

UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS-UFAL

Faculdade de Direito de Alagoas-FDA

MARÍLIA LIMA QUEIROZ

**JUSTIÇA FISCAL: A (IN) EFICÁCIA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE
CONTRIBUTIVA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

**Maceió/AL.
Janeiro/2020.**

MARÍLIA LIMA QUEIROZ

**JUSTIÇA FISCAL: A (IN) EFICÁCIA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE
CONTRIBUTIVA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

Monografia de conclusão de curso, apresentada à Faculdade de Direito de Alagoas (FDA/UFAL) como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Msc. Beclaute Oliveira Silva

Assinatura do Orientador

Maceió/AL
Janeiro/2020

Catlogação na fonte
Universidade Federal de Alagoas
Biblioteca Central
Divisão de Tratamento Técnico

Bibliotecário: Marcelino de Carvalho Freitas Neto – CRB-4 – 1767

- Q3j Queiroz, Marília Lima.
 Justiça fiscal : a (in)eficácia do princípio da capacidade contributiva no sistema tributário brasileiro / Marília Lima Queiroz. – 2020.
 51 f.
- Orientador: Beclaute Oliveira Silva.
 Monografia (Trabalho de Conclusão de Curso em Direito) – Universidade Federal de Alagoas. Faculdade de Direito de Alagoas. Maceió, 2020.
- Bibliografia: f. 49-51.
1. Capacidade contributiva. 2. Carga tributária. 3. Alíquota regressiva. 4. Justiça fiscal. 5. Direito tributário - Brasil. I. Título.

CDU: 336.201.2(81)

MARÍLIA LIMA QUEIROZ

**JUSTIÇA FISCAL: A (IN) EFICÁCIA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE
CONTRIBUTIVA NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

Esta monografia de conclusão de curso de graduação em Direito, apresentada à Faculdade de Direito de Alagoas (FDA/UFAL) como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito, obteve a devida aprovação perante a presente banca examinadora.

Banca examinadora:

Presidente:

Membro:

Coordenador do NPE:

Maceió/AL.
Janeiro/2020.

Resumo: O presente trabalho tem como objeto a análise da eficácia dos princípios tributários, mais especificamente o princípio da capacidade contributiva, em busca de não só formar uma opinião crítica acerca do sistema tributário brasileiro, mas também encontrar meios para a efetivação da Justiça Fiscal, enquanto um fim constitucional. Partindo do pressuposto de que o princípio da capacidade contributiva pretende garantir que os encargos tributários sejam repartidos de acordo com as possibilidades de cada cidadão, atuando como base para uma efetiva justiça fiscal, o problema central do estudo consiste em verificar: como o atual modelo de tributação pode gerar a (in) eficácia do princípio da capacidade contributiva aos brasileiros? Trata-se de uma pesquisa qualitativa, realizada a partir do método de abordagem dedutivo, onde foram compilados dados a fim de verificar se o perfil da tributação atual se enquadra nos conceitos de justiça fiscal, através artigos de periódicos, legislação e material bibliográfico de estudiosos da área, encontrados em livros, meios eletrônicos e sites especializados, bem como análises jurisprudenciais. O estudo inicia analisando os princípios da justiça tributária, em especial o da capacidade contributiva, bem como seus subprincípios, que são a progressividade, a proporcionalidade, a personificação e a seletiva. Logo em seguida, foi realizado um estudo descritivo do perfil de arrecadação do sistema tributário brasileiro. Por fim, a pesquisa concluiu que a carga tributária nacional é regressiva em razão do exagero na tributação indireta, predominantemente sobre o consumo, aliado às inconsistências na tributação direta como a defasagem da tabela de progressividade do imposto de renda, iniquidade no procedimento cadastral do IPTU, não instituição do IGF, entre outros. Ademais, também foi abordado o papel do Judiciário na resolução do problema, concluindo que este pode se dar, principalmente, através do controle de constitucionalidade. Por último, foi estudado as propostas de reforma tributária que estão em trâmite no Congresso Nacional, as quais demonstram que são pouco eficazes no que tange à regressividade da carga tributária e à concretização do princípio da capacidade contributiva. Dessa fora, foi introduzida algumas propostas de solução que atingem melhor a problemática, como aumento da progressividade através da atualização da tabela do IR, bem como a alteração da preponderância da base de incidência de bens e serviços para a de renda.

Palavras-chave: Capacidade contributiva. Carga tributária. Regressividade. Justiça fiscal.

Abstract: *The present work has as its object the analysis the principles of tax justice, mainly the principle of contributory capacity, seeking not to create a critical opinion about the Brazilian tax system, but also to find ways to carry out the Tax Justice, as a constitutional end. . Assuming that the principle of contributory capacity must ensure that tax burdens are distributed according to the possibilities of each citizen, acting as a basis for effective tax justice, or the central problem of the study is as follows: as the current model can taxation generate (in) effectiveness of the principle of contributory capacity to Brazilians? This is a qualitative research, carried out using the deductive approach method, where data were compiled in order to verify whether the current taxation profile fits the concepts of tax justice, using articles from journals, statistics and bibliographic material from students in the field, found in books, electronic media and specialized websites, as well as legal analysis. The study begins the analysis of the principles of tax justice, in particular or by contributory capacity, as well as its subprinciples, which are progressivity, proportionality, personification and selective. Soon after, a descriptive study of the collection profile of the Brazilian tax system was carried out. Finally, a survey completed with a national tax burden is regressive due to indirect taxation, predominantly on consumption, combined with inconsistencies in direct taxation such as a lag in the income tax progressivity table, inequality in the IPTU or IPTU, not an IGF institution, among others. In addition, the role of the Judiciary in solving problems was also addressed, concluding that this may be the main one, through constitutionality control. Finally, it was studied as proposals for tax reform that are in progress in the National Congress, as which demonstrate which are less difficult to apply to the regression of the tax burden and to the implementation of the principle of contributory capacity. Thus, some proposals for solutions that improve the problem were introduced, such as increasing progressivity through updating the IR table, as well as changing the preponderance of the base of incidence of goods and services for income.*

Key words: *Contributory capacity. Tax Burden. Regressivity. Tax justice.*

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, que sempre me deu forças para enfrentar essa caminhada que foi a graduação em Direito, bem como por ter me enviado para uma família que sempre incentivou e priorizou meus estudos.

Sou grata também por todo o apoio da minha família, em especial as minhas duas guerreiras, minha Mãe e minha Avó. A elas todo o meu carinho, respeito e admiração, vocês são a minha base.

Igualmente, agradeço as minhas amigas por toda a compreensão das minhas ausências, incentivo, colo e companheirismo. Eu não seria nada sem vocês, em especial àquelas que a vida me deu, Lorena, Laila e Bruna, como também aquelas que foram presente dessa jornada de graduação: Lua, Kathe, Bella, Aninha e Ingrid. Muito obrigada por terem vivido isso comigo.

Ainda, agradeço ao meu orientador por todo o conhecimento que foi me passado, bem como pela paciência e disponibilidade no auxílio da conclusão desse trabalho.

Por fim, agradeço a toda sociedade brasileira, que através do pagamento de tributos financiou a minha educação pública, gratuita e de altíssima qualidade.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	9
2 JUSTIÇA FISCAL	12
2.1 FUNDAMENTO DO PODER DE TRIBUTAR.....	12
2.2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DE JUSTIÇA TRIBUTÁRIA.....	13
2.3 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: COMO SE EXTERIORIZA NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO	14
2.3.1 Progressividade	18
2.3.2 Seletividade	19
2.3.3 Proporcionalidade.....	20
2.3.4 Personificação	21
3 ANÁLISE DO PERFIL DA ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA BRASILEIRA.....	22
3.1 BREVE HISTÓRICO DA CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA	22
3.2 ANÁLISE POR ESFERA DE GOVERNO	23
3.3 POR ESPÉCIE DE TRIBUTO.....	24
3.4 POR BASE DE INDICÊNCIA	26
3.5 AFERIÇÃO DO PERFIL DE CONSUMO TRIBUTÁVEL	29
4 A (IN) EFICÁCIA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	32
4.1 ANÁLISE DA CONGRUÊNCIA ENTRE O PERFIL DE ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA COM OS IDEAIS DE JUSTIÇA FISCAL	32
4.2 ANÁLISE SOBRE O PERFIL DE GASTO PÚBLICO BRASILEIRO	37
4.3 ANÁLISE DO COMPORTAMENTO JURISPRUDENCIAL SOBRE A MATÉRIA E SEUS EFEITOS	38
4.4 PROPOSTA DE SOLUÇÃO SOBRE A TEMÁTICA.....	40
4.4.1 Políticas públicas tributárias.....	40
4.4.2 Reforma tributária	41
5 CONCLUSÃO	44

REFERÊNCIAS 49

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como objeto a análise da eficácia dos princípios tributários, mais especificamente o princípio da capacidade contributiva, em busca de não só formar uma opinião crítica acerca do sistema tributário brasileiro, mas também encontrar meios para a efetivação da Justiça Fiscal, enquanto um fim constitucional.

Nessa senda, o Brasil, como um estado democrático de direito, segundo o art. 1º da Carta Magna de 1988, é um estado garantidor de direitos fundamentais, os quais não são auto executáveis, por isso, demandam custos financeiros públicos para sua concretização, que são predominantemente financiados através da tributação. Dessa forma, o Estado brasileiro moderno é um estado social democrático fiscal.

Partindo do pressuposto de que o princípio da capacidade contributiva pretende garantir que os encargos tributários sejam repartidos de acordo com as possibilidades de cada cidadão, atuando como base para uma efetiva justiça fiscal, o problema central do estudo consiste em verificar: como o atual modelo de tributação pode gerar a (in) eficácia do princípio da capacidade contributiva aos brasileiros?

Nesse sentido, existem fatores que acarretam no questionamento de que a carga tributária no Brasil é regressiva, tanto pela baixa participação dos impostos diretos, que apesar de possuírem esta classificação, possuem sua progressividade questionável, como bem fundamentado anteriormente, como também pelo montante considerável de receita perdido com as isenções, bem como a escolha insatisfatória dos produtos na tributação sobre o consumo. Isso quer dizer que, contraditoriamente, a parcela da população com menor poder aquisitivo é quem mais contribui para o sistema tributário brasileiro.

Ademais, se faz necessário também averiguar o gasto público. Há evidências no Estado atual, de que a receita aferida com a arrecadação não retorne para a parcela que efetivamente arca com a carga tributária brasileira, um exemplo disso é a Emenda Constitucional nº 95/2016 (Emenda do congelamento de gastos).

No entanto, o avanço do gasto social e a distribuição de riqueza são elementos essenciais na busca da Justiça Fiscal, por isso, tal hipótese constitui um dos objetivos de análise do presente trabalho.

Dessa forma, estima-se que a atual dinâmica do sistema tributário brasileiro fragiliza o princípio da capacidade contributiva e isso dificulta o alcance dos objetivos propostos pela Constituição Federal, em seu art. 3º, mais precisamente no que tange à justiça social.

Nessa senda, observa-se que a arrecadação de tributos não serve apenas para o financiamento da atividade estatal, mas também possui papel importante na intervenção na sociedade (extrafiscalidade) e constitui mecanismo legítimo na distribuição de riquezas. Ou seja, a justiça fiscal é instrumento concretizador da justiça social.

Portanto, diante de tais perspectivas, se faz necessário estudar a eficácia do princípio constitucional da capacidade contributiva no sistema tributário brasileiro, a fim de angariar meios para a efetivação da Justiça Fiscal.

Sendo assim, torna-se imprescindível averiguar características do sistema tributário brasileiro, que acarretam na tributação sobre valores significativamente maiores que a disponibilidade financeira de parte dos contribuintes, enquanto para uma parcela da população, com grande aptidão para contribuir com a sociedade, o pagamento desse tributo incide em valores inexpressivos em relação a sua capacidade econômica, obstruindo a concretização do princípio da progressividade e da capacidade contributiva.

No entanto, não é o objetivo da presente pesquisa o esgotamento desse conteúdo, diante da complexidade da matéria e da incompatibilidade com os limites da monografia de trabalho de conclusão de curso.

Para isso, utilizando-se do método de abordagem dedutivo, serão compilados dados a fim de verificar se o perfil da tributação atual se enquadra nos conceitos de justiça fiscal anteriormente estabelecidos, através artigos de periódicos, legislação e material bibliográfico de estudiosos da área encontrados em livros, meios eletrônicos e sites especializados, bem como análises jurisprudenciais.

Por fim, também será utilizado o método estruturalista, já que é possível observar que a problemática não possui apenas um contexto e isso requer uma análise sistemática deles, relacionando-os, almejando a interdisciplinaridade.

Contudo, sem perder o caráter jurídico, vez que o sistema jurídico brasileiro, apesar de ser cognitivamente fechado, também o é cognitivamente aberto, de modo que também sofre influência de outras áreas.

Assim sendo, o presente trabalho busca identificar os aspectos da base tributária brasileira, definir o conceito de justiça fiscal, tocando no ponto da (in) eficácia do princípio da capacidade contributiva e, finalmente, averiguar possíveis soluções para a problemática proposta.

De tal modo, o primeiro capítulo visa identificar e estudar quais são os princípios ligados à justiça tributária, em especial o princípio da capacidade contributiva e suas formas de exteriorização, que são os seus subprincípios da progressividade, proporcionalidade, seletividade e personificação.

Já no segundo capítulo, será realizada uma análise descritiva do perfil de arrecadação tributária brasileira, averiguando a arrecadação por esfera de governo, por tributo e por base de incidência, bem como explicar um breve histórico da carga tributária nacional.

Finalizando, o último capítulo trata da congruência ou não do sistema tributário brasileiro com os princípios constitucionais de justiça fiscal, mais precisamente o da capacidade contributiva. Além disso, também será estudado o papel do Judiciário na abordagem dessa problemática. Por fim, serão estudadas formas de solução para o problema, incluindo uma abordagem sobre as reformas tributárias que estão em trâmite no Congresso Nacional, que são as PECs nº 45 e 110.

Portanto, o tema apresentado é de extrema importância para o desenvolvimento social e econômico da sociedade brasileira, pois busca colocar em pauta a progressividade tributária, o princípio da capacidade contributiva e o gasto público como caminhos para a promoção da equidade, mecanismos que podem ser acessados por meio da Justiça Fiscal.

2 JUSTIÇA FISCAL

No presente capítulo se pretende abordar quais princípios ou valores razoáveis devem inspirar a atuação dos poderes públicos e dos cidadãos para que a tributação possa se considerar justa.

