

Centro Universitário De Brasília – UniCEUB
Programa De Mestrado Em Direito
Área de Concentração – Políticas Públicas, Estado E Desenvolvimento
Linha de Pesquisa – Políticas Públicas, Constituição E Organização Do Estado

FRANCELINO DAS CHAGAS VALENÇA JUNIOR

**A MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA: COMPARAÇÕES ENTRE A CARGA
DE TRIBUTOS DO BRASIL COM OS PAÍSES MEMBROS DA OCDE**

Brasília
2020

FRANCELINO DAS CHAGAS VALENÇA JUNIOR

A MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA: COMPARAÇÕES ENTRE A CARGA DE TRIBUTOS DO BRASIL COM OS PAÍSES MEMBROS DA OCDE

Dissertação apresentada ao programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Direito do Centro Universitário de Brasília - UniCEUB, como requisito para obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy

Coorientador: Prof. Dr. Cleucio Santos Nunes.

Área de concentração: Políticas Públicas, Estado e Desenvolvimento

Linha de Pesquisa: Linha 1 – Políticas públicas, Constituição e Organização do Estado

**Brasília
2020**

FRANCELINO DAS CHAGAS VALENÇA JUNIOR

**A MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA: COMPARAÇÕES ENTRE A CARGA
DE TRIBUTOS DO BRASIL COM OS PAÍSES MEMBROS DA OCDE**

Dissertação apresentada ao programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Direito do Centro Universitário de Brasília (UniCEUB), como requisito para obtenção do título de Mestre em Direito.

Brasília, 18 de fevereiro de 2020.

BANCA DE EXAMINADORA

Prof. Dr. Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy
Orientador

Prof. Dr. Cleucio Santos Nunes
Membro Interno

Prof^a. Dra. Liziane Paixão Silva Oliveira
Membro Interno

Prof. Dr. Valcir Gassen
Membro Externo

**Brasília
2020**

AGRADEÇO

Ao tempo, em contínuo e quase imperceptível movimento, responsável por profundas transformações. Ensina-nos grandes lições, faz-nos desenvolver temperança e, sutilmente, mostra-nos o que é essencial.

Aos colegas do mestrado que me proporcionaram momentos de intensos debates, permitindo-me partilhar um pouco de seus conhecimentos e de suas concepções de mundo.

Aos funcionários do UniCeub, com profissionalismo estiveram sempre prontos a nos socorrer quando necessário.

Aos professores que demonstraram notável saber e utilizaram de metodologias eficientes para fustigar a nossa curiosidade epistemológica.

Ao meu orientador, professor Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy, pela objetividade em abordar o tema e pelas orientações que contribuíram significativamente para a melhoria do trabalho.

Ao meu coorientador, professor Cleucio Santos Nunes, que fez as horas de orientação parecerem segundos e não se furtou em compartilhar de seu profundo conhecimento que muito contribui para o meu desenvolvimento acadêmico e, ainda, por gentilmente ter cedido parte de sua biblioteca, sem essa contribuição dificilmente esta dissertação teria sido concluída.

A minha família, essa miríade de sentimentos que afloram só em citá-los nos ensina que os laços invisíveis são mais fortes do que o grafeno ou mesmo do que a pasta nuclear, considerado o material mais forte do Universo.

Aos meus pais (*in memoriam*), Francelino e Gerusa, por terem propiciado as condições necessárias para o meu desenvolvimento cognitivo e ensinado que o amor, na maioria das vezes, se manifesta de maneira silenciosa e forma não linear.

A minha filha, Jéssica Valença, por ter sido a responsável por me abastecer da incessante inquietude na busca por um mundo melhor, mais justo e fraterno. Confesso,

não costumo fazer isso com frequência, sem ela teria muito menos humanidade do que possuo e não saberia o que é amar incondicionalmente.

Por fim, a todas as pessoas que passaram pela minha vida, algumas de forma efêmera, outras de maneira indelével, e contribuíram em maior ou menor proporção na formação deste ser em eterna construção.

*Não acredite em algo simplesmente porque ouviu.
Não acredite em algo simplesmente porque todos falam a respeito.
Não acredite em algo simplesmente porque está escrito em seus livros religiosos.
Não acredite em algo só porque seus professores e mestres dizem que é verdade.
Não acredite em tradições só porque foram passadas de geração em geração.
Mas, depois de muita análise e observação, se você vê que algo concorda com a razão e que conduz ao bem e benefício de todos, aceite-o e viva-o.*

Sidarta Gautama- Buda

RESUMO

O objetivo desta dissertação é investigar a dimensão da carga tributária brasileira, bem como se a sua distribuição por bases de incidência (renda, patrimônio e consumo) está em consonância com os princípios constitucionais de equidade e de capacidade contributiva, com vistas a promoção da justiça tributária.

Para tal desiderato, buscamos identificar os elementos fundamentais de um sistema de tributação. Na sequência, ao analisar as bases de incidência adentramos nas suas principais espécies tributárias, levando-se em consideração o percentual de arrecadação de cada tributo na composição do montante da carga tributária. Em seguida, fizemos uma análise comparativa, em relação ao Produto Interno Bruto, da carga tributária do Brasil com a dos países membros da Organização para Cooperação e o Desenvolvimento Econômico, incluindo a forma pela qual ela é distribuída pelas diversas bases de incidência.

Por fim, sugerimos a readequação da matriz tributária brasileira em consonância com os princípios constitucionais, com os objetivos fundamentais da República e com o modelo de distribuição do ônus tributário adotado pelas nações desenvolvidas que privilegia a renda e o patrimônio. A metodologia utilizada consiste na análise da Constituição Federal no tocante aos princípios fundamentais, aos direitos e garantias fundamentais e ao Sistema Tributário Nacional, de pesquisa doutrinária, de levantamento, tratamento e análise de dados de órgãos nacionais e internacionais de natureza pública ou privada.

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

ABSTRACT

The objective of this thesis is to investigate the dimension of the Brazilian tax burden, as well as whether its distribution by basis of incidence (income, wealth and consumption) is in line with the constitutional principles of equity and contributory capacity, with a view to promoting justice tributary.

To this end, we seek to identify the fundamental elements of a taxation system. Then, when analyzing the bases of incidence, we enter into its main tax species, taking into account the percentage of collection of each tax in the composition of the amount of the tax burden. Then, we made a comparative analysis, in relation to the Gross Domestic Product, of the tax burden of Brazil with that of the member countries of the Organization for Economic Cooperation and Development, including the way in which it is distributed among the different tax bases.

Finally, we suggest the readjustment of the Brazilian tax matrix in line with constitutional principles, with the fundamental objectives of the Republic and with the tax burden distribution model adopted by developed nations that favors income and wealth. The methodology used consists of the analysis of the Federal Constitution with respect to fundamental principles, fundamental rights and guarantees and the National Tax System, of doctrinal research, of survey, treatment and analysis of data from national and international bodies of public or private nature.

Keywords: Tax burden. Tax matrix. Contributory capacity. Tax justice.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO

1. Elementos fundamentais de um Sistema de Tributação

- 1.1. sistema tributário brasileiro
- 1.2. equidade na tributação
- 1.3. dois conceitos de equidade na tributação: horizontal e vertical
- 1.4. duas teorias fundamentais - teoria do benefício e teoria do sacrifício comum ou da capacidade de pagar
- 1.5. capacidade contributiva como instrumento para a realização da justiça tributária
- 1.6. definição de tributos diretos
- 1.7. definição de tributos indiretos
- 1.8. progressividade tributária

2. Desconstruindo a narrativa da alta carga tributária brasileira

- 2.1. narrativa dissociada dos fatos
- 2.2. carga tributária brasileira
- 2.3. dimensionamento da carga tributária por bases de incidência
- 2.4. carga tributária sobre a renda da pessoa física
- 2.5. carga tributária sobre o patrimônio
 - 2.5.1. - Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens e Direitos - ITCMD
 - 2.5.2. Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR
 - 2.5.3. Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU
 - 2.5.4. Imposto Sobre Transmissão de Bens Imóveis – ITBI
 - 2.5.5. Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA
 - 2.5.6. Imposto Sobre Grandes Fortunas
- 2.6. carga tributária sobre o consumo
 - 2.6.1. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS
 - 2.6.2. Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins
 - 2.6.3. Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS
- 2.7. comparativo entre a Carga Tributária Brasileira com a de Países Membros da OCDE

3. Uma matriz tributária justa para o Brasil

- 3.1. justiça tributária (equidade tributária)
- 3.2. adequação da matriz tributária por imperativo constitucional
- 3.3. redistribuição das bases de incidência
- 3.4. devolução de impostos sobre o consumo para a população de baixa renda
- 3.5. ação de arguição de descumprimento de preceito fundamental - ADPF 655
- 3.6. ação de arguição de descumprimento de preceito fundamental - ADPF 786

CONCLUSÃO

REFERÊNCIAS

INTRODUÇÃO

A discussão sobre a tributação no Brasil tem partido do pressuposto de que teríamos uma das maiores cargas tributárias do mundo, além de um sistema extremamente complexo que dificultaria o ambiente de negócios. Por consequência, impactaria negativamente o crescimento econômico, causando um círculo vicioso que afetaria a economia condenando o país a sucessivos voos de galinha¹ no campo econômico e o impossibilitando de atender aos pressupostos do Estado de bem-estar social insculpidos na nossa Constituição Federal.

As atuais propostas de reforma tributária em tramitação no Congresso Nacional vêm no sentido de simplificação do sistema, com supressão de receitas da seguridade social e em uma narrativa de que a complexidade tributária seria o seu maior problema. Em momento algum, discute-se como ocorre a distribuição da carga tributária e se existem outros fatores que estariam causando estrangulamento na economia brasileira, bem como se esses fatores, ausentes nos debates, também não poderiam ser responsáveis pelo aumento no distanciamento do pacto social firmado em 1998.

A nossa carga tributária, de aproximadamente 33,17%² do Produto Interno Bruto – PIB no ano de 2019, seria uma das principais vilãs por impor os constantes voos de galinha no cenário econômico, tal qual uma âncora impedindo que alçássemos voos mais altos e graciosos. Essa mesma carga, ao impedir o atingimento de planos mais elevados, estaria por condenar toda a população a sofrer os efeitos deletérios dessa suposta tributação excessiva que a impulsionaria para o sofrimento eterno tal qual o mito de Sísifo³, condenado por toda a eternidade a repetir a mesma tarefa. No nosso caso, a repetir continuamente o voo das nossas queridas aves da família *Phasianidae*⁴.

O discurso criado por setores conservadores tem propalado que devemos diminuir a nossa carga tributária e reduzir o financiamento das políticas públicas.

¹ O termo, cunhado por economistas, descreve o fenômeno do crescimento que não consegue sustentar-se ao longo do tempo, minguando-se em poucos anos. <https://www.institutomillennium.org.br> acesso em set. 2018.

² BRASIL. TESOURO NACIONAL. Estimativa da Carga Tributária Bruta no Brasil – 2019. Disponível em: <https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:32076> Acesso em 30 out 2020.

³ personagem da mitologia grega que foi condenado a repetir eternamente a tarefa de empurrar uma pedra até o topo de uma montanha, sendo que, toda vez que estava quase alcançando o topo, a pedra rolava novamente montanha abaixo até o ponto de partida por meio de uma força irresistível, invalidando completamente o duro esforço despendido. https://pt.wikipedia.org/wiki/O_Mito_de_S%ADsifo

⁴ Vulgarmente conhecida como galinhas.

Segundo eles, esse movimento faria sobrar mais recursos para serem destinados a outras finalidades, como por exemplo novos investimentos. Quando olhamos por esse prisma estamos subestimando o papel da tributação para o desenvolvimento econômico, fazendo com que foquemos apenas nos valores subtraídos dos particulares. Não se analisa como esses mesmos recursos podem ser empregados de forma racional e eficaz para fomentar setores específicos e alavancar o crescimento econômico, servindo como vetor de enriquecimento da nação e do aumento da renda média da população, gerando um círculo virtuoso em que todos seriam beneficiados.

Nos países desenvolvidos, a tributação não é vista meramente como uma alíquota a ser aplicada a determinado valor, suprimido parte da renda do indivíduo para a manutenção da burocracia estatal e seu próprio deleite. Pelo contrário, é utilizada como instrumento de estímulo ou desestímulo a determinadas atividades, a exemplo dos produtos nocivos à saúde, como o álcool e o tabaco, em que o imposto seletivo recai desestimulando o seu consumo.

Para que serviria o imposto seletivo ambiental senão para gravar com mais profundidade uma atividade econômica explorada pelo particular que cause externalidade negativa ao meio ambiente e, de forma indireta, à população em seu entorno, como a extração de minério. A taxa não deve ser neutra e os recursos arrecadados devem ser aplicados para diminuir o impacto de tal atividade, sendo um meio indireto de tutela ambiental amplamente defendido pela Constituição Federal⁵.

Nas democracias modernas a tributação está à serviço da sociedade, nunca do governo, muito menos de grupos de pressão que buscam em sua maioria retirar recursos da coletividade para o seu deleite pessoal de forma legalizada. Como um instrumento a ser empregado com a finalidade de promover o crescimento, transforma-se em uma ferramenta extremamente eficiente. Para termos ideia da sua capacidade, convém relembramos a forma como foi utilizada na Finlândia nos idos de 1970, por meio, pasmem, do aumento da tributação. Naquele período, houve a decisão de elevar os impostos sobre os mais ricos canalizando os recursos para o desenvolvimento científico e tecnológico. “Em poucas décadas, saiu de um país atrasado que vendia suas florestas

⁵ LEITE, Acácio Zuniga *et all.* Reforma Tributária Ambiental: Perspectivas Para o Sistema Tributário Nacional in A Reforma Tributária Necessária Diagnósticos e Premissas, p. 623.

para a linha de frente da economia do conhecimento”⁶. A decisão política mostrou-se acertada mudando a face de uma nação, bem como a qualidade de vida da população.

A tributação tem um forte impacto na vida cotidiana dos membros da sociedade, bem além da mera função fiscal dos tributos. Entretanto, a linguagem hermética do direito aliada a prevalência de uma visão tecnicista, decerto, não tem contribuído para um maior questionamento dos efeitos causados pela estrutura tributária em vigor. Discute-se, com muita frequência, as milhares de normas publicadas, a complexidade das incontáveis obrigações impostas aos contribuintes, a cumulatividade, as imunidades, isenções, incidência, não incidência, base de cálculo, anistias, remissões, repetição de indébito, sonegação, simplificação, entre outros temas correlatos. Mas, um em especial parece não fazer parte, com a frequência merecida, dos debates e das preocupações de boa parte dos juristas e das instituições de uma forma geral, refiro-me à construção e manutenção da engrenagem que contribui para a regressividade do sistema tributário.

Um complexo arcabouço legal cristalizado, legitimando o aprofundamento da iniquidade como se natural fosse. De fato, há aqueles que o defendem à semelhança de personalidades que levantam bandeiras por mais irracionais ou injustas que pareçam. Sempre é possível criar teorias, desenvolvê-las e as alimentar, sempre haverá incautos, a insciência ou o exacerbado egoísmo é terreno fértil para a proliferação de certas correntes de pensamento.

Ao longo das últimas décadas, com a significativa redução da alíquota marginal do imposto de renda de pessoa física de 45% para 25% e, posteriormente, estabilizando-se em 27,5%, a partir de 1989, o expressivo aumento das contribuições não partilhadas com estados e municípios, por parte do governo federal e com a isenção da distribuição de lucros e dividendos houve um agravamento do deslocamento da carga tributária da tributação direta para o consumo, penalizando desproporcionalmente a camada social que tem mais propensão para consumir.

Em que pese a importância da abordagem conceitual e teórica dos elementos da tributação, na qual dedicamos com maior ênfase o primeiro capítulo, a concepção inicial sempre fora a de produzir um documento de aplicação mais pragmática. Com isso não queremos desmerecer outras formas de abordagem, pelo contrário. Acreditamos que

⁶ DOWBOR, Ladislau. Taxação dos fluxos financeiros: resgatar a produtividade dos nossos recursos in A Reforma Tributária Necessária Diagnósticos e Premissas, p. 336.

outros possuem melhor inclinação para temas mais abstratos, fazendo inclusive trabalhos de grande relevância e que, provavelmente, teríamos mais dificuldade.

Dedicamos o segundo capítulo desta dissertação para avaliar o dimensionamento da nossa carga tributária e se, de fato, seu peso seria excessivo. Para tanto, precisávamos de um parâmetro. Utilizamos como referência a relação carga tributária *versus* o Produto Interno Bruto dos países membros da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico - OCDE. Além disso, verificamos com se distribui a carga tributária desses países, incluindo o Brasil, por bases de incidência (renda, patrimônio e consumo).

Especificamente em relação ao Brasil, pesquisamos um pouco mais, adentrando nos principais tributos das bases de incidência supramencionadas. Recorremo-nos a uma quantidade razoável de tabelas e gráficos no intuito de facilitar a compreensão do dimensionamento e da distribuição da carga tributária. Algumas elaboradas de próprio punho, com dados de instituições de referência como o Banco Mundial, o Fundo Monetário Internacional, a OCDE e a Receita Federal, para citar algumas fontes. Em outros momentos, socorremo-nos de tabelas e gráficos oriundos de estudos, livros e publicações de especialistas, bem como das elaboradas por instituições, algumas, inclusive, acima citadas.

No último capítulo, continuamos a perquirir o modelo de tributação adotado. Pusemo-lo à prova frente aos objetivos da República, aos princípios e mandamentos constitucionais. A força normativa da Lei Maior nos impulsiona em busca da justiça tributária e a necessária, para não dizer obrigatória, readequação da atual matriz tributária, modulando-a em consonância com princípio caros, como o da solidariedade, da capacidade contributiva e da equidade.

Em busca de respostas, identificamos nesta pesquisa algumas propostas que podem contribuir efetivamente para um sistema tributário mais justo e progressivo, entre elas destacamos: a primeira, o estudo sobre o ICMS personalizado propondo a devolução de parcela do imposto pago sobre o consumo para a população de baixa renda, em tese que foi parcialmente contemplada pelas propostas de reforma tributária em tramitação no Congresso Nacional (PEC 110/2019 e PEC 45/2019); a segunda, a Emenda Substitutiva Global nº 178 à Proposta de Emenda Constitucional nº 45 de 2019

que propõe reformular o Sistema Tributário, tornando-o de fato progressivo, inspirada no estudo denominado Reforma Tributária Solidária.

O destaque para as duas propostas citadas no parágrafo anterior, deu-se exclusivamente em razão de terem extrapolado o mundo das ideias, materializando-se, seja em forma de emenda substitutiva ou no conteúdo das propostas de emendas constitucionais em tramitação, na principal instância política responsável pela efetiva implementação de propostas dessa envergadura, por expressa disposição constitucional.

A dissertação analisa a constitucionalidade do sistema tributário brasileiro em face das suas premissas e, em especial, dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil de erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais⁷, traçando um paralelo com a modulação da carga tributária das nações mais que implementaram um Estado de bem-estar social.

⁷ Artigo 3º, III da Constituição Federal de 1988.

CAPÍTULO 1 – ELEMENTOS FUNDAMENTAIS DE UM SISTEMA TRIBUTAÇÃO

1.1 Sistema Tributário Brasileiro

Debruçar-se sobre o estudo do nosso sistema tributário exige uma busca por conceitos mais apropriados no que concerne ao objetivo desta dissertação. Por muito tempo, buscou-se fazer, predominantemente, o estudo exegético do direito tributário em consonância com dispositivos constitucionais e a subsunção do fato à norma. A tributação era vista, pelo menos por boa parte dos estudiosos, quase que exclusivamente como instrumento de obtenção de receitas para fazer frente as despesas públicas nas suas mais variadas dimensões.

A estrutura tributária ao retirar recursos dos particulares priva, o até então detentor dos recursos, de uma parte considerável dos seus bens. Eles são destinados, em tese, ou pelo menos deveriam ser, na função fiscal, aos pagamentos das obrigações assumidas por determinada opção política do governo que administra tais recursos. Dentre as suas destinações, parte será consumido pelas próprias instituições governamentais e pelos inúmeros serviços que são postos à disposição da população, notadamente nos estados que implementaram uma política de bem-estar social, um percentual considerável será canalizada ao pagamento da dívida pública, é o caso do Brasil. “O tipo argumentativo que se encontra na investigação acerca da evolução histórica do Sistema Tributário concretiza a igualdade na tributação. Esse elemento central de qualquer Sistema Tributário trabalha com o princípio da coerência”⁸. Pondera Zilveti, ratificando que a utilização de instrumentos próprios pela tributação é conformada pelos princípios do Direito Tributário⁹.

Um ponto frequentemente olvidado, o dos impactos do modelo de tributação adotado e o seu reflexo como instrumento de concentração ou não de riqueza. Neste caso, não estamos nos referido ao resultado das operações mercantis de bens ou serviços, investimentos ou especulações, em especial no mercado financeiro, como resultante de acumulação de patrimônio. Mas, a variável do modelo de tributação como maior ou menor indutor de acumulação de capital ou de fomento das desigualdades sociais.

⁸ ZILVETI, Fernando Aurélio. A Evolução Histórica da Teoria da Tributação: Análise das Estruturas Socioeconômicas na Formação do Sistema Tributário. São Paulo, editora Saraiva, 2017, p. 59.

⁹ Ibidem, p. 59.

Para Oliveira, “o sistema tributário brasileiro, além de complexo, opera, já há um bom tempo, como instrumento anticrescimento, antiequidade e antifederação. Com uma carga tributária composta predominantemente de impostos indiretos”¹⁰. Essa característica desloca a carga tributária para o consumo, tendo na maioria dos casos efeito cumulativo afetando principalmente as classes de menor renda que, indubitavelmente tem uma maior demanda reprimida, impactando negativamente a aquisição de bens e serviços, por consequência, afetando o crescimento econômico. Infelizmente, o atual sistema tributário brasileiro começou a ser estruturado em 1991, desde o início utilizou como fonte principal de financiamento do Estado os recursos obtidos por meio dos impostos indiretos¹¹.

Para Zilveti “o sistema tributário de qualquer país não é apenas produto das circunstâncias atuais ou pretéritas. Ele pode ser um dos maiores determinantes da estrutura social e econômica de um país.”¹². A discussão sobre os efeitos da tributação na estrutura social brasileira passou ao largo em benefício da teoria do gotejamento, para alguns, seria necessário fazer crescer o bolo primeiro para depois distribuí-lo. Porém, os efeitos decorrentes da escolha do atual modelo de tributação foram indelévels para a nossa sociedade, mesmo que façamos uma nova opção seus frutos amargos perdurarão por longos anos.

Elucidativa é a observação de Bauman sobre a ostensiva riqueza acumulada, mais precisamente, concentrada no topo da pirâmide social e o suposto benefício da teoria do gotejamento, a qual não nos tornou “mais rico; nem nos deixou mais seguros e otimistas quanto a nosso futuro e o de nossos filhos; nem tampouco, segundo qualquer parâmetro, mais felizes”¹³. Apesar do apelo teórico, o resultado tem se mostrado oposto ao pregado.

Ainda sobre essa teoria, Kotler faz uma amarga constatação dos seus efeitos em relação ao crescimento do Produto Interno Bruto do Estados Unidos e os respectivos

¹⁰ OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. A Reforma Tributária Necessária: Uma Introdução Geral *in* A Reforma Tributária Necessária – Diagnóstico e Premissas ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP; FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018, p. 68.

¹¹ *Ibidem*, p. 83.

¹² ZILVETI, Fernando Aurélio. A Evolução Histórica da Teoria da Tributação – Análise das estruturas socioeconômicas na formação do Sistema Tributário. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 34.

¹³ BAUMAN, Zygmunt. A Riqueza de Poucos Beneficia Todos Nós? Tradução Renato Aguiar. – 1ª edição – Rio de Janeiro: Zahar, 2015, p. 13.

beneficiados com a referida opção, “a riqueza tem estado mais propensa a ‘gotejar para cima’. Um PIB crescente não implica a redução da pobreza. Os ricos se tornaram mais abastados, e os outros não desfrutam de muitos benefícios quando desfrutam algum”¹⁴. A figura de linguagem denuncia o aspecto deletério do argumento utilizado na defesa da teoria.

Bicalho defende “uma visão sistemática do direito tributário para um véis matricial do poder de tributar, racionalizando o exercício da tributação sobre parâmetros concretos sujeitados aos influxos da economia e da política”¹⁵, tecendo forte crítica ao paradigma científico tecnológico da dogmática focada na extremada preocupação da estrutura da norma tributária, “relegando-se toda uma relevante análise sobre as finalidades do exercício do poder de tributar e seus efeitos sobre a sociedade e o indivíduo”¹⁶, que acreditamos ser insuficiente.

Por intuirmos que a expressão Sistema Tributário não fornece o entendimento necessário ao aspecto que iremos abordar, pretendemos nos socorrer da expressão matriz tributária que seria “o entendimento das escolhas feitas em um determinado momento histórico no âmbito da ação social no que concerne ao fenômeno tributário”¹⁷. A necessidade para o uso da referida expressão seria a de, como Gassen afirma¹⁸, correlacionar o fenômeno tributário com os diversos aspectos políticos, econômicos e sociais.

1.2 Equidade na Tributação

O princípio da igualdade, segundo Zilveti¹⁹, foi observado pela primeira vez na América do Norte, numa lei creditada ao Reverendo Nathaniel Ward of Ipswich, em 1641. Em 1772, fez parte do primeiro projeto de declaração de direitos do homem, vindo a ser incorporada nas diversas constituições.

¹⁴ KOTLER, Philip. *Capitalismo em Confronto*. Tradução Claudia Gerpe Duarte. 1ª edição. Rio de Janeiro. Editora Best Business, 2015, p. 44

¹⁵ BICALHO, Guilherme Pereira Dolabella. *Extrafiscalidade Tributária: Pós-Modernidade e Legitimação do Estudo Social Brasileiro* p. 66. Belo Horizonte, Arraes Editores, 2014

¹⁶ *Ibidem*, p. 57.

¹⁷ GASSEN, Valcir. *Matriz Tributária: Uma Perspectiva Para Pensar o Estado, A Constituição E A Tributação no Brasil*, p. 14 *in* *Equidade e Eficiência na Matriz Tributária Brasileira – Diálogos sobre Estado, Constituição e Tributação*. 2ª edição. Arraes Editores, Belo Horizonte 2016.

¹⁸ *Ibidem*, p. 5.

¹⁹ ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva – São Paulo*. Quartier Latin, 2004, p. 73.

Os ventos que varriam a América do Norte e a Europa se fizeram sentir no gigante da América do Sul que tinha, a bem pouco tempo, deixado de ser colônia portuguesa. Na Constituição Brasileira de 1824, outorgada no período imperial, o princípio da igualdade pode ser observado no inciso XII do artigo 179 que dispõe ser a lei igual para todos, vejamos:

Art. 179. A inviolabilidade dos Direitos Civis, e Politicos dos Cidadãos Brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Imperio, pela maneira seguinte. XIII. A Lei será igual para todos, quer proteja, quer castigue, o recompensará em proporção dos merecimentos de cada um. (conforme o original).

É interessante observarmos a noção de igualdade naquele período, vivíamos em uma sociedade escravagista, portanto, esse conceito não era aplicado àqueles que viviam sob o manto opressor da escravidão relegados às senzalas e sem direito à liberdade, sequer tinham direito de dispor sobre as suas próprias vidas, eram considerados mercadorias. O pronome indefinido do inciso supra do diploma constitucional não abarcava, infelizmente, toda a população. Mesmo tímido, restrito e destinado à parcela branca da sociedade, essa leve brisa iria se juntar às outras ao longo do nosso conturbado processo histórico.

Passados quase dois séculos, o constituinte alçou ao preâmbulo da nossa Carta Magna de 1988 a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos para o exercício dos direitos sociais e individuais. “os preâmbulos expressam verdadeiros valores, a exemplo dos valores culturais, religiosos, políticos, ideológicos ou econômicos, de forma a revelar a tendência que inspirou o Constituinte quando a elaboração da Constituição”²⁰, enfatiza Santos. Vejamos:

Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado 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, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.

²⁰ SANTOS, Carlos Frederico. Do Político ao Jurídico: Os Preâmbulos das Constituições Brasileiras Como Manobra de Legitimação. P.46 in História Constitucional Brasileira: Estudos e Reflexões. Organização: GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes; PETER, Christine Oliveira. Brasília: Edição do Autor, 2019.

Conforme o preâmbulo do texto constitucional, poderíamos afirmar que são seis os princípios supremos, a saber: a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento a igualdade e a justiça. “ Os princípios de justiça e igualdade devem, portanto ser aplicados corretamente, por meio de um sistema de outros princípios e valores de um ramo concreto do direito constitucional, como o direito tributário”²¹. Sendo, portanto, estes últimos dois dos principais princípios para a manutenção da democracia.

De acordo com Santos, “os preâmbulos podem expressar conteúdo jurídico, não só quando revestidos de força normativa, mas também ao servirem de referencial axiológico para leitura das normas e princípios”²², referindo-se aos constantes no texto constitucional, salientando o seu papel como elemento de interpretação das normas constitucionais. Acrescenta ainda, ao falar das Constituições brasileiras, os preâmbulos “sempre foram tidos como diretrizes de natureza puramente política e que ganharam dinâmica e valor jurídico na medida em que serviram, ou serve, como vetor hermenêutico na interpretação da Constituição”²³. Destacando, mais uma vez, sua importância jurídica.

Segundo o dicionário técnico jurídico,²⁴ equidade pode ser definido como:

o conjunto de princípios imutáveis de Justiça, fundados na igualdade perante a lei, na boa razão e na ética, que induzem o juiz a um critério de moderação ao dar a sentença, para suprir a imperfeição da lei ou modificar seu rigor, tornando-a mais humana e amoldada à circunstância ocorrente; aplicação ideal da norma no caso concreto, sem o excessivo apelo à letra da lei

Os conceitos supra apontam a equidade como um princípio a ser observado, entre outros, para suprir a imperfeição da lei ou para aplicá-la ao caso concreto. Para Conti, a equidade seria um dos fundamentos da Justiça Fiscal, esta seria alcançada de forma equitativa com a distribuição equitativa aos contribuintes do ônus tributário.²⁵

²¹ ZILVETI, Fernando Aurélio. Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva – São Paulo. Quartier Latin, 2004, p. 127.

²² SANTOS, Carlos Frederico. Do Político ao Jurídico: Os Preâmbulos das Constituições Brasileiras Como Manobra de Legitimação. P.46 in História Constitucional Brasileira: Estudos e Reflexões. Organização: GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes; PETER, Christine Oliveira. Brasília: Edição do Autor, 2019.

²³ Ibidem, p. 49.

²⁴ Dicionário Técnico Jurídico. Organização: Guimarães, Deocleciano Torrieri. 8ª edição – São Paulo. Editora Rideel, 2006.

²⁵ CONTI, José Maurício. Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade. Editora Dialética. São Paulo, p. 12.

Em O Dever Fundamental de Pagar Tributos, Nabais discorre eloquentemente dizendo: “o princípio da igualdade revela no domínio dos deveres fundamentais enquanto igualdade de tratamento, em que eles se consubstanciam seja num genérico direito fundamental de igualdade na repartição dos encargos públicos”²⁶ necessários ao funcionamento da comunidade estatal.

Uma lição elucidativa é o conceito apontado por Maria Helena Zockun²⁷ sobre equidade, “significa que cada cidadão deve contribuir para o financiamento do Estado na medida da sua capacidade econômica, dada por sua renda e riqueza, independentemente de sua escolha pessoal como consumidor, poupador ou investidor”. A opção individual exercida quando na destinação dos recursos auferidos, ou acumulados, não altera o dever imposto de contribuir,

Nunes leciona, “a noção sobre equidade, que remonta à Filosofia aristotélica, não está divorciada do entendimento que se faz a respeito da justiça. A equidade seria o esforço de fazer justiça no caso concreto”²⁸, atribuindo a cada um a parte que lhe cabe.

É o supremo valor da igualdade, distribuindo a carga tributária de uma forma geral, o ponto de partida para a vinculação jurídico-positiva do poder de tributar por meio das constituições modernas²⁹. De acordo com Zilveti, “como primeira tese desenvolvida na justiça tributária alemã, a igualdade na tributação não admite tratar os iguais de forma desigual e, da mesma sorte, não tratar os desiguais de forma igual³⁰”, demonstrando a relação obrigacional entre o cidadão e o Estado com a aplicação do princípio da igualdade.

Ressalte-se que “desde o final do século XVIII, a igualdade na tributação – como consequência da igualdade entre cidadão de um mesmo Estado – foi sempre buscada e paulatinamente realizada”³¹, principalmente quando falamos dos países desenvolvidos ou em desenvolvimento. No transcorrer de séculos seria bastante plausível a absorção da igualdade em todos os regramentos positivados do direito, ainda

²⁶ NABAIS, José Casalta. O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Livraria Almedina, Coimbra, 1998, p. 142.

²⁷ ZOCKUN, Maria Helena. Equidade na Tributação. Texto para discussão nº 15 da Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas. São Paulo, setembro de 2016.

²⁸ NUNES, Cleucio Santos. Justiça Tributária. Fórum, 2019. Belo Horizonte, p.108

²⁹ KIRCHHOF, Paul. Tributação no Estado Constitucional. Tradução: Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 19.

³⁰ ZILVETI, Fernando Aurélio. Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva – São Paulo. Quartier Latin, 2004, p. 219.

³¹ KIRCHHOF, op. cit., p. 20.

mais ao identificarmos nas primeiras tintas da nossa Constituição Cidadã. Porém, acreditamos haver um imenso abismo entre os comandos constitucionais e a realidade fática. O cenário atual, flerta com a distopia, oprime violentamente, causa perplexidade e estranheza àqueles que se debruçam, mesmo que superficialmente, na trágica face da matriz tributária brasileira.

Ao identificarmos que “ os princípios de liberdade e igualdade, as garantias do mínimo existencial e da paz social, conformadas no direito tributário pelo princípio da capacidade contributiva, são hoje moldados pelo direito constitucional positivo”³² não poderíamos, enquanto sociedade, descumprir tão auspiciosos comandos sem a prescrição do devido remédio.

No entendimento de Gassen, “a expressão mínimo existencial refere-se às condições materiais necessárias para que o cidadão possa ter uma vida digna. Essas condições materiais são expressas pelos direitos fundamentais”³³ que se encontram, inclusive expressos no texto constitucional.

A tripartição dos Poderes preconizada por Montesquieu, indispensável à existência de um regime democrático, deveria ter o condão de modular os excessos cometidos por um Poder para a perenidade do regime, contudo essa função não parece estar sendo efetiva quando observamos o nosso Sistema Tributário em sua totalidade. Ao ser atacada a igualdade enquanto valor supremo positivado na Carta da República, os alicerces sobre os quais erigimos todos os demais direitos sofrem uma avassaladora pressão corrosiva, os fundamentos se tornam frágeis, incapazes de suportar a pesada carga que se impõe de maneira desleal sobre os pilares mais sensíveis da estrutura.

No passado, o medo do radicalismo dos operários foi responsável pela transferência uma pequena parcela de bem-estar dos ricos para os pobres. No entanto, houve uma acentuação na perda do “apoio da classe média com o encolhimento da mão de obra industrial e o desaparecimento do comunismo como alternativa aparentemente viável ao capitalismo”³⁴. Não foi a singela bondade humana, nem os mais excelsos

³² KIRCHHOF, Paul. *Tributação no Estado Constitucional*. Tradução: Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 32.

³³ GASSEN, Valcir e Silva, Jamily de Jesus. *A Tributação do Patrimônio Como Instrumento de Justiça Social*, p. 163 *in* *Equidade e Eficiência na Matriz Tributária Brasileira – Diálogos sobre Estado, Constituição e Tributação*. 2ª edição. Arraes Editores, Belo Horizonte 2016.

³⁴ HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *Por Que a Liberdade Depende dos Impostos*, p. 160. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo. Editora WMF Martins Fontes, 2019.

princípios humanistas os responsáveis pela implementação do Estado de bem-estar social em diversas nações. Uma exceção, pode ser observada no Brasil, onde tivemos um tardio e incipiente Estado de bem-estar social com a promulgação da Carta Magna de 1988. Pouco tempo depois, as forças conservadoras, insatisfeitas com a ampliação dos direitos sociais, puseram em marcha o movimento para impedir a efetivação de diversos dispositivos constitucionais responsáveis por uma maior justiça. Como exemplo, poderíamos citar a não implementação do imposto sobre grandes fortunas, previsto no artigo 153, inciso VII da Constituição Federal, que após três décadas ainda aguarda uma lei complementar para ser instituído.

Decerto, tivemos uma oportunidade ímpar de corrigir as distorções da matriz tributária brasileira em 1998. Contudo, a excessiva preocupação dos constituintes em “fortalecer as finanças dos governos subnacionais, transferindo para o campo infraconstitucional mudanças mais relevantes na tributação para torná-lo mais justo”,³⁵ fulminou qualquer tentativa futura de equilibrar a balança. Os integrantes do segmento de alta renda da sociedade, beneficiados com uma tributação mais benévola, cerraram fileiras para impedir que transformações no sistema tributário para efetivação de uma sociedade mais justa, solidária e fraterna os atingissem no bolso, precisamente na renda auferida, mantendo o secular deslocamento da carga tributária da renda para o consumo.

O final da década de oitenta do século passado foi um dos momentos mais inspiradores para a necessária efetivação de um Estado de bem-estar. Havia um clamor nas ruas, devido ao retorno do governo aos civis, depois de quase duas décadas nas mãos dos militares. A campanha Diretas Já³⁶, levou milhares de pessoas às ruas das principais capitais do País, o sentimento de euforia tomou conta do povo. Em cada rosto, nos gestos, na alegria, as músicas executadas ao ar livre convidavam todos para celebrar um novo recomeço.

Com a instalação da Assembleia Nacional Constituinte, a esperança floresceu. A população vibrava com o alvorecer de novas perspectivas, haveria uma nova Constituição em um sistema democrático em que todos seriam iguais perante a lei, sem

³⁵ OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. O Sistema Tributário Brasileiro: Evolução, distorções e os caminhos da Reforma (1891-2017) *in* A Reforma Tributária Necessária – Diagnóstico e Premissas ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018, p. 112.

³⁶ Movimento que defendia eleições diretas para presidente do Brasil no início dos anos oitenta.

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, conforme materializado no caput do artigo 5º da nova Carta da República. Porém, como dizia Drumond: nunca me esquecerei desse acontecimento; na vida de minhas retinas tão fatigadas; nunca me esquecerei que no meio do caminho tinha uma pedra³⁷.

Essa pedra ainda haveria de dar muito trabalho, quer dizer, tornar-se-ia um empecilho quase intransponível para aquela e as futuras gerações, maculando a esperança e embotando a alegria. Um exemplo desse obstáculo pode ser observado na existência do princípio de liberdade, ele passa a ter “pouco valor quando aqueles que aparentemente a possuem não dispõem dos recursos necessários para dar eficácia a seus direitos”³⁸, ou seja, existe no mundo do pensamento, no ideal, até mesmo no imaginário coletivo. Porém, sem meios necessários para pôr em marcha a sua materialização não passará de um mero rabisco em uma folha de papel. É fundamental, para a efetivação de princípios tão caros, a utilização de instrumentos adequados à sua realização. Infelizmente, “a profunda desigualdade social decorrente da estratificação proporcionada por um histórico colonial-patrimonialista demonstra que o sistema de direitos ainda é um horizonte distante”³⁹ e um desafio a ser superado.

1.3 Dois Conceitos de Equidade na Tributação: Horizontal e Vertical

A equidade guarda estreita relação com o princípio da capacidade contributiva, esta última sendo o elemento crucial para identificar os que devem e podem contribuir com os seus recursos para o financiamento da atividade estatal. Mas, sobretudo, para identificar quem não devem sofrer a incidência da tributação, por não ser detentora da referida capacidade. Para Nabais, a igualdade horizontal ocorre quando contribuintes com a mesma capacidade pagam os mesmos impostos. Porém, estaríamos diante da equidade vertical quando, contribuintes com capacidades diferentes pagarem diferentes impostos, tanto em termos qualitativos quanto quantitativos⁴⁰.

³⁷ Trecho do poema No Meio do Caminho, de Carlos Drummond de Andrade.

³⁸ HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. Por Que a Liberdade Depende dos Impostos, p. 9. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo. Editora WMF Martins Fontes, 2019.

³⁹ BICALHO, Guilherme Pereira Dolabella. Extrafiscalidade Tributária: Pós-Modernidade e Legitimação do Estudo Social Brasileiro p. 180. Belo Horizonte, Arraes Editores, 2014.

⁴⁰ NABAIS, José Casalta. O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Livraria Almedina, Coimbra, 1998, p. 443.

Quando falamos de equidade horizontal, intuitivamente nos vem à mente a ideia do princípio a ser aplicado a situações que se encontrem em um mesmo plano. Por exemplo, a uma mesma faixa de renda ou quantidade de patrimônio. Elucidativa é a definição de Conti: “a equidade horizontal pode ser entendida como a tributação dos indivíduos que estejam na mesma posição em termos de capacidade contributiva, de modo a fazer com que seja igual a tributação de indivíduos com idêntica capacidade contributiva”⁴¹, devem os iguais carregar o fardo na mesma proporção.

A mesma linha de raciocínio podemos aplicar ao princípio da equidade vertical que “ visa estabelecer a melhor distribuição do ônus tributário entre contribuintes com capacidades econômicas diferentes”⁴². Observa-se neste princípio que os contribuintes situados em extratos distintos em relação à capacidade econômica devem ter a sua carga tributária majorada, subtraída ou até mesmo zerada, em decorrência da maior ou menor capacidade contributiva.

