

TRIBUTAÇÃO E DESIGUALDADE SOCIAL: ANÁLISE DA RELAÇÃO ENTRE O SISTEMA TRIBUTÁRIO E SUA INFLUÊNCIA NA DISTRIBUIÇÃO DE RENDA NO BRASIL *

SILVA, Jully Magalhães
Faculdade Santa Lúcia
jully.silva@pgfn.gov.br

SEIXAS, Henrique Francisco
Faculdade Santa Lúcia
hfseixas@yahoo.com.br

RESUMO

O presente artigo tem como objetivo examinar de forma crítica a relação entre o sistema tributário brasileiro e a distribuição de renda, destacando os impactos da tributação na intensificação das desigualdades sociais. Para tanto, analisa os fundamentos constitucionais da equidade fiscal, enfatizando princípios como isonomia, capacidade contributiva, progressividade e seletividade, previstos na Constituição Federal de 1988, mas muitas vezes aplicados de forma limitada na prática. A partir da Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Física, a pesquisa evidencia como o modelo vigente tende a privilegiar rendas de capital, em especial lucros e dividendos isentos, enquanto onera de maneira desproporcional a renda do trabalho e o consumo, o que contribui para a regressividade estrutural do sistema. O estudo também demonstra que o peso excessivo dos tributos indiretos, somado à desoneração do capital e às distorções na arrecadação do IR, resulta em uma carga

*Este artigo é parte integrante de Trabalho de Conclusão de Curso defendido em setembro de 2024 pela discente Jully Magalhães Silva, como pré-requisito para obtenção do título de Bacharel em Direito pela Faculdade Santa Lúcia, sob orientação de Prof. Dr. Henrique Francisco Seixas.

tributária regressiva, que compromete proporcionalmente mais os contribuintes de menor renda. Nesse cenário, os trabalhadores assalariados e os mais pobres acabam sendo os maiores penalizados, enquanto os grupos de alta renda se beneficiam de brechas legais e renúncias fiscais. Além disso, são discutidas fragilidades estruturais, como a ausência de efetividade na tributação patrimonial e as dificuldades em consolidar uma justiça fiscal que atenda aos objetivos constitucionais de redução das desigualdades. Por fim, a pesquisa conclui que, embora o sistema tributário possua instrumentos potenciais de redistribuição de renda, sua aplicação concreta ainda reforça a concentração econômica e social. Destaca-se, assim, a necessidade de reformas que priorizem a progressividade, combatam a regressividade e garantam maior equidade, de modo que a tributação se consolide como mecanismo efetivo de justiça social no Brasil.

PALAVRAS-CHAVE: Tributação; desigualdade social; justiça fiscal; concentração de renda.

INTRODUÇÃO

O Brasil, apesar de possuir uma das maiores economias do mundo, tem uma história marcada por desigualdades sociais e econômicas profundas. O país apresenta uma das distribuições de renda mais desiguais do mundo, e esse problema tem sido alvo de estudos e debates, para alcançar melhorias nas políticas públicas ofertadas pelo Estado ao longo das décadas. Muitos são os fatores que contribuem para essa disparidade, mas um dos elementos-chave que tem sido objeto de crescente interesse é a atual dinâmica do sistema tributário brasileiro.

A tributação pode ser utilizada como instrumento de redistribuição de renda, mas, muitas vezes, acaba acentuando as desigualdades sociais. É preciso avaliar o impacto da tributação sobre diferentes grupos sociais, como os mais pobres e trabalhadores informais. O sistema tributário brasileiro é complexo, logo é necessária uma análise crítica para propor soluções que o tornem mais justo e eficiente, visando atender aos princípios previstos no artigo 145, §3º da Constituição Federal alterado pela Emenda nº 132/2023, principalmente alcançar a justiça tributária, devido ao seu relevante papel

na redistribuição de recursos em uma sociedade, e a concretizar o comando do §4º do mesmo artigo, que dispõe sobre as alterações na legislação tributária, que deverão, a partir da Emenda nº 132/2023, buscar atenuar efeitos regressivos.

A complexidade da estrutura do sistema tributário brasileiro vem sendo objeto de críticas quanto a sua eficácia na promoção de uma distribuição de renda mais igualitária, e a reforma tributária aprovada em dezembro de 2023 ainda possui muitas lacunas e incógnitas, que serão objeto de uma legislação infraconstitucional para regulamentação.

O presente trabalho propõe-se a analisar a relação entre o sistema tributário vigente e a forma de distribuição de renda existente no país a partir da Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Física, verificando como as políticas fiscais adotadas afetam a disparidade econômica, revelando-se importante o estudo dos efeitos econômicos da tributação para a promoção de políticas tributárias que proporcionem o crescimento econômico e a redução das desigualdades sociais.

Para entender a importância do sistema tributário na distribuição de renda no Brasil, será necessário examinar aspectos teóricos e legislativos do sistema fiscal, e também as práticas efetivas de tributação, com seus impactos sociais. Além disso, é fundamental considerar as recentes propostas de reforma tributária e analisar como as alterações apresentadas ao Congresso Nacional podem afetar a distribuição de renda.

A importância deste estudo reside na relevância do tema para a sociedade brasileira e para o debate público sobre políticas tributárias e igualdade social.

Compreender a relação entre tributação e desigualdade é fundamental para a formulação de políticas públicas mais justas e eficientes, capazes de promover uma redistribuição de recursos mais equitativa.

Além disso, a pesquisa contribuirá para a literatura acadêmica ao fornecer uma análise atualizada sobre a questão da tributação no Brasil, ampliando o conhecimento e fomentando o debate acadêmico nessa área.

A pesquisa será conduzida por meio de uma abordagem qualitativa, utilizando a revisão bibliográfica como principal ferramenta de análise. Serão selecionados artigos científicos, livros, dissertações e teses que tratem do tema de tributação e desigualdade social, no âmbito nacional.

Ademais, serão utilizados dados estatísticos e informações disponíveis em organizações governamentais, como o Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), e em instituições internacionais, como a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

Neste cenário, o trabalho se dividirá em partes que abordarão aspectos-chave dessa temática. Primeiramente, será abordada a relação entre a base tributária e a desigualdade.

Em seguida, será realizada uma análise aprofundada da desigualdade social no Brasil e como ela está relacionada ao sistema tributário vigente. Serão discutidos os impactos das políticas fiscais na distribuição de renda e as consequências sociais.

Na sequência, será feita uma análise detalhada do perfil de arrecadação de tributos no Brasil. Será investigado quem são os principais contribuintes, como os recursos arrecadados são utilizados e quais são as tendências e desafios no cenário atual.

Em seguida, será avaliado o impacto do sistema tributário brasileiro na distribuição de renda. Serão analisados os efeitos das diferentes formas de tributação e como essas afetam a equidade social. Também serão discutidas possíveis alternativas para melhorar a distribuição de renda por meio de mudanças no sistema tributário.

Ao final, serão apresentadas propostas de melhoria do sistema tributário brasileiro. Serão exploradas alternativas e recomendações para tornar o sistema mais justo, eficiente e adequado às necessidades do país. Serão abordadas questões como a simplificação dos impostos, o combate à evasão fiscal e o estímulo ao desenvolvimento econômico.

Assim, a presente pesquisa sobre a relação entre tributação e desigualdade se mostra essencial para o entendimento de como a legislação tributária federal impacta o alcance da justiça social, contribuindo para a concentração de renda no Brasil. Dessa forma, compreender como a política fiscal afeta a desigualdade é fundamental para orientar as reformas tributárias, para que o sistema tributário auxilie e contribua com a construção de uma sociedade mais justa e equitativa.

2. TRIBUTAÇÃO E EQUIDADE SOCIAL: FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS

O Estado detém o poder de instituir tributos para o financiamento de suas funções. No entanto, a tributação não deve ser vista como um fim em si mesma, mas sim como um meio para alcançar determinados objetivos. De acordo com Torres (2009), a atividade financeira do Estado não é neutra em relação aos valores e princípios jurídicos, mas está fortemente ligada a eles.

De acordo com Bouvier (2007) *apud* Lukic (2017), as ideias e crenças sobre tributação podem variar, refletindo o projeto que a sociedade

atribui ao imposto em um determinado momento. Assim, a legitimidade e o fundamento do poder tributário evoluíram ao longo dos anos, seguindo os valores e interpretações predominantes de cada época.

Historicamente, no século XVII, o tributo era visto como contrapartida aos serviços do estado, enquanto no século XIX, surgiram teorias sobre sua função social. Em geral, os tributos têm uma finalidade fiscal primordial, que é arrecadar recursos para o governo, representando uma porcentagem significativa das receitas totais arrecadadas (Brasil, 2023).

No entanto, segundo dados da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) (Brasil, 2023), os tributos também podem ser usados pelo Estado para objetivos extrafiscais, como incentivar ou desencorajar certos comportamentos, visando realizar outros valores constitucionalmente consagrados.

Segundo Ardant (1965) *apud* Lukic (2017), além de sua função principal de financiamento estatal e orientação econômica, a tributação pode alterar a distribuição de renda e riqueza, promovendo a equidade social. Portanto, o sistema tributário pode ser um instrumento para alcançar a equidade social, redistribuindo riqueza e reduzindo desigualdades.

Com base em Lukic (2017), a Constituição Federal (CF) de 1988 (CF/88) é o documento basilar que estabelece os princípios e diretrizes fundamentais para a organização do Estado brasileiro. Dentre as suas diversas disposições, os capítulos referentes ao sistema tributário ocupam uma posição de destaque, delineando as bases sobre as quais se assenta a arrecadação de tributos no país. Nesse contexto, torna-se imperativo compreender não apenas as definições constitucionais de tributo e suas espécies, mas também os fundamentos que orientam a tributação sob a ótica da equidade social, conforme estabelecido pelos dispositivos constitucionais.

Propõe-se analisar esses aspectos fundamentais, explorando a definição constitucional de tributo e suas diferentes modalidades, bem como os princípios que norteiam a tributação em busca da equidade social. Será abordada a relação intrínseca entre os dispositivos tributários constitucionais e a promoção da justiça fiscal e social, ressaltando-se a importância de uma tributação justa e equitativa para o desenvolvimento socioeconômico do país.

Além disso, examina-se o papel do Supremo Tribunal Federal (STF) na interpretação e aplicação desses dispositivos, especialmente no que tange ao uso da tributação como instrumento para a promoção de finalidades sociais. Por meio da análise de precedentes e jurisprudências relevantes, busca-se compreender como a mais alta corte de justiça do país se tem posicionado em relação à utilização da tributação com fins sociais, contribuindo para a construção de um sistema tributário mais justo e igualitário.

2.1 Definições constitucionais de tributos e suas espécies

O presente tópico tem como objetivo abordar as definições constitucionais de tributos e suas espécies, conforme disposto na CF/88. Para tanto, serão analisados os principais dispositivos legais que tratam da matéria, como a Lei nº 5.172/1966, Código Tributário Nacional (CTN), bem como a doutrina especializada.

