

**FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS**  
**ESCOLA DE DIREITO FGV DIREITO RIO**  
**GRADUAÇÃO EM DIREITO**

MARIA LUIZA SILVA SANCHES

**A Tributação como Instrumento Adicional para Redução da Desigualdade Social no  
Brasil**

Rio de Janeiro, 2020

**FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS**  
**ESCOLA DE DIREITO FGV DIREITO RIO**  
**GRADUAÇÃO EM DIREITO**

MARIA LUIZA SILVA SANCHES

**A Tributação como Instrumento Adicional para Redução da Desigualdade Social no  
Brasil**

Projeto de Trabalho de Conclusão de Curso, sob a orientação do professor **Leonardo Costa** apresentado à FGV DIREITO RIO como requisito para conclusão da disciplina obrigatória TCC do currículo da graduação.

Rio de Janeiro, 2020

**FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS**  
**ESCOLA DE DIREITO FGV DIREITO RIO**  
**GRADUAÇÃO EM DIREITO**  
**MARIA LUIZA SILVA SANCHES**

**A Tributação como Instrumento Adicional para Redução da Desigualdade Social no  
Brasil**

Projeto de Trabalho de Conclusão de Curso, sob a orientação do professor **Leonardo Costa** apresentado à FGV DIREITO RIO como requisito para conclusão da disciplina obrigatória TCC do currículo da graduação.

**Comissão Examinadora:**

Nome do orientador: Leonardo Costa

Nome do Examinador 1: Gustavo Fossati

Nome do Examinador 2: Wallace Corbo

**Assinaturas:**

---

Leonardo Costa

---

Gustavo Fossati

---

Wallace Corbo

**Nota final:** \_\_\_\_\_

Rio de Janeiro, 22 de dezembro de 2020

*"Nenhuma pedagogia que seja verdadeiramente libertadora pode permanecer distante do oprimido, tratando-os como infelizes e apresentando-os aos seus modelos de emulação entre os opressores. Os oprimidos devem ser o seu próprio exemplo na luta pela sua redenção"*

*(Paulo Freire)*

## RESUMO

A pandemia Covid-19, para além de evidenciar um cenário de crise econômica, política e de saúde pública, deu enfoque ao cenário de desigualdade social vivido no Brasil, um dos países com maior grau de concentração de renda do mundo. Sendo certo que sociedades mais igualitárias promovem benefícios para todos e que a tributação justa, com base na capacidade contributiva, é basilar para a justiça, a análise social da tributação pode ser utilizada como mecanismo para a promoção de uma sociedade mais igualitária. Tal objetivo é fundamental para a República Federativa, nos termos do artigo 3º, da CRFB/88. No que tange o Sistema Tributário Nacional pode-se evidenciar que por possuir caráter regressivo, no cenário atual, este não é capaz de se estabelecer como um mecanismo adicional para a redução da desigualdade social. Nesse sentido, o presente artigo busca evidenciar de que forma o Sistema Tributário Nacional pode ser otimizado para que a tributação possa ser usada, de forma adicional, para reverter a problemática da desigualdade social.

**Palavras-chave:** Capacidade Contributiva. Concentração de Renda. Desigualdade Social. Imposto Sobre Grandes Fortunas (IGF). Imposto Sobre Valor Agregado (IVA). Progressividade. Reforma Tributária Necessária. Regressividade. Sistema Tributário Nacional Brasileiro. Tributação Justa.

## ABSTRACT

The Covid-19 pandemic, in addition to evidencing a scenario of economic, political and public health crisis, focused on the scenario of social inequality experienced in Brazil, one of the countries with the highest degree of income concentration in the world. Since more egalitarian societies promote benefits for all and a fair taxation, based on contributive capacity, is essential to justice, social analysis of taxation can be used as a mechanism to promote a more egalitarian society. Such objective is fundamental for the Federative Republic, according to article 3 of the CRFB/88. As far as the National Tax System has a regressive character, in the current scenario, it is not able to establish itself as an additional mechanism for the reduction of social inequality. This work's scope seeks to evidence how the National Tax System can be optimized so that taxation can be used, in an additional way, to reverse the problem of inequality.

**Keywords:** Contributive Capacity. Income Concentration. Social Inequality. Wealth Tax. Value Added Tax (VAT). Progressive Tax. Necessary Tax Reform. Regressive Tax. Brazilian National Tax System. Fair Taxation.

## SUMÁRIO

<b>Introdução.....</b>	<b>1</b>
<b>Capítulo 1. A tributação justa como direito fundamental .....</b>	<b>6</b>
1.1. O papel da capacidade contributiva.....	9
<b>Capítulo 2. O Sistema Tributário Nacional Brasileiro e suas distorções que impactam a concentração de renda .....</b>	<b>13</b>
<b>Capítulo 3. A Reforma Tributária necessária, desafios e expectativas .....</b>	<b>23</b>
<b>Capítulo 4. Conclusão .....</b>	<b>31</b>
<b>Referências.....</b>	<b>33</b>

## Introdução

O presente estudo cuida de trabalho de Conclusão do Curso de Direito, da FGV Direito Rio, e tem por escopo analisar a possibilidade de a tributação ser utilizada como instrumento adicional para redução da desigualdade social no Brasil.

Por questões metodológicas, optou-se pelo formato em artigo, e adotou-se o tipo de pesquisa exploratória, fundamentada na literatura do tema e na legislação pertinente.

À guisa de contextualização, vale realçar que as distorções econômicas e sociais no Brasil compreendem mazelas que acompanham a história do país e ganharam enfoque em 2020 diante de um cenário de crise econômica, política e de saúde pública, especialmente por conta pandemia da Covid-19 (DESIGUALDADE, 2020).

Apesar de no momento alguns holofotes estarem voltados à notória vulnerabilidade das pessoas mais pobres do país, e do mundo, pela mencionada pandemia, na realidade a desigualdade social não é um problema recente (IBGE, 2007), tampouco simples de ser contornado.

Branko Milanovic (2016, p. 243) questiona se a preocupação com a desigualdade tende a desaparecer da economia. Na mesma senda, o autor em tela afirma que a preocupação com a desigualdade até poucos anos atrás poderia ser apenas “o assunto do mês” ou, quando muito, “o assunto do ano”, assim, à medida que o tempo passava os economistas se interessavam por outro tema. Entretanto, atualmente essas questões estão profundamente enraizadas nas novas gerações. Isso porque, já não se pensa apenas se na média as sociedades são desiguais, assim, as perspectivas e resultados das análises mudam radicalmente.

Estudos da Receita Federal do Brasil, intitulados “Análise anual por tributos e bases de incidência”, de 2017 e 2018<sup>1</sup> apontam que a matriz tributária brasileira possui dependência de cerca de metade da carga tributária global nos bens e serviços, ou seja, consumo. Nesse contexto, pontua o Presidente do Conselho Federal de Contabilidade, Zulmir Ivânio Breda (BRED, 2018) que entre os trinta países com maior carga tributária do mundo, o Brasil proporciona o pior retorno dos valores arrecadados em prol do bem-estar da sociedade.

---

<sup>1</sup> 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: 28/11/2020.



Ainda, nessa linha de pensamento, ao se comparar a estrutura de tributação do Brasil e aquela dos países da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), verifica-se que estamos tributando menos a renda (OLIVEIRA, 2018).

Nesses termos, a parcela menos favorecida dos brasileiros acaba sendo prejudicada, porquanto pagam o mesmo valor daqueles que possuem maior poder aquisitivo pelos bens e serviços consumidos, arcando com o maior peso do financiamento estatal pela via da tributação, visto que boa parte da renda dessa parcela da população é destinada ao consumo, conforme será analisado no presente artigo.

A renda é o substrato econômico primário de incidência de tributos, podendo ser imobilizada e acumulada ou consumida. Apesar da maioria dos países adotarem diferentes tipos de substratos para tributação, o peso relativo conferido a cada um é bastante revelador quanto à política econômica que se pretende adotar ou aquela efetivamente implementada (COSTA, 2018).

Pelo índice de GINI<sup>2</sup>, calculado anualmente pelo Banco Mundial, o Brasil é um dos países com a maior concentração de renda do mundo (MONGUILOD, 2019). De acordo com a Pesquisa de Desigualdade Mundial 2018, coordenada pelo economista Thomas Piketty, cerca de 30% da renda nacional está distribuída para 1% da população, e outros 12% da renda nacional são distribuídos para 50% da população, a porcentagem mais pobre. Sendo assim, a relevância no campo social e científico, do presente artigo, se evidencia pela constatação da regressividade da tributação e análise da capacidade contributiva dos cidadãos (BORGES, 2017).

Em um cenário com objetivo redistributivo, é desejável dar maior peso à incidência sobre a renda e o patrimônio, fazendo com que o ônus seja maior para aqueles que demonstram maior capacidade econômica, o que pode ser operacionalizado por meio da adoção de alíquotas proporcionais ou, com mais ênfase, ainda, por intermédio de alíquotas progressivas. Por outro lado, a incidência sobre o consumo – ao mesmo tempo em que

---

<sup>2</sup> O Índice de Gini, criado pelo matemático italiano Conrado Gini, é um instrumento para medir o grau de concentração de renda em determinado grupo. Ele aponta a diferença entre os rendimentos dos mais pobres e dos mais ricos. Disponível em: [https://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com\\_content&id=2048:catid=28#:~:text=O%20%C3%8Dndice%20de%20Gini%2C%20criado,apresentam%20de%20zero%20a%20cem](https://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&id=2048:catid=28#:~:text=O%20%C3%8Dndice%20de%20Gini%2C%20criado,apresentam%20de%20zero%20a%20cem). Acesso em: 28/11/2020

estimula a geração de riqueza, por ocasionar a acumulação de capital privado e induzir positivamente o investimento – pode ser considerada regressiva por não levar em conta a capacidade econômica relativa dos contribuintes.

O estudo em tela justifica-se pelos fatores sociais, econômicos e jurídicos, uma vez que a análise social da tributação pode ser utilizada como mecanismo para a promoção de uma sociedade mais igualitária para todos, objetivo da República Federativa, nos termos do artigo 3º, da CRFB/88. Deve-se destacar que a tributação não deve ser o único mecanismo a ser utilizado para reduzir os índices de desigualdades e – ou – solucionar as mazelas sociais, mas pode contribuir para a construção de um cenário menos desigual.