Neste diapasão, é salutar a modulação do tratamento a ser dado conforme o princípio, “tratamento igual do que é essencialmente igual e no tratamento desigual no que é essencialmente desigual, e, por outro lado, no tratamento igual e desigual do que é considerado, respectivamente, igual e desigual pela constituição”⁴³. O parâmetro a ser utilizado é balizado pelo princípio constitucionalizado.

Para a obtenção da equidade horizontal, é necessário que o imposto implementado seja “proporcional à capacidade econômica de cada contribuinte. Isto porque entende-se que as pessoas com a mesma capacidade de contribuição sofrem o mesmo sacrifício, ou abrem mão da mesma utilidade,”⁴⁴. Enquanto, na equidade vertical, as pessoas com desigual capacidade de contribuição sofrem sacrifícios distintos, não devendo pagar os mesmos impostos.

Na concepção de Leal, quando discorre sobre a progressividade ser um princípio não exclusivo de alguns tributos, mas um direito fundamental a permear todo o sistema, “decorre dos princípios constitucionais da solidariedade e da capacidade contributiva substancial – materializada conforme critérios de equidade vertical – bem como da

⁴¹ CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. Editora Dialética. São Paulo, p. 73.

⁴² *Ibidem*, p. 74.

⁴³ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Livraria Almedina, Coimbra, 1998, p. 144.

⁴⁴ CONTI, *op. cit.*, p. 73.

própria finalidade redistributiva inerente aos sistemas tributários do Estado Social”⁴⁵, afirma o jurista.

Ressaltamos que “o princípio da igualdade refere-se ao princípio fundamental de todo o sistema tributário e que, necessariamente deverá nortear as políticas governamentais, pois a estrutura tributária deve guiar-se no sentido da Justiça Fiscal”⁴⁶, sob pena de restar prejudicada a aplicação princípio.

1.4 Duas teorias fundamentais - teoria do benefício e teoria do sacrifício comum ou da capacidade de pagar

Levando-se em consideração a inelutável compulsoriedade da obrigação tributária, nas palavras de Benjamim Franklin não haveria nada mais certo neste mundo do que a morte e os impostos⁴⁷, um ponto crucial é como se daria a justa distribuição da carga tributária. No campo econômico, ganham relevo duas importantes teorias: a do benefício e a da capacidade contributiva ou do sacrifício comum como também é conhecida.⁴⁸

Na teoria do benefício, também chamada de equivalência, a contribuição individual se assemelha as práticas realizadas nas operações mercantis, existindo uma relação direta entre o pagar e o receber, tendo como base histórica a concepção individualista do Estado, mais especificamente a teoria contratualista⁴⁹.

De acordo com Nunes, “a abordagem do benefício se explica por uma relação entre o contribuinte e o governo, na qual os tributos são devidos de acordo com os benefícios entregues pelo Estado”⁵⁰. Diversos autores se perfilaram na defesa da teoria do benefício:

“O argumento para a tributação progressiva, baseada na faculdade, remonta a um ensaio de Guicciardini, publicado na primeira metade do século XVI.

⁴⁵ LEAL, Augusto Cesar de Carvalho. (IN)Justiça Social Por Meio dos Tributos: A Finalidade Redistributiva da Tributação e a Regressividade da Matriz Tributária Brasileira, p. 92 *in* Equidade e Eficiência na Matriz Tributária Brasileira – Diálogos sobre Estado, Constituição e Tributação. 2ª edição. Arraes Editores, Belo Horizonte 2016.

⁴⁶ RIBEIRO, Maria de Fátima. Tributação, Políticas Públicas e Justiça Social *in* Tributação: Democracia e Liberdade. Editora Noeses, 2014, pág. 770.

⁴⁷ Pensador. Frases e Pensamentos. Disponível em: <<https://www.pensador.com/frase/NzQyMw/>> Acesso em: 18 fev. 2020.

⁴⁸ NUNES, Cleucio Santos. Justiça Tributária. Fórum, 2019. Belo Horizonte, p.108

⁴⁹ LAGEMANN, Eugenio. Tributação: Seu Universo, Condicionantes, Objetivos, Funções e Princípios, p. 26 *in* Equidade e Eficiência na Matriz Tributária Brasileira – Diálogos sobre Estado, Constituição e Tributação. 2ª edição. Arraes Editores, Belo Horizonte 2016, p. 22.

⁵⁰ NUNES, op. cit., p.108.

Bodin apresentou um caso de tributação proporcional, baseado também na faculdade de pagar, pelos fins desse mesmo século. Desde então o princípio tem sido redefinido e emendado por numerosos autores com antecedente filosóficos bastante diferentes. Encontramos neste grupo eclesiásticos, como Bodin, humanistas, como Rosseau, utópicos, como Sismondi, liberais manchesterianos, como Say ou Mill, o *Katheder Sozialist* Adolph Wagner e o *New Dealer* Franklin roosevelt. Uma evidente falta de uniformidade em filosofia social distingue este grupo dos autores da escola do benefício, que partilhavam em comum o fundamento da lei natural ou do contrato social⁵¹

Na teoria do benefício, há justiça quando o pagamento ocorrer em decorrência da satisfação obtida na utilização dos bens e serviços públicos, havendo igualdade entre os indivíduos se o pagamento da contribuição for no mesmo patamar do valor resultante ao obtido com as mesmas utilidades⁵².

Um ponto positivo, na visão de Conti⁵³ seria o fato de cada contribuinte pagar ao Estado, em tributos, precisamente o valor do benefício que recebera. O jurista destaca ainda mais dois princípios: o do custo do serviço, citado por Hugh Dalton, no qual o contribuinte pagaria exatamente o valor do custo do serviço prestado pelo Estado e o princípio da neutralidade, enfocando aspectos econômicos da tributação, na qual os tributos não devem interferir nas decisões de alocação de recursos tomadas com base em mecanismos de mercado, este último de Fernando Rezende.

Um dos problemas da teoria do benefício decorre no fato de que as opções políticas selecionadas, principalmente nas sociedades modernas, podem não guardar correlação com as escolhas individuais, causando profundas dificuldades de mensuração em face da multiplicidade de vontades das pessoas envolvidas. Seria de difícil operacionalização individualizar alguns serviços fornecidos pelos entes públicos, para ilustrar nos socorremos de alguns exemplos: “o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, da segurança pública dos serviços de consulado e de embaixadas, do exercício do poder de polícia ou até o desempenho das funções típicas de Estado”⁵⁴. Surge uma imensa complexidade difícil de superar ao se atribuir um valor

⁵¹ MUSGRAVE, Richard A. Teoria das Finanças Públicas: Um Estudo de Economia Governamental. Tradução: Auripebo Berrance Simões. São Paulo, Atlas, 1976 !º volume, pág. 125.

⁵² LAGEMANN, Eugenio. Tributação: Seu Universo, Condicionantes, Objetivos, Funções e Princípios, p. 26 *in* Equidade e Eficiência na Matriz Tributária Brasileira – Diálogos sobre Estado, Constituição e Tributação. 2ª edição. Arraes Editores, Belo Horizonte 2016, p. 23.

⁵³ CONTI, José Maurício. Princípios Tributários da Capacidade contributiva e da Progressividade. Ed. Dialética. São Paulo, 1996, pág. 16.

⁵⁴ NUNES, Cleucio Santos. Justiça Tributária. Fórum, 2019. Belo Horizonte, p.111.

específico ao cidadão, quando da utilização de serviços indivisíveis postos à disposição de todos os membros do tecido social.

Na concepção de Nunes⁵⁵, a dificuldade acima cedeu terreno para outra teoria que pudesse explicar o compartilhamento justo da despesa pública para uma distribuição mais equitativa da carga tributária. Além disso, a dificuldade de a teoria do benefício não contemplar o aspecto redistributivo da renda entre os membros da sociedade seria um dificultador a ser acrescentado⁵⁶.

Segundo Leal, “O princípio da equidade da equidade adotado na distribuição da carga tributária não deve seguir a chamada teoria do benefício, em que paga mais tributos quem é mais favorecido pelos gastos públicos”⁵⁷. Nesse caso, os mais pobres iriam sempre pagar mais tributos por, inevitavelmente, utilizarem mais serviços públicos.

Um dos que rejeitaram com bastante veemência essa teoria foi J.S Mill, “cuja formulação pode ser considerada a versão clássica da doutrina da capacidade, rejeitou vivamente a abordagem segundo o benefício”⁵⁸, para o qual “a justa distribuição das quotas tributárias prevalece quando todos contribuem para o bem comum de maneira a incorrerem em igual sacrifício”⁵⁹. Na visão de Musgrave⁶⁰, foi dado um tom mais coletivista, conforme interpretação de outros autores por ele relatada e de que a ideia da capacidade de pagar ultrapassaria a tributação progressiva, alcançado o problema de redistribuição da renda.

A defesa exclusiva do benefício não seria tarefa das mais fáceis, afirma Musgrave “os que escreveram sobre benefício, como Thiers, viram-se obrigados a defender suas posições, através do argumento cada vez mais insustentável de que a proteção era a única forma de benefício que se poderia conseguir do Estado”⁶¹. Nas

⁵⁵ NUNES, Cleucio Santos. *Justiça Tributária*. Fórum, 2019. Belo Horizonte, p.111.

⁵⁶ CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade contributiva e da Progressividade*. Ed. Dialética. São Paulo, 1996, p. 16.

⁵⁷ LEAL, Augusto Cesar de Carvalho. (IN) *Justiça Social Por Meio dos Tributos: A Finalidade Redistributiva da Tributação e a Regressividade da Matriz Tributária Brasileira*, p. 93 *in* *Equidade e Eficiência na Matriz Tributária Brasileira – Diálogos sobre Estado, Constituição e Tributação*. 2ª edição. Arraes Editores, Belo Horizonte 2016.

⁵⁸ MUSGRAVE, Richard A. *Teoria das Finanças Públicas: Um Estudo de Economia Governamental*. Tradução: Auriphebo Berrance Simões. São Paulo, Atlas, 1976 !º volume, pág. 125.

⁵⁹ *Ibidem*, p. 125.

⁶⁰ *Idem*, p. 125.

⁶¹ *Idem*, p.126

sociedades modernas, a *longa manus* do estado pode ser detectada em diversas situações indo muito além da mera função protetiva. Conforme o modelo adotado, significativas funções podem ser identificadas, tais como: arrecadação tributária, fiscalização, planejamento, regulação, orçamentária, política cambial, monetária, ambiental, externa, sanitária, habitacional, urbanística, dentre inúmeras outras imprescindíveis. Ainda segundo Musgrave, a abordagem da teoria da capacidade de pagar contornaria o problema da despesa e de que os autores clássicos, a exemplo de Mill, as despesas públicas deveriam ser o mínimo possível.

Faz-se necessário definir qual o índice objetivo da capacidade de pagar deve ser mensurado “ de maneira a que o sacrifício individual possa ser medido e que qualquer conceito particular de igual sacrifício possa ser expresso em termos de uma escala específica de taxas”⁶². Na teoria de igual sacrifício, ainda segundo ao autor, adotada por Cohen-Stuart e Edgeworth, podemos identificar após cuidadosa observação a predominância de três conceitos possíveis: igual sacrifício absoluto, igual sacrifício proporcional e igual sacrifício marginal.

No igual sacrifício absoluto seria solicitada quantidade iguais de impostos a diferentes tipos de renda, contribuindo para uma tributação mais regressiva na medida em que a renda fosse elevada. O sacrifício proporcional mantém a taxa de proporcionalidade dos valores a serem recolhidos, nesse caso, havendo aumento da renda o percentual se mantém constante, levando-se em consideração o decréscimo da utilidade marginal. Quando a utilidade marginal da renda for decrescente e houver progressão máxima estaremos diante do conceito de igual sacrifício marginal.

1.5 Capacidade Contributiva como Instrumento para a Realização da Justiça Tributária

Um dos objetivos almejados pela tributação deve ser a justiça fiscal, para a realização dessa finalidade, forçosamente, deverá ser aplicado o princípio da capacidade contributiva. Os dois princípios seriam, de certa forma, interdependentes. Tornar-se-ia tarefa hercúlea, conceber a possibilidade de realização da justiça fiscal sem a aplicação do princípio da capacidade contributiva.

⁶² MUSGRAVE, Richard A. Teoria das Finanças Públicas: Um Estudo de Economia Governamental. Tradução: Auriphebo Berrance Simões. São Paulo, Atlas, 1976 1º volume, p.127.

Para Lagemann “segundo o princípio da capacidade contributiva, a justiça se define pela seguinte regra: cada indivíduo pagará de acordo com a sua capacidade de contribuição (independente de quem usufrui os bens e serviços)”⁶³. Esse princípio orienta a incidência da norma tributária de acordo com a capacidade individual do contribuinte, ou seja, quem ganha mais deveria arcar com um ônus maior ao usufruir de um referido bem ou serviço.

A busca pela justiça, por meio da observância do princípio da capacidade contributiva, visa o dimensionamento da carga tributária em consonância com a situação econômica de cada indivíduo. “A carga tributária individual deve ser dimensionada em conformidade com a capacidade de cada indivíduo de prover prestações tributárias de acordo com as suas condições econômicas”⁶⁴. A perspectiva da modulação albergada por esse princípio preserva os mais necessitados, haja vista ser a condição econômica levada em consideração na definição do *quantum* devido, o princípio do mínimo existencial também é um aspecto que deve ser observado.

O princípio da capacidade contributiva teve um forte impulso nas constituições modernas, a partir de 1789 com a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão. Vejamos, “para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades”⁶⁵. Fica evidente a mensuração do valor devido conforme a capacidade de cada cidadão. Ressalte-se que, a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, tornou-se o preâmbulo da Constituição francesa de 1791.

No tocante a tributação sobre o consumo, a adequação do princípio da capacidade contributiva não é tarefa das mais fáceis. Na ausência de mecanismos mais eficazes para identificação da capacidade econômica do contribuinte, a presunção

⁶³ LAGEMANN, Eugenio. Tributação: Seu Universo, Condicionantes, Objetivos, Funções e Princípios, p. 23 in Equidade e Eficiência na Matriz Tributária Brasileira – Diálogos sobre Estado, Constituição e Tributação. 2ª edição. Arraes Editores, Belo Horizonte 2016.

⁶⁴ KIRCHHOF, Paul. Tributação no Estado Constitucional. Tradução: Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 27.

⁶⁵ USP – Universidade de São Paulo. Biblioteca Virtual de Direitos Humanos. Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão – 1789. In Textos Básicos sobre Derechos Humanos. Madrid. Universidad Complutense, 1973, traduzido do espanhol por Marcus Cláudio Acqua Viva. APUD. FERREIRA Filho, Manoel G. et. alli. Liberdades Públicas São Paulo, Ed. Saraiva, 1978. Disponível em <<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antigos-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/declaracao-de-direitos-do-homem-e-do-cidadao-1789.html>>. Acesso:10 out. 2020.

prevalece. “Na tributação sobre o consumo, a capacidade contributiva é forçosamente revelada de forma presuntiva, razão pela qual a verdadeira capacidade contributiva de cada contribuinte dependeria de comprovações mais detalhadas”⁶⁶. A dificuldade até o momento encontrada tende a ser mitigada, devido ao avançar da tecnologia sobre a vida cotidiana, em especial, com o crescimento vertiginoso do comércio eletrônico e a adoção aos meios de pagamentos digitais.

Segundo a *International Data Corporation* (IDC), em matéria publicada na Agência Brasil⁶⁷, por meio de entrevista, seis em cada dez brasileiros da classe A, B e C utilizam meios de pagamentos digitais. Em relação ao uso de cartões de crédito, 57% afirmaram utilizar esse meio de pagamento em detrimento do cartão de débito e 74% afirmaram possuir tanto cartão de débito quanto de crédito. Esses dados demonstram que, em breve, caso mantida a tendência atual, o número de brasileiros utilizando dinheiro em espécie será ínfimo no futuro.

Por outro lado, os denominados invisíveis sociais estão à margem de qualquer sistema adotado, boa parte sequer tem documento de identificação. Perambulam pelas ruas e as parcas esmoladas que recebem, por incrível que pareça, são tributadas em percentuais bem significativos quando se destinam a adquirir o pouco alimento possível.

A nossa Constituição Federal dispõe no §1º do artigo 145, na seção I, dos Princípios Gerais do Sistema Tributário Nacional: 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. Pois bem, o constituinte originário preconizou que, a não ser diante da impossibilidade, os impostos deverão observar a capacidade contributiva do contribuinte. Inclusive, para alcançar tal desiderato, o fisco tem o dever poder de lançar mão dos mecanismos necessários para a efetivação do referido *mandamus* constitucional.

As administrações tributárias têm a obrigação de, observando os direitos individuais e dentro da estrita legalidade, identificar a renda, o patrimônio e a atividade

⁶⁶ NUNES, Cleucio Santos. *Justiça Tributária*. Fórum, 2019. Belo Horizonte, p. 91.

⁶⁷ AGÊNCIA BRASIL. VALENTE, Jonas. Brasil se destaca em uso de pagamentos digitais, segundo pesquisa. Nova Iorque, 2019. Disponível em: <<https://agenciabrasil.ebc.com.br/geral/noticia/2019-08/mais-de-60-dos-brasileiros-usam-meios-digitais-para-pagamentos>>. Acesso em: 04 out. 2020.

econômica desempenhada por cada um de nós, com vistas a perseguir o objetivo da justiça fiscal, ao dosar o ônus tributário de acordo com as possibilidades individuais de forma progressiva. “Os principais indicadores da capacidade de pagamento são a renda (o que o indivíduo contribui para o produto social), o consumo (o que ele usufrui do produto social) e o patrimônio (o que ele possui da riqueza social)”⁶⁸. Nesse caso, podemos falar também da progressividade tributária. Conforme o referido comando, quanto maior a renda e o patrimônio do contribuinte maior deve ser a carga a ser suportada. A lógica também opera no sentido inverso, na redução da carga tributária quando a capacidade do contribuinte for decrescendo, quanto menor a receita auferida ou o patrimônio acumulado, menor será a capacidade de suportar o fardo.

Levando-se em consideração a carga tributária, bem como ser a arrecadação fruto, principalmente, da soma das receitas suprimidas dos particulares para fazer frente a uma infinidade de despesas e investimentos, a lógica do princípio opera com maestria ao dosar o pagamento de tributos com base nas condições econômicas de cada integrante da sociedade. É de se esperar também, seguindo a mesma linha de raciocínio, a existência de situações em que não há forças para contribuir, pelo contrário, alguns deverão receber dos valores recolhidos pela coletividade (Estado) o necessário para suprir a falta da respectiva faculdade. Em outras palavras, a parcela da população que não tem renda suficiente para contribuir para a manutenção do Estado, deveria se beneficiar, em prol de toda a sociedade, de uma parcela do valor arrecadado, por meio de transferência direta de renda ou do que atualmente denominamos benefícios sociais. Contudo, infelizmente, até nesses casos, essa parcela da população termina por ser onerada significativamente, em decorrência da excessiva tributação indireta, em um elevado percentual, privando-se de uma parcela significativa do mínimo existencial, sendo impelidos a contribuir em uma proporção absurda, quando comparada como os extratos mais ricos da população.

A renda pessoal é o melhor indicador de aferição da capacidade contributiva para Gassen e Sousa, “além, e abaixo dela, complementam o quadro dos indicadores da teoria da tributação equitativa o patrimônio e o consumo”⁶⁹. Para os autores, a teoria

⁶⁸ LAGEMANN, Eugenio. Tributação: Seu Universo, Condicionantes, Objetivos, Funções e Princípios, p. 23 in Equidade e Eficiência na Matriz Tributária Brasileira – Diálogos sobre Estado, Constituição e Tributação. 2ª edição. Arraes Editores, Belo Horizonte, 2016.

⁶⁹ GASSEN, Valcir e SOUSA, Kalyara de. Quem Paga e Não Deveria Versus Quem Deveria e Não Paga: A Eficiência na Recuperação de Ativos Fiscais e Sua Relação Com a Equidade na Matriz Tributária, p.

equitativa “pressupõe um Estado ativo e intervencionista e um cidadão consciente e participativo”⁷⁰. Esclarecem também, essa teoria está presente em boa parte dos sistemas tributários do ocidente e, necessariamente, “como limite inferior da capacidade contributiva, poder-se-ia falar no mínimo vital ou mínimo existencial, de modo que não há que se falar em capacidade contributiva aquém desse mínimo”⁷¹, sob pena de por em risco direitos fundamentais.

Quando princípios caros de justiça tributária, consubstanciados em preceitos constitucionais, são olvidados na elaboração de normativas incidentes sobre significativa parcela da população, cria-se uma mácula capaz de contaminar todo o ordenamento jurídico. “ O princípio da capacidade contributiva assegura a força de convencimento do direito tributário e, com isso, a sua contínua pretensão de validade”⁷². O distanciamento do princípio em tela ofende a coletividade e põe em xeque a validade do próprio sistema. Qual seria a força cogente das obrigações tributárias, principalmente, do pagamento da obrigação principal se fosse agudizada a percepção do descompasso entre a Lei Maior e o sistema tributário pela maioria da população? Talvez, houvesse não uma revolta à semelhança da Inconfidência Mineira, mas as consequências seriam imprevisíveis de uma, digamos, simples, se é que podemos utilizar este termo, desobediência civil, em decorrência do não reconhecimento da legitimidade do sistema tributário, por ser, um possível fomentador das desigualdades sociais a penalizar àqueles que deveriam ser protegidos, ou melhor, poupados.

Segundo Bicalho, “ A sociedade se estratifica numa casta de consumidores e não consumidores; e entre contribuintes e não contribuintes”⁷³. Acreditamos, sem sombra de dúvidas que ele se refere, no caso dos consumidores-não contribuintes, na percepção da incidência da tributação direta. Segundo o jurista, os consumidores não contribuintes seriam a face mais perniciososa da cidadania dissimulada, pois exigiriam uma forte atuação do estatal para a proteção dos seus respectivos direitos, ao mesmo tempo.

211 *in* Equidade e Eficiência na Matriz Tributária Brasileira – Diálogos sobre Estado, Constituição e Tributação. 2ª edição. Arraes Editores, Belo Horizonte 2016.

⁷⁰ *Ibidem*, p. 211.

⁷¹ GASSEN, Valcir; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales e FONSECA, Sandra Regina da. Tributação Sobre o Consumo: O Esforço em Onerar Quem Ganha Menos, p. 183 *in* Equidade e Eficiência na Matriz Tributária Brasileira – Diálogos sobre Estado, Constituição e Tributação. 2ª edição. Arraes Editores, Belo Horizonte 2016.

⁷² KIRCHHOF, Paul. Tributação no Estado Constitucional. Tradução: Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016 p 29.

⁷³ BICALHO, Guilherme Pereira Dolabella. Extrafiscalidade Tributária: Pós-Modernidade e Legitimação do Estudo Social Brasileiro p. 16. Belo Horizonte, Arraes Editores, 2014.

lançariam mão de mecanismos para redução da sua carga tributária por processos nem um pouco lícitos, chamados de elusão tributária. A face deletéria desses consumidores, ainda segundo Bicalho, seria dissimulada pela narrativa da exacerbação da valoração da liberdade como máxima social⁷⁴.

Na contramão do discurso liberal, de que cada um por si mesmo pode atingir o ápice da satisfação das suas demandas, os consumidores-contribuintes seriam as pessoas que, mesmo de forma inconsciente, percebem a existência de necessidades individuais difíceis de serem supridas de forma solitária, por isso, demandam do Estado social e participam ativamente do ônus tributário, segundo sua capacidade econômica⁷⁵.

Por outro lado, no espectro dos menos afortunados, teríamos não-consumidores contribuintes e os não-consumidores-não contribuintes. Os primeiros seriam fortemente impactados pela incidência dos tributos indiretos, mas não conseguiriam fazer frente ao saciamento das suas necessidades basilares; enquanto o último grupo, estaria destituído de qualquer possibilidade de cidadania.⁷⁶

Em relação à matriz tributária brasileira, pode-se dizer que “as classes mais pobres estão autofinanciando programas de transferência de renda instituídos em seu benefício, o que denota uma ineficiência do instrumento extrafiscal”⁷⁷, haja vista que a justiça fiscal fica sensivelmente maculada.

Estamos caminhando sobre o gume afinado de uma lâmina, em diversos momentos históricos foi fomentada a ideia de lutar contra a tirania de diversas maneiras, uma das quais, de forma não violenta, pacífica. Esses pensamentos nos remetem a autores clássicos como Étienne de La Boétie, em seu Discurso Sobre a Servidão Voluntária; Thoreau, em A Desobediência Civil; além dos que estiveram à frente de uma revolução como Gandhi, defensor da doutrina da não violência, de certa forma inspirado por seus antecessores, libertou a Índia do jugo opressor da Inglaterra sem levantar uma arma.

Em certa medida, estamos contribuindo para essa possibilidade. Uma crise de legitimidade do sistema, seguida por uma recusa no pagamento dos tributos por parte

⁷⁴ BICALHO, Guilherme Pereira Dolabella. *Extrafiscalidade Tributária: Pós-Modernidade e Legitimação do Estudo Social Brasileiro* p. 16. Belo Horizonte, Arraes Editores, 2014.

⁷⁵ *Ibidem*, p. 16.

⁷⁶ *Idem*, p. 16.

⁷⁷ *Idem*, p. 171.

dos mais onerados, visivelmente, os que menos têm, poria em risco os institutos vigentes, inclusive a pouca paz social que ainda nos resta. É bem possível que estejamos flertando com essa insalubre possibilidade por décadas. Ao fazermos a opção por um sistema regressivo, como veremos adiante, beneficiando uma parcela ínfima da sociedade, em detrimento de uma significativa quantidade de pessoas capazes de porém em movimento a roda da inconformação, tendo como resultante um quadro ainda mais gravoso que o atual, onde a própria noção de civilidade tenderia a escapar de nossas mãos, como se fosse água ao ser apertada por entre os dedos a escorrer por mais que tentemos contê-la.

Esse estranho estado de coisas que desafia a lógica vulgar em uma singela observada de soslaio, deveria ser suficiente para reavaliarmos os caminhos adotados até o presente momento. Durante a navegação em uma tormenta, são necessários diversos ajustes nas velas e nos equipamentos para sobreviver, caso contrário, fica-se à mercê dos ventos, sendo jogado de um extremo para o outro, correndo sério risco de naufragar ao ser impulsionado sem controle e se chocar com inesperáveis obstáculos. Contudo, se acaso avistássemos a tempestade bem antes dela se tornar um problema e estivessem em nossas mãos, o leme, as velas e a energia necessária a ser empregada, com certeza, evitaríamos o risco desnecessário. Mas, mesmo com todos os alertas, estamos ignorando os apelos para empregar a força necessária e utilizar dos adequados instrumentos para evitar a colisão anunciada.

Ao menosprezar os apelos e, especificamente, os comandos constitucionais pomos em risco a existência do ordenamento jurídico, “o princípio da capacidade contributiva é também fonte de reconhecimento do direito, com a qual se pode extrair o critério concreto para a solução dos casos individuais”⁷⁸. O ignorar dessa fonte desafia o reconhecimento do direito, por consequência a aceitação consciente da necessária conformação da imprescindibilidade do sistema tributário para movimentar o complexo emaranhado de infindáveis engrenagens, fundamentais à garantia do direito em sua mais ampla compreensão. “A capacidade contributiva é o caminho para a justiça fiscal, sem a qual não será possível realizar a justiça distributiva, entendida como social e

⁷⁸ KIRCHHOF, Paul. Tributação no Estado Constitucional. Tradução: Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016 p 31.

política”⁷⁹, sem a observância desse princípio permaneceremos em profundo estado de injustiça.

1.6 Definição de Tributos Diretos

Dentre as diversas possibilidades de classificação das espécies tributárias, iremos adotar para este trabalho o critério da repercussão econômica no qual os tributos podem ser diretos ou indiretos.

Na concepção de Valcir Gassen, quando o contribuinte não puder transferir o ônus da obrigação tributária devida para um terceiro ocorrerá a tributação direta.⁸⁰ Os tributos diretos incidem sobre a renda e o patrimônio do contribuinte. No Brasil, o percentual incidente sobre este tipo de tributação está em total descompasso com os parâmetros adotados pelas maiores economias do mundo. A tributação sobre a renda e o patrimônio são, por razões que pretendemos explorar ao longo deste estudo, significativamente baixas em comparação com a tributação sobre o consumo.

Um exemplo clássico de tributo direto é o do imposto de renda, este deveria recair sobre os rendimentos e ganhos de capital auferidos e que são, normalmente, sujeitos ao ajuste anual. A utilização do verbo dever no futuro do pretérito, dar-se em decorrência de uma opção parcimoniosa, adotada na década de noventa, pela isenção dos lucros e dividendos auferidos independentemente do seu respectivo valor. Esse fato, a nosso ver, causou uma imensa distorção, para não dizer injustiça tributária ao permitir que valores bilionários ficassem livres da incidência do imposto de renda. A situação *sui generis* vigora até os dias atuais e permite que um trabalhador ao receber dois salários mínimos, valores insuficientes para fazer frente às demandas de uma família com todas as necessidades impostas pela vida cotidiana, passe a sofrer a incidência tributária do referido imposto, enquanto, por outro lado, um seleto grupo de pessoas escapam legalmente dessa obrigação tributária apenas pelo fato de auferirem receitas, mesmo milionárias, por meio de lucros e dividendos pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, conforme a Lei 9.249 de 26 de dezembro de 1995.

⁷⁹ ZILVETI, Fernando Aurélio. Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva – São Paulo. Quartier Latin, 2004, p. 128.

⁸⁰ GASSEN, Valcir. Tributação na origem e destino: tributos sobre o consumo e processos de integração econômica. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 60.

Ao fazer a opção política pela isenção dos referidos ganhos, a lei ofendeu o princípio constitucional da capacidade contributiva e promoveu uma das maiores injustiças tributárias, pois a tributação direta deveria ser “mensurada conforme a capacidade contributiva individual”⁸¹, ao permitir que o ônus tributário fosse deslocado dos mais afortunados para os mais pobres, em particular os que tem a renda exclusivamente em decorrência do fruto do trabalho .

Nessa situação, a lei está em uma posição diametralmente oposta à lógica albergada no referido princípio constitucional. Não há, em princípio, uma explicação plausível que justifique tamanha distorção no tratamento das rendas auferidas que passou a penalizar, de forma bastante gravosa, a renda do trabalho.

Em tese, “Uma tributação exclusivamente direta apenas alcançaria os contribuintes que possuem renda ou patrimônio considerável, não alcançando aqueles que apenas participam da circulação econômica”⁸², contudo a isenção dos lucros e dividendos perpetrada nos anos transformou em não contribuintes os detentores de rendas astronômicas.

É necessário frisar, “a capacidade contributiva pode ser avaliada por meio de critérios estabelecidos previamente pela lei, embora tais critérios não permitam uma tributação equitativa ideal por valer-se de algumas presunções”⁸³, porém, em regra geral é um bom instrumento.

1.7 Definição de Tributos Indiretos

Os tributos indiretos incidem sobre o consumo de bens e serviços, segundo Gassen “ ocorre quando o sujeito passivo, que deve de ‘direito’, pode repassar a um terceiro, que passa a dever de ‘fato’ o encargo de pagamento do tributo”⁸⁴. Dessa forma, na aquisição de bens e serviços ao valor do produto está embutido, notadamente no Brasil, os valores pagos a título de tributos que, dissimuladamente, são repassados sem maior alarde para o consumidor que, sem perceber, absorve a carga tributária. De acordo com Nunes, “ A denominação tributação ‘indireta’ deve-se ao fato de os padrões

⁸¹ KIRCHHOF, Paul. Tributação no Estado Constitucional. Tradução: Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016 p. 37.

⁸² Ibidem, p. 37.

⁸³ NUNES, Cleucio Santos. Justiça Tributária. Fórum, 2019. Belo Horizonte, p. 91.

⁸⁴ GASSEN, Valdir. Tributação na origem e destino: tributos sobre o consumo e processos de integração econômica. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 60.

de consumo poderem não guardar relação ‘direta’ com a capacidade econômica do consumidor”⁸⁵. Esse aspecto dificulta, sobremaneira, a mensuração da capacidade contributiva.

A tributação sobre o consumo não observa a capacidade tributária do contribuinte por não ter caráter pessoal e tratar todos indistintamente da mesma forma, independente da condição financeira do adquirente de bens e serviços. Sendo assim, “a tributação indireta resultará da capacidade contributiva anônima presumida da demanda”⁸⁶. Ora, se a presunção no caso dos tributos diretos já é passível de não promover uma tributação mais equitativa o que dizer quando não for o caso.

A capacidade contributiva anônima presumida da demanda, coloca todos os consumidores em um mesmo patamar independente da sua condição financeira, trata os desiguais de maneira igual. Por exemplo, um indivíduo que possui renda acima de trezentos salários-mínimos será tributado da mesma forma que o recebedor de auxílio governamental, pois, ambos sofrerão a mesma incidência tributária ao comprar um quilo de alimento. Segundo Kirchhof, a predominância da tributação por meio de tributos indiretos somente seria admissível caso não pusesse em risco a garantia da existência individual⁸⁷. Todavia, no caso brasileiro rumamos para o inadmissível e pomos em risco a sobrevivência dos menos afortunados. Aqueles que recebem o limite máximo do bolsa família⁸⁸, atualmente no valor máximo de R\$ 205,00 são tributados da mesma forma que os milionários, quando da aquisição de itens essenciais.

No caso acima, ao ser aplicada uma alíquota sobre determinado produto, o valor a ser pago observará a proporcionalidade tributária, ou seja, o valor do tributo irá oscilar na mesma proporção do aumento ou da redução do valor do produto, mantendo a alíquota constante, independente do poder aquisitivo do adquirente do referido bem ou serviço. Segundo Lagemann⁸⁹, a proporcionalidade ocorre quando a alíquota média

⁸⁵ NUNES, Cleucio Santos. *Justiça Tributária*. Fórum, 2019. Belo Horizonte, p. 91.

⁸⁶ KIRCHHOF, Paul. *Tributação no Estado Constitucional*. Tradução: Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016 p 37.

⁸⁷ *Ibidem*, p 36.

⁸⁸ CAIXA ECONOMICA FEDERAL. Programa Social: Bolsa Família: Programa de transferência direta de renda, direcionado às famílias em situação de pobreza e de extrema pobreza em todo o País, de modo que consigam superar a situação de vulnerabilidade e pobreza que atende mais de 13,9 milhões de famílias. Disponível em: <<https://www.caixa.gov.br/programas-sociais/bolsa-familia/Paginas/default.aspx>>. Acesso em: 10 abr. 2020.

⁸⁹ LAGEMANN, Eugenio. *Tributação: Seu Universo, Condicionantes, Objetivos, Funções e Princípios*, p. 26 *in* *Equidade e Eficiência na Matriz Tributária Brasileira – Diálogos sobre Estado, Constituição e Tributação*. 2ª edição. Arraes Editores, Belo Horizonte 2016.

permanece constante em caso de variação da base de cálculo ou quando a alíquota média igualar a alíquota marginal.

Ao ser aplicada a proporcionalidade tributária no exemplo acima o princípio da igualdade também é maculado, pois nada mais injusto do que tratar os desiguais de maneira igual. De acordo com o parágrafo 1º do artigo 145 da Carta da República, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, a tributação indireta dificulta sobremaneira a observância desse comando constitucional. Assevera Nunes, “a verdadeira capacidade contributiva de cada contribuinte dependeria de comprovações mais detalhadas, em geral impraticáveis no momento do consumo”⁹⁰. Uma possibilidade de difícil realização, contudo, o avançar da tecnologia poderá contribuir significativamente para um dia se tornar realidade.

A opção do modelo brasileiro, pela excessiva tributação no consumo afronta o princípio da capacidade tributária que iremos discorrer com mais profundidade em momento oportuno.

1.8 Progressividade Tributária

Um estudo divulgado pela Organização das Nações Unidas - ONU⁹¹, Relatório de Desenvolvimento Humano, em dezembro de 2019, reverberado em diversos meios de comunicação, apontou o Brasil como segundo colocado em concentração de renda, sendo superado apenas por um emirado absolutista, o Catar. De acordo com o relatório, no Brasil 28,3% da riqueza total do país era concentrada pelo 1% mais rico, enquanto no Catar correspondia a 29%. Ainda segundo os dados, podemos afirmar que o Brasil é a democracia onde se apresenta a maior concentração de renda do mundo.

Ainda segundo o relatório, o Brasil apresentou um Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) de 0.761, situando-se na 79ª posição do ranking. Uma posição não muito compatível com o tamanho da economia brasileira situada entre, até bem pouco tempo, umas das dez maiores do mundo. Diversos estudos apontam ser o Brasil um país extremamente desigual. A percepção não se restringe ao meio acadêmico, basta sairmos

⁹⁰ NUNES, Cleucio Santos. Justiça Tributária. Fórum, 2019. Belo Horizonte, p. 91.

⁹¹ Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento - Relatório do Desenvolvimento Humano 2019. Além do rendimento, além das médias, além do presente: Desigualdade no desenvolvimento humano no século XXI.

às ruas, olharmos pela varanda, pelas janelas dos carros ou do transporte público. Não necessitamos, sequer, pôr os pés fora de casa, basta ligarmos a televisão, em poucos segundos perceberemos o contraste das imagens, das notícias, dos acontecimentos, demonstrando a realidade inquietante.

Um dos meios possíveis de ser utilizado, no intuito de mitigar o efeito deletério da excessiva concentração de renda e do aprofundamento das desigualdades é, na visão de Ribeiro, a política tributária: “um poderoso instrumento de reversão de desigualdades sociais quando adequadamente distribuído o ônus tributário entre os diversos agentes privados geradores de riqueza”⁹². Ainda conforme o pensamento da jurista, “a tributação deve possibilitar a transferência de recursos individuais dos grupos sociais economicamente privilegiados para aqueles menos privilegiados”⁹³, para a adequada distribuição se faz necessário lançar mão do “princípio do sistema tributário que instrumentaliza a realização da capacidade contributiva e, por consequência, o princípio da igualdade, bem com leva a uma tributação justa e equitativa”⁹⁴ para a realização da justiça social, a progressividade.

Um conceito sobre impostos progressivos e regressivos bastante sintético é o de Jarach “Se denominan progressivos a los impuestos establecidos com una alícuota creciente del monto imponible y regressivos aquellos cuya alícuota es decreciente a medida que crece el monto imponible”⁹⁵. Em tradução livre, progressivos são aqueles impostos estabelecidos como uma alíquota crescente do valor tributável e regressivos aqueles cuja alíquota diminui à medida que o valor tributável aumenta. Ou seja, aumentando a renda, aumenta-se a alíquota a ser aplicada em um percentual que ultrapasse a simples proporcionalidade tributária.

Para Conti, “a taxa do imposto se eleva à medida que a importância da matéria tributável aumenta. O imposto progressivo permite levantar sobre os recursos taxados, uma parte tanto maior quanto mais importante for o valor destes recursos.”⁹⁶ Ratifica o pensamento afirmando que “o montante do imposto aumenta mais que

⁹² RIBEIRO, Maria de Fátima. Tributação, Políticas Públicas e Justiça Social in Tributação: Democracia e Liberdade. Editora Noeses, 2014, p. 779.

⁹³ Ibidem, p. 779.

⁹⁴ CONTI, José Maurício. Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade. Editora Dialética. São Paulo, p. 80.

⁹⁵ JARACH, Dino. Finanzas Públicas Y Derecho Tributário. Editorial Cangallo S.A.C.I. – República Argentina, p. 295.

⁹⁶ CONTI, José Maurício. Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade. Editora Dialética. São Paulo, p. 80.

proporcionalmente aos recursos tributáveis”⁹⁷, se o montante for inferior ocorrerá a regressividade.

Na concepção de Contipelli, a progressividade “revela-se como instrumento de caracterização das diferenciações entre os membros da comunidade em razão diretamente proporcional as suas manifestações de riqueza”⁹⁸, segundo o jurista, na progressividade deve haver a imposição de alíquotas mais elevadas, de acordo como o aumento da base de cálculo. Na mesma esteira de pensamento, ainda sobre a progressividade, reafirma Conti “por meio da progressividade, o percentual do imposto cresce à medida que cresce a capacidade contributiva; haverá, assim, um aumento mais que proporcional do imposto com o aumento da capacidade contributiva”⁹⁹, corroborando o pensamento da ruptura do ponto da proporcionalidade, extrapolando-o.

Na aplicação da progressividade, devem ser investigados os sinais de demonstração da capacidade contributiva com o fito de sua aplicabilidade por parte do Estado, “la prograssión es una medida adecuada de la capacidade contributiva en los impuestos personales, que toman como hechos reveladores de esa capacidade la renta, o el patrimonio o el gasto total del contribuyente”¹⁰⁰. Em tradução livre, a progressão é uma medida adequada da capacidade contributiva em impostos pessoais, que tomam como fatos reveladores dessa capacidade a renda, ou o patrimônio ou a despesa total do contribuinte. Os elementos às condições necessárias, devem ser perquiridos por meio da renda, do patrimônio e dos gastos do contribuinte, principalmente quando os dois primeiros são ocultados por inúmeros motivos.

Nesse mesmo diapasão, manifesta-se Contipelli ao afirmar que na aplicação da progressividade na fórmula de graduação, com vistas a possibilitar o aumento do valor pelo dever de colaboração dos que devem sofrer o ônus “inicia-se pelas maiores riquezas manifestadas, ou seja, entre os setores econômicos mais abastados da sociedade sempre levando em conta a totalidade dos seus índices de mensuração”¹⁰¹, os índices a serem considerados são a renda, o patrimônio e consumo.