Nesse sentido, o Direito Tributário, embora instrumental, se utiliza de princípios, em especial aqueles constitucionais, para atender ao seu fim, qual seja, o financiamento da existência do Estado democrático de Direito, fundado no art. 1º da Constituição Federal brasileira, bem como dos direitos fundamentais, principalmente aqueles mencionados o art. 3º do referido instrumento legal.

Dessa forma, os princípios constitucionais tributários exercem uma importante função dentro do sistema jurídico para o alcance de uma arrecadação de tributos socialmente justa (CARRAZZA, 2011 *apud* CALLIERO, Katielly Paula, 2017).

Portanto, o respeito a esses postulados constitui uma essencial condição para a justiça, que é o fundamento básico e valor superior de qualquer ordenamento jurídico (CHULVI, 2001 *apud* CALLIERO, Katielly Paula, 2017), inclusive também para a perseguição de uma justiça fiscal.

2.1 FUNDAMENTO DO PODER DE TRIBUTAR

O Brasil, como um Estado Democrático de direito, segundo o art. 1º da Carta Magna de 1988, é um estado garantidor de direitos fundamentais, os quais não são auto executáveis, por isso, demandam custos financeiros públicos para sua concretização (NABAIS, 2005), que são predominantemente financiados através da tributação.

Dessa forma, o Estado brasileiro moderno é um Estado social democrático fiscal. Isso quer dizer que os custos da máquina estatal, bem como do financiamento de direitos fundamentais, sejam eles positivos ou negativos, são financiados através da arrecadação de tributos, principalmente na espécie de impostos, que se caracterizam por serem uma receita não vinculada. Diferentemente de outros países que retiram o peso da arrecadação através da exploração de petróleo, jogos e outras atividades econômicas (NABAIS, 2005).

Isso implica dizer que qualquer comunidade organizada, principalmente os Estados fiscais, sejam eles liberais ou sociais- como Brasil, necessitam de uma cooperação social e responsabilidade individual.

Ou seja, existe um preço que todos os integrantes de tal sociedade moderna pagam para conviverem em uma sociedade livre e justa, com um mínimo de solidariedade. Tal preço não deve ser extremamente elevado, sob pena de atingir o mínimo existencial e prejudicar a liberdade e o direito à propriedade. Nem deve ser tão ínfimo a ponto de estrangular o funcionamento da máquina estatal, bem como se afastar da ideia de cooperação social.

Esse preço, no Estado fiscal, é a tributação. Segundo Ricardo Lobo Torres:

O tributo nasce no espaço aberto pela autolimitação da liberdade e constitui o preço da liberdade, mas por ela se limita e pode chegar a oprimi-la, se o não contiver a legalidade. O poder de tributar surge na Constituição Tributária, especialmente no art. 145, que desenha o sistema de tributos, e nos arts 153 a 156, que outorgam a competência tributária à União, aos Estados e aos Municípios. Mas como o poder de tributar nasce no espaço aberto da liberdade, a sua verdadeira sede está na Declaração dos Direitos Fundamentais (art. 5º, da CF/88) e no seu contraponto fiscal que é a Declaração dos Direitos do Contribuinte e de suas garantias (art. 150 a 152). Com maior precisão, o poder de tributar finca suas raízes nos incisos XXII e XXIII do art. 5º, que proclamam o direito de propriedade e a liberdade de iniciativa, fornecendo o substrato econômico por excelência para a imposição segundo a justiça fiscal (TORRES, 2012).

Portanto, o tributo corresponde à parcela que cada indivíduo entrega para a sociedade, com o objetivo de financiar os custos dos direitos fundamentais. Estes que possuem a ambivalência de serem tanto fundamento do poder de tributar, como também são limites para tal atividade.

2.2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS DE JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

Nesse ponto, importante destacar o contexto presente durante e após a década de 70, chamado pelos doutrinadores de “virada Kantiana”, também conhecida como “pós-positivismo”, momento marcado pela reaproximação entre ética e Direito, surgido pela necessidade de superar o positivismo normativista de Kelsen (TORRES, 2012).

Segundo Ricardo Lobo Torres, tal período trouxe as seguintes novidades:

a inclusão da regra de justiça, ao lado da de liberdade, no imperativo categórico; a positivação jurídica da norma ética abstrata, o equilíbrio entre justiça e direitos humanos; a projeção da ética tributária para as dimensões cosmopolita, internacional, nacional e local; a efetividade jurídica do mínimo ético; a perspectiva orçamentária do justo tributário (TORRES, 2012).

Dessa forma, segundo tal jurista, cabe também à ética tributária se relacionar com valores, máxime os de liberdade e justiça. No entanto, tais valores jurídicos, enquanto ideais supraconstitucionais, apenas conquistam a sua plena determinação e só participam do âmbito constitucional através dos princípios e das normas (TORRES, 2012).

Sendo assim, os princípios constitucionais tributários traduzem os valores jurídicos gerais e abstratos para a linguagem constitucional. Além disso, são vetores para o conhecimento da matéria tributária, os quais devem ser observados pelos operadores do Direito, tanto no âmbito do legislativo, como do judiciário (CALLIERO, Katielly Paula, 2017).

Portanto, tem-se que o sistema tributário nacional está subordinado aos princípios constitucionais, que constituem ambivalentemente garantias ao contribuinte e vedações às entidades tributárias. Além disso, são postulados que devem ser respeitados para o alcance de uma tributação socialmente justa (CALLIERO, Katielly Paula, 2017).

Nesse sentido, a Constituição Brasileira de 1988 traz significativos princípios em matéria tributária, dentre os quais estão o da legalidade, da anterioridade, da irretroatividade, da igualdade, capacidade contributiva, vedação ao confisco, transparência, entre outros explícitos ou decorrentes do texto constitucional.

Nesse passo, são princípios constitucionais que se vinculam à classe dos princípios afetos à Justiça Fiscal: o da capacidade contributiva; custo-benefício; *non olet*; *arms lenght*; poluidor pagador, distribuição de rendas e equidade (TORRES, 2012).

No entanto, o presente trabalho se aprofundará naquele que mais possui impacto na persecução pela busca da justa arrecadação no sistema tributário brasileiro, qual seja, o da capacidade contributiva (art. 145, § 1º da CF), e seus subprincípios, que são: progressividade (arts. 153, § 3º e 156 da CF), proporcionalidade, seletividade (arts. 153, § 3º e 155 da CF) e personalização (TORRES, 2012).

2.3 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: COMO SE EXTERIORIZA NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Embora existam registros no antigo Egito de que os tributos deveriam estar associados à riqueza daqueles que os pagariam (CALLIERO Katielly Paula, 2017), a discussão acerca do princípio da capacidade contributiva apenas se deu a partir da Existência do Estado Fiscal, já que não existia a ideia de tributo nos moldes atuais na época do Estado patrimonial. A partir disso, tal princípio entra nos grandes textos constitucionais, como a declaração dos direitos do homem e do cidadão de 1789 (TORRES, 2012).

Já no Brasil, a história da constitucionalização do princípio da capacidade contributiva não é tão vasta, calha ressaltar que apareceu primeiramente no art. 202 da Constituição de 1946, quanto à Carta Magna de 67/69, esta foi omissa no que tange a esse postulado. Já o art. 145, § 1º da CF de 1988, estabelece que:

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

Nessa senda, ao longo do tempo doutrinadores se ocuparam em criar uma teoria para definir o princípio da capacidade contributiva. Primeiro, sob o ponto de vista da teoria do sacrifício, que teve como percussor Stuart Mill, defendendo que a incidência de tributos do ponto de vista da capacidade contributiva encontra a sua justificativa no igual sacrifício dos contribuintes: os ricos, pagando mais impostos, se sacrificariam com a mesma intensidade dos pobres, que pagariam impostos menores. Tal teoria foi a que ofereceu embasamento para a ideia de progressividade (TORRES, 2012)

Posteriormente surgiu a teoria do benefício, segundo Ricardo Lobo Torres (TORRES, 2012), a capacidade contributiva é causa do imposto, ao lado da contraprestação estatal, ou seja, é o indício de vantagem que o cidadão, pela sua participação no Estado, obtém do serviço público.

No entanto, tal teoria, a qual se consubstancia basicamente sobre a contraprestação do pagamento dos tributos se mostra ultrapassada quando se observa o conceito moderno de tributo, adotado pelo Brasil no artigo 3º do Código Tributário Nacional. Pois, há capacidade contributiva de indivíduos que não usufruem do serviço público, aliado ao fato de que o imposto se define justamente por não haver contraprestação estatal. Ademais, esse conceito se torna inócuo quando o próprio poder público é o consumidor de serviços públicos, no caso da imunidade tributária entre entes federativos.

Dessa forma, a capacidade contributiva não está somente ligada à contraprestação estatal, mas também, e principalmente, à disponibilidade econômica. Com isso, foi importante a reformulação dessa teoria, com a retomada da ideia de solidariedade. Ou seja, a capacidade contributiva não é causa do imposto/tributação, como quis dizer tal autor, e sim, está mais próxima de fundamento/legitimação.

Sendo assim, houve a reformulação da teoria do benefício, com a aproximação da ideia de solidariedade, materializada em uma correlação entre direitos e deveres fiscais. Isso significa que a solidariedade entre os cidadãos implica numa carga tributária maior para os mais afortunados, ainda que não sejam diretamente beneficiários das despesas públicas, aliviando-se a incidência sobre os mais desfavorecidos e dela dispensando os que estão abaixo do nível mínimo de sobrevivência (TORRES, 2012).

Ademais, Amaro (2016 *apud* CALLIERO Katielly Paula, 2017) considera que o princípio em estudo expressa a ideia de adequação do tributo à capacidade econômica do contribuinte. Porém, não se pode confundir capacidade contributiva com capacidade econômica.

Apesar de esta ser um dos parâmetros verificadores daquela, pode existir capacidade econômica sem capacidade contributiva, a exemplo da isenção de tributos entre os entes federativos. Nesse caso, há disponibilidade econômica, ou seja, renda destituída das despesas, porém não poderá ser tributada em razão de uma isenção constitucional.

Por fim, a visão mais ampla e atual da capacidade contributiva se dá por Ricardo Lobo Torres (TORRES, 2012, pag.304), que define:

O conceito de capacidade contributiva, a nosso ver, só pode ser obtido com a intermediação dos princípios legitimadores da igualdade, ponderação e razoabilidade, com a reflexão sobre o seu fundamento ético e jurídico e com a consideração das limitações constitucionais ao poder de tributar das possibilidades fáticas da mensuração da riqueza de cada qual, tudo o que leva à procura de uma saída procedimentalista e discursiva.

Demais disso, cumpre destacar que o princípio constitucional em comento suscita divergências entre doutrinadores e operadores do Direito quanto ao seu alcance. Isso porque o texto constitucional (art. 145, §1 da CF) de refere apenas aos impostos e não a todos os tributos. Nesse sentido, é adepto o jurista Ricardo Lobo Torres (TORRES, 2012, pag. 321).

No entanto, a posição mais compatível com o Estado democrático de Direito e seus postulados de dignidade da pessoa humana e solidariedade é a de que tal princípio se aplica a todas as espécies de tributos (RIBEIRO, 2010). Inclusive, sendo responsável isenção de determinadas taxas e contribuições de melhoria (MACHADO, 2009).

Sendo assim, o princípio da capacidade contributiva, portanto, por ser enunciado universal de justiça fiscal, é um vetor para todo o sistema tributário brasileiro (AMARO, 2016 *apud* CALLIERO Katielly Paula, 2017).

Outro ponto controverso se dá acerca da expressão constitucional “sempre que possível”, vez que o legislador constitucional não apontou meios para suprir tal lacuna.

Tal assertiva, em se tratando de um princípio, tem o objetivo de resguardar o legislador e os operadores do direito de preverem todas as situações hipotéticas de casos concretos em que a norma possa incidir.

Além disso, tal expressão exprime um comando de maximização de eficácia e significa que os impostos devem observar, obrigatoriamente, a pessoalidade e a capacidade econômica

dos contribuintes, somente admitindo exceções pontuais, desde que justificadas por possibilidades jurídicas lastreadas em outros princípios, como a isenção do mínimo existencial e tributos com finalidade extrafiscais, desde que pautados também em critérios constitucionais (CALLIERO, Katielly Paula, 2017).

Contudo, importante salientar que embora se trate de tributos com finalidades extrafiscais, não está excluída a capacidade contributiva, mas sim ponderada com aquelas (RIBEIRO, 2010).

Quanto a sua eficácia, aduz Ricardo Lobo Torres que tal postulado segue a eficácia própria dos princípios, guia a atuação do legislador, mas não possui normas concretas e quantitativas para a instituição dos tributos. Desse modo, ainda segundo tal jurista, não cabe intervenção judicial sobre os critérios utilizados pelo órgão legislativo, devendo tal controle ser feito pela via político eleitoral (TORRES, 2012).

No entanto, o sistema de controle de constitucionalidade brasileiro possui instrumentos suficientes para observar o cumprimento de tal princípio constitucional, principalmente pela via concentrada, seja por meio de ações diretas de inconstitucionalidade, ação direta de inconstitucionalidade por omissão e até mesmo por meio de arguição de descumprimento de preceito fundamental.

Inclusive, existe ADINs propostas ao STF baseadas em tal princípio, como é o caso da ADIN nº 4.927, proposta pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, questionando dispositivos da Lei 9.250/1995, que estabeleceram limites para dedução de despesas com instrução do contribuinte e seus dependentes no imposto sobre a renda das pessoas físicas.

Já o autor Ricardo Lodi Ribeiro (RIBEIRO, 2010, pag. 17) apresenta entendimento divergente do anterior quanto à eficácia do princípio em comento, aduzindo que este possui eficácia cogente. Dessa forma, obriga ao legislador e ao aplicador da lei, seja por meio da atividade regulamentar ou jurisdicional. Inclusive, cabendo ao o Poder Judiciário afastar a aplicação de uma regra concessiva de uma isenção que propicie um privilégio odioso¹. O que não se pode ocorrer é que o judiciário modifique alíquotas, em razão do princípio da capacidade contributiva, pois assim estaria legislando positivamente, extrapolando a sua competência.

¹ O privilégio odioso consiste na permissão, destituída de razoabilidade, para que alguém deixe de pagar os tributos que incidem genericamente sobre todos os contribuintes ou receba, com alguns poucos, benefícios inextensíveis aos demais (TORRES, Ricardo Lobo, 2012, pág. 319.)