A CF/88 não apresenta uma definição específica de tributo, mas deixa claro que a sua instituição é atividade típica de Estado, indelegável e exercida mediante lei, em sentido formal e material, conforme dispõe o artigo 150, inciso I, da CF/88 (Brasil, 1988). Já as atividades de arrecadação e fiscalização de tributos são competências administrativas delegáveis a pessoas de direito público e privado, nos termos do artigo 7º do CTN (Brasil, 1966).

Segundo Costa (2016), o conceito de tributo pode ser extraído da própria Constituição, a partir da leitura do capítulo dedicado à disciplina do Sistema Tributário Nacional (artigos 145 a 156 da CF/88):

[...] depreende-se a noção essencial desse conceito, segundo a qual tributo corresponde a uma relação jurídica existente entre Estado e contribuinte, uma vez implementada determinada situação fática prevista em lei como autorizadora dessa exigência, cujo objeto consiste numa prestação pecuniária, não revestida de caráter sancionatório, e disciplinada por regime jurídico próprio (Costa, 2016, p.130).

O conceito de tributo é apresentado pela legislação infraconstitucional, que define tributo como sendo toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada, de acordo com o artigo 3º do CTN (Brasil, 1966).

Sabbag (2021) afirma que a maior parte da doutrina defende a existência de cinco espécies tributárias no atual Sistema Tributário Nacional, de acordo com a natureza jurídica dos tributos considerando o fato gerador, adotando a teoria pentapartida.

De outro lado, o artigo 145 da CF/88 e o artigo 5º do CTN apontam a existência de apenas três espécies de tributo (impostos, taxas e contribuições de melhoria), o que indica que o ordenamento jurídico nacional adotou a teoria tripartida, ratificada por alguns doutrinadores, como Ataliba (1993) *apud* Costa (2016), que ensina que os empréstimos compulsórios e demais contribuições são apenas variações das três espécies tributárias trazidas pelo

CTN, uma vez que “suas hipóteses de incidência revestem a materialidade de uma delas” (Costa, 2016, p.133)

Cumpra ressaltar que, à época da elaboração do CTN, em 1966, prevalecia a teoria tripartite (tripartida) ou tricotômica, com fundamento no artigo 5º do CTN. De acordo com esta teoria, os tributos, independentemente da denominação adotada ou da destinação da receita, eram divididos em três espécies: (a) impostos, (b) taxas e (c) contribuições de melhoria (Brasil, 1966)

Nas décadas seguintes, com a promulgação da CF/88, surgiram os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais, disciplinados pelos artigos 148 e 149 da CF/88 (Brasil, 1988). Tais exações enquadravam-se no artigo 3º do CTN, o que lhes dava fortes indícios de uma feição tributária. Surgiu, assim, a teoria pentapartida, que atualmente predomina na doutrina e no STF (Coelho, 2022)

Logo, doutrina e jurisprudência concordam que, além das três espécies constitucionalmente previstas, também se amoldam no conceito de tributo os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais, trazidos pela norma Fundamental, totalizando cinco espécies tributárias, que validam a teoria pentapartida dos tributos.

Porém, é a Teoria Pentapartida ou Quinquipartite a adotada majoritariamente pela doutrina e pela jurisprudência, inclusive da Suprema Corte. Entendem os seus defensores que o art. 145 da CF não dispõe de maneira exaustiva sobre quais são as espécies tributárias do sistema de nosso país, mas antes, apenas afirma quais são as de competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Destarte, como as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios são prerrogativa exclusiva da União, não constam tais exações do indigitado dispositivo constitucional. Além disso, costuma-se justificar a tese em exame com a necessidade de que sejam considerados outros critérios para classificar os tributos além do liame com um agir estatal, a exemplo – apesar da dicção do art. 4º, II, do CTN – da destinação dos recursos arrecadados (Coelho, 2022, p.72).

Na sequência, será apresentada a definição de cada uma das espécies tributárias admitidas pelo Sistema Tributário Nacional, com base em Costa (2016) e Sabbag (2021).

Os impostos, segundo Sabbag (2021), são tributos que não têm como fato gerador uma contraprestação específica do Estado (artigo 16 do CTN), refere-se à atividade do particular, bastando a realização do fato gerador para o nascimento da obrigação tributária e sua criação está prevista no artigo 145,

inciso I, da CF/88 (Brasil, 1988). O texto constitucional enumera, de forma taxativa para Estados e Municípios, os impostos que podem ser cobrados por cada ente (artigos 155 e 156 da CF/88) e o Distrito Federal acumula as competências tributárias de Estados-membros e Municípios (artigos 147, *in fine*, e 155 da CF/88) (Brasil, 1988). No caso da União, existe a possibilidade de criação de impostos residuais e extraordinários, desde que atendidos os pressupostos constitucionalmente apontados (artigos 153 e 154 da CF/88) (Brasil, 1988). São exemplos de impostos o Imposto de Renda (IR), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS).

Para Costa (2016), os impostos são os tributos mais relevantes, justamente porque sua exigência dispensa qualquer contraprestação por parte do Estado, motivo pelo qual a CF/88 se dedicou mais à sua disciplina do que a das demais espécies tributárias, sendo importantes sob a ótica da arrecadação, pois sua receita está, como regra, desafetada de determinada despesa, de acordo com o artigo 167, inciso IV, da CF/88.

As taxas na definição de Sabbag (2021) são tributos vinculados a uma ação estatal, que têm como fato gerador o exercício do poder de polícia ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou colocado à sua disposição. A instituição de taxas está prevista no artigo 145, inciso II, da CF/88 (Brasil, 1988). São exemplos dessa espécie tributária a taxa de lixo e a taxa de emissão de documentos.

Costa (2016, p.140) define a espécie tributária taxa como:

[...] tributo cuja exigência é orientada pelo princípio da retributividade, vale dizer, ostenta caráter contraprestacional – paga-se a taxa por ter-se provocado o exercício do poder de polícia, em razão de ter sido prestado serviço público específico e divisível ou, ainda, por ter sido o serviço dessa natureza colocado à disposição do sujeito passivo.

A contribuição de melhoria, prevista no artigo 145, inciso III, da CF/88, é um tributo que tem como fato gerador a valorização imobiliária decorrente de obras públicas realizadas pelo Estado (Brasil, 1988). Sua existência se justifica como um mecanismo para evitar o enriquecimento sem causa dos proprietários de imóveis que se valorizam em decorrência de obras públicas realizadas pelo Poder Público. Em outras palavras, os proprietários que se beneficiam da valorização de seus imóveis contribuem para o custeio das obras que geraram essa valorização. Tal fundamentação encontra amparo no artigo 81 do CTN e no artigo 3º do Dec.-lei nº 195/1967 (Sabbag, 2021)

Trata-se de um tributo vinculado a uma atuação estatal, conforme o seguinte trecho:

Constituindo, tal como a taxa, tributo vinculado a uma atuação estatal, por meio da contribuição de melhoria, a pessoa jurídica que realizou a obra visa recuperar, ao menos em parte, junto àqueles que se beneficiaram especialmente do resultado dessa atuação, o gasto que efetuou (Costa, 2016, p.149).

Os empréstimos compulsórios são disciplinados no artigo 148 da CF/88, são tributos que têm como fato gerador uma situação de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência, ou investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional (Brasil, 1988). O Empréstimo Compulsório, é um tributo com cláusula de restituição. Isso significa que, após sua cobrança, o Estado tem o dever de devolvê-lo ao contribuinte na mesma espécie tributária (ou seja, na mesma forma em que foi pago). Essa característica o diferencia de outros tributos, como impostos e taxas, que não são reembolsáveis (Sabbag, 2021).

Trata-se de um tributo federal, ou seja, só pode ser instituído pela União, cuja criação exige a aprovação de uma lei complementar, o que demonstra a sua importância e o cuidado que deve ser tomado em sua aplicação. Tal espécie tributária permite ao Estado arrecadar recursos de forma extraordinária para fazer frente a situações emergenciais. Sua aplicação deve ser criteriosa e transparente, observando os princípios da legalidade, da temporalidade e da destinação específica dos recursos (Sabbag, 2021).

O artigo 149 da CF/88 dispõe sobre as contribuições especiais:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo (Brasil, 1988, s.p.).

Conforme ensinamentos de Costa (2016, p.154):

Da análise da norma contida no caput desse artigo emerge, claramente, a nota peculiar dessa espécie tributária: sua instituição está autorizada para que funcione como instrumento de atuação da União, estando atrelada ao atendimento de uma das finalidades constitucionalmente apontadas. As contribuições constituem, assim, tributos qualificados constitucionalmente por suas finalidades.

O legislador constituinte previu a possibilidade de que a União institua três espécies de contribuições, quais sejam: a) contribuições sociais; b) Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE); e c) contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas (Brasil, 1988)

Segundo Sabbag (2021), as contribuições sociais previstas no artigo 149 da CF/88 são as mais relevantes contribuições, tanto no que tange em volume de arrecadação, como na importância acadêmica.

Conforme entendimento do STF, as contribuições sociais dividem-se em: contribuições sociais gerais (o FGTS, o salário-educação, CF/88, artigo 212, § 5º; contribuições para o SESI, SENAI, SENAC, CF, artigo 240), contribuições para a seguridade social (Brasil, 1988), artigo 195, I, II, III, IV) e outras contribuições de seguridade social (Brasil, 1988), artigo 195, § 4º) (Machado Segundo, 2004).

A natureza jurídica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la a denominação e demais características formais adotadas pela lei, assim como a destinação legal do produto de sua arrecadação, conforme disposição do artigo 4º, do CTN (Brasil, 1966)

Para classificarmos os tributos quanto ao fato gerador, deve-se questionar se o Estado necessita prestar alguma atividade específica relativa ao sujeito passivo (devedor), caso a resposta seja positiva trata-se de tributo vinculado (pois sua cobrança se vincula a uma atividade estatal especificamente voltada ao contribuinte); se negativa, o tributo é não vinculado (visto que não há vinculação a qualquer atividade do Estado). Portanto, todos os impostos são tributos não vinculados, considerando que em nenhum momento na ocorrência do fato gerador, o Estado tem de realizar qualquer atividade relativa ao contribuinte (Alexandre, 2012).

É importante ressaltar que o artigo 16 do CTN esclarece que o imposto é um tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação que não depende de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Conforme ensinamentos de Alexandre (2012), essa seria exatamente a definição de tributo não vinculado, sendo o imposto, por excelência, o tributo não vinculado.