⁹⁷ Ibidem, p. 80.

⁹⁸ CONTIPELLI, Ernani. Solidariedade Social Tributária. Tese de doutoramento apresentada à banca examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, pág. 225.

⁹⁹ CONTI, op. cit., p. 75.

¹⁰⁰ JARACH, op. cit., p. 295.

¹⁰¹ CONTIPELLI, Ernani. Solidariedade Social Tributária. Tese de doutoramento apresentada à banca examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, p. 227.

De acordo com Yamashita, a aplicação do princípio da progressividade permite duas formas de redistribuição de renda “como deslocamento da carga tributária dos mais pobres para os mais ricos ou como aumento de receitas tributárias para investimentos sociais destinados à população mais carente”¹⁰². A primeira por meio direto com a redução do peso dos tributos sobre os ombros do contribuinte de menor poder aquisitivo, a outra com a obtenção dos recursos necessários à implementação de políticas públicas destinadas aos menos afortunados.

No entendimento de Ribeiro, quando se refere a sociedades caracterizadas por desigualdades sociais, na qual inclui a brasileira, “a progressividade é, em vários impostos, o instrumento mais adequado à aplicação do princípio da capacidade contributiva, baseando-se na justiça social”¹⁰³. Com fulcro na justiça, Tipke afirma: “A justiça é garantida primordialmente pela igualdade perante a lei, no Direito Tributário pela igualdade na distribuição da carga tributária (Gleichbelastung)”¹⁰⁴. Mais uma vez, destaca-se o princípio da igualdade como pilar para aplicação da modulação da carga tributária.

Um dos aspectos salientados por Conti, é o fato de “o valor de um bem diminuir à medida que a quantidade deste bem aumenta uma vez que cada nova unidade do mesmo bem permite satisfazer necessidades cada vez menores”¹⁰⁵, indicando ser o fundamento da progressividade o de igualar o sacrifício fiscal de todos os contribuintes.

A progressividade funciona como um meio discriminatório com o objetivo de “propiciar o nivelamento da distribuição dos encargos públicos observando o impacto do contributo tributário nas riquezas manifestadas pelos membros da comunidade”,¹⁰⁶ onde o Estado teria o dever de redistribuir as riquezas arrecadadas “como mecanismo destinado à redução das desigualdades econômicas e sociais (art. 3º, CF), se moldando a

¹⁰² YAMASHITA, Douglar. *Direito Tributário – Uma Visão Sistemática*. Editora Atlas S.A., São Paulo, 2014.

¹⁰³ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A Evolução do Princípio da Capacidade Contributiva e Sua Configuração no Panorama Constitucional Atual in Direito Constitucional Brasileiro. Perspectivas e Controvérsias Contemporâneas*. Editora Forense, Rio de Janeiro, 2016, p. 479

¹⁰⁴ TIPKE, Klaus. *Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes*. Tradução: Furquim, Luiz Dória. Editora, Sergio Antonio Fabris Editor. Porto Alegre, 2012, p. 16.

¹⁰⁵ CONTI, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. Editora Dialética. São Paulo, p. 80.

¹⁰⁶ CONTIPELLI, Ernani. *Solidariedade Social Tributária*. Tese de doutoramento apresentada à banca examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, p. 227.

dimensão do princípio da capacidade contributiva”¹⁰⁷, também presente no texto constitucional.

Na óptica de Torres, a reaproximação da ética e do direito as justificativas para a aplicação do princípio da capacidade contributiva foram revestidas das concepções de solidariedade. Para o autor, deve-se ser deslocada parte da carga tributária incidente sobre os mais pobres aos mais ricos, em decorrência da solidariedade entre os cidadãos. Vai mais além ao dizer que deve ser dispensada a carga dos que estão abaixo do nível mínimo de sobrevivência¹⁰⁸, ou seja, o mínimo existencial não deveria ser tributado.

Acreditamos ser a progressividade tributária um princípio amalgamado no princípio da capacidade contributiva e no de igualdade, com vistas a efetivação da justiça social. Esse encadeamento lógico, decorre dos estudos apresentados por renomados estudiosos, mas, sobretudo, pelos valores e princípios defendidos pela sociedade, semeados na Constituinte de 1988 e que continuam a multiplicar frutos a cada nova abordagem.

CAPÍTULO 2 - DESCONSTRUINDO A NARRATIVA DA ALTA CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

2.1 Narrativa Dissociada dos Fatos

Nos últimos anos tem surgido uma explosão de mensagens falsas circulando pela internet conhecidas pelo nome de *Fake News*, essas informações inverídicas têm sido responsáveis por propagar crenças tomadas por verdadeiras por uma parcela significativa da população que, sem o devido cuidado, as repassam para outras pessoas a uma velocidade impressionante, espalhando a desinformação e criando uma legião de crentes que acabam por se convencer de uma realidade inverossímil.

Em 10 de junho de 2015, o escritor Umberto Eco durante o evento em que recebera o título de *doctor honoris causa* em comunicação e cultura na Universidade de Turim, norte da Itália, declarou que as redes sociais dão voz a uma “legião de imbecis”

¹⁰⁷ CONTIPELLI, Ernani. Solidariedade Social Tributária. Tese de doutoramento apresentada à banca examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, p. 227.

¹⁰⁸ TORRES, Ricardo Lobo. Existe um Princípio Estrutural da Solidariedade? In Solidariedade Social e Tributação. Coordenadores: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Seabra Marciano. Editora Dialética, São Paulo, 2005, p. 200.

e o “drama da internet é que ela promoveu o idiota da aldeia a portador da verdade”¹⁰⁹. Na ocasião, o filósofo, escritor e linguista falou que antes essa legião era imediatamente calada, contudo passaram a ter o mesmo direito à palavra que um Prêmio Nobel¹¹⁰. A crítica do escritor naquele momento parecia ter sido um pouco soberba, porém, o fenômeno das fake news nos faz refletir sobre o alcance das palavras proferidas por um intelectual de tamanha envergadura.

Foi a capacidade de pensar, de formular, de adquirir e repassar o conhecimento, em um primeiro momento através da observação, depois através da linguagem falada que perdurou por milhares de anos e, por fim, da escrita que demos o nosso grande salto. A capacidade dos *sapiens* desenvolverem essas habilidades o permitiu resistir e se consolidar como, se é que podemos falar dessa forma, a raça vencedora através do processo de seleção natural. “A seleção natural com todo o seu poder e atuação contínua sobre a sua organização mental conduzirá a adaptações cada vez mais perfeitas das mais elevadas faculdades mentais da espécie humana”.¹¹¹ Podemos acrescentar, as exigências decorrentes do estilo de vida moderno contribuem para uma adaptação mais célere.

Por outro lado, não podemos afirmar que o *homo sapiens* tem alguma característica especial que o distingue dos demais primatas do qual a raça humana é a espécie. “O que torna o *homo sapiens* único é a sua capacidade simbólica; com efeito, foi este aspecto, que induziu Ernst Cassirer a definir o ser humano um ‘animal simbólico’”¹¹². É por meio do uso dos símbolos que se dá capacidade de transmitir informações. Sendo assim, o ser humano pode falar sobre seres e “tipos de entidades que nunca viram, tocaram ou cheiraram”¹¹³ exercitando sua capacidade de abstração.

A capacidade de abstração permite que o ser humano, através do uso da linguagem possam pensar e raciocinar sobre si próprio. Como dizia Descartes: Penso, logo existo¹¹⁴. “O homem reflete sobre o que diz. E não apenas a comunicação, mas

¹⁰⁹ Agência Italiana de Notícias. Redes sociais deram voz a “legião de Imbecis”, diz Eco. Disponível em: <http://ansabrasil.com.br/brasil/noticias/brasil/cultura/2015/06/11/Redes-sociais-deram-voz-legiao-imbecis-diz-Eco_8559017.html>. Acesso em: 16 mar. 2021.

¹¹⁰ Ibidem.

¹¹¹ WALLACE, A.R. The antiquity of human races as deduced from the theory of natural selection. *Anthropological Review*, May (1864). Apud. Bizzo, Nelio Marco Vincenzo – Ensino de Evolução e História do Darwinismo. Tese de Doutorado. USP 1991, p. 47.

¹¹² SARTORI, Giovanni. *Homo videns*. Televisione e post-pensiero, Roma-Bari: Laterza, 1999, p. 11.

¹¹³ Yuval Noah Harari (2011) *Sapiens – Uma Breve História da Humanidade*. 29ª Edição. Editora Harper;

¹¹⁴ René Descartes foi um filósofo, físico e matemático francês. Durante a Idade Moderna, também era conhecido por seu nome latino *Renatus Cartesius*. In https://pt.wikipedia.org/wiki/Ren%C3%A9_Descartes.

também o pensamento e o conhecimento que caracterizam o homem como animal simbólico são construídos em forma de linguagem e pela linguagem. ”¹¹⁵. Para Descartes, a linguagem não era um mero instrumento de comunicação, mas sobretudo de pensar.

Podemos dizer que um dos grandes saltos da humanidade foi a escrita, até então o conhecimento era repassado através das gerações de forma oral e limitada. O conhecimento tendia a ser perder ao longo dos anos, ao passo que não avançava para uma maior consolidação, ou poderíamos dizer aprofundamento. Foi por meio do sistema de processamento de dados, ou seja, da escrita que “os sumérios libertaram sua ordem social das limitações do cérebro humano, abrindo caminho para o surgimento de cidades, reinos e impérios”, um novo paradigma.

Seria de esperar que o crescente processo de desenvolvimento tecnológico nos elevasse a patamares cada vez altos, entretanto, a redução da capacidade de raciocinar abstratamente, devido ao atrofiamento das faculdades cognitivas por meio da superexposição de programas televisivos e/ou áudios em detrimento da leitura tem tornado os indivíduos mais propensos à manipulação, senão vejamos:

A pós-verdade consiste na relativização da verdade, na banalização da objetividade dos dados e na supremacia do discurso emotivo”. Dessa forma, podemos perceber a problemática da questão, já que na atualidade os indivíduos tendem a acreditar mais em opiniões do que em fatos concretos¹¹⁶

O surgimento da pós-verdade, neologismo “relacionado a uma situação em que as pessoas são mais propensas a aceitar um argumento baseado em suas emoções e crenças, em vez de um baseado em fatos”¹¹⁷, tem demonstrado que a deficiência na capacidade analítica tem feito sobressair a emoção mesmo diante de fatos concretos e objetivos de falsa constatação.

¹¹⁵ SARTORI, Giovanni. Homo videns. Televisione e post-pensiero, Roma-Bari: Laterza, 1999, p. 13.

¹¹⁶ SOUSA, Daywson Adler Freires de; AMORIM, Ana Isabelle Rocha; FERNANDES, Bianca Sobral; VASCONCELOS, Wesley Guilherme Idelfoncio de; ANTONIUTTI, Cleide Luciane. Fake News: um estudo inicial acerca da propagação, disseminação e impacto nas redes sociais digitais. In: XX Congresso de Ciências da Comunicação na Região Nordeste. Juazeiro – BA, 2018. Disponível em: <<https://portalintercom.org.br/anais/nordeste2018/resumos/R62-0877-1.pdf>>. Acesso em 14 jan. 2019.

¹¹⁷ CAMBRIDGE UNIVERSITY PRESS. Dicionário de Cambridge. Disponível em <<https://dictionary.cambridge.org/pt/dicionario/ingles/post-truth>>. Acessado em janeiro 2018>. Acesso em 14 jan. 2019, tradução própria.

Estamos vivenciando um período em que o conhecimento cede vez à simples emoção, a fatos grosseiramente manipulados que excitam nossas emoções catalisando concepções distorcidas da realidade.

Os cientistas políticos caracterizaram nossa época como uma de maior polarização; agora, como vou documentar, o partidarismo rasteiro começou a distorcer nossas próprias percepções sobre o que é "real" e o que não é. Estamos lutando por versões concorrentes da realidade. E é mais conveniente do que nunca para alguns de nós viver num mundo construído a partir de nossos próprios fatos. (MANJOO, 2008, p. 2, tradução nossa)¹¹⁸.

Deixamos de refletir, simplesmente passamos a aceitar como verdade qualquer fato que seja da nossa conveniência. Estamos, como bem destacado por Manjoo, vivendo a partir de nossas próprias concepções, a ignorância vira regra se satisfizer nossos desejos. Caso contrário, não estaríamos assistindo o fenômeno das *fake news* no mundo. Os fatos sofrem absurdas manipulações que são recebidas e repassadas por um séquito de pessoas sedentas que, sem qualquer reflexão, as tomam por verdades absolutas. Absorvendo e disseminando o pseudoconhecimento com convicção quase religiosa, tendo em boa parte o anonimato como uma das características, conforme observa SOUSA, Daywson Adler Freires de *et all*:

O significado de fake news reporta-se a deliberada disseminação de notícias fabricadas que trazem implicações no que diz respeito a credibilidade dada até então a imprensa, muitas as vezes mais em busca de visualizações do que de fatos. Tais informações ainda contam, nas redes sociais digitais, com o compartilhamento de usuários que se utilizam do anonimato para propagarem inverdades.

O fato de serem anônimas dificulta sobremaneira o contraponto, mas não apenas isso, a crença irreflexiva forma um exército de crentes da pós-verdade despreocupados com qualquer filtro ou busca de fundamentos acerca dos acontecimentos. Estudiosos de psicologia têm se voltado para compreender o fenômeno das fake news, alguns acreditam que as teorias do Realismo Ingênuo e o Viés de Confirmação seriam capazes de explicar esse fenômeno. “O realismo ingênuo seria a crença de senso comum que admite, sem crítica, a existência de um mundo real de objetos materiais e de sujeitos conscientes”¹¹⁹. É uma possibilidade a ser considerada.

De acordo com essa característica, um realista ingênuo não teria a capacidade de criticar ou questionar as coisas que aprende. “A relação dessa teoria com as *fake news* é que pessoas que vivem inseridos nessa bolha que é o Realismo Ingênuo tendem a

¹¹⁸ SARTORI, Giovanni. *Homo videns. Televisione e post-pensiero*, Roma-Bari: Laterza, 1999, p. 32.

¹¹⁹ Junior Paulo Uzai; Coelho, Jonas Gonçalves: John Searle e o Realismo Ingênuo;

acreditar em tudo e acabam compartilhando o que, para eles, é considerado verdade”¹²⁰, acrescente-se, a velocidade do compartilhamento de mensagens é espantosa.

No Viés de Confirmação, buscam-se justificativas para a ratificação do pensamento, sem levar em consideração qualquer dado divergente ou estatístico. Nesse caso, a ideia é reforçar o pensamento inicial sem qualquer preocupação com a verdade.

O Viés de confirmação se assemelha e se relaciona com o Realismo Ingênuo, basicamente se refere à credibilidade, tanto no veículo que noticiou como na pessoa que compartilhou caso a informação seja de acordo com as crenças, preceitos e preconceitos do receptor, caso contrário, é automaticamente desacreditada. É uma das principais causas do grande compartilhamento de notícias falsas, as pessoas confiam que os sites, muitas vezes falsas, noticiam a verdade e a compartilham sem conferir a veracidade da informação em sites de referência¹²¹.

Para Moretzsohn, a celeridade é uma das características da tecnologia, sendo previsível que, com a disseminação da internet, houvesse um quadro de hiperinformação a produzir cegueira pelo seu excesso, devido ao intenso estímulo ao imediatismo que seria “mais nefasta do que a cegueira pela treva (...): pois, diante da escuridão, podemos ser levados a perceber o que não sabemos e buscar saber, mas diante da luz intensa, passamos a ter a ilusão de saber e tendemos a ignorar que ignoramos”.¹²²

Seriam esses fenômenos de uma sociedade com um elevado desenvolvimento de suas capacidades de abstração e de sua evolução intelectual? Acreditamos que não, o entorpecer dessas faculdades pode muito bem ser o pano de fundo dessa acriticidade crescente. Para Sartori,

a televisão inverte o progredir do sensível para o inteligível, virando-o em um piscar. de olhos (*ictu oculi*) para um retorno ao puro e simples ver. Na realidade, a televisão produz imagens e apaga os conceitos; mas desse modo atrofia a nossa capacidade de abstração e com ela toda a nossa capacidade de compreender. Para o sensismo - uma doutrina epistemológica abandonada por todos há muito tempo - as idéias são decalques derivados de experiências sensíveis. Mas na verdade é o oposto. A ideia, escrevia Kant, é "um conceito necessário da razão ao qual não pode haver nos sentidos nenhum, objeto correspondente (congruenter G-egenstand)". Portanto, o

¹²⁰ SOUSA, Daywson Adler Freires de; AMORIM, Ana Isabelle Rocha; FERNANDES, Bianca Sobral; VASCONCELOS, Wesley Guilherme Idelfoncio de; ANTONIUTTI, Cleide Luciane. Fake News: um estudo inicial acerca da propagação, disseminação e impacto nas redes sociais digitais. In: XX Congresso de Ciências da Comunicação na Região Nordeste. Juazeiro – BA, 2018. Disponível em: <<https://portalintercom.org.br/anais/nordeste2018/resumos/R62-0877-1.pdf>>. Acesso em 14 jan 2019.

¹²¹ Ibidem.

¹²²MORETZSOHN, Sylvia Debossan. “Uma legião de imbecis”: hiperinformação, alienação e o fetichismo da tecnologia libertária. Liinc em Revista, Rio de Janeiro, v.13, n.2, p. 294-306, novembro 2017.

que nós vemos e percebemos concretamente não produz "ideias", mas se insere nas ideias (ou conceitos) que o classificam e "significam". E é justamente este o processo que vem sendo atrofiado quando o homo sapiens é suplantado pelo homo videns¹²³.

Nesse caso, acrescentaríamos os conteúdos dos vídeos das redes sociais às imagens transmitidas pela televisão, esses conteúdos são vistos a cada segundo por milhares de pessoas que estão migrando desta última para a primeira, muda-se o veículo, mas os efeitos continuam os mesmos.

Através da utilização de diversos mecanismos, em especial a intensiva massificação de mensagens e programas dirigidos por meio das mídias, estamos sendo “educados”, condicionados na forma de pensar, ver, vestir, e até de viver. A mídia reforça conceitos e estereótipos que acha mais conveniente, principalmente os voltados ao consumo como estratégia de mercado.

a “grande mídia” constitui, hoje – com todas as suas complexidades, os seus paradoxos e contradições – uma coluna de sustentação do poder. Ela é imprescindível, como fonte legitimadora das medidas políticas anunciadas pelos governantes, e das “estratégias de mercado” adotadas pelas grandes corporações e pelo capital financeiro. Constrói consensos, educa percepções, produz “realidades” parciais apresentadas como a totalidade do mundo, mente, distorce os fatos, falsifica, mistifica – atua, enfim, como um “partido” que, proclamando-se porta-voz e espelho dos “interesses gerais” da sociedade civil, defende os interesses específicos de seus proprietários privados¹²⁴.

Ao nos tornamos seres conectados, estamos expostos a milhares de mensagens diariamente, algumas atentam violentamente contra os fatos, criando realidades distintas e manipulações. “Em síntese, se a ‘grande mídia’ forma, hoje, uma espécie de Ministério da Verdade orwelliano, encarregado de manipular as informações sobre a realidade, produzir amnésia e criar consensos”¹²⁵, sem o nosso consentimento:

Assim, o público – a sociedade – é cotidiana e sistematicamente colocado diante de uma realidade artificialmente criada pela imprensa e que se contradiz, se contrapõe e frequentemente se superpõe e domina a realidade real que ele vive e conhece. Como o público é fragmentado no leitor ou no telespectador individual, ele só percebe a contradição quando se trata da infinitesimal parcela de realidade da qual ele é protagonista, testemunha ou agente direto, e que, portanto, conhece¹²⁶.

É importante destacar: no processo de manipulação de consenso, as estratégias utilizadas principalmente por meio de utilização de imagens em redes sociais reforçam

¹²³ SARTORI, Giovanni. *Homo videns. Televisione e post-pensiero*, Roma-Bari: Laterza, 1999, p. 33.

¹²⁴ CORNILS, Patrícia *et all* - PADRÕES DE grande imprensa MANIPULAÇÃO NA GRANDE IMPRENSA 2ª edição, p. 20.

¹²⁵ *Ibidem*, p. 26.

¹²⁶ *Idem*, p. 38.

características de determinados grupos, de acordo com suas especificidades para o recrudescimento de “verdades” desconectadas de qualquer embasamento teórico, levando os indivíduos a reforçarem suas posições mesmo sem qualquer fundamento plausível nos argumentos.

Na visão de Moretzsohn, o uso da internet para a criação de redes potencializou a “criação de grupos autorreferentes, reunidos em torno de interesses comuns, fechados em si mesmos, precisamente o contrário das propaladas diversidade e ampliação de horizontes”¹²⁷, resultando no favorecimento da publicidade de direcionada que, ainda na visão de Moretzsohn, “fortalece a consolidação de convicções, o que vai na contramão da abertura ao debate público e, conseqüentemente, só ajuda a aumentar a ‘legião de imbecis’”¹²⁸, por consequência, enrijecendo a capacidade de raciocinar.

Sunstein (2003) questiona a possibilidade da produção de consensos dentro do processo deliberativo em função da tendência a uma polarização entre grupos heterogêneos. Segundo o autor, o caminho que pode levar a essa polarização passa pela necessidade que o indivíduo tem de reconhecimento de pertencimento social a um determinado grupo de forma a manter sua reputação. Tendencialmente, segundo o autor, os indivíduos procurarão sustentar suas posições antagônicas se estiverem em grupos distintos, mantendo assim suas lealdades de grupo, reforçando seus pertencimentos através de participações que intuitivamente possam convencer e reforçar os argumentos dos grupos do qual fazem parte¹²⁹.

A manipulação de consensos, ao fabricar notícias também expõe o telespectador a uma avalanche de fatos fabricados, gerando desinformação ao ser que já se encontra carente da possibilidade de raciocínio crítico, a pós-verdade passa a ser regra. O mundo real vai sendo substituído. “O automatismo que marca o comportamento dos usuários em geral: o compartilhamento de informações sem qualquer preocupação com a veracidade, que resulta na disseminação de boatos ou de trucagens assumidas como verdadeiras”¹³⁰ é um importante ingrediente a ser acrescentado.

o dever de "mostrar" gera, em seguida, o desejo ou a exigência de "mostrar-se". O que produz o pseudo-evento, o evento que acontece somente porque há uma filmadora que o registra, caso contrário não aconteceria. Portanto, o pseudo-evento é o acontecimento fabricado pela televisão e para a televisão.

¹²⁷ MORETZSOHN, Sylvia Debossan. “Uma legião de imbecis”: hiperinformação, alienação e o fetichismo da tecnologia libertária. Liinc em Revista, Rio de Janeiro, v.13, n.2, p. 294-306, novembro 2017.

¹²⁸ Ibidem, p. 294-306.

¹²⁹ PEREIRA, Marcus Abílio. Movimentos sociais e democracia: a tensão necessária. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1590/S0104-62762012000100004>> Acesso em 14 jan 2019.

¹³⁰ MORETZSOHN, Sylvia Debossan. “Uma legião de imbecis”: hiperinformação, alienação e o fetichismo da tecnologia libertária. Liinc em Revista, Rio de Janeiro, v.13, n.2, p. 294-306, novembro 2017.

Por vezes tal fabricação tem uma própria justificação. Em todo o caso, porém, continua sempre sendo um "falso" exposto a sérios abusos e que facilmente se transforma em uma desinformação real¹³¹.

A ânsia por notícias, em especial por aquelas produzidas para o sentido da visão, cativa “o visível nos aprisiona no visível. Para o homem diante da televisão é suficiente o que vê, e aquilo que não é visto não existe”¹³². Pela visão vemos os acontecimentos, necessariamente, não quer dizer que são reais, o sentido passa a ser subvertido.

Outro aspecto do fenómeno é a mudança de percepção, temas que deveriam suscitar grande curiosidade por causa de sua magnitude e importância para a humanidade passam, muitas vezes, por temas secundários como se fossem irrelevantes. Um exemplo clássico foi a queda do muro de Berlim, sua audiência foi totalmente desproporcional ao seu valor não apenas para os alemães, mas para toda a sociedade como podemos constatar:

a televisão acaba -"perdendo de vista" o mundo na sua dimensão global, deixando de ter quase qualquer interesse para ela. A obtusidade das plateias educadas pela televisão é bem exemplificada, nos Estados Unidos, pelo fracasso televisivo da queda do muro de Berlim em 1989: provavelmente o mais importante evento político (guerras mundiais à parte) do século XX¹³³.

Segundo alguns estudiosos, estávamos diante de um dos mais importantes episódios políticos ocorrido no século XX, mas a massa obsequiosa não concordou.

até o advento da televisão o público se interessava por notícias internacionais; tanto assim que os jornais a publicavam. Agora se interessa cada vez menos, por este assunto. Por quê? Talvez o cidadão se atrofiou sozinho? É claro que não obviamente, a imprensa escrita alimentava interesse e curiosidades que a videopolítica apagou¹³⁴.

A imagem distorce os fatos, um exemplo bem marcante é relatado por Sartori abaixo, passamos a acreditar apenas no que vemos sem nos importarmos com o que se passa ao nosso redor. O fato basta por si, a imagens desprovidas de uma construção racional em um contexto confuso mácula a realidade de forma indelével.

a visão no vídeo é sempre um pouco falseante pelo fato de descontextualizar, baseando-se em tomadas de primeiros planos fora do contexto. Quem se lembra da primeira guerra vista (e perdida) na televisão, a guerra do Vietnã, poderá lembrar a imagem de um coronel sul-vietnamita que disparava na tampa de um prisioneiro vietcong. O mundo civilizado ficou estarecido vendo aquela cena. Mas aquela imagem não mostrava os mortos espalhados pelos arredores, que afinal eram os corpos horrendamente mutilados não só

¹³¹ SARTORI, Giovanni. *Homo videns. Televisione e post-pensiero*, Roma-Bari: Laterza, 1999, p 69.

¹³² Ibidem, p. 71.

¹³³ Idem, p. 71.

¹³⁴ Idem, p 73.

de soldados americanos, mas também de mulheres e crianças. Portanto, a imagem da execução com o tiro na têmpora era verdadeira, mas a mensagem que lançava era enganosa¹³⁵

A atrofia do pensamento abstrato e da capacidade de perceber o mundo tal qual ele é, permite grosseiras manipulações. A mente rasa aceita qualquer *input*, a capacidade de discernimento embota-se sobremaneira as mentiras proliferam amalgamadas na puerilidade do *homo videns*:

A propósito temos inclusive à disposição experiências que confirmam que na televisão as mentiras podem ser despachadas até melhor. Na Inglaterra um comentarista popular apresentou - primeiro no "Daily Telegraph", e em seguida no rádio e na televisão - duas versões dos seus filmes preferidos, uma verdadeira e a outra despidoradamente falsa. Uma amostragem de 40.000 pessoas telespectadores, ouvintes e leitores --respondeu em seguida indicando qual das duas entrevistas falasse a verdade. Os melhores a descobrir as mentiras foram os ouvintes do rádio (mais de 73%), ao passo que apenas 52% dos telespectadores conseguiram descobrir as mesmas mentiras. E este resultado parece razoável, e eu poderia explicá-lo da seguinte maneira; a pessoa que depende do vídeo tem menos capacidade crítica do que o indivíduo que ainda é um animal simbólico treinado no uso de símbolos abstratos. Ao perdermos a capacidade de abstração, perdemos também a capacidade de distinguir entre a verdade e a mentira¹³⁶

Ao perder a criticidade e nos submetermos passivamente a uma enxurrada de notícias diárias ficamos expostos a qualquer manipulação por mais tosca que possa parecer, segundo Iyengar e Kinder a televisão influencia a forma como as pessoas avaliam os políticos, bem como as prioridades atribuídas aos problemas nacionais.

Em uma pesquisa experimental Iyengar e Kinder distinguem entre o poder dos noticiários televisivos de "manipular a atenção do público (agenda setting)" e o poder de "definir os critérios que moldam o juízo (priming)" e, no que se refere a estes dois aspectos, chegam à conclusão de que "as notícias televisivas influenciam de maneira decisiva as prioridades atribuídas pelas pessoas aos problemas nacionais, bem como as considerações com que avaliam os dirigentes políticos¹³⁷.

Ao ser o principal instrumento de avaliação da política, fonte "confiável" a pessoas, mais uma vez de forma passiva não precisam se preocupar com a "perda de tempo" em leituras "enfadonhas" podendo gastar mais tempo em frente à tela para, quando for necessário, fazer a melhor escolha com base no seu grande conhecimento adquirido como no exemplo abaixo:

Quatro americanos em cinco declaram votar em 'virtude do que aprenderam da televisão. Com toda probabilidade são pessoas que não lêem nenhum

¹³⁵ SARTORI, Giovanni. *Homo videns. Televisione e post-pensiero*, Roma-Bari: Laterza, 1999, p. 86.

¹³⁶ *Ibidem*, p. 88.

¹³⁷ *Idem*, p. 90.

jornal; e considerando que nos Estados Unidos os partidos são fraquíssimos e as rádio-emissoras são todas locais, dedicando à política um espaço muito reduzido, a avaliação da sua influência é logo feita¹³⁸

Além da não ser uma fonte nada confiável, apenas superada pelo *whatsaap*¹³⁹, a massiva exposição midiática aos programas televisivos permite o surgimento de “salvadores da pátria” desprovidos de qualquer compromisso com outras organizações, em particular com os partidos políticos, tão caros e necessários à democracia. Foi o caso do surgimento do até então desconhecido Fernando Collor de Mello, o famoso caçador de marajás, o homem que iria colocar o País nos eixos. O final dessa história conhecemos de perto, foi o primeiro caso de impeachment do Brasil.

a videopolítica tende a destruir o partido às vezes mais e outras vezes menos conforme os lugares, sobretudo o partido organizado de massa que na Europa dominou o cenário durante quase um século. E isso não ocorre só porque a televisão é mais um instrumento de candidatos e para candidatos, do que um meio (medium) de partidos ou para partidos; mas é também porque a angariação dos votos não exige mais uma organização capilar de sedes partidárias e de ativistas. Berlusconi captou 1/4 dos votos dos italianos sem nenhum partido organizado atrás das costas (mas com as costas bem cobertas por um próprio império televisivo) o caso do presidente Collor, no Brasil, é análogo: um pequeno partido improvisado na hora, mas com um forte apoio televisivo¹⁴⁰.

Além de se tornar a principal fonte de notícias para alimentar o “conhecimento” da população para a tomada de decisões políticas quando necessário, esse instrumento foi utilizado como estratégia causando grande efeito devastador em diversos momentos. “O vídeo não só se toma a fonte cognitiva mais importante dos grandes públicos, mas confere ao mesmo tempo a falsos testemunhos da verdade um peso inédito e devastador”¹⁴¹, como no caso da Sra. Miriam Cordeiro que acusou o principal oponente de Fernando Collor nas eleições presidenciais de 1989:

Miriam Cordeiro, ex-namorada do então candidato do PT à Presidência, Lula, apareceu no programa eleitoral de seu adversário, Fernando Collor, para acusar o pai de sua filha Lurian de supostos defeitos morais. Ela o acusara de ser “racista”, “abortista” e de desprezar a filha que tinham tido. Lula obteve direito de resposta concedido pelo TSE (Tribunal Superior Eleitoral) e, a pedido da própria filha, levou-a para frente das câmeras, onde desmentiu tudo

¹³⁸ SARTORI, Giovanni. *Homo videns. Televisione e post-pensiero*, Roma-Bari: Laterza, 1999, p.91.

¹³⁹ aplicativo ^[4] multiplataforma de mensagens instantâneas e chamadas de voz para *smartphones*. Além de mensagens de texto, os usuários podem enviar imagens, vídeos e documentos em PDF, além de fazer ligações grátis por meio de uma conexão com a *internet*.

¹⁴⁰ SARTORI, op. cit., p. 95.

¹⁴¹ SARTORI, *Ibidem*, p. 100.

que foi dito. Mas o estrago já havia sido e esta mentira foi mais um episódio a contribuir para derrota de Lula nas urnas em 1989¹⁴².

Conforme notícia de jornal do período o impacto da notícia falsa causou um grande impacto no processo eleitoral de 1989.

Faltavam cerca de dez dias para o encerramento do horário eleitoral do segundo turno da eleição presidencial de 1989 quando um boato chegou ao comitê eleitoral do PT: pessoas ligadas ao candidato Fernando Collor de Mello (PRN) estavam negociando com a enfermeira Miriam Cordeiro, ex-namorada do petista Luiz Inácio Lula da Silva (PT), a gravação e exibição de um depoimento bombástico.

Pesquisa Datafolha realizada em 22 de novembro de 1989 apontava o candidato do PRN com 48% da preferência do eleitorado, enquanto o petista alcançava 39%. Entre 12 e 13 de dezembro, essa diferença era de apenas um ponto: 46% para Collor, 45% para Lula¹⁴³

O uso da imagem atrelada à emoção desprovida de qualquer capacidade analítica, empurra a humanidade para qualquer caminho no rio caudaloso da manipulação, a política fora, naquele e em diversos outros episódios, reduzida a um espetáculo televisivo, sendo calcada na manipulação dos fatos.

preciso lembrar aqui é que a televisão privilegia querendo ou não - a emotivização da política, isto é, uma política relacionada ou reduzida a pincas de emoções. Como já assinalai, ela faz isso narrando avalanches de histórias lacrimosas e peripécias tocantes. Ou, de modo inverso, faz isso decapitando ou marginalizando cada vez mais as "cabeças que falam", as talking beads que investigam e discutem Problemas. Em geral, a questão é que a cultura da imagem gerada pela primazia do visual é portadora de mensagens "quentes" que, justamente, esquentam nossas emoções, acendem os nossos sentimentos, excitam os nossos sentidos e, em suma, apaixonam¹⁴⁴

Para Sartori, esses fenômenos apenas se tornam possíveis pelo uso massivo da televisão, jamais poderiam ser reproduzidos por meio de noticiários escritos, conforme descreve a seguir:

Na cultura escrita o "aquecimento" não pode passar disso. E por mais que a palavra possa inflamar (por exemplo, no rádio), a palavra é de fato menos aquecedora do que a imagem. Portanto, a cultura da imagem quebra o equilíbrio delicado entre paixões e racionalidade. A racionalidade do homo sapiens está retrocedendo. E a política emotiva, emotivizada e aquecida pelo vídeo, levanta e atíça problemas sem fornecer qualquer idéia de como resolvê-los. E desse modo os agrava ainda mais¹⁴⁵.

¹⁴² LULA. Mentiras sobre Lula tiveram início há mais de 30 anos. Disponível em <<https://lula.com.br/mentiras-sobre-lula-tiveram-inicio-ha-mais-de-30-anos-veja-principais>>. Acessado em set de 2019.

¹⁴³ PINHEIRO, Marcio; SEREZA, Haroldo Ceravolo. UOL NOTÍCIAS,2009. Lula já esperava depoimento de ex-namorada sobre aborto, diz marqueteiro; campanha de Collor defende ataque à vida privada. Disponível em <<https://noticias.uol.com.br/especiais/eleicoes-1989/ultnot/2009/12/17/ult9005u14.jhtm>> Acesso em: ago. 2019.

¹⁴⁴SARTORI, Giovanni. *Homo videns. Televisione e post-pensiero*, Roma-Bari: Laterza, 1999, p. 101.

¹⁴⁵ Ibidem, 102.

Estamos sendo condicionados na forma de pensar, há uma ingerência enorme da mídia sobre diversos aspectos da nossa vida cotidiana, inclusive sobre a política

A televisão condiciona de modo pesado o processo eleitoral, quer, finalmente, em fazer vencer quem vence. Além disso, a televisão condiciona, ou pode condicionar de modo marcante, o governo, isto é, as decisões no nível do governo: o que o governo pode, ou não pode fazer, e decide fazer na realidade. O problema de fundo é que a televisão criou e está criando um homem que não lê, que revela um alarmante entorpecimento mental, um molóide criado pelo vídeo", um viciado na vida dos videogames¹⁴⁶.

Sobre o uso da internet, Sartori fez uma previsão assombrosa:

sabemos que as potencialidades da Internet são quase que infinitas, tanto no mal quanto no bem. Tais possibilidades são e serão positivas quando o usuário se utiliza do instrumento para adquirir informações e conhecimentos, isto é, quando estiver movido por verdadeiros interesses intelectuais e pelo desejo de saber e compreender. Mas a maioria dos usuários da Internet não é deste tipo- e, na minha previsão, nem vai ser. A paidéia do vídeo promete promover para a Internet analfabetos culturais que irão esquecer rapidamente o pouco que foram obrigados a aprender na escola¹⁴⁷.

Mergulhamos em uma “ ‘estupidez coletiva’ amplificada exponencialmente agora no ciberespaço, e que reproduz o mais raso senso comum a respeito das mais graves questões – crime, uso de drogas, racismo e inúmeras formas de preconceito”¹⁴⁸. Tornamo-nos leitores de títulos e ávidos consumidores de conteúdo sem qualquer embasamento científico, o conhecimento cede à ignorância.

Ao dedicarmos cada vez mais tempo ao mundo visual e virtual, nos tornamos presas fáceis das grotescas manipulações que impactam o mundo real, “porque transformar tudo em entretenimento é uma das estratégias mais eficazes de reprodução ideológica”¹⁴⁹, e causam danos de difícil reparação ou irreversíveis.

2.2 Carga Tributária Brasileira

A construção da narrativa de que o Brasil teria a maior carga tributária do mundo, repassada continuamente por diversas mídias, com as mais variadas intenções menos a do fato como ele se apresenta, em um processo à semelhança do que foi abordado no tópico anterior será confrontada com alguns dados.

¹⁴⁶ SARTORI, Giovanni. *Homo videns. Televisione e post-pensiero*, Roma-Bari: Laterza, 1999, p. 24.

¹⁴⁷ Ibidem, p.42.

¹⁴⁸ MORETZSOHN, Sylvia Debossan. “Uma legião de imbecis”: hiperinformação, alienação e o fetichismo da tecnologia libertária. Liinc em Revista, Rio de Janeiro, v.13, n.2, p. 294-306, novembro 2017.

¹⁴⁹ Ibidem, p. 294-306.

Comecemos com a carga tributária bruta entre os anos de 2017 e 2018, segundo estudo disponibilizado pela Receita Federal¹⁵⁰ a carga tributária entre os respectivos anos teve uma leve variação positiva de 0,93%, saindo de 32,33% em 2017 para 33,26% no ano seguinte, em relação ao Produto Interno Bruto (PIB), conforme figura abaixo.

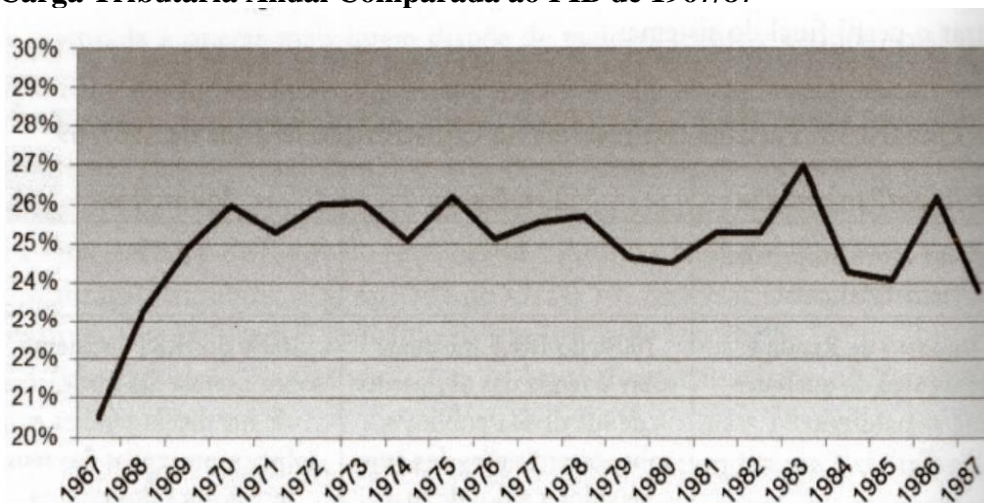
Carga Tributária Bruta – 2017 e 2018

Componentes	R\$ bilhões	
	2017	2018
Produto Interno Bruto	6.583,32	6.889,18
Arrecadação Tributária Bruta	2.128,61	2.291,41
Carga Tributária Bruta	32,33%	33,26%

Fonte: RFB e IBGE

De acordo com os valores acima, poderíamos dizer que a arrecadação tributária bruta correspondeu a praticamente 1/3 do Produto Interno Bruto de 2018. Para uma maior segurança em relação ao total da carga tributária, ou melhor dizendo, com o intuito de evitarmos uma distorção em relação aos percentual da carga tributária em um ano específico, em decorrência de fatores econômicos e políticos, por precaução, vejamos quanto ela representou em um período mais longo:

Carga Tributária Anual Comparada ao PIB de 1967/87

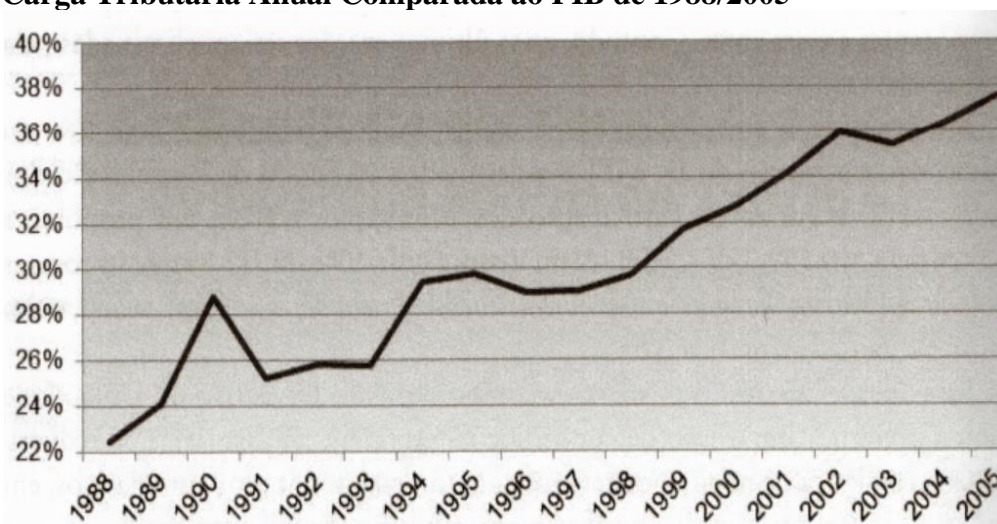


Fonte: BNDES apud BORIDIM E LAGEMMAN apud FEITOSA

¹⁵⁰ Ministério da Fazenda. Receita Federal – CETAD – Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. Carga Tributária no Brasil 2018: Análise por Tributos e Bases de incidência. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf>>. Acesso em: 30 out. 2020.

