulo tem como objetivo realizar simulações que possam testar e avaliar alternativas para os problemas constatados nos capítulos anteriores. Em especial, no que tange às anomalias que criam a regressividade na tributação, uma vez que esta tende a gerar e perpetuar desigualdades sociais.

Trata-se de um aspecto muito importante a ser estudado, pois além de identificar pontos conflituosos na legislação, é preciso entender se as medidas propostas possuem viabilidade. Faz-se necessário verificar qual impacto econômico-financeiro ocorrerá, com as medidas propostas, em cada situação da tributação atual, regressiva. Por esse motivo, é de extrema relevância simular, em termos concretos, o efeito das medidas na arrecadação, por categorias, dos entes, e qual o resultado alcançado ao final da arrecadação total.

O propósito é buscar possibilidades de se manter a arrecadação atual com alternativas mais equânimes e viáveis. Todas as simulações estarão baseadas no princípio de manter o *quantum* arrecadado, apenas alterando a origem dos recursos. Até porque, a diminuição da arrecadação poderia gerar consequências negativas ao Estado, na concretização do seu papel de executor de serviços públicos e garantidor da dignidade da pessoa humana. Reduzir a arrecadação implicaria a redução da prestação de serviços essenciais. Por este motivo, não é uma hipótese considerada.

O aumento da carga tributária também não se mostra uma alternativa desejável, já que a carga tributária brasileira já é considerada alta, em especial quando comparada aos índices de qualidade de vida, como o IDH⁸⁰. Além disso, o aumento no valor dos tributos gera assimetrias no sistema econômico, tais como o aumento da inflação e a diminuição do poder de compra.

Convém ainda esclarecer que não é intenção da presente pesquisa analisar a forma de distribuição dos gastos públicos, nem sua melhor gestão. Embora esta vertente também componha a justiça fiscal, trata-se de um problema que necessita de estudos mais aprofundados e específicos, que não fazem parte dos objetivos dessa tese.

Por isso, não se trata propriamente de encontrar soluções, mas repensar as escolhas políticas sobre como tributar. Busca-se o cumprimento de outros objetivos como a justiça social, e não somente os voltados para o aspecto econômico⁸¹, como é feito atualmente.

⁸⁰ Conforme explicado no capítulo 3, o Brasil apresenta um índice IRBES alto. Esse índice é calculado com base no PIB, IDH e carga tributária. O Objetivo é auferir a capacidade de retorno dos valores pagos a título de tributos.

⁸¹ Algumas escolhas legislativas atinentes ao imposto de renda são feitas com base no atendimento de interesses puramente econômicos. Um exemplo clássico é a isenção do imposto de renda pessoa física no recebimento de lucros e dividendos, os quais se justificam na competitividade internacional.

A proposta é simular mudanças capazes de gerar impacto na regressividade, com o fim de alcançar uma justiça fiscal mais efetiva. Para tanto, será feita uma análise dos tributos considerando, especificamente, como ente tributantes a União e os Estados. Os municípios não serão verificados, pois a tributação sobre o consumo nessa esfera é ínfima, em relação aos demais tributos⁸².

O ano de 2017 será usado como referência para facilitar as simulações. Entretanto, para efeitos da comparação, optou-se por um período específico, cujos dados estejam disponibilizados e não tenham sofrido influência de nenhuma situação excepcional, tais como a Copa do mundo, as Olimpíadas ou a Pandemia da COVID-19. Esses fatores atípicos influenciam diretamente o valor da arrecadação dos entes e poderiam ensejar uma falsa percepção do que se recebeu ou das escolhas políticas do Estado sobre como e em quem deve incidir a tributação.

É importante esclarecer que as simulações consideram as bases de cálculo por meio de uma média de preços. Os valores lançados como perda de arrecadação referem-se a valores brutos, desconsiderando benefícios fiscais que, porventura, possam vir a ser concedidos, e outros fatores como a sonegação fiscal e a inadimplência. Por se tratar de uma simulação de uma situação hipotética, essas externalidades foram excluídas.

6.1 TRIBUTAÇÃO NOS ESTADOS

Com o objetivo de identificar o impacto da regressividade apresentado no capítulo anterior, inicia-se a análise com a tributação estadual. Como o Brasil é composto por 27 estados, o estudo se restringe a simular, em um ente modelo, quais seriam os impactos financeiros das alternativas propostas.

Embora existam legislações diversas sobre os tributos estaduais, o modelo tributário é muito parecido entre eles. Em todas as 27 unidades, existe a predominância do ICMS⁸³. Embora o percentual arrecadado varie entre os entes, a preferência fica evidente na análise dos dados apresentados. Rondônia é o estado que menos arrecada com o ICMS, todavia essa arrecadação

⁸² Os impostos municipais incidem sobre a propriedade e sua transmissão (IPTU e ITBI) e sobre serviços (ISS). Embora o ISS faça parte da tributação sobre o consumo, sua influência é pequena em relação aos demais. Por esse motivo, não será necessário um estudo específico.

⁸³ A fim de facilitar a análise dos dados, foi construída uma tabela comparativa de todos os entes da federação, inserida nos apêndices da tese.

atinge quase 70% de seu total. Já o estado que mais arrecada com o ICMS é o Acre, com 95,24% do total arrecadado com tributos.⁸⁴

No que se refere ao IPVA, o ente que mais arrecada com este tributo é o Distrito Federal, com 10,91% do total. Já o ente que menos arrecada é o Amazonas, com 3,31%. Provavelmente essa diferença se dá em razão das frotas de veículos desses entes.

Quanto ao ITCD, merece destaque a arrecadação do Rio de Janeiro. Grande parte dos Estados não chega a arrecadar 1% de seu total com este imposto (18 Estados, no total). Nos demais, nenhum supera 2%. Já o Rio de Janeiro arrecada 3,05% com o ITCD. Outro destaque é o estado de Amapá, que somente arrecada 0,08% com este tributo.⁸⁵

Dessa forma, para seguir com a simulação sobre como as alterações propostas se manifestam na arrecadação dos entes, optou-se pela análise de um dos entes, a fim de verificar o impacto de cada sugestão e a possibilidade de aplicação de uma tributação mais regressiva neste caso específico, entendendo-se ser possível estender os benefícios aos demais, em razão das características similares.

A escolha inicial se dá com base em três aspectos: primeiramente, buscou-se entes que possuam dados tributários divulgados de forma clara e específica. Além disso, como as propostas de alteração de tributos estaduais envolvem alteração no IPVA, preferiram-se estados que possuam uma grande frota de veículos. Por fim, optou-se também por entes que possuem alíquotas diversas de ITCD, a fim de analisar o impacto do tributo com alterações nas mesmas.

Com base nesses critérios, busca-se primeiramente entender o funcionamento da tributação no Distrito Federal⁸⁶. Para cada análise específica, antepôs-se uma comparação com outro ente, com características econômicas diversas, a fim de verificar, em um primeiro momento, se as leis estaduais, específicas, são capazes de alterar a lógica da matriz tributária estadual.

A fim de realizar essa comparação serão utilizados dados do Rio de Janeiro, com o objetivo de relacionar o impacto das alterações em outro estado, a fim de verificar se as alterações propostas seguem uma linearidade ou se sofrem alterações significativas. Para o que se pretende demonstrar, a análise de somente um ente, no caso do Distrito Federal, com outro diametralmente oposto, é o suficiente. A comparação também será importante para analisar uma

⁸⁴ Dados disponíveis no Boletim de arrecadação dos tributos estaduais. Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/boletim-de-arrecadacao-dos-tributos-estaduais>. Acesso em 31.07.21.

⁸⁵ A fim de entender a diferença existente, foi elaborada uma tabela apresentando as alíquotas do ITCD por Estado e ainda informando as isenções existentes. Encontra-se no Anexo.

⁸⁶ O Distrito Federal possui a 4ª maior frota de embarcações no Brasil. Além disso, sua alíquota de ITCD era fixa em 4%.

segunda questão: a alteração das regras estaduais seria suficiente para alterar a tendência da regressividade no âmbito estadual?

Essa hipótese precisa ser investigada, já que matriz tributária é baseada, em grande parte, em normas federais. Estas são responsáveis por estabelecerem regras gerais para os impostos estaduais. Somente as especificidades é que são definidas por cada estado.

O critério de escolha se dá ainda em função de dados técnicos. Enquanto o Distrito Federal tem sua economia baseada na prestação de serviços, o Rio de Janeiro tem uma base empresarial e turística. Além disso, apresentam discrepâncias na forma de cobrança dos tributos estaduais.

Antes de iniciar a apreciação do problema da tributação regressiva, é importante esclarecer que os estados possuem a competência para instituir três impostos. Destes, o ICMS é incidente sobre o consumo e os demais, sobre a propriedade: o ITCD sobre a transmissão da propriedade a título gratuito (doação e herança) e o IPVA sobre a propriedade de veículos automotores⁸⁷.

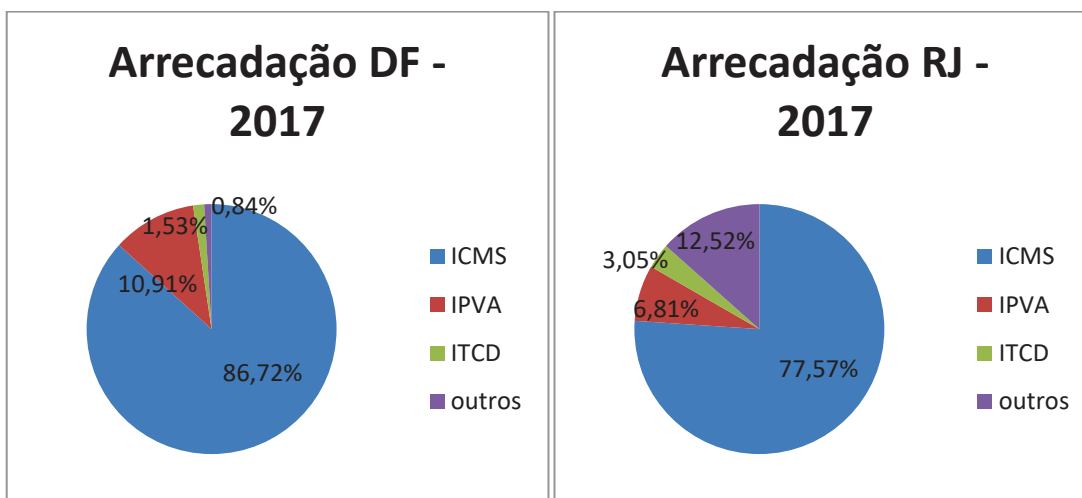
Convém ressaltar que esse estudo se atém somente à matriz de incidência dos impostos. Os demais tributos não serão estudados por possuírem características diversas, como a vinculação das receitas (ou ao menos a sua possibilidade). As contribuições sociais e contribuições de melhoria, por exemplo, quando cobradas, devem ser destinadas a uma finalidade específica, não dando ao Estado a oportunidade de designar a destinação do valor arrecadado. Outro ponto importante a ser destacado é que as demais espécies tributárias têm uma prática mais voltada para a ideia da contraprestação, no qual o pagamento é justificado em razão de uma alguma atividade prestada pelo Estado, como as taxas, que servem para custear um serviço público prestado.

As demais receitas estaduais (como por exemplo *royalties*, alugueis dentre outras) não entrarão nas demonstrações apresentadas, já que o foco da pesquisa é ponderar as receitas derivadas decorrentes de tributos. As demais formas de receita, que não possuem natureza jurídica tributária, não apresentam relação direta com o tema da pesquisa; por isso, não serão analisadas.

Embora os Estados escolhidos para a primeira análise (DF e RJ) possuam características econômicas diferentes, como ressaltado acima, a tributação se mostra bem similar. Ambos decidem pelo predomínio do ICMS, por uma tributação ínfima de ITCD e baixa de IPVA, conforme demonstrado abaixo:

⁸⁷ Os impostos e a classificação destes estão explicitados no Capítulo 3.

Gráfico 30 - Comparativo da composição da receita tributária



Fonte: a autora. Dados retirados do Portal do Confaz⁸⁸.

Enquanto o Distrito Federal concentra quase 87% da sua arrecadação no ICMS, o Rio de Janeiro incide em 77,57%, o que comprova a preferência dos estados em tributar o consumo por meio de tributos indiretos. O grande problema dessa escolha é a incidência padrão para todas as classes sociais, já que os tributos sobre o consumo são cobrados igualmente, independentemente das características pessoais do consumidor.

Outra semelhança, nos dois casos, é a baixa arrecadação do ITCD. No Distrito Federal, a alíquota cobrada à época era de 4%, o que gerou uma ínfima contribuição de 1,53% sobre o total arrecadado. No Rio de Janeiro, as alíquotas variam entre 4 e 8%⁸⁹, aumentando à medida que se eleva a base de cálculo. Mesmo com as alíquotas mais elevadas e variáveis, a arrecadação desse imposto atinge somente 3,05% do total recolhido pelo estado.