Tal posicionamento se mostra mais compatível com os objetivos do Estado Democrático de Direito, bem como com o modelo de controle de constitucionalidade brasileiro.

Dissecado o conceito do princípio da capacidade contributiva, a seguir será analisado como ele pode se exteriorizar no sistema tributário brasileiro.

2.3.1 Progressividade

A progressividade é vista por parte da doutrina como um subprincípio da capacidade contributiva, enquanto outra parte a enxerga como uma regra técnica de concretização de tal postulado.

Tal divergência ocorre porque a Constituição Federal de 1988 trouxe a progressividade apenas em casos pontuais de impostos, tão somente para o Imposto de Renda (art. 153, §1º, I, da CF), o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (arts. 156, §1º, I e 182, § 4º, II da CF) e o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (art. 153, §4º, I, da CF).

Dessa forma, a norma da progressividade foi concebida pelo Sistema Tributário Brasileiro como uma regra, de modo que o STF entendeu que somente deveria ser aplicada nos casos previamente autorizados pela Constituição, a teor das Súmulas 656 e 668 do Pretório Excelso (COLARES, Lais, 2018).

Entretanto, tal norma também aparece na doutrina como sendo um subprincípio da capacidade contributiva, assim fora classificado por Ricardo Lobo Torres (TORRES, 2012, pag. 299). Isso porque o princípio não necessita estar expressamente previsto no ordenamento jurídico brasileiro, vez que é decorrente do fundamento de existência moral e jurídico do sistema tributário (COLARES, Lais, 2018).

Dessa forma, podem ser concebidos ambivalentemente como normas finalísticas e de valoração. Esse é o entendimento que vem avançando timidamente também no âmbito jurisprudencial, vez que o STF em diversas decisões a partir de 2013, a exemplo do RE 562/045-RS, reconheceu a progressividade do Imposto sobre Transmissão de Bens *Causa Mortis*-ITCMD sem expressa previsão constitucional, fundamentado no princípio da capacidade contributiva (COLARES, Lais, 2018).

Apesar dessa divergência de classificação, a progressividade consiste na cobrança dos tributos de forma ascendente em relação à base de cálculo. Desse modo, alíquota e base de cálculo se tornam diretamente proporcionais. (TORRES, 2012).

Calha ressaltar que a aplicação da norma da progressividade, aqui se referindo mais ao seu sentido de regra, encontra limites nos direitos fundamentais do contribuinte, não podendo

alcançar um elevado grau que configure caráter confiscatório. Pois, desse modo prejudicaria o núcleo do direito fundamental à propriedade e à livre iniciativa (COLARES, Lais, 2018).

Ademais, a progressividade não só é uma forma de exteriorização do princípio da capacidade contributiva, mas também pode existir por questões extrafiscais, a exemplo da progressividade do IPTU como forma de obrigar ao proprietário/ contribuinte o exercício da função social da propriedade (182, § 4º, II da CF).

Portanto, a melhor definição de progressividade vai além do crescimento proporcional de alíquota *versus* base de cálculo, é um princípio norteador do sistema tributário brasileiro na busca pela materialização dos ideais de justiça fiscal e social, decorrentes do fundamento de existência do Estado democrático de Direito. Além de ser um importante meio de concretização do princípio da capacidade contributiva, na busca por um resultado de uma carga tributária materialmente justa.

2.3.2 Seletividade

A seletividade, prevista nos arts. 153, § 3º, I da CF, aduz que a tributação ocorre inversamente proporcional à essencialidade do bem e diretamente proporcional a sua superfluidade. Nesse sentido, ensina Ricardo Lobo Torres que: “A essencialidade admite graduação, de modo que a alíquota ou não existirá, quando o produto se tornar absolutamente essencial para atender as necessidades primárias, ou será fixada em escala ascendente na proporção em que menor for a sua utilidade social.” (TORRES, 2012, pag. 333).

Desse modo, a seletividade pode ser efetivada pela progressividade das alíquotas, por variações da base de cálculo ou por incentivos fiscais. No entanto, a técnica mais utilizada é a da diferenciação de alíquotas (BARRETO, 2009, pg. 09).

Nessa senda, não há no Direito positivo critérios formais ou materiais para a valoração jurídica da necessidade social do consumo de determinado produto pela população. Dessa forma, está a cargo da discricionariedade do legislador realizar essa graduação, levando em consideração os dados políticos e econômicos da conjuntura social, os quais variam conforme o tempo e o espaço. Para isso, deve-se observar a pessoa do consumidor, e não o contribuinte de direito, nem as qualidades intrínsecas do produto. (TORRES, 2012).

No entanto, calha ressaltar que tal atuação do legislativo encontra limitações nos direitos fundamentais do contribuinte, bem como no próprio princípio da capacidade contributiva (TORRES, 2012).

Por fim, Ricardo Lodi Ribeiro (2010, pag. 13) aduz que o subprincípio da seletividade se mostra mais adequado para a concretização do princípio da capacidade contributiva aos impostos indiretos, como o ICMS e o IPI, sendo o primeiro facultativo de sua aplicação e o segundo obrigatório. Isso ocorre porque é possível mensurar a riqueza do contribuinte de fato a partir do grau de indispensabilidade do bem consumido. Desse modo, produtos considerados como dispensáveis pelo legislador, a exemplo de bebidas e perfumes, recebem uma alíquota mais gravosa que os produtos de cesta básica.

2.3.3 Proporcionalidade

Calha ressaltar que há uma divergência doutrinária na classificação da proporcionalidade, se princípio ou postulado. Alguns autores como Ricardo Lodi Ribeiro e Ricardo Lobo Torres identificam a proporcionalidade como sendo um princípio derivado do princípio da capacidade contributiva.

Já para Humberto Ávila a proporcionalidade se trata de um postulado, ou metanorma, pois apenas servem de parâmetro para a aplicação de outras normas. Segundo o autor:

Isso demonstra que esses exames investigam o modo como devem ser aplicadas outras normas, quer estabelecendo os critérios, quer definindo as medidas. De qualquer forma, as exigências decorrentes da razoabilidade, da proporcionalidade e da proibição de excesso vertem sobre outras normas não, porém, para atribuir-lhes sentido, mas para estruturar racionalmente sua aplicação. Sempre há uma outra norma por trás da aplicação da razoabilidade, da proporcionalidade e da excessividade. Por esse motivo, é oportuno tratá-las como metanormas. E, como elas estruturam a aplicação de outras normas, com elas não se confundindo, é oportuno fazer referência a elas com outra nomenclatura. Daí a utilização do termo “postulado”, a indicar uma norma que estrutura a aplicação de outras”. (ÁVILA, 2006, p. 125, *apud* RIBEIRO, Renata, 2015).

Em contrapartida, Ricardo Lodi Ribeiro leciona sobre a proporcionalidade que:

É o padrão clássico para efetivação da capacidade contributiva concebido por Adam Smith a partir da teoria do benefício, segundo a qual se presume que as pessoas se beneficiam das prestações estatais na proporção de suas riquezas.²⁴ Contestada por Stuart Mill, a teoria do benefício encontrou oposição na teoria do igual sacrifício, que acabou por consagrar o subprincípio da progressividade como grande instrumento do Welfare State. Juntamente com este, no entanto, a progressividade começou a perder fôlego, a partir das décadas de 1970 e 1980, quando a teoria do benefício foi retomada James Buchanan,²⁵ durante o apogeu do neoliberalismo. Nos dias atuais, a proporcionalidade é saudada como o melhor índice de capacidade contributiva por John Rawls²⁶ e Klaus Tipke. Porém, mesmo sob a perspectiva liberal assumida por esses autores, é reconhecida a importância da progressividade como mecanismo de distribuição de renda²⁸ no Estado Social (RIBEIRO, 2010).

No entanto, o sentido adotado no presente trabalho será o da proporcionalidade como sendo um princípio derivado da capacidade contributiva. Desse modo, o subprincípio da proporcionalidade consiste na tributação por meio de alíquotas únicas, variando-se a base de

cálculo conforme a disponibilidade econômica do contribuinte. Dessa forma, verifica-se a capacidade contributiva a partir da variação na base de cálculo. (RIBEIRO, 2010).

Segundo Ricardo Lobo Torres (TORRES, 2012), tal princípio é o mais adequado para concretização da capacidade contributiva nos patrimônios imobiliários.

No entanto, o princípio em comento limita-se a garantir apenas a igualdade formal de seus contribuintes. Pois, levando-se em consideração apenas a base de cálculo, não se pode auferir a capacidade contributiva global do indivíduo. Um exemplo disso seria que um contribuinte que possuísse apenas um imóvel de valor elevado pagaria mais tributos do que outro que tivesse vários imóveis de valores menores (RIBEIRO, 2010).

Por fim, afirma Eduardo Maccari Telles (TELLES, 2002) que: “A injustiça, portanto, não estará nunca na proporcionalidade ou na progressividade, mas na impossibilidade de visualização, na tributação de natureza real, da capacidade contributiva global do pagador.”.

2.3.4 Personificação

Tal subprincípio, previsto no § 1º do art. 145 da CF/88, impõe ao legislador a observância de características pessoais do contribuinte no que se refere ao seu patrimônio (riqueza estática), renda e atividades econômicas (riqueza dinâmica) para mensurar a tributação, pois tais aspectos personificam a riqueza do contribuinte (RIBEIRO, 2010).

Ademais, sua manifestação se dá de maneira plena nos impostos pessoais, mas também se aplicam aos reais, vez que o patrimônio também é uma expressão econômica dos direitos de personalidade (RIBEIRO, 2010).

Exemplos de aplicação desse postulado ocorre na dedução de despesas do contribuinte no Imposto de Renda, como também na isenção de IPTU para ex-combatentes e aposentados que percebam até determinada renda (RIBEIRO, 2010).

3 ANÁLISE DO PERFIL DA ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

Após a discussão sobre os princípios constitucionais norteadores dos ideais de justiça fiscal, mais precisamente no que tange ao da capacidade contributiva, os subprincípios decorrentes dessa e suas formas de concretização, será realizado no presente capítulo um estudo descritivo do perfil da arrecadação brasileira, com o objetivo de identificar se os postulados descritos no capítulo anterior estão presentes neste cenário.

3.1 BREVE HISTÓRICO DA CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

A Carga Tributária Bruta é definida como a razão entre a arrecadação de tributos e o PIB, produto da economia, ambos considerados em termos nominais. Calha ressaltar que não existe no Brasil uma metodologia oficial para calcular tal fração. No entanto, os órgãos oficiais, a exemplo da Secretaria da Receita Federal brasileira, quando apresentam anualmente suas estimativas de carga tributária utilizam uma metodologia aproxima, também usada pelo Instituto Brasileiro de Geografia e Estatísticas-IBGE-órgão público responsável pelo cálculo oficial do PIB- nas contas nacionais e pelo FMI (KHAIR, Amir; AMORIM, Érika; AFONSO, José Roberto, 2005, pág. 27-28).

O índice em comento se mostrou crescente e contínuo ao longo dos anos, porém de forma tênue, permanecendo na faixa de 25 % do PIB desde 1947 até 1993. Contudo, após a introdução do Plano Real, em 1994 e devido a uma queda drástica na inflação acarretou em uma carga tributária no percentual de 30 % do PIB durante o período de 1994/ 1998. A partir de então, continua em crescimento exponencial, com exceção de uma ligeira queda no ano de 2003 (KHAIR, Amir; AMORIM, Érika; AFONSO, José Roberto, 2005, pág. 30).

Já em outra pesquisa, restou demonstrado que a carga tributária brasileira apresentou uma estabilização ao redor de 29 % do PIB em 1990, em razão do Plano Collor, patamar idêntico ao início da década de 1980. Contudo, em virtude do Plano Real de 1994 tal índice voltou a crescer, alcançando o patamar de 29,8 % do PIB em 1995. A partir desse período se mostrou estável no entanto, a partir de 1998 voltou a apresentar tendência de crescimento, tanto é que atingiu o *quantum* de 36,74 % em 2004, 1,2 pontos percentuais a mais que em 2003 (Santiago, Marlene; Silva, José Luis, 2005).

Nesse passo, segundo dados liberados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, desde 2002 a carga tributária ultrapassou a faixa dos 30 % do PIB e seguiu apresentando uma variação positiva, com a mínima de 31,39 % do PIB em 2003, alcançando sua máxima de 33,66

% em 2007, antes da crise econômica de 2008 e, por fim, se estabilizou em 32,43 % do PIB no ano de 2017 (RECEITA FEDERAL, 2017).

Prosseguindo, em 2018 o mesmo índice atingiu aproximadamente a marca de 33,58 % do PIB, 0,97 pontos percentuais a mais que o ano anterior e, segundo o estudo em comento, o maior valor desde o ano de 2010, ressaltando que tais números são dados por aproximação (SECRETARIA DO TESOUREO NACIONAL, 2018).

Dentre os tributos federais, aqueles que mais contribuíram para o aumento da arrecadação tributária foram as Contribuições para o Pis/Pasep (Programa de Integração Social e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público) e para a Cofins (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social), decorrentes principalmente da elevação das alíquotas sobre os combustíveis, bem como o Imposto Provisório sobre Movimentações Financeiras (IPMF), em 1994. Quanto aos tributos estaduais, aquele que apresentou maior destaque na arrecadação foi o ICMS (Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), já na seara municipal foi o ISS (Imposto Sobre Serviços) (RECEITA FEDERAL, 2017).

Dessa forma, pode-se afirmar que as pesquisas são unânimes ao indicar que o aumento da Carga Tributária Brasileira, desde 1988 se deu em razão do aumento da cobrança de tributos pela via legislativa, como também a provisão de recursos para sustentar a política fiscal, vez que esta dispõe de uma incapacidade de contenção de despesas, principalmente no que tange aos gastos com a seguridade social e custeio da máquina pública (RIBEIRO, Márcio Bruno. 2010. Pag 37).

Concluindo, o Técnico de Planejamento e Pesquisa da Coordenação de Finanças Públicas do IPEA (Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada) resume que:

Em vista do que foi exposto até aqui, pode-se dizer que o aumento considerável da carga tributária bruta no período 1995-2008 – pouco mais de 8% do PIB – esteve relacionado a dois momentos distintos. No primeiro, diante de um cenário internacional desfavorável e de uma desvalorização cambial que pôs em risco o equilíbrio das contas públicas, o governo federal recorreu ao aumento das alíquotas das principais contribuições (Cofins e CPMF) em 1998 e 1999. O segundo momento esteve relacionado ao ambiente macroeconômico favorável do período 2004-2008, quando o aumento da arrecadação foi em grande parte influenciado pelo crescimento da renda, do lucro e do emprego (Ribeiro, Márcio Bruno. 2010. Pag 14).