Esta pesquisa investiga especificamente dados do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF), instituído no Brasil em 1922 pela Lei nº 4.625, em um contexto de mudanças socioeconômicas e de busca por novas fontes de receita pública. O objetivo principal é analisar o IRPF em sua perspectiva histórica, legal e social, considerando a complexa evolução do sistema tributário brasileiro e seus impactos sobre a desigualdade de renda existente no

Brasil. Compreender as definições e os impactos sociais do IRPF é fundamental para o exercício da cidadania e a defesa dos direitos dos contribuintes.

2.2 Dispositivos tributários constitucionais e equidade social

A CF/88 estabeleceu o sistema tributário em vigência, que tem como um de seus principais fundamentos a busca pela justiça social (Brasil, 1988). Para esse fim, foram implementados diversos mecanismos destinados a arrecadar tributos para financiar novos direitos e futuras políticas sociais do Estado, além de reduzir as desigualdades sociais, à luz do que se observa abaixo:

Consideramos importante remarcar que a compreensão do Direito Tributário, cada vez mais, está voltada à preocupação concernente à adequação da tributação ao exercício de direitos fundamentais. De fato, universalmente vem se afirmando uma visão humanista da tributação, a destacar que essa atividade estatal não busca apenas gerar recursos para o custeio de serviços públicos, mas, igualmente, o asseguramento do exercício de direitos públicos subjetivos (Costa, 2016, p.32).

Uma interpretação abrangente da CF/88 revela que uma das finalidades do sistema tributário é equilibrar a arrecadação com a solidariedade social, priorizando esta última, como destacado por Greco e Godoi (2005).

Para Lukic (2017), o sistema tributário pode promover a equidade social de duas maneiras: primeiro, através de medidas de justiça fiscal que buscam tributar mais os indivíduos com maior capacidade econômica; segundo, através da alocação dos recursos arrecadados em serviços e políticas públicas para beneficiar os menos favorecidos.

A CF/88 traduziu a busca pela justiça tributária em princípios como a isonomia ou igualdade, a capacidade contributiva, a progressividade tributária e a seletividade do IPI e do ICMS (Brasil, 1988). Além disso, a previsão de um imposto sobre grandes fortunas, embora ainda não implementado, representa um avanço no debate sobre a redistribuição de renda através do sistema tributário (Lukic, 2017).

No que diz respeito ao princípio da igualdade, Tipke e Yamashita (2002, p. 18) ensina que:

O Direito Tributário encontra as desigualdades econômicas existentes numa economia de mercado. O princípio da igualdade exige que a carga tributária total seja igualmente

distribuída entre os cidadãos. O componente social da justiça exige que os ricos contribuam proporcionalmente mais que os mais pobres.

O princípio da igualdade no direito tributário deve ser associado ao princípio da capacidade contributiva, conforme estabelecido no parágrafo primeiro do artigo 145 da CF/88, que determina que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte” (Brasil, 1988, s.p.)

Conforme descreve Costa (2016, p. 81):

A igualdade pode ser entendida em dupla acepção. Se nos referimos à igualdade no seu sentido material ou substancial, queremos significar o desejável tratamento equânime de todos os homens, proporcionando-lhes idêntico acesso aos bens da vida. Cuida-se, portanto, da igualdade em sua acepção ideal, humanista, que jamais foi alcançada.

Já a igualdade em sentido formal, de irrefutável relevância prática, expressa as legítimas discriminações autorizadas aos legisladores, vale dizer, aquelas equiparações ou desequiparações consagradas na lei. Dirige-se, assim, o princípio, imediatamente ao legislador e mediatamente aos seus aplicadores. Portanto, o princípio da igualdade autoriza o estabelecimento de discriminações, por meio das quais se viabiliza seu atendimento, em busca da realização de justiça.

De acordo com Valadão e Bastos (2021, p. 241), a capacidade contributiva é “a aptidão para contribuir com as despesas públicas, respeitados estes dois limites: mínimo vital e proibição do confisco”. Isso significa que a tributação deve ser feita de forma justa e equitativa, levando em conta a capacidade financeira de cada contribuinte, garantindo que não seja comprometido o seu sustento básico (mínimo vital) e evitando excessos que possam configurar confisco (vedação ao confisco).

Dessa forma, o princípio da capacidade contributiva busca assegurar que os impostos sejam distribuídos de maneira proporcional, de acordo com a capacidade econômica de cada indivíduo ou empresa, promovendo um sistema tributário mais justo e solidário. Assim, é essencial que as políticas fiscais adotem medidas que respeitem esses limites para garantir uma tributação adequada e compatível com os princípios constitucionais.

Segundo Carraza (2004), o princípio da capacidade contributiva está intimamente ligado à igualdade e é um dos meios mais eficazes para alcançar a justiça fiscal desejada. Ávila (2006) também afirma que

a capacidade contributiva é, na verdade, um critério para a aplicação da igualdade, destacando a importância de considerar as decisões valorativas constitucionais em favor, por exemplo, da proteção da família, do casamento e da solidariedade social.

Torres (2009) contribui para o debate ao afirmar que a capacidade contributiva está ligada à ideia de justiça distributiva, que requer que cada pessoa pague impostos de acordo com sua riqueza, dando significado ao antigo ditado de que a justiça consiste em dar a cada um o que é seu. A capacidade contributiva, como princípio aberto e indeterminado, orienta o legislador no processo de concretização da justiça fiscal.

Por fim, Tipke e Yamashita (2002) conceitua a capacidade contributiva como a ideia de que todos devem pagar impostos de acordo com o montante de renda disponível para tal pagamento. Para o autor, o princípio da capacidade contributiva está alinhado ao princípio do Estado Social, não no sentido de que todos devam pagar igualmente, mas sim no sentido de que a carga tributária de cada indivíduo deve ser proporcional à sua renda, quanto maior a renda, mais alto o imposto.

Uma das maneiras de se compreender o princípio da capacidade contributiva é através da progressividade dos impostos. Torres (2009) explica que a progressividade significa que o imposto poderá ser cobrado com alíquotas mais altas à medida que a base de cálculo aumenta.

Sobre a progressividade, Carraza (2004) defende que, longe de conflitar com o sistema jurídico, a progressividade é o melhor meio de evitar injustiças tributárias proibidas pela Constituição. Segundo o autor, sem impostos progressivos, é impossível alcançar a igualdade tributária, portanto, o sistema tributário brasileiro deve ser informado pelo critério da progressividade.

Conti (1997) *apud* Lukic (2017) argumenta que a progressividade pode ser vista de duas formas: como uma consequência do princípio da capacidade contributiva, buscando igualar o sacrifício dos contribuintes e alcançar a equidade vertical; e como um instrumento de extrafiscalidade, visando reduzir as desigualdades econômicas e sociais.

Embora a Constituição preveja expressamente a progressividade para o Imposto sobre a Renda (IR) (artigo 153, §2º, I), Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR) (artigo 153, §4º, I) e, com a emenda constitucional nº 29/2001, também para o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) (artigo 156, §1º, I), muitos autores defendem que todos os impostos devem ser progressivos. Exceto para aqueles impostos que não são compatíveis com a progressividade, como o IPI e o ICMS, todos os outros

devem ser progressivos para serem pessoais e graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte. No entanto, o Supremo Tribunal Federal nem sempre tem permitido a aplicação deste princípio nos impostos reais (Lukic, 2017).

O IR é um exemplo de tributo em que o princípio da progressividade é tipicamente aplicado, promovendo assim, teoricamente, a justiça fiscal através da redistribuição de renda. O grau de progressividade do IR depende do número de faixas de renda às quais as alíquotas do imposto são aplicadas. No entanto, observa-se que a tributação brasileira tem caminhado na direção oposta à progressividade, com a diminuição constante das alíquotas nos últimos anos. Na época da promulgação da Constituição, em 1988, eram nove alíquotas, um ano após a quantidade de alíquotas foi reduzida para duas, e, em 2009, o imposto passou a ter quatro alíquotas (Lukic, 2017).

Apesar do aumento no número de alíquotas em 2009, desde a CF/88, houve uma diminuição da natureza progressiva deste imposto e, consequentemente, ele não é amplamente utilizado como um instrumento para reduzir as desigualdades, conforme Lukic (2017). Assim, o imposto de renda, embora seja um tributo tipicamente usado para garantir o princípio da capacidade contributiva, é minimamente utilizado no Brasil como um instrumento de redistribuição de renda e promoção da justiça fiscal.

Além disso, a CF/88 prevê outro instrumento para atender à capacidade contributiva e, portanto, alcançar a justiça fiscal através da tributação: a seletividade, expressamente prevista para os Impostos sobre Produtos Industrializados (IPI) e sobre a Circulação de Mercadorias (ICMS). O princípio da seletividade indica que a incidência do imposto é inversamente proporcional à essencialidade do consumo, representando um elemento de personalização agregado a um tributo que, originalmente, seria considerado como imposto real (Torres, 2009).

A primeira questão, então, conforme ensinamentos de Moreira e Motta (2015), é identificar quais produtos podem ser categorizados como essenciais, sobre os quais deveria incidir uma carga tributária menor, em conformidade com o princípio da essencialidade.

Segundo Moreira e Motta (2015, p. 39-51), o conceito de essencialidade deve incluir:

Tanto as necessidades básicas (relacionadas à própria sobrevivência humana). Quanto às necessidades secundárias (Ligadas ao bem-estar dos indivíduos) [...], pois ambas compõem um padrão mínimo de vida abaixo do qual nenhuma pessoa deve permanecer.

Na prática, entretanto, não existe um critério objetivo para tal definição, cabendo aos estados, no caso do ICMS, e à União, no caso do IPI, determinar quais produtos e mercadorias devem ser considerados essenciais para efeitos de aplicação do princípio da seletividade (Lukic, 2017).

No que concerne especificamente ao ICMS, a previsão da seletividade está presente no artigo 155, §2º, III, da CF/88, que estipula “o imposto poderá ser seletivo, em decorrência da essencialidade das mercadorias e dos serviços”. No que tange ao IPI, o artigo 153 §3º, I, estipula que este “se tornará seletivo em função da essencialidade do produto” (Brasil, 1988, s.p.).

Uma discussão concernente a este princípio, referente aos dois impostos, aborda a questão da obrigatoriedade da aplicação, notadamente considerando que na redação constitucional referente ao ICMS consta o verbo “poderá”, enquanto para o IPI é empregado o verbo “será” (Brasil, 1988, s.p.).

Desse modo, a partir de uma interpretação literal dos dispositivos, poder-se-ia sustentar que a obrigação de observância do princípio da seletividade seria imposta exclusivamente ao IPI, enquanto sua aplicação seria facultativa no caso do ICMS (Lukic, 2017).