O gráfico¹⁵¹ acima demonstra o comportamento da carga tributária no período de 1967 a 1987 em relação ao PIB. Podemos constatar um aumento de aproximadamente 30% nos primeiros três anos da vigência da Constituição Militar de 1967. A partir de 1969, há uma certa estabilidade até 1987. Para Feitosa¹⁵², o aumento da carga tributária observado teria sido reflexo de elementos qualitativos que passaram a integrar a organização fiscal.

Carga Tributária Anual Comparada ao PIB de 1988/2005



Fonte: BNDES apud BORIDIM E LAGEMMAN apud FEITOSA

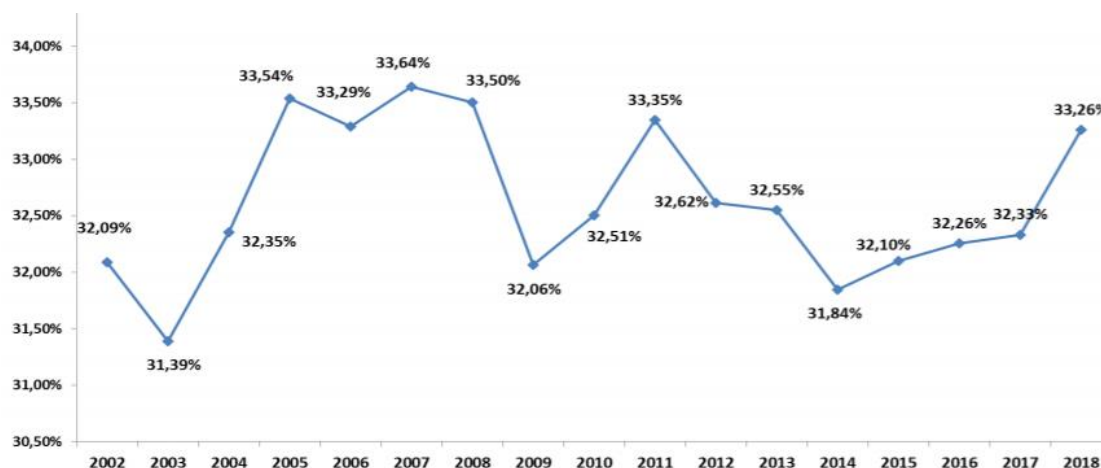
O gráfico¹⁵³ supra demonstra o comportamento da carga tributária no período de 1988 a 2005 em relação ao PIB. Podemos constatar um expressivo aumento de aproximadamente 70% nos primeiros sete anos de vigência da Constituição Federal de 1988. Esse aumento significado pode ser creditado, em parte, a opção pelas contribuições por parte do governo federal.

¹⁵¹ FEITOSA, Fernando Barbelli. O Princípio da Equidade na Reforma Tributária de 1965/1967: As Bases da Matriz Tributária Brasileira, p. 144 *in* Equidade e Eficiência na Matriz Tributária Brasileira – Diálogos sobre Estado, Constituição e Tributação. 2ª edição. Arraes Editores, Belo Horizonte 2016.

¹⁵² *Ibidem*, p. 144.

¹⁵³ *Idem*, p. 146.

Carga Tributária Anual Comparada ao PIB de 2002/2018



De acordo com o gráfico acima¹⁵⁴, nos últimos dezessete anos o menor patamar de carga tributária foi em 2003, correspondendo a 31,39% do PIB, enquanto o maior índice foi obtido em 2007, correspondendo ao percentual de 33,64%, sendo uma variação de 2,25 pontos percentuais entre os respectivos valores.

Uma outra leitura que podemos fazer é de que, entre a menor carga tributária de 2003 e a maior atingida em 2007 houve uma variação positiva de 7,17%, ou seja, a maior amplitude em quase duas décadas ocorreu em um intervalo de quatro anos.

Conforme os números acima, não tivemos uma grande variação ao longo do período. A média obtida entre os anos de 2002 e 2018 corresponde a 32,62%. Levando-se em conta apenas o último ano, poderíamos afirmar que estamos com um leve aumento de 0,64 pontos percentuais em relação ao índice médio.

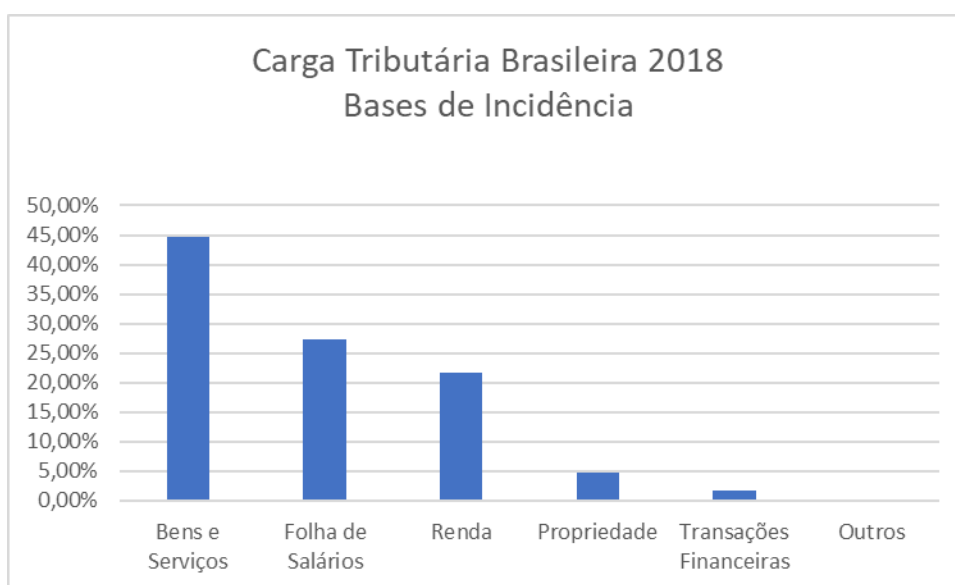
2.3 Dimensionamento da Carga Tributária Por Bases de Incidência

Ao nos aprofundarmos sobre o montante de valores arrecadados pelos entes federativos, por meio da cobrança de tributos, mister se faz conhecer o peso da sua distribuição de acordo com as bases de incidência. Esse desmembramento da carga tributária permite conhecer, com mais precisão, o peso que cada grupo representa do montante.

¹⁵⁴ Ministério da Fazenda. Receita Federal – CETAD – Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. Carga Tributária no Brasil 2018: Análise por Tributos e Bases de incidência. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf>>. Acesso: 30 out. 2020.

Pela distribuição da carga tributária, podemos identificar se a predominância das receitas de um sistema tributário é de tributos diretos, indiretos ou se há um equilíbrio entre as fontes de recursos públicos. Equilíbrio, no caso aqui tratando, não se refere necessariamente aos ditames constitucionais, aos princípios de justiça ou ao melhor modelo de tributação. Mas, exclusivamente em uma métrica numérica no tocante ao peso na composição do todo sem, ao menos por enquanto, uma discussão do mérito.

Segundo dados extraídos da Receita Federal,¹⁵⁵ analisando a distribuição da carga tributária pelas seguintes bases de incidência: renda, folha de salários, propriedade, bens e serviços, transações financeiras e outros tributos; identificamos que, a tributação sobre os bens e serviços corresponde a 44,74% de toda a carga tributária. Em segundo lugar, encontra-se a tributação sobre a folha de salários, correspondendo a 27,39% da carga tributária. Na sequência, temos a tributação sobre a renda, a propriedade, as transações financeiras e outros tributos, nos respectivos percentuais de 21,62%, 4,64%, 1,60% e 0,01%. O gráfico abaixo ilustra de forma objetiva a composição da carga tributária brasileira, distribuída pelas suas respectivas bases de incidência.



Elaboração própria

¹⁵⁵ Ministério da Fazenda. Receita Federal – CETAD – Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. Carga Tributária no Brasil 2018: Análise por Tributos e Bases de incidência. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf>>. Acesso: 30 out. 2020.

Em uma rápida visualização, é possível observar o destaque da coluna bens e serviços em relação às demais, principalmente sobre as bases de incidência propriedade e renda. Nesse caso, fica patente a preferência por tributarmos os bens e serviços e a folha de salários, o que torna a produção mais onerosa. Em contraposição, aliviarmos a tributação sobre a renda e a propriedade, contribuindo para a concentração de recursos econômicos em poder de poucos. O nosso modelo de tributação é caracterizado por uma excessiva tributação indireta, impactando de maneira substancial o consumo, tendo como uma das características a regressividade.

Na tabela abaixo, mantendo-se ainda a distribuição da carga tributária por bases de incidência, mas no caso, fazendo um comparativo entre os anos de 2017 e 2018, podemos constatar uma pequena variação positiva na coluna de bens e serviços e de transações financeiras de 0,45 e 0,06 p.p., respectivamente. De acordo com a Fazenda, a variação foi em decorrência da “melhora do desempenho do setor industrial e do setor de serviços, associado ao aumento das alíquotas aplicáveis ao diesel e à gasolina a partir do último decêndio de julho de 2017 e ao melhor desempenho das importações¹⁵⁶”, afirma a Receita Federal.

Carga Tributária e Variações por Base de Incidência - 2018 x 2017

Cód.	Tipo de Base	Arrecadação [R\$ milhões]			% PIB			% da Arrecadação		
		2017	2018	Variação	2017	2018	Var (p.p. do PIB)	2017	2018	Var (p.p. da Arrec.)
0000	Total:	2.128.612,84	2.291.407,08	162.794,24	32,33%	33,26%	0,93	100,00%	100,00%	0,00
1000	Renda	462.886,33	495.355,23	32.468,90	7,03%	7,19%	0,16	21,75%	21,62%	-0,13
2000	Folha de Salários	590.638,81	627.640,46	37.001,65	8,97%	9,11%	0,14	27,75%	27,39%	-0,36
3000	Propriedade	97.512,32	106.362,95	8.850,63	1,48%	1,54%	0,06	4,58%	4,64%	0,06
4000	Bens e Serviços	942.653,48	1.025.142,39	82.488,90	14,32%	14,88%	0,56	44,28%	44,74%	0,45
5000	Trans. Financeiras	34.683,11	36.617,97	1.934,86	0,53%	0,53%	0,00	1,63%	1,60%	-0,03
9000	Outros	238,79	288,09	49,30	0,00%	0,00%	0,00	0,01%	0,01%	0,00

Fonte: RFB. Carga Tributária no Brasil 2018

Um questionamento que poderia ser levantado: teria havido uma variação significativa na distribuição da carga tributária por bases de incidência nos últimos

¹⁵⁶ Ministério da Fazenda. Receita Federal – CETAD – Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. Carga Tributária no Brasil 2018: Análise por Tributos e Bases de incidência. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf>>. Acesso em: 30 out. 2020.

anos? Para sanar essa possível dúvida, observemos abaixo uma tabela do comportamento da carga tributária no período de 2009 a 2018.

Série Histórica - Evolução da Participação das Bases de Incidência na Arrecadação Total - 2009 a 2018

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

Conforme os dados acima, não vislumbramos expressiva alteração na evolução da participação das bases de incidência no percentual total da arrecadação. Pelo contrário, a discreta variação indica uma estabilização dos percentuais da carga tributária brasileira ao longo de uma década.

2.4 Carga Tributária Sobre a Renda da Pessoa Física

Mais uma vez, deparamo-nos com outro “consenso”, desta vez construído a partir do senso comum de que a tributação sobre a renda seria extremamente onerosa, em decorrência de uma suposta alíquota excessiva. Na imaginação coletiva, o Leão, símbolo do Imposto de Renda, seria implacável, mordendo todos indiscriminadamente e com brutal ferocidade em relação àqueles que sonégam o imposto devido aos cofres públicos. No mundo real, poderíamos dizer que o Leão da Receita não passa de um dócil, meigo e domesticado felino, quando se depara com a impossibilidade da cobrança do tributo sobre as altas rendas e, novamente, se transforma em uma implacável fera selvagem, quando a cobrança é sobre rendas de menor vulto.

As alíquotas do Imposto de Renda sobre a Pessoa Física - IRPF são de: 7,5% para rendimentos mensais situados entre R\$ 1.903,99 até R\$ 2.826,65; 15% para rendimentos mensais situados entre R\$ 2.826,66 até R\$ 3.751,05; 22,5% para rendimentos mensais situados entre R\$ 3.751,06 até R\$ 4.664,68 e de 27,5% para rendimentos mensais acima de R\$ 4.664,68. Contudo, nem todos os rendimentos acima desses valores são tributados, o que contribui para a regressividade do sistema.

Cada faixa de alíquota do imposto de renda tem um valor a ser deduzido do imposto a pagar, denominada parcela a deduzir, correspondendo aos seguintes valores: R\$ 142,80, para rendimentos sujeitos à alíquota de 7,5%; R\$ 354,80, para rendimentos sujeitos à alíquota de 15%; R\$ 636,13, para rendimentos sujeitos à alíquota de 22,5% e de R\$869,36, para rendimentos sujeitos à alíquota de 27,5%.

Além do valor a deduzir conforme exposto acima, temos outras deduções legais que podem ser abatidos da base de cálculo do imposto de renda, tais como: contribuição para previdência oficial, contribuição para previdência complementar, despesas médicas, gastos com educação, entre outros.

Algumas dessas despesas não tem limite de valor a ser utilizado para dedução, a exemplo das despesas médicas. Contudo, todos os gastos devem estar muito bem documentados para a necessária comprovação ao fisco, se houver necessidade, principalmente em caso de o contribuinte cair na malha fina ou for objeto de uma fiscalização mais rigorosa.

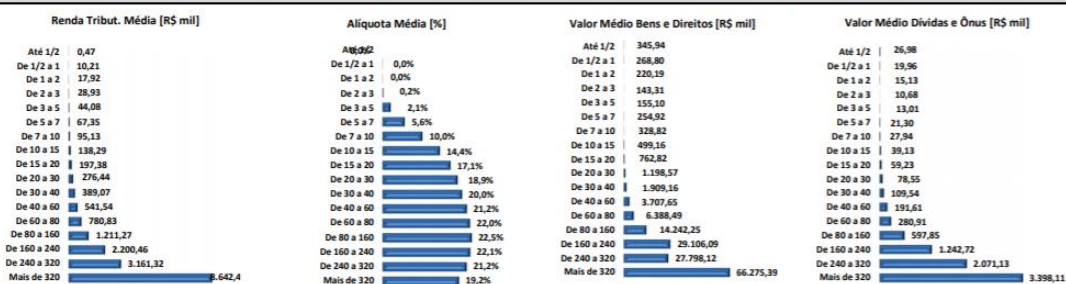
Uma das artimanhas utilizadas por aqueles que burlam o fisco, consiste em aumentar consideravelmente o valor a ser restituído, ou diminuir o valor devido, por meio de mecanismos fraudulentos, como a utilização de recibos sem a devida prestação ou execução dos serviços, caracterizando uma possível conduta delituosa por parte dos que assim procederem. Mas, voltemos às deduções amparadas pela lei, nesse caso, entre a alíquota incidente e o valor devido, temos a alíquota efetiva, correspondendo ao valor a ser recolhido, de fato, aos cofres públicos, após todas as deduções legais a que o contribuinte faz jus.

Ao analisarmos o resumo das declarações de imposto de renda de pessoa física, por faixa de rendimento tributável, podemos constatar que a maior alíquota efetiva está situada na faixa compreendida entre 80 e 160 salários-mínimos mensais, correspondendo a um percentual de 22,5%, depois decai para 19,2% para os rendimentos superiores a 320 salários-mínimos. Note-se que temos, frise-se, quando observado apenas os rendimentos tributáveis, uma progressividade tributária nos

rendimentos mensais de até 160 salários-mínimos para, somente após esse patamar, a tabela começar a apresentar regressividade, conforme abaixo¹⁵⁷:

Resumo das Declarações Por Faixa de Rendimento Tributável Bruto (em salários-mínimos)

Faixa de Salário Mín. Mensal	Qtd Declarantes	Rendim. Tribut.	Rendim. Tribut. Excl.	Rendim. Isentos	DEDUÇÕES										Valores em R\$ milhões									
					Contrib. Previd.	Depen dentes	Instrução	Médicas	Livro Caixa	Pensão Aliment.	Desc. Padrão	Base de Cálculo (RTL)	Imposto Devido	Imposto Pago	Imposto a Pagar	Imposto a Restituir	Bens e Direitos	Dívidas e Ônus	Doações e Heranças					
Até 1/2	2.507.516	1.173,83	18.194,12	135.223,01	1.168,85	1.052,21	136,16	1.994,22	1,45	419,73	140,23	868,77	90,77	899,30	9,78	818,31	867.445,54	67.658,44	17.540,05					
De 1/2 a 1	1.329.383	13.575,01	6.001,49	65.541,54	536,40	603,77	81,00	677,44	1,88	95,72	1.831,90	10.697,04	21,41	109,81	2,67	91,06	357.337,48	26.525,57	3.869,50					
De 1 a 2	2.598.422	46.571,66	11.179,80	86.455,79	1.019,49	1.491,51	190,49	1.649,56	15,22	170,58	6.016,96	37.347,90	33,36	410,83	2,93	380,40	572.148,22	39.309,92	7.834,77					
De 2 a 3	6.495.595	187.916,93	21.098,74	98.796,56	4.414,94	6.294,71	1.164,71	5.014,68	84,30	578,34	28.220,59	145.049,90	424,82	1.754,20	94,11	1.423,49	926.902,32	69.398,96	8.784,84					
De 3 a 5	7.819.297	344.520,68	44.928,52	120.808,57	14.703,81	13.665,96	5.491,95	16.648,35	504,69	2.310,55	39.145,85	255.748,70	7.164,41	17.749,94	1.352,32	11.937,85	1.212.291,71	101.870,56	10.792,36					
De 5 a 7	3.596.769	242.185,25	33.587,39	95.341,23	10.506,25	7.167,41	4.396,02	12.890,93	736,95	2.163,15	26.571,32	179.470,31	13.569,14	16.283,99	2.379,13	5.063,97	916.641,52	76.595,61	7.025,33					
De 7 a 10	2.467.521	234.726,30	32.388,29	74.936,84	10.641,93	5.267,45	3.789,91	12.656,61	1.170,28	2.359,01	20.716,03	179.223,90	23.594,63	24.194,25	3.173,73	4.313,35	811.371,73	68.952,39	6.880,77					
De 10 a 15	1.747.890	241.724,40	34.826,22	72.420,53	13.793,01	3.748,19	3.001,80	13.603,09	1.778,48	2.486,84	9.871,51	193.805,11	34.942,79	33.950,03	4.195,37	3.202,61	672.479,67	68.392,32	6.650,51					
De 15 a 20	730.926	144.273,56	22.115,70	42.324,06	9.959,24	1.618,41	1.376,78	7.814,58	1.432,85	1.595,16	2.260,21	118.324,42	24.795,55	24.035,20	2.993,12	1.632,76	557.563,49	43.294,72	3.982,26					
De 20 a 30	593.741	164.133,07	27.094,48	51.620,16	12.181,34	1.261,26	1.095,61	8.152,50	2.166,98	1.822,93	1.157,67	136.360,13	31.148,49	30.246,06	2.557,70	1.655,27	711.638,03	46.639,87	6.888,99					
De 30 a 40	244.640	95.181,09	16.557,43	35.215,27	7.656,14	551,31	505,08	4.373,69	1.437,20	1.136,89	295,14	79.284,52	19.166,60	18.688,79	1.387,14	909,33	467.057,96	26.798,67	2.716,09					
De 40 a 60	93.793	50.792,97	12.873,03	29.478,73	2.955,49	225,91	208,69	1.645,07	1.582,47	508,98	176,42	43.505,81	10.818,67	9.942,48	1.175,42	299,23	347.751,74	17.971,83	3.737,19					
De 60 a 80	22.755	17.767,78	4.789,86	10.282,17	751,16	56,43	50,97	399,77	758,19	138,01	81,74	15.556,25	3.917,32	3.556,00	473,02	111,70	145.370,13	6.392,20	1.359,23					
De 80 a 160	17.859	21.632,06	8.708,29	20.198,28	629,74	45,92	39,03	348,84	1.288,35	125,75	59,71	19.101,93	4.859,96	4.269,81	715,34	125,18	254.352,30	10.677,05	3.502,40					
De 160 a 240	3.300	7.261,52	2.684,33	6.776,21	158,63	8,58	7,15	74,11	801,67	48,04	9,90	6.165,67	1.602,89	1.364,17	272,31	33,59	96.050,08	4.100,97	1.422,86					
De 240 a 320	1.273	4.024,37	958,92	2.240,58	119,19	3,19	2,67	29,12	610,74	11,72	2,83	3.275,51	853,08	742,72	128,49	16,12	35.387,01	2.836,55	242,49					
Mais de 320	2.364	20.420,83	4.812,66	9.891,57	443,30	6,44	5,77	74,77	4.738,95	48,57	3,80	15.111,08	3.930,48	3.514,04	509,68	93,84	158.675,01	8.033,13	1.081,71					
Total	36.289.914	1.837.891	392.727	987.289	91.638	43.868	21.534	88.847	19.111	16.822	136.542	1.438.987	180.834	191.712	21.362	32.140	9.312.464	686.063	94.091					



Os dados acima, em princípio, apesar de apresentarem uma pequena inversão da curva a partir dos valores situados acima de 160 salários-mínimos mensais, não causam tanta estranheza no aspecto da regressividade por si só. Pois bem, avancemos nas próximas tabelas para uma melhor compreensão.

Quando acrescentamos à tabela de rendimentos tributáveis a dos rendimentos sujeitos à tributação exclusiva, o ponto de inflexão fica mais íngreme e facilmente perceptível. Além de ser deslocado da faixa de, até então, 80 a 160 salários-mínimos mensais para a faixa de 30 a 40 salários-mínimos. Vejamos:

¹⁵⁷ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Grandes Números DIRPF 2019 – Ano Calendário 2018. Receita Federal do Brasil. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/grandes-numeros-irpf-2018-2019-completo-1.pdf>>. Acesso em: 30 out. 2020.

Resumo das Declarações Por Faixa de Rendimentos Tributáveis + Tributação Exclusiva (em salários-mínimos)¹⁵⁸

Valores em R\$ milhões

Faixa de Salário Min. Mensal	Qtda Declarantes	Rendim. Tribut.	Rendim. Tribut. Exclús.	Rendim. Isentos	DEDUÇÕES											Bens e Direitos	Dividas e Ônus	Doações e Heranças	
					Contrib. Previden.	Dependentes	Instrução	Médicas	Livro Caixa	Pensão Alimen.	Desc. Padrão	Base de Cálculo (RTL)	Imposto Devido	Imposto Pago	Imposto a Pagar				Imposto a Restituir
Mai 12	2.293.558	936.17	434.36	82.789,80	829,20	902,51	103,44	1.306,15	1,42	309,49	111,84	706,35	0,24	680,79	0,02	680,56	447.276,67	42.720,97	7.487,72
De 1/2 a 1	1.144.381	10.913,50	610,92	39.302,29	432,36	493,35	58,04	511,43	1,62	73,70	1.481,01	8.685,61	0,33	84,65	0,09	84,42	190.400,86	15.922,06	2.265,29
De 1 a 2	2.441.012	40.281,38	2.639,97	76.066,18	967,82	1.344,56	171,41	1.428,52	13,73	175,97	5.239,61	32.439,95	1,57	311,32	0,55	310,30	437.608,67	36.430,32	5.396,32
De 2 a 3	5.576.201	163.336,68	8.288,46	83.222,14	3.075,03	4.665,87	761,08	3.480,72	78,37	414,79	24.040,51	119.457,06	164,81	1.132,04	62,44	1.029,67	730.176,65	57.482,84	6.649,88
De 3 a 5	8.000.392	326.034,36	28.113,32	104.159,50	13.599,76	13.489,99	4.762,37	14.956,40	476,79	2.080,02	37.733,02	242.842,42	6.403,75	15.511,45	1.063,78	11.201,48	997.709,55	91.637,84	9.403,83
De 5 a 7	3.889.426	238.890,40	23.320,87	60.534,96	10.382,78	7.547,23	4.396,57	12.602,32	699,31	2.061,88	26.282,84	176.820,30	11.284,70	14.125,69	2.029,93	4.670,93	744.650,46	71.736,15	6.516,53
De 7 a 10	2.753.876	236.937,26	25.638,30	71.057,19	10.427,26	5.756,73	3.990,65	12.636,28	1.111,71	2.331,43	22.988,12	178.060,41	20.776,82	21.995,19	3.373,55	4.581,91	748.367,15	68.989,71	6.276,25
De 10 a 15	1.993.914	246.853,23	30.396,49	75.192,24	13.363,52	4.201,07	3.279,00	13.043,43	1.701,96	2.916,95	12.891,85	135.255,07	32.999,85	32.388,31	4.188,44	3.305,10	833.190,30	71.950,24	6.808,03
De 15 a 20	859.425	148.332,32	21.201,20	47.109,87	9.762,82	1.853,62	1.546,05	8.203,84	1.383,24	1.698,08	3.252,38	120.867,63	24.267,61	23.589,93	2.463,86	1.764,17	574.626,29	46.166,96	4.544,03
De 20 a 30	736.283	174.270,80	28.767,82	61.154,20	12.692,75	1.552,76	1.326,09	9.049,68	1.120,60	1.918,40	1.799,10	144.010,82	31.905,66	30.977,34	2.723,72	1.795,40	796.068,70	53.790,19	6.226,62
De 30 a 40	316.387	106.368,22	19.162,12	40.032,44	8.369,64	677,97	598,88	5.119,18	1.455,80	1.228,86	506,79	87.618,91	20.731,34	20.324,85	1.511,92	1.105,44	524.061,80	31.148,78	3.551,53
De 40 a 60	165.618	69.126,95	20.675,48	42.893,14	4.603,02	361,90	323,05	2.821,05	1.676,66	728,11	329,47	58.396,52	14.378,75	13.519,66	1.410,00	550,92	502.081,43	25.936,49	4.660,65
De 60 a 80	43.899	23.570,97	10.756,61	22.804,75	1.182,44	96,99	84,12	746,33	822,86	202,65	116,38	20.355,87	5.136,80	4.730,92	587,98	182,30	253.511,88	11.503,67	2.893,49
De 80 a 160	38.063	27.765,93	18.063,76	38.839,97	1.025,06	84,95	70,11	719,75	1.374,87	193,96	119,19	24.239,90	6.223,08	5.588,92	846,09	211,93	460.783,46	18.070,98	4.566,07
De 160 a 240	6.817	7.849,88	7.477,03	15.895,01	241,22	16,12	13,80	167,02	806,66	50,70	8,95	6.572,97	1.747,47	1.563,03	238,90	64,47	182.893,00	6.036,55	2.939,91
De 240 a 320	4.341	5.747,26	6.264,80	13.186,27	151,09	8,23	5,58	76,32	610,60	24,36	24,68	4.893,48	1.260,65	1.046,29	242,45	28,09	149.173,54	6.576,86	1.969,69
Mais de 320	6.621	23.487,99	50.125,76	83.348,15	533,14	14,54	11,57	188,64	4.776,06	104,05	17,96	17.883,57	4.651,34	4.162,79	611,51	122,06	770.118,67	28.962,95	11.930,47
Total	30.269.014	1.637.897,29	302.727,28	947.289,19	91.637,96	43.088,49	21.533,62	88.947,45	19.111,23	16.022,47	136.542,45	1.428.996,84	189.934,37	191.712,18	21.362,23	32.146,69	9.312.463,97	688.052,88	94.991,33

Renda Tribut. + Excl. Média [R\$ Mil]	Alíquota Média [%]	Valor Médio Bens e Direitos [R\$ Mil]	Valor Médio Dívidas e Ônus [R\$ Mil]
Até 1/2	0,6	195,0	18,63
De 1/2 a 1	10,07	166,4	13,91
De 1 a 2	17,58	179,3	14,92
De 2 a 3	28,98	130,9	10,31
De 3 a 5	44,27	124,7	11,45
De 5 a 7	67,42	191,5	18,44
De 7 a 10	95,09	271,8	25,05
De 10 a 15	136,59	417,9	36,08
De 15 a 20	197,26	668,4	53,72
De 20 a 30	276,14	1.041,9	73,14
De 30 a 40	393,56	1.656,4	98,45
De 40 a 60	542,23	3.031,6	156,6
De 60 a 80	781,97	5.774,9	262,05
De 80 a 160	1.219,81	12.105,8	474,76
De 160 a 240	2.316,29	27.639,9	912,13
De 240 a 320	2.767,12	34.363,9	1.515,06
Mais de 320	11.118,22	116.314,6	4.374,41

A partir desta tabela, uma singela observada já é capaz de suscitar diversos questionamentos, destacamos dois: por que a tabela é progressiva até 40 salários-mínimos e qual o motivo de se tornar regressiva logo em seguida.

Uma das possibilidades, o fato de o teto remuneratório constitucional dos servidores públicos ter como limite máximo o valor do subsídio percebido pelos ministros do Supremo Tribunal Federal. Outra, não ser utilizado por órgãos estatais o subterfúgio da contratação de pessoa física, como se pessoa jurídica fosse, para pagar menos imposto de renda, mecanismo conhecido como *pejotização* da mão de obra, principalmente nas maiores faixas de renda.

Em relação ao fato de ter uma inversão da progressividade, é importante notar a adição das rendas sujeitas à tributação exclusiva. Nesse caso, muitos rendimentos oriundos de aplicações financeiras têm, em geral, uma tributação abaixo da alíquota máxima para pessoa física de 27,5%. A maioria, dependendo do tempo de aplicação dos recursos, podem se situar no patamar de 15%. Destaque-se ainda, os juros sobre o capital próprio distribuído aos sócios e acionistas, cujo imposto já é retido na fonte, são sujeitos a uma alíquota de 15%.

¹⁵⁸ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Grandes Números DIRPF 2019 – Ano Calendário 2018. Receita Federal do Brasil. Disponível em: <<https://www.gov.br/receita-federal/pt-br/acesso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/grandes-numeros-irpf-2018-2019-completo-1.pdf>>. Acesso em: 30 out. 2020.

A distorção da progressividade para as faixas de alta renda causa um arrepio ao princípio da capacidade tributária. Analisemos os rendimentos acima de 320 salários-mínimos mensais, em tese, esses rendimentos auferidos deveriam, se não fosse a construção das diversas normas em beneplácito dessa parcela ínfima de contribuintes, mas significativa do ponto da renda, a alíquota deveria ser a máxima, no caso de 27,5%. Por enquanto, ainda não abordamos o fato desta alíquota estar ou não em consonância com os parâmetros internacionais. Veremos um pouco mais adiante. Mas, retornando ao fato de que deveria ser aplicada a maior alíquota em vigor, por diversos motivos não o é, não seria possível explicar, com sesataz, para a sociedade que a alíquota efetiva desse privilegiado grupo corresponde a apenas 6,3%, bem abaixo da alíquota dos que auferem rendimentos na faixa compreendida entre 7 e 10 salários mínimos mensais, situada em 7,9%.

Seria, aliás, suspeito se um trabalhador especializado, muito provavelmente detentor de curso superior para poder receber uma renda estimada no último valor acima descrito, achasse natural ser aplicada ao seu extrato uma alíquota efetiva 25% maior do que a dos declarantes que recebem rendimentos superiores a 320 salários-mínimos, considerados ricos.

No próximo quadro, apesar do fato de já ter sido registrada uma disparidade entre os diversos extratos dos declarantes do imposto de renda, a situação se agrava ao incluirmos todos os rendimentos distribuindo por faixas de renda. Vejamos:

Resumo das Declarações de Recebedores de Lucros e Dividendos + Rend.Sócio e Titular Microempresa por Faixa de Rendimento Total (em salários-mínimos)

Valores em R\$ milhões

Faixa de Salário Min. Mensal	Qtde Declarantes	Rendim. Tribut.	Rendim. Tribut. Excl.	Rendim. Isentos	DEDUÇÕES								Base de Cálculo (RTL)	Imposto Devido	Imposto Pago	Imposto a Pagar	Imposto a Restituir	Bens e Direitos	Dividas e Ônus	Doações e Heranças
					Contrib. Previden.	Dependentes	Instrução	Médicas	Livro Caixa	Pensão Aliment.	Desc. Padrão									
Até 1/2	40.940	14,08	7,64	61,28	0,70	19,87	1,71	9,87	0,00	1,98	1,78	10,79	0,00	0,24	0,00	0,24	9.390,43	1.326,98	87,51	
De 1/2 a 1	31.702	81,54	13,12	190,13	2,00	14,12	1,53	8,55	0,05	1,04	10,89	84,36	0,00	0,45	0,00	0,45	6.311,89	828,38	94,22	
De 1 a 2	148.759	1.133,93	62,02	1.195,94	31,20	62,17	7,10	39,04	0,44	4,28	184,81	1.063,41	0,00	3,28	0,01	3,27	20.427,91	2.803,44	390,17	
De 2 a 3	277.219	4.870,28	185,09	2.997,29	65,27	156,33	20,93	82,92	2,78	9,70	778,47	3.881,87	2,08	15,21	1,10	14,23	38.369,74	4.904,98	917,48	
De 3 a 5	577.267	14.534,39	847,36	10.630,45	348,99	492,10	134,05	479,95	26,38	51,45	2.085,85	11.194,17	113,68	164,35	37,38	88,06	103.931,84	11.006,12	3.154,42	
De 5 a 7	382.567	12.234,56	996,58	12.748,68	370,11	378,69	158,90	633,82	55,99	83,32	1.993,36	9.197,80	293,77	341,97	85,79	133,98	103.701,88	10.696,68	3.958,10	
De 7 a 10	365.333	14.659,30	1.544,43	18.902,03	495,28	394,80	200,41	904,31	121,95	94,45	1.756,60	10.921,66	670,54	706,90	186,34	202,70	145.263,00	13.851,45	6.340,01	
De 10 a 15	371.267	19.597,67	2.635,89	29.939,97	791,49	444,49	263,17	1.330,06	259,37	158,10	1.828,87	14.787,18	1.521,00	1.487,65	305,50	272,14	210.132,51	19.540,19	11.178,17	
De 15 a 20	230.468	16.024,75	2.648,64	27.071,95	796,28	300,13	197,62	1.133,03	290,86	145,48	1.044,65	12.298,66	1.712,37	1.620,70	297,86	206,19	184.006,20	15.263,55	11.213,74	
De 20 a 30	275.095	26.466,33	4.980,51	45.634,57	1.392,07	397,10	288,55	1.843,64	615,63	276,72	1.106,11	20.608,72	3.500,17	3.314,76	551,15	315,75	307.299,65	22.698,71	21.291,65	
De 30 a 40	157.909	21.299,50	4.472,12	36.709,18	1.431,99	291,30	195,18	1.402,82	603,72	240,08	568,14	16.798,18	3.334,37	3.106,29	468,37	240,28	244.570,97	16.453,88	18.683,02	
De 40 a 60	155.935	27.228,13	7.228,72	52.127,02	1.845,33	272,02	222,15	1.977,88	937,89	334,83	905,24	21.640,33	4.848,28	4.312,78	632,04	296,57	355.473,15	21.583,43	26.790,82	
De 60 a 80	67.814	14.011,17	5.103,34	34.303,55	864,16	122,86	100,85	803,14	589,88	174,64	221,41	11.255,32	2.526,17	2.321,40	390,21	155,45	234.894,00	13.995,50	19.751,15	
De 80 a 160	80.606	18.900,78	11.502,69	69.874,48	932,59	142,85	112,66	1.051,05	834,30	231,63	290,89	15.484,46	3.585,04	3.202,68	591,80	209,44	484.737,58	24.614,67	43.953,06	
De 160 a 240	21.100	6.000,20	6.133,25	34.625,69	223,03	37,17	27,70	323,65	292,84	72,65	81,78	5.008,55	1.196,78	1.018,48	340,61	62,32	242.807,43	11.599,75	22.931,11	
De 240 a 320	9.342	3.227,38	4.167,86	22.100,01	86,41	16,97	12,22	161,99	216,16	41,29	36,49	2.683,04	652,00	530,74	148,43	27,16	157.747,16	8.820,17	14.820,80	
Mais de 320	20.444	16.863,18	50.462,15	192.315,58	472,11	38,12	28,00	426,66	1.811,37	156,18	78,23	13.957,70	3.555,17	3.028,56	650,65	122,04	1.335.590,55	54.472,49	115.583,11	
Total	3.213.767	217.327,17	103.002,39	891.428,74	10.380,81	3.548,90	1.972,73	12.311,17	6.626,38	2.897,49	12.166,16	179.862,20	27.381,42	28.174,41	4.637,28	2.380,27	4.188.466,68	283.449,74	322.528,33	

Renda Total Média [R\$ mil]	Alíquota Média [%]	Valor Médio Bens e Direitos [R\$ mil]
Até 1/2	2,03	229,37
De 1/2 a 1	8,98	159,10
De 1 a 2	17,29	137,32
De 2 a 3	29,05	141,98
De 3 a 5	45,06	180,04
De 5 a 7	67,9	271,07
De 7 a 10	96,09	397,62
De 10 a 15	140,53	565,99
De 15 a 20	198,49	796,40
De 20 a 30	280,23	1.117,07
De 30 a 40	395,68	1.548,81
De 40 a 60	555,26	2.279,62
De 60 a 80	787,74	3.463,80
De 80 a 160	1.244,05	6.013,67
De 160 a 240	2.216,07	11.497,98
De 240 a 320	3.157,27	16.885,80
Mais de 320	12.700,1	65.329,22

O contraste fica mais acentuado, mantida ainda uma certa progressividade até a faixa compreendida entre 30 e 40 salários-mínimos para, em seguida, começar a declinar até a última faixa que ostenta uma ínfima alíquota efetiva de apenas 1,8%. Em outras palavras, uma alíquota 15 vezes menor do que a máxima alíquota de referência.

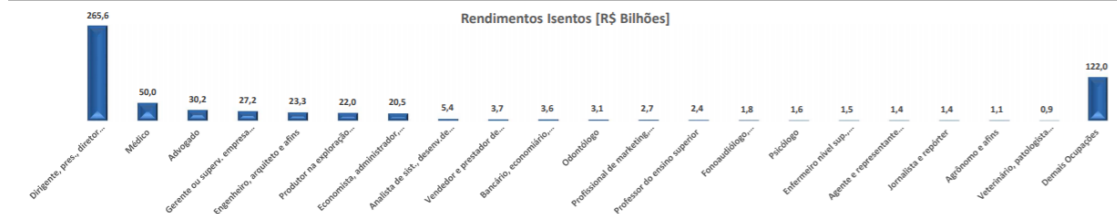
Não nos parece que qualquer princípio de justiça possa ser aplicado às situações acima descritas, pelo contrário. Como o mofo não resiste à luz do sol, o discurso de que seríamos muito tributados na renda não passa na prova de uma singela observação, elaborada com os dados fornecidos pelos próprios declarantes.

É importante também identificarmos os maiores beneficiados por essa sistemática tributária, para tanto, vamos nos socorrer mais uma vez das declarações do imposto de renda para o ano-calendário de 2018¹⁶⁰.

¹⁶⁰ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Grandes Números DIRPF 2019 – Ano Calendário 2018. Receita Federal do Brasil. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/grandes-numeros-irpf-2018-2019-completo-1.pdf>>. Acesso em: 30 out. 2020.