Maria Helena Zockun destaca:

Se fosse preciso eleger o fenômeno socioeconômico que mais distingue o Brasil, certamente o da concentração de renda (uma das maiores do mundo) seria escolhido como um dos mais paradigmáticos do país. (ZOCKUN *In* AFONSO, J.R. [et al]... (org) Tributação e desigualdade. Belo Horizonte (MG): Letramento, 2017, p. 19)

Com efeito, no que tange à educação, o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada, IPEA, em 2019, divulgou o texto para discussão 2.447 (IPEA, 2019), em que delimita algumas simulações acerca do que a educação pode - ou poderia - de fato fazer pela desigualdade e pobreza. De acordo com o estudo apontado, para efetivos resultados a educação precisa se estruturar por meio de planejamentos de longo prazo, assim, a educação não pode ser um alicerce em que se pretenda grandes impactos imediatos.

Naercio Menezes Filho, em “Como Melhorar a Educação no Brasil”, examina que melhorar a educação é fundamental para qualquer sociedade crescer de forma sustentável com justiça social. O autor indica que, para a ascensão das classes mais pobres, não basta que se formem elites esclarecidas. Nesse sentido, é preciso que crianças nascidas em famílias pobres tenham condições iniciais ao menos parecidas com as nascidas em famílias mais ricas, pois apenas assim teríamos um mercado competitivo, por livres escolhas (MENEZES, 2015, p.1).

No mesmo artigo, Menezes analisa que o principal problema do Brasil, com base nas projeções sugeridas, é que não conseguimos combinar crescimento da produtividade com

avanço social. O autor preconiza que o grande avanço brasileiro ocorreu entre 1990 e 2010, com forte incentivo da Constituição Federal de 1988, que determinou a descentralização da gestão da educação para os municípios e estabeleceu limites mínimos de gastos. Ainda, explicita que o sucesso pleno do programa bolsa família – e dos demais programas sociais – ocorrerá quando este não for mais necessário. Por fim, aponta seis itens que deveriam ser seguidos ao estabelecer a proposta do “Programa de Incentivo à Efetividade (PIE)”<sup>3</sup> (MENEZES, 2015, p.18).

Nesse sentido, o ponto de vista econômico coaduna com o ponto de vista pedagógico. Isso porque, há tempos se estuda a estrutura da educação no Brasil e sua latente necessidade de transformação para que se estabeleça um plano de longo prazo. Paulo Freire defendia a conscientização sociopolítica como contraponto às desigualdades sociais de forma estrutural (FREIRE, 1968) e, enquanto secretário de Educação da Cidade de São Paulo, entre 1989 e 1991, adotava uma abordagem anti-opressiva, com pedagogia dialógica.

Ainda, de forma breve, cabe apontar a política de despesas que, em decorrência da delimitação, também não será apreciada de forma pormenorizada no presente trabalho. O orçamento da despesa pública do Brasil está atualmente disponível para a população por meio do Portal da Transparência, o qual possibilita consultas acerca das despesas executadas a partir de três diferentes aspectos: área de atuação do governo, função; ações e programa, estrutura programática; e a visão econômica, natureza da despesa (ORÇAMENTO, 2020).

Sendo assim, por possuir a Administração Pública funções inerentes e constitucionalmente previstas, deve haver um balanço para o financiamento dos altos custos. Nesse sentido, o princípio da eficiência na Administração Pública, previsto no artigo 37, caput c/c artigo 70, *caput*, ambos da CRFB/88, deve ser sopesado, no orçamento das despesas, com a justiça distributiva<sup>4</sup>. A justiça distributiva é um dos objetivos fundamentais estabelecidos pelo artigo 3º da CRFB/88. Tal balanceamento tem intrínseca relação com os impactos econômicos e sociais das políticas públicas no Brasil.

---

<sup>3</sup> “Segundo esse programa, devemos transferir parte dos recursos educacionais da união para os estados e municípios com base em um indicador de eficiência educacional de cada unidade da federação. As unidades que mais evoluíssem nesse indicador obteriam mais recursos desse programa. O governo federal daria apoio às unidades para que elas possam atingir as metas.” (MENEZES, 2015, p. 19)

<sup>4</sup> No Capítulo I será abordado, de forma sucinta, os diferentes conceitos de justiça. Assim, os conceitos da justiça distributiva e da justiça comutativa serão ressaltados para melhor elucidar o tema.

Apesar da inequívoca relevância da educação e da política de despesas públicas como instrumentos de redução de desigualdades, acima ressaltados, o presente trabalho tem como escopo apresentar um ensaio a respeito da utilização da tributação com objetivo de mitigar e atenuar o atual quadro de concentração de renda e riqueza no país. Para tanto, a análise parte da seguinte indagação: A tributação pode e deve ser utilizada como instrumento adicional para reduzir desigualdades?

Diante da delimitação do tema aqui proposto cinge-se ao exame da possibilidade – ou não – de a tributação servir como mecanismo adicional à redução das desigualdades no Brasil, subdividindo-se em: parte introdutória; capítulo 1, o qual tratará da concepção de tributação justa como um direito fundamental; capítulo 2, onde será examinado o instituto da regressividade do Sistema Tributário Brasileiro e a Concentração de Renda; no capítulo 3 buscar-se-á analisar de forma sucinta algumas propostas de reforma tributária em cotejo com o princípio da equidade, e por fim, no capítulo 4 as Conclusões.

## Capítulo 1. A tributação justa como direito fundamental

Para os fins a que se pretende o presente estudo, torna-se essencial a análise acerca do conceito de justiça, termo equívoco, que comporta várias concepções. Nesse sentido, cabe ressaltar, de início, uma importante distinção entre três aspectos da justiça: justiça comutativa, justiça distributiva e justiça social.

João Baptista Herkenhoff, autor da obra “Gênese dos Direitos Humanos”, determina que a justiça comutativa simboliza a justiça em seu sentido particular, nas relações entre as pessoas. Nesse sentido, o autor define a justiça comutativa como sendo aquela que “exige que cada pessoa dê à outra o que lhe é devido” (Herkenhoff, 2002, p. 9).

Já no que tange a justiça distributiva, o autor ressalta que esta “manda que a sociedade dê a cada particular o bem que lhe é devido” (Herkenhoff, 2002, p. 9). Sendo assim, a justiça distributiva estabelece que o particular deve participar do bem comum com base em seu reconhecimento, ou seja, aproxima-se o aspecto da justiça distributiva dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, conforme mencionado na introdução.

Ainda, ao conceituar o aspecto da justiça social, Herkenhoff determina que “a justiça geral, social ou legal determina que as partes da sociedade deem à comunidade o que lhe é devido” (Herkenhoff, 2002, p. 9). Tal aspecto tem como objeto o bem geral coletivo, como, por exemplo, por meio do reconhecimento dos movimentos sociais.

Hans Kelsen, estabelece que a justiça deve ser entendida com base na conduta adotada de forma positiva, de acordo com a legislação vigente:

[...] O juízo segundo o qual uma conduta é justa ou injusta representa uma apreciação, uma valoração da conduta. A conduta é um fato da ordem do ser existente no tempo e no espaço, é confrontada com uma norma de justiça, que se estatui um dever-ser. (KELSEN, 1998, p. 03)

Ainda segundo o autor, “a justiça é, antes de tudo, uma característica possível, porém não necessária” e destaca que a justiça é concebida como uma “felicidade social”, pela satisfação de certas necessidades (KELSEN, 2010, p. 02).

Questiona-se: se a justiça não é necessária, por que nós devemos tê-la como objetivo? Para elucidar tal indagação, adotar-se-á como referencial teórico basilar o livro “O Nível”,

de Richard Wilkinson e Kate Pickett, 2015. Com efeito, conforme será abordado nos demais capítulos deste artigo, os autores apresentam diversos impactos nocivos que as agudas diferenças entre as sociedades mais e menos igualitárias ocasionam, e os problemas ficam de três a dez vezes maiores nas sociedades mais desiguais. Cabe ressaltar que os autores demonstram os custos da desigualdade em diversas esferas como: desempenho educacional, saúde mental e uso de drogas; violência; e a mobilidade social, com oportunidades desiguais.

Sendo assim, essas diferenças se apresentam entre a prevalência de diferentes problemas que se aplicam a populações inteiras. Ou seja, de acordo com os acadêmicos ingleses uma sociedade mais igualitária é melhor para todos. Nesse sentido, apesar de não ser necessária, a justiça deve ser um objetivo.

Sob o aspecto da incidência dos tributos, ao relacionar a tributação com a justiça Alberto Nogueira explicita:

[...] não basta que a tributação se realize apenas com a observância das normas e procedimentos legais (pois se assim não fosse, a tributação se desdobraria para a arbitrariedade), mas também atenda ao paradigma da Justiça. (NOGUEIRA, 2001, p. 171)

Considerando-se as premissas de que “a justiça absoluta é um ideal irracional” (KELSEN, 2010, p. 23) e que a sociedade deve lidar com conflitos de interesses, há pelo menos dois caminhos possíveis para resolvê-los, quais sejam: “satisfazer um dos interesses à custa do outro, ou promover um compromisso entre ambos” (KELSEN, 2003, p.114), entende-se que um sistema tributário mais justo pode nos conduzir pelo segundo caminho.

Acerca da justiça, há uma diferenciação entre “justiça tributária” e “tributação justa”, que apesar de não ser consolidada pela doutrina, torna-se interessante ressaltar. Na primeira, pode-se entender que a característica é a aplicação do direito no caso concreto, ou seja, em hipóteses de atuação do Poder Judiciário, em sua função típica ou atípica, como na resolução de lides.

Nesse sentido, o escopo do presente estudo é voltado para a concepção de tributação justa, neste último, conceitua Elizabete Rosa de Mello:

A Tributação Justa refere-se à forma pela qual se vem tributando, como os entes federativos, a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os

Municípios, aplicam as técnicas de tributação, seja progressividade, diferimento, pagamento na fonte ou qualquer outra técnica a fim de implementar, viabilizar e conjugar a quantidade com a qualidade dos tributos. (MELLO, 2013, p. 40).

Ricardo Lobo Torres, que se enquadra em uma corrente teórica de pensador liberal, entende que o poder de tributar nasce em um amplo aspecto pelas liberdades fundamentais, e que, portanto, o poder de tributar não surge da soberania estatal de impor, mas já nasce limitado pelas próprias liberdades fundamentais (TORRES, 2009). Ainda, sustenta que há uma indissociável conexão entre a economia e o direito.