Entretanto, essa interpretação suscita questionamentos sobre a harmonização dos princípios constitucionais tributários e a efetiva promoção da justiça fiscal. Assim, a maior parte da doutrina entende que a seletividade deve ser de observância obrigatória na incidência de ambos os impostos. Nesse sentido, Carraza (2004, p. 89) ensina que a seletividade nesses impostos é condição obrigatória e pressuposto para sua validade, não sendo uma mera faculdade do legislador, pelo contrário, a Constituição está “lhe impondo um inarredável dever, de cujo cumprimento ele não pode se furtar”.

É importante considerar também a necessidade de equilibrar as políticas tributárias com as demandas socioeconômicas da população e as peculiaridades regionais, visando garantir um sistema tributário mais justo e eficiente. No entanto, ao examinar a tabela de alíquotas do IPI e as alíquotas do ICMS da maioria dos estados brasileiros, é possível observar que muitos produtos considerados essenciais não têm uma redução na tributação. Um exemplo disso é a energia elétrica, que comumente é taxada por um percentual elevado no ICMS (Lukic, 2017).

Como resultado disso, conclui-se que:

[...] no que diz respeito à equidade social, o sistema tributário brasileiro não tem respondido adequadamente a este objetivo. A progressividade e seletividade dos tributos, que

poderiam ser instrumentos para uma maior justiça tributária, são utilizadas de maneira incipiente (Lukic, 2017, p.536).

Na sequência, demonstra-se que muitas vezes tais princípios não são interpretados de forma abrangente por parte do STF, o que reduz ainda mais o alcance da equidade fiscal.

2.3 Precedentes do Supremo Tribunal Federal (STF) em relação ao uso da tributação com finalidades sociais

O STF conta com poucos precedentes relacionados aos princípios constitucionais mencionados acima, incluindo a capacidade contributiva, progressividade e seletividade. Quanto aos dois primeiros aspectos, o STF tem uma trajetória importante em relação à instalação de alíquotas crescentes nos impostos reais.

Uma das decisões mais significativas sobre o assunto é o Recurso Extraordinário nº 153.771-0, que declarou ilegais as taxas progressivas de IPTU impostas pelo município de Belo Horizonte.

A redação original da CF/88 a respeito do IPTU, no artigo 156, §1º, dispunha que “o imposto previsto no inciso I poderá ser progressivo, nos termos de lei municipal, de forma a assegurar o cumprimento da função social da propriedade”. A discussão em torno dessa decisão centra-se na possibilidade ou não de aplicação do princípio da tributação pela capacidade contributiva previsto no artigo 145, §1º - que permite alíquotas progressivas com base na capacidade contributiva do indivíduo, ao se considerar a implementação de alíquotas progressivamente mais elevadas (percentagens de tributação) num contexto imobiliário, tendo em vista que o IPTU possui caráter de imposto real (Brasil, 1996).

O Ministro Carlos Veloso, relator e voto vencido, assinalou as diferenças entre a progressividade do artigo 182, §4º, inciso II, da CF/88, que considerou uma medida punitiva, e a progressividade fiscal, mais geral, mencionada no artigo 156, §1º, da CF/88, que aponta para uma função social. Argumentou que, portanto, o artigo 145, §1º, da CF/88, poderia ser aplicável ao Imposto sobre a propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) e interpretado da seguinte forma “sempre que possível terão caráter pessoal e deverão atender a capacidade econômica” (Brasil, 1996, p. 570).

O voto vencedor, do Ministro Moreira Alves, destacou a distinção entre impostos reais e pessoais, com base na capacidade contributiva relacionada à pessoa do contribuinte, não podendo ser medida pelos bens

materiais individualizados. Segundo o Ministro, a aplicação do princípio da capacidade contributiva deve ser subjetiva e não objetiva; por esse motivo os impostos reais devem seguir a proporcionalidade em vez da progressividade. De acordo com o Ministro Moreira Alves, os artigos 156, §1º, e 182, §4º, inciso II, todos da CF/88, se complementariam, e a progressividade somente é aplicável nos termos do artigo 182, §4º, que apresenta o conceito de função social do IPTU. A partir do voto do Ministro Moreira Alves, a ementa do acórdão foi assim publicada:

IPTU. Progressividade. - No sistema tributário nacional é o IPTU inequivocamente um imposto real. - Sob o império da atual Constituição, não é admitida a progressividade fiscal do IPTU, quer com base exclusivamente no seu artigo 145, § 1º, porque esse imposto tem caráter real que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte, quer com arrimo na conjugação desse dispositivo constitucional (genérico) com o artigo 156, § 1º (específico). A interpretação sistemática da Constituição conduz inequivocamente à conclusão de que o IPTU com finalidade extrafiscal a que alude o inciso II do § 4º do artigo 182 é a explicitação especificada, inclusive com limitação temporal, do IPTU com finalidade extrafiscal aludido no artigo 156, I, § 1o. Portanto, é inconstitucional qualquer progressividade, em se tratando de IPTU, que não atenda exclusivamente ao disposto no artigo 156, § 1º, aplicado com as limitações expressamente constantes dos §§ 2º e 4º do artigo 182, ambos da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e provido, declarando-se inconstitucional o sub-ítem 2.2.3 do setor II da Tabela III da Lei 5.641, de 22.12.89, no Município de Belo Horizonte. (STF - RE: 153.771-0 MG, Relator: Carlos Velloso, Data de Julgamento: 20/11/1996, Tribunal Pleno, Data de Publicação: DJ 05-09-97 – Ementário 1881-03 (Brasil, 1996, p. 496).

Ainda a respeito do IPTU, a Emenda Constitucional nº 29/2000 introduziu uma previsão explícita sobre a possibilidade de progressividade do imposto com base no valor da propriedade, além de ser possível estabelecer alíquotas diferenciadas de acordo com a localização e a utilização do imóvel. Em outros termos, desde que essa alteração foi promulgada, a Constituição permite a variação nas alíquotas do imposto entre propriedades comerciais e residenciais, bem como tabelas de alíquotas diferentes para bairros de classe alta, média ou baixa (Brasil, 1988).

A partir dessa alteração constitucional e embasado em diversos precedentes, o STF editou a Súmula nº 668 (24/09/2003 – DJ de 9/10/2003,

s.p.), que estabeleceu que: “É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana”. Após editar a Súmula e com base nela, ainda julgou casos envolvendo o assunto em repercussão geral:

Imposto Predial e Territorial Urbano [...] Surge legítima, sob o ângulo constitucional, lei a prever alíquotas diversas, presentes imóveis residenciais e comerciais, uma vez editada após a EC 29/2000. (RE 586.693, rel. min. Marco Aurélio, j. 25-5-2011, P, DJE de 22-6-2011, com repercussão geral). IPTU. Incidência de alíquotas progressivas até a EC 29/2000. Relevância econômica, social e jurídica da controvérsia. Reconhecimento da existência de repercussão geral da questão deduzia no apelo extremo imposto. Precedentes desta Corte a respeito da inconstitucionalidade da cobrança progressiva do IPTU antes da citada emenda. Súmula 668 deste Tribunal. Ratificação do entendimento (Brasil, 2011, s.p.).

Isto significa que, de acordo com a Súmula nº 668 e os julgamentos em repercussão geral acima destacados, o STF, de certa maneira, endossou a decisão anterior, no sentido de que, sem a previsão constitucional expressa, que foi acrescentada pela EC 29/2000, não era viável para os Municípios estabelecer alíquotas progressivas para o IPTU, salvo nos casos de descumprimento da função social do imóvel, com base no artigo 182, §4º, inciso II. Com base neste mesmo entendimento, o STF editou a Súmula nº 656, que trata do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), esclarecendo que: “é inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão intervivos de bens imóveis com base no valor venal do imóvel”.

Já em 2013, entretanto, o STF, ao julgar a progressividade da alíquota do Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD) no RE 562.045, entendeu, por maioria, que todos os impostos estão sujeitos à aplicação do princípio da capacidade contributiva, para atender aos princípios da isonomia e da justiça social, aplicando, portanto, a progressividade ao ITCMD. Destaca-se o voto vencido do relator, Ministro Ricardo Lewandowski, que defendeu a aplicação do artigo 145, §1º, da CF/88 somente para os impostos pessoais, pois não há autorização geral e indiscriminada para adoção de progressividade nos impostos reais. O Ministro defendeu que é preciso haver autorização constitucional expressa de progressividade de alíquotas, tal como ocorre com o IPTU e o ITR. Já para o Ministro Marco Aurélio, a aplicação da progressividade também é possível para os impostos

reais, porém a progressividade aplicada ao ITCMD não atende ao princípio da capacidade contributiva, pois não considera a situação patrimonial real do indivíduo (Brasil, 2013).

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. LEI ESTADUAL: PROGRESSIVIDADE DE ALÍQUOTA DE IMPOSTO SOBRE TRANSMISSÃO CAUSA MORTIS E DOAÇÃO DE BENS E DIREITOS. CONSTITUCIONALIDADE. ART. 145, § 1º, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRINCÍPIO DA IGUALDADE MATERIAL TRIBUTÁRIA. OBSERVÂNCIA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. RECURSO EXTRAORDINÁRIO PROVIDO. [...] Em suma, a vedação da progressividade no caso dos impostos de natureza real, constante do art. 145, § 1º, da Carta Magna, ao lado dos princípios da legalidade, da irretroatividade, da anterioridade, da isonomia e da proibição do confisco, configura garantia constitucional e direito individual do contribuinte, que não podem ser afastados por lei ordinária estadual. [...] A progressividade das alíquotas do Imposto Causa Mortis olvida completamente a situação real patrimonial do sujeito passivo. Para esse tributo, mostra-se necessário algum grau de personalização na progressão das alíquotas. Sem a pessoalidade, haverá inevitavelmente injustiça. Tal como posta, a legislação estadual permite, por exemplo, que herdeiros, legatários ou donatários em situação econômica absolutamente distinta – um franciscano e outro argentário – sejam compelidos ao pagamento de igual valor do tributo, que poderá ser elevadíssimo, a depender dos bens recebidos. Essa óptica contraria, a um só tempo, o princípio da capacidade contributiva e o da isonomia tributária. Assim, mesmo que se admita, em tese, a progressividade em impostos reais, na espécie, a legislação estadual impugnada veio a violar o princípio maior da capacidade contributiva ao implementá-la do modo como procedeu (Brasil, 2013, s.p.).

Quanto à aplicação do princípio da seletividade, outra forma de concretização do princípio da capacidade contributiva, e que afeta diretamente a tributação sobre o consumo, o STF decidiu, em 2021, pela constitucionalidade da incidência de alíquota de IPI superior a zero aplicada ao vasilhame de água mineral, tendo em vista a nova classificação do produto com o advento do Decreto 3.777/01, que passou a enquadrá-lo como “garrações, garrafas, frascos e artigos semelhantes”, com a aplicação de uma alíquota de 15%.