Resumo das Declarações de Recebedores de Lucros e Dividendos + Rend.Sócio e Titular Microempresa por Ocupação Principal

Ocupação Principal do Declarante	Qtd Declarantes	Rendim. Tribut.	Rendim. Trib. Excl.	Rendim. Isentos	DEDUÇÕES										Base de Cálculo (RTL)						Imposto Devido	Imposto Pago	Imposto a Pagar	Imposto a Restituir	Bens e Direitos	Dividas e Ônus	Doações e Heranças
					Contrib. Previd.	Despen. Dent.	Instrução	Médi cas	Livro Caixa	Pensão Aliment.	Desc. Padrão	Base de Cálculo (RTL)	Imposto Devido	Imposto Pago	Imposto a Pagar	Imposto a Restituir	Bens e Direitos	Dividas e Ônus	Doações e Heranças								
																				Contrib. Previd.							
Dirigente, pres., diretor emp. indust., com. ou prest. serv.	886.791	44.709,11	43.910,50	255.580,75	1.363,90	791,48	395,02	2.490,12	123,44	524,28	8.953,29	98.329,41	5.122,81	4.451,65	1.059,09	388,13	1.923.447,19	111.731,02	23.025,40								
Médico	208.516	38.717,39	7.580,14	49.970,02	2.753,56	350,04	338,71	1.999,87	2.537,07	435,57	8.898,33	20.978,87	6.484,22	6.144,81	826,66	477,24	285.973,30	17.685,64	2.501,10								
Advogado	100.100	8.807,85	3.669,61	30.194,24	272,57	119,88	74,60	517,53	119,36	72,94	1.436,87	4.464,40	700,91	599,88	171,22	70,19	160.806,45	9.983,86	2.621,77								
Gerente ou superv. empresa indust., comerc. ou prest. serv.	148.064	9.754,01	4.095,02	27.172,88	402,87	188,72	114,17	492,66	8,01	88,32	1.879,78	7.525,19	1.233,26	1.194,01	154,73	115,48	176.434,44	11.192,81	3.583,74								
Engenheiro, arquiteto e afins	102.725	9.829,88	5.196,55	23.286,51	989,20	195,54	104,42	620,14	28,85	95,92	1.920,00	8.002,98	1.512,79	1.526,45	114,31	128,87	202.064,50	10.264,01	3.092,70								
Produtor na exploração agropecuária	88.832	8.228,69	2.499,31	21.983,43	46,76	36,45	26,34	237,32	15,94	28,86	933,47	3.323,89	863,56	105,33	742,59	14,37	171.026,91	21.116,94	3.588,72								
Economista, administrador, contador, auditor e afins	82.480	7.719,92	5.069,73	20.530,85	421,69	130,67	93,35	461,10	41,07	77,52	1.584,14	8.223,89	1.135,38	1.154,74	82,94	102,32	144.826,39	10.109,36	6.273,50								
Analista de sist., desenv. de soft., adm. de redes e banco etc	54.881	3.728,94	1.114,94	5.395,91	198,78	85,68	48,13	180,64	1,27	34,90	790,11	3.098,58	476,38	519,43	20,21	63,28	28.770,79	1.819,52	709,90								
Vendedor e prestador de serviços do comércio, ambulante etc	58.717	1.968,53	281,88	3.733,96	52,35	59,68	23,35	77,79	6,43	11,83	444,50	1.534,51	107,87	105,96	21,13	19,21	19.787,96	1.555,81	643,80								
Bancário, economista, escriturário, agente, assistente etc	70.039	5.311,72	1.623,08	3.556,26	376,22	106,75	75,43	237,60	3,47	22,10	1.107,82	4.215,05	806,83	625,70	43,88	62,75	30.966,44	3.241,69	1.508,11								
Odontólogo	33.182	3.421,92	428,14	3.059,04	162,47	45,10	43,52	188,36	1.116,89	21,33	1.696,64	1.774,61	229,01	187,30	65,91	24,20	26.888,68	1.897,58	905,75								
Profissional de marketing, publicidade e da comercialização	14.199	787,84	435,38	2.742,45	27,31	13,33	8,09	46,05	8,94	8,43	190,57	628,85	99,86	107,14	5,46	12,75	16.871,04	948,74	622,89								
Professor do ensino superior	19.075	3.188,74	734,39	2.444,97	236,81	32,25	28,01	211,10	14,79	28,86	615,73	2.487,32	584,59	494,75	48,54	38,70	23.024,24	1.031,81	342,83								
Fonoaudiólogo, fisioterapeuta, terapeuta ocupacional e afins	21.824	873,82	152,12	1.811,98	45,05	19,63	16,55	74,07	40,17	2,74	270,89	707,84	59,45	51,84	16,12	8,52	8.126,39	815,23	661,55								
Psicólogo	11.563	673,32	286,35	1.555,50	29,08	6,18	8,27	70,42	35,58	1,30	191,18	486,48	57,52	62,05	13,47	7,99	10.745,01	996,01	772,74								
Enfermeiro nível sup., nutricionista, farmacêutico e afins	21.237	1.352,45	279,68	1.505,51	75,72	26,82	20,17	79,56	3,80	4,27	306,53	1.054,27	129,80	125,31	20,53	16,44	8.282,44	647,13	570,87								
Agente e representante comercial, corretor, leiloeiro, afins	10.155	525,31	133,03	1.438,35	11,21	10,57	4,89	30,18	119,00	3,83	210,57	319,65	35,91	31,16	8,88	4,13	8.556,67	553,65	148,82								
Jornalista e repórter	8.741	963,54	192,53	1.376,97	20,96	7,40	4,79	37,97	0,22	6,02	108,83	462,72	78,20	62,32	4,50	8,62	9.208,29	336,63	253,86								
Agrônomo e afins	7.281	748,82	218,79	1.146,96	38,35	13,74	8,87	40,05	1,17	7,32	139,40	613,10	111,86	103,92	16,88	8,52	9.057,19	748,98	227,54								
Veterinário, patologista (veterinário) e zootecnista	8.528	521,74	151,40	940,94	25,37	10,88	7,31	31,31	10,82	4,59	122,67	499,70	59,69	52,03	8,59	5,94	6.384,67	724,17	347,45								
Demais Ocupações	1.257.036	70.883,04	25.049,78	122.012,67	3.241,54	1.268,13	527,75	4.144,37	2.360,18	576,96	16.900,69	54.880,67	7.244,74	7.408,04	1.080,87	774,17	913.586,49	49.979,89	40.756,80								
Total	3.213.767	217.327,17	193.002,39	891.425,74	10.369,61	3.540,90	1.972,73	12.311,17	8.626,38	2.897,49	48.126,80	98.329,41	5.122,81	4.451,65	1.059,09	388,13	1.923.447,19	111.731,02	23.025,40								



De acordo com os números acima, 886.791 declarantes são dirigentes, presidentes ou diretores de empresas industriais, comerciais ou prestadoras de serviços. Esse grupo foi agraciado com o recebimento de 265,6 bilhões de rendimentos isentos do imposto de renda, resultando em uma média de 299 mil reais de rendimentos por declarante livre de qualquer tributação; 49 mil reais sujeitos à tributação exclusiva e apenas 50 mil reais de rendimentos tributáveis.

Em seguida, podemos identificar o grupo dos médicos que tiveram praticamente 50 bilhões de rendimentos isentos; 7,5 bilhões de rendimentos tributados sujeitos à tributação exclusiva e 37,8 bilhões como rendimentos tributáveis.

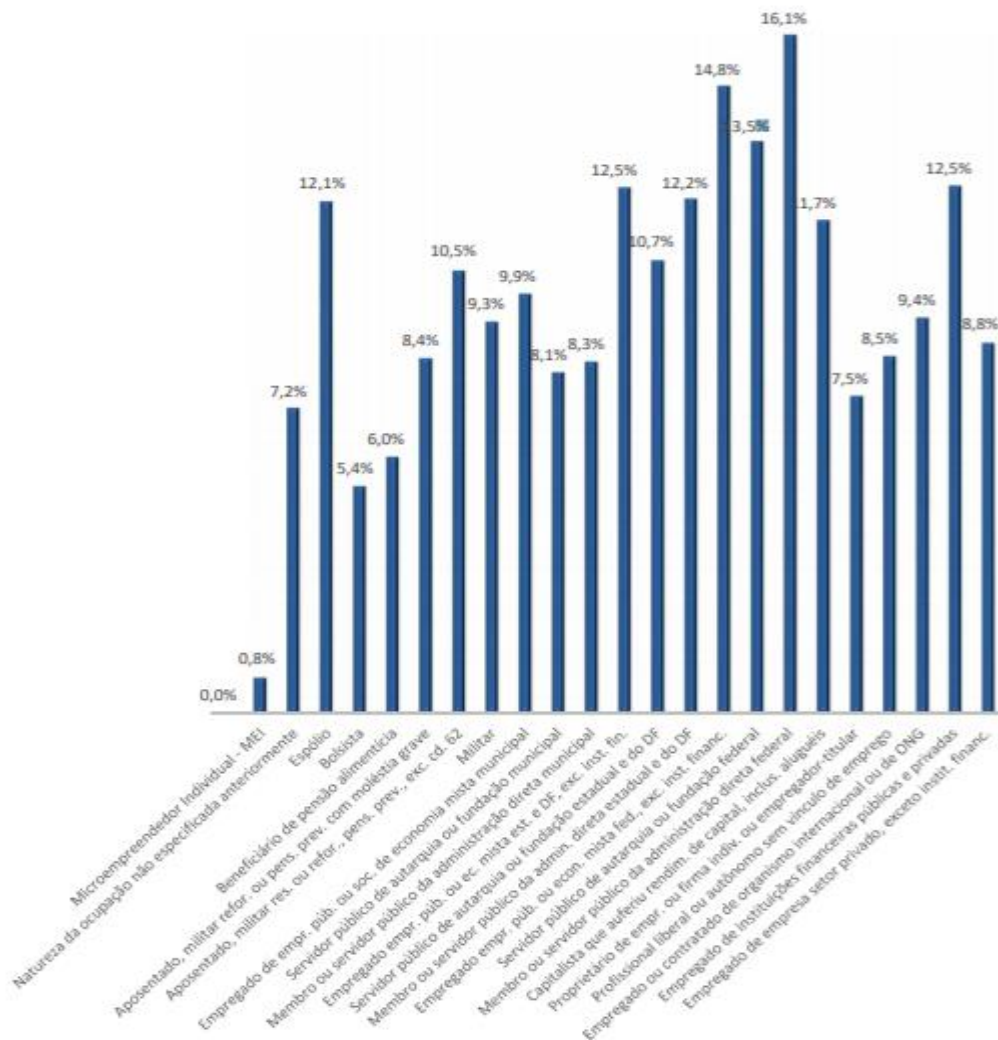
A terceira colocação é ocupada pelos advogados, os quais receberam 30,2 bilhões de rendimentos isentos; 3,6 bilhões de rendimentos sujeitos à tributação exclusiva e apenas 5,8 bilhões de rendimentos tributáveis.

Os rendimentos distribuídos como lucros ou dividendos distribuídos são isentos do imposto de renda, sendo um dos motivos já apontados acima como um incentivador da *pejotização* da pessoa física para evitar a tributação do imposto de renda, fato que fica bem notório ao nos debruçarmos sobre a tabela acima.

Por outro lado, devemos identificar sobre quais grupos recai a maior alíquota efetiva do imposto de renda, também utilizando a mesma metodologia e o mesmo período de referência, vejamos:

Resumo das Declarações por Natureza de Ocupação

Alíquota Média do Impostos Devido por Natureza de Ocupação [%]



Pelo quadro acima¹⁶¹, podemos constatar: a maior alíquota efetiva recai sobre os servidores públicos federais no patamar de 16,1%; seguidos dos empregados de empresas públicas ou economia mista federal, excetuando as instituições financeiras, com uma alíquota de 14,8%; em terceira colocação, os funcionários públicos de autarquia ou fundação federal com uma alíquota efetiva de 13,5%.

¹⁶¹ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Grandes Números DIRPF 2019 – Ano Calendário 2018. Receita Federal do Brasil. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/grandes-numeros-irpf-2018-2019-completo-1.pdf>>. Acesso em 30 out. 2020.

Em que pese, também não poderíamos deixar de abordar ainda que não com a profundidade merecida, a utilização de uma forte campanha difamatória sobre a necessidade de privatizar quase todos os serviços públicos para uma suposta melhor eficiência na prestação dos serviços, semelhante ao discurso de que a alta carga tributária dificultaria os investimentos no país, afugentado os investidores. Não nos parece, pelo menos em relação ao imposto de renda, até o momento, ser uma premissa verdadeira.




Os altos executivos das grandes corporações, além dos investidores parece que são os grandes beneficiados da modelagem do nosso modelo de tributação sobre o imposto de renda da pessoa física. Enquanto, do lado oposto, estão os servidores públicos com a maior alíquota efetiva.

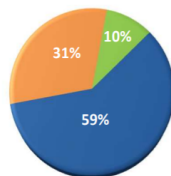
Há sem dúvida um privilégio, notório, patente, sendo utilizado por um relativo período em prol das altas rendas, com o apoio por parte da população desinformada a bradar aos quatro ventos ser insuportável o fardo tributário. Esse peso nos parece ser, levando-se em conta a matriz tributária brasileira, de fato, difícil de suportar, mas não por aqueles que têm acesso aos meios de comunicação, alegando, com tanta veemência, o suposto tamanho excessivo do Estado.

Tampouco estou afirmando ser a carga tributária dos servidores públicos, na tributação direta, extremamente pesada. De forma alguma, não foi essa a intenção. Uma premissa não invalida a outra, o fato de um pequeno e seletivo grupo utilizar de meios para inserir nas legislações infraconstitucionais mecanismos legais para pagar cada vez menos tributos, não nos permite defender essa anomalia como algo a ser estendido ao que, no presente momento, são os que mais contribuem.

Precisamos reverter a iniquidade da tributação direta, quem tem mais está pagando menos. No caso, quem tem bem mais. Não tem como não ficar chocado ao constatar que valores de bilhões de reais circulam livremente sem pagar qualquer centavo a título de imposto. Os rendimentos isentos e não tributáveis somados aos sujeitos à tributação exclusiva/definitiva equivalem a 68,5% dos rendimentos tributáveis ou 41% de todos os rendimentos, figura abaixo.¹⁶².

¹⁶² RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Grandes Números DIRPF 2019 – Ano Calendário 2018. Receita Federal do Brasil. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados->

		R\$ bilhões
Tributáveis		1.837,89
Isentos e não-Tributáveis		957,29
Sujeitos à Tributação Exclusiva/Definitiva		302,73
Total Rendimentos		3.097,91



Os rendimentos isentos e não tributáveis correspondem a pouco mais da metade dos rendimentos tributáveis, para ser mais preciso 52,08%, os quais são apropriados pela parcela mais abastada da população, especificamente aquela que deveria contribuir mais por possuir, de fato, maior capacidade contributiva.

Na próxima tabela, temos alguns dados sobre as alíquotas de imposto de renda de pessoa física de 29 países, dispostas por quantidade máxima, mínima, renda marginal e a receita auferida em percentual do PIB:

Estrutura do Imposto de Renda das Pessoas Físicas¹⁶³

PAÍSES SELECIONADOS DA OCDE E DA AMÉRICA LATINA

2015

PAÍS	IRPF/ PIB (%)	IRPF/ ARRECAÇÃO TOTAL (%)	QUANTIDADE DE ALÍQUOTAS	ALÍQUOTA MÍNIMA	ALÍQUOTA MÁXIMA	RENDA MARGINAL (PPC)
Alemanha	9,8%	26,5%	4	5,50%	45,00%	323.940,57
Argentina	3,2%	10,0%	9	9,00%	35,00%	48.455,48
Austrália	11,7%	41,5%	5	2,00%	45,00%	123.034,86
Áustria	10,5%	24,1%	7	25,00%	55,00%	1.254.705,14
Bélgica	12,7%	28,3%	5	25,00%	50,00%	47.719,30
Brasil	2,5%	7,8%	4	7,50%	27,50%	31.482,70
Canadá	11,8%	36,9%	4	15,00%	29,00%	110.603,35
Chile	2,0%	9,8%	8	4,00%	40,00%	219.478,93
Colômbia	1,2%	5,8%	4	19,00%	33,00%	108.561,27
Coreia do Sul	4,3%	17,2%	6	6,00%	40,00%	561.341,11
Equador	-	-	9	5,00%	35,00%	110.190,00
Espanha	7,2%	21,3%	5	9,50%	45,00%	89.955,02
Estados Unidos	10,6%	40,5%	7	10,00%	39,60%	413.200,00
França	8,5%	18,9%	5	8,00%	45,00%	190.325,00
Grécia	5,5%	15,0%	4	22,00%	45,00%	64.935,06
Holanda	7,7%	20,5%	3	8,40%	52,00%	71.445,41
Irlanda	7,3%	31,6%	2	20,00%	40,00%	41.987,58
Islândia	13,5%	36,7%	2	22,68%	46,24%	71.373,49
Israel	6,1%	19,4%	7	10,00%	50,00%	213.347,37
Itália	11,3%	26,0%	5	23,00%	43,00%	103.163,69
Japão	5,8%	18,9%	7	5,00%	45,00%	390.004,19
México	3,3%	20,6%	13	1,92%	40,00%	380.816,38
Nova Zelândia	12,6%	38,1%	4	10,50%	33,00%	48.476,45
Peru	1,8%	10,6%	5	8,00%	30,00%	110.139,86
Polónia	4,7%	14,4%	2	18,00%	32,00%	48.485,26
Portugal	7,3%	21,2%	5	14,50%	48,00%	136.986,30
Reino Unido	9,0%	27,7%	4	20,00%	45,00%	218.023,26
Turquia	3,7%	14,6%	4	15,00%	35,00%	55.555,56
Média	7,2%	22,4%	5	12,5%	41,0%	199.561,88

Pelos dados acima, podemos verificar que a alíquota máxima vigente no Brasil é inferior aos 28 países selecionados, bem como da respectiva média dos integrantes do quadro acima, situada em 41%.

As três maiores alíquotas do IRPF são: 55% na Áustria, 52% na Holanda e 50% na Bélgica e em Israel; A maior amplitude entre a alíquota mínima e máxima ocorre na Austrália, tendo com mínima 2% e a máxima de 45%. Possuindo a maior quantidade de alíquotas, temos o México com 13 faixas de incidência. Sendo ainda, o segundo país com a maior amplitude entre a máxima e mínima, as quais correspondem respectivamente a 1,92% e 40%.

¹⁶³ INTROÍNI, Paulo Gil Hölck *at all* Tributação Sobre a Renda da Pessoa Física: Isonomia Como Princípio Fundamental de Justiça Fiscal *in* : A Reforma Tributária Necessária. ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Eduardo FAGNANI (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018, p. 256.

Em relação ao PIB, com exceção do Chile (2%), da Colômbia (1,2%) e do Peru (1,8%), o Brasil tem a menor participação do referido imposto, sendo de apenas 2,5%. Países menos desiguais tem uma participação significativamente mais elevada, a exemplo da Alemanha (9,8%), Austrália (11,7%), Bélgica(12,7%), Canadá (11,8%), Estados Unidos (10,6%), França (8,5%), Holanda (7,7%), Itália (11,3%) e Reino Unido (9%). A média da participação dos países selecionados do imposto de renda em relação ao PIB é de 7,2%, quase três vezes superior à do Brasil.

Podemos também constatar, o Brasil é o país que indica ter a menor progressividade em relação a aplicação de alíquotas. A mais alta incide em valores baixos para os padrões internacionais. A alíquota marginal dos Estados Unidos é de 39,6% valores 13 vezes superiores ao nosso.

2.5 Carga Tributária Sobre o Patrimônio

No Brasil, temos alguns tributos incidentes sobre o patrimônio, sejam eles bens móveis ou imóveis, cujo fato gerador pode ser a propriedade, a posse, o domínio útil, transferência dos referidos bens em vida ou em decorrência da inexorável certeza, traçada desde o primeiro sopro de vida, a morte.

Entre os impostos sobre o patrimônio, o imposto sobre grandes fortunas previsto no artigo 153, inciso VII, da Constituição Federal, de competência da União ainda não foi regulamentado. Após ter decorrido mais de três décadas da previsão constitucional, não foi editada a lei complementar necessária à sua instituição. Uma das causas para essa inércia legislativa, pode ter explicação na reflexão de Carvalho JR, que aponta para um elemento intrínseco em muitas sociedades onde prevalece a grande concentração de riqueza : “O principal desafio é que os muito ricos podem ser capazes de influenciar o governo, seja por meios legais ou ilegais; tal influência pode resultar em ações públicas destinadas a proteger os interesses dos proprietários e das elites¹⁶⁴”. Segundo o pesquisador, boa parte do patrimônio dos super-ricos teria sido construído sem a incidência do imposto de renda combinada, ou não, com transferência da propriedade para as gerações seguintes. Apenas com uma tributação efetiva sobre a transferência de

¹⁶⁴ CARVALHO JR, Pedro Humberto Bruno. Imposto Sobre Heranças e Doações *in* : A Reforma Tributária Necessária. ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Eduardo FAGNANI (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018, p. 458.

propriedade ou a fortuna pessoal poderia se reduzir as iniquidades históricas, ainda prevalentes na nossa sociedade.

A não regulamentação é um forte indício de que a influência política pode ter sido um meio eficaz para impedir a instituição do imposto sobre grandes fortunas, previsto na Constituição Federal. apesar dos esforços dos constituintes, em insculpir no texto constitucional, o dispositivo carece de efetividade.

No quadro abaixo, está discriminada a carga tributária brasileira sobre a propriedade em percentual do PIB nos anos de 2018 e 2019, distribuída nas três esferas de governo. Em 2019, tivemos um pequeno crescimento em comparação ao ano anterior.

Impostos Sobre a Propriedade % do PIB do Brasil

ANO	2018	2019
Governo Federal	0,02	0,02
Governos Estaduais	0,75	0,77
Governos Municipais	0,80	0,82
Total	1,57	1,61

Observemos abaixo o quadro comparativo entre os países membros da OCDE e o percentual do PIB corresponde aos impostos sobre a propriedade:

Impostos Sobre a Propriedade % do PIB Países Membros da OCDE

Países	2017	2018
Alemanha	1,00	1,00
Austrália	3,00	
Áustria	0,50	0,50
Bélgica	3,50	3,50
Canadá	3,90	3,90
Chile	1,10	1,10
Coréia	3,10	3,30
Dinamarca	1,80	1,80
Eslovênia	0,60	0,60
Espanha	2,50	2,50
Estados Unidos	4,30	3,00

Estônia	0,20	0,20
Finlândia	1,50	1,40
França	4,40	4,10
Grécia	3,10	3,10
Hungria	1,10	1,00
Irlanda	1,30	1,30
Islândia	2,10	2,00
Israel	3,20	3,20
Itália	2,60	2,60
Japão	2,60	2,60
Letônia	1,00	0,90
Lituânia	0,30	0,30
Luxemburgo	3,70	3,90
México	0,30	-
Noruega	1,30	1,30
Nova Zelândia	1,90	2,00
Países Baixos	1,60	1,60
Peru	1,10	1,10
Polônia	1,40	1,30
Portugal	1,40	1,40
Reino Unido	4,20	4,10
República Checa	0,50	0,50
República Eslovaca	0,40	0,40
Suécia	1,00	1,00
Suíça	2,20	2,10

Pela tabela acima, identificamos: 16 países possuem uma proporção significativamente superior na proporção PIB *versus* impostos sobre a propriedade, em comparação com o Brasil. Merecem destaque a França e o Reino Unido, empatados com a proporção de 4,1% do PIB; em seguida, também empatados o Canadá e Luxemburgo com 3,9%; em terceira colocação a Bélgica com 3,5% do PIB.

Em comparação com alguns países desenvolvidos, o Brasil tem um comprometimento tímido, ou seja, taxamos em percentuais bem inferiores aos outros países a propriedade. Temos, segundo apontam os dados da OCDE, uma razoável margem para nos igualarmos às nações acima.

Dentre os principais tributos sobre o patrimônio a serem abordados, vamos iniciar pelo imposto sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos.

2.5.1 Imposto Sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens e Direitos - ITCMD

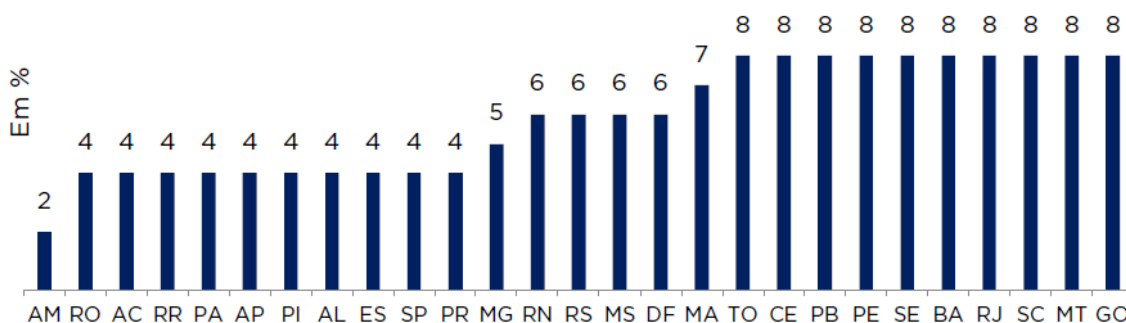
Por expressa disposição constitucional, é de competência dos Estados e do Distrito Federal instituir o ITCMD, conforme artigo 155, I, da Constituição Federal. Dentre as suas características:

- I - relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, compete ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal
- II - relativamente a bens móveis, títulos e créditos, compete ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal;
- III - terá competência para sua instituição regulada por lei complementar:
 - a) se o doador tiver domicílio ou residência no exterior;
 - b) se o de cujus possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior;
- IV - terá suas alíquotas máximas fixadas pelo Senado Federal;

Um ponto importante a ser observado é o disposto no inciso IV, as alíquotas máximas serão fixadas pelo Senado Federal. Atualmente, a maior alíquota está no patamar de 8%, bem inferior às alíquotas dos demais países desenvolvidos. No entanto, a maioria das Unidades da Federação praticam alíquotas menores, conforme quadro abaixo:

Alíquota Máxima de ITCMD¹⁶⁵

EM PORCENTAGEM
UNIDADES DA FEDERAÇÃO
BRASIL
2017



Os números acima demonstram:

¹⁶⁵CARVALHO JR, Pedro Humberto Bruno. Imposto Sobre Heranças e Doações *in* : A Reforma Tributária Necessária. ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Eduardo FAGNANI (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018, p. 466.

- a) Um Estado pratica alíquota de 2%, Amazonas;
- b) Dez Estados praticam a alíquota máxima de 4%;
- c) Minas Gerais adotou a alíquota máxima de 5%;
- d) Quatro Unidades da Federação têm como sua maior alíquota o percentual de 6%;
- e) Maranhão tem a alíquota de 7% como máxima;
- f) Dez Estados estão na alíquota máxima permitida pelo Senado Federal de 8%;
- g) Dois terços das Unidades da Federação têm alíquotas menores do que a máxima;
- h) Pouco mais de um terço tem alíquota correspondendo a metade do valor máximo permitido.

A heterogeneidade acima apresentada pode ter como pano de fundo alguns fatores, um deles, a maior influência política de grupos para a não majoração de alíquotas para os valores máximos permitidos. “Tributar decentemente a transmissão gratuita da propriedade, ao lado de uma adequada tributação da renda, são medidas constitucionais adequadas e exigidas pela sociedade brasileira”¹⁶⁶, afirma Gassen e Silva.

Esse assunto tem sido objeto de preocupação dos estados, em 10 de setembro de 2015, na Cidade de Natal, o Consórcio Nacional de Secretarias de Fazenda, Finanças, Receita e Tributação – CONSEFAZ encaminhou ofício¹⁶⁷ para a presidência do Senado Federal, solicitando a majoração da alíquota máxima do ITCMD, conforme abaixo transcrito:

Vimos à presença de Vossa Excelência para, respeitosamente, encaminhar proposta de Resolução do Senado Federal, com fundamento no art. 155, § I', inciso IV da Constituição Federal, alterar a Resolução nº 9, que estabelece alíquota máxima para o Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação, de que trata a alínea "a", inciso I do *caput* do art. 155 da Constituição Federal, para fixar a alíquota máxima de 20% (vinte por cento).

¹⁶⁶ GASSEN, Valcir e SILVA, Jamyl de Jesus. A Tributação do Patrimônio Como Instrumento de Justiça Social, p. 172 *in* Equidade e Eficiência na Matriz Tributária Brasileira – Diálogos sobre Estado, Constituição e Tributação. 2ª edição. Arraes Editores, Belo Horizonte 2016.

¹⁶⁷ BRASIL. Ministério da Economia. CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária. Ofício Confefaz nº 11/15. Disponível em: <[https://www.confaz.fazenda.gov.br/aceso-restrito-1/confefaz/correspondencias/oficio-CONFAZ/2015/11-oficio-confefaz-ndeg-11-15#:~:text=15%20da%20Constitui%C3%A7%C3%A3o%20Federal%2C%20para,%25%20\(vinte%20por%20cento](https://www.confaz.fazenda.gov.br/aceso-restrito-1/confefaz/correspondencias/oficio-CONFAZ/2015/11-oficio-confefaz-ndeg-11-15#:~:text=15%20da%20Constitui%C3%A7%C3%A3o%20Federal%2C%20para,%25%20(vinte%20por%20cento)> Acesso em: 01 nov. 2020.

A fixação da alíquota máxima de 20% (vinte por cento) para o Imposto sobre Transmissão "Causa Mortis" e Doação pretende ampliar a prerrogativa dos estados e do Distrito Federal em aumentar a alíquota do imposto, considerando o atual quadro de dificuldades financeiras dos governos subnacionais, e, tendo em conta que uma tributação mais justa e que impacta menos as relações econômicas é aquela que é feita se sobretaxando os contribuintes mais aquinhoados, e portanto sujeitos aos impostos diretos, e não aumentando impostos que afetam a população como um todo, pobres e ricos, como ocorre com os indiretos, prática esta já comum nos países desenvolvidos.

O argumento apontado, pelos dezoito estados signatários, foi a dificuldade financeira que os entes subnacionais estavam passando, além da necessidade de adoção de um modelo de tributação mais justo, de baixo impacto nas relações econômicas. O documento foi subscrito pelas seguintes unidades da Federação: Amazonas, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Mato Grosso do Sul, Minas Gerais, Pará, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rondônia, Roraima, São Paulo, Sergipe, Tocantins e o Distrito Federal.

Em 2019, a arrecadação de ITCMD de todos os entes subnacionais somaram 8,6 bilhões de reais. Em referência ao ano anterior, houve um acréscimo de 1,286 bilhões de reais, correspondendo a um aumento da participação de 1,31% para 1,44% do total das receitas tributárias¹⁶⁸.

De acordo com os dados do Tesouro Nacional¹⁶⁹, a arrecadação do ITCMD no ano de 2018 correspondeu a apenas 0,11% do Produto Interno Bruto, em 2019 a 0,12%. Abaixo, podemos observar o percentual da arrecadação do imposto sobre herança e doações em relação ao PIB dos países membros da OCDE para traçarmos alguns paralelos:

¹⁶⁸ BRASIL. Ministério da Economia. CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária. Boletim de Arrecadação de Tributos Estaduais. Disponível em: <<https://app.powerbi.com/view?r=eyJrIjo1YjE1ZDQzNTAtNTUxMC00MTc2LWYyMTEtZjdkZjRlZjk4YzUyIiwidCI6IjNlYzkyOTY5LTVhNTEtNGYxOC04YWM5LWVmOThmYmFmYTk3OCJ9>>. Acesso em: 01 nov. 2020.

¹⁶⁹ BRASIL. TESOURO NACIONAL. Estimativa da Carga Tributária Bruta no Brasil – 2019. Disponível em: <https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:32076>. Acesso em: 30 out. 2020.

**Arrecadação do Imposto Sobre Heranças
e Doações em % do PIB – Países da OCDE**

Países	2016	2017	2018
Alemanha	0,22	0,19	0,20
Austrália	0,00	0,00	..
Áustria	0,00	0,00	0,00
Bélgica	0,69	0,71	0,72
Canadá	0,01	0,01	0,01
Chile	0,06	0,11	0,07
Coréia	0,33	0,39	0,41
Dinamarca	0,20	0,20	0,21
Eslovênia	0,02	0,02	0,02
Espanha	0,24	0,23	0,22
Estados Unidos	0,14	0,14	0,14
Estônia	0,00	0,00	0,00
Finlândia	0,24	0,41	0,30
França	0,56	0,62	0,61
Grécia	0,07	0,09	..
Hungria	0,02	0,02	0,02
Irlanda	0,15	0,15	0,16
Islândia	0,15	0,16	0,15
Israel	0,00	0,00	0,00
Itália	0,04	0,05	0,05
Japão	0,40	0,42	0,41
Letônia	0,03	0,03	0,04
Lituânia	0,00	0,00	0,00
Luxemburgo	0,16	0,20	0,15
México	0,00	0,00	..
Noruega	0,01	0,00	0,00
Nova Zelândia	0,00	0,00	0,00
Países Baixos	0,26	0,25	0,22
Peru	0,02	0,02	0,03
Polônia	0,02	0,02	0,01
Portugal	0,00	0,00	0,00
Reino Unido	0,24	0,26	0,25
República Checa	0,00	0,00	0,00
República Eslovaca	0,00	0,00	0,00
Suécia	0,00	0,00	0,00
Suíça	0,17	0,18	0,18

Fonte OCDE¹⁷⁰.

¹⁷⁰Revenue Statistics - OECD countries: Comparative tables. Disponível em: <<https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV#>>. Acesso em: 30 out. 2020.

Dos países integrantes da OCDE, 15 taxam as heranças e doações com percentuais, em relação ao PIB, superiores aos do Brasil. Os três países com percentuais mais elevados são a Bélgica com 0,72%; seguida da França com 0,61; em terceiro lugar encontra-se a Coreia. É importante mencionar que dois países de viés extremamente liberal, Reino Unido e os Estados Unidos, comprometem um percentual em relação ao PIB superior ao do Brasil, os quais correspondem respectivamente a 0,25% e 0,14%.

Para Gassen e Silva, “tributar a herança de forma progressiva, mais do que algo autorizado ou desejado, constitui imposição constitucional, a ser extraída dos valores e objetivos da República”¹⁷¹. A força normativa da Constituição, lastreada por princípios e direitos fundamentais há de sobrepujar as forças responsáveis pela alta regressividade do sistema tributário.

2.5.2 Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR

A competência do Imposto Territorial Rural é da União, conforme disposição do artigo 153, VI da Constituição Federal. De acordo com o § 4º do mesmo diploma legal e seus incisos, o ITR:

- a) será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas;
- b) não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel;
- c) será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal.

No caso de ser cobrado pelo município, não havendo qualquer outra forma de renúncia fiscal, o ente competente pela referida cobrança ficará com todo o produto da arrecadação tributária dos imóveis situados em sua abrangência territorial, em consonância com o disposto no artigo 158, inciso II.

A arrecadação oriunda do ITR é bastante tímida na sua correlação com o PIB, nos anos de 2018 e 2019 foram arrecadados o equivalente a apenas 0,02%,

¹⁷¹ GASSEN, Valcir e SILVA, Jamyl de Jesus. A Tributação do Patrimônio Como Instrumento de Justiça Social, p. 172 *in* Equidade e Eficiência na Matriz Tributária Brasileira – Diálogos sobre Estado, Constituição e Tributação. 2ª edição. Arraes Editores, Belo Horizonte 2016.

correspondendo, respectivamente, a 1,4 e 1,6 bilhões de reais¹⁷². Apesar de uma pequena variação de um ano para o outro, os valores não foram suficientes para impactar o percentual em relação ao Produto Interno Bruto.

A participação do ITR em relação percentual com outros tributos federais foi em 2018 e 2019, respectivamente de 0,10% e 0,11% da receita tributária, situando-se como o menor valor arrecadado pela Administração Tributária. Vejamos:

Arrecadação das Receitas Federais Período 2019/2018 (a preços de dezembro 2019-IPCA)

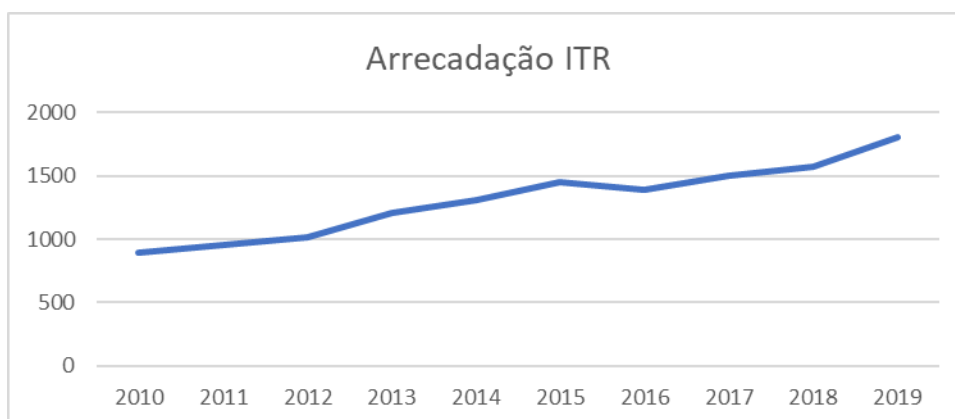
UNIDADE: R\$ MILHÕES

RECEITAS	2019	2018	VAR. (%) [A]/[B]	PARTICIPAÇÃO (%)	
	[A]	[B]		2019	2018
IMPOSTO SOBRE IMPORTAÇÃO	43.891	43.051	1,95	2,80	2,79
I.P.I-TOTAL	57.940	57.778	0,28	3,69	3,75
I.P.I-FUMO	5.518	5.446	1,33	0,35	0,35
I.P.I-BEBIDAS	3.107	2.659	16,85	0,20	0,17
I.P.I-AUTOMÓVEIS	4.528	4.573	(0,98)	0,29	0,30
I.P.I-VINCULADO À IMPORTAÇÃO	19.455	19.049	2,13	1,24	1,23
I.P.I-OUTROS	25.332	26.051	(2,76)	1,61	1,69
IMPOSTO SOBRE A RENDA-TOTAL	442.879	413.924	7,00	28,23	26,83
I.RENDA-PESSOA FÍSICA	40.017	36.027	11,07	2,55	2,34
I.RENDA-PESSOA JURÍDICA	169.560	150.357	12,77	10,81	9,75
ENTIDADES FINANCEIRAS	23.235	19.340	20,14	1,48	1,25
DEMAIS EMPRESAS	146.325	131.017	11,68	9,33	8,49
I.RENDA-RETIDO NA FONTE	233.302	227.540	2,53	14,87	14,75
I.R.R.F-RENDIMENTOS DO TRABALHO	130.799	125.418	4,29	8,34	8,13
I.R.R.F-RENDIMENTOS DE CAPITAL	54.641	54.835	(0,35)	3,48	3,55
I.R.R.F-RENDIMENTOS DE RESIDENTES NO EXTERIOR	34.823	34.496	0,95	2,22	2,24
I.R.R.F-OUTROS RENDIMENTOS	13.038	12.791	1,94	0,83	0,83
IOF - I. S/ OPERAÇÕES FINANCEIRAS	41.702	38.455	8,44	2,66	2,49
ITR - I. TERRITORIAL RURAL	1.803	1.574	14,53	0,11	0,10
COFINS - CONTRIB. P/ A SEGURIDADE SOCIAL	256.460	256.521	(0,02)	16,35	16,63
ENTIDADES FINANCEIRAS	19.744	19.282	2,40	1,26	1,25
DEMAIS EMPRESAS	236.715	237.240	(0,22)	15,09	15,38
CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP	69.127	68.325	1,17	4,41	4,43
ENTIDADES FINANCEIRAS	3.252	3.192	1,89	0,21	0,21
DEMAIS EMPRESAS	65.874	65.132	1,14	4,20	4,22
CSLL - CONTRIB. SOCIAL S/ LUCRO LÍQUIDO	90.370	83.615	8,08	5,76	5,42
ENTIDADES FINANCEIRAS	15.413	15.678	(1,69)	0,98	1,02
DEMAIS EMPRESAS	74.957	67.938	10,33	4,78	4,40
CIDE-COMBUSTÍVEIS	2.798	4.154	(32,64)	0,18	0,27
PSS - CONTRIB. DO PLANO DE SEGURIDADE DO SERVIDOR	33.995	35.559	(4,40)	2,17	2,31
OUTRAS RECEITAS ADMINISTRADAS	22.547	36.744	(38,64)	1,44	2,38
SUBTOTAL [A]	1.063.511	1.039.700	2,29	67,80	67,40
RECEITA PREVIDENCIÁRIA [B]	442.755	441.279	0,33	28,23	28,61
ADMINISTRADAS PELA RFB [C]=[A]+[B]	1.506.266	1.480.979	1,71	96,02	96,01
ADMINISTRADAS POR OUTROS ÓRGÃOS [D]	62.363	61.573	1,28	3,98	3,99
TOTAL GERAL [E]=[C]+[D]	1.568.629	1.542.553	1,69	100,00	100,00

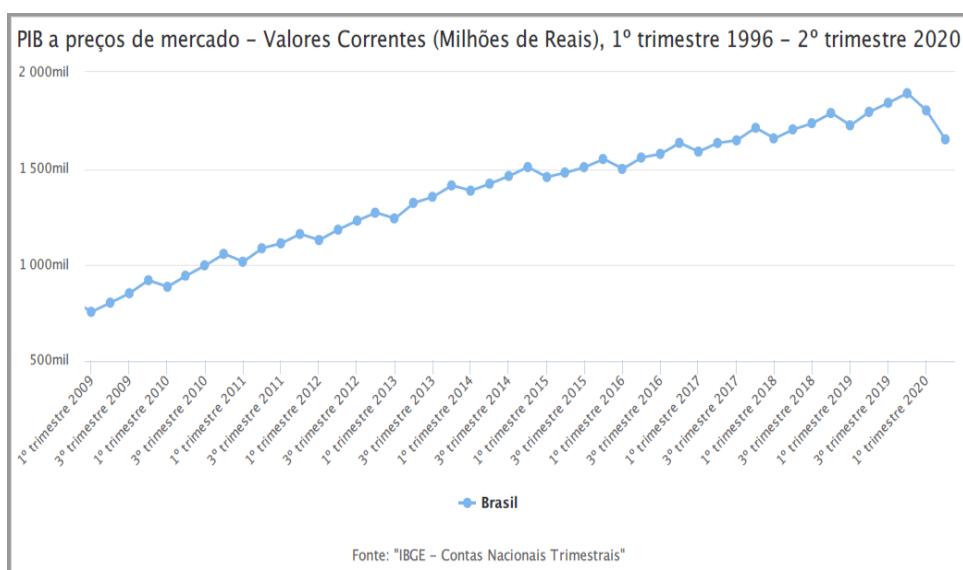
Fonte: Receita Federal¹⁷³

¹⁷² BRASIL. TESOURO NACIONAL. Estimativa da Carga Tributária Bruta no Brasil – 2019. Disponível em: <https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:32076>. Acesso em: 30 out. 2020.