Isso porque, da economia se extraem as manifestações de riqueza, assim, se não houver capacidade contributiva para realização da tributação, há uma tendência à tirania, ao abuso e ao confisco. Nesse sentido, o direito tributário herda aspectos econômicos e matemáticos que não podem ser alterados pelo sistema normativo, explicita o autor Juan Pablo Jimenez:

[...] as intervenções públicas redefinem a distribuição gerada pelo mercado através de instrumentos como os impostos e as transferências, mecanismos que afetam diretamente a distribuição dos rendimentos disponíveis das famílias. (JIMENEZ *In*: AFONSO, J.R. [et al]... (org), 2017, p. 60)

No que tange às intervenções públicas, os tributos além de possuírem uma finalidade meramente fiscal de arrecadação monetária para os cofres públicos, podem, também, possuir uma função de extrafiscalidade. Nesse sentido, “a extrafiscalidade é a utilização da tributação para fins diversos da simples arrecadação de dinheiro ao poder público” (LUKIC *In*: AFONSO, 2017). A extrafiscalidade se torna, assim, um fio condutor para a equidade social, que converge com o princípio da capacidade contributiva.

Melina Rocha Lukic destaca:

Assim, uma das finalidades atribuídas ao sistema tributário, segundo se extrai de uma interpretação sistêmica da CF/88, é a de arrecadar tributos para o financiamento dos novos direitos e futuras políticas sociais do Estado, além da redução das desigualdades sociais. (LUKIC *In*: AFONSO, J.R. [et al]... (org), 2017, p. 530)

Para concluir a análise acerca do conceito de justiça, cabe apontar dois princípios relacionados ao conceito de justiça que são propostos por Ronald Dworkin e estão

relacionados com a problemática da desigualdade social. São eles: igualdade de bem-estar e igualdade de recursos.

Na teoria da igualdade de bem-estar “presumem que o bem-estar individual é uma questão de êxito na satisfação de preferências, na realização de metas e aspirações, assim, igualdade de êxito” (DWORKIN, 2013, p. 11). Já a igualdade de recursos tem por escopo que as pessoas devem ter à disposição os mesmos recursos externos, para deles fazerem o que puderem. “(...) as pessoas fazem suas opções, relativas a que tipo de vida levarão, recorrendo, a grosso modo, a hipótese sobre o tipo e a quantidade de recursos que terão disponíveis para levar diversos tipos de vida” (DWORKIN, 2013, p. 27).

Assim, para Dworkin os igualitaristas devem decidir se a igualdade que procuraram é a igualdade de bem-estar ou de recursos, ou a combinação de ambas. Ainda, defende que:

[...] se aceitarmos a igualdade de recursos como a melhor concepção de igualdade distributiva, a liberdade torna-se um aspecto da igualdade, em vez de um ideal político independente possivelmente em conflito com ela, como se costuma pensar [...]. (DWORKIN, 2013, p. 158).

Diante dos conceitos acerca da justiça, cabe apontar que desigualdade prejudica o tecido social de toda sociedade, ou seja, uma tributação muito desigual da riqueza resulta em isolamento na forma de comunidades muradas, angústia social derivada do medo de cair de padrão social e medo da violência (KAWACHI e P. KENNEDY, 2002). Assim, a conclusão dos estudos de Kate Pickett e Richard Wilkinson, em “O nível” de 2015 é a de que não adianta tentar resolver cada problema social separadamente, pois, diminuindo a desigualdade, a maioria deles diminuiria.

Nesse sentido, para complementar a análise da tributação justa como direito fundamental, cabe ressaltar aspectos do papel da capacidade contributiva na tributação.

### **1.1. O papel da capacidade contributiva**

O princípio da capacidade contributiva no direito tributário deve ser contemplado não só como um norteador dos princípios da moralidade e isonomia, mas também como um limitador à incidência tributária. O parágrafo primeiro do artigo 145 da CRFB/88 determina que “sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a



capacidade econômica do contribuinte”. Acerca do parágrafo primeiro do artigo 145 da CRFB/88 o professor Gustavo Fossati determina:

Além de trazer o ancoramento do princípio da capacidade contributiva para o Direito Tributário brasileiro, informa que o legislador tributário deve configurar os impostos, sempre que possível, de forma pessoal, considerando (i) a capacidade econômica do contribuinte, dentro da sua realidade pessoal de patrimônio e de rendimentos, e (ii) suas atividades econômicas (FOSSATI, 2020, p. 13).

Os efeitos econômicos dos tributos podem ser analisados tanto sob o enfoque da macroeconomia, quanto da microeconomia (COSTA, 2018, p. 20). Assim, são determinados pelo tipo de bem e serviço objeto da incidência, pela estrutura do mercado e da remuneração dos fatores de produção, a espécie de tributo adotado, e o substrato econômico de incidência. A depender do enfoque dado, a política econômica revelada pela tributação pode ser distributiva de riqueza ou estimuladora de investimentos e atividades econômicas privadas (COSTA, 2018, p. 53).

Alberto Nogueira, por sua vez, sustenta que a tributação não pode ser um instrumento de submissão do homem, mas de sua plena libertação, pois que sua única razão de ser é o respeito e o atendimento ao homem. Sendo este o verdadeiro destinatário dessa fundamental e indispensável atividade (NOGUEIRA, 2001, p.171).

Humberto Ávila defende que quando os impostos tiverem uma finalidade fiscal, o princípio da capacidade contributiva será a medida de diferenciação entre os contribuintes. Já em um cenário em que os impostos tiverem finalidade extrafiscal, a proporcionalidade será a medida. Sobre a matéria, Ricardo Lobo Torres assevera que:

A capacidade contributiva se subordina à ideia de justiça distributiva. (...) A capacidade contributiva, como princípio aberto e indeterminado, oferece ao legislador a orientação para o processo de concretização da justiça fiscal. (TORRES, 2009, p. 93/97)

O princípio da isonomia, artigo 150, II, CRFB/88, delimita a condição de tratar desigualmente os desiguais na medida em que se desigalam. Isso se manifesta no direito tributário na capacidade contributiva. Ainda, o artigo 151, I, CRFB/88, manifesta a uniformidade geográfica em que o tributo tem que ser uniforme em todo o território nacional, o que não significa igual, mas isonômico.

Outro importante marco teórico do papel da capacidade contributiva é a diferenciação existente entre o contribuinte de fato e o contribuinte de direito. Isso porque, o contribuinte de fato, de acordo com o artigo 166, CTN, é aquele que no plano da realidade arca com o ônus da tributação, já o contribuinte de direito é aquele eleito pela norma de incidência para arcar com o encargo, sendo assim, é o sujeito passivo da relação tributária, com base no artigo 121, CTN. Nesse sentido, podem ser agentes coincidentes ou não.

Uma vez que não existe um critério de justiça uniforme para todo o direito, conforme analisado no presente capítulo 1, deve ser preliminarmente decidido qual princípio ou qual critério é adequado para cada um dos seus ramos ou dos objetivos em particular. Para o Direito Tributário, o princípio da capacidade contributiva se determina como norteador<sup>5</sup> (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 21).

Nesse sentido, Tipke e Yamashita salientam:

O princípio da capacidade contributiva protege o mínimo existencial. Enquanto a renda não ultrapassar o mínimo existencial não há capacidade contributiva. O mesmo resulta da dignidade humana e do princípio do Estado Social. (TIPKE; YAMASHITA, 2002. P. 34)

Em um contexto histórico sobre o tema, a capacidade contributiva começou a ser utilizada de forma explícita no período do liberalismo. No âmbito brasileiro do direito tributário a capacidade contributiva foi mencionada de forma expressa pela primeira vez na Constituição de 1824, nela se determinou que as contribuições ao Estado deveriam ser proporcionais aos haveres, sem isenções de contribuição (CONTI, 1997, p. 38).

John Stuart Mill, em sua concepção acerca do utilitarismo, propagou o conceito de “igual sacrifício”. A capacidade contributiva pode assumir a ideia de “igual sacrifício” à medida que possibilita a igualdade. Para reforçar tal conceito, cabe salientar a seguinte passagem da obra “Princípios de Economia Política”:

Por que motivo a igualdade deve ser a norma em matéria de tributação? Porque esta deve ser a norma em tudo aquilo que diz respeito às coisas referentes ao governo. Já que o governo não deve fazer nenhuma discriminação de pessoas e classes quanto à força dos direitos que as pessoas têm em relação a ele, é preciso que qualquer sacrifício que exigir

---

<sup>5</sup> Cabe ressaltar que os autores expõem que tal lógica não se aplica para as normas extrafiscais.

delas represente, na medida do possível, o mesmo ônus para todas — sendo essa, importa notar, a maneira que, no conjunto, acarreta menos sacrifício. (MILL, 1983, p. 377)

Desta última passagem é possível compreender que a igualdade é determinante para uma tributação justa. Ainda, na passagem seguinte, Mill explicita o conceito de igual sacrifício:

A igualdade de tributação, portanto, como máxima de política, significa igualdade de sacrifício. Significa distribuir a contribuição de cada pessoa para cobrir as despesas do governo de tal forma que ela não sinta nem mais nem menos incômodo, com a cota que lhe cabe pagar, do que qualquer outra sente, pagando a dela. (MILL, 1983, p. 377)

Nesse sentido, Conti assevera:

Diversas correntes entendem que o princípio da capacidade contributiva traz implícito o conceito de igualdade de sacrifício; a adoção do princípio da capacidade contributiva implica uma tributação que imponha aos contribuintes um igual sacrifício. (CONTI, 1997, p. 31).

Diante do exposto, já se pode concluir que a chamada tributação justa tem como fundamentação princípios dispostos de forma explícita na Constituição Federal e, ainda, se determina pela capacidade contributiva dos cidadãos. Nesse sentido, cabe ressaltar o artigo 145, §1º da CRFB/88, que determina:

Art. 145. § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (CONSTITUIÇÃO FEDERAL, 1988)

Passaremos, agora, a analisar de forma mais direta a estrutura do Sistema Tributário Nacional de modo a apresentar de que forma a tributação justa, acima analisada, não vem sendo aplicada de forma ampla e o consequente impacto na concentração de renda.

## **Capítulo 2. O Sistema Tributário Nacional Brasileiro e suas distorções que impactam a concentração de renda**

Diante do papel da capacidade contributiva e da tributação justa, torna-se relevante ressaltar que a concretização da igualdade no plano dos fatos está diretamente relacionada com a escolha e predominância, no Sistema Tributário, entre os três substratos econômicos de incidência, quais sejam: patrimônio, renda e consumo (COSTA, 2018). Nesse sentido, tal escolha determina não só a intensidade da tributação como também a distribuição do ônus dos gastos públicos entre os diferentes estratos sociais.