3.2 ANÁLISE POR ESFERA DE GOVERNO

Verifica-se ao longo dos anos que a União é responsável pela maior parte da arrecadação. Somente em 2004, 25 % do PIB adveio de tributos federais, equivalente a dois terços da carga tributária global, 0,98 pontos percentuais a mais do que o ano anterior, sendo 7,3 % do PIB oriundos de Impostos federais, 9,31 % de Contribuições Sociais, 5,30 % de

Contribuições para custeio da Previdência Social, 1,7 % na categoria de FGTS e 1,41 % das demais (KHAIR, Amir; AMORIM, Érika; AFONSO, José Roberto. 2005. Pag. 31).

Já a participação estadual representa cerca de um quinto da arrecadação nacional. Também em 2004, tal arrecadação alcançou 9,78 % do PIB, sendo 7,82 % referente à arrecadação de ICMS, 0,5 % de IPVA e 1,47 % dos demais. (KHAIR, Amir; AMORIM, Érika; AFONSO, José Roberto. 2005. Pag. 31).

Em continuidade, o peso da arrecadação dos Municípios é extremamente baixo em relação as outras esferas de governo. Ainda em 2004, somente 1,99 % do PIB adveio de arrecadação municipal, sendo 0,62 % de ISS, 0,50 % de IPTU e 0,87 % dos demais (KHAIR, Amir; AMORIM, Érika; AFONSO, José Roberto, 2005, pág. 31).

Já no relatório mais recente divulgado pelos órgãos oficiais, relativo ao ano de 2017, observou-se que a União atenuou a sua participação no recolhimento de receitas tributárias, assinando a sua sexta redução consecutiva. Isso se deu em razão da arrecadação advinda de parcelamentos especiais, principalmente o PERT- Programa Especial de Regularização Tributária, instituído pela Lei nº 13.496, de 24 de outubro de 2017 (RECEITA FEDERAL, 2017).

No entanto, tal ente federativo ainda se encontra na posição de protagonista da carga tributária, atingindo o marco de 68,2 % da arrecadação total, equivalente a 22,06 % do PIB, sendo 0,02 pontos percentuais a menos que o ano anterior. Tal cenário está em contraste com os 25,72% da arrecadação total oriundos dos Estados, correspondente a 8,34 % do PIB, bem como aos 6,26% e 2,03 %, respectivamente, da arrecadação municipal (RECEITA FEDERAL, 2017).

3.3 POR ESPÉCIE DE TRIBUTO

A distribuição da arrecadação pelos principais tributos demonstra que, apesar do grande número de impostos e contribuições existentes no sistema tributário brasileiro, aquela ainda continua bastante concentrada somente em algumas espécies, conforme se verifica dos relatórios anuais da carga tributária, divulgados pela Receita Federal do Brasil.

Tal comportamento de arrecadação vem ocorrendo sucessivamente ao longo dos anos. Isso porque em uma pesquisa realizada pelo IPEA demonstrou que em 1996 cerca de 70 % da arrecadação total adveio de somente cinco espécies de tributos, quais sejam: ICMS, Contribuição para a Previdência Social IR, Cofins e IPI, sendo que um quarto da receita tributária foi proveniente de um único imposto, o ICMS (VARSAÑO, Ricardo; PESSOA, Elisa

de Paula; SILVA, Napoleão Luiz; RODRIGUES, José Roberto; ARAÚJO, Erika Amorim; RAMUNDO, Julio Cesar, 1998, pág. 7).

Nesse passo, em 2003-2004 a arrecadação tributária foi composta majoritariamente por: 21,80 % do recolhimento total referente ao ICMS, correspondente a 7,80 % do PIB; 17,39 % da arrecadação referente ao IR, equivalente a 6,20 % do PIB; 14,78 % relativo à Contribuição para Previdência Social, representando 5,30 % do PIB; 12,23 % advindo da Cofins, correspondente a 4,40 % do PIB; 4,46% referente ao recolhimento de FGTS, correspondente a 1,60 % do PIB; entre outros (SANTIAGO, Marlene Ferreira; SILVA, José Luis, 2005).

Já o tributo que mais influenciou no crescimento da carga tributária nacional nesse mesmo período foi a Cofins, em razão de diversas alterações legislativas ocorridas, como a instituição do regime de não cumulatividade (Lei n.º 10.833/2003), majoração de alíquota de 3 para 7,5 %, ampliação da incidência sobre importações (Lei n.º 10.865/2004) e variação positiva da retenção na fonte pelos contratantes de serviços (KHAIR, Amir; AMORIM, Érika; AFONSO, José Roberto, 2005, pág. 27-42).

Nesse sentido, outro estudo demonstra que “no período de 1996 a 2005, a Cofins evoluiu 162,09%, saindo de uma arrecadação de R\$ 34,3 bilhões, em 1996, para R\$ 89,9 bilhões, em 2005.” (SALVADOR, Evilásio, 2012). Isso ocorreu devido a um ajuste fiscal conhecido como “pacote 51”, em razão da grave crise econômica de 1998, que levou o Brasil a firmar um acordo com o FMI, necessitando, assim, tomar medidas para conseguir um superávit fiscal.

Demais disso, segundo dados da Receita Federal Brasileira, durante o interstício de 2006 a 2017 a arrecadação fiscal evoluiu da seguinte maneira: o ICMS se comportou com uma variação negativa de 7,06 % do PIB em 2006 para 6,72 % em 2017. Já o IR saltou de 5,63 % do PIB em 2006 para 5,91 % em 2017, apresentando altas nos anos de 2008 e 2016, com 6,21 % do PIB e 6,17 %, respectivamente. Quanto à Contribuição para Previdência Social passou de 5,02 % do PIB para 5,40 %, elevando-se em 2011 e em 2012, com 5,57 % do PIB e 5,64 %, respectivamente. Finalizando com a quarta maior espécie de tributo, a Cofins reduziu de 3,71% do PIB para 3,38 %, mostrando-se elevada em 2008 e 2011 com 3,82% e 3,77 %, respectivamente (RECEITA FEDERAL, 2017).

Ademais, no ano de 2016 a arrecadação tributária foi composta prioritariamente por: 20,44 % do recolhimento total referente ao ICMS, correspondente a 6,60 % do PIB; 19,12 % da arrecadação referente ao IR, sendo que desse percentual apenas 1,40 % referem-se ao IRPF, 6,49 % ao IRPJ e 11,23 % retidos na fonte (renda de trabalho), tudo isso correspondente a 6,17

% do PIB; 16,58 % relativo à Contribuição para Previdência Social, representando 5,35 % do PIB; 9,97 % advindo da Cofins, correspondente a 3,22 % do PIB; 6,17% referente ao recolhimento de FGTS, correspondente a 1,99 % do PIB; entre outros (Receita Federal. 2017).

Já em 2017 a arrecadação tributária também apresentou o mesmo padrão, com a variação positiva em alguns pontos percentuais em relação ao ano anterior (Receita Federal. 2017).

Por fim, a estimativa da carga tributária para 2018, realizada pela Secretaria do Tesouro Nacional demonstra que os principais tributos responsáveis pela carga tributária foram o ICMS, com 7,04 % do PIB; Contribuição para Previdência Social, com 5,48 % do PIB, IRPF, com 3,85 % do PIB; e Cofins, com 3,58 % do PIB.

Dessa forma, é possível concluir que ao longo dos anos a carga tributária foi composta basicamente por um número restrito de espécies tributárias, quais sejam, o ICMS, a Contribuição para Previdência Social, o IR e a Cofins, apresentando algumas variações no decorrer do tempo, mas sem fugir desse padrão.

3.4 POR BASE DE INDICÊNCIA

As principais bases de incidência em que se divide a arrecadação tributária são: a renda (IR, CSLL e a extinta CPMF); a propriedade (IPTU, ITR, IPVA); a produção, formada pelas diversas contribuições incidentes sobre a folha de pagamento das empresas e pelas taxas de caráter indireto; a circulação e o consumo de bens e serviços (entre esses o ICMS e a Cofins); as contribuições previdenciárias; e, por fim, impostos sobre o capital: formados pelos impostos sobre transmissão de bens (RIBEIRO Márcio Bruno. 2010).

Conforme cada uma dessas é que os tributos são classificados em diretos e indiretos. Em tese, os tributos diretos incidem sobre a renda e o patrimônio pois não são passíveis de transferência a terceiros. Já os indiretos incidem sobre a produção e o consumo de bens e serviços, pois o seu custo pode ser transferido aos consumidores, que são os contribuintes de fato (SALVADOR, Evilásio, 2012).

Nessa senda, a tributação sobre a renda consiste na instituição de tributos que têm como fato gerador os rendimentos de qualquer natureza, os quais compreendem um superávit patrimonial. No Brasil, o imposto sobre renda foi instituído em 1922, com a introdução das Leis n. 4.625/22, e a n. 4.783/23, de competência do governo federal, devido por pessoas físicas e jurídicas, e cobrado a partir de 1924, tendo como fato imponible o conjunto líquido de rendimentos de qualquer origem (MONTEIRO, Nelson, 2016, pag 8).

Já a tributação sobre o patrimônio foi instituída no art. 9º da Constituição brasileira de 1981, inicialmente de competência estadual, cujo fato gerador é a transmissão de propriedade, bem como sobre imóveis rurais e urbanos, atualmente composta pelo IPVA, IPTU, ITBI, ITCMD e ITR (MONTEIRO, Nelson, 2016, pag 12).

Quanto à tributação sobre o consumo, esta não incide sobre o custo de realização da mercancia e produção do bem, mas sim sobre o valor que o consumidor paga para usufruir de determinado bem ou serviço produzido por outra pessoa/empresa (MONTEIRO, Nelson. 2016, pag 19).

Sendo assim, os dados constantes nos boletins emitidos pelos órgãos oficiais ao longo do tempo demonstram que a distribuição da carga tributária, ao ser analisada pelas principais bases de incidência, se dá de forma desequilibrada, pois há evidente exagero na participação dos tributos sobre bens e serviços na arrecadação total (VARSAÑO, Ricardo; PESSOA, Elisa de Paula; SILVA, Napoleão Luiz; RODRIGUES, José Roberto; ARAÚJO, Erika Amorim; RAMUNDO, Julio Cesar. 1998).

Nesse sentido, pesquisas demonstram que durante o período de 2003-2004, cerca de metade da arrecadação nacional, correspondente a 18,3% do PIB, adveio de impostos e contribuições incidentes sobre o mercado interno de bens e serviços (como o ICMS, a Cofins e o PIS), junto com os tributos sobre as transações financeiras, como o IOF e a extinta CPMF (KHAIR, Amir; AMORIM, Érika; AFONSO, José Roberto, Jul.2005, pág 27-42).

Por conseguinte, em 2015, a carga dos tributos sobre o lucro e ganhos de capital somava o montante de 6,7 %, já a base de bens e serviços se situava em 13,2 %, em contraste com a da propriedade, com 2,0 %. Tais dados diferem da maioria dos países da OCDE, que possui média de 11,5 %, 1,2 % e 1,9 %, respectivamente (SILVEIRA, Fernando; PASSOS, Luana; ROCHA GUEDES, Dyeggo. 2018?).

Já segundo o mais recente relatório divulgado pela Receita Federal, referente ao ano de 2017, também apresenta o mesmo comportamento: a base de incidência com maior variação positiva foi a de bens e serviços, 0,86 % a mais que em 2016. Isso ocorreu principalmente em razão do crescimento do PIS/Cofins no setor de combustíveis.

Em contrapartida, o grupo de incidência com maior variação negativa foi o da renda, 0,78 % a menos que o ano anterior, seguido pela folha de salário, com déficit de 0,12 %. Por fim, a da propriedade atingiu a monta de 4,58 %, apenas 0,06% maior que o exercício passado.

Quanto às demais bases de incidência, estas mantiveram-se constantes em relação a 2016 (RECEITA FEDERAL, 2017).

Importante frisar que além da baixa participação do grupo de incidência sobre a propriedade, ainda há um desequilíbrio em tal base de arrecadação. Isso pois existe um maior peso na tributação sobre veículos (IPVA) e imóveis (IPTU), enquanto pouco se observa a tributação sobre transferência patrimonial, com a isenção, inclusive, da tributação patrimonial sobre bens de luxo, a exemplo de jatos, iates, joias (SILVEIRA, Fernando; PASSOS, Luana; ROCHA GUEDES, Dyeggo, 2018?).

Ademais, no que tange ao IPTU, a defasagem cadastral e da planta de valores favorece a subtributação do patrimônio, que em associação à ausência de progressividade segundo o valor dos imóveis, acarreta em um perfil distributivo neutro do tributo (SILVEIRA; PASSOS, 2017).

Nesse sentido, segundo pesquisa realizada por Néelson Monteiro Júnior demonstra que o perfil da tributação no Brasil difere dos países participantes da OCDE, no sentido que:

Em estudo realizado pela Receita Federal⁵⁴, utilizando informações da OCDE. (imagem n.º 6) no qual se compara a carga tributária sobre bens e consumo dos países membros (OCDE) com a realidade nacional, o Brasil (17,9) está muito acima da média da OCDE (11,5) e, da mesma forma, bem acima de países em desenvolvimento e desenvolvidos como, por exemplo, Estados Unidos (4,3), Suíça (6,1) e Alemanha (10,7), tornando hialina evidência de que a política nacional tributa pesadamente o consumo, uma vez que a base tributária da renda no Brasil não consegue alcançar, individualmente, os valores necessários para a movimentação da máquina governamental. (MONTEIRO, Néelson. 2016. Pag 20).

Calha ressaltar que a partir do ano de 1994, em virtude do Plano Real, a participação dos tributos incidentes sobre a renda aumentou. No entanto, ainda não possui a proporção da base de incidência sobre bens e serviços (VARSANO, Ricardo; PESSOA, Elisa de Paula; SILVA, Napoleão Luiz; RODRIGUES, José Roberto; ARAÚJO, Erika Amorim; RAMUNDO, Julio Cesar, 1998).