Como primeira medida referente à busca pela progressividade, sugere-se a ampliação da alíquota do ITCD. Indica-se uma alíquota estimada de 15% (com base no estudo comparado, apresentado no item 5.2). Ao considerar essa proposta, tem-se o seguinte panorama:

Caso o Distrito Federal ampliasse a sua alíquota, de 4% para 15% do ITCD (valor considerado aceitável em termos de progressividade), excluindo qualquer tipo de isenção ou benefício fiscal⁹⁰, a receita deste tributo seria de R\$ 485.200.920,00. Mas, mesmo com esse

⁸⁸ Disponível em: <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/boletim-do-icms>. Acesso em: 05.11.20

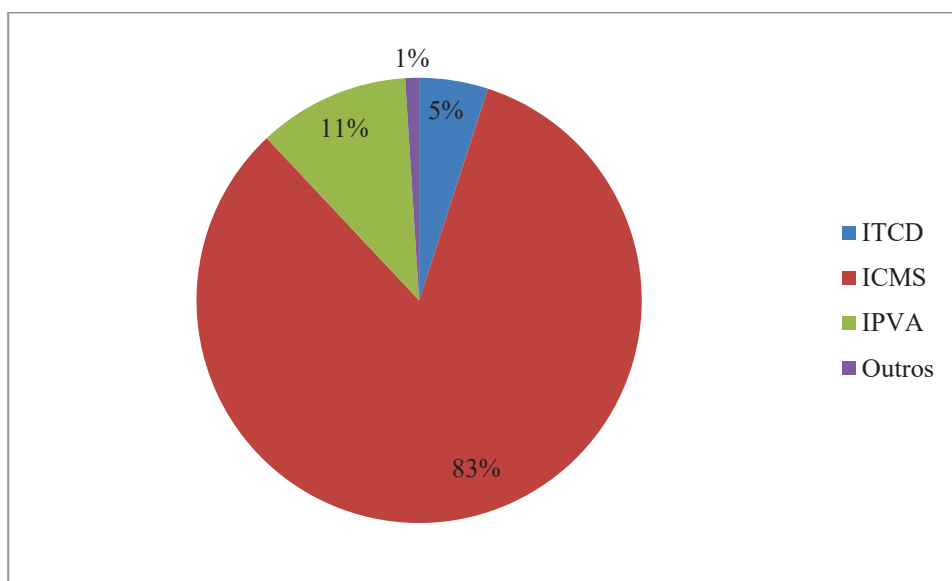
⁸⁹ As alíquotas são as seguintes: 4% para valores até 70.000 UFIR-RJ; 4,5% para valores acima de 70.000 e até 100.000 UFIR-RJ; 5% para valores acima de 100.000 até 200.000 UFIR-RJ; 6% para valores acima de 200.000 UFIR-RJ até 300.000 UFIR-RJ; 7% para valores acima de 300.000 UFIR-RJ e até 400.000 UFIR-RJ; 8% para valores acima de 400.000 UFIR-RJ.

⁹⁰ Para se cumprir o princípio da capacidade contributiva é de extrema importância que existam isenções e/ou alíquotas progressivas, justificadas no valor da base de cálculo. Todavia, mesmo ciente dessa necessidade, esse fator não será utilizado agora, já que dificultaria os cálculos em uma simulação.

aumento significativo da alíquota (quase quadruplicada), o impacto seria pequeno na tributação final.

Considerando que a arrecadação final permaneça a mesma, o ITCD seria responsável por 5% desta (superando o 1% anterior, com a alíquota atual de 4%). Com essa medida, no âmbito do Distrito Federal, a composição da arrecadação seria a seguinte:

Gráfico 31 - Arrecadação do DF após ampliação da alíquota do ITCD⁹¹



Fonte: a autora

A intenção da medida exposta acima é priorizar a tributação sobre a transmissão de bens, já que a transferência de bens por meio da doação ou herança é uma das causas de concentração de renda, fomentadoras da desigualdade, à medida que perpetua a propriedade dos bens na mesma família, conforme explicado no item 5.2.

Trata-se de uma medida necessária do ponto de vista da justiça social. Todavia, sob o viés econômico, ela se mostra insuficiente, pois a tributação sobre o consumo ainda se mantém de forma preponderante. O que não quer dizer que a medida não deva ser adotada, mas somente que, de forma isolada, seria insuficiente. Quando se pensa em justiça fiscal, seria necessária uma alteração mais profunda. Contudo, ampliar ainda mais a alíquota poderia gerar distorções de ordem econômica.

Para complementar a opção apresentada acima, sugere-se também a ampliação da base de cálculo do IPVA, incluindo outros tipos de veículos na base de cálculo do referido tributo, os quais são as embarcações e as aeronaves. Frisa-se que ambas possuem um alto custo e seus

⁹¹ O valor acrescentado no ITCD está sendo retirado do ICMS.

proprietários não pagam qualquer tributo incidente sobre a propriedade destes bens. Com isso, seria possível ampliar a arrecadação dos estados, priorizando a tributação sobre o patrimônio, conforme explicado no item 5.3.

Ainda mantendo o Distrito Federal como base, no ano de 2017, estavam registradas 50.995 embarcações, conforme dados apresentados pela Marinha⁹². Quanto às aeronaves, o Distrito Federal possui registrado em sua frota, também em 2017, 4 aviões comerciais, 282 experimentais e 337 aviões gerais⁹³, conforme informações do Anuário Brasileiro de Aviação Civil, totalizando 623 aeronaves.⁹⁴ Excluindo qualquer tipo de isenção ou benefício fiscal, que se faria necessário em caso de utilização da proposta, somente para fins de simulação utilizam-se os dados totais.

No Distrito Federal, as alíquotas do IPVA, para o ano de referência (2017), são as seguintes: veículos automotores pagam 3,5% e motos e motonetas 2,5%. Caso fosse instituído o IPVA sobre embarcações e aeronaves, sugere-se a aplicação da alíquota máxima utilizada, 3,5%, em razão do valor dos bens serem altos e, conseqüentemente, da capacidade de pagamento dos proprietários.

Para fazer a simulação utilizam-se os seguintes dados: como a maioria das embarcações do Distrito Federal são lanchas e motos aquáticas, utiliza-se o preço médio destas como padrão.⁹⁵ Para as aeronaves, utiliza-se o preço médio de helicópteros, aeronaves e jatos executivos.⁹⁶

Assim, das 50.995 embarcações registradas com preço estimado de R\$ 60.000,00 e das 623 aeronaves com preço estimado de R\$ 4.880.798,60, tem-se uma base de cálculo para o novo IPVA de R\$ 6.100.437.527,80. Utilizando a alíquota máxima prevista no Distrito Federal (3,5%), a nova arrecadação seria de R\$ 213.515.300,00 extras.⁹⁷

⁹² Disponível em: <https://dados.gov.br/dataset/embarcacoes>. Acesso em: 05 nov. 20.

⁹³ Os aviões comerciais são compostos por aviões com motores a jato, turboélice, convencionais e helicópteros. Os aviões gerais reúnem aeronaves convencionais, helicópteros, turboélices, jatos executivos e aviões anfíbios. Os aviões experimentais englobam ultraleves, aeronaves convencionais, planadores, balões, girocôpteros, aeronaves anfíbias, turboélices, helicópteros e jatos. Fonte: Anuário da aviação civil.

⁹⁴ Frota de aeronaves no Brasil registrou sensível crescimento. 24.01.18. Airway. Thiago Vinholes. Disponível em: <https://www.airway.com.br/frota-de-aeronaves-no-brasil-registrou-sensivel-crescimento-em-2017/> Acesso em: 06 nov. 20

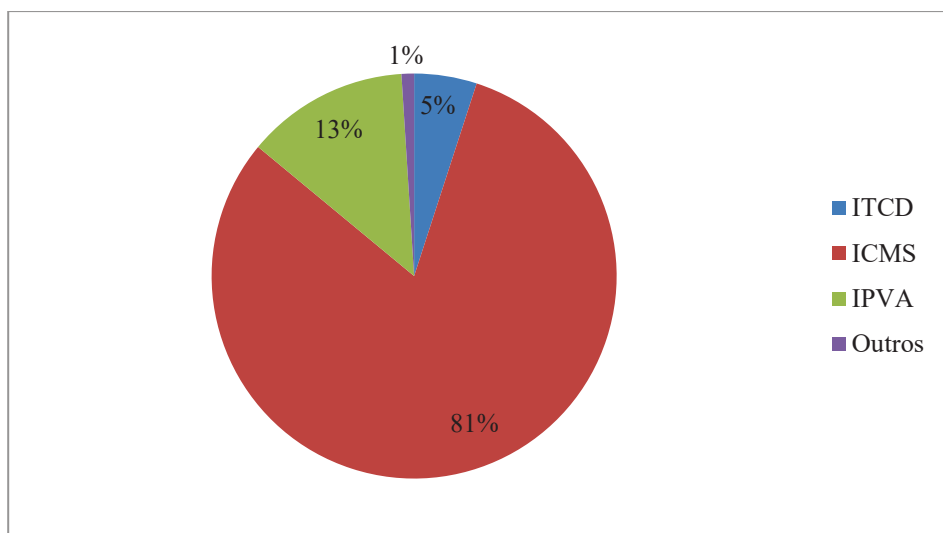
⁹⁵ Quanto custa comprar e manter um barco. 13.06.13. Exame Invest. Disponível: <https://exame.com/seu-dinheiro/quanto-custa-comprar-e-manter-um-barco/> Acesso em: 05 nov. 20.

⁹⁶ Como os dados não distinguem as categorias, só é possível fazer uma estimativa geral. Também não é possível avaliar o custo da desvalorização pelo uso dos referidos bens.

⁹⁷ Embora o objetivo do trabalho não seja a indicação de onde o dinheiro público deve ser investido com a nova arrecadação tributária, a título de curiosidade, esse valor seria suficiente para custear a construção de 3 hospitais com tecnologia de ponta. Disponível em: <https://www.gbnews.com.br/single-post/2020/05/02/maric%C3%A1-gastou-r-80-milh%C3%B5es-para-construir-o-hospital-municipal-che-guevara>. Acesso em: 19.08.21.

Com base nessa proposta de inclusão da cobrança do IPVA para embarcações e aeronaves, a alteração na arrecadação tributária, considerando o Distrito Federal, incluindo a proposta do ITCD lançada acima, seria a seguinte⁹⁸:

Gráfico 32 - Arrecadação do DF após propostas de alteração (IPVA e ITCD)



Fonte: a autora

Com a inclusão dos novos veículos automotores na incidência do IPVA, a alteração na arrecadação total ainda é baixa, em relação ao montante total. O índice inicial, que era de quase 11%, vai para 13%. Embora seja uma medida necessária, do ponto de vista social, é irrisória do ponto de vista financeiro, já que geraria uma ampliação de pouco mais que 213 milhões na arrecadação.

Dessa forma, mesmo que se retirasse o valor arrecadado com as ampliações sugeridas, referentes às novas receitas do ITCD (ampliação da alíquota) e do IPVA (nova base de cálculo incluindo embarcações e aeronaves) do valor arrecadado com o ICMS, a prevalência deste ainda permanece. Esse imposto ainda superaria os 80% do total da receita tributária local.

Outro ponto que merece atenção é que, mesmo mantendo a arrecadação do ICMS tão alta, superando os 80%, no caso concreto acima apresentado, seria possível alterar a matriz do próprio ICMS, de forma a torná-lo mais progressivo. Algumas medidas, como a não taxação ou a diminuição da alíquota de itens básicos, como os produtos da cesta básica e medicamentos,

⁹⁸ Se for considerado o valor das embarcações e aeronaves declarados no imposto de renda pessoa física, a arrecadação seria ainda menor. Por esse padrão, o valor das aeronaves seria de R\$ 68.155.734,61 e das embarcações 121.926.032,26, o que daria uma base de cálculo de R\$ 190.081.766,87. Aplicando a alíquota de 3,5% o valor arrecadado seria de R\$ 6.652.861,84. Embora esse dado seja mais próximo da realidade que os valores estimados, optou-se por não os utilizar já que se desconsidera os bens de propriedade de pessoas jurídicas. Então, essa análise se torna incompleta.

não podem ser deixados de lado. Essa alternativa, pautada no princípio da seletividade, no qual os produtos devem ter alíquotas variáveis, com base em sua essencialidade, deve ser buscada incessantemente, independentemente de outras medidas relacionadas a outros tributos.

Não se trata de uma medida suficiente, mas que deve ser aliada a outras alterações voltadas para a redução da regressividade. Mesmo que se reduza o percentual arrecadado com o ICMS, ampliando-se em outros tributos, é fundamental que a tributação incidente sobre os produtos básicos e mais consumidos pelas classes mais baixas, tenha um tratamento tributário diferenciado.

Esses apontamentos permitem responder às duas questões levantadas no início do tópico: é possível que os Estados realizem alterações capazes de modificar a questão da regressividade de forma isolada? E, ainda, é plausível alterar a preponderância da tributação sobre o consumo por meio dos tributos estaduais, utilizando leis federais de forma a padronizar a tributação estadual?

Em primeiro lugar, percebe-se que, mesmo com as alterações existentes na margem de liberalidade que cada estado possui⁹⁹, a regressividade ainda é uma prática corriqueira. A preferência pela tributação sobre o consumo, que varia de forma muito sutil em relação a cada estado, ainda é muito forte. Alterar essa matriz implica mudanças na estrutura econômica e pode gerar uma guerra fiscal entre os estados ainda mais intensa da já existente.

A segunda premissa também pode ser verificada como falsa. As sugestões propostas de forma geral, para todos os estados, seriam insuficientes para tornar a tributação progressiva. Dessa forma, conclui-se que é necessária uma mudança global acerca da tributação, seja por meio de repartição de receitas ou por meio de alteração da competência tributária.

O importante a ser ressaltado é que alterar a tributação sobre a propriedade, envolvendo os tributos estaduais, é uma medida necessária para cumprir os princípios da justiça fiscal. Todavia, em termos econômicos, não é capaz de enfrentar o problema de forma eficiente. O predomínio nos tributos indiretos ainda é considerável. Dessa forma, existe a necessidade de se aprofundar em outras possibilidades, envolvendo a tributação federal.

6.2 TRIBUTAÇÃO NA UNIÃO

Como visto anteriormente, os tributos da União atuam de forma regressiva, contribuindo para a perpetuação das desigualdades. A presente pesquisa escolheu alguns pontos específicos

⁹⁹ No caso do ITCD, o Senado Federal permite que as alíquotas máximas sejam somente de 8%. Seria necessária uma alteração na Resolução Federal.