Ainda no contexto do conceito de igual sacrifício exposto no último capítulo, que teve como propulsor basilar John Stuart Mill, importante ressaltar que:

Uma legislação justa e sábia se absteria de incentivar a dissipação daquilo que se ganhou com o trabalho honesto, incentivando, sim, a poupar o que se ganhou dessa forma. A imparcialidade entre concorrentes consistiria em procurar fazer com que todos eles possam começar com as mesmas chances, e não em impor um peso às pessoas ativas, para diminuir a distância entre elas e as vagarosas ou menos diligentes. (MILL, 1983, p. 811)

Sobre a contribuição do economista inglês aponta Luiz Guedes da Luz Neto:

Não foi apenas Adam Smith quem se preocupou com a questão da tributação. John Stuart Mill abordou a política tributária, no século XIX, delineando os princípios de política econômica, e procurou aprofundar os princípios elencados por Adam Smith, tendo apresentado propostas específicas, entre elas: a proposta que mais chama a atenção em Stuart Mill é a ideia da tributação maior das heranças, pois ele considerava que essas eram riquezas totalmente novas para aqueles que recebiam, pois produzidas por terceiros, ou seja, pelos sucedidos. (NETO, 2020, p. 292)

Nesses termos, indica-se a conciliação do utilitarismo com a tributação justa visando maior segurança social, e não apenas individual.

Atualmente no Brasil, a partir de uma exegese do preâmbulo combinada com uma interpretação sistemática e teleológica da Constituição de 1988, pode-se dizer que o constituinte tem por objetivo um contexto de Estado de Bem-Estar social, mas garantindo-se a livre iniciativa como pilar da ordem econômica, nos termos do artigo 170 do mesmo diploma constitucional.

Com a Crise de 1929, nos Estados Unidos, em que um mercado livre levou as economias à insuficiência da demanda e a falência do Estado liberal, com consequências profundas em âmbitos sociais e econômicos, surgiu a concepção do Estado do Bem-Estar Social. Este assume a proposta de garantia dos direitos sociais e o pleno emprego, papel complementar do Estado no plano socioeconômico (PEREIRA, 1934, p. 10).

Nesse sentido, como dito, a escolha entre os diferentes substratos de incidência de tributos é relevante, bem como a intensidade da aplicação de cada um deles diante do intervencionismo estatal na ordem econômica e social. Conforme destacado no seguinte trecho:

A correlação das forças políticas e sociais atuantes no sistema encontra-se na base da determinação da distribuição dos impostos diretos e indiretos, ou seja, na composição da carga tributária. Caso essa correlação seja desfavorável aos trabalhadores, por exemplo, tenderão a predominar, na estrutura tributária, os impostos indiretos, que são caracteristicamente regressivos e instrumentos que contribuem para piorar a distribuição de renda, com baixas incidências sobre a renda, os lucros e o patrimônio. (OLIVEIRA, 2001 *apud* SALVADOR, 2008, p.185)

Para fins de enfatizar a problemática da distribuição da carga tributária no Brasil é preciso estabelecer os parâmetros existentes entre os tributos diretos e indiretos no Sistema Tributário Nacional.

Os tributos diretos devem ser compreendidos como aqueles que se estipulam pelo patrimônio e receita alcançados em um determinado período, assim, são pagos diretamente pelo contribuinte. Os principais tributos diretos do Brasil são: Imposto de Renda (IR), Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor (IPVA) e Imposto sobre Propriedade Territorial Urbana (IPTU). Cabe ressaltar que tais impostos dependem de declaração para serem fiscalizados (PASSOS; SILVEIRA *In*: AFONSO, J.R. [et al]... (org), 2017, p. 458).

Já os tributos indiretos são aqueles aplicados sobre serviços ou produtos. Os principais tributos indiretos do Brasil são: Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), Programa de Integração Social (PIS), Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) e Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) (PASSOS; SILVEIRA *In*: AFONSO, J.R. [et al]... (org), 2017, p. 458)

No que tange aos tributos indiretos, esclarece Sacha Calmon, sobre o tema:

(...) os impostos indiretos são feitos pelo legislador para repercutir nos contribuintes de fato, os verdadeiros possuidores de capacidade econômica (consumidores de bens, mercadorias e serviços). É o ato de consumir o visado. É a renda gasta no consumo que move o legislador. Os agentes econômicos que atuam no circuito da produção-circulação-consumo apenas adiantam e repassam o ônus financeiro do tributo para a frente. (COELHO, 2009, p. 427)

Cabe ressaltar, por oportuno, que tal análise sobre a predominância dos substratos e da intensidade, torna-se relevante, ainda, diante da disciplina estabelecida no artigo 166 do CTN, sendo possível compreender que a distribuição do ônus do tributo é requisito para restituição, que dispõe:

Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la. (CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, 1966)

Nesse contexto, é preciso mencionar, para a determinação acerca da intensidade da tributação, dois princípios relevantes: Regressividade e Progressividade.

Em um sistema tributário majoritariamente regressivo, temos, evidentemente, uma maior concentração de tributos regressivos. Isso significa que todas as pessoas arcam com o tributo de maneira igual, mesmo que possuam capacidades distintas (IPEA, 2010, p. 39). No caso do ICMS no Brasil, por exemplo, temos consumidores afetados indistintamente, ou seja, por um quilo de frango uma pessoa com menor poder aquisitivo pagará o mesmo ICMS que paga uma pessoa com maior poder aquisitivo. Sendo assim, quanto mais tributos com caráter regressivo um sistema tributário possui, maior será a sua tendência para concentração de renda.

Em contrapartida, na tributação com caráter majoritariamente progressivo tem-se uma incidência mais intensa para os indivíduos que dispõem de maior renda. Nesse sentido, uma tributação fortemente progressiva é analisada como um instrumento no combate à desigualdade, conforme pontua Piketty:

O imposto progressivo constituiu sempre um método mais ou menos liberal para se reduzirem as desigualdades, pois respeita a livre concorrência e a propriedade privada enquanto modifica os incentivos privados, às vezes radicalmente, mas sempre de modo previsível e contínuo, segundo regras fixadas com antecedência e debatidas de maneira democrática, no contexto de um Estado de direito. O imposto progressivo exprime de certa forma um compromisso ideal entre justiça fiscal e liberdade individual. (PIKETTY, 2014, p. 492).

Explica Maria Helena Zockun que a formulação do imposto de renda se estabeleceu de forma associada à ideia de progressividade na tributação. Ainda, ressalta:

A teoria marginalista explicava, assim, que a progressividade não era nem uma defesa do *status quo*, nem uma forma de confisco pregado pelos socialistas: era a condição de equidade de sacrifício entre indivíduos de diferentes níveis de renda. (ZOCKUN *In*: AFONSO, J.R. [et al]... (org), 2017, p. 19)

Aliomar Baleeiro (2010, p. 970) destaca que a progressividade nos tributos detém a perspectiva da igualdade, isso porque “conduz à elevação de alíquotas à medida que cresce o montante de riqueza demonstrada ou a capacidade econômica do contribuinte”. No mesmo sentido, em “Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva”, os autores Klaus Tipke e Douglas Yamashita destacam:

O princípio da capacidade contributiva exige uma base de cálculo adequada. Não se deduz dele que a alíquota deva ser progressiva. Contudo, a alíquota progressiva é compatível com o princípio da capacidade contributiva. Pelo menos sua admissibilidade resultado do princípio do Estado Social. (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 35)

Na análise acerca da intensidade prevista no Sistema Tributário Nacional Brasileiro, por uma maioria de tributos regressivos ou progressivos, os autores Fábio Giambiagi e Ana Além (2016, p. 576) destacam que no Brasil se caracteriza um sistema desigual e regressivo. Nesse sentido, analisam que há um privilégio sobre a tributação do consumo.

Ainda, especificamente sobre o ICMS, Marcos José Mendes (2008, p. 4) destaca que este imposto é o maior foco de distorção e complexidade do Sistema Tributário Nacional. Nesse sentido, Mendes analisa que o ICMS resulta em sobrecarga a alguns setores e possui diferentes alíquotas dentre os estados do país, gerando guerra fiscal.

Vale realçar que ao ICMS aplica-se a seletividade de forma facultativa<sup>6</sup>, ao passo que ao IPI de forma obrigatória, isto é a alíquota varia de acordo com a essencialidade do bem. O artigo 153, §3º, da CRFB/88, dispõe: “Compete à União instituir impostos sobre: IV - produtos industrializados; § 3º O imposto previsto no inciso IV: I - será seletivo, em função da essencialidade do produto; (...)”.

Assim, diante da previsão constitucional pela seletividade, pode-se cogitar que o princípio da capacidade contributiva estaria sendo contemplado por meio desse instrumento.

Entretanto, o que se constata por meio de estudos (SIQUEIRA; NOGUEIRA; SOUZA, 2001) é que a incidência efetiva dos impostos indiretos é bem diversa daquela defendida pelos formuladores de políticas econômicas, como ocorre com a, limitada, justiça tributária estabelecida pela seletividade de certos tributos indiretos. Nesse sentido, os autores do estudo “A Incidência Final dos Impostos Indiretos no Brasil: Efeitos da Tributação de Insumos”, apontam que o governo está, de fato, tributando de forma agressiva bens que intenciona isentar ou tributar de forma mais leve.

Ainda, acerca da seletividade torna-se relevante apontar que o autor Marciano Seabra de Godoi aponta que:

É equivocada a inclusão, no campo da extrafiscalidade, da seletividade de alíquotas de impostos indiretos. Não se trata de extrafiscalidade, e sim de pura fiscalidade. Não se busca com a seletividade induzir qualquer comportamento, trata-se simplesmente um expediente para dividir com justiça o ônus da tributação, segundo a presumida capacidade econômica dos consumidores. (GODOI *In*: AFONSO, J.R. [et al]... (org), 2017, p. 569)

Seguindo o argumento disposto acima, o autor fundamenta que adotar ou não a seletividade no que tange o ICMS é uma faculdade do legislador ordinário. Entretanto, uma vez que a seletividade é posta em prática, deveria se ter atenção para a essencialidade. Tal fato não ocorre na prática, conforme demonstra o autor. Isso porque, os legisladores estaduais adotam alíquotas diferentes, mas não é possível identificar um fundamento coerente de atribuição do ônus tributário pela essencialidade (GODOI *In*: AFONSO, J.R. [et al]... (org), 2017, p. 569).

---

<sup>6</sup> CRFB/88. Art. 155, §2º, III - poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços.



Diante dos pontos teóricos ressaltados, cabe apontar os aspectos práticos do Sistema Tributário Nacional e a influência da legislação aplicável no cotidiano dos contribuintes, sejam eles contribuintes de fato ou de direito. Nesse sentido, busco analisar qual fração de classe se atribui um ônus maior.

Para a abordagem do tema do peso dos tributos indiretos e tributos diretos no Brasil na arrecadação do Estado, cabe ressaltar a análise realizada na obra “A Reforma Tributária Necessária”, 2018, de autoria da ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital.