Nas palavras de boa parte da doutrina, algumas razões para que isso ocorra são:

A baixa participação da tributação sobre a renda e sobre o patrimônio exprime uma preferência da União por tributos que sejam de mais fácil arrecadação, como os que utilizam o faturamento como base impositiva. Tais tributos, ainda que de pior qualidade, possuem elevada produtividade fiscal, especialmente em contextos inflacionários. Note-se também que suas arrecadações não são partilhadas com as unidades subnacionais, o que é outro motivo para a preferência total (VARSANO, Ricardo; PESSOA, Elisa de Paula; SILVA, Napoleão Luiz; RODRIGUES, José Roberto; ARAÚJO, Erika Amorim; RAMUNDO, Julio Cesar, 1998).

Outro fator para a tímida participação da base de incidência sobre renda é a não instituição do IGF (Imposto sobre Grandes Fortunas), previsto na Constituição de 1988, mas nunca regulamentado.

De certo, a arrecadação sobre tributos indiretos dificulta a concretização do mandamento constitucional de aferição da capacidade contributiva. Em contrapartida, há quem defenda a tributação sobre o consumo, sob o argumento de que tal base tributária é simples de calcular, pagar e controlar, tanto pelos agentes econômicos, quanto pelo fisco, além de que aquela é proporcional ao consumo, conseqüentemente, à renda, já que os dois são signos demonstrativos de riqueza (COELHO, Isaías, 2016).

No entanto, a análise da progressividade ou regressividade da carga tributária transcende tal argumento. Por isso, também é necessário observar os gastos com os principais tributos diretos e indiretos em contribuintes dos mais diversos níveis de renda, obtendo uma avaliação mais precisa quanto ao grau de regressividade do sistema tributário brasileiro (RIBEIRO, Márcio Bruno, 2010).

3.5 AFERIÇÃO DO PERFIL DE CONSUMO TRIBUTÁVEL

Restou verificado no tópico anterior que a carga tributária brasileira é e sempre foi sustentada pelo recolhimento de tributos incidentes sobre a base de bens e serviços, mais precisamente pelo ICMS.

Dessa forma, é imprescindível para o estudo em comento entender o quê está sendo tributado nessa categoria, estudando o perfil de consumo das famílias brasileiras, para melhor entender e verificar o grau de regressividade ou não do sistema tributário brasileiro.

Para isso, serão utilizados dados divulgados pelo órgão competente, qual seja, o IBGE, responsável pela catalogação de dados sobre gastos das famílias e demanda. A primeira pesquisa de abrangência nacional realizada por tal órgão foi a o Estudo Nacional da Despesa Familiar (Endef), no período de 1974-1975. Porém, a partir da década de 80, o Endef foi substituído pela Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF), a qual é realizada a cada sete anos (CASTRO, Paulo Furtado; MAGALHÃES, Luis Carlos. 2007, pág 13).

Segundo o IBGE, o consumo é definido como o gasto com alimentação, habitação, vestuário, transportes, comunicação, despesas pessoais, saúde, educação e lazer, etc (CASTRO, Paulo Furtado; MAGALHÃES, Luis Carlos. 2007, pag 13).

Conforme a POF de 1995-1996, restou demonstrado que as famílias menos remuneradas gastam mais com alimentação, saúde e transporte que as mais privilegiadas. Enquanto esta última gasta mais com o setor de educação e lazer que aquela (CASTRO, Paulo Furtado; MAGALHÃES, Luis Carlos. 2007, pag 58).

Dessa forma, verificou-se também que a participação dos gastos com transporte urbano foi inversamente proporcional à renda familiar. Já para as famílias mais afortunadas esse setor diminui em razão da grande aquisição de veículos próprios (CASTRO, Paulo Furtado; MAGALHÃES, Luis Carlos. 2007, pág 58).

Em contrapartida, os gastos com ativos recuaram de 5,8% para 3,7%, entre 1987/1988 e 1995/1996 para as famílias que ganham até dois salários mínimos, enquanto apresentou tendência de crescimento em todas as outras classes (CASTRO, Paulo Furtado; MAGALHÃES, Luis Carlos. 2007, pág 58).

Já atualmente esse cenário mostrou uma breve alteração. Isso porque, segundo a última POF, referente ao período de 2017-2018, verificou-se que:

As famílias com rendimento de até dois salários mínimos (R\$ 1.908,00) comprometiam uma parte maior de seu orçamento em despesas com alimentação e habitação do que aquelas com rendimentos superiores a 25 salários mínimos (R\$ 23.850,00). A relação se inverte no que se refere às despesas com transporte e educação (IBGE, 2019).

Desse modo, o grupo dos gastos com a alimentação se mostrou proporcionalmente maior para as classes nas desfavorecidas, apresentando 22,6 % quando os rendimentos R\$ 1 908,00 (um mil novecentos e oito reais) e 7,6% nas classes com renda acima de R\$ 23 850,00 (vinte e três mil oitocentos e cinquenta reais) (IBGE, 2019).

Quanto à habitação, tal grupo também demonstrou uma relação inversamente proporcional entre a despesa e a renda, isso porque as classes mais desafortunadas gastaram mais com aluguel, serviços imobiliários e artigos para o lar (IBGE,2019).

Por conseguinte, no que tange à educação “as participações, segundo a POF 2008-2009, foram de 1,9% quando os rendimentos eram os mais baixos e de 5,1% na classe dos valores mais elevados” (IBGE,2019).

Já em relação aos gastos realizados com assistência à saúde, tal pesquisa demonstrou que as famílias mais desfavorecidas gastam mais com remédio que as classes mais altas. No entanto, tal relação se inverte quando se trata de gastos com plano de saúde (IBGE, 2019).

Avançando ainda na análise, a pesquisa aduz que um quarto da população brasileira, correspondente 23,9 % das famílias, equivalente a 44,8 milhões de pessoas em 16,5 milhões de famílias, percebem uma renda correspondente de no máximo dois salários mínimos. Enquanto que três quartos das famílias brasileiras, cerca de 73 % delas, percebem rendimento de até seis salários mínimos. Ademais, somente 13 % daquelas possuem um orçamento familiar superior a dez salários mínimos (IBGE, 2019).

Por fim, tal estudo concluiu que agrupando as menores classes, obteve-se um resultado equivalente a uma apropriação de 59,5% das despesas totais. Já as famílias que viviam com mais de 25 salários contribuíram uma apropriação de 15,6% daquelas.

Dessa forma, diante dos dados apresentados foi possível verificar que os principais bens tributados na classe do consumo são oriundos de gastos com a alimentação, transporte, saúde e habitação, sendo que tal dispêndio advém predominante das famílias mais desfavorecidas, enquanto as classes mais elevadas consomem menos com isso e mais com educação e lazer.

Sendo assim, restou verificado que o perfil de consumo tributável está em desencontro com o subprincípio da capacidade contributiva, qual seja, o da seletividade.

Diante disso, além do fato da tributação brasileira ser predominantemente sustentada pela tributação incidente sobre a base de bens e serviços, mais precisamente o ICMS, em tese tributos indiretos, tal arrecadação recai principalmente nas famílias mais pobres, em que o consumo, conforme restou verificado, se trata de bens de utilidade essencial.

4 A (IN) EFICÁCIA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O presente capítulo tem como objetivo averiguar se o perfil da arrecadação tributária brasileira, conforme descrita no tópico anterior está em consonância com os princípios constitucionais de Justiça Fiscal, em especial o da capacidade contributiva e suas formas de concretização, as quais foram definidas no primeiro capítulo.

Demais disso, também será averiguado qual o papel do poder judiciário em tal cenário, bem como as consequências para a população brasileira, como também será apresentado uma proposta de solução para a temática, em caso de respostas negativa para a problemática discutida no presente trabalho.

4.1 ANÁLISE DA CONGRUÊNCIA ENTRE O PERFIL DE ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA COM OS IDEAIS DE JUSTIÇA FISCAL

Para apontar as possíveis distorções existentes no sistema tributário nacional, mister destacar que o mandamento constitucional instituído no art. 145, § 1º da Constituição de 1988 estabelece que cada cidadão deve participar do financiamento do Estado na medida de sua possibilidade, medida através de sua renda, desde que respeitados o patrimônio, os rendimentos e as funções econômicas do contribuinte.

Mais além, ensina Paulo Caliendo que “Tributos não se resumem a um meio de pagamento por serviços públicos ou de custeio de direitos fundamentais, trata-se, da mesma forma, de um modo de concretização de uma determinada visão política sobre justiça econômica e distributiva.” (CALIENDO, Paulo, 2009, pág. 270).

Dessa forma, a tributação se mostra como um grande instrumento de concretização dos direitos dos cidadãos, que, baseado em um conceito de solidariedade entre contribuintes, assume evidente função redistributiva (BUFFON; MATOS, 2015 *apud* CALLIERO, Katielly Paula. 2017).

Nesse contexto, a justiça fiscal é um excelente caminho para a concretização de justiça social, seja por meio de ações de caráter positivo e prestacional, em se tratando de uma adequada alocação de recursos por parte do governo, quanto de cunho negativo, quando o Estado se abstém de realizar uma tributação que comprometa a capacidade contributiva dos cidadãos e inviabilize a materialização dos direitos fundamentais da pessoa humana (CALLIERO, Katielly Paula. 2017).

No entanto, diante dos dados elencados até aqui, percebe-se que o sistema de arrecadação brasileiro respeita apenas suavemente a este princípio. Isso porque restou verificado que a tributação brasileira é e sempre foi sustentada pela arrecadação de tributos cuja base de incidência são bens e serviços, em tese indiretos, mais precisamente o ICMS. Ou seja, o consumidor é o contribuinte de fato da tributação sobre o consumo.

Isso implica dizer que a partir do momento em que todas as pessoas pagam nominalmente a mesma tributação sobre o consumo, as classes menos favorecidas entregam mais de sua renda ao Estado em relação às mais afortunadas (CAMPADDELLI, Laura; BOSSA, Giselle, 2014). Para melhor ilustrar esse cenário, tal estudo exemplificou que:

A título ilustrativo, vamos imaginar que o sujeito “A” recebe por mês 1.000 moedas, tem retenção na fonte de 30%. Sobram 700 moedas para consumo, das quais consome 200 moedas com incidência de 25% de tributos sobre o consumo (50 moedas arrecadas em favor do Estado) e investe 500 moedas em fundo de renda fixa com incidência de 10% de imposto (50 moedas arrecadas). Isso perfaz um total de 100 moedas de carga tributária para o Estado.

Já um sujeito “B” que recebe por mês 200 moedas, e que portanto está na faixa de isenção do Imposto sobre a Renda, consome a totalidade das suas moedas com incidência de 25% de tributos sobre o consumo e gera para o Estado a arrecadação de 50 moedas.

Constata-se claramente que “B”, embora isento da tributação sobre a renda, foi mais onerado que “A”, visto que comprometeu 25% (50 de 200 moedas) de sua renda enquanto “A” comprometeu apenas 10% da sua renda (100 de 1.000 moedas).

Tal cenário demonstra que quando os impostos indiretos incidem sobre uma alíquota única “as famílias que se encontram no primeiro décimo de renda com propensão marginal a consumir de 1,249 experimentam uma carga tributária indireta 2,28 vezes superior do que as famílias que estão no último décimo, com propensão marginal a consumir de 0,547” (Zockun, 2017 *apud* SILVEIRA, Fernando; PASSOS, Luana; ROCHA GUEDES, Dyeggo. 2018?).

Sendo assim, a predominância de tributos indiretos em uma sociedade com altos níveis de pobreza e desigualdade, como a brasileira, implica em desconsiderar o papel redistributivo da política fiscal, ou seja, prioriza-se a arrecadação do que a isonomia material.

Além disso, a tributação brasileira sobre o consumo é extremamente complexa, exemplo é a existência de 27 leis instituindo ICMS, bem como 5.570 leis municipais instituindo o ISS. Esse cenário dificulta a participação do contribuinte na fiscalização sobre o montante de tributos pagos, bem como na sua destinação.

Nesse sentido, percebe-se que a escolha da política fiscal está intimamente relacionada ao grau de consentimento do contribuinte em pagar o tributo. Assim, ao se tributar mais o

consumo, existe uma tendência de mascarar o quanto está sendo recolhido e isso gera uma maior propensão à sonegação. Já ao se tributar a renda, atinge-se contribuintes mais conscientes e capazes de serem coniventes ou não com o pagamento dos tributos.

Ademais, além do fato da carga tributária brasileira ser sustentada prioritariamente por tributos indiretos, há inconsistências na tributação direta que dirimi seu potencial progressivo.

Isso porque a legislação do IRPF aponta uma seletividade em favor dos mais afortunados, visto que sobre a renda do trabalho incide alíquotas progressivas que vão de 7,5% a 27,5%, enquanto que na época do regime militar, a alíquota máxima era de 50 %, com onze faixas de tributação. Já os rendimentos provenientes de capital, a incidência das alíquotas se dá de maneira regressiva, iniciando com 22,5 % e indo até 15 %. Além disso, tem o fato de que os rendimentos provenientes de lucros e dividendos são isentos (SILVEIRA, Fernando; PASSOS, Luana; ROCHA GUEDES, Dyeggo. 2018?).

Ademais, é possível captar que a impossibilidade de dedução de algumas despesas essenciais para a concretização de direitos sociais, como despesas com moradia, alimentação e medicamentos, bem como a limitação da dedutibilidade dos gastos com educação e dependentes em valores incongruentes com a realidade, ferem a adequada mensuração da renda líquida tributável e, com isso, o princípio da capacidade contributiva (CALLIERO, Katielly Paula. 2017).

No entanto, esse perfil de tributação que ocorre no imposto de renda não se deu exclusivamente no Brasil, mas também se mostrou presente durante toda a América Latina nos últimos vinte anos (SILVEIRA, Fernando; PASSOS, Luana; ROCHA GUEDES, Dyeggo. 2018?).

Nesse mesmo sentido, em um estudo realizado por Fernandes, Campolina e Silveira (2017) mostra que:

Há quebra de equidade vertical, dado que a relação entre as alíquotas efetivas e o nível de renda tem a forma de uma parábola, começando com 0,20% na faixa mais baixa de rendimentos, crescendo até 12,05% na faixa de rendimento entre 40 e 80 salários mínimos, para decrescer até 7,30% na última faixa de renda. E a violação da equidade horizontal pode ser vista no fato das alíquotas efetivas dos grupos recebedores de lucros e dividendos serem sistematicamente menores do que as de outros grupos com mesmo nível de renda (Fernandes, Campolina e Silveira, 2017 apud SILVEIRA, Fernando; PASSOS, Luana; ROCHA GUEDES, Dyeggo. 2018?).