No RE 606.314 PE, a Suprema Corte entendeu que a seletividade guarda relação com a essencialidade do bem consumido, devendo ser consideradas as características da mercadoria em si, não se estendendo

automaticamente às embalagens que as acondicionam. O voto do Ministro Relator também destacou que a essencialidade e a atribuição de alíquota zero são fenômenos que não se confundem, sendo possível que o Poder Executivo, respeitando os limites impostos pelo legislador, fixe alíquotas superiores a zero para produtos considerados essenciais, sem que isso afronte o princípio constitucional da seletividade (Brasil, 2021).

EMENTA DIREITO TRIBUTÁRIO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. IPI. SELETIVIDADE EM FUNÇÃO DA ESSENCIALIDADE GARRAFÕES, GARRAFAS E TAMPAS PLÁSTICAS. POSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO

Recurso extraordinário em face de acórdão que entendeu que os garrafões, garrafas e tampas plásticas produzidos pela recorrida deveriam se submeter à alíquota zero de IPI pelo fato de que eram utilizados para acondicionar água mineral, bem essencial. A observância à seletividade e a atribuição de alíquota zero a produtos essenciais são fenômenos que não se confundem. O princípio da seletividade não implica imunidade ou completa desoneração de determinado bem, ainda que seja essencial. Desse modo, os produtos em análise podem ser tributados a alíquotas superiores a zero, sem que isso configure desrespeito ao preceito constitucional. Precedentes.

3. Não há ofensa à vedação ao confisco, uma vez que as alíquotas pretendidas pelo Poder Executivo, de 10% e 15%, não geram expropriação patrimonial dos consumidores. Os produtos destinados ao acondicionamento de bens essenciais não devem necessariamente ter as mesmas alíquotas desses últimos, sob pena de se desconsiderarem as características técnicas que os distinguem e as políticas fiscais que os Poderes Legislativo e Executivo pretendem implementar.

4. Provimento do recurso extraordinário da União, a fim de reformar o acórdão do tribunal a quo, denegando a ordem ante a ausência de direito líquido e certo da recorrida ao reenquadramento dos seus produtos, garrafões, garrafas e tampas plástica (posição 3923.30.00 da TIPI), como embalagens de produtos alimentícios (posição 3923.90.00 da TIPI). Fixação da seguinte tese: “É constitucional a fixação de alíquotas de IPI superiores a zero sobre garrafões, garrafas e tampas plásticas, ainda que utilizados para o acondicionamento de produtos essenciais (Brasil, 2021, s.p., grifo nosso).

Assim, o Judiciário ao analisar a adequação de determinada alíquota aos princípios da progressividade, da seletividade e da vedação ao confisco, e reconhecendo-os como instrumentos de concretização do princípio da

capacidade contributiva, tem o condão de ampliar o debate sobre as possibilidades de utilização desses princípios para buscar uma maior equidade social, tendo em vista que a tributação sobre o consumo impacta de maneira mais significativa a renda das famílias de menor poder aquisitivo (Lukic, 2017).

Diante dos julgados apresentados, nota-se que, apesar do grande potencial para a promoção da equidade social, ainda pode ser observado no Brasil um fraco uso da tributação nesse sentido. Embora seja evidente que a CF/88 dispõe de instrumentos tributários que poderiam ser utilizados para reduzir as desigualdades sociais, o que acontece no Brasil é justamente o contrário, tendo em vista a interpretação de tais dispositivos pelo Poder Judiciário. Princípios como a igualdade e a capacidade contributiva, somados às ferramentas da progressividade e seletividade, são subutilizados e acabam não contribuindo para um avanço na equidade social.

Para Lukic (2017), a restrição na aplicação dos princípios tributários transfere a equidade social persistente, devido à postura restritiva do Supremo Tribunal Federal na compreensão desses princípios, que apresenta, em alguns casos relacionados ao assunto, conforme a jurisprudência acima apresentada, uma interpretação limitada desses princípios em aspectos como a progressividade nos impostos reais e o controle das alíquotas para cumprir o princípio da seletividade.

Assim, conclui-se que ainda existem diversos obstáculos que precisam ser avaliados e eliminados para utilizar a tributação de forma eficiente no Brasil, como meio de equilibrar o desenvolvimento econômico com justiça social e promover o progresso conjunto.

2.4 Tributação patrimonial e as fragilidades estruturais que limitam seu desenvolvimento

O IR e os proventos de qualquer natureza, segundo Souza (2017, p. 671), “é um dos tributos mais adequados instituídos no Brasil”. Isso porque sua competência pertence à União, o que facilita sua administração e permite a repartição do montante arrecadado com os Estados e Municípios. Sua incidência deve observar os critérios da generalidade, universalidade e da progressividade, constitucionalmente fixados. Além disso, trata-se de um tributo direto, tendo em vista que o ônus financeiro recai sobre o próprio contribuinte que aufera o acréscimo patrimonial.

No entanto, a arrecadação total do IR poderia ser bem maior se não fossem as diversas distorções e renúncias tributárias que desoneram os ganhos de capital sob o pretexto de criar incentivos ao investimento, e representam

fragilidades estruturais do sistema tributário brasileiro. Na realidade, acabam sobrecarregando a classe trabalhadora, que tem seu imposto de renda já retido na fonte, conforme os ensinamentos de Introini e Moretto (2017).

Souza (2017, p. 673) analisa algumas dessas distorções e renúncias do IR, que resultam na redução ou até mesmo na isenção total deste tributo favorecendo os mais ricos, a saber:

[...]

i) isenção dos tributos incidentes sobre o lucro contábil, em especial o apurado pelas empresas optantes pelo regime do Lucro Presumido e pela sistemática do Simples, quando do pagamento desse a título de dividendos ou na distribuição de lucros aos sócios, ou seja, isenção do IR sobre lucros que não foram tributados pela empresa; ii) inexistência de limite para empresas de um mesmo grupo empresarial (controladas ou coligadas) optarem pelo regime do Lucro Presumido, ainda que algumas empresas desse mesmo grupo optem pela tributação dos resultados no regime do Lucro Real. Essa brecha legal permite que grupos empresariais transfiram grande parte de seus lucros para serem tributados no regime do Lucro Presumido, e assim também conseguir o benefício de isenção descrito no item “i” anterior; iii) distorções entre alíquotas aplicáveis a pessoas físicas e jurídicas em hipóteses de incidência semelhantes, a exemplo do ganho de capital na alienação de bens e direitos, que é tributado a 34% no IRPJ e 15% no Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF); iv) isenção da incidência de Imposto de Renda na distribuição de lucros e pagamento de dividendos pelas empresas aos sócios e acionistas, inclusive do exterior. Trata-se aqui dos lucros que foram efetivamente tributados pelas empresas; isenção dos tributos incidentes sobre a devolução de capital de empresas aos sócios, na forma de bens, que pode ser feita pelo valor contábil, ainda que o valor atual de mercado seja notório e comprovadamente maior (distribuição disfarçada de lucros - DDL);

possibilidade de dedução dos pagamentos de “juros sobre o capital próprio” (JCP) na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, a título de despesas; enquanto o JCP recebido é tributado a 15% pelas pessoas físicas. Essa dedução que implicava numa economia tributária de até 34% para a empresa pagadora do JCP está sendo reduzida mediante Medida

Provisória;

baixa incidência do IR na tributação dos ganhos e resultados obtidos com a cessão do direito de imagem de pessoas físicas, bem como na remuneração de atividades personalíssimas, explorados na forma de pessoa jurídica, procedimento conhecido como “pejotização” das pessoas físicas.

baixas alíquotas do IRPJ e CSLL nas faixas mais altas de

faturamento das empresas enquadradas no Simples, em comparação com as alíquotas do Lucro Presumido para os mesmos níveis de receita. Distorção esta que, além de provocar perda de arrecadação, acarreta sérias dificuldades às empresas que ultrapassam o limite máximo de receita, haja vista que sofrem uma abrupta elevação da carga tributária, somada a perda de vários benefícios e novas obrigações acessórias.

Para fins didáticos, detalharemos neste tópico apenas três das oito distorções apontadas por Souza (2017).

Primeiramente, para melhor entendimento das distorções apontadas por Souza (2017), é importante esclarecer as formas de tributação das pessoas jurídicas a título de imposto de renda existentes no Brasil.

De acordo com Caparroz (2018, p. 676), existem três formas de tributação do imposto de renda das pessoas jurídicas no Brasil: “todas baseadas na metodologia de apuração do lucro no período, que pode ser real, presumido ou arbitrado”.

Ainda segundo os ensinamentos de Caparroz (2018), como regra, a apuração do IR devido pelas pessoas jurídicas será trimestral, com base nos períodos encerrados em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário. De forma alternativa, a pessoa jurídica poderá optar pela apuração anual do IR, com base no lucro real apurado em 31 de dezembro de cada ano. Nesse caso, a pessoa jurídica poderá optar pelo pagamento do imposto e do adicional, determinados sobre uma base de cálculo estimada mensalmente.

No que se refere à apuração do imposto de renda devido, os artigos 44 e 45 do CTN estabelecem que:

Art. 44 A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.
Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis. Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam (Brasil, 1966, s.p.).

É conveniente destacar que, no Brasil, desde 1996, as pessoas jurídicas submetem-se a duas parcelas de IR: 15% sobre o lucro real, presumido ou arbitrado em cada período, com adicional de 10% sobre a parcela do lucro

que exceder R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) por mês, conforme disposição da Lei nº 9.430/1996 (Brasil, 1996).

Caparroz (2018, p. 676) destaca que “a alíquota do adicional é idêntica para todas as pessoas jurídicas, independentemente da atividade ou configuração jurídica, salvo na hipótese das micro e pequenas empresas optantes do Simples Nacional”.

Realizados os esclarecimentos dos conceitos pertinentes, passamos a detalhar algumas das distorções apresentadas por Souza (2017). Sobre a isenção do IR na distribuição de lucro contábil, especialmente no regime do lucro presumido e no Simples, Souza (2017) entende que não é razoável que lucros e ganhos não tributados pela pessoa jurídica possam ser redistribuídos para os sócios ou acionistas com isenção de IR tratando-se de verdadeira hipótese de dupla desoneração. É certo que muitas empresas são atraídas para o regime do lucro presumido em razão da possibilidade de não ter parte de seus lucros tributados.

Quanto à inexistência de limite para empresas de um mesmo grupo econômico optarem pelo regime de lucro presumido, Souza (2017) destaca que o limite para adesão ao lucro presumido passou a ser de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) a partir de 2014. Com receita total no ano-calendário acima desse valor a Pessoa Jurídica (PJ) está obrigada à apuração pelo lucro real. Essa elevação do limite, associada ao fato de não existir vedação em lei para que empresas pertencentes a um mesmo grupo empresarial possam optar pelo regime do lucro presumido, abre a possibilidade de um planejamento tributário, o que o autor chama de “fragmentação de PJ” (Souza, 2017, p. 25).