No que tange ao caráter regressivo da tributação, a obra ressalta:

O caráter regressivo da tributação é patente pela reduzida participação relativa do imposto sobre a renda na arrecadação total (18,3%), em relação à média dos países da OCDE (34,1%); e pela menor participação relativa da tributação do patrimônio: 5,5% (média da OCDE) e 4,4% (Brasil). Em contrapartida, a participação relativa dos impostos que incidem sobre o consumo é bem maior no Brasil (49,7%) do que na OCDE (32,4%, em média). (ANFIP: FENAFISCO, 2018, p. 18).

Para compor a passagem, o estudo acima referenciado aponta a composição da carga tributária, por bases de incidência por meio de uma figura do autor Fabrício de Oliveira no artigo “As reformas tributárias no plano internacional: a marcha da insensatez” de 2018, qual seja:

FIGURA 1 – COMPOSIÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA, POR BASES DE INCIDÊNCIA  
(em % OCDE E BRASIL – 2015)<sup>7</sup>

PAÍSES	RENDA %	PATRIMÔNIO %	CONSUMO %	OUTROS %	TOTAL %	CARGA TRIBUTÁRIA % PIB
Alemanha	31,2	2,9	27,8	38,1	100,0	37,1
Bélgica	35,7	7,8	23,8	32,7	100,0	44,8
Chile	36,4	4,4	54,1	5,1	100,0	20,5
Coreia do Sul	30,3	12,4	28,0	29,3	100,0	25,2
Dinamarca	63,1	4,1	31,6	1,2	100,0	45,9
Espanha	28,3	7,7	29,7	34,3	100,0	33,8
Estados Unidos	49,1	10,3	17,0	23,6	100,0	26,2
França	23,5	9,0	24,3	43,2	100,0	45,2
Holanda	27,7	3,8	29,6	38,9	100,0	37,4
Irlanda	43,0	6,4	32,6	18,0	100,0	23,1
Itália	31,8	6,5	27,3	34,4	100,0	43,3
Japão	31,2	8,2	21,0	39,6	100,0	30,7
Noruega	39,4	2,9	30,4	27,3	100,0	38,3
Portugal	30,2	3,7	38,4	27,7	100,0	34,6
Reino Unido	35,3	12,6	32,9	19,2	100,0	32,5
Suécia	35,9	2,4	28,1	33,6	100,0	43,3
Turquia	20,3	4,9	44,3	30,5	100,0	25,1
MÉDIA OCDE	34,1	5,5	32,4	28,0	100,0	34,0
BRASIL (1)	18,3	4,4	49,7	27,6	100,0	32,6

Ainda, em complemento, a obra “A Reforma Tributária Necessária” dispõe sobre um importante destaque para o Imposto de Renda, evidenciado na tabela exposta:

No caso do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF), além da baixa ou nula tributação das rendas do capital, a alíquota máxima praticada (27,5%) no Brasil é bem inferior da média da OCDE (43,5%) e sua participação na arrecadação total é 3,5 vezes menor (2,4% do PIB no Brasil e 8,5% na OCDE). Em 2015, nos países da OCDE, a alíquota máxima do IRPF permanecia em níveis iguais ou superiores a 50% em muitas nações (Bélgica, Holanda Suécia, Dinamarca e Japão); e entre 40% e 50%, em outras (Alemanha, França, Itália, Noruega, Portugal e Reino Unido). (ANFIP: FENAFISCO, 2018, p. 18)

<sup>7</sup> Autor: OLIVEIRA, Fabrício A. As reformas tributárias no plano internacional: a marcha da insensatez; In: A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas / Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. ISBN: 978-85-62102-27-1/ CDU 336.22. <http://plataformapoliticasocial.com.br/a-reforma-tributaria-necessaria/>  
Fontes: OCDE: Revenue Statistics Comparative Tables. [HTTps://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=REV2](https://stats.oecd.org/index.aspx?DataSetCode=REV2), 5; Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal. CETAD – Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. Nota: (1) Carga Tributária de 2015, RFB

Diante de tal cenário, Maria Helena Zockun analisa que:

Conscientes do efeito regressivo da tributação indireta os governos tentam proteger os mais pobres concedendo benefícios fiscais sobre os bens essenciais, através de reduções e isenções de tributos sobre a cesta básica. Todavia, esses benefícios são concedidos a produtos e alcançam todos os consumidores desses produtos, independentemente do seu nível de renda. (ZOCKUN *In*: AFONSO, J.R. [et al]... (org), 2017, p. 24)

A primeira parte do entendimento de Maria Helena é refletida no Comunicado do IPEA n. 92, de 19 de maio de 2011. Este aponta que em 2009 observou-se que a transferência média dos recursos públicos às famílias foi mais que proporcional à incidência tributária média. Com base nas fontes das Pesquisas de Orçamentos Familiares (POF) do IBGE de 2002-03 e 2008-09, com as informações da Pesquisa Nacional de Amostra de Domicílios (PNAD) de 2003 e 2008, a síntese do argumento do Comunicado do IPEA n. 92 é que o Estado teve um perfil redistributivo do gasto social com acentuada proporção entre 2003 e 2009 (IPEA, 2011).

Nesse sentido, pode-se verificar que o gasto social equaliza a distribuição de recursos, como ressalta o comunicado no seguinte trecho: “(...) em síntese, a política social da última década corrigiu, nas camadas pobres e intermediárias de renda, a regressividade do sistema tributário, mediante o gasto social progressivo. ” (IPEA, 2011).

Apesar da constatação acima elucidar a justiça social ocorrida entre 2003 e 2009 por meio de uma equidade fiscal que balanceia a arrecadação e o gasto público, o que o presente artigo busca esclarecer é que não se pode dizer que a problemática está solucionada para os anos seguintes.

Tendo como exemplo o gasto público com educação, com referência em estudo do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada divulgado em 14 de dezembro de 2011, apesar da ampliação nos anos anteriores nos gastos públicos do Brasil com educação – menos de 5% do PIB -, estes não são suficientes para ampliar a qualidade e alcance previstos no Plano Nacional de Educação<sup>8</sup> (PNE) vigente.

---

<sup>8</sup> Por meio do artigo 214 CRFB/88, a Constituição Federal de 1988 determinou a formulação de planos nacionais de educação por meio de leis estabelecendo metas para cada dez anos. Assim, criou-se uma forma de política

Nesse sentido, ainda que tenha ocorrido uma ampliação real do gasto público em educação nas três esferas de governo entre 1995 e 2009, com um crescimento de 119,4% em 15 anos, esses resultados não alcançaram o esperado para o cumprimento do PNE 2014-2024. Ainda, os estudos recentes acerca do cumprimento de metas estabelecidas no PNE 2014-2024 demonstram que a maioria das metas previstas para serem alcançadas até 2024 estão distantes de seu cumprimento, conforme será demonstrado a seguir.

Em 2020, levantamento “Balanço do Plano Nacional de Educação”, realizado pela Campanha Nacional pelo Direito à Educação, para análise da execução dos artigos, metas e estratégias da Lei 13.005/2014, apreciou que em cinco anos de vigência, apenas 4 das 20 metas foram parcialmente cumpridas e outras 16 metas estão longe de serem cumpridas. Tal levantamento teve como base Nota Técnica elaborada em setembro de 2014 por Ana Valeska Amaral Gomes e Paulo Sena, Consultores Legislativos da área de Educação, Cultura e Desporto da Câmara dos Deputados.

A introdução do levantamento dispõe:

A Emenda Constitucional (EC) 95/2016, de Temer, que determina que nenhum investimento nas áreas sociais possa ser superior ao reajuste inflacionário até 2036, somada às políticas de cortes, de Bolsonaro, são o grande obstáculo atual para a universalização do acesso à educação de qualidade no país, por colocar em xeque o cumprimento das metas e estratégias estabelecidas no Plano Nacional de Educação atual e impactando severamente também o próximo plano, com vigência entre 2024 e 2034. ” (CAMPANHA NACIONAL PELO DIREITO À EDUCAÇÃO, 2020, p. 6)

Com efeito, a presente análise tomou como exemplo o gasto público com educação visto que os impactos gerados por meio da educação são, em geral, mais determinantes a longo prazo. Ou seja, outros gastos assistenciais tendem a trazer benefícios mais imediatos.

Diante do exposto, o principal problema que se apresenta no Sistema Tributário Nacional, conforme se analisa nesta seção, é a regressividade que, até o momento e pelos estudos analisados, não possui uma compensação no gasto social. Entre os três substratos

---

de Estado, sem restrição para um governo, cumprindo o artigo 6º da CRFB/88 que estabelece o direito à educação como primeiro dos direitos sociais a serem assegurados – o PNE.

econômicos de incidência, tributa-se mais intensamente o consumo, tributação indireta, e a seletividade não tem sido capaz de reverter os impactos negativos.

Nesse sentido, ainda que a alteração do regime de impostos, proposta no presente artigo, represente um esforço político intenso e de médio ou longo prazo, esse caminho se estabelece como mais estrutural e determinante para a justiça social, visto que se pretende a resolver a regressividade em sua fonte, independente das determinações dos planejamentos governamentais sobre prioridades nos gastos públicos.

Sendo assim, cabe analisar a reforma tributária que vem sendo debatida ao longo dos últimos anos e que ganhou destaque principalmente em 2019 e 2020.

### Capítulo 3. A Reforma Tributária necessária, desafios e expectativas

Apesar de todos os avanços trazidos pela Constituição Federal de 1988, ressaltados nos capítulos acima, não se pode negar que todo conflito acerca do Sistema Tributário Nacional aqui apresentado tem sua origem nas decisões do constituinte. Nesse sentido, os autores Fabrício Augusto de Oliveira e Geraldo Biasoto Jr. determinam que:

A Constituição de 1988 foi pródiga em realizar a redistribuição dos campos de competência e das receitas em favor dos estados e municípios, prejudicando a União, ao não aprovar um programa consistente de redistribuição de encargos, deixando brechas, nessa estrutura, para potencializar as disputas por recursos entre os entes federativos e tornar o sistema sujeito a permanente instabilidade. (BIASOTO; OLIVEIRA *In*: AFONSO, J.R. [et al]... (org), 2017, p. 762)

No que tange ao histórico das reformas tributárias que ocorreram no Brasil, os autores Brami-Celentano e Carvalho (2007) apontam que as reformas tributárias que ocorreram nos governos Fernando Henrique Cardoso e Luiz Inácio Lula da Silva se embasaram no neoliberalismo, assim, mantiveram a regressividade do Sistema Tributário Nacional e a tributação como “neutra” para a concentração de renda (BRAMI-CELENTANO; CARVALHO, 2007 *apud* BOTELHO; ABRANTES, 2018).