Outra informação que chama a atenção para a regressividade da carga tributária é a de que o IPTU, apesar de ser classificado como um imposto direto, por incidir sobre o patrimônio, é regressivo. Tal constatação é confirmada pelo índice de Lerman-Yitzhaki, que é

de -0,081, num estudo realizado pelo Instituto de pesquisa Econômica Aplicada- IPEA (PINTOS-PAYERASs, José Adrian, 2010).

Ainda nessa mesma pesquisa, também foi demonstrado que, *in verbis*:

O índice de Lerman-Yitzhaki de -0,157 indica que a carga tributária indireta no Brasil é regressiva. Os impostos indiretos contribuem para aumentar a desigualdade. O índice de Gini aumenta de 0,5896 para 0,6059 após a incidência dos impostos indiretos. (...)

Dos impostos indiretos destacados o que apresenta maior regressividade é o ICMS, -0,157, seguido do PIS e da Cofins, -0,137.

Além disso, também de acordo com o Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - IPEA (2015), estima-se que a isenção de lucros e dividendos alcance uma receita estimada na ordem de quarenta a cinquenta bilhões de reais, a qual o Estado naturalmente busca compensar através de outros agentes econômicos, por meio do aumento de tributos, objetivando o “efeito zero” nesse tipo de transação.

Ademais, outras questões dos impostos diretos que merecem atenção é o fato da insuficiência na tributação sobre o patrimônio, como também a não instituição do Imposto sobre Grandes Fortunas-IGF, previsto na Constituição de 1988.

Tais fatores contribuem para uma carga tributária regressiva, de modo que as pessoas que possuem uma quantidade menor de riqueza pagam, proporcionalmente, mais impostos do que as que possuem uma renda maior, sustentando a carga tributária brasileira.

Desse modo, os fatos apresentados até aqui demonstram que a carga tributária no Brasil é regressiva, tanto pela baixa participação dos impostos diretos, que apesar de possuírem esta classificação, possuem sua progressividade questionável, como bem fundamentado anteriormente, como também pelo montante considerável de receita perdido com as isenções, bem como a escolha insatisfatória dos produtos na tributação sobre o consumo. Isso quer dizer que, contraditoriamente, a parcela da população com menor poder aquisitivo é quem mais contribui para o sistema tributário brasileiro.

Tanto o é que em uma pesquisa realizada pelo técnico de planejamento e pesquisa da coordenação de finanças públicas do Ipea, utilizando as pesquisas de orçamentos familiares (POF) disponibilizadas pelo IBGE, mostrou que no período de 1995-1996, as famílias que ganhavam até dois salários mínimos suportavam o total da carga tributária indireta em torno do percentual de 27% da renda líquida, esta última considerada como a renda bruta familiar descontada a carga de tributos diretos (RIBEIRO, Márcio Bruno, 2010).

Já nos resultados obtidos por Silveira (2008 *apud* RIBEIRO, Márcio Bruno, 2010), com base nos dados da POF 2002-2003, também demonstraram um perfil regressivo da carga tributária, pois evidenciou-se que:

Uma pequena participação dos impostos diretos na renda pessoal, justificando – relativamente – a baixa progressividade deste grupo de tributos no Brasil. As contribuições previdenciárias também apresentaram reduzida progressividade, o que seria decorrente do fato de uma parte relativamente maior dos trabalhadores mais pobres não estar formalmente filiada à Previdência Social. Adicionalmente, Silveira (2008) fez uma avaliação mais desagregada em relação aos principais tributos. O IRPF mostrou-se como o mais progressivo, seguido pelo IPVA. O IPTU apresentou um perfil regressivo, resultado considerado inesperado e socialmente indesejável. Todos os tributos indiretos mostraram-se regressivos, não sendo contrabalançados pela progressividade dos impostos diretos. Os tributos de maior regressividade, medida em termos da concentração da renda disponível, foram o ICMS, o IPI e o agregado PIS/Cofins.

Esse quadro vai de encontro aos preceitos constitucionais de aferição da capacidade contributiva, sempre que possível, conforme art.145, § 1º da Constituição Federal vigente, o qual dispõe que cada cidadão deve contribuir para o financiamento do Estado de acordo com suas condições, garantindo, assim, uma isonomia econômica material.

Tendo em mente esse cenário de aguda pobreza, desigualdade, e injustiça, é que se deve colocar em pauta a progressividade tributária e o gasto social como caminhos para a promoção da equidade. Ambos os elementos comparecem como mecanismos que podem ser acessados na busca por justiça fiscal.

Nesse sentido, se entende por justiça fiscal o conceito adotado por Ricardo Lobo Torres, como sendo:

A justiça fiscal, especial dimensão da justiça política, é a nosso ver, a que oferece o melhor instrumental para a redistribuição de rendas, com a adjudicação das parcelas da riqueza nacional a indivíduos concretos. Abrange simultaneamente a justiça orçamentária, a tributária e a financeira (subvenções e transferências (...)) nesse sentido a justiça tributária é, por excelência, justiça distributiva (TORRES, 2012, pág. 111).

Tal cenário, aliado à ineficiência do poder público em cumprir com seus objetivos constitucionais gera descredibilidade no sistema tributário por parte do contribuinte, como também acarreta na sua possível sonegação.

Quanto a esse último, a doutrina confirma que, dentre outros fatores, a justiça do sistema tributário influencia na decisão do contribuinte em realizar a evasão fiscal.

Sendo assim, percebe-se que não se trata somente de tributar mais, sob pena de comprometer o crescimento econômico e a iniciativa privada, tampouco focar na redução do Estado e suas despesas. Um caminho promissor na busca de soluções para alcançar a Justiça

fiscal deve levar em consideração a equidade vertical e horizontal, o avanço econômico, a distribuição de riqueza e a capacidade de o Estado desenvolver suas atividades elementares.

Nessa direção, pesquisadores da Sociedade Brasileira de Economia Política defendem: “a necessidade de se tributar o capital concomitantemente ao uso de outras políticas públicas que sejam eficazes na regulação da acumulação e distribuição da riqueza mundial.” (SILVEIRA, Fernando; PASSOS, Luana; ROCHA GUEDES, Dyeggo. 2018?).

Assim sendo, se faz necessário a abertura de um tópico para o estudo de políticas públicas tributárias, bem como uma breve consideração sobre o perfil dos gastos públicos.

4.2 ANÁLISE SOBRE O PERFIL DE GASTO PÚBLICO BRASILEIRO

Destarte, a análise do gasto público, associado a uma política fiscal compatível com os ideais de capacidade contributiva, é caminho para promoção da equidade, consecutivamente, da justiça fiscal e social, vez que existem meios para se promover tais ideais de justiça sem comprometer o crescimento econômico e a produtividade.

Estudos demonstram que em 2012 “a despesa total do governo geral no Brasil correspondeu a 37% do Produto Interno Bruto (PIB), superior em aproximadamente cinco pontos percentuais de PIB ao gasto realizado pelo conjunto dos países de economia emergente” (SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL, 2015). Tal gasto foi inferior ao de países europeus e compatível com o dos Estados Unidos

Seguindo essa média de gasto público, em 2014 aproximadamente 63% do total do gasto público não financeiro no Brasil referem-se às despesas realizadas com seguridade social, educação e saúde. Sendo que essas duas últimas corresponderam a 31% de toda a despesa pública. Já os gastos com infraestrutura no Brasil representam 7% do total, em média. (SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL, 2015).

Por conseguinte, calha ressaltar que as despesas realizadas com a seguridade social compreendem os regimes geral e próprio de previdência social, a Lei Orgânica de Assistencial Social e a Renda Mensal Vitalícia.

Ademais, insta salientar que o aumento do gasto público nessa categoria se deu em razão de diversos fatores como: decisão de política econômica de conceder aumentos de salário mínimo acima da inflação, impactando previdência e programas assistenciais; aumento da expectativa de vida do brasileiro; aumento dos gastos relativos aos benefícios previdenciários

dos inativos e pensionistas; e, por fim, aos programas assistenciais como o Bolsa Família (SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL, 2015).

Já em pesquisa mais recente, também restou demonstrado que tal padrão de gasto público continua o mesmo, qual seja, concentrado na previdência social, gasto com pessoal e juros da dívida pública (FONSECA, Thiago, 2019).

Desse modo, essa análise demonstrou que, de fato, a maior parte da arrecadação do governo se dá para as classes mais humildes, o que deve ser modificado é o investimento na eficiência do serviço público.

No entanto, a questão de os contribuintes mais humildes, os quais sustentam a carga tributária, financiarem os seus próprios benefícios vai de encontro ao principado de solidariedade, que pauta o princípio da capacidade contributiva, bem como a própria existência do Estado Democrático de Direito.

4.3 ANÁLISE DO COMPORTAMENTO JURISPRUDENCIAL SOBRE A MATÉRIA E SEUS EFEITOS

Nesse ponto, o judiciário assume importante papel no controle de abusos do legislador, principalmente quando se trata de tratamento desigual entre os contribuintes (TORRES, Ricardo Lobo, pág.139).

Nessa senda, segundo Ricardo Lobo Torres (201, pág. 324), o judiciário somente pode interferir na legislação tributária concernente ao princípio da capacidade contributiva somente quando se atinge os direitos da liberdade, como o confisco, devendo o controle da injustiça legal se fazer pela via eleitoral.

No entanto, apesar da dificuldade em preencher o conteúdo do princípio da capacidade contributiva, há na jurisprudência um esforço tímido no sentido de concretização de tal princípio.

Inclusive, existe ADINs propostas ao STF baseadas em tal princípio, como é o caso da ADIN nº 4.927, proposta pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, questionando dispositivos da Lei 9.250/1995, que estabeleceram limites para dedução de despesas com instrução do contribuinte e seus dependentes no imposto sobre a renda das pessoas físicas. Isso também restou demonstrado da análise de alguns julgados.²

² EMENTA: Ação Direta de Inconstitucionalidade. 2. Art. 3o, da Lei no 7.940, de 20.12.1989, que considerou os auditores independentes como contribuintes da taxa de fiscalização dos mercados de títulos e valores mobiliários.

Dessa forma, evidente que o Judiciário não pode assumir papel de inovação no direito positivo, vez que isso feriria a cláusula pétrea da separação de poderes. No entanto, restou claro que este assume papel importante na concretização do princípio da capacidade contributiva, e, com isso, na persecução da justiça fiscal, principalmente através do controle de

3. Ausência de violação ao princípio da isonomia, haja vista o diploma legal em tela ter estabelecido valores específicos para cada faixa de contribuintes, sendo estes fixados segundo a capacidade contributiva de cada profissional. 4. Taxa que corresponde ao poder de polícia exercido pela Comissão de Valores Mobiliários, nos termos da Lei no 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional. 5. Ação Direta de Inconstitucionalidade que se julga improcedente. ADI - AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE nº 453. REATOR GILMAR MENDES. STF - Supremo Tribunal Federal, 2007.

EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO DE INSTRUMENTO. IPTU. PROGRESSIVIDADE. COBRANÇA. IMPOSSIBILIDADE. EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONTROLE DIFUSO. 1. O artigo 67 da Lei n. 691/84, do Município do Rio de Janeiro, não foi recepcionado pela Constituição do Brasil, eis que estabeleceu a progressividade do IPTU em função da área e da localização dos imóveis, circunstâncias ligadas à capacidade contributiva. Precedentes. 2. Efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade no controle difuso. A aplicação do artigo 27 da Lei n. 9.868/99 apenas se impõe no controle concentrado de constitucionalidade. Agravo regimental a que se nega provimento. AI-AgR - AG.REG.NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. Número 440881. Relator EROS GRAU. STF - Supremo Tribunal Federal.

EMENTA: TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA DE PESSOA FÍSICA. ISENÇÃO DA QUOTA CONDOMINIAL DO SÍNDICO. AUSÊNCIA DE ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. FATO GERADOR DE IMPOSTO DE RENDA NÃO CONFIGURADO. NÃO INCIDÊNCIA DA EXAÇÃO. RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE PROVIDO, EM CONFORMIDADE COM O PARECER DO MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL. 1. Buscou-se com a impetração, na origem, o reconhecimento de que a isenção de quota condominial pelo Síndico não configura renda para fins de incidência do Imposto de Renda de Pessoa Física. Defende o impetrante que não recebeu pagamento por prestação de serviços. 2. A teor do disposto no art. 43 do CTN, o aspecto material da regra matriz de incidência tributária do Imposto de Renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, sendo certo que o conceito de renda envolve o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos. 3. Logo, renda, para fins de incidência tributária, pressupõe acréscimo patrimonial ao longo de determinado período, ou seja, riqueza nova agregada ao patrimônio do contribuinte. Consoante jurisprudência firmada nesta Corte Superior, o imposto sobre a renda incide sobre o produto da atividade de auferir renda ou proventos de qualquer natureza, que constitua riqueza nova agregada ao patrimônio do contribuinte, e deve se pautar pelos princípios da progressividade, generalidade, universalidade e capacidade contributiva, nos termos dos artigos 153, III, § 2o., I, e 145, § 1o. da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Sob o viés da matriz constitucional, foi recepcionado o conceito do artigo 43 do CTN, de renda e proventos, que contém em si uma conotação de contraprestação pela atividade exercida pelo contribuinte (EREsp. 1.057.912 / SP, Rel. Min. LUIZ FUX, DJe 26.4.2011). 4. A quota condominial, contudo, é obrigação mensal imposta a todos os condôminos para cobrir gastos necessários à manutenção de um condomínio, ou seja, é despesa, um encargo devido pelos condôminos por convenção condominial. Assim, a dispensa do adimplemento das taxas condominiais concedida ao Síndico pelo labor exercido não pode ser considerada pró-labore, rendimento e tampouco acréscimo patrimonial, razão pela qual não se sujeita à incidência do Imposto de Renda de Pessoa Física, sob pena, inclusive, de violar o princípio da capacidade contributiva. Não se verifica, de fato, qualquer alteração entre o patrimônio preexistente e o novo, inexistindo ingresso de riqueza nova em seu patrimônio que justifique a inclusão do valor correspondente à sua quota condominial como ganho patrimonial na apuração anual de rendimentos tributáveis. 5. A interpretação das regras justributárias deve ser feita sob a inspiração dos princípios regedores da atividade estatal tributária, cujo escopo é submeter a potestade do Estado à restrições, limites, proteções e garantias do Contribuinte. Por tal motivo, não se pode, do ponto de vista jurídico-tributário, elastecer conceitos ou compreensões, para definir obrigação em contexto que não se revele prévia e tipicamente configurador de fato gerador. 6. Recurso Especial do Contribuinte provido, em conformidade com o parecer do MPF. RESP - RECURSO ESPECIAL. Número 2016.01.56470-7 201601564707. Relator NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO. STJ - SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. DJE DATA:10/12/2019.

constitucionalidade. Portanto, imprescindível que sua atuação se dê em conjunto com o Poder legislativo.