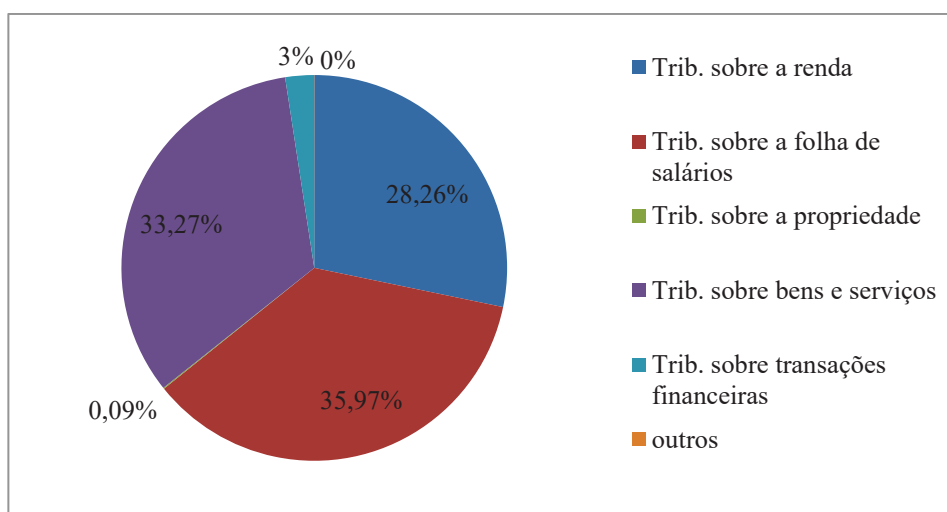
para fazer este apontamento, conforme explicado no Capítulo 5. Dentre as diversas opções, destacaram-se alguns aspectos passíveis de alteração no imposto de renda e a instituição de novos tributos, tais como a CPMF e o imposto sobre grandes fortunas. Estes itens serão verificados separadamente, em especial sobre a possível perda ou ampliação de arrecadação com cada um, especificamente e, em seguida, fazendo-se a análise de ajustes nas medidas apontadas.

Entretanto, antes de se estudar os problemas específicos listados acima, é importante verificar o funcionamento da matriz tributária da União, assim como foi feito na análise estadual. Busca-se, em um primeiro momento, verificar a composição da arrecadação da União, desmembrando-a por tipo de tributação, conforme distinção realizada pela própria Receita Federal na apresentação de seus dados e o padrão também utilizado anteriormente nesta tese.

Esse fato é relevante, à medida que apresenta a base da tributação, demonstrando onde ela está concentrada. Não pode ser vista de forma isolada, já que, ao juntar-se com os valores arrecadados com os Estados e municípios, a preponderância de algum setor pode ser alterada. Todavia, é necessário que se faça essa abordagem individual, para, somente em seguida, partirmos para uma abordagem geral da tributação brasileira.

Para efetuar as simulações sobre formas possíveis e viáveis de alteração da tributação da União, é necessário entender como ela se manifesta e, em seguida, verificar quais hipóteses serão buscadas. No ano base de 2017, a tributação da União foi composta no seguinte formato:

Gráfico 33 - Distribuição da arrecadação da União



Fonte: a autora. Dados da Receita Federal. Carga tributária no Brasil, 2017, p. 24 e 26.

O gráfico confirma que a tributação da União é mais equilibrada no que se refere ao tipo de tributação. A tributação sobre o consumo (classificada no gráfico como bens e serviços)

constitui um terço, valor próximo da tributação sobre a renda e sobre a folha de salários. Todavia, no contexto nacional, é ainda é um fator preocupante, conforme será explanado no item 6.3.

Dessa forma, diferentemente do que foi demonstrado em relação aos estados, a tributação da União, que também é regressiva, não possui como principal problema a preferência na tributação sobre o consumo. O problema central se dá na qualidade do que é tributado, tem a que deve ser mais bem trabalhado. Neste momento, busca-se entender quais são as possibilidades existentes para permitir a concretização do princípio da capacidade contributiva e, conseqüentemente, da justiça fiscal.

6.2.1 Dos novos tributos

Para se concretizar a diminuição da regressividade, várias medidas precisam ser tomadas, dentre elas, a criação de novas fontes de receitas tributárias. Em especial, fontes que privilegiem a equidade. Para os fins dessa tese, apresentam-se duas sugestões: uma nova CPMF e o imposto sobre grandes fortunas. Ambas, com a expectativa de acrescentar novas receitas e que estejam pautadas na ideia de justiça fiscal e equidade.

Com a reintrodução da CPMF na legislação pátria, seria possível uma arrecadação estimada de R\$ 72.000.000.000,00, considerando-se o valor arrecadado no último ano de vigência (32,7 bilhões), atualizado pela inflação.¹⁰⁰ Além disso, seria possível tributar e atingir receitas que não são, ou são poucos tributados.

A capacidade contributiva seria atendida ao passo que seriam tributadas as movimentações financeiras de forma proporcional aos valores movimentados. Embora muitos valores possam ser excluídos do imposto de renda, por meio da ocultação da renda¹⁰¹ ou das diversas isenções existentes, a movimentação financeira é mais complexa de se excluir. Esse é o principal fato motivador de um tributo nos moldes da CPMF: o cumprimento da capacidade contributiva em razão do alcance que o tributo proporciona. A CPMF não distingue renda decorrente do capital ou do trabalho, como o imposto de renda faz. Em razão da sua maior abrangência, tem-se uma tendência de tributação mais justa.

¹⁰⁰ Cumpre esclarecer que a proposta atual de Reforma Tributária é de criação de um imposto progressivo sobre transações financeiras, incluindo as transações eletrônicas também, tendo um potencial arrecadatório ainda maior. Como ainda não foram apresentados estudos sobre a estimativa a ser arrecadada, optou-se por utilizar o valor atualizado em relação ao último ano de arrecadação.

¹⁰¹ Como o imposto de renda é um tributo lançado por homologação, em que o próprio contribuinte declara suas receitas, o índice de sonegação tende a ser significativo. Conforme demonstrado no item 5.4, o percentual estimado de evasão neste tributo é de 16,5% do total.

Uma preocupação sobre tal tributo é a sobrecarga que poderia gerar para as classes mais baixas, já que, ao objetivar atingir grandes movimentações, também atingiria as pequenas. Para evitar este impacto, que não é o desejado aqui, sugere-se a criação de uma linha de isenção para os contribuintes com baixas movimentações.

No que se refere ao imposto sobre grandes fortunas, é imprescindível esclarecer que se trata de uma reivindicação social. A sensação de injustiça em relação aos mais abastados fez com que em alguns países, como Estados Unidos e França, os próprios detentores de grandes fortunas sugerissem a instituição de um tributo para este público, conforme já mencionado.¹⁰²

Embora tenha sido previsto na Constituição de 1988, esse imposto nunca veio a ser de fato instituído no Brasil. Como visto no item 5.6, vários foram os motivos levantados para sua não implantação. Dentre os principais, destacam-se a baixa arrecadação, a bitributação o incentivo à retirada de investimentos do Brasil, em razão da concorrência internacional, e o alto custo para o seu controle.

Todavia, nenhuma das dificuldades apontadas se mostra suficiente para a sua não instituição. Esta se mostra necessária do ponto de vista da justiça social, já que cumpre com o princípio da capacidade contributiva, impondo aos possuidores de grandes fortunas uma maior responsabilidade tributária. Quanto aos motivos desestimuladores dessa criação, percebe-se que se mostram mais políticos do que propriamente jurídicos.

Caso o Imposto sobre Grandes Fortunas-IGF venha a ser instituído, a estimativa arrecadatória é de R\$ 6.000.000.000,00¹⁰³, conforme o Estudo nº 463 feito pela Consultoria Legislativa do Senado, em 2015 (p. 11). O custo de sua instituição poderia ser reduzido, utilizando-se os atuais sistemas de controle existentes, por meio do intercâmbio de informações.

Sendo assim, a instituição destes dois novos tributos seria capaz de gerar uma nova arrecadação, estimada em R\$ 72.000.000.000,00. Frisa-se que esses novos valores adviriam das camadas mais altas da população, cumprindo o requisito da progressividade.

6.2.2 Imposto de renda

O imposto de renda é um dos fatores que mais precisa de ajuste no que tange à justiça fiscal. Sua estrutura é voltada para atender o mercado, e não a população. Vários são os

¹⁰² A carta aberta dos bilionários que pedem para pagar mais impostos. 27.06.19. Rodrigo Castro. Época. Disponível em: <https://epoca.globo.com/a-carta-aberta-dos-bilionarios-que-pedem-para-pagar-mais-impostos-23767094>. Acesso em 27 de maio de 2021.

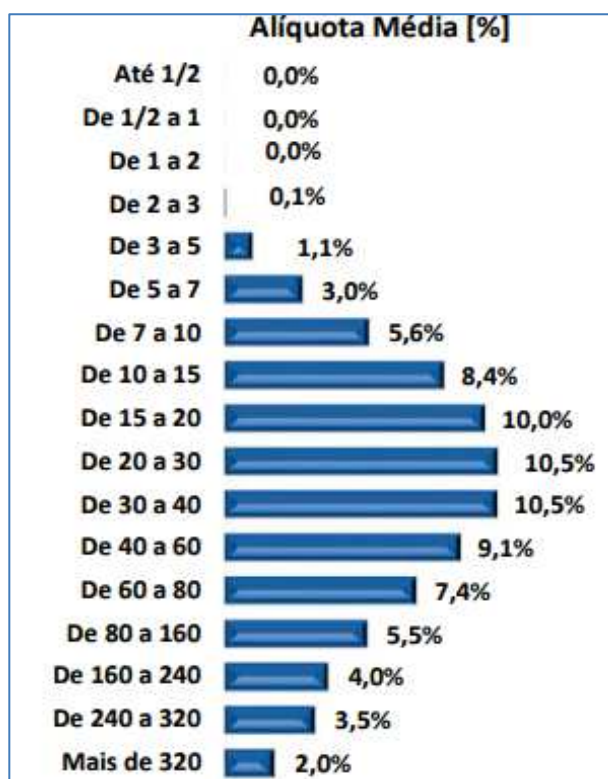
¹⁰³ Esse dado é apresentado com base em uma expectativa. O próprio estudo explica que os dados disponíveis não permitem uma estimativa precisa e que os valores podem estar superestimados (p. 12).

problemas encontrados: o seu limite de isenção é baixo, tributando-se inclusive o mínimo existencial; os benefícios fiscais são voltados para a classe mais favorecida; a diferenciação entre o tratamento dado à renda proveniente do trabalho; a isenção conferida aos lucros e dividendos; a criação da dedução por meio dos juros sobre capital próprio; a desatualização da correção da tabela do referido imposto e o índice de sonegação fiscal, maior que nos demais tributos, conforme demonstrado no item 5.5.

Esse conjunto de escolhas legais provoca uma incidência regressiva do citado imposto, privilegiando os estratos mais altos e tributando de forma mais onerosa os estratos médios. Além disso, incide sobre pessoas que sequer deveriam sofrer essa exação. Em razão dos benefícios existentes abrangerem os rendimentos preponderantes nos estratos mais altos, percebe-se que o valor de fato pago a título de IR, é extremamente desproporcional.

Essa constatação é feita usando como critério a alíquota efetiva do tributo pago em relação ao total da renda auferida. Chega-se ao percentual do que de fato foi pago de imposto em cada estrato de renda bruta, após a exclusão das isenções ou deduções. Baseia-se a renda em salários-mínimos, conforme dados coletados pela própria Receita Federal:

Gráfico 34 - alíquota efetiva IR (rendimentos totais) - 2017



Fonte: Receita Federal, 2018, p. 9.

Percebe-se que a alíquota vai aumentando à medida que aumenta a renda, o que é o esperado. Nos estratos de 20 a 30 salários-mínimos e 30 a 40, percebe-se a estabilidade da alíquota em 10,5%. A partir do estrato de 40 a 60 salários-mínimos, a alíquota passa a cair sensivelmente, atingindo o patamar de 2% para a renda que supera 320 salários-mínimos (renda mais alta considerada pela Receita Federal na apuração dos dados).

A explicação principal para essa situação é a grande quantidade de rendimentos isentos ou com tributação diferenciada nos estratos mais altos, fazendo com que as pessoas com maior renda paguem efetivamente menos imposto de renda. Mesmo com uma renda bruta maior, boa parte desta é beneficiada por isenções ou deduções permitidas ou concedidas por lei.

A justificativa usada para esses benefícios é a possibilidade de se atrair investimentos estrangeiros, que estariam em busca de um local mais propício para investir. A isenção e o tratamento diferenciado seriam uma espécie de “isca” para seduzir novos investidores, principalmente externos, que teriam essa vantagem ao optar pelo Brasil como local de investimentos.

Existe um mercado globalizado mundial, que permite a fuga do capital em casos de tributação excessiva, visto que o capital se desloca com muita facilidade. Os investidores, detentores do capital, buscarão um país com uma legislação mais propícia em termos tributários para aplicar o seu dinheiro. Dessa forma, cria-se uma concorrência entre os países; os que tributam o capital de forma mais severa, tendem a perder investimentos. Para evitar essa perda, o Estado precisa buscar uma solução em outras formas de tributação favoráveis, como a isenção supracitada.

Com esse tipo de escolha, o Estado precisa suprir a arrecadação de que está renunciando, sendo a tributação sobre o consumo preferencial para cobrir esse déficit. Nesse cenário, acaba-se onerando novamente essa mesma fonte. Isso gera, como efeito, uma tributação mais regressiva, à medida que se retiram tributos dos que possuem capital – os mais ricos – e cobra-se sobre o bens e serviços, onerando assim igualmente os consumidores, pobres e ricos, gerando um sistema ainda mais desigual (NABAIS, 2010, p. 133).