Abaixo, jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) sobre o tema, acórdão proferido em 2014 que julgou regular a fragmentação da PJ:

[...] AUTO DE INFRAÇÃO. ABUSO DE DIREITO. SEGREGAÇÃO DE ATIVIDADES ECONÔMICAS. REQUISITOS. A segregação de diferentes atividades econômicas em duas entidades é admissível, mesmo que dela decorra economia tributária, quando realizada previamente à ocorrência dos fatos geradores e revelar evidentes ganhos extrafiscais decorrentes do efetivo desenvolvimento dessas atividades separadamente e em estruturas independentes e com administração, corpo de funcionários e instalações próprios. Recurso de Ofício Negado. Crédito Tributário Exonerado (Brasil, 2014, s.p.).

Para Souza (2017), os benefícios fiscais resultantes do procedimento

de fragmentação de PJ são evidentes. Ele exemplifica que, ao transferir R\$ 1.000.000,00 de lucros anuais do regime de tributação do Lucro Real para o Lucro Presumido, um grupo industrial ou comercial pode economizar R\$ 309.200,00 apenas em Imposto sobre a renda das pessoas jurídicas (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Isso, segundo o autor, se deve ao fato de que a alíquota efetiva do Lucro Real sobre esse valor é de 31,6%, enquanto no regime do Lucro Presumido a tributação do mesmo lucro é de apenas 2,89%. Para ele, essa distorção já deveria ter sido corrigida, e, enquanto isso não acontecer, serão cada vez mais utilizados os arranjos societários pelos grupos empresariais a fim de viabilizar a adesão de suas empresas mais lucrativas ao regime do lucro presumido.

Outra importante distorção apresentada por Souza (2017) é a dedução de despesas com o pagamento de juros sobre o capital próprio pelas empresas. Sobre o assunto afirma o autor:

No dossiê do Projeto de Lei nº 913/1995, à fls. 98, também se encontra a justificativa do Poder Executivo para mais essa inovação tributária nacional⁴⁵. Consta-se que o objetivo do Ministério da Fazenda ao criar a dedutibilidade para o JSCP foi simplesmente reduzir a carga tributária das grandes empresas e assim atrair investimentos estrangeiros. Todavia, uma análise atenta do caput e parágrafo 1º da citada norma, leva a conclusão de que os sócios, ou acionistas pessoas físicas de uma empresa, que realiza pagamento de JCP, acabam obtendo benefícios duplicados. Isso porque, a economia de tributos gerada com o pagamento do JCP, reverte-se em lucro da empresa, cuja distribuição, repita-se, é isenta. Enfim, da mesma forma que a isenção total de lucros e dividendos, a dedução de JSCP teve por finalidade privilegiar o capital, trazendo a perversa consequência de aumentar a concentração de rendas no Brasil (Souza, 2017, p. 31-32)

Ante o exposto, a partir da análise das fragilidades da estrutura do sistema tributário brasileiro, conclui-se que a política fiscal brasileira, marcada por profundas desigualdades e distorções, está longe de alcançar a justiça social e promover um desenvolvimento econômico equilibrado.

2.5 A desoneração tributária sobre as rendas do capital e suas implicações sobre os trabalhadores

De acordo com Introíni e Moretto (2017), existe um conflito de classes embutido na tributação, sendo comum o questionamento sobre quem

recai o tributo. Para os autores, é essencial analisar a forma de distribuição da carga tributária, a partir de como a tributação incide sobre os rendimentos do trabalho e de capital.

Tendo como ponto de partida as alterações tributárias iniciadas no final de 1988, Introini e Moretto (2017) analisaram como essas mudanças desoneraram os ganhos de capital sob o alegado objetivo de criar incentivos ao investimento e acabaram sobrecarregando a classe trabalhadora, da qual o imposto sobre a renda já é retido na fonte. O aumento da carga tributária, que ocorre de maneira desigual entre os cidadãos, acaba concentrando-se no consumo e na renda fruto do trabalho, enquanto a renda do capital beneficia-se de desonerações.

Observemos, por exemplo, o que ocorreu relativamente à tributação sobre a renda do trabalho. Durante o período de 1995 a 2001, a tabela progressiva de incidência do IR ficou “congelada”, somente vindo a ser corrigida em relação ao ano-calendário de 2002, mas, ainda assim, abaixo do necessário para restabelecer o mesmo patamar de 1995. Entre 1996 e 2001, a variação real (deflacionada pelo IGP-DI) do imposto de renda sobre o trabalho cresceu 26,6%, enquanto a do mesmo imposto sobre as empresas foi de -16,2% e a relativa à Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) 9,5%. Cabe destacar que esse aumento da tributação sobre a renda do trabalho deu-se no momento em que caía a participação dos salários na renda nacional (Introini; Moretto, 2017, p. 404).

Nas palavras de Hickmann e Salvador (2006, p. 33) “os trabalhadores pagaram no período de 1999 a 2005 quase cinco vezes mais impostos sobre a renda que todo o setor financeiro da economia”. As mudanças tributárias ocorridas na segunda metade dos anos 1990 resultaram em maior oneração da renda do trabalho e em desoneração significativa da renda do capital. Essa alteração na forma de distribuição da carga tributária afetou a equidade do sistema fiscal, que repassa às famílias mais pobres, sob a forma de auxílios sociais, recursos que são pouco maiores dos que os que lhes foram retirados através da tributação.

Sobre o assunto, Fernandes, Campolina e Silveira (2019, p. 11) afirmam:

[...] outra variável que influi sensivelmente sobre a distribuição do fardo do IR sobre uma sociedade e sua arrecadação é o tratamento tributário diferenciado para diferentes fontes de renda. [...] No Brasil, o IRPF também pratica essa discriminação em sua legislação, assim, enquanto sobre a renda do

trabalho incidem alíquotas progressivas em relação ao rendimento tributável (de 7,5% a 27,5%), sobre os rendimentos de capital incidem alíquotas regressivas no tempo (inicial de 22,5%, caindo até 15%) – e quanto aos rendimentos de lucros e dividendos especificamente, estes são considerados isentos, não havendo tributação alguma na pessoa física sobre a aferição deste tipo de rendimento.

Segundo dados disponibilizados pela RFB em 2014 e analisados por Gobetti e Orair (2015), a desoneração de lucros e dividendos vigente no Brasil tem um impacto significativo na classe trabalhadora, exacerbando as desigualdades socioeconômicas. Em 2013, um grupo seleto de 71.440 declarantes de imposto de renda, representando apenas 0,05% da população, detinha uma parcela desproporcional da riqueza do país. Com rendimentos superiores a R\$ 1,3 milhões, esse grupo concentrava R\$ 298 bilhões, o que correspondia a 14% da renda total do país e a 22,7% de toda a riqueza declarada em bens e ativos financeiros.

Fernandes, Campolina e Silveira (2019) discutem a Lei nº 9.249/1995, que alterou a forma como os lucros e dividendos são tributados no Brasil. Antes da lei, esses rendimentos eram taxados a uma alíquota linear de 15%, mas, a partir de 1996, passaram a ser considerados isentos de IRPF. A lei também introduziu os Juros Sobre Capital Próprio (JSCP), permitindo que as empresas distribuam seus lucros aos acionistas e registrem esse repasse como uma despesa, reduzindo assim o lucro total da empresa a ser tributado pelo IRPJ e CSLL.

Os autores observam que a combinação da isenção dos dividendos com a aplicação dos JSCP pode aumentar o lucro do acionista em cerca de 21%, com a lucratividade sendo maior quanto maior a parcela distribuída por meio do JSCP. Eles argumentam que essa sistemática favorece o lucro e incentiva os indivíduos a transformarem suas rendas de trabalho em rendas de capital, um fenômeno conhecido como pejetização. Isso, segundo eles, afeta a equidade do sistema de IR e impacta negativamente sua arrecadação.

Tais constatações nos permitem complexificar a avaliação sobre a equidade do sistema tributário brasileiro. De maneira simplificada, os princípios da equidade horizontal e vertical podem ser traduzidos como a necessidade de que as alíquotas efetivas sejam idênticas entre contribuintes com os mesmos níveis de renda e que cresçam (ou ao menos não decresçam) na medida em que aumentam seus níveis de rendimentos. Quando analisamos estratificações por faixas de rendimentos, as alíquotas médias devem ser neutras (ou proporcionais)

entre grupos com os mesmos rendimentos e progressivas (ou crescentes) para os estratos de rendimentos mais elevados. [...] ambos princípios são violados na atual estrutura do imposto de renda de pessoa física no Brasil. Tanto do ponto de vista horizontal, porque os recebedores de lucros e dividendos possuem alíquotas médias mais baixas do que os demais contribuintes com rendimentos semelhantes, quanto numa perspectiva vertical, na medida em que as alíquotas médias são decrescentes para os rendimentos do topo da distribuição (Gobetti; Orair, 2015, p. 19).

Assim, de acordo com os autores supracitados, é possível concluir que a reforma tributária dos anos 1990 no Brasil buscou equilibrar a carga tributária por meio de duas estratégias principais. A primeira foi a redução da tributação sobre a renda do capital, particularmente lucros e dividendos. A segunda estratégia, que serviu para compensar a primeira, visou expandir a base de contribuintes do IRPF, incluindo pessoas com rendas mais baixas e aumentando a tributação sobre o consumo. Essa situação levou a uma maior apropriação dos ganhos de renda líquida dos trabalhadores pela tributação. No entanto, é crucial estabelecer um critério de isonomia, submetendo todos os rendimentos à tabela progressiva de incidência. Sem a recuperação das características de universalidade e generalidade, a simples elevação da alíquota máxima resulta em uma maior carga tributária para a renda do trabalho dos setores médios, sem afetar os estratos sociais superiores, que foram os mais beneficiados pelas mudanças até agora.

3. REGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA E AS DESIGUALDADES

Musse (2018) argumenta que o que mais pesa sobre as camadas de menor renda no Brasil não é necessariamente o percentual da carga tributária em relação ao PIB, mas a estrutura da tributação do país. O Brasil faz parte do grupo de países que tributam pouco a renda e o patrimônio e muito o consumo de bens e serviços.

Ainda segundo o autor, em contraste, nos países desenvolvidos, especialmente após a Segunda Guerra Mundial, houve uma combinação de tributação direta e financiamento do Estado de Bem-Estar Social, o que permitiu a redistribuição de renda por meio do sistema tributário. A taxação direta sobre os mais ricos possibilitou a transferência de recursos dos fundos públicos para a população de menor renda, combatendo a pobreza, o desemprego e a desigualdade social.

Em artigo de Gomes (2016), publicado pelo Instituto de Pesquisa

Econômica Aplicada (IPEA) (IPEA, 2024), a regressividade ocorre quando há a concentração de um sistema tributário em tributos sobre produtos e serviços, ou seja, indiretos, que não atingem diretamente os cidadãos, uma vez que são cobrados ao longo da cadeia produtiva. Tal concentração alcança os consumidores de maneira indistinta, provocando uma maior incidência entre as pessoas mais pobres em comparação com as pessoas mais ricas.