Já países que adotaram um sistema progressivo sobre a renda, riqueza e herança, em suas reformas tributárias, como o Japão, Suécia, França e Alemanha, desconcentraram gradualmente a renda e a riqueza ao longo do século XX. Fabrício Augusto de Oliveira e Geraldo Biasoto Jr. identificam que: “O interessante é que nenhuma dessas propostas que surgiram nestes governos se preocupou com a mudança do perfil da carga tributária incidente sobre a sociedade, de forma a melhorar sua distribuição. ” (BIASOTO; OLIVEIRA *In*: AFONSO, J.R. [et al]... (org), 2017, p. 763).

Para Fábio Giambiagi e Ana Cláudia Além (2016) as reformas tributárias devem ter como fundamento a simplificação tanto no que tange a arrecadação pelo governo quanto no que concerne ao recolhimento do contribuinte. Nesse sentido, os autores se alinham com os princípios da equidade, progressividade, da neutralidade e da simplicidade tributária.

Cabe elucidar, de forma mais estruturada, de que forma a desejável reforma tributária poderia contribuir para que a tributação possa se apresentar como um mecanismo adicional

para a redução das desigualdades no cenário do Brasil. Nesse sentido, passaremos a análise de dois pontos principais: (i) reforma da tributação direta; e (ii) reforma da tributação indireta.

Por meio da (i) reforma da tributação direta seria possível aprimorar a dinâmica existente para impostos sobre a riqueza e o patrimônio. Os autores Pedro Carvalho Jr. e Luana Passos (2017), destacam em seu artigo “Imposto sobre grandes fortunas: O recente debate internacional e a situação no Brasil” que o imposto de renda no Brasil tem mostrado um pequeno caráter distributivo. Sendo assim, ele não faz uma compensação com a alta regressividade dos demais impostos sobre a produção, maior parte da base tributária.

Ainda, os autores acima citados criticam o fato de que o Imposto sobre Heranças e Doações (ITCMD) tem arrecadação irrisória e os problemas administrativos em parte dos municípios para a arrecadação do IPTU. Nesse sentido, há uma análise profunda acerca da implementação do Imposto sobre Grandes Fortunas para mitigar os problemas da regressividade do Sistema Tributário Nacional.

A grande problemática do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) está, em primeiro lugar, no questionamento quanto à sua constitucionalidade (MARTINS, 1990). Isso porque, o termo “Grandes Fortunas” é amplo e, diferentemente do que ocorre no sistema francês, não há parâmetros para isenção. Um segundo ponto de atenção é que apesar de estar previsto, o IGF, no artigo 153, VII, da CRFB/88, o mesmo dispositivo determina que este deve ser regulamentado por Lei Complementar.

Sobre a tramitação acerca da legislação complementar para o artigo constitucional, após dez anos de tramitação do PLP 202/89, o projeto foi rejeitado pela Comissão de Finanças e Tributação da Câmara (CFT). Desde então, o PLS 128/08 foi o que teve uma maior evolução, mas ainda não se tem uma expectativa de se firmar a Lei Complementar necessária para a regulamentação do IGF.

Em 2019 tal matéria se tornou objeto da Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão (ADO) 55. Ajuizada pelo Partido Socialismo e Liberdade (PSOL), a ação é

destinada a solicitar que o STF determine que o projeto de Lei Complementar sobre a matéria tramite em regime de urgência<sup>9</sup>.

A ADO 55 teve seu trâmite pelos artigos 6º e 8º da Lei nº 9.896/1999, por não haver pedido liminar na ação. Nesse sentido, o Congresso Nacional teve 30 dias para prestar informações. A Advocacia Geral da União (AGU) e a Procuradoria-Geral da República (PGR), em seguida, tiveram 15 dias para se manifestar. A AGU e a PGR, nessa oportunidade, tiveram posicionamentos semelhantes e indicaram o não cabimento do pedido realizado pelo PSOL para o STF.

Em sua fundamentação pelo não cabimento, a PGR indica que não se enquadra a omissão normativa, mas sim uma opção normativa<sup>10</sup>: “A omissão normativa distingue-se da opção normativa, uma vez que, por não haver o dever constitucional de legislar na segunda, apenas a primeira é sindicável pela via da ação direta de inconstitucionalidade por omissão<sup>11</sup>”. Para reforçar tal posicionamento, destaca o seguinte entendimento do doutrinador Paulo Caliendo:

Nunca foi instituído no Brasil por ausência de consenso político sobre a conveniência, validade e modo de implementação. Diversas são as razões extraídas da experiência internacional que têm desaconselhado a sua implementação, tais como: dificuldades administrativas, redução da poupança nacional interna, evasão de divisas, possibilidade de confisco e conflitos com os tributos sobre a renda e patrimônio existentes. (CALIENDO, 2013, p. 1.802)

No que tange a implementação do Imposto sobre Grandes Fortunas, os autores Pedro Carvalho Jr. e Luana Passos destacam que:

O aumento da concentração de renda no topo da distribuição nos últimos anos no Brasil, mostrada por Medeiros *et al*, reforça a necessidade de se discutir a tributação da riqueza e a melhoria da tributação da renda e da propriedade no país. Corrobora a argumentação o fato de o patrimônio de 15 famílias brasileiras representar em mais de dez vezes a renda de 14

---

<sup>9</sup> Disponível em:

<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=425979&caixaBusca=N>.

Acesso em: 28/11/2020

<sup>10</sup> Disponível em:

<http://redir.stf.jus.br/estfvisualizadorpub/jsp/consultarprocessoeletronico/ConsultarProcessoEletronico.jsf?seqobjetoincidente=5786819>. Acesso em: 28/11/2020.

<sup>11</sup> A passagem traz como referência a ADO 53- AgR/BA, Rel. Min. Alexandre de Moraes, DJe de 7.11.2019.



milhões de famílias participantes do Programa Bolsa Família. (CARVALHO, Jr.; Passos *In*: AFONSO, J.R. [et al]... (org), 2017, p. 617)

Ainda, os mesmos autores apontam que, ao menos no Congresso Nacional, a constitucionalidade dos projetos de Lei Complementar de instituição do IGF já é pacificada, mas que prevaleceu nas derrotas nas Comissões de Tributação e Finanças na Câmara e de Assuntos Econômicos no Senado o argumento de que o IGF é um imposto caro e com pouco potencial arrecadatário. Entretanto, os autores afirmam que com base em um esforço de estimativa empreendido por Natassia Nascimento (2016) é possível demonstrar que o IGF tem uma base sólida de arrecadação (BIASOTO; OLIVEIRA *In*: AFONSO, J.R. [et al]... (org), 2017, p. 618).

Tramita atualmente na Comissão de Assuntos Econômicos (CAE) do Senado o projeto de Lei Complementar nº 183/2019, do senador Plínio Valério (PSDB-AM). Por meio dessa proposta formula-se o IGF temporário, com duração de dois anos, em que os recursos arrecadados seriam destinados para o financiamento das medidas de amenização dos impactos do Covid-19.

Nesse sentido, a proposta tem como base a incidência do IGF sobre patrimônios líquidos superiores a R\$ 22,8 milhões, com alíquotas entre 0,5% e 1%. A expectativa é de arrecadação anual estimada de R\$ 70 a 80 bilhões<sup>12</sup>. Cabe destacar que há um intenso debate acerca desta proposta, uma vez que uma eventual implementação do IGF pode ocasionar uma fuga de capitais para países com tributação mais vantajosa.

Em 5 de dezembro de 2020 um movimento semelhante teve fim na Argentina. Os senadores da Argentina aprovaram a chamada “Lei de Solidariedade e Contribuição Extraordinária”, com 42 votos a favor e 26 contrários. O objetivo principal da medida é o financiamento das medidas de contenção do Covid-19. Nesse sentido, a expectativa é o uso da arrecadação para a aprovação de subsídios à pobreza e créditos financeiros para pequenos e médios empreendimentos.<sup>13</sup>

---

<sup>12</sup> Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2020/03/26/imposto-temporario-sobre-grandes-fortunas-esta-pronto-para-votacao-na-cae>. Acesso em: 28/11/2020

<sup>13</sup> Disponível em: <https://brasil.elpais.com/internacional/2020-12-06/argentina-aprova-imposto-sobre-a-riqueza-para-financiar-a-luta-contra-o-coronavirus.html>. Acesso em: 28/11/2020.

O imposto sobre grandes fortunas na Argentina, referenciado como “contribuição obrigatória única”, será implementado em um imposto único de, pelo menos, 2% a ser cobrado de pessoas com ativos superiores a 200 milhões de pesos argentinos, cerca de 13 milhões de reais, com uma expectativa de arrecadação de cerca de 3,5 bilhões de dólares<sup>14</sup>.

No que diz respeito ao IGF, diante de todo exposto, cabe ressaltar dois destaques. Este estudo entende que a ação direta por omissão não é cabível, visto que o STF não pode impor obrigações a outros poderes da forma que se pede na ADO 55 e não pode suprir tal lacuna normativa, diante dos artigos 2º e 150, I, CRFB/88. Nesse mesmo sentido, não há omissão, mas sim uma falta de consenso para a intuição formal do IGF. Um segundo ponto de destaque é que o Projeto de Lei 277/2008, em regime de prioridade (GENRO, 2008), proposta de Lei Complementar acerca do IGF, está pronto para ser pautado pelo Plenário, além projeto de Lei Complementar nº 183/2019, que é destinado ao Covid-19.

Com relação à tributação direta, um segundo ponto viável para a reforma é explorar o potencial do imposto de renda. Sobre a estrutura atual do imposto de renda Fabrício Augusto de Oliveira e Geraldo Biasoto Jr. desenvolvem uma crítica para a alíquota-teto: “A alíquota-teto de 27,5%, que beneficia as mais altas rendas e que representa, por ser proporcional a partir de determinado nível de renda, um dos mecanismos de regressividade do sistema, continua, no entanto, mantida até os dias atuais” (BIASOTO; OLIVEIRA *In*: AFONSO, J.R. [et al]... (org), 2017, p. 785).

Ainda, Fabrício Augusto de Oliveira e Geraldo Biasoto Jr, pontuam que “o imposto de renda apresenta, assim, um potencial formidável para fortalecer as bases de financiamento do Estado, visando melhorar as suas condições para realizar investimentos necessários para o crescimento” (BIASOTO; OLIVEIRA *In*: AFONSO, J.R. [et al]... (org), 2017, p. 788).