Stiglitz ressalta o risco, em termos de justiça fiscal, dessa escolha. Para ele, o ideal seria ter mais impostos sobre o setor financeiro, um imposto de renda justo, incidindo menos sobre o trabalho e mais sobre herança e fundos (STIGLITZ, 2016, p. 111).

Nesse contexto, o imposto de renda, com suas características de tributo pessoal e direto, assume maior importância, como o mais adequado à noção de justiça fiscal e compatível de ser utilizado como ferramenta de intervenção governamental. A imposição progressiva sobre a renda é encarada como meio de redistribuição da renda, aliada à isenção do chamado “mínimo existencial”. Ou seja, uma importante marca

do Estado intervencionista no campo fiscal é a feição extrafiscal dada à tributação, com a preponderância dos impostos (não vinculados a uma específica contrapartida estatal), que não tem mais um caráter exclusivamente arrecadatório, sendo, em muitos casos, instrumento de intervenção governamental em diversos campos, como o industrial, o financeiro e o social, com função redistributista. (CARDOSO, 2014, p. 95)

O imposto de renda pode exercer um excelente papel para ajustar parte das desigualdades já existentes na sociedade. A utilização de uma progressividade efetiva e de medidas extrafiscais funcionaria como um potencial nivelador social, respeitando-se a capacidade contributiva e permitindo que a tributação seja um instrumento destruidor de desigualdades - não um instrumento causador delas.

Dessa forma, o citado imposto está recaindo de forma mais severa sobre parte da população que não possui condições de assumir esse encargo, configurando-se a regressividade. Por esse motivo, procuram-se alternativas capazes de torná-lo mais justo, do ponto de vista da justiça social e do princípio da capacidade contributiva e da viabilidade do ponto de vista econômico-financeiro.

Primordialmente, busca-se identificar uma forma de ampliar a arrecadação desse imposto nas classes mais altas. Em seguida, verifica-se onde esse valor excedente poderia ser empregado, dentro da mesma estrutura do IR. Diferentemente dos demais impostos, nos quais se buscaram alternativas de substituição por outro imposto, aqui se imagina alterar as bases dentro do próprio imposto de renda.

Em 2017, a arrecadação final da União, com base no imposto de renda, foi de R\$ 387.626.000.000,20, correspondendo a 5,91% do PIB, a 18,22% da arrecadação total (de todos os entes) e a 28,26% da arrecadação da União. Esses dados comprovam a relevância deste imposto na arrecadação total.

A primeira medida a ser analisada é a inclusão da tributação do IR sobre os lucros e dividendos recebidos pela pessoa física. Conforme explicado no item 5.5.3, Brasil e Estônia são os únicos países do mundo que não tributam a pessoa física quando ela auferir esta renda. A justificativa é que a mesma já foi tributada pela pessoa jurídica e, por isso, seria bitributação tributá-la como pessoa física. Contudo, essa interpretação é equivocada e enseja uma tributação privilegiada para os detentores deste tipo de renda, em sua maioria das classes mais altas.

Usando como base o ano de 2017, de acordo com as declarações de imposto de renda, o valor declarado a título de recebimento de lucros e dividendos foi de R\$ 280.936.205.246,88, excluindo deste montante o valor recebido pelas microempresas e empresas de pequeno porte (Grandes números. Tabelas adicionais do imposto de renda, p. 27). Caso fosse cobrado o

imposto de renda sobre os valores, com uma alíquota de 15%, como acontecia até 1995, a arrecadação extra gerada seria de R\$ 42.140.430.787,03.

Em um segundo momento, busca-se alterar o benefício fiscal dos juros sobre capital próprio-JCP. Trata-se de uma despesa fictícia, a qual ocorre quando os acionistas mantêm parte do que receberiam na própria empresa, para investimentos. Entende-se que se trata de uma espécie de empréstimo feito pelos sócios. Caso o mútuo fosse realizado com pessoas externas, como um banco, os juros pagos seriam considerados despesas dedutíveis do pagamento do IRPJ e da CSLL. Nesse caso, os juros continuam dedutíveis na pessoa jurídica. Enquanto o rendimento decorrente do trabalho de uma pessoa física é tributado com a alíquota máxima de 27,5%, o JCP paga uma alíquota fixa de 15%, independentemente do valor recebido. conforme explicado no item 5.5.2.

A arrecadação com o JCP, no ano de 2017, foi de R\$ 2.268.864.038,59, aplicando-se a alíquota diferenciada de 15%. Todavia, com o fim desse benefício fiscal, essa dedução acabaria. Com isso, a pessoa jurídica pagaria sobre o valor até então deduzido do IRPJ e da CSLL, que juntos somariam uma alíquota de 34%. A arrecadação potencial dessa alternativa geraria um adicional de R\$ 2.873.894.448,88, além do que já fora arrecadado.

Somando esses dois valores - o fim da isenção de lucros e dividendos e o fim da tributação diferenciada para o JCP - ambos voltados para beneficiar o rendimento decorrente do capital, a arrecadação anual extra seria de R\$ 45.014.325.235,91. Esse acréscimo faria com que fosse possível ampliar a arrecadação dos estratos mais altos e possibilitaria uma redução nos estratos mais baixos.

Com essa nova arrecadação, seria possível corrigir um dos principais problemas relativos ao imposto de renda, que é a correção das suas bases de cálculo de acordo com a inflação. Essa medida aumentaria a faixa de isenção do citado imposto e diminuiria o valor a ser pago nas demais faixas. Essa questão foi explanada no item 5.5.5.

A não atualização monetária da tabela de referência do IR traz, como principal consequência negativa, a inclusão de vários contribuintes que deveriam estar isentos de recolherem imposto de renda, afetando muitas vezes o mínimo existencial e a dignidade da pessoa humana. Embora o salário do contribuinte tenha algum tipo de reajuste, seu poder de compra não é alterado, já que em grande parte dessa situação, não ocorre um aumento propriamente dito, mas uma mera correção monetária do valor.

Percebe-se que, a cada ano, a quantidade de contribuintes tendo a obrigação de declarar o imposto de renda aumenta, justamente pela ausência da correção monetária do período, conforme tabela a seguir:

Tabela 19 - Quantidade de declarantes de IR

Exercício	Nº declarantes	Crescimento
2016	27.518.844	-
2017	28.003.647	1,76%
2018	29.101.516	3,92%
2019	30.677.080	5,41%
Crescimento médio		3,70%

Fonte: UNAFISCO, Nota Técnica nº 16/20, p. 9.

Por esse motivo, essa é a primeira proposta de alteração a ser apresentada: o ajuste na tabela de incidência do imposto de renda, de forma progressiva, utilizando o valor do IPCA do período, descontando-se as correções que porventura foram feitas.¹⁰⁴

Com essa medida, é possível desonerar as primeiras faixas de rendimento, que são as que englobam as pessoas menos favorecidas. Trata-se de um ajuste necessário para se realizar a justiça fiscal.

De acordo com os dados apresentados pela Unafisco, utilizando o IPCA como índice de correção monetária, a tabela do imposto de renda para o ano de 2019 deveria ser corrigida em 95,45%, conforme apresentada abaixo:

Tabela 20- Base de cálculo do IR após correção pelo IPCA

SEM CORREÇÃO - Ex. 2020			Alíquota	Correção	COM CORREÇÃO - Ex. 2020		
Base de Cálculo		Parcela a deduzir			Base de Cálculo		Parcela a deduzir
De	Até		De	Até			
Até	R\$ 22.847,76	-	isento	95,45%	Até	R\$ 44.655,95	-
R\$ 22.847,77	R\$ 33.919,80	R\$ 1.713,58	7,50%	95,45%	R\$ 44.655,96	R\$ 66.296,25	R\$ 3.349,19
R\$ 33.919,81	R\$ 45.012,60	R\$ 4.257,57	15,00%	95,45%	R\$ 66.296,26	R\$87.977,13	R\$ 8.321,42
R\$ 45.012,61	R\$ 55.976,16	R\$ 7.633,51	22,50%	95,45%	R\$ 87.977,14	R\$ 109.405,40	R\$ 14.919,70
Acima de	R\$ 55.976,16	R\$ 10.432,32	27,50%	95,45%	Acima de	R\$ 109.405,40	R\$ 20.389,97
Dedução por dependente		R\$ 2.275,08	-	95,45%	Dedução por dependente		R\$ 4.446,64
Dedução educação (limite)		R\$ 3.561,50	-	95,45%	Dedução educação (limite)		R\$ 6.960,95
Desconto padrão (limite)		R\$ 16.754,34	-	95,45%	Desconto padrão (limite)		R\$ 32.746,36

Fonte: UNAFISCO. Nota Técnica nº 16/20, p. 4

¹⁰⁴ Como explicado anteriormente, a correção monetária não é determinada por lei, sendo uma decisão discricionária do Estado sobre como e quando fazer. Durante vários anos, o Estado optou como política fiscal por manter os valores congelados ou por corrigi-los utilizando índices abaixo da inflação do período.

Com esse cenário, é possível concluir que o limite de isenção do imposto de renda seria bastante ampliado e, com isso, a quantidade de pessoas isentas aumentaria significativamente. No ano de 2017, a quantidade de contribuintes isentos foi de 11.691.931. De acordo com a simulação feita pelo Unafisco, este número em 2019 seria de 23.102.518 (UNAFISCO. Nota Técnica nº 16/20, p. 14). Sendo assim, com a correção estimada em 95,45%, a quantidade de isentos aumentaria ainda mais, totalizando uma progressão de 97,50%.

Utilizando os dados apresentados, a arrecadação com a tabela atual seria de R\$ 186.289.000.000,00. Já com a tabela ajustada, seria de R\$ 88.544.000.000,00. Dessa forma, a perda arrecadatória após os ajustes seria de R\$ 97.745.000.000,00, conforme apresentado a seguir:

Tabela 21 - estimativa de arrecadação e isentos com correção de 95,45%

Resultados - Exercício 2021 (ano-calendário 2020) - hipótese de correção integral da tabela anual em 95,45%		
	Resultados de acordo com a metodologia	Resultados ajustados
Quantidade de isentos sem correção	13.071.579	11.691.931
Quantidade de isentos com correção	25.828.615	23.102.518
Quantos contribuintes poderiam ser isentos adicionalmente	12.757.036	11.410.587
Arrecadação sem correção (R\$ milhões)	167.828	186.289
Arrecadação com correção (R\$ milhões)	79.769	88.544
Diferença de arrecadação com tabela reajustada (R\$ milhões)	88.058	97.745

Fonte: SINDIFISCO NACIONAL. NT 16/20. Anexo I, tabela 6, p. 28

Entendendo que essa seria uma medida muito drástica para ser realizada instantaneamente, o Estado poderia iniciar o processo de correção fazendo mudanças graduais. Até porque, esse valor supera a nova arrecadação sugerida anteriormente para o imposto de renda.

Outra proposta, apresentada nesta mesma nota técnica, indica que, caso a tabela seja corrigida em 7,39% (utilizando o IPCA referente aos últimos 2 anos), a quantidade de isentos aumentaria de 11.536.427 para 14.001.638 e a perda arrecadatória estimada seria de R\$ 13.542.000.000,00, valores mais viáveis do ponto de vista econômico, conforme demonstrado na tabela a seguir.

Tabela 22 - Estimativa de arrecadação e isentos com correção de 7,39%

Resultados - Exercício 2021 (ano-calendário 2020) - hipótese de correção parcial da tabela pelo índice de 7,39%		
	Resultados de acordo com a metodologia	Resultados ajustados
Quantidade de isentos sem correção	12.897.725	11.536.427
Quantidade de isentos com correção	15.653.831	14.001.638
Quantos poderiam ser isentos	2.756.106	2.465.211
Arrecadação sem correção (R\$ milhões)	180.257	200.085
Arrecadação com correção (R\$ milhões)	168.056	186.543
Diferença de arrecadação com tabela reajustada(R\$ milhões)	12.200	13.542

Fonte: SINDIFISCO NACIONAL. Nota Técnica nº 16/20. Anexo III, p. 30

Dessa forma, o que resta evidente é que é possível fazer ajustes no sistema de cobrança do imposto de renda, de forma a se buscar uma cobrança mais equânime, tanto internamente, diminuindo a regressividade, como também utilizando essa arrecadação em outros setores, como será argumentado a seguir.

6.3 PROPOSTA

De acordo com os dados apresentados nos itens anteriores (6.2.1 e 6.2.2), se operacionalizadas as alterações inclusivas propostas no que se refere ao imposto de renda e aos novos tributos (CPMF e IGF), a arrecadação da União seria ampliada com base nas seguintes receitas:

Tabela 23 - Ampliação da arrecadação da União com ajustes por tipos

Fatores	Ampliação
IR - Lucros e dividendos	42.140.430.787,03
IR- JCP	2.873.894.448,88
IGF	6.000.000.000,00
CPMF	72.000.000.000,00
Total:	123.014.325.235,91

Fonte: a autora

Com a nova arrecadação, baseada nas alterações propostas anteriormente, ocorreria um aumento de R\$ 123.014.325.235,91. Essa ampliação seria baseada em critérios mais progressivos e, dessa forma, seria possível rever a matriz tributária de forma a torná-la mais justa, do ponto de vista da equidade.

Ressalte-se, uma vez mais, que a intenção da presente tese não é criar fontes de receitas tributárias novas, ampliando a arrecadação de uma forma geral. O objetivo é redistribuir, ou seja, aumentar a tributação das classes mais altas e, com isso, conseguir reduzir a carga tributária das mais baixas. Por isso, propõem-se sugestões para a utilização dessa nova fonte de recursos.