4.4 PROPOSTA DE SOLUÇÃO SOBRE A TEMÁTICA

O presente estudo demonstra a necessidade de haver uma alteração no modo de arrecadação dos tributos, aliado ao implemento de políticas públicas tributárias, a fim de dar à carga tributária brasileira um perfil mais compatível com os ideais de justiça fiscal, redistributiva e social desenhados na Constituição brasileira de 1988.

Para isso, serão abordados os conceitos e políticas públicas tributárias e como elas podem ser introduzidas em tal cenário, bem como alguns exemplos. Ademais, também será analisado neste capítulo qual a direção que o Estado vem tomando no sentido de reforma tributária.

Por fim, serão dadas sugestões de soluções que consigam interferir positivamente na seara da regressividade da carga tributária brasileira definido até aqui.

4.4.1 Políticas públicas tributárias

Políticas públicas são ações estatais positivas ou negativas que conectam as esferas jurídicas e políticas com vista ao atendimento de determinados setores da sociedade civil.

Segundo Secci (SECCI, 2010 *apud* KUNTZ, Tatiele; RODRIGUES, Hugo, 2018), a implementação de uma política pública se dá em cinco fases, quais sejam, a de identificação do interesse, agenda, formulação, implementação e avaliação, que não necessariamente aparecem na prática de maneira linear.

A primeira é marcada pela identificação do interesse público, através da discricionariedade da Administração Pública, devidamente fundamentada a decisão. Já na etapa de agenda se caracteriza quando a necessidade identificada adentra na programação do governo. Em consequente, na fase de formulação acontece o estabelecimento de estratégias, metas e prazos para a concretização da política pública. Por fim, na última fase se realiza a avaliação na qual são observados os impactos causados pela mesma, sua eficiência e possíveis alterações (SECCI, 2010 *apud* KUNTZ, Tatiele; RODRIGUES, Hugo, 2018).

No que tange à classificação das políticas públicas, estas são divididas em: políticas distributivas, as quais almejam a distribuição de recursos e a alocação de bens e serviços em regiões ou segmentos de determinados da sociedade; políticas regulatórias, as quais comandam a atividade de determinadas condutas, estabelecendo condições para que elas aconteçam;

existem também as políticas estruturadoras, que são aquelas definidoras de procedimentos pelos quais são formuladas as demais políticas públicas; por fim, há as políticas redistributivas, as quais objetivam a redistribuição de renda ou de riquezas (BUFFON; MATTOS, 2015 *apud* CALLIERO, Katielly Paula, 2017).

É nesse último grupo que estão enquadradas as políticas públicas tributárias, ou seja, quando a tributação, lastreada no princípio da capacidade contributiva, atua como um mecanismo de realocação de riquezas na busca pela igualdade material e justiça social (BUFFON; MATTOS, 2015 *apud* CALLIERO, Katielly Paula, 2017).

Portanto, há um vínculo estreito entre políticas públicas e tributação, vez que a Administração Pública somente consegue promovê-las se possuir recursos financeiros, estes obtidos principalmente por meio da arrecadação tributária.

Desse modo, exemplos de políticas públicas tributárias de condutas positivas são: “Na tributação direta: mudanças na alíquota e faixas do imposto de renda a pessoa física; reintrodução da tributação de lucros e dividendos; e regulamentação do imposto sobre grandes fortunas” (SILVEIRA, Fernando; PASSOS, Luana; ROCHA GUEDES, Dyeggo. 2018?).

Enquanto isso, um exemplo que políticas publicas de conduta negativa é:

Nesse sentido, não basta ter uma Constituição que elenca a erradicação da pobreza, da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais como parte de seus objetivos fundamentais, se as pessoas não tiverem condições mínimas para uma existência digna. É preciso que o Estado implemente ações positivas para a garantia de padrões aceitáveis de subsistência e, sobretudo, na seara tributária, se abstenha de tributar o mínimo vital dos cidadãos, permitindo que adquiram ou mantenham condições econômicas capazes de lhes proporcionar, ao menos, o acesso aos progressos básicos da Humanidade (CALLIERO, Katielly Paula, 2017).

4.4.2 Reforma tributária

Tramitam hoje no Congresso Nacional algumas propostas de alterações constitucionais, que são a PEC nº 110/2019, do Senado Federal, e a PEC nº 45/2019, da Câmara dos Deputados, ambas tratando de reforma tributária.

As duas propostas têm como principal objetivo a simplificação da tributação sobre a produção e a comercialização de bens e a prestação de serviços, base tributável atualmente compartilhada pela União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Nesse sentido, ambas propõem a extinção de uma série de tributos, condensando as “bases tributáveis em dois novos impostos: um imposto 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 (Imposto Seletivo)” (CÂMARA DOS DEPUTADOS, 2019).

De acordo com a PEC 110, o IBS seria capaz de substituir o IPI, IOF, PIS, Pasep, Cofins, CIDE-Combustíveis, Salário-Educação, ICMS, ISS. Enquanto que na PEC 45 aquele substitui cinco tributos, o IPI, PIS, Cofins, ICMS, ISS.

Quanto às alíquotas a serem cobradas, a PEC 110 propõe a criação de uma alíquota padrão, podendo ser alterada somente para alguns bem ou serviços, mas de maneira uniforme em todo o território nacional. Já na PEC 45, cada ente federativo instituiria sua própria sub-alíquota, que formam uma alíquota de referência para todo o território nacional.

Dito isso, percebe-se que as duas propostas, de fato, atingem um dos postulados para a persecução da justiça fiscal, que é a transparência, vez que se torna mais clara e passível de conhecimento por parte do contribuinte.

Porém, pouco demonstra afinidade com o princípio da capacidade contributiva, pois a existência de uma tributação baseada em uma alíquota única não é capaz de medir a capacidade contributiva global do contribuinte, conforme demonstrado no item 2.3.3 do presente trabalho.

Dessa forma, conclui-se que ambas as propostas atingem o subprincípio da capacidade contributiva, que é a proporcionalidade, porém isso pouco interfere no que tange à regressividade da carga tributária, que é o problema mais importante do sistema tributário brasileiro.

Diante disso, constata-se a existência de outros caminhos que melhor impactam nessa questão da regressividade da carga tributária brasileira, sendo os mais importantes a ampliação da progressividade através da redução da participação da tributação indireta no sistema tributário nacional, bem como da reformulação da legislação do Imposto de Renda.

A primeira proposta foi melhor desenvolvida em um estudo realizado pela Unicamp, o qual demonstra que:

As simulações mostram que é possível ampliar a progressividade, dado que se pode quase duplicar o atual patamar de receitas da tributação da renda, patrimônio e transações financeiras, de R\$ 473 bilhões para R\$ 830 bilhões (incremento de R\$ 357 bilhões), e, em contrapartida, reduzir a tributação sobre bens e serviços e sobre a folha de pagamentos em R\$ 310 bilhões (...). É possível aproximar a tributação brasileira da média dos 34 países que compõem a OCDE: a tributação da renda pode subir de 5,97% para 10,27% do PIB, patamar próximo da média da OCDE (11,5% do PIB); a tributação do patrimônio pode passar de 0,84% para 2,06% do PIB, ficando ligeiramente acima da média da OCDE (1,90% do PIB), mas distante de diversos países, como os Estados Unidos (10,3%) e o Reino Unido (12,6%), por exemplo; a

tributação do consumo pode declinar de 16,23% para 12,93% do PIB, um pouco acima da média da OCDE (10,9% do PIB) (FAGNANI, Eduardo, 2018).

Ademais, o mesmo estudo denuncia a ausência de arrecadação de cerca de 12,8% do PIB referente às renúncias fiscais e sonegação, que são transferidos para as classes mais abastadas pela via por meio das isenções fiscais e da sonegação (FAGNANI, Eduardo, 2018).

Superada essa falha, implicaria na redução ainda maior da tributação sobre o consumo e evitaria a criação de novas fontes de financiamento da Seguridade Social, mantendo-se a carga tributária sem alterações (FAGNANI, Eduardo, 2018).

Nessa senda, tal pesquisa conclui que não há limitação técnica para a substituição da principal base de arrecadação de consumo de bens e serviços para a renda, sendo mais uma questão política a decisão de aproximação do Brasil do perfil de arrecadação dos países mais desenvolvidos que integram a OCDE (FAGNANI, Eduardo, 2018).

Por fim, no que concerne às modificações que podem ser feitas na tributação direta, é possível concluir que:

Com base nessas ponderações é possível inferir que há espaços para se reformular o imposto de renda. Quatro medidas deveriam ser buscadas, em especial no cenário atual de restrição fiscal, são elas: elevar o número de faixas de rendas; aumentar a alíquota máxima; estender a base de arrecadação eliminando certas deduções e/ou isenções; e alterar a legislação do imposto de renda em prol da isonomia de tratamento entre as fontes de renda do trabalho e do capital. Essas ações têm potencial não apenas para avançar no aspecto da progressividade como para aumentar a arrecadação, promovendo, concomitantemente, eficiência e equidade (SILVEIRA, Fernando; PASSOS, Luana; ROCHA GUEDES, Dyeggo. 2018?).

Portanto, tais modificações na legislação do Imposto de Renda, bem como a alteração da preponderância da base de incidência de bens e serviços para a renda se mostra mais eficiente do ponto de vista de aferir a capacidade contributiva dos cidadãos, com isso, perseguir o ideal de justiça social através da justiça fiscal.

5 CONCLUSÃO

O presente trabalho buscou em seu primeiro capítulo estabelecer parâmetros de justiça tributária, explanando sobre os objetivos e o sentido da tributação, bem como as limitações do poder de tributar, quais sejam, os direitos fundamentais, os quais atuam como fundamento e limite do poder de tributação do Estado.

Verificou-se também a existência de um dever de pagar impostos, vez que a concretização dos direitos fundamentais demanda custos, arrecadados principalmente pela tributação. Ou seja, existe um preço que todos os integrantes de tal sociedade moderna pagam para conviverem em uma sociedade livre e justa, com um mínimo de solidariedade.

Ademais, foi dissertado sobre princípios constitucionais de justiça tributária, em especial o da capacidade contributiva, disposto no art. 145, parágrafo primeiro, da Constituição Federal de 1988, assim como os seus subprincípios e técnicas de como se exteriorizam no sistema tributário, quais sejam: a seletividade, a progressividade e a proporcionalidade.

Nesse passo, no segundo capítulo foi um estudo descritivo do perfil da arrecadação brasileira, com o objetivo de identificar se os postulados descritos no capítulo anterior estão presentes neste cenário, além de realizar um breve histórico da carga tributária brasileira.

Para isso, foi analisada a arrecadação por esfera de Governo, demonstrando que o ente federativo que mais arrecada é a União. Além disso, também aquela também foi observada por espécie de tributo, tendo sido verificado que as espécies tributárias que mais arrecadam são: o ICMS, a Cofins, o IR e o FGTS. Ademais, a análise de base de incidência indicou que o grupo predominante é o de bens e serviços, em contrapartida, a tributação sobre renda e patrimônio vem caindo ao longo do tempo,

Tal capítulo demonstrou que a carga tributária brasileira apresentou um comportamento de ascensão ao longo dos anos em razão do aumento da cobrança de tributos pela via legislativa, como também a provisão de recursos para sustentar a política fiscal, vez que esta dispõe de uma incapacidade de contenção de despesas, principalmente no que tange aos gastos com a seguridade social e custeio da máquina pública.

Ademais, esse capítulo concluiu que a arrecadação tributária brasileira se dá predominantemente pela via de impostos indiretos, aqueles que incidem sobre o consumo e, em tese, podem ser repassados a terceiros, que são os contribuintes de fato. Em contrapartida, os grupos de incidência com maior variação negativa ao longo do tempo foram a da renda, folha de salário e propriedade.

Além disso, tal capítulo também descreveu o perfil de consumo tributável das famílias brasileiras, através das Pesquisas de Orçamentos Familiares (POF), o qual demonstrou que os principais bens tributados na classe do consumo são oriundos de gastos com a alimentação, transporte, saúde e habitação, sendo que tal dispêndio advém predominante das famílias mais desfavorecidas, enquanto as classes mais elevadas consomem menos com isso e mais com educação e lazer.

Sendo assim, restou verificado que o perfil de consumo tributável está em desencontro com o subprincípio da capacidade contributiva, qual seja, o da seletividade. Portanto, além do fato da tributação brasileira ser predominantemente sustentada pela tributação incidente sobre a base de bens e serviços, mais precisamente o ICMS, em tese tributos indiretos, tal arrecadação recai principalmente nas famílias mais pobres, em que o consumo, conforme restou verificado, se trata de bens de utilidade essencial.

Por fim, no último capítulo chegou ao ponto central da problemática do presente trabalho, pois observou se o perfil da arrecadação tributária brasileira, conforme descrita no tópico anterior esteve em consonância com os princípios constitucionais de Justiça Fiscal, em especial o da capacidade contributiva e suas formas de concretização, as quais foram definidas no primeiro capítulo.

Tal tópico concluiu que, de fato, o sistema tributário brasileiro não respeita o princípio da capacidade contributiva, vez que há um exagero na tributação sobre o consumo em detrimento de outras bases da tributação direta, como a renda e a propriedade.

Além do mais, há inconsistências na tributação direta que diminuem o potencial progressivo de tais tributos, como a isenção de lucros e dividendos, não instituição do IGF, maior incidência sobre a renda proveniente do trabalho em detrimento dos rendimentos de capital, defasagem na tabela de progressividade do imposto de renda, insuficiência cadastral de propriedades par pagamento de IPTU, etc.

Nesse momento, verificou-se que a ausência de reajuste das bases de cálculo e dos limites de deduções previstos na tabela progressiva do Imposto de Renda, de acordo com o índice oficial de inflação, gera um efeito confiscatório do tributo em estudo, que é sentido, especialmente, pelas camadas mais pobres da população.

Ademais, também restou demonstrado que, apesar de a tributação sobre a renda ser considerada direta e progressiva, na prática não vem alcançando um potencial efetivo de

progressividade. Pois, um sistema com poucas alíquotas e baixas bases de cálculo não tem a capacidade de abranger os rendimentos mais significativos de maneira equivalente.