Já na (ii) reforma da tributação indireta, Fabrício Augusto de Oliveira e Geraldo Biasoto Jr. analisam que:

Até o momento, as propostas de reforma tributária têm se centrado exatamente na tributação indireta e em quase nada têm conseguido prosperar por não se conseguir chegar a um consenso entre as partes

---

<sup>14</sup> Disponível em: <https://g1.globo.com/economia/noticia/2020/12/05/argentina-converte-em-lei-imposto-extraordinario-sobre-grandes-fortunas.ghtml>. Acesso em: 28/11/2020.

interessadas e afetadas nessas questões. (BIASOTO; OLIVEIRA In: AFONSO, J.R. [et al]... (org), 2017, p. 789)

Nesse cenário, após contemplar suas considerações acerca da tributação direta, os referidos autores destacam que a reforma da tributação indireta “deve contemplar, assim, necessariamente, mudanças que removam ou, pelo menos, mitiguem a cumulatividade dos impostos e contribuições (sociais e econômicas)”. Com essa configuração haveria um espaço para a formulação de um imposto mais amplo incidente sobre o valor agregado, visando tanto simplificar o sistema como reduzir o custo-Brasil (BIASOTO; OLIVEIRA In: AFONSO, J.R. [et al]... (org), 2017, p. 789).

Acerca do Imposto sobre o Valor Agregado (IVA), acima explicitado no que tange a reforma da tributação indireta, torna-se relevante ressaltar noções gerais sobre esse imposto.

O IVA europeu se estabelece de tal forma que não há uma subdivisão entre serviços e mercadorias. Sendo regido pelo princípio da neutralidade, torna-se um imposto geral, que não interfere de forma agressiva nas decisões dos agentes econômicos. Um segundo princípio relevante é o da igualdade, com o IVA visa-se a eliminação à iniciativa privada e à livre concorrência no espaço europeu. Ainda, se configura o princípio da proibição do abuso, em que há uma perspectiva de eliminar a fraude fiscal.

Originalmente surgido na França, o IVA se instrumentaliza em um contexto em que os países adotavam o modelo de tributação cumulativa, fato que gerava distorções na dinâmica do mercado. Hoje em dia, com a implementação no bloco europeu, há uma busca pela harmonização tributária e a incidência objetiva do IVA se aplica às seguintes operações: (i) transmissão de bens; (ii) as prestações de serviços; (iii) as importações; e (iv) as operações que ocorrem dentro da comunidade europeia.

Diante da experiência europeia do IVA apresentada acima, um imposto indireto, com incidência sobre o valor acrescido, plurifásico e não-cumulativo, os autores Fabrício Augusto de Oliveira e Geraldo Biasoto Jr analisam:

A criação de um imposto sobre o valor agregado, **incidente pelo destino, com alguma alíquota mínima sendo cobrada na origem**, visando fechar brechas para a sonegação, teria o condão de coibir as guerras fiscais entre os estados e remover uma das grandes distorções do sistema tributário, prejudicial para o crescimento econômico e para a arrecadação. **Com ele,**

**mais facilmente poderão ser estabelecidas alíquotas diferenciais e seletivas, de acordo com a essencialidade do produto, mitigando a grande regressividade da tributação indireta.** (BIASOTO; OLIVEIRA In: AFONSO, J.R. [et al]... (org), 2017, p. 791, sem grifo no original)

Sobre o IVA no Brasil cabe apontar que há três Propostas de Emenda à Constituição (PECs) que preveem a criação de um IVA, são elas: (i) PEC nº 31/2007; (ii) PEC nº 382/2009; e (iii) PEC nº 233/2008. Na análise acerca das três PECs o autor Gustavo Fossati determina que:

Para que o IVA funcione, a proposta deve visar à simplificação e à eficiência, conservando minimamente a justiça fiscal e contribuindo para o resgate da moral tributária do Estado. A exação deve ser a única sobre o consumo de bens, serviços e demais prestações, tendo apenas uma ou no máximo três graduações de alíquota. Sendo o imposto sobre o consumo por excelência, deve alcançar todo e qualquer dispêndio de renda (consumo), que tenha por objeto a) produtos industrializados; b) mercadorias; c) serviços e d) demais prestações. (FOSSATI, 2018, p. 339).

Apesar do importante destaque acima referenciado, Fabrício Augusto de Oliveira e Geraldo Biasoto Jr dão continuidade para a argumentação relatando que as mudanças não devem parar no IVA. Isso porque, as renúncias tributárias também merecem atenção e os autores trazem um ponto de ainda mais destaque, qual seja: “a reforma da tributação indireta dificilmente se viabilizará se não realizada simultaneamente com a revisão do modelo federativo” (BIASOTO; OLIVEIRA In: AFONSO, J.R. [et al]... (org), 2017, p. 793).

Por fim, cabe destacar, acerca da possível reforma tributária no Brasil, que em 04 de março de 2020 ocorreu a instalação da Comissão Mista Temporária da Reforma Tributária, no Congresso Nacional. Sendo certo que não está no escopo do presente artigo os detalhes de cada proposta da Reforma Tributária, uma abordagem geral torna-se relevante para complementar o estudo. Há uma expectativa para que se debata três principais propostas de reforma tributária que estão em tramitação, são elas:

(i) PEC 110/19, que põe fim a nove tributos e estipula dois impostos, um sobre bens e serviços (IBS), nos moldes dos impostos sobre valor agregado cobrados na maioria dos países desenvolvidos, e um imposto específico sobre alguns bens e serviços; (ALCOLUMBRE *at al.*, 2019)

(ii) a PEC 45/19, do deputado Baleia Rossi (MDB-SP), que acaba com cinco tributos e cria os impostos sobre bens e serviço; (ROSSI, 2019) e

(iii) o Projeto de Lei 3887/20, de autoria do Poder Executivo, que cria a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), com alíquota de 12%, em substituição ao Programa de Integração Social (PIS) e à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

O prazo final para votação do parecer do relator da Comissão Mista da Reforma Tributária está marcado para o dia 10 de dezembro de 2020. O presidente da Comissão Mista da Reforma Tributária afirma que a necessidade da reforma tributária nasce da inevitabilidade de melhorar o ambiente de negócios no país e destaca: “O Brasil, da Constituinte até 2016, editou e publicou 5,4 milhões de normas tributárias entre federais, estaduais e municipais. Como pode ter segurança jurídica? Esse ambiente de negócios não funciona. Daí nasce a necessidade da reforma tributária” (ROCHA, 2020).

Sendo assim, torna-se evidente que todas as nuances acerca da reforma do Sistema Tributário Nacional se apresentam como latentes no atual cenário. Nesse sentido, as contribuições acadêmicas são fundamentais para que se apresentem embasamentos contundentes nas decisões legislativas, uma vez que, assim como ressaltado, uma tributação justa pode ser um mecanismo adicional para a redução da desigualdade social.

## Capítulo 4. Conclusão

Com a intenção de utilizar a tributação como instrumento adicional para redução da desigualdade social no Brasil, identifica-se, em primeiro lugar, a tributação direta.

Acerca da reforma na tributação direta, a implementação do IGF atrelada à utilização do imposto de renda está em linha com os ganhos históricos internacionais analisados e, ainda, seriam elementos essenciais para o aprimoramento da tributação no Brasil com vistas a reduzir desigualdades sociais.

Já no que tange a reforma na tributação indireta, a implementação do IVA, sendo a sigla meramente exemplificativa, incidente no destino, com alguma alíquota mínima sendo cobrada na origem, detém o potencial de estabelecer resultados no sentido de maior justiça tributária, ganhos que podem decorrer com a simplificação e eficiência. Ainda, o IVA, por si só, não traria o impacto necessário. Nesse sentido, ainda no que tange à tributação indireta, é importante uma revisão acerca das renúncias tributárias, em grande medida advindas do modelo federativo concessivo de benefícios e de organização do Sistema Tributário Nacional.

A reforma tributária que vise apenas uma das propostas analisadas, de forma individual, muito provavelmente não terá a força necessária para que se reverta as distorções atualmente existentes no Sistema Tributário Nacional. Nesse sentido, deve-se observar tanto as modificações exigidas diante da tributação direta quanto da tributação indireta e, ainda, notória é a importância de se atentar para as nuances dentro de cada um desses dois segmentos.

Acerca da problemática aqui tratada, conforme ressaltam os autores Tipke e Yamashita, independentemente da técnica de tributação utilizada, para todos os impostos - diretos e indiretos - caberia aplicação do princípio da capacidade contributiva, que visa à unidade do ordenamento jurídico tributário. (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 32).

Torna-se nítido que com uma tributação justa, a tributação pode ser utilizada com o objetivo de atenuar o atual quadro de concentração de renda e riqueza no país. Promovendo, nesse sentido, um sistema tributário mais transparente para os contribuintes e mais justo diante de suas capacidades contributivas.

Ainda que seja possível a mitigação dos efeitos da regressividade do Sistema Tributário Nacional por meio do gasto social, essa dinâmica não afasta a necessidade de se estabelecer, de forma estruturada, um sistema tributário justo. Em síntese, o gasto social funciona apenas como um paliativo, com forte característica de justiça fiscal, ao invés de uma tributação justa.

Por todo o exposto, a partir de uma interpretação sistemática e teleológica da Constituição, com fundamento jurídico especial no artigo 145, §1º, da CRFB/88, conclui-se que a tributação é apta e adequada para servir de instrumento adicional voltado à redução de desigualdades sociais no Brasil.

## Referências

AFONSO J.R. [et al]... (org.). *Tributação e desigualdade*. Belo Horizonte (MG): Letramento, 2017.

ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário, de acordo com a emenda constitucional 53/2006*. 3ª ed. São Paulo. Saraiva, 2008.

BALLEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualização: Misabel Abreu Machado Derzi. 11. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

\_\_\_\_\_. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BORGES, Rodolfo. *Brasil tem maior concentração de renda do mundo entre o 1% mais rico. El país, [S. l.], p. 1-1, 14 dez. 2017*. Disponível em: <[https://brasil.elpais.com/brasil/2017/12/13/internacional/1513193348\\_895757.html](https://brasil.elpais.com/brasil/2017/12/13/internacional/1513193348_895757.html)> Acesso em: 1 jun. 2020.

BRAMI-CELENTANO, A.; CARVALHO, C. E. *A reforma tributária do governo Lula: continuísmo e injustiça fiscal*. Revista Katálysis, v. 10, n. 1, p 44 – 53, Florianópolis, 2007.

BRASIL. Câmara. Proposições. Comissão de Legislação Participativa. Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1723957](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1723957). Acesso em: 18 out. 2019.