A primeira iniciativa sugerida para a utilização do novo valor arrecadado seria a aplicação de correção monetária na tabela do imposto de renda, ampliando-se o limite de isenção e a incidência das bases de cálculo. O principal objetivo é não tributar rendas mais baixas com o imposto de renda, permitindo que estes valores possam ser empregados pelos contribuintes em outras necessidades básicas. Com essa medida, obter-se-ia o seguinte resultado:

Tabela 24 - Nova arrecadação e ajuste da tabela do IR

Total do acréscimo proposto:	123.014.325.235,91
Ajuste da tabela do IR (7,39%)	13.542.000.000,00
Valor restante:	109.472.325.235,91

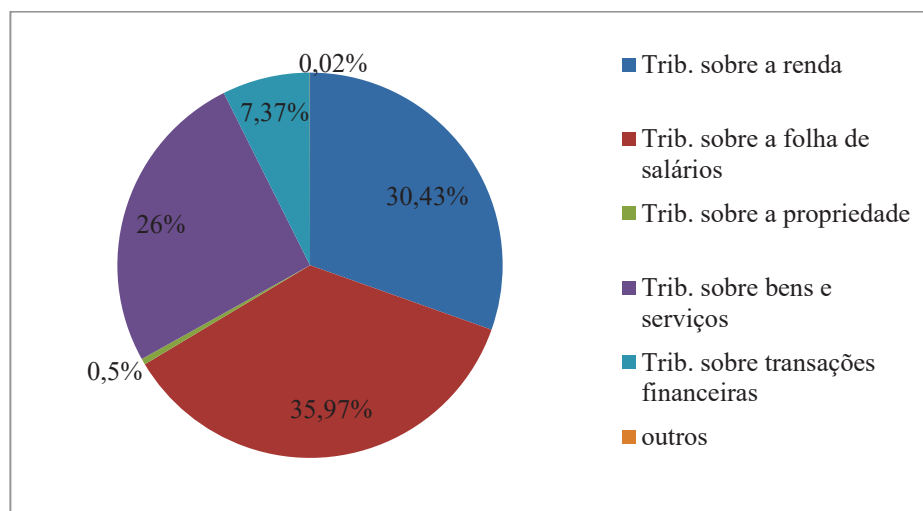
Fonte: a autora

Realizando a correção da tabela do imposto de renda de forma módica, com um ajuste de 7,39% - ainda distante dos índices de inflação acumulados no período- utilizar-se-iam somente 11% da nova receita, ainda restando R\$ 109.472.325.235,91 para outras medidas voltadas para a progressividade.

Em um segundo momento, entende-se que o restante do valor poderia ser utilizado em outro aspecto que também merece atenção. Seria empregado para minorar a tributação incidente sobre o consumo, reduzindo alíquotas e/ou tributos, em especial dos produtos essenciais, alterando a lógica da matriz tributária da União¹⁰⁵. Considerando essa nova inclusão, essa alteração funcionaria da seguinte forma:

¹⁰⁵ Cumpre esclarecer que alguns tributos de competência da União, como o imposto de renda e o IPI, repartem receitas com outros entes. Dessa forma, a alteração pode provocar diretamente perda ou aumento de arrecadação pela União. Todavia, esse fato não é um empecilho para as sugestões apresentadas; basta que os percentuais de repartição sejam alterados também, de forma a manter o nível de arrecadação de cada ente.

Gráfico 35 - Arrecadação da União após alterações



Fonte: a autora

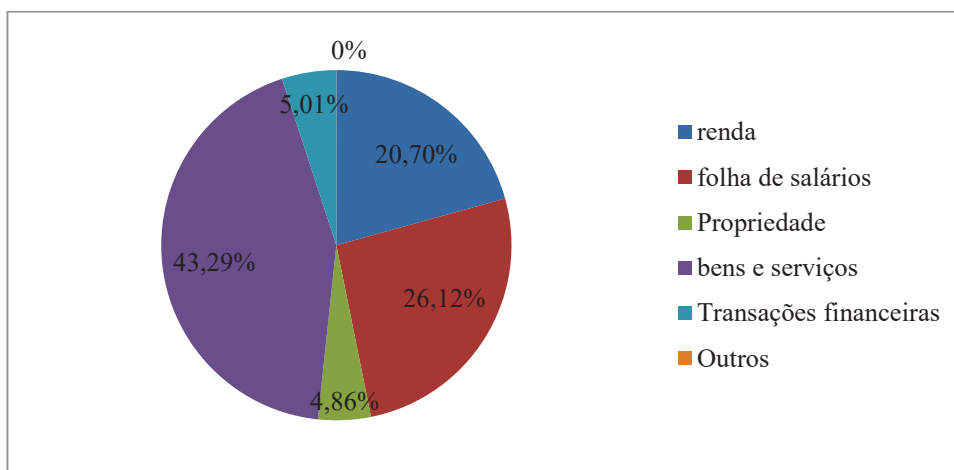
A tributação sobre os bens e serviços é a que tem o maior impacto, baixando de 32,27% para 26%. A tributação sobre o patrimônio ainda continua baixa, totalizando 0,5% do total, todavia tem um aumento significativo. Para esse tipo de pesquisa, optou-se por não alterar a tributação incidente sobre a folha de salários, embora se saiba que é uma medida que pode gerar um efeito positivo na economia, em especial no pertinente à geração de empregos.

Essas alterações impactam diretamente o principal problema da tributação brasileira de uma forma geral, que é a regressividade. A partir do momento em que se prioriza a tributação sobre a renda das classes mais altas, isentando uma classe maior de pessoas nas camadas mais baixas, tributando de forma mais severa o capital em detrimento do rendimento do trabalho, dá-se um enorme passo para uma tributação mais equânime. Aliando a essas mudanças a inserção do imposto sobre grandes fortunas e a CPMF, é possível atingir ainda mais as pessoas que estão no topo da pirâmide, por meio da tributação. Por fim, a diminuição da tributação sobre o consumo beneficia principalmente as classes mais baixas, que gastam a maior parte de seus rendimentos consumindo produtos básicos, conforme já explicado anteriormente.

Sendo assim, o ônus fiscal deixa de recair de forma mais severa nas camadas menos abastadas da população. O princípio da capacidade contributiva passa a ser o norte da tributação, respeitando-se os critérios de equidade horizontal e vertical, o mínimo existencial e a dignidade da pessoa humana.

Com as alterações sugeridas, a matriz tributária final, correspondente a todos os entes da Federação, ficaria no seguinte formato:

Gráfico 36 - Matriz tributária geral após alterações na arrecadação da União

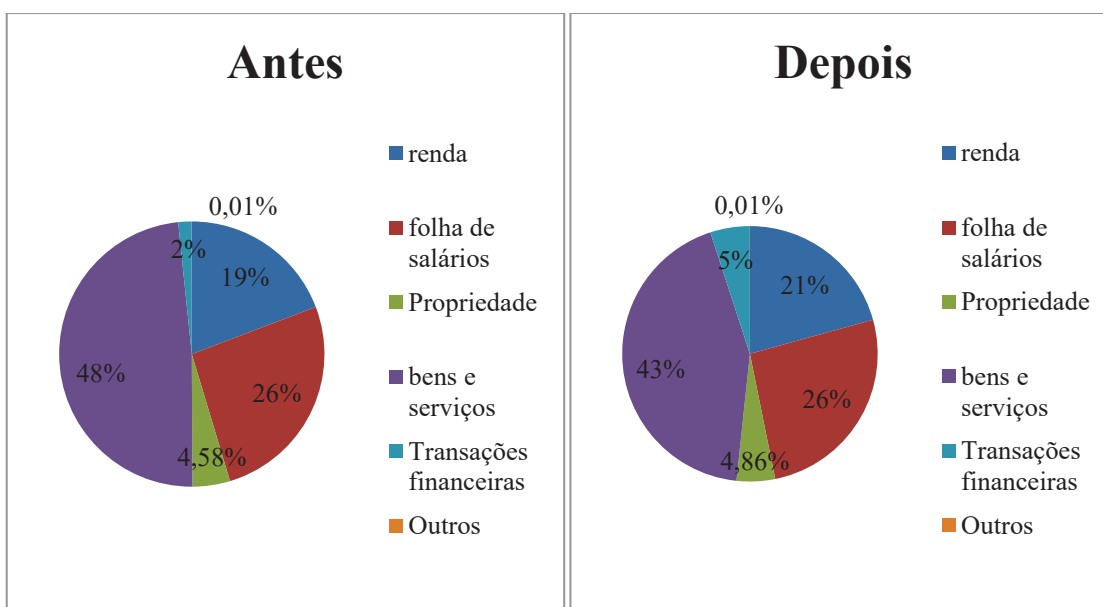


Fonte: a autora

Embora a tributação sobre o consumo ainda seja preponderante, já se vê uma discreta diminuição. Acredita-se que somadas às sugestões apontadas para os Estados, no item 6.1, a mudança seria ainda maior. A tributação sobre a folha de salários e outros tributos (tais como taxas e contribuições de melhoria) permaneceu no mesmo formato, já que não foram sugeridas alterações para elas.

Comparando a versão da arrecadação geral antiga com a nova, após as alterações sugeridas no texto, percebe-se que a estrutura ainda se mantém. Todavia, já se inicia uma mudança no perfil de arrecadação.

Gráfico 37 - comparativo entre a arrecadação antes e depois das sugestões



Fonte: a autora

O que se percebe é a possibilidade de alteração na estrutura tributária com medidas que não impactarão o valor final arrecadado. Manteve-se a proposição inicial de alterar as bases tributárias sem alterar o *quantum* arrecadado, já que essa alteração poderia gerar um impacto nos gastos públicos.

Por se tratar de uma proposta comedida de reforma tributária, alguns pontos, como a tributação incidente sobre a propriedade, ainda precisarão ser revistos no futuro. Contudo, é a proposta que se mostra mais viável e praticável do ponto de vista econômico-financeiro, já que mudanças profundas podem afetar fatores econômicos que não foram analisados.

Por fim, é importante ressaltar que nenhuma medida de ampliação de receitas tributárias pode ser considerada de forma isolada se não estiver aliada a um decréscimo em outros vetores. Como já dito, o objetivo é reestruturar a matriz tributária de forma a torná-la mais progressiva, mantendo-se a arrecadação estável.

7 CONCLUSÃO

A presente tese objetivou estudar a questão da justiça na tributação como um elemento capaz de reduzir desigualdades sociais. Em primeiro lugar, fez-se necessário entender o contexto da desigualdade social vivenciada no Brasil, que é histórica e por vezes menosprezada. Em seguida, entendendo sua gravidade e suas dimensões, verificou-se a necessidade de políticas públicas que busquem o ajuste deste sistema que perpetua tal disparidade, de maneira implícita e explícita.

Várias são as estratégias que o Estado pode utilizar como forma de redução das desigualdades. Entretanto, em sua maioria, essas soluções concentram-se em programas sociais que geram custo para o Estado e tendem a demorar para apresentar resultados significativos.

Diante disso, o objetivo buscado foi apresentar uma solução menos dispendiosa, do ponto de vista financeiro, e mais rápida, do ponto de vista social, que é a adequação do sistema tributário a um modelo menos regressivo. Não que os outros programas não sejam relevantes; ao contrário, mas precisam ser aprimorados e, consecutivamente, mantidos. A ideia proposta é uma forma de complemento ao que já vem sendo (ou deveria estar sendo) desenvolvido. Não se trata de uma solução mágica, mas de uma alternativa viável que não impactará diretamente os efetivos da receita pública, mas tão somente o seu gerenciamento.

A opção proposta foi, assim, uma alteração da matriz tributária brasileira, mantendo-se o volume de arrecadação, trocando-se somente o contribuinte e o foco da carga tributária. Com essa medida, o Estado mantém os valores arrecadados, mas cobra de forma diferente, preservando os contribuintes com menor potencial contributivo. Dessa forma, é possível ter uma tributação mais equitativa, baseada na dignidade da pessoa humana e respeitando o mínimo existencial.

Dentro da perspectiva da justiça fiscal, a atenção dada foi para o fator escolha do contribuinte, ou seja, definir de forma mais equânime quem, como e com quanto deve contribuir. A análise da distribuição dos valores arrecadados, embora também seja muito relevante, não foi objeto considerado, por questão de escopo analítico e de opção metodológica, diante dos objetivos da tese.

A primeira mudança a ser implementada, com mais urgência, é relativa à regressividade. O modelo atual prioriza a tributação sobre o consumo, que, por sua vez, recai de forma mais grave sobre os mais necessitados. Dessa forma, é fundamental que a estrutura tributária seja ampliada no que se refere ao patrimônio, aumentando alíquotas e bases de cálculos, e seja reduzida no que se refere ao consumo, em especial nos produtos de primeira necessidade. Além

disso, quanto à renda, é essencial que passe a ter um tratamento similar, ou ao menos mais próximo, àquele aplicado à renda decorrente do trabalho.

No que tange à tributação sobre o patrimônio, as soluções encontradas foram: a ampliação da base de cálculo do IPVA, incluindo a tributação sobre embarcações e aeronaves, de forma a tributar objetos de grande valor, que até então são isentos; o aumento da alíquota do ITCD, de forma a evitar uma perpetuação da riqueza por meio da transferência de patrimônio; a criação de uma nova CPMF, nos moldes da anterior, para tributar as movimentações financeiras de forma proporcional ao que é movimentado.

Neste caso, é importante esclarecer que para que as sugestões apresentadas sejam de fato eficazes, devem ser adotadas regras que concedam isenção para as pessoas mais carentes, a fim de evitar injustiças tributárias.

Ainda sobre o patrimônio, é importante que o imposto sobre grandes fortunas seja instituído. Mesmo sabendo que seu potencial arrecadatório não é tão alto, já é suficiente para auxiliar no combate à regressividade. Isoladamente, viu-se que ele não resolveria o problema, mas, em conjunto com outras medidas, pode ser um coadjuvante de peso. Além disso, ele é importante no que se refere à sensação corrosiva de injustiça e de tributação desigual.