Além disso, foi possível captar que a impossibilidade de dedução no IR de algumas despesas essenciais para a concretização de direitos sociais, como despesas com moradia, alimentação e medicamentos, bem como a limitação da dedutibilidade dos gastos com educação e dependentes em valores incongruentes com a realidade, ferem a adequada mensuração da renda líquida tributável e, com isso, o princípio da capacidade contributiva.

Nesse mesmo sentido, o presente estudo também chamou atenção para a regressividade do IPTU, apesar de ser classificado como um imposto direto, conforme restou demonstrado no índice Lerman-Yitzhaki.

Ainda, a pesquisa também denunciou a ausência de arrecadação de cerca de 12,8% do PIB referentes às renúncias fiscais e sonegação, que são transferidos para as classes mais abastadas pela via por meio das isenções fiscais e da sonegação.

Superada essa falha, implicaria na redução ainda maior da tributação sobre o consumo e evitaria a criação de novas fontes de financiamento da Seguridade Social, mantendo-se a carga tributária sem alterações.

Logo, a ineficiência do princípio da capacidade contributiva resulta em uma carga tributária regressiva, onde o peso se dá nas famílias mais desfavorecidas. Tal cenário obstrui o caminho para a efetivação de uma justiça tributária e social.

Isso porque, ao onerar as famílias mais pobres da população com tal carga de tributos, não resta nenhuma renda marginal com utilidade para ser aplicada em outros setores de desenvolvimento humano, como a educação, o lazer, a cultura, poupança. Isso contribui para a ampliação das desigualdades sociais na população brasileira.

Sendo assim, ao permitir um sistema tributário com predominância dos impostos indiretos em uma sociedade com altos níveis de pobreza e desigualdade é desconsiderar, ou ainda, reverter o papel redistributivo da política fiscal.

Nessa senda, insta salientar que os princípios constitucionais balizadores do Sistema Tributário Nacional estão em consonância com os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil e ultrapassam o status de meros enunciados de recomendação, sendo preceitos de observância obrigatória. Dessa forma, pode-se afirmar que a própria legitimidade

das normas tributárias depende da sua adequação aos postulados de igualdade, solidariedade e, sobretudo, da capacidade contributiva.

Avançando na pesquisa, também averiguou-se o papel do poder judiciário em tal cenário, estabelecendo que esse, junto com o Poder Legislativo, tem papel importante na concretização do princípio da capacidade contributiva, principalmente quando se trata de controle de constitucionalidade.

Também foi realizado uma breve descrição dos gastos públicos, a qual demonstrou que a maior parte da arrecadação do governo se dá para as classes mais humildes, o que deve ser modificado é o investimento na eficiência do serviço público.

No entanto, a questão de os contribuintes mais humildes, os quais sustentam a carga tributária, financiarem os seus próprios benefícios vai de encontro ao principado de solidariedade, que pauta o princípio da capacidade contributiva, bem como a própria existência do Estado Democrático de Direito.

Dito isso, o presente estudo demonstrou a necessidade de haver uma alteração no modo de arrecadação dos tributos, aliado ao implemento de políticas públicas tributárias, a fim de dar à carga tributária brasileira um perfil mais compatível com os ideais de justiça fiscal, redistributiva e social desenhados na Constituição brasileira de 1988.

Por fim, foram abordadas as propostas de alterações constitucionais que estão sobre análise do Congresso Nacional, demonstrando que ambas atingem um dos postulados para a persecução da justiça fiscal, que é a transparência, vez que se torna mais clara e passível de conhecimento por parte do contribuinte.

Porém, pouco demonstra afinidade com o princípio da capacidade contributiva, pois a existência de uma tributação baseada em uma alíquota única não é capaz de medir a capacidade contributiva global do contribuinte.

Dessa forma, concluiu-se que as duas propostas atingem o subprincípio da capacidade contributiva, que é a proporcionalidade, porém isso pouco interfere no que tange à regressividade da carga tributária, que é o problema mais importante do sistema tributário brasileiro.

Diante disso, constata-se a existência de outros caminhos que melhor impactam nessa questão da regressividade da carga tributária brasileira, sendo os mais importantes a ampliação da progressividade através da redução da participação da tributação indireta no sistema

tributário nacional, como demonstrado no estudo paradigma da Unicamp, bem como da reformulação da legislação do Imposto de Renda.

Reitera-se que não é somente o fato de tributar mais as bases de incidência dos impostos diretos ou apenas um aumento de alíquotas para se alcançar a progressividade, pois isso poderia comprometer o crescimento econômico, acarretando no ferimento de outros direitos fundamentais.

Dessa forma, se mostra necessário a tributação do capital concomitantemente ao uso de outras políticas públicas que sejam eficazes na regulação da acumulação e distribuição de riquezas, principalmente no Brasil, onde a desigualdade social é imensa.

Nesse sentido, foi visto que as políticas públicas tributárias acontecem quando a tributação, lastreada no princípio da capacidade contributiva, atua como um mecanismo de realocação de riquezas na busca pela igualdade material e justiça social.

Sendo assim, são exemplos de políticas públicas positivas: mudanças na alíquota e faixas do imposto de renda a pessoa física; reintrodução da tributação de lucros e dividendos; e regulamentação do imposto sobre grandes fortunas.

Já as políticas públicas que representam uma abstenção da Administração Pública são aquelas em que o Estado deixa de tributar o mínimo vital dos cidadãos, permitindo que adquiram ou mantenham condições econômicas capazes de lhes proporcionar, ao menos, o acesso aos progressos básicos da Humanidade, a exemplo da dedução no IR de receitas com medicamentos e moradia.

REFERÊNCIAS

- BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 20 jan. 2020.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Adin nº 453/DF, Relator Ministro Gilmar Mendes. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2241>>. Acesso em: 12 jan 2020.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Adin nº 453/DF, Relator Ministro Gilmar Mendes. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumarioSumulas.asp?sumula=2241>>. Acesso em: 12 jan 2020.
- BRASIL. STF. AG.REG.NO AGRAVO DE INSTRUMENTO, Número 440881, Relator Eros Grau. Disponível em: <www.stf.gov.br>. Acesso em: 20 jan. 2020.
- BRASIL. STJ - SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. RECURSO ESPECIAL. Número 2016.01.56470-7201601564707, Relator Napoleão Nunes Maia Filho. Disponível em: <www.stj.gov.br>. Acesso em: 20 jan. 2020.
- BRASIL. PEC nº 45. Proposta de reforma tributária. In: Câmara dos Deputados. Brasília, 2019. Disponível em: < <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019>>. Acesso em: 20 jan. 2020.
- BRASIL. PEC nº 110. Proposta de reforma tributária. In: Câmara dos Deputados. Brasília, 2019. Disponível em: < <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019>>. Acesso em: 20 jan. 2020.
- CASTRO, Paulo Furtado; MAGALHÃES, Luis Carlos. **Gasto e consumo das famílias brasileiras contemporâneas**, cap.1. In: IPEA. Brasília, 2007. Disponível em: < http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/160104_gasto_e_consumo_fa_miliar_vol1_ipea_2007_web.pdf>. Acesso em: 10 jan. 2020.
- COELHO, Isaías. **Por que tributar o consumo?** In: Brasil e Governo, [S. I], 2016. Disponível em: < <http://www.brasil-economia-governo.org.br/wp-content/uploads/2016/10/por-que-tributar-o-consumo.pdf>>. Acesso em: 15/01/2019.
- COLARES, Lais Gramacho. **O princípio Geral da Progressividade no Sistema tributário Nacional**. In: Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, v. 6, n. 7, 2018. Disponível em: < <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/viewFile/36117/26816>>. Acesso em: 30 nov. 2019.
- CALLIERO, Katielly Paula. **Imposto de Renda Pessoa Física: A (in) Eficácia do Princípio da Capacidade Contributiva**. In: Univates, 2017 [S.I], Lajeado, dezembro, 2017. Disponível em: < <https://www.univates.br/bdu/bitstream/10737/1862/1/2017KatiellyPaulaCalliero.pdf>>. Acesso em 21/12/2018.
- FAGNANI, Eduardo. **Justiça Fiscal é possível**. In: Le Monde Diplomatique Brasil, nov. 2018. [S.I]. Disponível em: < <https://www.eco.unicamp.br/index.php/midia/510-justica-fiscal-e-possivel>>. Acesso em: 20 de janeiro de 2019.
- FONSECA, Thiago. **Eis um gráfico (atualizado) que assusta e deprime: a evolução dos gastos do governo federal**. [S.I], 2019. Disponível em: < <https://www.mises.org.br/article/2941/eis-um-grafico-atualizado-que-assusta-e-deprime-a-evolucao-dos-gastos-do-governo-federal>>. Acesso em: 15 jan. 2020.

- INSITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Pesquisa de Orçamentos Familiares.** [S.I], 2019 Disponível em: < <https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101670.pdf>>. Acesso em: 10 jan. 2020.
- KHAIR, Amir; AMORIM, Érika; AFONSO, José Roberto. **Carga tributária: mensuração e impacto sobre o crescimento.** In: Revista de Economia e Relações Internacionais, vol.4. São Paulo, 2005. Disponível em: < https://www.fAAP.br/revista_faap/rel_internacionais/pdf/revista_economia_07.pdf#page=27>. Acesso em: 30 nov. 2019.
- KUNTZ, Tatiele; RODRIGUES, Hugo. **Políticas públicas tributárias: A justiça fiscal como instrumento de auxílio na viabilização da justiça social.** In: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC, 2018. Disponível em: < <http://www.periodicos.ufc.br/nomos/article/view/30908/95968>>. Acesso em 15 jan. 2020.
- MACHADO, Hugo de Brito, **Curso de Direito Tributário.** 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- MONTEIRO, Nélon. **A tributação do consumo no Brasil e seus efeitos- análise e proposta de mitigação dos efeitos da regressividade inerente a esta modalidade de tributação.** In: Repoitório digital da FGV. São Paulo, 2016. Disponível em: < <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/17387>>. Acesso em: 20 nov. 2019.
- NABAIS, José Casalta. **A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos.** Revista da AGU, [S.I.], jun. 2005. ISSN 2525-328X. Disponível em: <<https://seer.agu.gov.br/index.php/AGU/article/view/525/514>>. Acesso em: 23 jan. 2019.
- NABAIS, José Casalta. **Algumas reflexões sobre o actual estado fiscal.** Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, v. 1, n. 4, jul. 2003. Disponível em: <<http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/29477>>. Acesso em: 5 abr. 2019.
- CALIENDO, Paulo. **Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica.** Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.
- CAMPADELLI, Laura; BOSSA, Giselle. **O efeito perverso da regressividade no sistema tributário brasileiro.** In: Consultor Jurídico. [S.I], 2014. Disponível em: < <https://www.conjur.com.br/2014-nov-06/efeito-perverso-regressividade-sistema-tributario-brasileiro>>. Acesso em 15 jan. 2020.
- PINTOS-PAYERAS, José Adrian. **Análise da progressividade da carga tributária sobre a população brasileira.** Repositório do Conhecimento do IPEA, [S.I], 2010. Disponível em < <http://repositorio.ipea.gov.br/handle/11058/5097>>. Acesso em: 05 abr. 2019.
- RECEITA FEDERAL. **Carga Tributária no Brasil 2017: análise por tributo e base de incidência.** [S.I], 2018. Disponível em: < <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf/view>>. Acesso em 05 abr. 2019.
- RIBEIRO, Márcio Bruno. **Uma análise da carga tributária bruta e das transferências de assistência e previdência no Brasil, no período de 1995-2009: evolução, composição e suas relações com a regressividade e com a distribuição de renda.** In: Encostor. Brasília 2010. Disponível em: < <https://www.econstor.eu/bitstream/10419/91237/1/617131376.pdf>>. Acesso em: 30 nov. 2019.
- RIBEIRO, Ricardo Lodi. **O Princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos, nas Taxas e nas Contribuições Parafiscais.** [S.I], 2010. Disponível em: < file:///C:/Users/mari_/Downloads/1371-5300-1-PB.pdf>. Acesso em 05.abr.2019.

SALVADOR, Evilásio. **A distribuição da carga tributária: quem paga a conta?** [S.I], 2012. Disponível em: < <https://mplfloripa.files.wordpress.com/2012/02/a-distribuição-da-carga-tributária.pdf>>. Acesso em: 30 nov. 2019.

SANTIAGO, Marlene Ferreira; SILVA, José Luis. **Evolução e composição da carga tributária brasileira.** In: Revista brasileira de gestão e desenvolvimento nacional. [S.I], 2005. Disponível em: < <https://www.rbhdr.net/revista/index.php/rbhdr/article/view/51/46>>. Acesso em: 30 nov. 2019.

SECRETARIA DO TESOUREIRO NACIONAL. **Estimativa da Carga tributária no Brasil.** [S.I], 2018. Disponível em: < http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/476865/Boletim_CTB_2018.pdf/dfb14303-a1de-4510-9c28-077d7af6ab27>. Acesso em 30 nov. 2019.

SIMM, Camila Beatriz; DUARTE, Francisco Carlos. **Análise Econômica do Princípio da Capacidade.** In: Revista do Mestrado em Direito, 2016, V. 10, n° 01, Brasília, p. 66-85, Jan-jun., 2016. Disponível em: < <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rvmd/article/viewFile/6742/4433>>. Acesso em: 18/12/2018.

SILVEIRA, Fernando; PASSOS, Luana; ROCHA GUEDES, Dyeggo. **Justiça fiscal no Brasil: a tributação como mecanismo para equidade.** In: Sociedade Brasileira de Economia Política, 2018? [S.I]. Disponível em: < <https://sep.org.br/anais/Trabalhos%20para%20o%20site/Area%203/31.pdf>>. Acesso em: 10/01/2019.

TELLES, Eduardo Maccari. **Capacidade Contributiva e Progressividade no IPTU.** In: Revista Jurídica Virtual, vol. 4, n. 42. Brasília, 2002. Disponível em: < http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2439/1/td_0583.pdf>. Acesso em: 30 nov.2019.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, volume II- Valores e princípios Constitucionais Tributários.** Rio de Janeiro: Renovar. Edição, 2012.

VARSANO, Ricardo; PESSOA, Elisa de Paula; SILVA, Napoleão Luiz; RODRIGUES, José Roberto; ARAÚJO, Erika Amorim; RAMUNDO, Julio Cesar. **Uma análise da carga tributária do Brasil.** In:IPEA. Rio de Janeiro, 1998. Disponível em: <>. Acesso m: 30 nov. 2019.