Nas duas próximas tabelas podemos observar o comparativo do crescimento da arrecadação do ITR com o do PIB no período de 2010 a 2019:



Elaboração própria com dados da RFB¹⁷⁴



Conforme tabelas acima, o crescimento do ITR foi inferior ao do PIB no mesmo período. Enquanto este último quase triplicou, o primeiro não conseguiu dobrar a sua arrecadação nos dez anos em apreço.

Um dado que nos chama atenção, a queda anual no número de recebimento de Declaração do Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural – DITR. Segundo os

¹⁷³ BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria da Receita Federal do Brasil – Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. Análise da Arrecadação das Receitas Federais. Disponível em <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2019/dezembro2019/analise-mensal-dez-2019.pdf>> Acesso em nov. 2020.

¹⁷⁴ Ibidem.

dados disponibilizados pela Receita Federal, em 2019 foram entregues 5.806.782 DITR. Uma quantidade de 179.088 declarações a menos do que o total recebido no ano anterior, representando um decréscimo de, aproximadamente, 2,99%. Em 2018 o montante foi de 5.985.870 declarações¹⁷⁵.

O gráfico abaixo, da própria Receita Federal, demonstra a queda ao longo do período:

Ano Exercício	Qtde. DITR	Varição(%)
2011	5.852.062	-
2012	5.927.257	1,28%
2013	5.818.142	-1,84%
2014	5.773.758	-0,76%
2015	6.126.529	6,11%
2016	6.094.443	-0,52%
2017	6.055.721	-0,64%
2018	5.985.870	-1,15%
2019	5.806.782	-2,99%

Destaque-se, no período acima, somente nos anos de 2012 e 2015 houve um acréscimo nas declarações entregues à Receita Federal, em todos os demais anos o movimento foi de redução.

Conforme dados da Receita Federal¹⁷⁶, do total de imóveis cadastrados e que se encontram com o status de ativo, 6.608.988 são de imóveis com área total de até 50 hectares, enquanto 10.968 correspondem a imóveis com área acima de 5.000 hectares.

Status do Imóvel	Faixas de Áreas						Total por Status
	>0 a 50 ha	>50 a 200 ha	>200 a 500 ha	>500 a 1000 ha	>1000 a 5000 ha	>5000 ha	
Ativo	6.608.988	1.064.950	271.102	95.080	82.422	10.968	8.133.510

Um dos problemas apontados na declaração do ITR, decorre do seu caráter auto declaratório, o que termina por acarretar a redução dos imóveis por meio de algumas

¹⁷⁵ BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. Recebimento da DITR Para Imóveis Rurais. Disponível em <<http://receita.economia.gov.br/orientacao/tributaria/cadastros/portal-CNIR/estatisticas-e-dados-abertos/itr-estatisticas/recebimento-da-ditr-2015-para-imoveis-rurais>> . Acesso em: 01 nov. 2020.

¹⁷⁶ BRASIL. Ministério da Economia. Receita Federal. Cadastro de Imóveis Rurais (Cafir). Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/orientacao/tributaria/cadastros/portal-CNIR/estatisticas-e-dados-abertos/cadastro-de-imoveis-rurais-cafir-da-rfb-conta-com-aproximadamente-7-442-515-imoveis-ativos>>. Acesso em: 01 nov. 2020.

condutas tais como¹⁷⁷: a) subavaliando o valor de mercado da terra nua; b) superestimando a área não tributável (de interesse ambiental) do imóvel; e c) superestimando o grau de utilização (GU) da área aproveitável.

2.5.3 Imposto Sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana - IPTU

A competência para instituir o IPTU, conforme dicção do artigo 156 da Constituição Federal é dos Municípios, podendo:

- a) ser progressivo em razão do valor do imóvel;
- b) ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

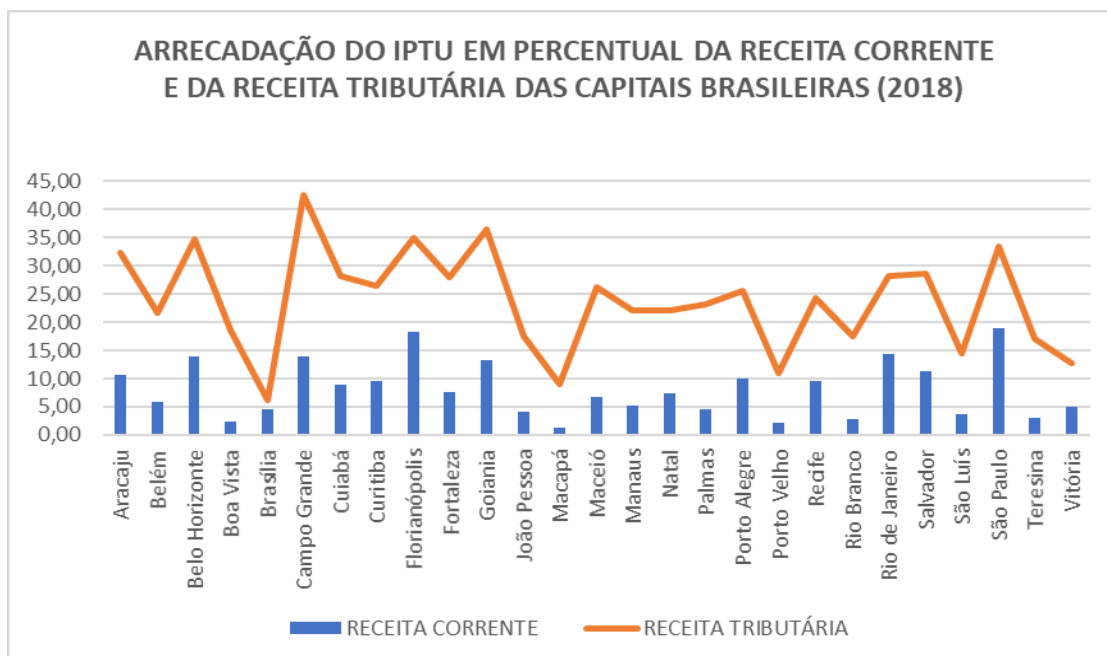
A arrecadação de IPTU dos municípios brasileiros nos anos 2018 e 2019 corresponderam, respectivamente, a 43,873 e 47,053 bilhões de reais. Em uma avaliação de proporcionalidade em relação ao PIB, os respectivos valores corresponderam a 0,64% e 0,65% do PIB¹⁷⁸.

Levando-se em consideração o total de valores arrecadados em reais pelos municípios brasileiros no mesmo período acima, sendo de 150,623 bilhões em 2018 e de 164,531 bilhões em 2019, correspondendo a 2,19% e a 2,27% do PIB para os respectivos anos. Podemos dizer que, a receita decorrente do IPTU foi de aproximadamente 29,1% e de 28,6% do total dos valores arrecadados para os períodos destacados¹⁷⁹. Abaixo podemos vislumbrar o quanto corresponde a arrecadação do IPTU nas capitais brasileiras, vejamos:

¹⁷⁷ FARIAS, Fátima Maria Gondim Bezerra *et all*; Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural, p. 402 *in*: A Reforma Tributária Necessária. ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Eduardo FAGNANI (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018.

¹⁷⁸ BRASIL. TESOURO NACIONAL. Estimativa da Carga Tributária Bruta no Brasil – 2019. Disponível em: <https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::::9:P9_ID_PUBLICACAO:32076>. Acesso em: 30 out. 2020;

¹⁷⁹ *Ibidem*;



Elaboração própria com dados da STN, da Secretaria de Economia do Distrito Federal e do sítio meu município¹⁸⁰

Conforme os dados acima, podemos verificar: Macapá tem o menor percentual do IPTU em relação à receita corrente líquida, correspondendo a 1,26%; seguida de Porto Velho, 2,19% e Boa Vista, 2,30%.

Em relação ao percentual da receita tributária, com as menores participações estão Brasília, 6,28%; Macapá, 8,91% e Porto Velho, 11,6%. No caso de Brasília, devemos lembrar que, além dos impostos municipais, os impostos estaduais são acrescentados ao total dos tributos arrecadados fato que reduz a participação do IPTU do total da receita tributária.

No município de Campo Grande encontramos a maior participação do IPTU na receita tributária, no percentual de 42,53%; seguida de Goiânia com 36,43% e de Belo Horizonte com 34,75%.

No caso da proporcionalidade da participação em relação à receita corrente, destaca-se com a maior arrecadação o município de São Paulo, 19,01%; seguido pela cidade de Florianópolis, 18,36% e em terceira colocação a capital do Rio de Janeiro com 14,28%.

¹⁸⁰ MEU MUNICÍPIO. Disponível em: <<https://meumunicipio.org.br/>> e SECRETARIA DE ECONOMIA DO DISTRITO FEDERAL. Receita Tributária. Brasília, 2021. Disponível em: <<http://www.economia.df.gov.br/receita-tributaria-df/>>. Acesso em: 30 out. 2020.

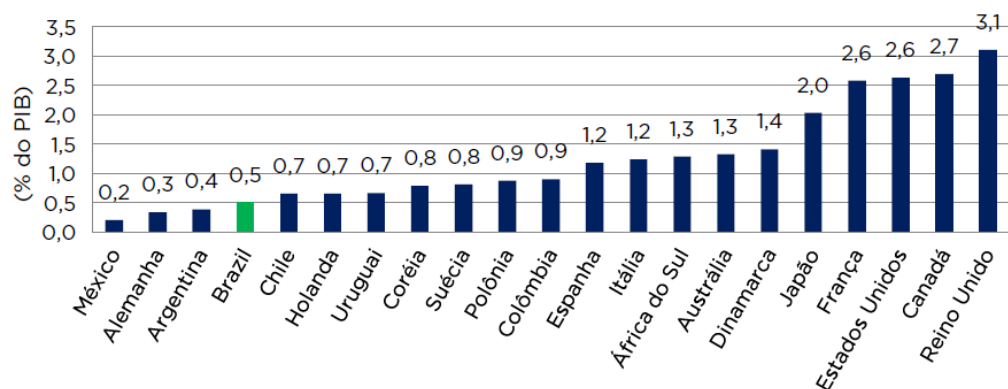
Em estudo publicado¹⁸¹, Humberto Junior enfatiza o valor pequeno, em proporção ao PIB, do imposto imobiliário brasileiro, segundo o qual, seria um dos menores do mundo. no quadro abaixo temos:

ARRECADAÇÃO DO IMPOSTO IMOBILIÁRIO COMO PROPORÇÃO DO

Em %

2014

PAÍSES SELECIONADOS



Países como os Estados Unidos e o Reino Unido tem uma participação do imposto imobiliário bem superior à brasileira, situando-se entre 5 e 6 vezes acima. Outro fator importante a destacar é o alto índice de inadimplência no pagamento do IPTU levantado no ano de 2015, ainda por Humberto Jr.¹⁸²

¹⁸¹ CARVALHO Jr, Pedro Humberto Bruno. Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU *in* A Reforma Tributária Necessária. ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Eduardo FAGNANI (organizador). Brasília: ANFIP; FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018, p. 413.

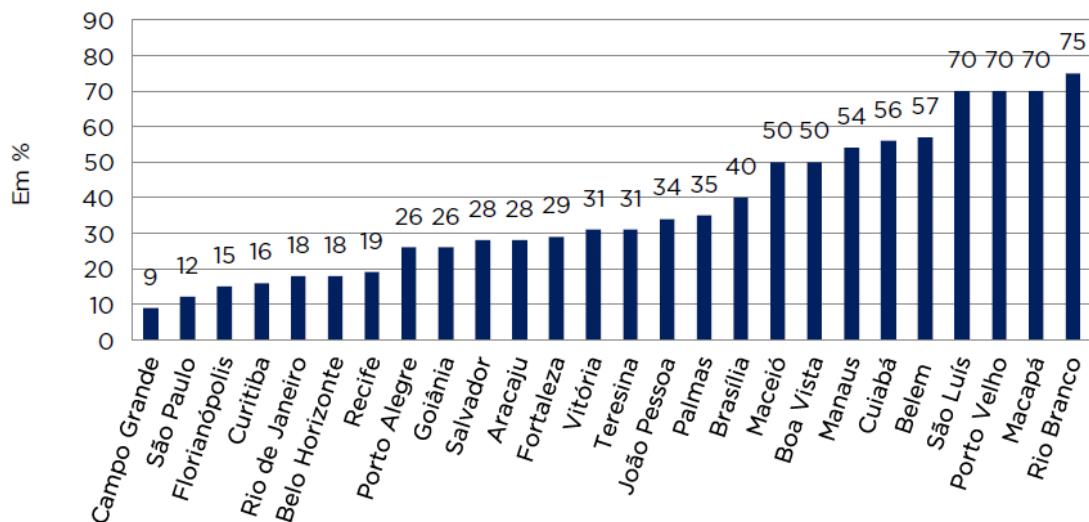
¹⁸² *Ibidem*, p. 421.

Nível de Inadimplência do IPTU

Em %

2015

BRASIL, POR CAPITAIS ESTADUAIS



Há uma correlação entre os maiores índices de inadimplência com a baixa participação do IPTU na receita tributária, como podemos verificar nos municípios de São Luís, Porto Velho, Macapá e Rio Branco. Em situação diametralmente oposta, estão os municípios com baixo índice de inadimplência e elevada arrecadação, a exemplo de Campo Grande, São Paulo e Florianópolis.

A tabela a seguir, detalha o percentual da arrecadação dos impostos incidentes sobre os imóveis em percentual do PIB de países membros da OCDE.¹⁸³

Arrecadação do Imposto Sobre a Propriedade Imobiliária em % do PIB Países da OCDE

	ANO		
	2016	2017	2018
PAÍSES			
Alemanha	0,43	0,43	0,42
Australia	1,66	1,64	..
Austria	0,22	0,22	0,21

¹⁸³ Revenue Statistics - OECD countries: Comparative tables. Disponível em: <<https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV#>>. Acesso em: 30 out. 2020.

Bélgica	1,33	1,31	1,26
Canadá	3,21	3,12	3,13
Chile	0,69	0,68	0,71
Coréia	0,80	0,83	0,88
Dinamarca	1,34	1,30	1,32
Eslovênia	0,52	0,52	0,49
Espanha	1,14	1,12	1,09
Estados Unidos	2,72	2,73	2,69
Estônia	0,27	0,24	0,23
Finlândia	0,77	0,79	0,78
França	2,79	2,78	2,65
Grécia	2,08	2,03	..
Hungria	0,59	0,57	0,52
Irlanda	0,67	0,61	0,58
Islândia	1,55	1,66	1,64
Israel	1,99	1,96	1,91
Itália	1,28	1,28	1,25
Japão	1,89	1,89	1,89
Letônia	0,88	0,84	0,76
Lituânia	0,32	0,30	0,30
Luxemburgo	0,07	0,07	0,07
México	0,20	0,20	..
Noruega	0,44	0,44	0,45
Nova Zelândia	1,89	1,88	1,92
Países Baixos	0,94	0,94	0,95
Peru	0,26	0,22	0,24
Polônia	1,22	1,20	1,15
Portugal	0,81	0,82	0,83
Reino Unido	3,06	3,06	3,09
República Checa	0,22	0,21	0,20
República Eslovaca	0,43	0,43	0,41
Suécia	0,76	0,72	0,69
Suíça	0,18	0,19	0,19

Em comparação com os países integrantes da OCDE, o Brasil tem uma carga tributária em relação ao PIB acima de 11 países. Por outro lado, sua tributação é inferior a 24 países, a exemplo dos Estado Unidos e do Reino Unido com as respectivas cargas tributárias sobre a propriedade imobiliária de 2,69 e 2,09 para o ano de 2018.

2.5.4 Imposto Sobre Transmissão de Bens Imóveis - ITBI

A Constituição Federal de 1988, na Seção V, artigo 156 que trata sobre os impostos de competência dos municípios, definiu a competência deste para instituir o imposto sobre a transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição.

Devido à falta de informações exclusivas sobre a arrecadação desse tributo na base de dados da OCDE e do Banco Mundial, iremos nos socorrer dos dados levantados pelo economista Carvalho Jr¹⁸⁴, em publicação sobre o referido imposto. Abaixo, temos o quadro comparativo sobre a dimensão do percentual em comparação com o PIB de países selecionados, com exceção dos cinco primeiros países (Coreia do Sul, Austrália, Bélgica, Espanha e Itália) em que os dados também contêm valores referente aos contratos de aluguel, transferência de automóveis, venda de empresas e operações societárias.

¹⁸⁴ CARVALHO Jr, Pedro Humberto Bruno. Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU *in* A Reforma Tributária Necessária. ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Eduardo FAGNANI (organizador). Brasília: ANFIP; FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018, p. 439.

Arrecadação dos Impostos Incidentes Sobre a Transferência Imobiliária
Em % do PIB
24 PAÍSES SELECIONADOS
2010-2015

PAÍS	NOME DO IMPOSTO	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2010-2015 (MÉDIA)
Coréia do Sul	<i>Acquisition Tax; Registration Tax</i>	1,71	1,71	1,61	1,57	1,82	2,14	1,76
Austrália	<i>Stamp Duty</i>	0,96	0,86	0,93	1,09	1,25	1,37	1,08
Bélgica	<i>Registration Tax</i>	0,88	0,92	0,89	0,90	0,93	0,95	0,91
Espanha	<i>Taxes on Property Transactions</i>	0,74	0,60	0,54	0,54	0,61	0,66	0,61
Itália	<i>Tax on Registration and Mortgages; Land Registry Duties</i>	0,69	0,64	0,58	0,57	0,57	0,56	0,60
Reino Unido	<i>Stamp Duty Land Tax</i>	0,39	0,37	0,40	0,49	0,60	0,55	0,47
Portugal	<i>Real Estate Transfer Tax; Stamp Duty on Real Estate</i>	0,44	0,40	0,35	0,31	0,38	0,43	0,39
Israel	<i>Transaction Tax on Real Estate</i>	0,35	0,33	0,28	0,32	0,34	0,44	0,34
Japão	<i>Real State Acquisition Tax; Registration Tax</i>	0,29	0,29	0,30	0,31	0,29	n/a	0,30
Alemanha	<i>Real Property Transfer Tax</i>	0,21	0,24	0,27	0,30	0,32	0,37	0,28
Áustria	<i>Land Transfer Tax</i>	0,25	0,24	0,29	0,25	0,26	0,30	0,27
Holanda	<i>Tax on the Sale of Immovable Property</i>	0,44	0,30	0,17	0,17	0,24	0,26	0,26
Hungria	<i>Property Transfer Tax</i>	0,29	0,24	0,28	0,22	0,25	0,28	0,26
Rep. Tcheca	<i>Real Property Transfer Tax</i>	0,19	0,19	0,19	0,22	0,22	0,25	0,21
Canadá	<i>Land Transfer Tax</i>	0,18	0,19	0,18	0,19	0,20	0,25	0,20
Rep. Dominicana	<i>Real Estate Operations</i>	0,20	0,17	0,16	0,20	0,18	0,17	0,18
África do Sul	<i>Transfer Duty Tax</i>	0,19	0,12	0,13	0,15	0,17	0,18	0,16
Brasil	<i>Real Estate Transfer Tax</i>	0,14	0,13	0,16	0,17	0,17	0,16	0,16
Peru	<i>Real Estate Transfer Tax</i>	0,13	0,13	0,16	0,16	0,13	0,13	0,14
Indonésia	<i>Tax on Acquisition of Land and Buildings</i>	0,12	n/a	n/a	n/a	n/a	n/a	0,12
México	<i>Tax on Transfer of Ownership and Purchasing of Property</i>	0,10	0,09	0,09	0,09	0,10	0,11	0,10
Eslovênia	<i>Taxes on the Sale of Immovable Property</i>	0,08	0,07	0,07	0,07	0,08	0,08	0,08
Paraguai	<i>Real Estate Transfer Tax</i>	0,01	0,02	0,01	n/a	n/a	0,02	0,01
Suíça	<i>Impôt Mutations</i>	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01	0,01

Analisando os dados acima, não poderíamos afirmar que temos o maior imposto sobre a transferência imobiliária, muito menos a menor. Estaríamos situados no meio dos extremos, ocupando a décima segunda posição com os expurgos dos cinco primeiros países pelas razões explicitadas acima.

A arrecadação do ITBI no Brasil foi da ordem de 11 bilhões no ano de 2018 e de 12,5 bilhões no ano de 2019, correspondendo respectivamente a 0,16% e 0,17% do PIB¹⁸⁵. De acordo com Campos e Drunen,¹⁸⁶ as alíquotas de ITBI de algumas grandes cidades brasileiras se situam na faixa de 3% sendo:

- a) 1,5% em Boa Vista;

¹⁸⁵ BRASIL. TESOURO NACIONAL. Estimativa da Carga Tributária Bruta no Brasil – 2019. Disponível em: <https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:32076>. Acesso em: 30 out 2020.

¹⁸⁶ CAMPOS, Hélio Silvio Ourém; Drunen Albert August Walter Van. Concretização do princípio da capacidade contributiva no ITBI. Disponível em: <https://cumaru.jfpe.jus.br/images/stories/docs_pdf/biblioteca/artigos_periodicos/HelioSilvioOuremCampos/Concretizacao_RJP_2016.pdf>. Acesso em: 15 out. 2020.

- b) 2% em Curitiba, Palmas, Rio Branco, Rio de Janeiro, Teresina e São Paulo;
- c) 3% em Salvador, Belo Horizonte, João Pessoa, Natal e Porto Alegre;
- d) Progressivas em Macapá, 0% a 2,2% para imóveis residenciais; 0% a 2,3% imóveis não residenciais; 0% a 3,55 para imóveis comerciais
- e) Isentas para população de baixa renda em Belém, Boa Vista, Campo Grande, João Pessoa, Natal, Porto Alegre e Recife.

Um dos caminhos que, provavelmente, resultaria em aumento na participação do ITBI no PIB poderia ser a incidência sobre a transferência de automóveis, venda de empresas e operações societárias, à semelhança de alguns países como a Austrália e a Bélgica, sem necessariamente aumentar as atuais alíquotas em vigor.

A adoção de alíquotas progressivas em detrimento da proporcionalidade tributária, esta última não sendo o melhor mecanismo para o alcance da justiça fiscal, por não modular a alíquota conforme a capacidade econômica do contribuinte, é uma realidade no município de Macapá. Os imóveis foram segmentados por: residenciais, não residenciais e comerciais com alíquotas, conforme o caso, distribuídas em faixas progressivas até o limite máximo de 3,55% para imóveis utilizados em práticas mercantis.

2.5.5 Imposto Sobre a Propriedade de Veículos Automotores - IPVA

Nossa Constituição Federal, em seu artigo 155, dispõe que, compete aos estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre a propriedade de veículos automotores. Embora a previsão constitucional defina esse tipo de imposto como incidente sobre a propriedade, os outros países adotam entendimento diverso.

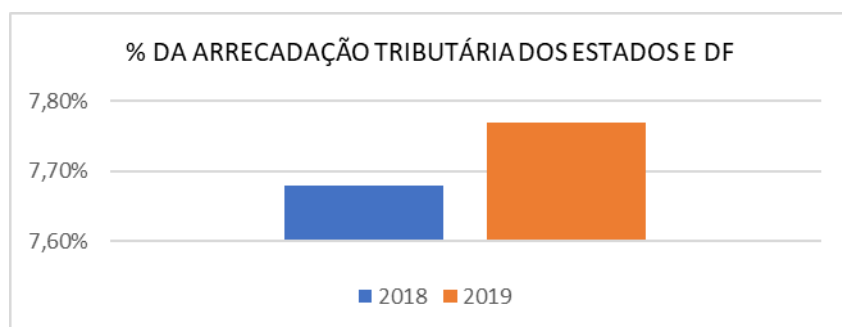
A OCDE e o Fundo Monetário Internacional não consideram os veículos como propriedade para fins de tributação, incidindo sobre eles impostos recorrentes sobre o uso, ou seja, é um imposto indireto incidente sobre o consumo. Segundo Carvalho Jr¹⁸⁷, talvez o Brasil seja o único país a considerar o imposto sobre veículo classificado como imposto sobre a propriedade.

¹⁸⁷ CARVALHO Jr, Pedro Humberto Bruno. Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU *in* A Reforma Tributária Necessária. ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Eduardo FAGNANI (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018, p. 427.

Essa peculiaridade indica uma distorção no comparativo da carga tributária geral em relação aos demais países, a tributação sobre veículo ao ser considerado imposto sobre a propriedade reduz a carga tributária sobre consumo. A paixão dos brasileiros pelo automóvel, construída ao longo dos anos por meio de um bombardeio maciço de propaganda comercial desse instrumento de locomoção, talvez lance luz na nossa conceituação contábil.

Desde a mais tenra idade somos expostos, no caso do Brasil, mas não exclusivamente, a um conceito de liberdade, sucesso e *glamour* relacionado ao automóvel. O cidadão médio, infelizmente, parece medir a competência e o desenvolvimento profissional do outro conforme o tipo de veículo que este possua. Para Chauí¹⁸⁸ “o automóvel é apresentado como prova de sucesso, charme e inteligência do consumidor, sobretudo quando são enfatizadas as inovações tecnológicas do veículo, cujo consumo pressupõe a imagem de uma pessoa moderna e atualizada”, seria a ideologia da competência.

No ano de 2018, a arrecadação de IPVA¹⁸⁹ correspondeu a 0,63% do PIB e em 2019 a 0,64%, os quais corresponderam respectivamente a 43,1 e 46,2 bilhões de reais. No quadro abaixo, podemos constatar o percentual do IPVA em relação à soma dos tributos arrecadados por todos os Estados e pelo Distrito Federal nos anos de 2018 e 2019.



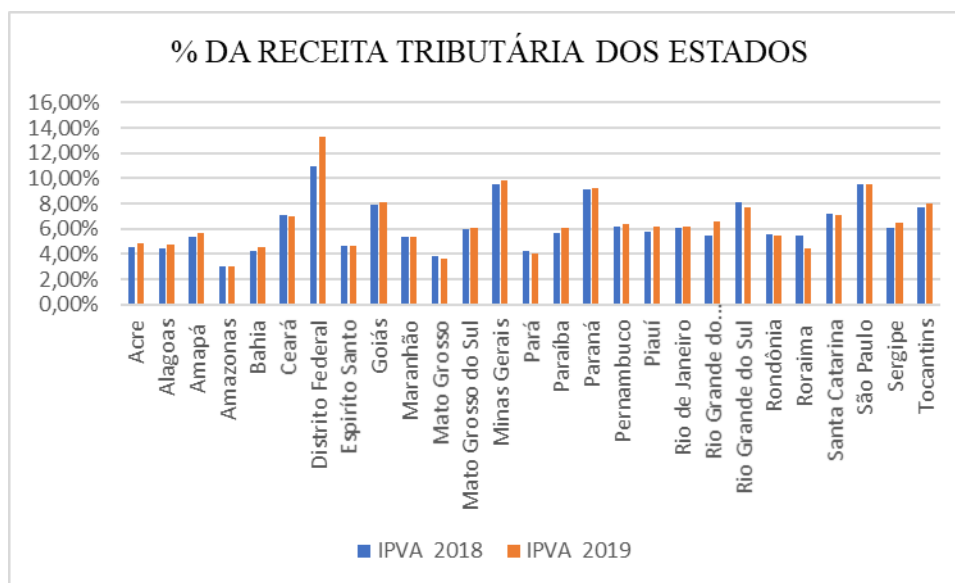
Elaboração própria com dados do Conselho Nacional de Política Fazendária¹⁹⁰

¹⁸⁸ CHAUI, MARILENA. A Ideologia da Competência. Volume 3. Disponível em: <<https://books.google.com.br/books?id=yRCdCgAAQBAJ&printsec=frontcover&dq=marilena+chaui+a+ideologia+da+competencia&hl=pt-BR&sa=X&ved=2ahUKEwix3c380NXuAhVxILkGHYw4AlkQ6AEwAHoECAyQAg#v=onepage&q=marilena%20chaui%20a%20ideologia%20da%20competencia&f=false>>. Acesso em: 29 out. 2020.

¹⁸⁹ BRASIL. TESOURO NACIONAL. Estimativa da Carga Tributária Bruta no Brasil – 2019. Disponível em: <https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::::9:P9_ID_PUBLICACAO:32076>. Acesso em: 30 out. 2020.

¹⁹⁰ CONFAZ. Ministério da Economia. Boletim de Arrecadação dos Tributos Estaduais. Disponível em: <<https://www.confaz.fazenda.gov.br/boletim-de-arrecadacao-dos-tributos-estaduais>>. Acesso em: 02 jan. 2021.

No próximo gráfico, temos o valor percentual da participação do IPVA referente aos anos de 2018 e 2019, em relação aos tributos arrecadados por cada Unidade da Federação:



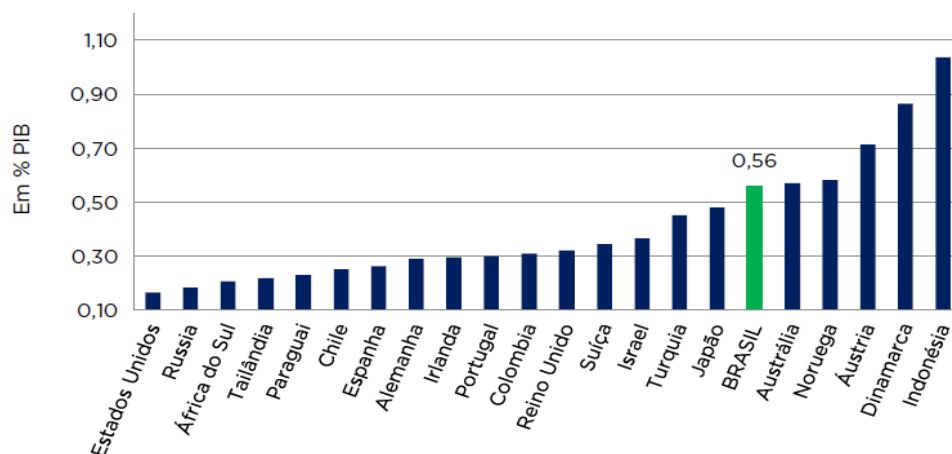
Elaboração própria com dados do Conselho Nacional de Política Fazendária

De acordo com os dados acima, a menor arrecadação em percentual do total de tributos arrecadados, para os anos de 2018 e 2019, foi do Amazonas, correspondendo a 3,01% e 2,98%. Na outra ponta, temos o Distrito Federal com as maiores arrecadações em termos proporcionais, nos respectivos valores de 11% e 13,34%, para o mesmo período.

No comparativo internacional, entre vinte e dois países selecionados, o percentual de arrecadação do Brasil é bem significativo, encontrando-se na sexta posição. Vejamos:

Participação dos Impostos Sobre Veículos¹⁹¹

Em % do PIB
PAÍSES SELECIONADOS
2015



Um fato que merece registro é não incidência de IPVA sobre aeronaves e embarcações, por decisão do plenário do Supremo Tribunal Federal, em 2007, ao dar provimento no Recurso Extraordinário (RE) 379572, interposto contra o Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro que permitira a cobrança do imposto para os meios de transportes supracitados.

2.5.6 Imposto Sobre Grandes Fortunas

O constituinte de 1988 previu a possibilidade de ser instituído o Imposto sobre Grandes Fortunas. Contudo, relegou para lei complementar essa faculdade que, decorrido mais de três décadas, até o momento não foi concretizada.

A implementação do referido imposto deveria ser um avanço na busca pela real capacidade do contribuinte, não tomando como parâmetros apenas os fluxos financeiros, mas, essencialmente, a riqueza cristalizada ao longo das décadas e, em muitos casos, séculos, por transferência patrimonial intergeracional em processos sucessórios com origem, inclusive, no período colonialista.

Algumas das riquezas acumuladas foram construídas em processos de mercantilização das vidas humanas, mais precisamente do tráfico de escravos

¹⁹¹ CARVALHO Jr, Pedro Humberto Bruno. Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU *in* A Reforma Tributária Necessária. ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Eduardo FAGNANI (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018, p. 427.

transportados em navios sem a mínima condição de salubridade, como bem retratou Castro Alves¹⁹²:

Era um sonho dantesco... o tombadilho/ Que das luzernas avermelha o brilho/
Em sangue a se banhar/Tinir de ferros... estalar de açoite.../Legiões de
homens negros como a noite,/Horrendos a dançar...
Negras mulheres, suspendendo às tetas/ Magras crianças, cujas bocas
pretas/ Rega o sangue das mães:/Outras moças, mas nuas e espantadas,/No
turbilhão de espectros arrastadas,/Em ânsia e mágoa vãs!
E ri-se a orquestra irônica, estridente.../E da ronda fantástica a serpente/Faz
doudas espirais .../Se o velho arqueja, se no chão resvala, /Ouvem-se gritos...
o chicote estala./E voam mais e mais...
Presas nos elos de uma só cadeia,/A multidão faminta cambaleia,
E chora e dança ali!/Um de raiva delira, outro enlouquece,/Outro, que
martírios embrutece, Cantando, geme e ri! (91-114)

Mas, como o princípio *pecunia no olet* é aplicado de forma pacífica no direito tributário, não iremos fazer profundas ilações sobre o aspecto moral da construção das riquezas oriundas dessa mácula da nossa história, ainda hoje, em poder de algumas famílias por transferência intergeracional.

Contudo, parte significativa dessa riqueza não é tributada por não ter como parâmetro os fluxos de renda e sim ativos que, conforme Calixtre¹⁹³, pode ser dividindo em três tipos:

- i) riqueza financeira, tais como ações, bônus, derivativos e papéis de dívidas públicas ou privadas;
- ii) propriedades imobiliárias, isto é, terra, terrenos, construções e ativos urbanos, imóveis de todos os tipos; e
- iii) riqueza mobiliária, representada pela acumulação de ativos móveis produtivos ou participações patrimoniais em tais ativos e pela posse de bens duráveis, de arte e de luxo.

¹⁹² BIBLIOTECA VIRTUAL DA LITERATURA. ALVES, Castro. Poema: O Navio Negroiro. Disponível em: <<http://www.biblio.com.br/defaultz.asp?link=http://www.biblio.com.br/conteudo/CastroAlves/navionegroiro.htm>>. Acesso em: 16 nov. 2020.

CALIXTRE, André. A Desconhecida Desigualdade Patrimonial E A Urgência da Regulamentação Do Imposto Sobre Grandes Fortunas *in* A Reforma Tributária Necessária. ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Eduardo FAGNANI (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018, p. 490.

Esses ativos, ainda segundo Calixtre, representam os pilares dos fluxos de capital, propriedade e trabalho. Novamente, fazemos a crítica pelo fato de ser uma possibilidade não utilizada para a redução da regressividade tributária que impacta negativamente o consumo ao retirar recursos daqueles que tem mais propensão de consumir, devido à demanda reprimida e aumenta as desigualdades sociais.

Em trabalho publicado por Carvalho Jr e Passos¹⁹⁴, foi feito levantamento de oito países que possuem o imposto sobre a *Wealth tax*, com dados referentes ao ano de 2015, onde são disponibilizados a base de cálculo, o tipo de contribuinte, os limites de isenção, as alíquotas aplicadas em percentual, a proporção da receita em relação ao PIB do respectivo país e a participação da receita em percentual dos governos centrais, exceto Noruega e Suíça (governos subnacionais):

Imposto Sobre a Riqueza nos Países Selecionados

PAÍS	COMPETÊNCIA	BASE DE CÁLCULO	CONTRIBUINTES	LIMITE DE ISENÇÃO (1)	ALÍQUOTAS (%)	RECEITA/ PIB (%)	PART. NA RECEITA (%) (2)
Espanha	Central e Regional	Patrimônio Líquido	Pessoa Física	744.000	0,5 a 2,5	0,18	1,2
Suíça	Regional e Local	Patrimônio Líquido	Pessoa Física	116.000 (3)	0,1 a 0,94	1,24	11,3
Noruega	Regional e Local	Patrimônio Líquido	Pessoa Física	119.000	1,0	0,40	7,0
França	Central	Patrimônio Líquido	Pessoa Física	1.400.000	0,5 a 1,5	0,25	1,7
Luxemburgo	Central	Patrimônio Líquido	Pessoa Jurídica	6.000	0,5 (4)	1,80	4,9
Argentina	Central	Patrimônio Bruto	Pessoa Física	61.700	0,5	0,31	1,2
Uruguai	Central	Patrimônio Líquido	Pessoa Física e Jurídica	130.000	0,7 a 3,0	1,11	6,5
Colômbia	Central	Patrimônio Líquido	Pessoa Física e Jurídica	336.000	0,125 a 1,5	0,69	4,3

Fonte: Carvalho Jr e Passos¹⁹⁵. Valores em US\$ de 02/2017

Pelo quadro acima, podemos constatar a competência do governo central para o referido imposto em cinco de oito países selecionados, a saber: Argentina, Colômbia, França, Luxemburgo e Uruguai. Na Espanha, a competência é do governo central e do governo regional, enquanto na Noruega e na Suíça é do governo regional e local.

Em relação à base de cálculo a ser empregada, com exceção da Argentina todos os países acima adotam o patrimônio líquido do contribuinte. Sendo este, majoritariamente, composto por pessoas físicas, exceto na Colômbia e no Uruguai que recaí também sobre as pessoas jurídicas.

¹⁹⁴ CARVALHO JR, Pedro Humberto Bruno de; PASSOS, Luana. **Imposto Sobre Grandes Fortunas in A Reforma Tributária Necessária**. ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Eduardo FAGNANI (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018, p.481.

¹⁹⁵ Ibidem, p.481.

Os limites de isenção são deveras díspares, variando de US\$ 6.000,00 em Luxemburgo até US\$ 1.400.000,00 na França, interferindo substancialmente no percentual de arrecadação em relação ao PIB, haja vista, esses também são os dois países que ocupam o maior e o segundo menor peso percentual, respectivamente de 1,80% e 0,25%. A menor arrecadação em relação ao PIB, encontra-se na Espanha no valor de 0,18% com o limite de isenção de US\$ 744.000.00 e alíquotas variado de 0,5% a 2,5%.

A participação do referido imposto na receita também expressa números bem distintos, variando de 1,2%, na Argentina e na Espanha, até 11,3%, na Suíça que ocupa a segunda maior colocação na relação receita x PIB. Na tabela abaixo, temos um quadro comparativo do imposto sobre a riqueza, em nove países, e seu respectivo percentual de arrecadação em percentual do PIB. Vejamos:

Arrecadação do Imposto Sobre A Riqueza Em % Do PIB - Países da OCDE

Países	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
Bélgica	0,1	0,1	0,1	0,1	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2
Colômbia	0,4	0,7	0,6	0,6	0,5	0,7	0,5	0,4	0
Espanha	0,1	0,1	0,1	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2
França	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,1
Grécia	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6	0,6
Hungria	0,5	0,5	0,5	0,4	0,4	0,4	0,2	0,1	0,1
Luxemburgo	2,1	2,0	2,0	2,1	2,2	2,5	2,6	2,7	2,8
Noruega	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,5	0,6	0,6
Suíça	1,2	1,1	1,1	1,1	1,2	1,2	1,3	1,3	1,3

Elaboração própria com dados da OCDE¹⁹⁶

No período de 2010 a 2018, podemos dizer que não houve grandes variações percentuais em relação ao PIB, referente ao imposto sobre a riqueza. Os países com menor participação na relação receita *versus* PIB são Bélgica e Espanha, com os respectivos percentuais médios de 0,155% e 0,166%. Por outro lado, com maior arrecadação se destaca Luxemburgo com percentual médio de 2,33% do PIB, quinze vezes maior do que o percentual obtido no país com a menor participação percentual. Observamos também, um crescimento anual da arrecadação a partir de 2013 de 0,1 p.p. em Luxemburgo, com exceção do ano 2015 em que o incremento foi de 0,3 p.p.

¹⁹⁶ Revenue Statistics - OECD countries: Comparative tables. Disponível em: <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV#>. Acesso em: 30 out. 2020.

Em recente estudo publicado, denominado Tributar os Super-Ricos para Reconstruir o País¹⁹⁷, coordenado pelo economista Eduardo Fagnani com a participação de diversos autores, entre os quais, Paulo Feldman, são feitas estimativas do quanto seria arrecadado com a criação do imposto sobre grandes fortunas, com a incidência de alíquotas de 0,5% para patrimônio acima de R\$ 10 milhões, 1% incidindo sobre patrimônio compreendido entre R\$ 40 milhões até 80 milhões e 1.5% sobre o patrimônio acima de 80 milhões.

Na proposta ¹⁹⁸, “O imposto deverá incidir sobre a riqueza das pessoas físicas residentes no Brasil, mesmo quando localizada no exterior, e sobre a riqueza localizada no Brasil, de pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior”. Os valores estimados do potencial de arrecadação seria de aproximadamente 40 bilhões por ano, atingido uma base de 60 mil contribuintes, os quais declararam patrimônio compreendido na base de incidência do referido imposto, conforme o documento, e que representariam aproximadamente 0,028% da população brasileira ou 0,2% dos contribuintes que declararam imposto de renda.