Assim, o sistema tributário brasileiro, sendo regressivo, estabelece uma relação inversa entre a carga tributária e o nível de renda do contribuinte. Isso ocorre porque a tributação brasileira é fortemente concentrada no consumo, o que afeta mais aqueles com menor renda e riqueza. Como resultado, as faixas de renda mais baixas, proporcionalmente, são mais impactadas pela alta carga tributária.

3.1 Distribuição da carga dos tributos diretos e indiretos

De acordo com Caparroz (2018), a segregação de tributos em diretos e indiretos leva o intérprete a duas observações distintas: a primeira está ligada ao fenômeno jurídico da incidência, enquanto a segunda se preocupa com a questão da justiça social do sistema tributário. Com a promulgação da CF/88, o constituinte originário introduziu no sistema tributário brasileiro o princípio da capacidade contributiva, um instrumento fundamental para a igualdade e um paradigma de clareza, especialmente diante do ímpeto arrecadatório do governo.

Para Costa (2016, p. 138), a distinção de impostos em diretos e indiretos considera o modo como se dá a absorção do impacto econômico por eles provocado. “O imposto direto é aquele em que o contribuinte absorve o impacto econômico da exigência fiscal, como ocorre no Imposto sobre a Renda”. Já quanto ao imposto indireto, a autora nos ensina que é o tipo de imposto no qual se percebe o fenômeno da repercussão tributária, “[...] segundo o qual o contribuinte de direito não é aquele que absorve o impacto econômico da imposição tributária, pois o repassa ao contribuinte de fato, consumidor final”.

Segundo Zockun *et al.* (2007), o Brasil tem preferência por tributos indiretos, que representam mais da metade da arrecadação total, o que torna o atual sistema tributário muito regressivo e acaba intensificando a concentração de renda no país. A autora defende que o Estado deveria utilizar o sistema tributário para atenuar o fenômeno da concentração de renda, que possui causas complexas e difíceis de desfazer.

Oliveira (2023) destaca que os brasileiros mais pobres (no 1º decil de

renda per capita) pagam uma porcentagem maior de sua renda em tributos em comparação com os brasileiros mais ricos (no 10º decil de renda per capita). Os mais pobres pagam 24,3% de sua renda em tributos, sendo 21,2% em tributos indiretos e 3,1% em tributos diretos. Por outro lado, os mais ricos pagam 18,7% de sua renda total em tributos, sendo 7,8% em tributos indiretos e 10,9% em tributos diretos. Isso indica que, proporcionalmente, os brasileiros mais pobres pagam mais tributos em relação à sua renda, principalmente devido ao grande peso dos impostos sobre o consumo de bens e serviços na carga tributária total. Essa situação evidencia o caráter regressivo do atual sistema tributário brasileiro, que não atende ao princípio da equidade.

3.2 Justiça fiscal na constituição federal de 1988 e a regressividade tributária na realidade

A Constituição Federal de 1988 prevê em seu preâmbulo que o Estado se destina a “[...] assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos [...]” (Brasil, 1988, s.p.).

Conforme ensinamentos de Lukic (2017), a CF/88, que instituiu o atual sistema tributário tem como um de seus principais objetivos fundamentais a busca pela justiça social. De uma interpretação sistêmica da CF/88, é possível inferir que uma das finalidades atribuídas ao sistema tributário é a de arrecadar tributos para o financiamento dos direitos e políticas sociais do Estado, além da redução das desigualdades sociais.

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

- construir uma sociedade livre, justa e solidária;
 - garantir o desenvolvimento nacional;
 - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
 - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.
- [...]

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade [...]

[...]

Art. 145. [...]

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. § 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente. § 4º As alterações na legislação tributária buscarão atenuar efeitos regressivos (Brasil, 1988, s.p.).

A CF/88 estabeleceu o dever de construir uma sociedade livre, justa, solidária e igualitária, de combater as desigualdades sociais e a pobreza, e garantiu os direitos sociais como garantias fundamentais, além de prever os direitos à saúde e à seguridade social. São precisamente esses valores que exigem e justificam a intervenção do governo, requerendo, portanto, o financiamento do Estado e de suas políticas por meio da tributação (Derzi, 1989 *apud* Menezes, 2023)

Nas palavras de Oliveira (2023, p. 1):

A partir da Constituição Federal de 1988, a estrutura tributária brasileira foi moldada para atender às necessidades de arrecadação, considerando diferentes bases de incidência tributária – renda, salários, patrimônio e consumo. Quase metade da receita tributária é gerada pelo sistema de tributos sobre o consumo. Portanto, é imprescindível avaliar os efeitos das mudanças nesse sistema, pois a complexidade e o valor desses tributos podem estar causando distorções na estrutura produtiva brasileira, e tais mudanças podem levar a ganhos em produção, produtividade e emprego.

Vale ressaltar que a CF/88 também prevê a igualdade em matéria tributária (artigo 150, II), a progressividade dos impostos sobre a renda (artigo 153, §2º, I) sobre a propriedade territorial urbana (artigo 182, §4º, II) e sobre a propriedade territorial rural (artigo 153, § 4º, I), a capacidade contributiva (artigo 145, §1º) e a vedação ao confisco (artigo 150, IV), nas palavras de Menezes (2023, p. 73) “indiscutivelmente, a CF/88 fez a escolha pela justiça tributária”.

Apesar disso, o sistema tributário brasileiro permanece regressivo por concentrar sua arrecadação na tributação indireta sobre o consumo, contrariando a CF/88 e tributando proporcionalmente mais as famílias de menor renda (Fernandes; Campolina; Silveira, 2019)

Segundo ensinamentos de Silveira *et al.*, (2022, p. 45):

[...] é na alteração do perfil regressivo do sistema tributário nacional que reside as maiores possibilidades para elevar a capacidade redistributiva do Estado brasileiro. E, como se verificou, não ocorreram grandes alterações desse perfil concentrador da tributação no século XXI, refletindo os grandes obstáculos que envolvem uma melhora redistributiva via tributação no país.

Portanto, a CF/88 estabeleceu um conjunto de valores e objetivos que orientam a atuação do Estado brasileiro, incluindo a garantia dos direitos sociais e individuais, a promoção da liberdade, da segurança e do bem-estar, o dever de construir uma sociedade livre, justa, solidária e igualitária, e o combate às desigualdades sociais e à pobreza, garantindo o desenvolvimento nacional e a justiça social. Esses valores justificam a necessidade de financiamento do Estado e de suas políticas por meio da tributação. Como observado por Silveira *et al.* (2022), a alteração do perfil regressivo do sistema tributário é uma das maiores oportunidades para aumentar a capacidade redistributiva do Estado brasileiro. Essencial que sejam feitas reformas no sistema tributário para alinhá-lo aos princípios de justiça social e justiça tributária estabelecidos na CF/88.

3.3 Análise das despesas familiares e o impacto da tributação regressiva em seus orçamentos

Estudos realizados por Silveira *et al.* (2022) destacam que as estimativas da incidência indireta sobre a renda das famílias apresentam um perfil regressivo quando se considera a renda total. Isso significa que os mais pobres são proporcionalmente mais onerados pela tributação do que os estratos medianos e ricos. Esse perfil regressivo é observado em todas as economias e é intensificado pelo peso que a tributação indireta tem em relação à renda. Essa participação da tributação indireta supera a dos tributos diretos, que, apesar de serem progressivos, não conseguem mitigar todos os efeitos concentradores dos tributos indiretos.

Segundo a interpretação de Silveira *et al.* (2022), entre os mais pobres, a alimentação e a higiene pessoal têm um peso significativamente maior em comparação com os estratos mais ricos e de renda média. Para os 40% mais pobres, a alimentação é a segunda maior despesa, e a higiene pessoal ultrapassa os gastos com saúde, vestuário e educação, um padrão

não visto nos estratos mais ricos. Nos estratos medianos, a alimentação e o transporte compartilham uma proporção similar, e a saúde se destaca como a quarta maior despesa. Educação, higiene e vestuário têm participações aproximadas de 5%. Para os 20% mais ricos, transporte tem uma participação elevada, comparável aos gastos com moradia, e juntos, saúde, educação e cultura compõem cerca de 1/5 do orçamento de consumo. A heterogeneidade nas despesas de consumo, associada aos perfis de incidência dos tributos indiretos, resulta na regressividade da tributação indireta sobre o consumo.

Silveira *et al.* (2022), ilustra a incidência tributária sobre as famílias brasileiras, levando em conta tanto os tributos diretos quanto os indiretos, de acordo com os décimos de renda familiar *per capita*. Mesmo com a progressividade dos tributos diretos, estes não são suficientes para contrabalançar a regressividade dos tributos indiretos. Isso resulta em uma maior incidência tributária sobre os 10% mais pobres da população, que chega a 26,4% da renda, enquanto nos 10% mais ricos, a tributação representa 19,2% da renda.

Os estudos de Silveira *et al.* (2022), elaborados a partir dos microdados da Pesquisa de Orçamentos Familiares (POF) (2017-2018), evidenciam a regressividade do sistema tributário brasileiro, no qual os mais pobres são desproporcionalmente mais afetados pelos tributos indiretos em relação à sua renda total. A análise das despesas de consumo das famílias mostra que, enquanto gastos com habitação e serviços pessoais são consistentes entre os estratos, as despesas com alimentação e higiene pessoal são significativamente maiores entre os mais pobres. Em contraste, os mais ricos têm uma maior parcela de gastos com transporte. A progressividade dos tributos diretos não é suficiente para neutralizar a regressividade dos tributos indiretos, resultando em uma carga tributária maior sobre os mais pobres. Isso reflete a persistência de um sistema tributário que favorece a desigualdade, apesar das mudanças nas regras tributárias ao longo dos anos.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao longo deste estudo, exploramos as complexidades e desigualdades inerentes ao sistema tributário brasileiro, destacando a necessidade urgente de uma reforma que promova a justiça fiscal e a redistribuição equitativa da renda. A pesquisa revelou que, apesar de o Brasil possuir uma das maiores economias do mundo, a distribuição de renda continua sendo uma das mais desiguais, exacerbada por um sistema tributário que, muitas vezes, acentua essas disparidades.

A partir da Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Física, observamos como as políticas fiscais atuais afetam diferentes grupos sociais, especialmente os mais pobres e os trabalhadores informais. A estrutura tributária vigente demonstra-se complexa e, em muitos casos, regressiva, penalizando proporcionalmente mais aqueles que menos podem contribuir. As recentes alterações legislativas, como a Emenda nº 132/2023, tentam abordar essas questões, mas ainda há um longo caminho a ser percorrido para que tais mudanças se traduzam em benefícios reais para a população mais vulnerável.