\_\_\_\_\_. Proposta de Emenda Constitucional nº 45/2019. Disponível em: [https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=1728369&filenome=PEC+45/2019](https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filenome=PEC+45/2019). Acesso em: 16 out. 2019

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988.

BRASIL. Código Tributário Nacional (1966). Brasília, DF: Senado, 1966.

BRASIL. Senado Federal. Disponível em: <http://senado.gov.br>.

\_\_\_\_\_. Proposta de Emenda Constitucional nº 110/2019. Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/sdleggetter/documento?dm=7977727&ts=1571841321649&disposition=inline.>> Acesso em: 18 out. 2019.

Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 56 p.

BRASÍLIA: IPEA, 2010. Tributação e equidade no Brasil: um registro da reflexão do Ipea no biênio 2008-2009. Organizadores: Jorge Abraão de Castro, Cláudio Hamilton Matos dos Santos, José Aparecido Carlos Ribeiro.



BREDA, Zulmir Ivânio. *Estrutura tributária e a qualidade dos gastos públicos*. [S. l.], 3 ago. 2018. Disponível em: <<https://cfc.org.br/destaque/estrutura-tributaria-e-a-qualidade-dos-gastos-publicos/>>. Acesso em: 2 jun. 2020.

CALIENDO, Paulo. Comentário ao art. 153, VII. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (coord.). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013. p. 1802

CAMPANHA Nacional pelo Direito à Educação. Disponível em: <<https://campanha.org.br/noticias/2020/06/22/cerca-de-85-dos-dispositivos-de-metas-do-plano-nacional-de-educacao-nao-devem-ser-cumpridos-no-prazo-aponta-balanco/>>. Acesso em: 28 nov. 2020

CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL 2017: Análise por Tributos e Bases de Incidência. [S. l.: s. n.], 2008-2017. Anual. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>. Acesso em: 2 jun. 2020.

CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL 2018: Análise por Tributos e Bases de Incidência. [S. l.: s. n.], 2008-2018. Anual. 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: 2 jun. 2020.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 427.

CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997

COSTA, Leonardo. *O Sistema Tributário Nacional*. Curso de Graduação de Direito. Rio de Janeiro. 2018. FGV Direito Rio.

DESIGUALDADE social e econômica em tempos de Covid-19. FIOCRUZ, [S. l.], p. 1-1, 13 maio 2020. Disponível em: <https://portal.fiocruz.br/noticia/desigualdade-social-e-economica-em-tempos-de-covid-19>. Acesso em: 1 jun. 2020.

DWORKIN, Ronald M. *A virtude soberana: a teoria e a prática da igualdade*. 2.Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2013.

\_\_\_\_\_. Uma questão de princípio. São Paulo: Martins Fontes. 2000.

FREIRE, Paulo. *Pedagogia do Oprimido*. [S. l.: s. n.], 1968.

FOSSATI, Gustavo. *Imposto sobre Valor Agregado (IVA) In: Três Décadas de Reforma Constitucional*. 2018. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/28312/Miolo%20revisad>

o%20e%20diagramado\_Sem%20marcas-p%C3%A1ginas-334341.pdf?sequence=1&isAllowed=y. Acesso em: 28 nov. 2020.

\_\_\_\_\_. *O Sistema Tributário Nacional*. Curso de Graduação de Direito. Rio de Janeiro. 2020. FGV Direito Rio.

GIAMBIAGI, Fábio. *Finanças públicas: teoria e prática no Brasil* / Fabio Giambiagi, Ana Além. – 5ª. ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Elsevier, 2016.

GOMES Amaral; SENA Paulo; VALESKA Ana. *Nota Técnica*. Set. 2014. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/comissoes/comissoes-permanentes/ce/plano-nacional-de-educacao/nota-tecnica-conle-prazos-pne-2014-2024>>. Acesso em: 28 nov. 2020.

HERKENHOFF, J. B. *Gênese dos Direitos Humanos*. 2. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2002.

IBGE (Rio de Janeiro). *Sínteses dos Indicadores Sociais 2007 – A Análise das Condições de Vida da População Brasileira*. 2007. Disponível em: <<https://censo2010.ibge.gov.br/noticias-censo.html?view=noticia&id=1&idnoticia=987&busca=1&t=ibge-divulga-indicadores-sociais-ultimos-dez-anos>>. Acesso em: 29 de nov. de 2020

IPEA (Rio de Janeiro). Texto para Discussão 2.477. *Instituto de Pesquisa Aplicada*, [S. l.], p. 1-1, 1 fev. 2019. Disponível em: [http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/9100/1/td\\_2447.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/9100/1/td_2447.pdf). Acesso em: 1 jun. 2020.

KELSEN, Hans. *O problema da Justiça*. Tradução de João Baptista Machado. 4. Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003. P. 4-5, 114.

\_\_\_\_\_. *O que é justiça: a justiça, o direito e a política no espelho da ciência*. Tradução de Luís Carlos Borges. 3. Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010. P. 2.

\_\_\_\_\_. *Teoria Pura do Direito*. 6. Ed. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

KAWACHI, Ichiro; P. KENNEDY, Bruce. *The Health of Nations: Why Inequality is Harmful to Your Health*, New Press, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*, v.6 (I). Rio de Janeiro: Saraiva, 1990, p. 239

MEDEIROS, Marcelo; SOUZA, Pedro H. G. F.; CASTRO, Fábio Avila. *O Topo da Distribuição de Renda no Brasil: primeiras estimativas com dados tributários e comparação com pesquisas domiciliares, 2006-2012*. UnB, Brasília. 2014

MELLO, Elizabete Rosa de. *Direito fundamental a uma tributação justa*. São Paulo: Atlas, 2013.

MENDES, M. J. *Os Sistemas Tributários de Brasil, Rússia, China, Índia e México: Comparação das Características Gerais*. Texto para Discussão n° 49, Senado Federal, 2008. pp. 1-54. Disponível em: [http://www.senado.gov.br/conleg/textos\\_discussao/texto49-marcosmendes.pdf](http://www.senado.gov.br/conleg/textos_discussao/texto49-marcosmendes.pdf). Acesso em: 05 dez. 2020.

MENEZES, Naércio. *Como Melhorar a Educação do Brasil*. Revista Interesse Nacional, edição n° 31. São Paulo, SP, 2015.

MILANOVIC, Branko. *A desigualdade no mundo: uma nova abordagem para a era da globalização*. [S. l.: s. n.], 2016. 244 p.

MILL, J.S. *Princípios de economia política: com algumas de suas aplicações à filosofia social*. São Paulo: Abril Cultural, 1983a. (Os pensadores). v.1.

MONGUILOD, Ana Carolina. *Tributar renda ou consumo? O que será melhor?* In: *Tributar renda ou consumo? O que será melhor?* [S. l.], 22 mar. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/tributar-renda-consumo-melhor-22032019>. Acesso em: 1 jun. 2020.

NASCIMENTO, Natassia. *A inexistente tributação da riqueza no Brasil e o Imposto sobre Grandes Fortunas*. Dissertação (Mestrado em Economia) – Programa de Pós-Graduação em Economia, Universidade Federal Fluminense, Niterói, 2016

NETO, Luiz Guedes. *Reforma Tributária e a Contribuição da Teoria da Tributação Ótima: Tax Reform and The Contribution of the Theory of Optimal Taxation*. Revista Direito Tributário Atual, n.45. p. 289-302. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2020. Quadrimestral. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2020/08/Luiz-Guedes-da-Luz-Neto.pdf>. Acesso em: 08 dez. 2020

NOGUEIRA, Alberto. *Viagem ao direito de terceiro milênio*. Rio de Janeiro: Renovar. P. 172. 2001.

\_\_\_\_\_. *Teoria dos princípios constitucionais tributários – a nova matriz da cidadania democrática na pós-modernidade tributária*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 169-170.

OLIVEIRA, Fabrício A. *As reformas tributárias no plano internacional: a marcha da insensatez*; In: *A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas* / Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP; FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. 804 p. ISBN: 978-85-62102-27-1/ CDU 336.22. Disponível em: <http://plataformapoliticasocial.com.br/a-reforma-tributaria-necessaria/>. Acesso em: 2 de jun. 2020.

ORÇAMENTO da Despesa. *Portal da Transparência*, [S. l.], p. 1-1. Disponível em: <http://www.portaltransparencia.gov.br/pagina-interna/603315-orcamento-da-despesa>. Acesso em: 2 jun. 2020.

PEREIRA, Luiz C. Bresser, 1934. *Construindo o Estado republicano: democracia e reforma da gestão pública* / Luiz Carlos Bresser-Pereira; tradução: Maria Cristina Godoy – Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009. 416 p. Disponível em: [https://www.ets.ufpb.br/pdf/2013/1%20Estado%20e%20Políticas%20Publicas/EPP%2007\\_Bresser-Pereira%20-%20Construindo%20o%20Estado%20republicano.pdf](https://www.ets.ufpb.br/pdf/2013/1%20Estado%20e%20Políticas%20Publicas/EPP%2007_Bresser-Pereira%20-%20Construindo%20o%20Estado%20republicano.pdf). Acesso em: 08 dez. 2020.

PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Tradução de Monica Baumgarten, 1.<sup>a</sup> ed., Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014

REPRISE - Especial IBGE 1 - *Panorama da desigualdade social no Brasil* (05'41"). Câmara dos Deputados, [S. l.], p. 1-1, 17 set. 2007. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/radio/programas/303955-reprise-especial-ibge-1-panorama-da-desigualdade-social-no-brasil-0541/>. Acesso em: 2 jun. 2020.

ROCHA, Roberto. *Votação da Reforma Tributária na Comissão Mista*. Câmara Legislativa: 2020. Disponível em: <<https://www.sindifisco.org.br/noticias/votacao-da-reforma-tributaria-na-comissao-mista-deve-ocorrer-ate-10-de-dezembro>>. Acesso em: 08 dez. 2020

SIQUEIRA, Rozane B. de; NOGUEIRA, José R.; SOUZA, Evaldo S. de. A Incidência Final dos Impostos Indiretos no Brasil: Efeitos da Tributação de Insumos. *Revista Brasileira de Economia*, Rio de Janeiro, v. 55, nº 4, p. 513-544, setembro de 2001. p. 30. Disponível em: <[https://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S003471402001000400004&lng=pt&nrm=iso&tlng=pt](https://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S003471402001000400004&lng=pt&nrm=iso&tlng=pt)>. Acesso em: 29 nov. 2020

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e o Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. *O Direito ao Mínimo Existencial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

WILKINSON, Richard; PICKETT, Kate. *O nível: por que uma sociedade mais igualitária é melhor para todos*. [S. l.: s. n.], 2015.