A maioria dos países desenvolvidos não adota os impostos sobre as grandes fortunas, apesar de tributarem mais pesadamente a renda e o patrimônio ao invés do consumo, o que não é o caso do modelo brasileiro.

2.6 Carga Tributária Sobre o Consumo

Como citado em tópicos anteriores, o Brasil fez a opção por uma majoritária carga tributária sobre o consumo, pulverizada por diversos impostos e contribuições nos três níveis de governo. A nossa maior base de incidência tributária está incidindo sobre os bens e serviços de forma fragmentada, sendo as competências tributárias distribuídas por todos os entes da Federação, que podem e publicam normas quase diariamente.

De acordo com o volume arrecadado de 7,01% do Produto Interno Bruto (PIB) ou 21,13% do bolo tributário no ano de 2019, poderíamos dizer que o imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de

¹⁹⁷ PLATAFORMA POLÍTICA SOCIAL. Tributar os Super-Ricos para Reconstruir o País. Disponível em: <<https://plataformapoliticasocial.com.br/tributar-os-super-ricos-para-reconstruir-o-pais/>>. Acesso em: 12 jan. 2021.

¹⁹⁸ Ibidem.

Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) é o principal tributo sobre o consumo, sendo de competência dos estados e do Distrito Federal.

O Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) é de competência dos municípios e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), de competência da União que também detém a competência tributária sobre contribuições, a exemplo dos Programas de Integração Social (PIS) e de Financiamento da Seguridade Social (Cofins), ambos têm por base de incidência o faturamento ou receita bruta da pessoa jurídica e, também, oneram a circulação de bens e a prestação de serviços.

As competências tributárias sobre os impostos indiretos são distribuídas e exercidas pelos três entes da Federação, de modo que, além da União, dos estados e do distrito federal, todos os 5570¹⁹⁹ municípios podem editar leis sujeitas às suas respectivas competências. Em decorrência da previsão constitucional, são publicadas diariamente significativa quantidade de normas dispendo sobre obrigações tributárias, causando um verdadeiro “manicômio jurídico-tributário”, como bem definiu o tributarista Alfredo Augusto Becker²⁰⁰.

No exercício de suas respectivas competências tributárias, em especial no da tributação indireta, os respectivos entes contribuem para uma ineficiência das atividades empresariais, devido a incidência de vários tributos sobre a mesma base, aumentando o custo de conformidade para a apuração e o de recolhimento dos tributos, gerando insegurança jurídica e imenso contencioso administrativo e judicial²⁰¹.

A quantidade de legislações infraconstitucionais, as exigências burocráticas e a complexidade do sistema engessam a livre iniciativa, segundo a Endeavor,²⁰² o tempo médio gasto para se abrir uma empresa no Brasil é de 129 dias! Após a sua abertura, para o cumprimento das obrigações tributárias principal e acessórias serão dispendidas

¹⁹⁹GOVERNO DO BRASIL. Cresce número de municípios no Brasil. Brasília, 2013. Disponível em: <<http://www.brasil.gov.br/economia-e-emprego/2013/06/cresce-numero-de-municipios-no-brasil-em-2013>>. Acesso em: 06 set. 2018

²⁰⁰ BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 6ª edição – São Paulo: Noeses, 2013.

²⁰¹ LUKIC, Melina Rocha. **A Tributação Sobre Bens e Serviços no Brasil: Problemas Atuais e Propostas de Reformas**. Disponível em <http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/livros/livros/180413_desafios_da_nacao_artigos_v_ol2_cap19.pdf>. Acesso em: 16 set. 2018.

²⁰² ENDEAVOR BRASIL. **Burocracia Nos Negócios: Os Desafios de Um Empreendedor no Brasil**. Disponível em: <<https://endeavor.org.br/ambiente/pesquisa-burocracia-brasileira-negocios/>>. Acesso em: 10 set. 2020.

mais 2.600 horas por ano, gerando um desestímulo ao empreendedorismo com fortes repercussões econômicas, políticas e sociais.

No quadro abaixo, podemos identificar, de forma didática, a distribuição da carga tributária sobre o consumo no governo central e nos governos subnacionais por espécies tributárias.

CARGA TRIBUTÁRIA BRUTA SOBRE O CONSUMO POR ESFERA DE GOVERNO				
CARGA TRIBUTÁRIA BRUTA SOBRE O CONSUMO	R\$ Milhões		% PIB	
	2018	2019	2018	2019
Governo Central				
Imposto sobre bens e serviços	418.965,00	410.610,00	6,08%	5,66%
Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins	244.287,00	237.372,00	3,55%	3,27%
Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI	53.985,00	52.440,00	0,78%	0,72%
Imposto sobre Operações Financeiras - IOF	36.615,00	40.945,00	0,53%	0,56%
Contribuição para o PIS	51.678,00	51.390,00	0,75%	0,71%
Cide	8.025,00	7.903,00	0,12%	0,11%
Contribuição Sobre a Receita de Concursos e Prognósticos	4.568,00	5.332,00	0,07%	0,07%
DPVAT	2.312,00	1.027,00	0,03%	0,01%
Taxas Federais	7.880,00	6.611,00	0,11%	0,09%
Outros	9.614,00	7.590,00	0,14%	0,10%
Governos Estaduais				
Impostos sobre bens e serviços	499.754,00	533.576,00	7,25%	7,35%
Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS	479.310,00	508.832,00	6,96%	7,01%
Impostos sobre Serviço de Qualquer Natureza - ISS	1.712,00	1.991,00	0,02%	0,03%
Taxas Administrativas	18.474,00	22.500,00	0,27%	0,31%
Outros	258,00	254,00	0,00%	0,00%
Governos Municipais				
Imposto sobre bens e serviços	81.980,00	89.867,00	1,19%	1,24%
Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS	62.126,00	68.160,00	0,90%	0,94%
Taxas Administrativas	6.634,00	6.888,00	0,10%	0,09%
Outros	13.220,00	14.819,00	0,19%	0,20%

Fonte: Tesouro Nacional.²⁰³

O imposto sobre o consumo com maior arrecadação, sem sombra de dúvida, é o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, de competência dos governos estaduais e do Distrito Federal, correspondendo a uma arrecadação de 7,01% do Produto Interno Bruto e de, aproximadamente, 508, 83 bilhões de reais referente ao ano de 2019.

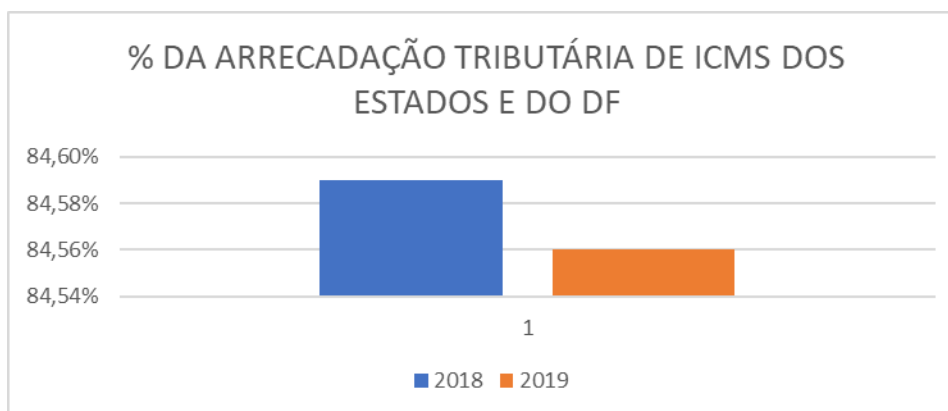
²⁰³ BRASIL. TESOURO NACIONAL. Estimativa da Carga Tributária Bruta no Brasil – 2019. Disponível em: <https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:32076>. Acesso em: 12 jan. 2021.

Em segundo lugar, temos a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Confins, de competência do Governo Federal, com uma arrecadação de 237,37 bilhões no ano de 2019, respondendo por 3,27% do PIB.

O terceiro tributo sobre o consumo em arrecadação foi o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, de competência dos governos municipais e do Distrito Federal, correspondeu ao percentual de 0,94% do PIB, equivalente a 68,16 bilhões de reais no ano de 2019.

2.6.1 Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS

Por ser o ICMS o imposto sobre o consumo com a maior arrecadação, tanto em termos nominais, como em percentuais em relação ao PIB, alguns dados contribuem para lançar luz sobre esse complexo imposto, administrado pelas vinte e sete unidades da Federação. A arrecadação de ICMS entre 2018 e 2019, correspondeu respectivamente a 84,59% e a 84,56% da arrecadação tributária dos estados e do DF, conforme gráfico abaixo:



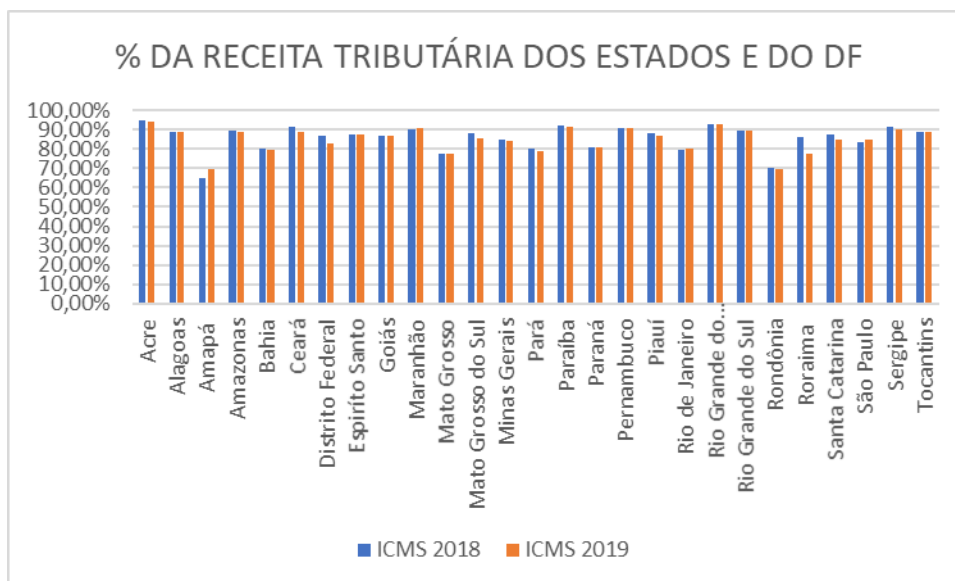
Fonte: Elaboração própria com dados do Conselho Nacional de Política Fazendária²⁰⁴

Houve uma pequena queda na proporção dos valores arrecadados, em relação percentual do total da participação do bolo tributário de um ano para o outro. Contudo, em valores nominais houve um incremento de aproximadamente 30,12 bilhões²⁰⁵, equivalente a um crescimento de 6,28% da arrecadação comparada a do ano anterior.

²⁰⁴ Boletim de Arrecadação de Tributos Estaduais. Disponível em: <<https://app.powerbi.com/view?r=eyJrIjoiYjE1ZDQzNTAtNTUxMC00MTc2LWUyMTEtZjZjZjRlZjk4YzUyIiwidCI6IjNlYzkyOTY5LTZhNTEtNGYxOC04YWV5LWVmOThmYmFmYTk3OCJ9>>. Acesso em: 13 jan. 2021.

²⁰⁵ Ibidem.

No gráfico a seguir, veremos o comparativo da arrecadação de ICMS entre os anos de 2018 e 2019, no qual podemos visualizar uma estabilidade no período.

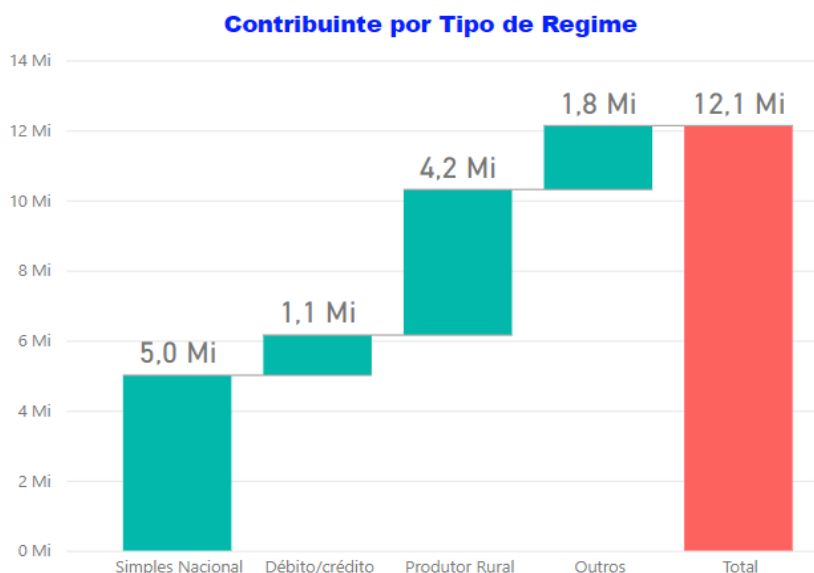


Elaboração própria com dados do Conselho Nacional de Política Fazendária²⁰⁶

Em dezembro de 2019, existiam 12.133.496 contribuintes de ICMS distribuídos em todo o território nacional, conforme quadro abaixo:

²⁰⁶ BRASIL. Ministério da Economia. CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária. Boletim de Arrecadação de Tributos Estaduais. Disponível em: <<https://app.powerbi.com/view?r=eyJrIjoiYjE1ZDQzNTAtNTUxMC00MTc2LWEyMTEtZjdkZjRlZjk4YzUyIiwidCI6IjNlYzkyOTY5LTVhNTEtNGYxOC04YWM5LWVmOThmYmFmYTk3OCJ9>>. Acesso em: nov. 2020.

Contribuintes de ICMS - Território Nacional



Fonte: Confaz – Ministério da Economia²⁰⁷

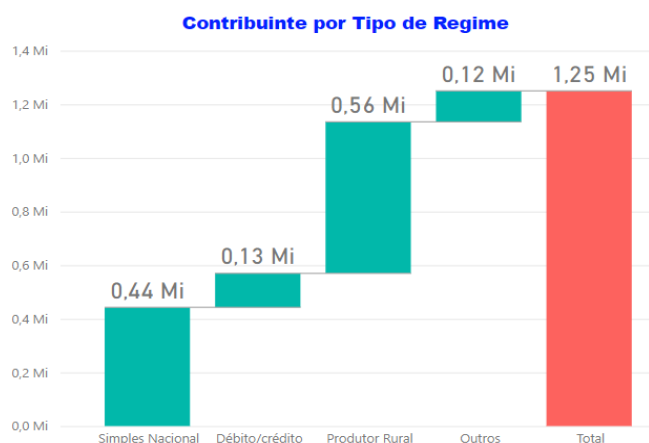
De acordo com os dados acima, os optantes pelo regime do Simples Nacional correspondem a aproximadamente 41,32% do total de contribuintes, seguido pelo produtor rural. É sabido que, o simples nacional é um regime simplificado que desobriga o contribuinte de uma série de obrigações tributárias acessórias, além de ter preferência em processos de licitação, conforme disposto na Lei Complementar 123 de 2006 que instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte.

Por outro lado, existem algumas limitações para os optantes desse regime, como por exemplo: o não destaque do valor do IPI e do ICMS pagos, o que impede os contribuintes de se creditar do referido imposto. Outro fator, o cálculo do imposto a ser pago pelo simples é com base no faturamento da empresa e não sobre o lucro, tornando não vantajosa a opção por essa modalidade. Entretanto, parece que a busca por menos burocracia tem levado vantagem, caso contrário o número não seria elevado em comparação com outros tipos de regime.

²⁰⁷ BRASIL. Ministério da Economia. CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária. Contribuintes Ativos de ICMS. Disponível em: <<https://app.powerbi.com/view?r=eyJrIjoiNzFmMDRIMjAtNDg0Mi00NjE0LWI3ZGYtMWU4NGRhN2NmNjkzIiwidCI6IjNIYzkyOTY5LTVhNTEtNGYxOC04YWM5LWVmOThmYmFmYTk3OCJ9>>. Acesso em: 13 jan. 2021.

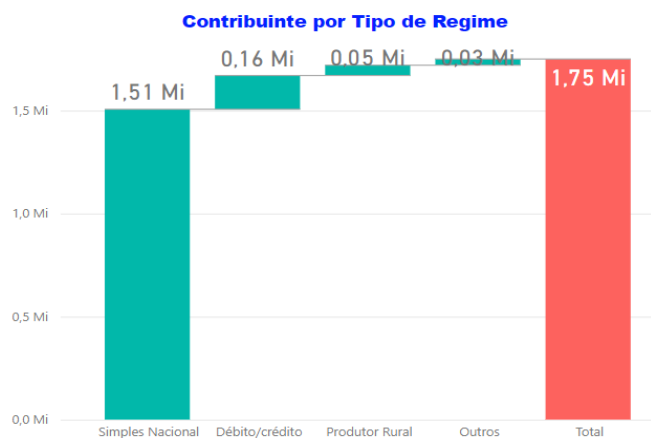
Ao pesquisarmos sobre a distribuição dos contribuintes por tipo de regime no território nacional, não poderíamos nos furtar de fazer uma breve análise de como estão dispostos os contribuintes pelas cinco regiões brasileiras, conforme gráficos abaixo:

Contribuintes de ICMS – Região Centro-Oeste



Fonte: Confaz – Ministério da Economia²⁰⁸

Contribuinte de ICMS – Região Nordeste

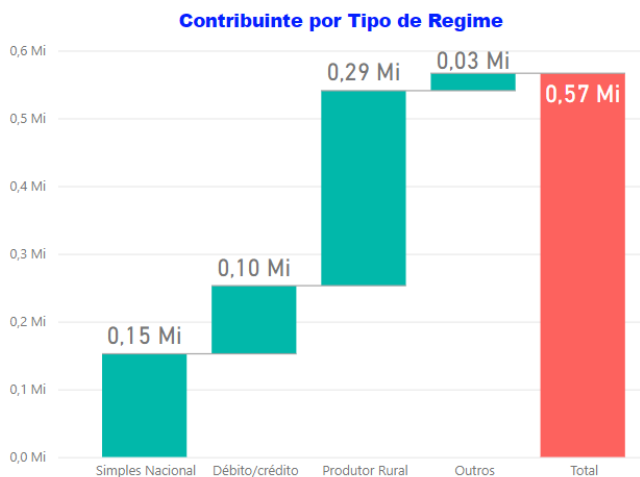


Fonte: Confaz – Ministério da Economia²⁰⁹

Contribuinte de ICMS – Região Norte

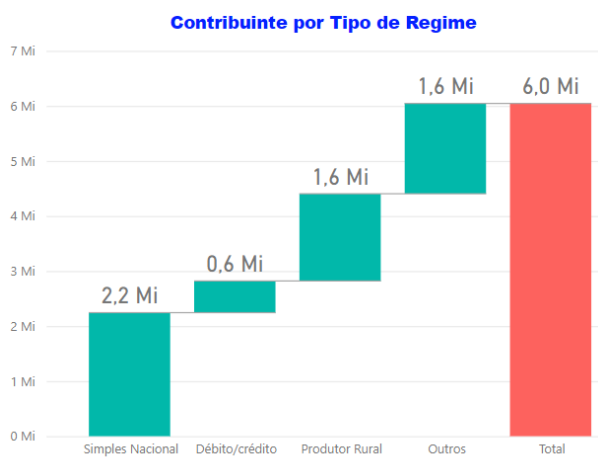
²⁰⁸ BRASIL. Ministério da Economia. CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária. Contribuintes Ativos de ICMS. Disponível em: <<https://app.powerbi.com/view?r=eyJrIjoiNzFmMDRIMjAtNDg0Mi00NjE0LWI3ZGYtMWU4NGRhN2NmNjkzIiwidCI6IjNIYzkyOTY5LTVhNTEtNGYxOC04YWM5LWVmOThmYmFmYTk3OCJ9>>. Acesso em: 13 jan. 2021.

²⁰⁹ Ibidem.



Fonte: Confaz – Ministério da Economia²¹⁰

Contribuinte de ICMS – Região Sudeste

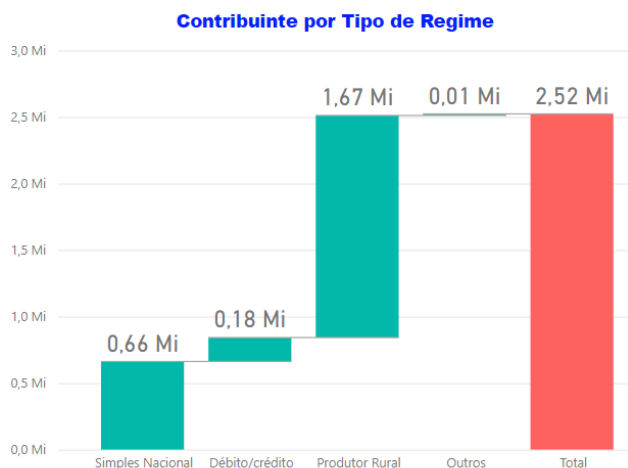


Fonte: Confaz – Ministério da Economia²¹¹

²¹⁰ BRASIL. Ministério da Economia. CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária. Contribuintes Ativos de ICMS. Disponível em: <<https://app.powerbi.com/view?r=eyJrIjoiNzFmMDRIMjAtNDg0Mi00NjE0LWI3ZGYtMWU4NGRhN2NmNjkzIiwidCI6IjNIYzkyOTY5LTVhNTEtNGYxOC04YWM5LWVmOThmYmFmYTtk3OCJ9>>. Acesso em: 13 jan. 2021.

²¹¹ Ibidem.

Contribuinte de ICMS – Região Sul



Fonte: Confaz – Ministério da Economia

Pelos gráficos acima, podemos constatar:

- a) os contribuintes optantes pelo Simples Nacional são maioria esmagadora na Região Nordeste, correspondendo a 86,28% do total de contribuintes da referida região;
- b) o maior quantitativo de produtores rurais está localizado na Região Sul, perfazendo 66,26% da totalidade dos contribuintes;
- c) a proporção de contribuinte do regime Débito/Crédito pode ser encontrada na Região Norte, atingindo o percentual de 17,54%;
- d) aproximadamente 50% de todos os contribuintes de ICMS estão localizados na Região Sudeste, para ser mais exato 49,58%, onde também predomina a opção pelo regime tributário do Simples Nacional, correspondendo este último a 36,66% da totalidade dos contribuintes da região.

2.6.2 Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

A segunda maior arrecadação de impostos sobre o consumo, segundo dados anteriormente apresentados, encontra-se na Cofins, sendo tributo de competência da

União. Em trabalho publicado²¹² pela Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e pela Fundação Anfip de Estudos Tributários, denominado de Análise da Seguridade Social em 2018 são tecidas algumas análises que merecem ser reproduzidas, vejamos:

A Cofins foi criada em 1988 e incidia em cascata sobre todas as etapas da produção com uma alíquota única de 2%. De 1998 a 2004, houve sucessivos movimentos que elevaram substancialmente essa arrecadação. Com os acordos com o FMI (1998) e maiores demandas por ajuste fiscal, essa alíquota foi aumentada para 3%. Em 2003, o setor financeiro passou a contribuir com uma alíquota de 4%. Em 2004, tornou-se não cumulativa, sendo compensada de uma etapa para outra. Mas, a alíquota estabelecida, de 7,6%, aumentou a arrecadação. E ainda passou a ser cobrada do importador, para equiparar a tributação dos importados à tributação interna. Até esse período, a arrecadação da Cofins cresceu.

A partir de 2004, ao contrário do que ocorreu entre 1995 e 2003, as leis tributárias, em sua maioria, estiveram voltadas à concessão de benefícios tributários.

Isenções, renúncias e regimes especiais de tributação foram aprovados para desonerar bens de consumo da cesta básica, como arroz, feijão, farinhas, leite e queijos e, para as empresas, desonerar investimentos em máquinas e equipamentos. Segmentos importantes, como de energia, também foram beneficiados com isenções e desonerações parciais.

Com o passar dos anos, a arrecadação da Confins cresceu aproximadamente 183% no período compreendido entre 2005 e 2018, ou seja, em 13 anos a arrecadação saltou de R\$ 86.532 bilhões para R\$ 244.972 bilhões em 2018. Levando-se em consideração os valores não acrescidos de outros encargos como juros e multas, conforme podemos constatar na tabela abaixo elaborada pelo referido estudo²¹³:

²¹² Análise da Seguridade Social em 2018, p. 61. Disponível em: <file:///C:/Users/fenaf/Downloads/Ana%CC%81lise%20Seguridade%202018-r.pdf>. Acesso em 14 jan. 2020.

²¹³ Ibidem, p. 62.

RECEITAS DA COFINS, EM VALORES CORRENTES, % DO PIB E ESTIMATIVA DE RENÚNCIAS,
EM VALORES NOMINAIS E EM % DA RECEITA DA ARRECAÇÃO

Valores correntes, em R\$ milhões

Grupos de arrecadação	2005	2008	2009	2010	2015	2016	2017	2018
Principal	85.015	117.682	114.208	138.427	198.755	200.944	220.706	242.237
Principal - Parcelamentos	1.517	749	516	209	589	0	0	2.735
Juros e Multas - Principal	1.084	716	673	918	919	2.477	12.861	5.000
Juros e multas - Parcelamento	1.206	107	70	28	53	0	0	0
Dívida Ativa	145	592	1.123	372	196	573	964	586
Dívida Ativa - Juros e multas	178	149	93	28	335	0	0	0
Dívida Ativa - Parcelamento	290	22	14	4	24	0	0	405
Dívida Ativa - Juros e multas - parcelamento	163	77	63	38	53	685	1.228	503
Total Arrecadado	89.598	120.094	116.760	140.024	200.924	204.679	235.759	251.466
Renúncias	5.411	24.641	26.359	31.272	62.387	57.815	61.198	65.421
Principal (% PIB)	3,92	3,78	3,43	3,56	3,31	3,21	3,37	3,55
Soma receita parcelamentos ⁽¹⁾	3.176	955	663	279	719	685	1.228	3.238
Renúncias (% da receita realizada)	6,04	20,52	22,58	22,33	31,05	28,25	25,96	26,02
Soma da receita realizada (% PIB)	4,13	3,86	3,50	3,60	3,35	3,27	3,60	3,68
Soma receitas + renúncias (% do PIB)	4,38	4,65	4,29	4,41	4,39	4,19	4,53	4,64

Nota: ⁽¹⁾ A totalização apenas envolve os dados disponíveis.

Fonte: Para a arrecadação: Siga Brasil; para as renúncias: Relatório de Gastos Tributários da RFB, para 2005 e Demonstrativo dos Gastos Tributários Estimativas Bases Efetivas, diversas edições, sempre o dado mais recente para cada exercício.

Organização: ANFIP e Fundação ANFIP.

Apesar do crescimento significativo da Cofins no período acima, por ser contribuição, não há repasse para os estados ou para os municípios dos valores arrecadados.

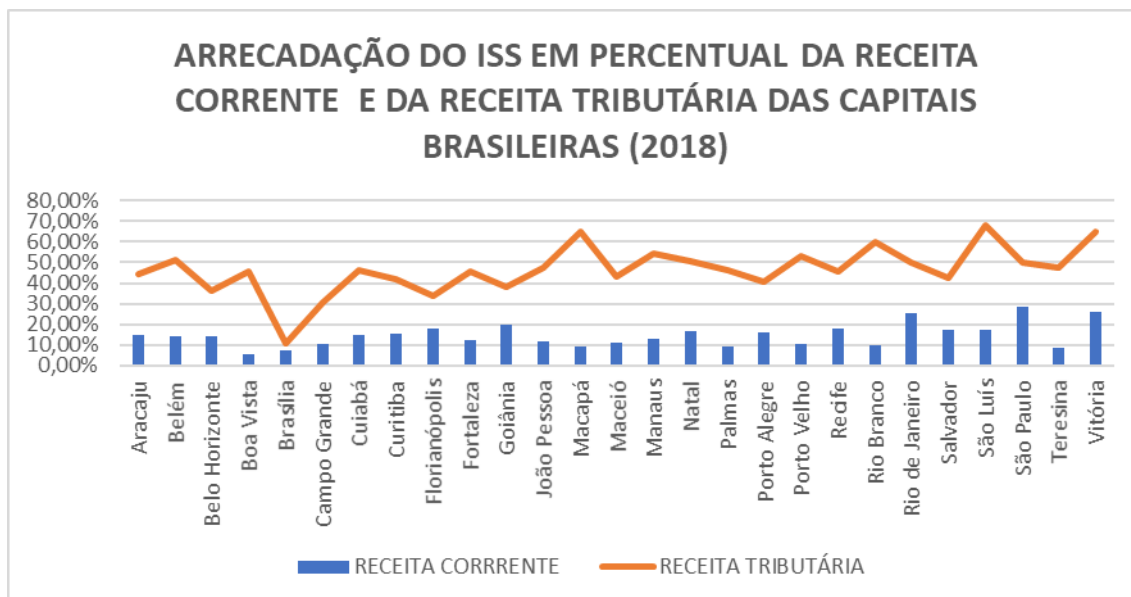
2.6.3 Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS

O ISS, de competência dos municípios e do Distrito Federal, conforme disposto no artigo 156, III, da Constituição Federal, corresponde a terceira maior arrecadação de impostos sobre o consumo. Nos anos de 2018 e 2019, a arrecadação de do referido imposto correspondeu, respectivamente, a 0,90% e 0,94% do Produto Interno Bruto, conforme gráfico abaixo, correspondendo a aproximadamente 9,71% de crescimento nominal, ou seja, a arrecadação em 2018 de R\$ 62,12 bilhões atingiu o patamar de R\$ 68,16 bilhões em 2019.



Fonte: elaboração própria com dados do Tesouro Nacional²¹⁴.

No quadro abaixo, fizemos um levantamento do percentual correspondente do ISS em relação ao total das receitas tributárias das capitais brasileiras, bem como em relação à receita corrente no ano de 2018. Vejamos:



Fonte: Elaboração própria com dados da STN, da Secretaria de Economia do Distrito Federal e do sítio meu município²¹⁵

²¹⁴ BRASIL. TESOURO NACIONAL. Estimativa da Carga Tributária Bruta no Brasil – 2019. Disponível em: <https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::9:P9_ID_PUBLICACAO:32076>. Acesso: 30 out. 2020.

²¹⁵ Ibidem; sítio do GOVERNO DO DISTRITO FEDERAL. Secretaria de Estado de Fazenda, Planejamento, Orçamento e Gestão. Balanço Geral. Disponível em: <http://www.economia.df.gov.br/wp-content/uploads/2020/04/Balan%C3%A7o-Geral-2018.pdf> e MEU MUNICÍPIO. Disponível em: <<https://meumunicipio.org.br/>>. Acesso em: jan. 2020.

Segundo os dados acima, a menor arrecadação de ISS em proporção à receita corrente ocorreu no município de Boa Vista, no percentual de 5,61%. No entanto, esse valor correspondeu a aproximadamente 45,51% da receita tributária do município, atingido a 16ª colocação em maior percentual. Enquanto, Brasília teve a segunda menor arrecadação de ISS em relação à receita corrente, a qual correspondeu a menor arrecadação do referido imposto 10,34% na proporção da receita tributária.

A maior arrecadação em percentual da receita tributária ocorreu no município de São Luís, no percentual de 67,83%, porém foi a 7ª maior quando na comparação em percentual da receita corrente. Na relação de maior arrecadação percentual de ISS em relação à receita corrente, São Paulo arrecadou 28,44%, sendo a 9ª arrecadação em proporção da receita tributária.

Um dado salta aos olhos, a arrecadação média de todas as capitais de ISS em relação percentual da receita corrente correspondeu apenas a 14,52%, enquanto sua participação média foi de 46,40% da receita tributária.

2.7 Comparativo entre a Carga Tributária Brasileira com a de Países Membros da OCDE

A discussão sobre o tamanho carga tributária brasileira é objeto de estudo em diversas áreas do conhecimento, não permanecendo adstrita à ciência do direito. Esta, por sua vez, na maior parte das publicações tem por objeto de estudo os fenômenos jurídicos e suas implicações. Outras ciências, a exemplo da economia, mais precisamente no ramo da macroeconomia, têm se debruçado sobre os impactos da tributação no desenvolvimento econômico. Em geral, a narrativa que até o momento tem sido majoritária é a de que um país como o Brasil, necessita de uma carga tributária relativamente baixa para fomentar o desenvolvimento e dinamizar a atividade econômica.

Segundo o pensamento majoritário, a nossa suposta alta carga tributária somada à complexidade do sistema tributário seria uma das variáveis a pressionar negativamente a produção, a distribuição, o empreendedorismo, as relações mercantis, além de inúmeras outras atividades geradoras de riqueza. Em momento algum, essa corrente questionou se, além dos fatores supramencionados, haveria algum outro

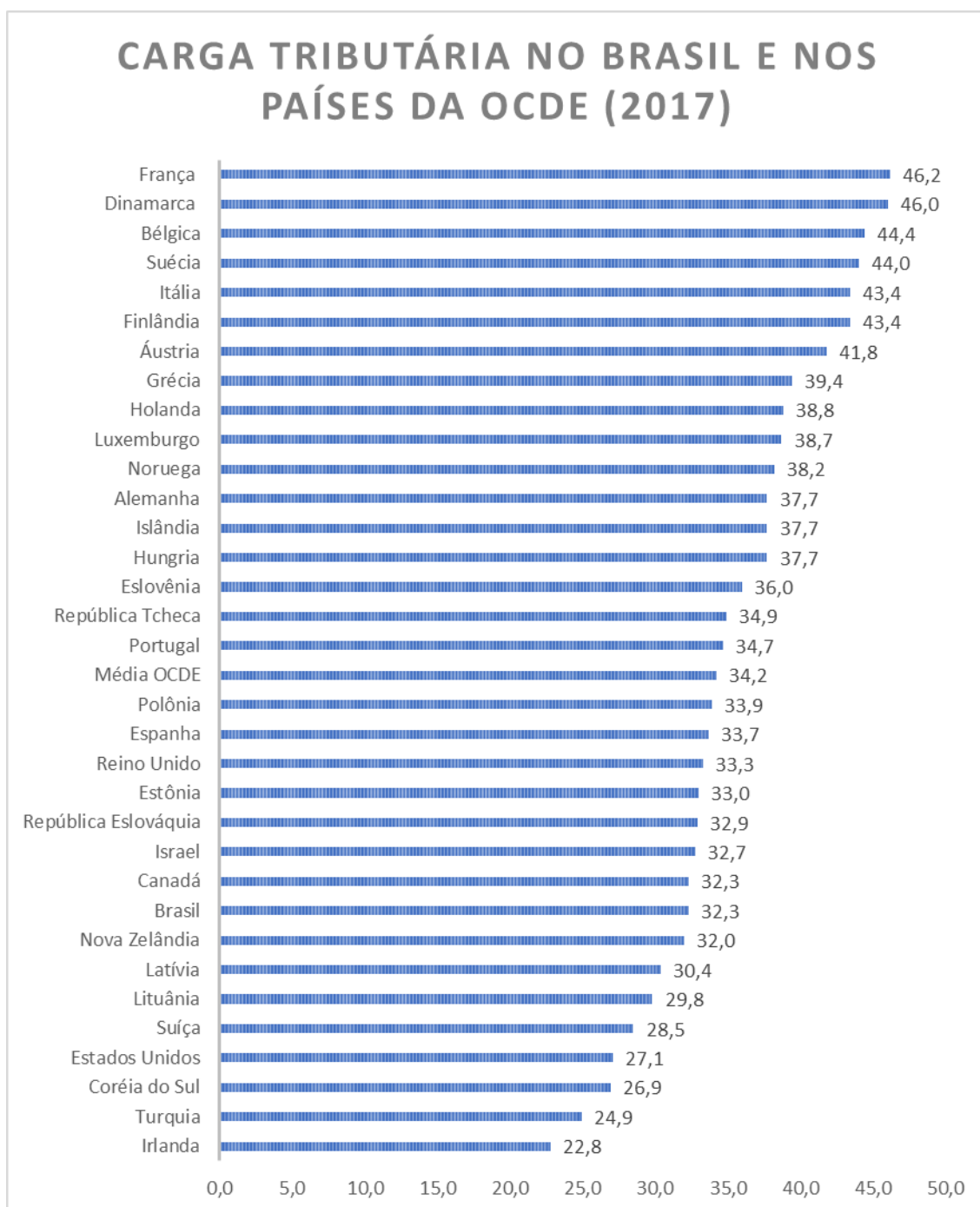
componente fundamental para a composição dessa equação que não teria sido, digamos, esquecido.

Felizmente, no gigante da América do Sul, grupos de pesquisadores, estudiosos, professores, juristas, entre outros não menos importantes, alguns inclusive referenciados nesta dissertação, têm promovido uma discussão sobre um ponto vital, no nosso entendimento, indo além da pertinente preocupação sobre o tamanho da carga e a complexidade de normas: a modulação da distribuição da carga tributária sobre a renda, o patrimônio e o consumo e suas implicações fáticas.

Na abordagem inevitável acerca da distribuição da carga tributária, ganha relevo, indubitavelmente, as discussões sobre justiça tributária. No entanto, para além dessa necessária indeclinável argumentação, outro ponto adquire contorno: a atual distribuição da carga sobre as bases de incidência poderia ser um dos componentes a contribuir pelo baixo crescimento econômico ao longo dos anos, para ser mais preciso, ao longo das últimas décadas.

Ressalte-se, é imprescindível discutir o aprimoramento do sistema com vistas a uma melhor harmonização, simplificação, melhor ambiente de negócios, segurança jurídica, além de diversos outros aspectos inafastáveis do debate, em uma economia onde as fronteiras se tornam cada vez menos presente.

Nos próximos gráficos, veremos um comparativo sobre a distribuição da carga tributária por bases de incidência entre os países membros da Organização para Cooperação do Desenvolvimento Econômico e o Brasil. Para tanto, foram utilizadas como fonte os estudos desenvolvidos pela Receita Federal com dados da OCDE. Vejamos:



Fonte: Receita Federal do Brasil com dados da OCDE

No gráfico acima, diferente do que é alardeado nas conversas não acadêmicas e em algumas mídias sociais, podemos constatar que o Brasil não está, sequer, próximo de possuir a maior carga tributária do mundo, pelo contrário. Com a maior carga tributária em relação ao PIB, destaca-se a França com 42,6%; seguida pela Dinamarca, com uma carga de 46%; em terceiro lugar, empatados, estão a Bélgica e a Suécia com a carga tributária de 44%. Em última colocação, temos a Irlanda no patamar de 22,8% do PIB situada em um patamar próximo da penúltima colocada, a Turquia com o percentual de 24,9%.

A posição brasileira no *ranking* acima o coloca abaixo da carga tributária média dos países que compõem a OCDE, estimada em 34,2%. Com uma carga de em torno de 32,3% do Produto Interno Bruto, o Brasil ocupa o 25º lugar.

No seguinte gráfico, temos a disposição dos países integrantes da OCDE, juntamente com o Brasil, em relação ao percentual da carga tributária incidente sobre a renda, lucro e ganho de capital:



Fonte: Receita Federal do Brasil com dados da OCDE

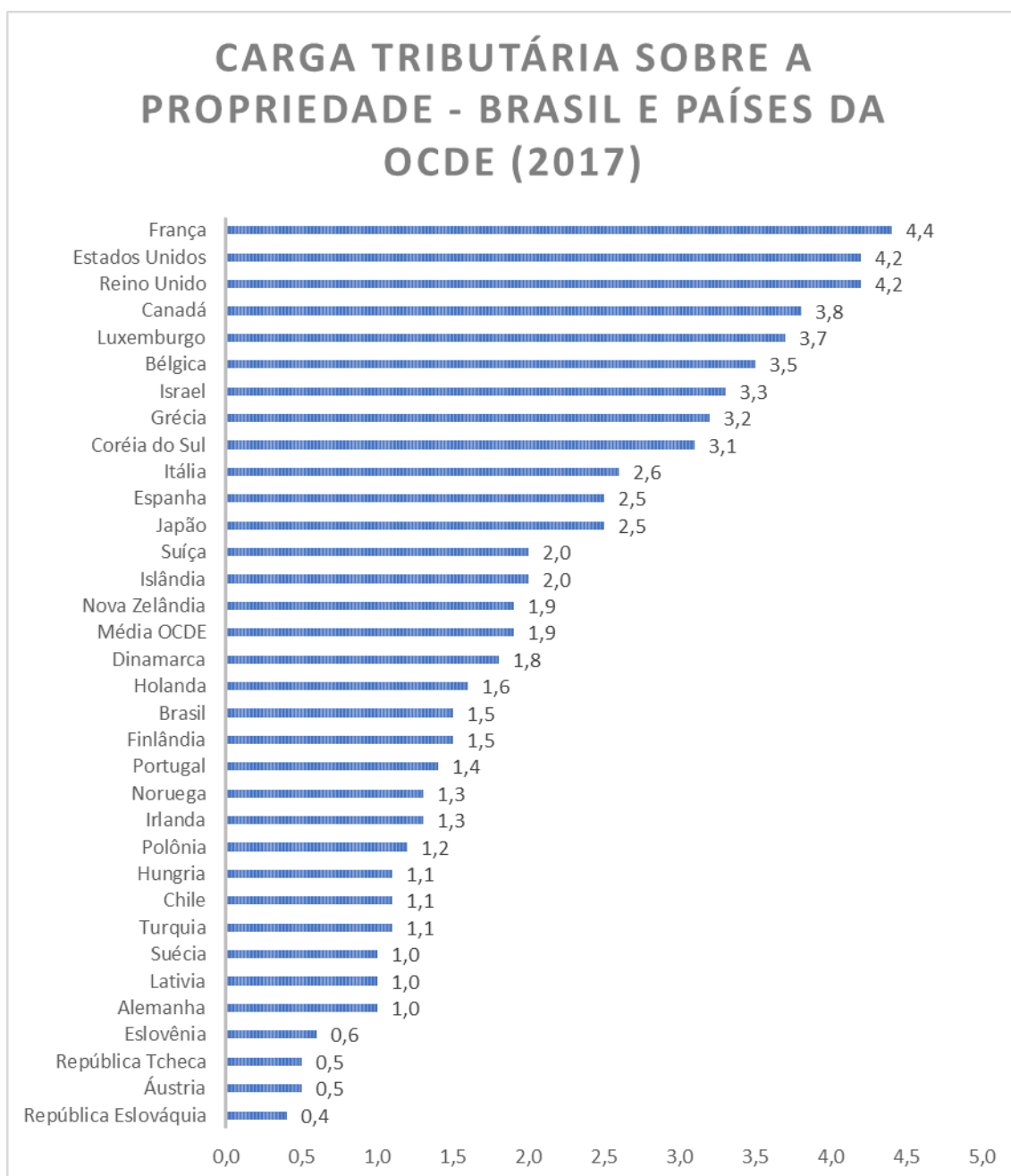
Conforme os números supra, de forma distinta de algumas narrativas disseminadas também em diversos meios de comunicação, em especial as redes sociais,

as quais de tempos em tempos requeem o assunto, em alguns casos utilizando animações, ilustrações, charges, que confundem o desavisado expectador, induzindo-o a acreditar que o imposto sobre a renda seria implacavelmente excessivo, podemos afirmar peremptoriamente: não temos uma insuportável carga tributária sobre a renda, em comparação com os países membros da OCDE.