A pesquisa evidenciou que a tributação pode e deve ser um instrumento eficaz de redistribuição de renda. No entanto, para que isso ocorra, é necessário ter um sistema mais progressivo e justo, no qual os tributos diretos sejam fortalecidos e os indiretos, que oneram mais os pobres, sejam repensados. Os estudos utilizados como fonte desta pesquisa confirmam que a desoneração tributária sobre as rendas do capital e a sobrecarga sobre a renda do trabalho contribuem significativamente para a manutenção das desigualdades socioeconômicas no país.

As reformas propostas recentemente indicam um reconhecimento das falhas do sistema atual, mas a implementação dessas mudanças requer um compromisso contínuo e uma fiscalização rigorosa para garantir que as metas de justiça tributária sejam efetivamente alcançadas. Políticas fiscais mais equitativas são fundamentais não apenas para a redução das desigualdades, mas também para o desenvolvimento econômico sustentável e inclusivo do Brasil.

Em suma, este artigo reforça a importância do papel redistributivo do sistema tributário, para que ele se torne mais justo e eficiente, capaz de promover uma redistribuição de recursos que contribua para a construção de uma sociedade mais equitativa. A justiça fiscal é um pilar essencial para o desenvolvimento social e econômico, e sua concretização depende de reformas estruturais profundas e de uma vontade política firme para superar os desafios históricos de desigualdade que marcam o Brasil.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, R.. **Direito Tributário Esquematizado**. 6ª ed. rev. e atual. São Paulo: Método, 2012.

ARDANT, G.. **Théorie sociologique de l'impôt**, Paris: SEVPEN, 1965. *apud* LUKIC, M. R.. **Tributação e Equidade social: Fundamentos Constitucionais e Precedentes do Supremo Tribunal Federal (STF)**. Belo Horizonte (MG), Letramento, 2017.

ATALIBA, G.. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1993. *apud* COSTA, R. H.. **Curso de Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 6.ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2016.

ÁVILA, H.. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2006.

BOUVIER, M.. **Introduction au droit fiscal general et à la théorie de l'impôt**. Paris: LGDL, 2007, p.14. *apud* LUKIC, M. R.. **Tributação e Equidade Social**: Fundamentos Constitucionais e Precedentes do Supremo Tribunal Federal (STF). Belo Horizonte (MG), Letramento, 2017.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 5 de outubro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em maio de 2024.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília: Planalto, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em junho de 2024.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão nº 3403-002.854**. A segregação de diferentes atividades econômicas em duas entidades é admissível, mesmo que dela decorra economia tributária, quando realizada previamente à ocorrência dos fatos geradores e revelar evidentes ganhos extrafiscais decorrentes do efetivo desenvolvimento dessas atividades separadamente e em estruturas independentes e com administração, corpo de funcionários e instalações próprios. Relator: Alexandre Kern, 26 de março de 2014. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em junho de 2024.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Tesouro Nacional Transparente. **Carga Tributária do Governo Geral - 2022**. Secretaria do Tesouro Nacional, Brasília, Publicado em 31/03/2023. Disponível em: https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/carga-tributaria-do-governo-geral/2022/114-2?ano_selecionado=2022. Acesso em agosto de 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 606.314, Pernambuco**. Tribunal Pleno. Recorrente: União. Recorrido: Bisa – Biotécnica Industrial Agrícola S/A. Relator: Min. Roberto Barroso, 6 de julho de 2021. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15346976400&ext=.pdf>. Acesso em agosto de 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário Repercussão Geral nº 562.045, Rio Grande do Sul**. Tribunal Pleno. Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul. Recorrido: Espólio de Emília Lopes de Leon. Relator: Min. Ricardo Lewandowski, 27 de novembro de 2013. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2554479>. Acesso em fevereiro de 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **Recurso Extraordinário nº 153.771-0, Minas Gerais**. Plenário. Recorrente: Jose Tarcizio de Almeida Melo. Recorrido: Municí-

pio de Belo Horizonte. Relator: Carlos Velloso, 20 de novembro de 1996. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=211634>. Acesso em fevereiro de 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. **Recurso Extraordinário Repercussão Geral nº 586.693, São Paulo**. Plenário. Recorrente: Município de São Paulo. Recorrido: Edison Maluf. Relator: Min. Marco Aurélio, 22 de junho de 2011. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=624412>. Acesso em fevereiro de 2024.

CAPARROZ, R.. **Direito Tributário Esquemático**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

CARRAZA, R. A.. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2004.

COÊLHO, S. C. N. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Grupo GEN, [S. l.] 2022. *E-book*. ISBN 9788530993900. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530993900/>. Acesso em junho de 2024.

CONTI, J. M.. **Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade**. São Paulo: Dialética, 1997 *apud* LUKIC, M. R. Tributação e Equidade Social: Fundamentos Constitucionais e Precedentes do Supremo Tribunal Federal (STF). In: AFONSO, José Roberto. *et. al* (Org.). **Tributação e desigualdade**. Belo Horizonte: Letramento, 2017.

COSTA, R. H.. **Curso de Direito Tributário**: constituição e código tributário nacional. 6ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2016.

DERZI, M. de A. M.. Família e tributação: a vedação constitucional de se utilizar tributo com efeito de confisco. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais**, Belo Horizonte, v. 32, p.145-164, 1989 *apud* MENEZES, L. M. de O. **Tributação e desigualdade de gênero e raça**: como o sistema tributário discrimina as mulheres na tributação sobre produtos ligados ao cuidado e à fisiologia feminina. Belo Horizonte, Letramento, 2023.

FERNANDES, R. C.; CAMPOLINA, B.; SILVEIRA, F. G.. **Imposto de renda e distribuição de renda no Brasil**. Brasília: Rio de Janeiro: IPEA, 2019. Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/9136/1/TD_2449.pdf. Acesso em maio de 2024.

GOBETTI, S. W.; ORAIR, R. O.. **Progressividade Tributária**: a agenda esquecida. São Paulo: USP, 2015. Disponível em: <https://edisciplinas.usp.br/mod/resource/view.php?id=4677482&forceview=1>. Acesso em março de 2024.

GOMES, M.. **As distorções de uma carga tributária regressiva**. IPEA, São Paulo, 86ª ed., 2016. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&id=3233. Acesso em junho de 2024.

GRECO, M. A.; GODOI, M. S. (Dir.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

HICKMANN, C. M.; SALVADOR, E. da S.. **10 anos de Derrama**: a Distribuição da Carga

Tributária no Brasil. Brasília: Unafisco Sindical, 2006. Disponível em: https://ijf.org.br/wp-content/uploads/2021/08/10-anos-de-Derrama_-A-Distribuicao-da -Carga-Tributaria-no-Brasil.pdf. Acesso em maio de 2024.

INTROÍNI, P. G. H.; MORETTO, A. J. (Org.). A tributação sobre a renda no Brasil e suas implicações sobre os trabalhadores. *In*: AFONSO, J. R.. *et. al* (Org.). **Tributação e desigualdade**. Belo Horizonte: Letramento, 2017.

IPEA. INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **Publicação apresenta série de estudos relacionados a imposto sobre a riqueza**. IPEA, Rio de Janeiro, 2024. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/portal/categorias/45-todas-as-noticias/noticias/11409-publicacao-apresenta-serie-de-estudos-relacionados-a-imposto-sobre-a-riqueza?highlight=WyJyZWNIaXRhI0=>. Acesso em maio de 2024.

LUKIC, M. R.. Tributação e Equidade Social: Fundamentos Constitucionais e Precedentes do Supremo Tribunal Federal (STF). *In*: AFONSO, José Roberto. *et. al* (Org.). **Tributação e desigualdade**. Belo Horizonte: Letramento, 2017.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Contribuições sociais “gerais” e a integridade do sistema tributário brasileiro. **Revista Opinião Jurídica** (Fortaleza), Fortaleza, v. 2, nº 4, p. 154–168, 2004. DOI: 10.12662/2447-6641oj.v2i4.p154-168.2004. Disponível em: <https://periodicos.unichristus.edu.br/opiniaojuridica/article/view/2907>. Acesso em fevereiro de 2024.

MENEZES, L. M. de O. **Tributação e desigualdade de gênero e raça**: como o sistema tributário discrimina as mulheres na tributação sobre produtos ligados ao cuidado e à fisiologia feminina. Belo Horizonte: Letramento, 2023.

MOREIRA, A. M.; MOTTA, T. B. de. Seletividade do IPI e Controle Jurisdicional: Possibilidade e Limites. **Revista Dialética de Direito Tributário**, [s. l.], nº 239, p. 39-51, 2015.

MUSSE, J. S.. Proposta de reforma tributária no atual governo: ainda regressiva e injusta. *In*: FAGNANI, E. (Org.). **A reforma tributária necessária: diagnóstico e premissa**, ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. p. 130-136.

OLIVEIRA, J. M. de. **Propostas de reforma tributária e seus impactos**: Uma avaliação comparativa. Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas (IPEA), [s. l.], 2023. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/cartadeconjuntura/wp-content/uploads/2023/07/230706_cc_60_nota_01_reforma_tributaria.pdf. Acesso em junho de 2024.

SABBAG, E.. **Direito Tributário Essencial**. São Paulo: Grupo GEN, 2021. *E-book*. ISBN 9786559640317. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559640317/>. Acesso em junho de 2024.

SILVEIRA, F. G. *et al*. **Previdência e assistências sociais, auxílios laborais e tributos**: características redistributivas do Estado brasileiro no século XXI, Working paper. São Paulo:

Made/USP, 2022. Disponível em: <https://madeusp.com.br/publicacoes/artigos/previdencia-e-assistenciais-sociais-a-uxilios-laborais-e-tributos-caracteristicas-redistributivas-do-estado-brasileiro-no-seculo-xxi/>. Acesso em junho de 2024.

SOUZA, A. J. P. de. Imposto de renda no Brasil: estudo de distorções, em especial algumas relacionadas à distribuição de lucros das empresas. *In*: AFONSO, J. R.. *et al.* (Org.). **Tributação e desigualdade**. Belo Horizonte: Letramento, 2017.

TIPKE, K.; YAMASHITA, D.. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, R. L.. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

VALADÃO, M. A. P.; BASTOS, R. V. F. **Repercussão Geral no Direito Tributário**: Impostos. Coimbra: Grupo Almedina, 2021. *E-book*. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786556272863/>. Acesso em fevereiro de 2024.

ZOCKUN, M. H.; ZYLBERSTAJN, H.; SILBER, S.; RIZZIERI, J.; PORTELA, A.; PELLIN, E.; AFONSO, L. E. (Coord.). **Simplificando o Brasil**: Propostas de reforma na relação econômica do governo com o setor privado. São Paulo: FIPE, mar. 2007.