Quanto à tributação sobre a renda, é de extrema urgência que sua base seja revista. A tributação sobre o capital não pode ser tratada de forma tão favorável; embora exista uma corrida internacional para estimular o ingresso de investimentos estrangeiros, é necessário equilibrar os fatores econômicos com os sociais. Algumas medidas precisam ser tomadas para que a tributação seja mais justa e não tão privilegiada, como acontece atualmente. A atração ao investimento estrangeiro deve se dar em outros formatos, não somente por meio da tributação.

Os principais pontos a serem alterados são: a tributação sobre os lucros e dividendos (que pode ser progressiva ou fixa, com limite de isenção para os microempresários, por exemplo), no molde do que já se fazia antes de 1995 (alíquota de 15%) e do que se faz em termos mundiais; o fim da aplicação da tributação especial incidente nos juros sobre o capital próprio (criação fictícia que só existe no Brasil); atualização da base de cálculo do imposto de renda pessoa física, em especial no que se refere à ampliação dos valores isentos, utilizando parâmetros mais próximos da realidade, como o índice inflacionário.

Quanto à questão do consumo, faz-se necessário reduzir o foco da tributação, que não pode se concentrar de forma tão firme nesta modalidade. Devem ser feitos estudos sobre a aplicação de alíquotas reduzidas em produtos mais essenciais; essa é a medida mais urgente e mais progressiva. Como já demonstrado anteriormente, a maior parte da renda do cidadão

menos favorecido é gasto com consumo de produtos essenciais. Dessa forma, reduzir essa tributação significa retirar encargos dessa classe.

Além disso, é necessário criar critérios mais simplificados para a tributação sobre o consumo, evitando-se a cumulatividade e a dificuldade no gerenciamento destes tributos. Uma boa medida, nesse sentido, são as propostas recentes de reforma tributária, as quais apresentam uma junção de vários tributos em um só, facilitando ao contribuinte sua apuração e recolhimento.

Por fim, é importante ressaltar que, a despeito do tipo de tributação, as medidas de combate de sonegação fiscal devem ser intensificadas. Campanhas educativas e explicativas para conscientização da população, aumento da fiscalização, interligação de sistemas municipais, estaduais e federais, e medidas de cooperação internacional, dentre outras, são ações que devem estar em constante aplicação.

O Estado deve criar meios para evitar a evasão fiscal, pois não adianta ter uma legislação que visa combater a regressividade se for permitida a fuga de valores tributáveis por inércia ou má fiscalização. O gasto em políticas combativas acaba sendo um investimento, já que a arrecadação tende a ser ampliada com essas medidas.

A escolha desse estudo foi por uma reforma moderada, sem almejar alterações significativas. O motivo dessa opção é entender que mudanças graduais tendem a ter um resultado mais eficaz. Todavia, como dito anteriormente, as medidas mais drásticas podem afetar diretamente a economia e gerar um efeito inesperado, acarretando um problema econômico. Dessa forma, optou-se por uma mudança mais discreta e gradual, entendendo que a legislação não é algo estático, pois deve estar em constante alteração.

Em termos de regressividade, a proposta exposta não é a ideal. Caberia uma alteração mais significativa mas, em termos econômicos, é importante frisar que medidas extremas podem atrapalhar o fluxo de capitais, gerar assimetrias como a alta do dólar e a inflação, dentre vários outros fatores. Nesse sentido, entende-se que essa proposta seria um primeiro passo para o desenvolvimento de um sistema mais equitativo.

Todas essas medidas são fundamentais para se criar um sistema tributário mais justo, pautado nos princípios constitucionais da capacidade contributiva, isonomia, seletividade, progressividade e simplicidade. Todavia, não se trata de uma única solução. As alternativas apresentadas foram escolhidas com base no sistema regressivo atual; de alguma forma, elas apresentaram resultados quando analisados na forma concreta, por meio da simulação. Não significa que são as únicas possíveis, mas sim que foram as mais plausíveis quanto ao objetivo traçado para a presente tese.

Várias outras medidas, tributárias ou não, podem e devem ser adotadas, mantendo sempre o objetivo central: a redução das desigualdades. A pesquisa optou por seguir a linha da justiça fiscal, mas não se trata de um único caminho a ser trilhado. O problema da desigualdade é tão sério e tão persistente que precisa ser estudado em diversos aspectos.

REFERÊNCIAS

- AMARAL, Gilberto Luiz. OLENIKE, João Elói. AMARAL, Letícia Mary Fernandes. **Carga Tributária PIB x IDH**. Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação. Março, 2014. Disponível em: <<https://www.ibpt.org.br/img/uploads/novelty/estudo/1614/140403AsscomEstudo2014PIBversusIDH.pdf>>. Acesso em 26 mar 2015.
- AMARAL, Gilberto Luiz. OLENIKE, João Elói. AMARAL, Letícia Mary Fernandes. **Estudo sobre carga tributária/PIB x IDH. Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação**. Maio, 2018. Disponível em: <https://ibpt.com.br/estudo-sobre-carga-tributaria-pib-x-idh-calculo-do-irbes/> Acesso em: 07 jul. 21.
- AMARAL, Gilberto Luiz. OLENIKE, João Elói. AMARAL, Letícia Mary Fernandes. YAZBEK, Cristiano Lisboa. **Estudo sobre os dias trabalhados para pagar tributos – 2020**. Disponível em: <https://ibpt.com.br/estudo-sobre-os-dias-trabalhados-para-pagar-tributos-2020/>. Acesso em: 07 jan. 2021.
- AMED, Fernando José. **História dos tributos no Brasil**. São Paulo: Edições SINAESP, 2000.
- ARAÚJO, Erika. **Carga Tributária: Evolução Histórica - Uma Tendência Crescente**. 2001. SECRETARIA PARA ASSUNTOS FISCAIS - SF nº 29 – julho 2001. Disponível em: <www.bndes.gov.br/SiteBNDES/export/sites/default/bndes_pt/Galerias/Arquivos/conhecimento/informes/inf_29.pdf>. Acesso em 18 nov. 2017.
- ARISTÓTELES. **Coleção fora de série – Ética a Nicômaco**. 2. ed. Grupo GEN, 2017.
- ARRETCHE, Marta (org). **Trajetórias da desigualdade: como o Brasil mudou nos últimos cinquenta anos**. São Paulo: Editora Unesp; CEM, 2015.
- ASSEBURG, Hans Benno; GAIGER, Luiz Inácio Germany. A economia solidária diante das desigualdades. **Dados - Revista de Ciências Sociais**. Rio de Janeiro, v. 50, n. 03, p. 499-533, 2007.
- ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS AUDITORES FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL (UNAFISCO). **Nota técnica nº 16/2020**. Aspectos da falta de atualização da tabela do imposto sobre a renda da pessoa física: tabelas aplicáveis, quantidade de isentos e estimativa de arrecadação do impacto na arrecadação.
- ATKINSON, Anthony B. **Desigualdade: o que pode ser feito?** Tradução de Elisa Câmara. São Paulo: LeYa, 2015.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.
- BACHA, Edmar. **Belíndia 2.0. Fábulas e ensaios sobre o país dos contrastes**. Civilização Brasileira. Rio de Janeiro: 2012.
- BALTHAZAR, Ubaldo Cesar; ALVES, André Zampieri. A resistência ao pagamento de tributos no Brasil: uma breve análise histórica e humanística. In: BOMBASSARO, Luiz Carlos;

RI JÚNIOR, Arno Dal; PAVIANI, Jayme (Orgs.). **As interfaces do humanismo latino**. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2004.

BARROS, Ricardo Paes de; HENRIQUES, Ricardo; MENDONÇA, Rosane. Desigualdade e pobreza no Brasil: retrato de uma estabilidade inaceitável. **RBCS – Revista Brasileira de Ciências Sociais**. São Paulo, v. 15, n. 42, p. 123-142, Feb.2000.

BAUMANN, Zygmunt. **A riqueza de poucos beneficia todos nós?** Tradução: Renato Aguiar. Rio de Janeiro: Zahar, 2015.

BANCO INTERNACIONAL PARA RECONSTRUÇÃO E DESENVOLVIMENTO (BIRD). **Table 2. 9 of World Development Indicators: Distribution of income of income or consumption. The World Bank**. Disponível em: <<http://wdi.worldbank.org/table/2.9>>. Acesso em 15 jun. 2016.

BANCO INTERNACIONAL PARA RECONSTRUÇÃO E DESENVOLVIMENTO (BIRD). **Poverty And Shared Prosperity. 2018**. Disponível em: <https://openknowledge.worldbank.org/bitstream/handle/10986/30418/9781464813306.pdf> Acesso em 22 jul. 2020.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 10 set. 2017.

_____. ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA (ESAF). **Observatório de Política Fiscal**. Pesquisa de Percepção da Política Fiscal Brasileira. Brasília, 2010. Disponível em: <http://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/biblioteca/pesquisas-1/pesquisas-de-percepcao-da-politica-fiscal>. Acesso em 26 mar. 2018

_____. INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (IPEA). **Receita pública: quem paga e como se gasta no Brasil**. Brasília, 2009. Disponível em: <http://ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/comunicado/090630_comunicadoipea22.pdf>. Acesso em 16 abr. 2016.

_____. INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (IPEA). **Carga tributária brasileira: estimação e análise dos determinantes da evolução recente: 2002-2012**. TD 1875, 2013.

_____. **Decreto-lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943**. Aprova a Consolidação das Leis do Trabalho. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5452.htm Acesso em: 18 mai 2020

_____. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional (1966). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em 10 set. 2017.

_____. **Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988**. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/17713.htm. Acesso em: 10 set 2017

_____. **Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992.** Altera a legislação do Imposto de Renda e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18541.htm. Acesso em: 10 set 2017

_____. **Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995.** Altera a legislação tributária Federal e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18981.htm. Acesso em: 18 out 2020

_____. **Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.** Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19249.htm. Acesso em: 18 out 2020

_____. **Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996.** Institui a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF, e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19311.htm. Acesso em: 15 maio 2019

_____. **Lei nº 9.503, de 23 de setembro de 1997.** Institui o Código de Trânsito Brasileiro. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19503compilado.htm. Acesso em: 15 maio 2019

_____. **Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.** Altera a Legislação Tributária Federal. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19718compilada.htm. Acesso em: 17 ago 2020

_____. **Lei complementar nº 101, de 04 de maio de 2000.** Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm>. Acesso em 10 set. 2017.

_____. **Lei complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001.** Dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp105.htm. Acesso em 10 set 2017.

_____. **Lei complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.** Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nº 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm. Acesso em: 14 set 2017.

_____. **Lei nº 12.514, de 28 de outubro de 2011.** Dá nova redação ao art. 4º da Lei nº 6.932, de 7 de julho de 1981, que dispõe sobre as atividades do médico-residente; e trata das contribuições devidas aos conselhos profissionais em geral. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112514.htm.

_____. **Lei nº 12.741, de 8 de dezembro de 2012.** Dispõe sobre as medidas de esclarecimento ao consumidor, de que trata o § 5º do artigo 150 da Constituição Federal; altera o inciso III do art. 6º e o inciso IV do art. 106 da Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990 - Código de Defesa

do Consumidor. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/112741.htm. Acesso em: 15 maio 2020

_____. **Lei nº 13.149, de 21 de julho de 2015**. Altera as Leis n^{os} 11.482, de 31 de maio de 2007, para dispor sobre os valores da tabela mensal do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, 7.713, de 22 de dezembro de 1988, 9.250, de 26 de dezembro de 1995, e 10.823, de 19 de dezembro de 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113149.htm. Acesso em: 08 ago 2019

_____. MINISTÉRIO DA FAZENDA NACIONAL. **Tabela de preços e tributos sobre produtos e serviços essenciais**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/EducacaoFiscal/PrimeiroSeminario/22CARGATRIBUTARIAPRODUTOSDECONSUMOPOPULAR.pdf>>. Acesso em 28 mar. 15.

_____. RECEITA FEDERAL. **Carga tributária no Brasil. Análise por tributos e base de incidência**. Brasília, 2015. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2015.pdf>>. Acesso: 18 out. 2017.

_____. _____. **Carga tributária no Brasil 2018. Análise por tributos e base de incidência**. Brasília, 2020. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf> Acesso em: 14 jun 2021.

_____. _____. **Grandes números IRPF. Ano calendário 2013**. Brasília, 2014. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/gn-irpf-ac-2013.pdf>. Acesso em 26 mar. 2018.

_____. _____. **Grandes números IRPF. Ano calendário 2017**. Brasília, 2019. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/relatorio-gn-ac-2017.pdf>. Acesso em: 14 jun. 2021.

_____. Secretaria de Política Econômica. **Relatório da Distribuição Pessoal da Renda e da Riqueza da População Brasileira**. Dados do IRPF 2015/2014. Brasília, 2016. Disponível em: <http://www.spe.fazenda.gov.br/noticias/distribuicao-pessoal-da-renda-e-da-riqueza-da-populacao-brasileira/relatorio-distribuicao-da-renda-2016-05-09.pdf>. Acesso em 07.03.2018.

_____. Senado Federal. **Estudo nº 463, de 2015**. Referente à STC nº 2015-00903, da Senadora GLEISI HOFFMANN, que requer estudo acerca do imposto sobre grandes fortunas. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/igf-estudo-consultoria-legislativa.pdf> Acesso em: 29 nov. 2020.

_____. SENADO FEDERAL. **Resolução nº 9, de 1992**. Estabelece alíquota máxima para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação, de que trata a alínea "a", inciso I, e § 1º, inciso IV do art. 155 da Constituição Federal. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/ressen/1992/resolucao-9-5-maio-1992-451294-publicacaooriginal-1-pl.html>. Acesso em: 02 abr 2020

_____. Supremo Tribunal Federal. **Súmula vinculante nº 29**. É constitucional a adoção, no cálculo do valor de taxa, de um ou mais elementos da base de cálculo própria de determinado

imposto, desde que não haja integral identidade entre uma base e outra. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1282>. Acesso em: 19 ago 2021

_____. Supremo Tribunal Federal. **Súmula vinculante nº 41**. O serviço de iluminação pública não pode ser remunerado mediante taxa. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=2218>. Acesso em: 19 ago 2021

_____. TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO. Fatos fiscais. Brasília: TCU, 2019. Disponível em: <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/fatos-fiscais-2018.htm>. Acesso em: 10.02.2022.

BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade da pessoa humana: entre os direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2009.

BURKHARDT, Fabiano. Tributação e reprodução da riqueza no Brasil: o caso do imposto sobre grandes fortunas. In: CATTANI, Antonio David (Org). **Riqueza e desigualdade na América Latina**. Porto Alegre: Zouk, 2010.

CAMPOS, Giovanni Christian Nunes. Dois séculos da tributação das transmissões por doações e sucessões *causa mortis* no Brasil – uma análise sob enfoque constitucional. In: MELO, Luciana Grassano de Gouvêa (org.). **Reforma tributária**. Estudos críticos para uma tributação justa. Belo Horizonte: Letramento, 2021.

CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos no Estado democrático de Direito**. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2014.

CARVALHO, André Duarte Wanderley de. Concorrência, evasão e planejamento fiscal: problemas globais, respostas globais. In: MELO, Luciana Grassano de Gouvêa (org.). **Reforma tributária**. Estudos críticos para uma tributação justa. Belo Horizonte: Letramento, 2021.

CARVALHO JR, Pedro. PASSOS, Luana. Imposto sobre grandes fortunas: o recente debate internacional e a situação do Brasil. In: AFONSO, J. R. [et.al] (org.) **Tributação e desigualdade**. Belo Horizonte (MG): Letramento, 2017.

COMISIÓN ECONÓMICA PARA AMÉRICA LATINA Y CARIBE (CEPAL). **Panorama social de América Latina 2004**. CEPAL, 2004. Disponível em <www.eclac.cl/>. Acesso em 29 mar. 2016.

CHANCEL, Lucas (coord). **World Inequality Report**. 2018. Disponível em: <https://wir2018.wid.world/files/download/wir2018-full-report-english.pdf>. Acesso em 22/07/20.

CONTI, José Maurício. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996.

COSTA, Regina Helena. O princípio da solidariedade social no Sistema Tributário Nacional. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**. Volume 39.1 — Jan./jun. 2019.

CREDIT SUISSE. **Global Wealth Report**. 2018. Disponível em: <https://www.credit-suisse.com/about-us/en/reports-research/global-wealth-report.html> Acesso em: 22/07/20.

DELFIN NETTO, Antônio; PASTORE, Affonso Celso; CIPOLLARI, Pedro; CARVALHO, Eduardo Pereira. **Alguns Aspectos da Inflação Brasileira**. São Paulo: ANPES, 1965.

DENARI, Zelmo. **Curso de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

DEWEY, John. **Liberalismo, liberdade e cultura**. SP: Nacional/EDUSP, 1970.

DEPARTAMENTO INTERSINDICAL DE ESTATÍSTICA E ESTUDOS SOCIOECONÔMICOS (DIEESE). **Nota técnica nº 150**. Reforma e Justiça Tributária. 2015.

DOWBOR, Ladislau. Entender a desigualdade: reflexões sobre o capital no século XXI. In: BAVA, Silvio Caccia (Org.) **Thomas Piketty e o segredo dos ricos**. Tradução: Equipe Le Monde Diplomatique Brasil. São Paulo: Veneta, 2014.

DUBET, François. **As desigualdades multiplicadas**. Tradução: Maria do Carmo Duffles Teixeira. CADIS, EHESS, Paris, France, 2000.

DWORKIN, Ronald. **Uma questão de princípio**. Tradução Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

FALCÃO, Maurin Almeida. O mito da progressividade. In: CONPEDI. 17., 2008, Brasília. **Anais do XVII Congresso Nacional do CONPEDI**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2008. p. 1387 a 1399.

_____. Seletividade tributária e política fiscal. **RVMD**, Brasília, V. 9, nº 2, p. 181-211, Jul-DEZ, 2015.

FARIA, Luíza Cristina de Castro. **Mercosul e o sistema multilateral de comércio**. 2010. 148 fls. Dissertação (Mestrado em Direito) – Programa de Pós-graduação em Direito, Centro Universitário de Brasília, Brasília, 2010.

FERNANDES, Rodrigo Cardoso. CAMPOLINA, Bernardo. SILVEIRA, Fernando Gaiger. Impacto distributivo do imposto de renda no Brasil. In: AFONSO, J.R. [et.al]... (org.). **Tributação e desigualdade**. Belo Horizonte (MG): Letramento, 2017.

FERRARINI, Adriane Vieira. **Pobreza: possibilidades de construção de políticas emancipatórias**. São Leopoldo: Oikos, 2008.

FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL (FMI). **Causes and Consequences of Income Inequality: A Global Perspective**. 2015. Disponível em: <https://www.imf.org/external/pubs/ft/sdn/2015/sdn1513.pdf> Acesso em: 17 ago 2018

GAIGER, Luis Inácio Germany. **A descoberta dos vínculos sociais. Os fundamentos da solidariedade**. São Leopoldo: Ed. Unisinos, 2016.

GOBETTI, Sérgio Wulff. ORAIR, Rodrigo Octávio. **Progressividade Tributária: A Agenda Negligenciada**. Texto para discussão (2190) / Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada. - Brasília: Ipea, 2016. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_2190.pdf. Acesso em 18 nov. 2017.

GOBETTI, Sérgio Wulff. ORAIR, Rodrigo Octávio. Tributação e desigualdade de renda no Brasil: uma análise a partir da DIRPF. In: AFONSO, J.R. [et.al]... (org.). **Tributação e desigualdade**. Belo Horizonte (MG): Letramento, 2017.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **O conceito de justiça fiscal na tradição ocidental**. Consultor jurídico, São Paulo, 19 maio 2013. Disponível em <<https://www.conjur.com.br/2013-mai-19/embargos-culturais-conceito-justica-fiscal-tradicao-ocidental>>. Acesso em 15 nov. 2017.

GREGÓRIO, Argos. **A capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

HIRST, Paul. **Globalização em questão: a economia internacional e as possibilidades de governabilidade**. Tradução: Wanda Caldeira Brant. Petrópolis: Vozes, 1998.

INSTITUTO BRASILEIRO DE AVIAÇÃO. **Anuário brasileiro de Aviação Civil**. 2019. Disponível em: <https://institutoaviacao.org/anuario2021/> Acesso em: 07 mar 2021

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO (IBPT). **Estudo população que recebe até 3 salários mínimos é a que mais gera arrecadação de tributos para o país**. Disponível em: < <https://ibpt.com.br/populacao-que-recebe-ate-tres-salarios-minimos-e-a-que-mais-gera-arrecadacao-de-tributos-no-pais/> >. Acesso em 09/01/2021.

LETTIERI, Marcelo. Imposto de renda das pessoas físicas no Brasil: a desigualdade escancarada. In: AFONSO, J.R. [et. al.] (org.). **Tributação e desigualdade**. Belo Horizonte (MG): Letramento, 2017.

MARTUSCELLI, Pablo Dutra. Para uma compreensão histórica do Sistema Tributário Nacional de 1988. In: CONPEDI. 19., 2010, Fortaleza. **Anais do XIX Congresso Nacional do CONPEDI**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2010. p. 4210 a 4225.

MATIAS-PEREIRA, José. **Finanças Públicas: a política orçamentária no Brasil**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010

MAZZA, Willame Parente. **Estado e constituição: crise financeira, política fiscal e direitos fundamentais**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

MEDEIROS, Marcelo; SOUZA, P. H. G. F.; CASTRO, F. A. A estabilidade da desigualdade de renda no Brasil, 2006 a 2012: estimativa com dados do imposto de renda e pesquisas domiciliares. **Ciência e Saúde coletiva** (Impresso), v. 20, p. 971-986, 2015.

MEDEIROS, Marcelo; SOUZA, P. H. G. F.; CASTRO, F. A. O Topo da Distribuição de Renda no Brasil: Primeiras Estimativas com Dados Tributários e Comparação com Pesquisas Domiciliares (2006-2012). **DADOS – Revista de Ciências Sociais**, Rio de Janeiro, vol. 58, nº 1, 2015, p. 7 a 36.

MEDEIROS, Marcelo; CASTRO, F. A. A composição da renda no topo da distribuição: evolução no Brasil entre 2006 e 2012, a partir de informações do Imposto de Renda. **Economia e Sociedade**, Campinas, v. 27, n. 2 (63), p. 577-605, maio-agosto 2018.

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

MELO, Luciana Grassano de Gouvêa. Existe um limite constitucional à extrafiscalidade no sistema tributário brasileiro? In: MELO, Luciana Grassano de Gouvêa (org.). **Reforma tributária**. Estudos críticos para uma tributação justa. Belo Horizonte: Letramento, 2021.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar tributos**. Coimbra: Almedina, 2004.

_____. **Por um Estado fiscal suportável**. Estudos de Direito Fiscal. Coimbra: Almedina, 2005.

_____. _____. Estudos de Direito Fiscal. V. II. Coimbra: Almedina, 2008.

_____. _____. Estudos de Direito Fiscal. V. III. Coimbra: Almedina, 2010.

NABAIS, José Cassalta. **Por uma liberdade com responsabilidade**. Estudos sobre direitos e deveres fundamentais. Coimbra: Almedina, 2007.

NETTO, Pedro Dias de Oliveira. Reforma tributária sob uma perspectiva de simplificação e de justiça fiscal. In: MELO, Luciana Grassano de Gouvêa (org.). **Reforma tributária**. Estudos críticos para uma tributação justa. Belo Horizonte: Letramento, 2021.

NUNES, Cleucio Santos. **Justiça e equidade nas estruturas endógena e exógena da matriz tributária brasileira**. 2016. 396 fls. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade de Brasília-UnB, Brasília, 2016.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto. BIASOTO JR, Geraldo. A reforma tributária: removendo entraves para o crescimento, a inclusão social e o fortalecimento da federação. In: AFONSO, J.R. [et al.] (org.). **Tributação e desigualdade**. Belo Horizonte (MG): Letramento, 2017.

OLIVEIRA, Ludmila Mara Monteiro de. **Justiça tributária global**. Realidade, promessa e utopia. Belo Horizonte: Letramento, 2019.

OLIVEIRA, Pérola Toneti de; SILVA, Suélen S. Cordeiro da; TONZAR, Thatiana Freitas. Limites da expressão “veículos automotores” para fins de incidência o IPVA: as embarcações e aeronaves. **Revista de Direito Público**, Londrina, v, 4, n. 2, p. 117- 130, maio/ago. 2009.

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE). **Estatística sobre Receita na América Latina**. Disponível em: <http://www.oecd.org/ctp/tax-Global/BRAZIL_PT_country%20note_final.pdf>. Acesso em 04 out. 2015.

OXFAM Brasil. **Relatório nós e as desigualdades**. Pesquisa OXFAM Brasil/datafolha. Percepções sobre desigualdades no Brasil. Disponível em: https://www.oxfam.org.br/um-retrato-das-desigualdades-brasileiras/pesquisa-nos-e-as-desigualdades/pesquisa-nos-e-as-desigualdades-2019/?_ga=2.10968692.1136778579.1629673432-1696533087.1629673432. Acesso em: 21 jul. 2020.

PIKETTY, Thomas. **A economia da desigualdade**. Tradução: André Telles. Rio de Janeiro: Editora Intrínseca, 2014.

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

POCHMAN, Marcio. **Desigualdade econômica no Brasil**. São Paulo: Ideias & Letras, 2015.

PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO (PNUD). **Ranking IDH global 2014**. Disponível em: <<http://www.br.undp.org/content/brazil/pt/home/idh0/rankings/idh-global.html>>. Acesso em 15 nov. 2017.

RÁO, Vicente. **O direito e a vida dos direitos**. 5. ed. São Paulo: RT, 1999.

REZENDE, Fernando Antonio. **Finanças Públicas**. 2. ed. 6ª reimpressão. São Paulo: Atlas, 2010.

ROHENKOHL, Marcelo Saldanha. **O princípio da capacidade contributiva no Estado democrático de Direito**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

ROUSSEAU, Jean Jacques. **O contrato social**. Tradução: Antônio de Pádua Danesi. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SALDANHA SANCHES, J. L. **Justiça fiscal**. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010.

SALGADO, J. (2005). Elementos conceituais para a construção de uma teoria sociológica da carência. In A. Cattani, & L. Diaz (Orgs.). **Desigualdades na América Latina: novas perspectivas analíticas**. Porto Alegre: Editora da UFRGS.

SANDEL, Michael J. **Justiça: o que é fazer a coisa certa**. 8. ed. Tradução de Heloísa Matias e Maria Alice Máximo. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2012.

_____, Michael J. **A tirania do mérito**. O que aconteceu com o bem comum? Tradução de Bhuvi Libanio. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2020.

SCALON, Celi. Desigualdade, pobreza e políticas públicas: notas para um debate. **Contemporânea**. ISSN: 2236-532X. n. 1. Jan.–Jun., 2011.

_____. Justiça como igualdade? A percepção da elite e do povo brasileiro. **Sociologias**. Porto Alegre, ano 9, nº 18, jun. /dez. 2007.

SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. Tradução: Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das letras, 2010.

SILVA, João Carlos da Costa. A incidência de IPVA sobre embarcações e aeronaves. **Revista Eletrônica do Curso de Direito - PUC Minas Serro** – n. 9 – jan./jun. 2014 – ISSN 2176-977X.

SINDICATO DOS PROCURADORES DA FAZENDA NACIONAL (SINPROFAZ). **Sonegação no Brasil – Uma Estimativa do Desvio da Arrecadação do Exercício de 2015**. Disponível em: <<http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/sonegacao-no-brasil-uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2015>>. Acesso em 15 nov. 2017.

SINDICATO NACIONAL DOS AUDITORES FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL (SINDIFISCO). Departamento de estudos técnicos. **Nota Técnica nº 37/2017**. As Recentes Medidas de Austeridade Financeira do Governo Federal da Programação Fiscal 2017-2018. Análise e Propostas do Sindifisco Nacional.

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

SMITH, Adam. **Uma investigação sobre a natureza e causas da riqueza das nações e a nova economia**. Adam Smith analisado por José Eduardo Amato Balian et. al. Ed. rev. São Paulo: Hemus, 2011.

SOLERA, Carlos Rafael Rodríguez. Sete grandes debates sobre desigualdade social. In: CATANI, Antonio David; DIAZ, Laura Mota (Org.). **Desigualdades na América Latina: novas perspectivas analíticas**. Porto Alegre: Ed. da UFRGS, 2005.

SOUZA, Antônio José Praga de. Imposto de renda no Brasil: distorções e renúncias na distribuição de lucros das empresas. In: AFONSO, J.R. [et al.] (org.). **Tributação e desigualdade**. Belo Horizonte (MG): Letramento, 2017.

SOUZA, Jessé. **Ralé brasileira: quem é e como vive**. Colaboradores André Grillo . . . [et al.] Belo Horizonte: Editora UFMG, 2009.

STIGLITZ, Joseph E. **O grande abismo: sociedades desiguais e o que podemos fazer sobre isso**. Rio de Janeiro: Alta Books, 2016.

TAMEZ, Carlos André Silva. MORAES JÚNIOR, José Jayme. **Finanças públicas: teoria e mais de 350 questões**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

THERBORN, Göran. Os campos de extermínio da desigualdade. **Novos estudos**. - CEBRAP, São Paulo, n. 87, p. 145-156, Julho 2010.

TOLENTINO FILHO, Pedro Delarue. Progressividade da Tributação e Justiça Fiscal: algumas propostas para reduzir as inequidades do sistema tributário brasileiro. In: RIBEIRO, José Aparecido Carlos; LUCHIEZI JUNIOR, Álvaro; MENDONÇA, Sérgio Eduardo Arbulo. (org.). **Progressividade da tributação e folha de pagamento: elementos para reflexão**. Brasília: Ipea; Sindifisco Nacional, Dieese, 2011.

VERONESE, Marília Veríssimo. Economia solidária e desigualdades imateriais. In: 33º Encontro anual da ANPOCS, 2009. Disponível em <http://www.anpocs.org/portal/index.php?option=com_docman&task=doc_details&gid=1909&Itemid=229>. Acesso em 19 out. 2017.

ZOCKUN, Maria Helena. Equidade na tributação. In: AFONSO, J.R. [et al.] (org.). **Tributação e desigualdade**. Belo Horizonte (MG): Letramento, 2017.

APÊNDICE A - VARIAÇÃO DO ITCN NOS ESTADOS

Estado	Lei	Alíquota
Distrito Federal (DF)	Lei nº 3804/2006	4%
Acre (AC)	LC nº 271/2013	4% - Causa mortis
		2% - Doação
Alagoas (AL)	Decreto nº 53.609/2017	4% - transmissões causa mortis.
		2% - transmissões por doação.
Amapá (AP)	Decreto nº 3601/2000	4% - transmissões causa mortis.
		3% - transmissões por doação.
Amazonas (AM)	LC nº 19/97	2%
Bahia (BA)	Lei nº 4.826/1989	3,5%-nas doações de quaisquer bens ou direito nas transmissões causa mortis:
		a) 4%, para espólio de R\$ 100.000,00 a até R\$ 200.000,00;
		b) 6%, para espólio acima de R\$ 200.000,00 a até R\$ 300.000,00;
		c) 8%, para espólio acima de R\$ 300.000,00;
Ceará (CE)	Lei nº 15812/2015	nas transmissões causa mortis:
		a) 2%, até 10.000 Ufircs;
		b) 4%, acima de 10.000 e até 20.000 Ufircs;
		c) 6%, acima de 20.000 e até 40.000 Ufircs;
Espirito Santo (ES)	Lei nº 10.011/2013	nas transmissões por doação:
		a) 2%, até 25.000 Ufircs;
		b) 4%, acima de 25.000 e até 150.000 Ufircs;
		c) 6%, acima de 150.000 e até 250.000 Ufircs;
Goiás (GO)	Decreto nº 4.852/1997	d) 8%, acima de 250.000 Ufircs;
		4%
		VRTEs 2018 = R\$3,2726
		2% - quando o valor da base de cálculo for até R\$ 25.000,00
Piauí (PI)	Decreto nº 4.852/1997	4% - sobre o valor da base de cálculo que exceder a R\$ 25.000,00 até R\$ 200.000,00;
		6% sobre o valor da base de cálculo que exceder a R\$ 200.000,00 até R\$ 600.000,00
		8%, sobre o valor da base de cálculo que exceder a R\$ 600.000,00
Maranhão (MA)	Lei 7.799/2002 ATUALIZADA PELA LEI 10.283/2015	4%
		UFR-PI- 2018 = R\$ 3,29
Maranhão (MA)	Lei 7.799/2002 ATUALIZADA PELA LEI 10.283/2015	nas doações de quaisquer bens ou direitos e nas instituições de usufruto:
		a) 1%, caso a soma dos valores venais não seja superior a R\$ 100.000,00, respeitadas as disposições sobre os limites e condições de isenção previstas no art. 107-A, da Lei nº 7.799/2002 , atualizada pela Lei nº 9.127/2010 ; b) 1,5%, caso a soma dos valores venais seja superior a R\$ 100.000,00 e se estenda até R\$ 300.000,00;

		<p>c) 2%, caso a soma dos valores venais seja superior a R\$ 300.000,00;</p> <p>em quaisquer outras hipóteses, bem como na transmissão causa mortis, as alíquotas do imposto, são:</p> <p>a) 3%, caso a soma dos valores venais se estenda até R\$ 300.000,00</p> <p>b) 4%, caso a soma dos valores venais seja superior a R\$ 300.000,00 e se estenda até R\$ 600.000,00;</p> <p>c) 5%, caso a soma dos valores venais seja superior a R\$ 600.000,00 e se estenda até R\$ 900.000,00;</p> <p>d) 6%, caso a soma dos valores venais seja superior a R\$ 900.000,00 e se estenda até R\$ 1.200.000,00;</p> <p>e) 7%, caso a soma dos valores venais exceda a R\$ 1.200.000,00.</p>
Mato Grosso (MT)	Lei nº 7.850/2002	<p>nas transmissões causa mortis: 2% -Acima de 1.500 e até 4.000 UPF/MT; 4% - Acima de 4.000 e até 8.000 UPF/MT; 6% -Acima de 8.000 e até 16.000 UPF/MT; 8% -Acima de 16.000 UPF/MT.</p> <p>nas doações: 2% - Acima de 500 e até 1.000 UPF/MT; 4% - Acima de 1.000 e até 4.000 UPF/MT 6% - Acima de 4.000 e até 10.000 UPF/MT; Acima de 10.000 UPF/MT</p>
Mato Grosso do Sul (MS)	Lei nº 1.810/1997	<p>6%- nos casos de transmissão causa mortis</p> <p>3%- nas hipóteses de doação</p>
Paraná (PR)	Lei nº 18.573/2015	4%
Paraíba (PB)	Lei nº 5.123/1989	4%
Pernambuco (PE)	Lei nº 13.974/2009	<p>2%- até R\$ 200.000,00</p> <p>4%-acima de R\$ 200.000,00 até R\$ 300.000,00</p> <p>6%-acima de R\$ 300.000,00 até R\$ 400.000,00</p> <p>8%-acima de R\$ 400.000,00</p>
Rio Grande do Norte (RN)	Lei nº 5.887/89	<p>3%- para a base de cálculo de até R\$ 500.000,00;</p> <p>4%- para a parcela da base de cálculo que exceder R\$ 500.000,00 até o limite de R\$ 1.000.000,00</p> <p>5%- para a parcela da base de cálculo que exceder R\$ 1.000.000,00 até o limite de R\$ 3.000.000,00</p> <p>6%- para a parcela da base de cálculo que exceder R\$ 3.000.000,00</p>
Rondônia (RO)	Decreto nº 15.474/2010.	<p>2%- quando a base de cálculo for igual ou inferior a 1.250 UPF/RO;</p> <p>3%- quando a base de cálculo for superior a 1.250 e inferior a 6.170 UPF/RO;</p> <p>4%- quando a base de cálculo for igual ou superior a 6.170 UPF/RO.</p>
Roraima (RR)	Lei nº 59/1993	4%

Santa Catarina (SC)	Lei nº 13.136/2004	1%- sobre a parcela da base de cálculo igual ou inferior a R\$ 20.000,00
		3%- sobre a parcela da base de cálculo que exceder a R\$ 20.000,00 e for igual ou inferior a R\$ 50.000,00;
		5%- sobre a parcela da base de cálculo que exceder a R\$ 50.000,00 e for igual ou inferior a R\$ 150.000,00;
		7%- sobre a parcela da base de cálculo que exceder a R\$ 150.000,00;
		8%- sobre a base de cálculo, quando: a) o sucessor for: 1) parente colateral; ou 2) herdeiro testamentário ou legatário, que não tiver relação de parentesco com o de cujus. b) o donatário ou o cessionário: 1. for parente colateral; ou 2. não tiver relação de parentesco com o doador ou o cedente.
Sergipe (SE)	Lei nº 7.724/2013	nas transmissões causa mortis, para bem ou direito com valor: a) 2% acima de 1000 até 3.500 UFP/SE. b) 4% acima de 3.500 UFP/SE e até 7.000 UFP/SE. c) 6% acima de 7.000 UFP/SE e até 14.000 UFP/SE. d) 8% acima de 14.000 UFP/SE.
		4%- nas transmissões por doação
Tocantins (TO)	Lei nº 1287/2001	2%, quando a base de cálculo for superior a R\$ 25.000,00 e até R\$ 100.000,00;
		4%, quando a base de cálculo for superior a R\$ 100.000,00 e até R\$ 500.000,00;
		6%, quando a base de cálculo for superior a R\$ 500.000,00 e até R\$ 2.000.000,00;
		8%, quando a base de cálculo for superior a R\$ 2.000.000,00.
Minas Gerais (MG)	Lei nº 1287/2001	por causa mortis: a) 3%, se o valor total dos bens e direitos for de até 90.000 UFEMGs; b) 4%, se o valor total dos bens e direitos for de 90.001 até 450.000 UFEMGs; c) 5%, se o valor total dos bens e direitos for de 450.001 até 900.000 UFEMGs; d) 6%, se o valor total dos bens e direitos for superior a 900.000 UFEMGs;
		por doação: a) 2%, se o valor total dos bens e direitos for de até 90.000 UFEMGs; b) 4%, se o valor total dos bens e direitos for superior a 90.000 UFEMGs.
Rio de Janeiro (RJ)	Lei nº 7174/2015	4,0% - para valores até 70.000 UFIR-RJ;
		4,5% - para valores acima de 70.000 UFIR-RJ e até 100.000 UFIR-RJ;
		5,0% - para valores acima de 100.000 UFIR-RJ e até 200.000 UFIR-RJ;

		6%- para valores acima de 200.000 UFIR-RJ até 300.000 UFIR-RJ;
		7%- para valores acima de 300.000 UFIR-RJ e até 400.000 UFIR-RJ;
		8%- para valores acima de 400.000 UFIR-RJ
São Paulo (SP)	Lei nº 10.705/2000	4%
Rio Grande do Sul (RS)	Lei nº 8.821/1989	0% - Acima de 0 até 2.000 UPF-RS
		3%- Acima de 2.00 até 10.000 UPF-RS
		4%- Acima de 10.000 até 30.000 UPF-RS
		5%- Acima de 30.000 até 50.000 UPF-RS
		6%- Acima de 50.000

APÊNDICE B – ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA DOS ESTADOS - 2017

Entes	ICMS	IPVA	ITCD	Outros tributos
Acre	95,24%	3,47%	0,89%	0,4%
Alagoas	89,73%	6,88%	0,26%	3,13%
Amapá	72,8%	6,6%	0,08%	20,52%
Amazonas	89,53%	3,31%	0,16%	6,99%
Bahia	79,05%	4,34%	0,48%	16,14%
Ceará	92,01%	6,97%	0,83%	0,18%
Distrito Federal	86,72%	10,91%	1,53%	0,84%
Espírito Santo	87,06%	4,77%	0,65%	7,53%
Goiás	87,72%	7,67%	1,7%	2,9%
Maranhão	89,62%	5,82%	0,21%	4,35%
Mato Grosso	81,07%	3,88%	0,61%	14,44%
Mato Grosso do Sul	88,57%	6,04%	1,25%	4,13%
Minas Gerais	85,1%	9,17%	1,66%	4,08%
Pará	80,6%	4,2%	0,21%	14,99%
Paraíba	92,19%	5,75%	0,51%	1,55%
Paraná	82,06%	8,87%	1,14%	7,93%
Pernambuco	90,64%	6,38%	0,5%	2,46%
Piauí	87,9%	6,28%	0,32%	5,51%
Rio de Janeiro	77,57%	6,81%	3,05%	12,52%
Rio Grande do Norte	93,41%	6,3%	0,29%	----
Rio Grande do Sul	90,39%	7,15%	1,41%	1,04%
Rondônia	69,91%	5,73%	0,22%	24,11%
Roraima	81,41%	5,98%	0,18%	12,43%
Santa Catarina	88,58%	7,15%	1,3%	2,98%
São Paulo	84,06%	9,71%	1,72%	4,5%
Sergipe	91,56%	6,21%	0,82%	1,4%
Tocantins	88,42%	8,14%	0,8%	2,63%
Média Brasil:	84,79%	7,76%	1,39%	6,06%