Apresentando a maior carga tributária sobre a renda, lucro e ganho de capital, segundo o levantamento temos a Dinamarca, com uma carga de 29,1% do PIB; em segunda colocação, com uma diferença de 10 pontos percentuais está a Bélgica com 18,6%; a Nova Zelândia ocupa a terceira posição com 17,8%.

Com a menor carga tributária temos a República Eslováquia com apenas 6,8% do PIB, acompanhada da Eslovênia, Hungria e Polônia que estão empatados na penúltima colocação com o percentual de 6,9%. Nessa base de incidência tributária, o Brasil também se encontra abaixo da média da OCDE de 11,4%, com o percentual de 7% do Produto Interno Bruto ocupa a 30ª posição.

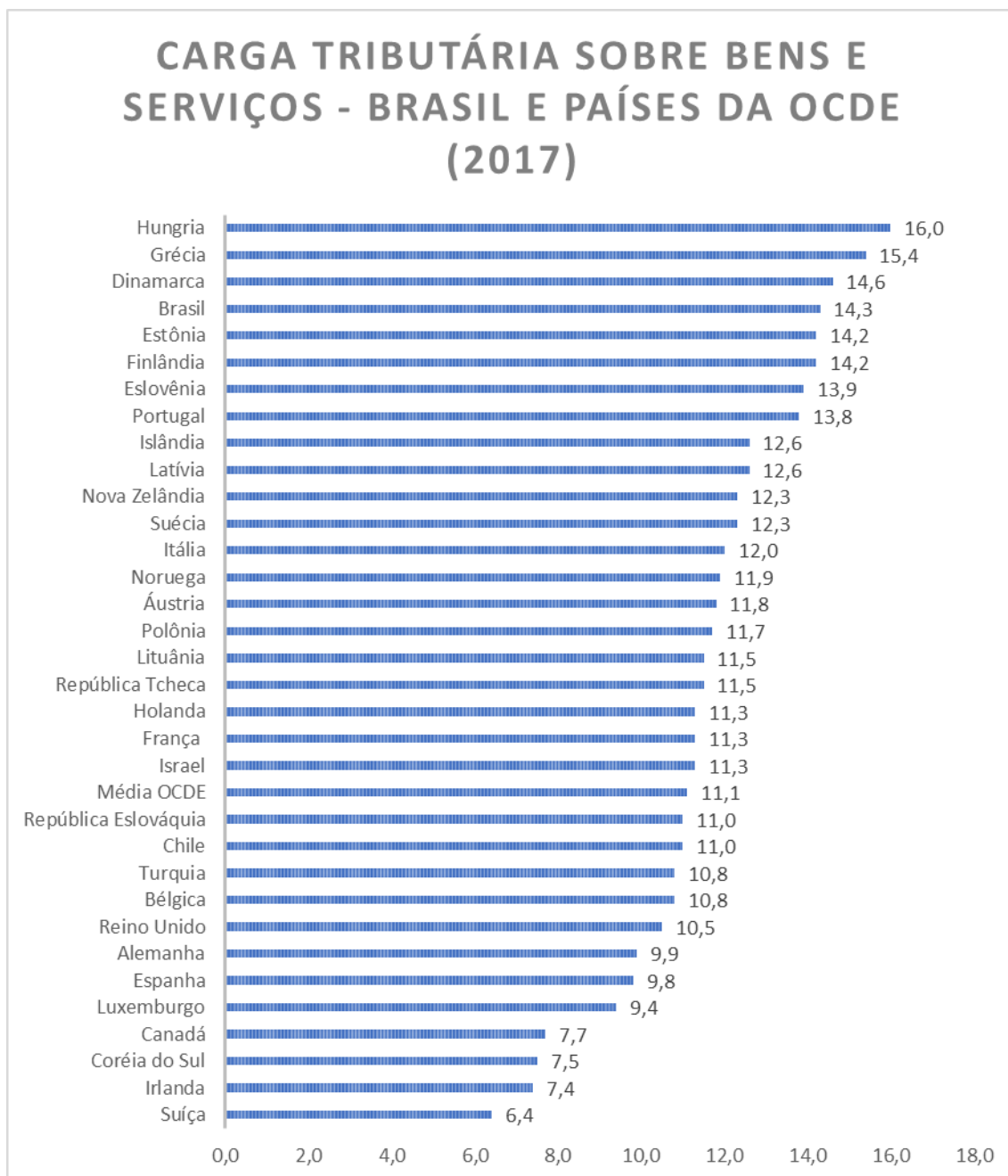
O gráfico a seguir, contém a classificação da carga tributária sobre a renda dos países integrantes da Organização para a Cooperação para o Desenvolvimento Econômico:



Fonte: Receita Federal do Brasil com dados da OCDE

No tocante a classificação dos países membros, levando-se em pertinência a propriedade como base de incidência, a França ocupa o primeiro lugar com o percentual de 4,4% do PIB; empatados em segundo lugar encontram-se os Estados Unidos da América e o Reino Unido com 4,2%. Na última colocação temos a República Eslováquia com 0,4% do PIB, porquanto na penúltima classificação estão empatados a Áustria e a República Tcheca com 0,5%

O Brasil, nesta base de incidência não destoa das posições apresentadas nas outras comparações até o momento. Com uma classificação, novamente abaixo da média da OCDE de 1,9%, ocupando o décimo oitavo lugar apresenta uma carga tributária de 1,5%. O gráfico a seguir estratifica, de forma decrescente, em percentual do PIB a posição do Brasil comparada com a dos países membros da OCDE da carga tributária sobre bens e serviços, vejamos:

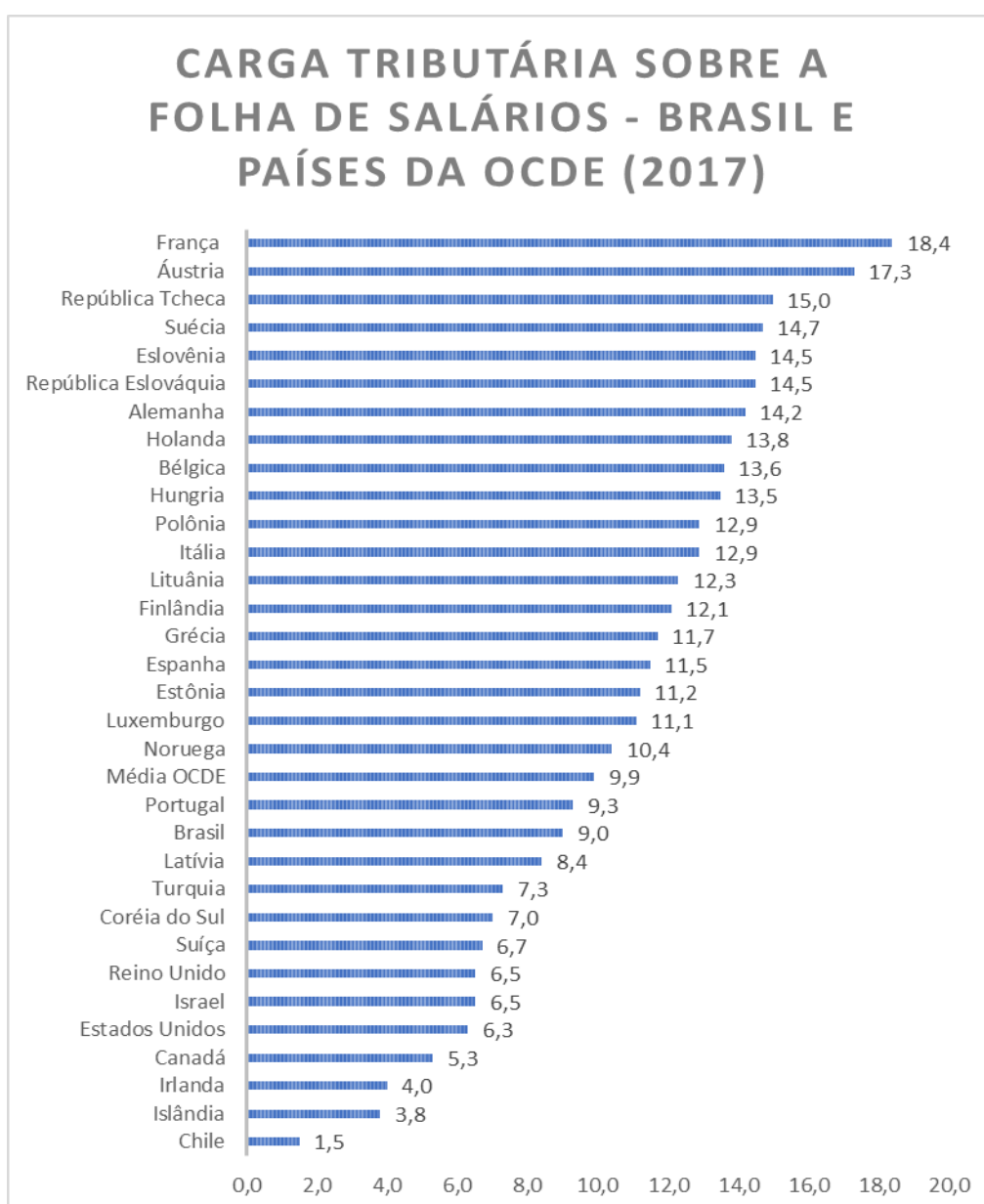


Fonte: Receita Federal do Brasil com dados da OCDE

De acordo como os dados acima dispostos, liderando com a maior carga tributária sobre bens e serviços temos a Hungria com um percentual de 16% do Produto

Interno Bruto; em segunda e terceira colocação, temos a Grécia e a Dinamarca com os respectivos percentuais de 15,4% e 14,6%. A Suíça detém o menor percentual com 6,4% do PIB e a Irlanda ocupa a penúltima posição com 7,4% do Produto Interno Bruto.

O Brasil, diferentemente dos comportamentos apresentados em todos os demais gráficos, está situado bem acima da média da OCDE, sendo esta de 11,1% do PIB. Posicionado entre os países que detém a maior carga tributária sobre o consumo, está ranqueado na quarta posição com uma expressiva carga de 14,3% do Produto Interno Bruto. O seguinte gráfico, demonstra a carga tributária sobre a folha de salários do Brasil comparada com os países que compõem a OCDE:

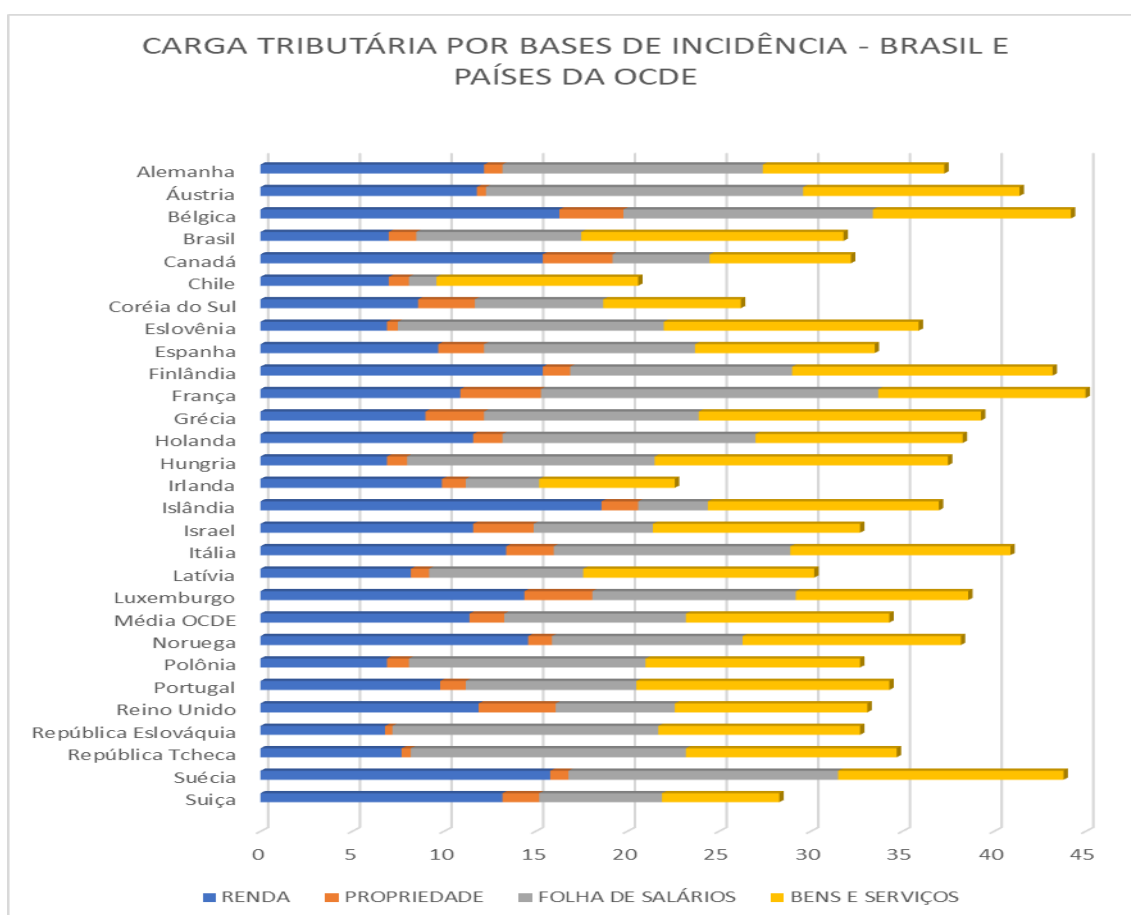


* inclui Previdência Fonte: Receita Federal do Brasil com dados da OCDE

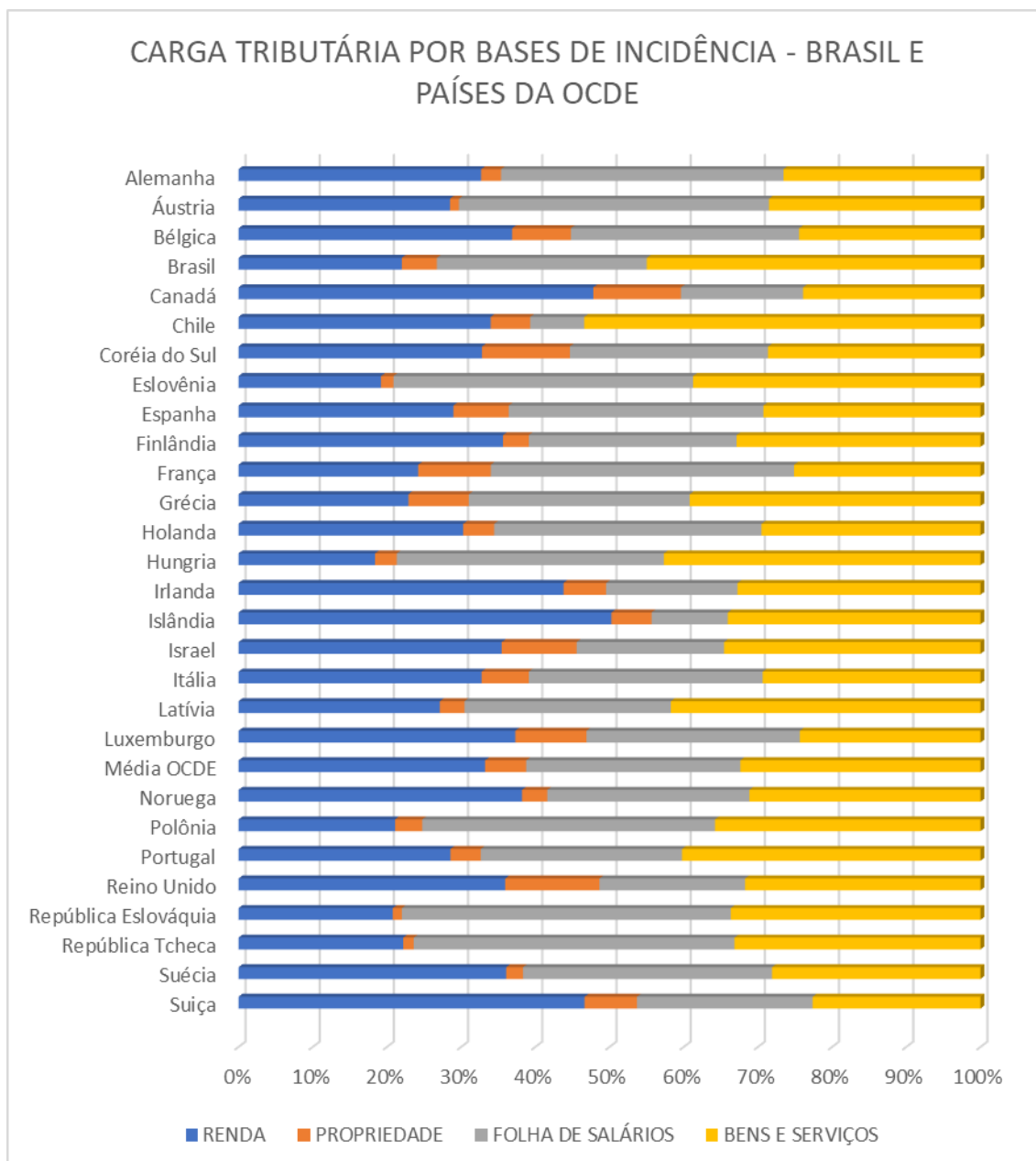
Os números supra demonstram que a França é o país com a maior carga tributária sobre a folha de salários, apresentando um percentual de 18,4% do PIB; em segunda e terceira colocação, temos a Áustria e a República Tcheca com as respectivas cargas tributárias de 17,3% e 15% do PIB. O Chile ocupa a última classificação, tendo uma carga de apenas 1,5% do PIB; enquanto a Islândia fica em penúltimo lugar com uma carga de 3,8%.

O Brasil, reproduz o mesmo comportamento apresentado em todos os demais gráficos, exceto sobre a base de incidência de bens e serviços. Novamente, com um percentual abaixo da média da OCDE de 9,9%, encontra-se na vigésima primeira posição, apresentando uma carga tributária de 9% do Produto Interno Bruto.

Abaixo temos mais dois gráficos sobre a distribuição da carga tributária por bases de incidência onde constam o Brasil e países selecionados integrantes da OCDE. No primeiro, estão as cargas tributárias e os respectivos percentuais por base de incidência em relação ao PIB. No segundo, o percentual da carga por base de incidência em relação ao total da carga tributária.

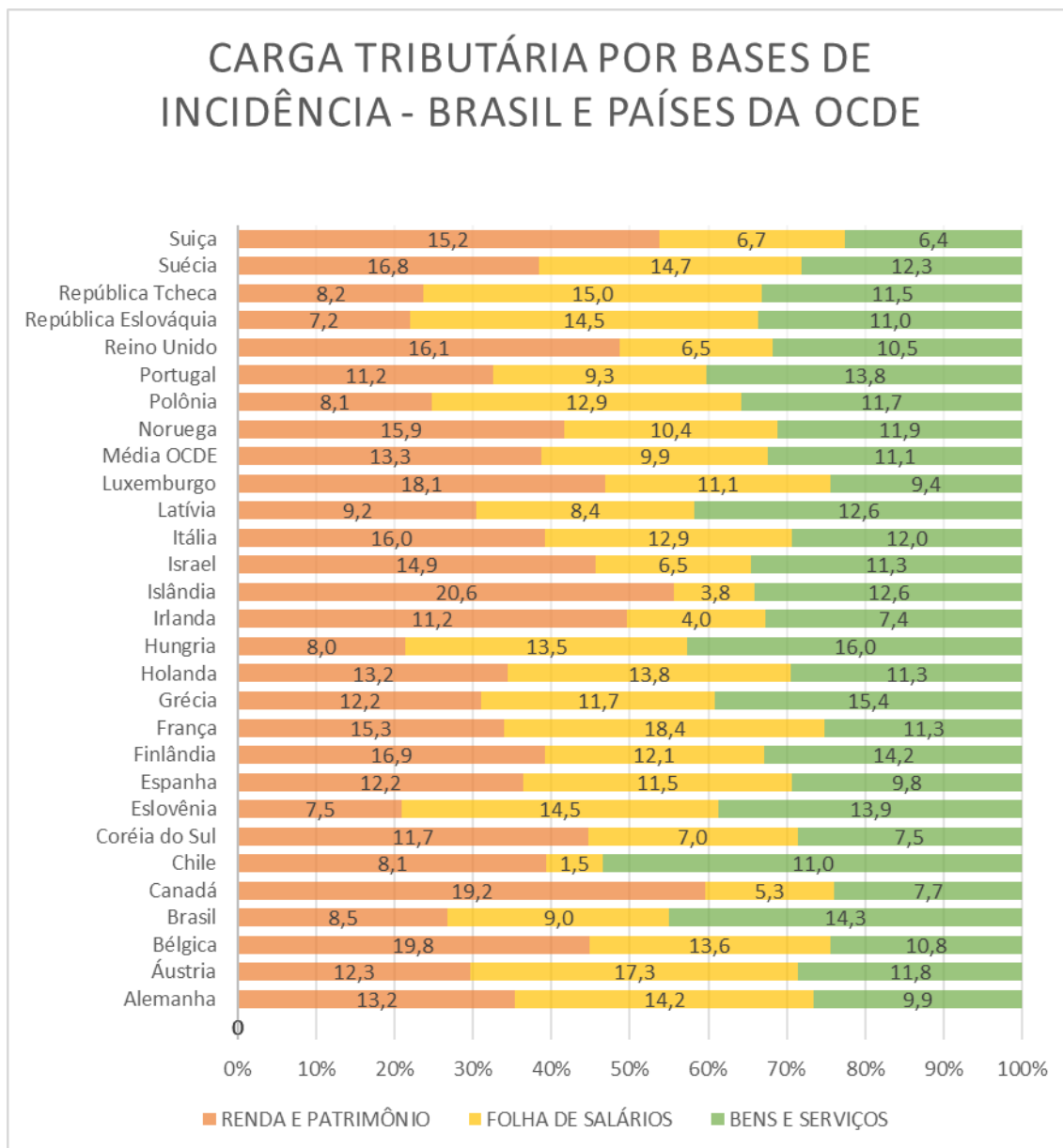


Elaboração própria com dados Receita Federal do Brasil e da OCDE



Fonte: Receita Federal do Brasil com dados da OCDE

Uma outra forma de visualizar a distribuição da carga tributária, seria somando a tributação sobre a renda à propriedade, apesar de terem em tese base de incidência distinta, de forma ampla poderíamos considerá-las como, de alguma maneira, expressão da riqueza. Vejamos como se comportaria graficamente:



Elaboração própria com dados Receita Federal do Brasil e da OCDE

Ao fazer uma análise mais pormenorizada da carga tributária brasileira nas bases de incidência sobre a renda, o patrimônio, a folha de salários e o consumo em comparação com outros países, em especial, os membros integrantes da OCDE pudemos identificar que, sobre a renda e a propriedade estamos longe de termos uma carga tributária considerada alta. Aliás, ficamos abaixo da média em relação ao percentual das referidas nações em tela, em posições bem inferiores ao tamanho da economia brasileira em comparativo internacional, situada ao final de 2020 como a

décima segunda.²¹⁶ No entanto, no ano de 2017, período em que estão classificados os dados acima, o Brasil ocupava a posição de nona economia mundial, abaixo da França. Era, portanto, de se esperar uma certa correlação entre o tamanho da economia com o tamanho da carga tributária, contudo não foi isso que aconteceu.

Em geral, os países de bem-estar social têm uma carga tributária mais elevada em comparação a de outros países, também são responsáveis por uma maior prestação de serviços públicos em favor da população, a exemplo de boa parte da Europa.

Os países desenvolvidos, ainda segundo as tabelas acima fizeram uma opção por uma tributação mais forte sobre a renda e o patrimônio, inclusive países tipicamente liberais como o Reino Unido e os Estados Unidos.

CAPÍTULO 3 – UMA MATRIZ TRIBUTÁRIA JUSTA PARA O BRASIL

3.1 Justiça Tributária (equidade tributária)

Uma discussão cotidianamente travada diz respeito ao somatório dos valores dos tributos que pagamos e da suposta injustiça perpetrada pelo Estado que, para cumprir seus objetivos, embora o senso comum discorde, em grande parte pelo possível desconhecimento das suas funções precípuas, retira um valor considerável, oriundo do suor do trabalho dos contribuintes, impondo-lhe pesado fardo.

Essa voz coletiva, amalgamada por uma reiterada veiculação maciça pelos meios de comunicação a incitar uma correlação entre tributação e injustiça parece estar cravada, em boa medida, no pensamento de um significativo número de pessoas. Boa parte delas, absorve um suposto conhecimento vulgar por meio de programas televisivos, quando não da absorção de uma considerável quantidade de notícias por meio das diversas mídias sociais hoje existentes em vídeos de curtíssima duração, desprovidos de compromisso com dados científicos, em muitos casos, completamente dissociados de qualquer fato concreto.

²¹⁶ INTERNATIONAL MONETARY FUND. GPD, current pices: Billions of U.S. dollars. Disponível em: <https://www.imf.org/external/datamapper/NGDPD@WEO/WEO_WORLD>. Acesso em: 22 jan. 2021.

Qual deveria ser a medida de justiça aplicada para que todos se sentissem confortáveis com o peso da tributação? Para tanto, iremos nos socorrer de alguns conceitos de justiça para, em seguida, identificarmos se, de fato, estamos em um estado de injustiça e, em caso positivo, se a sua amplitude atinge todos indistintamente ou haveria gradações em benefício de algum grupo ou segmento.

Quando falamos sobre justiça, salta-nos a ideia de um bem a ser aplicado de forma indistinta a todos que se encontrem em determinada situação, ou seja, tratar os iguais da mesma forma. Entretanto, Sabemos que nem todos são iguais, existem diversas peculiaridades. Contudo, se estamos falando de sociedade precisamos concebê-la de forma ampla, em pleno funcionamento, com a complexidade exigida e sua disposição, para Raws, “uma sociedade é bem-ordenada não apenas quando está planejada para promover o bem de seus membros, mas quando é também efetivamente regulada por uma concepção pública de justiça”²¹⁷. Faz-se necessário extrapolar a ideia de justiça privada, do bem-estar individual para uma compreensão mais ampla.

Há uma percepção da necessidade de uma concepção comum de justiça, de como ela poderia se fazer presente indelevelmente no interior do tecido social, nas suas estruturas. “A Justiça de um esquema social depende essencialmente de como se atribuem direitos e deveres fundamentais e das oportunidades econômicas e condições sociais que existem nos vários setores da sociedade”²¹⁸. Todavia, se os pontos de partida de cada um são diferentes, algo necessita ser feito para suprir as lacunas existentes nas disparidades de situações nos casos concretos.

Segundo Raws “as desigualdades sociais e econômicas devem ser ordenadas de tal modo que sejam ao mesmo tempo (a) condizentes com vantagens para todos dentro dos limites do razoável, e (b) vinculadas a posições e cargos e acessíveis a todos”²¹⁹. No caso específico da nossa matriz tributária, não nos parece que a sua atual disposição, sequer, esteja dentro dos limites do razoável.

²¹⁷ RAWES, John. Uma Teoria de Justiça. Tradução Almiro Pisetta e Lenita Maria Rimoli esteves. 2ª edição. São Paulo: Martins Fontes, 2002. (coleção justiça e direito), p. 7.

²¹⁸ Ibidem, p. 8.

²¹⁹ Idem, p. 64.

Na visão de Amartya Sen, os princípios são definidos quanto à vida e às liberdades, tendo as instituições um papel de fundamental importância na busca pela justiça, sendo um meio instrumental para a sua efetivação²²⁰. Ainda segundo Sen,

os filósofos iluministas, a exemplo de Smith; Condorcet; Bentham; Marx; Stuart Mill compartilham o interesse comum em fazer comparações entre diferentes vidas que as pessoas podem levar, influenciadas pelas instituições, mas também pelo comportamento real dessas pessoas, pelas interações sociais e outros determinantes significativos²²¹.

Nessa visão, não deveriam apenas os arranjos institucionais e as normatizações serem os indicativos de que a justiça estaria sendo efetivada; mas, sobretudo, seria examinando os acontecimentos da sociedade diante das regras e instituições criadas, como o tipo de vida que poderia ser levada pelas pessoas, as influências e os comportamentos que as afetam²²².

A busca pela a efetivação da justiça, independente dos arranjos formais para a sua consecução é uma preocupação constante nas reflexões do pensador acima, na qual também acreditamos ser de fundamental importância. Na nossa Constituição Federal, por exemplo, temos diversos comandos e princípios carentes de efetivação. Um dos quais podemos destacar, o fato de constituir objetivo fundamental da República Federativa do Brasil construir uma sociedade livre, justa e solidária. Não nos parece até o momento, apesar da existência de diversas instituições nos três níveis de governo, bem como do fato de ter sido positivada no ordenamento jurídico, principalmente na Lei Maior, termos atingindo os primeiros objetivos determinados no inciso I do artigo 3º da Constituição.

Ao longo dos anos, as inúmeras transformações pelas quais o mundo está passando, em uma velocidade inimaginável séculos atrás, principalmente na acumulação de conhecimento científico, onde a tecnologia se faz presente em quase todos os aspectos, com capacidade para saciar as necessidades basilares de todas as pessoas, chegamos a um ponto que deveríamos comemorar, enquanto espécie, por

²²⁰ SEN, Amartya. A Ideia de Justiça. Tradução: Bottman, Denise; Mendes, Ricardo Doninelli. São Paulo. Companhia das Letras. Versão Kindle 2011, p. 18.

²²¹ Ibidem, p. 26.

²²² Idem, p. 78.

termos condições de darmos um coletivo salto de qualidade. Contudo, estamos alargando o fosso existente.

Quando Bauman fez uma análise sobre a era do Iluminismo em que “o padrão de vida em qualquer lugar da terra nunca era mais do que duas vezes superior àquele em vigor na região mais pobre”²²³, no período viviam grandes pensadores que contribuíram com o seu conhecimento para questões em debate até os dias atuais, como Francis Bacon, Descartes ou Hegel, chegou a uma terrível constatação: “hoje o país mais rico, o Qatar, se vangloria de ter uma renda per capita 428 vezes maior que aquela do país mais pobre, o Zimbábue”.²²⁴ Houve um crescimento econômico, mas a desigualdade foi centenas de vezes ampliada.

Apesar de termos avançado em múltiplas áreas do conhecimento e, para muitos, criado e desenvolvido instituições sólidas, parece-nos, a justiça está cada vez mais distante, enquanto a desigualdade avança a passos largos. Bauman²²⁵, chamou atenção em 2013, para dados chocantes em relação ao aumento da desigualdade em um período aproximado de quinze anos (1998-2013), onde o consumo dos 20% mais ricos passou de 86% para 90% de todos os bens produzidos no mundo, enquanto os 20% mais pobres tiveram um decréscimo do consumo de 1,3%, que já era extremamente baixo, para apenas 1% de todos os bens produzidos.

Ao perquirirmos a justiça proposta por Sen, necessitamos observar cautelosamente “as mudanças ou reformas para a melhoria da justiça demandam avaliações comparativas, e não apenas que se identifique, de forma imaculada, ‘a sociedade justa’ (ou ‘as instituições justas’).”²²⁶ A comparação com o crescimento da desigualdade, em um dado lapso temporal, nos permite fazer uma comparação se estamos rumando para uma maior justiça social com conseqüente diminuição das desigualdades ou não.

Há um forte instrumento capaz de dinamizar mecanismos eficazes para a busca da justiça social se manejado corretamente, no sentido inverso, pode agravar as injustiças ampliando significativamente as desigualdades. Na prática, por décadas, tem

²²³ BAUMAN, Zygmunt. *A Riqueza de Poucos Beneficia Todos Nós?* Tradução Renato Aguiar. – 1ª edição – Rio de Janeiro: Zahar, 2015, p. 9.

²²⁴ *Ibidem*, p. 9.

²²⁵ *Idem*, p. 17.

²²⁶ SEN, Amartya. *A Ideia de Justiça*. Tradução: Bottman, Denise; Mendes, Ricardo Doninelli. São Paulo. Companhia das Letras. Versão Kindle 2011, p. 1036.

sido utilizado com essa última finalidade de forma velada, mas, se adequada aos princípios constitucionais, tem uma imensa capacidade de dar o impulso inicial necessário ao bem-estar social. Essa ferramenta, decerto, seria “o uso da tributação com a finalidade de redistribuir a riqueza, buscando realizar a igualdade por meio de normas de cunho eminentemente social”²²⁷, acrescida à finalidade de angariar recursos.

A justiça não deve ficar presa aos pensamentos abstratos, nas frias normas sem capacidade de efetivação ou em princípios distantes da realidade. A dureza do mundo real se impõe todos os dias, podemos constatá-las em um simples passeio pelas ruas das nossas cidades, onde os milhares de pessoas perambulam entregues à própria sorte, privadas do acesso ao sistema social, sem renda, em extrema situação de vulnerabilidade e, se fitarmos os seus olhos, parece que a esperança de dias melhores se esvaiu. “Dentro de uma concepção capitalista que norteia o atual ordenamento jurídico constitucional baseado na livre iniciativa, o bem-estar não pode ser visto só com base no assistencialismo, ou prestação de serviços sociais”²²⁸, argumenta Santos, acrescentando que o bem-estar também deve ser proporcionado por meio do “incremento de políticas públicas que assegurem a criação de riquezas de forma a impactar positivamente a diminuição das desigualdades sociais”²²⁹, resultando em um benefício para todos.

Uma fronteira invisível, impenetrável se ergue entre os comandos cunhados na Constituição Federal e o mundo real manejado por interesses alheios, por não dizer contrários. Inconformados com a guinada até então imprimida na luta real entre os fatores de poder do final da década de oitenta, onde os princípios de um estado social se fizeram por conhecer, utilizam dos mais variados instrumentos para minar as bases erigidas pelos últimos constituintes.

A existência de significativo número de instituições e institutos não parece estar surtindo o efeito desejado pelos constituintes, os regramentos apontam outra direção, pois “a justiça não pode ser indiferente às vidas que as pessoas podem viver de fato. A importância das vidas, experiências e realizações humanas não pode ser substituída por

²²⁷ ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva* – São Paulo. Quartier Latin, 2004, p. 123.

²²⁸ SANTOS, Carlos Frederico. *Do Político ao Jurídico: Os Preâmbulos das Constituições Brasileiras Como Manobra de Legitimação*. P.56 in *História Constitucional Brasileira: Estudos e Reflexões*. Organização: GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes; PETER, Christine Oliveira. Brasília: Edição do Autor, 2019.

²²⁹ *Ibidem*, 56.

informações sobre instituições que existem e pelas regras que operam.”²³⁰ O formalismo em si não produz a mudança necessária, sendo apenas um meio estéreo se não acompanhado da substância fecundante.

Imergimos em um mundo Kafkiano, denso, habitado por regras confusas, sem um aparente sentido, de uma lógica duvidosa, complexa, mas coordenado de forma peculiar. “A tributação não deve jamais servir como um meio de justificar os fins do Estado. A tributação não alcançaria o objetivo de realizar a justiça, senão o arbítrio, caso fosse utilizada somente para arrecadar divisas para o custeio de suas despesas”²³¹. Vamos mais além, pior do que ser desenhada apenas como arcabouço para obtenção de receitas, é o fato de ser utilizada como um instrumento de promoção de desigualdades.

3.2 Adequação da matriz tributária por imperativo constitucional

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, em seu preâmbulo, instituiu um Estado Democrático de Direito destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais. Além de assegurá-los, enfatiza ser a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos.

Antes mesmo de ser escrito o primeiro artigo da constituição, alguns valores foram destacados acima de todos os demais, sob os quais repousariam tantos outros, alguns quem sabe, naquela ocasião, sequer teriam sido concebidos abstratamente. Sem desmerecer nenhum dos excelsos substantivos, gostaríamos de destacar o bem-estar, a igualdade e a justiça.

Segundo o dicionário Michaelis²³² de língua portuguesa, bem-estar como substantivo masculino tem os seguintes significados: “1. Estado de boa disposição física; satisfação das necessidades físicas e espirituais; 2. Sensação agradável de segurança, conforto, tranquilidade”. Também pode ser utilizado como linguagem figurada, como “condição material confortável, com haveres suficientes para a

²³⁰ SEN, Amartya. A Ideia de Justiça. Tradução: Bottman, Denise; Mendes, Ricardo Doninelli. São Paulo. Companhia das Letras. Versão Kindle 2011, p. 96.

²³¹ ZILVETI, Fernando Aurélio. Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva – São Paulo. Quartier Latin, 2004, p. 131.

²³² Michaelis Dicionário Brasileiro de Língua Portuguesa. Disponível em: <http://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/>. Acesso em jan. 2021.

comodidade da vida; conforto material, prosperidade”²³³, além de outros sentidos que não pretendemos abordar.

Utilizando da mesma metodologia para o substantivo igualdade, de acordo com o Michaelis²³⁴: “Identidade de condições entre os membros da mesma sociedade; qualidade que consiste em estar em conformidade com o que é justo e correto; equidade, justiça”. Além de outros significados que fogem da abordagem a ser utilizada neste tópico.

Ainda segundo o mesmo dicionário²³⁵, justiça significa: “Qualidade ou caráter do que é justo e direito; Conformidade dos fatos com o direito; faculdade de julgar segundo o que é justo e direito”; ainda pode ter as seguintes definições, “aplicação do direito e das leis; poder de fazer justiça, poder de decidir sobre os direitos de cada um”. Dos três substantivos destacados, é o que mais significados apresenta. Não em decorrência da importância, mas por questões práticas ficaremos apenas com estas definições por ora.

Acaso fizéssemos uma pesquisa com um pequeno percentual da população brasileira, utilizando das mais modernas ferramentas destinadas a mensurar com rigor científico se alcançamos, enquanto sociedade, os valores supremos elencados, eu arriscaria dizer, possivelmente a esmagadora maioria da população diria não. Lógico que se trata apenas de uma suposição, como se diz no linguajar popular, um chute. Não foi objeto desta dissertação a aplicação de um questionário. Confesso, foi apenas uma furtiva digressão.

Voltemos as questões postas. Em uma nação que, de acordo com especialistas reunidos em audiência pública realizada no Senado Federal, 48% da população não tem acesso a coleta de esgoto²³⁶, parece-nos distante afirmar termos alcançado o bem-estar preconizado no preâmbulo constitucional, pelo contrário. Passados mais de trinta anos da vigência do atual Estado Democrático de Direito, enxergamos esse valor aquém da realidade dos seres vivos na nossa Nação, pois, condição material confortável com

²³³ Michaelis Dicionário Brasileiro de Língua Portuguesa. Disponível em: <<http://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/>>. Acesso em: 15 jan. 2021.

²³⁴ Ibidem. Acesso em: 15 jan. 2021.

²³⁵ Idem. Acesso em: jan. 2021.

²³⁶ SENADO NOTÍCIAS. Brasil tem 48% da população sem coleta de esgoto, diz instituto Trata Brasil. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2019/09/25/brasil-tem-48-da-populacao-sem-coleta-de-esgoto-diz-instituto-trata-brasil>>. Acesso em: 15 jan. 2021.

haveres suficientes para a comodidade da vida e conforto material é um sonho para a maioria dos lares dado o atual déficit habitacional de 6.355.743 milhões de moradias em todo o país, segundo a Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios (PNAD) do IBGE realizada em 2015²³⁷.

No tocante ao valor supremo da igualdade, já o abordamos em tópicos anteriores com maior ênfase no primeiro capítulo. Porém, a definição acima, tomando o mesmo exemplo da população privada de sistema de coleta de esgoto, nos aponta não haver ainda, apartado da abordagem precípua objeto deste estudo, identidade de condições entre os membros da sociedade.

Sobre justiça, um dos princípios que devemos aplicar aliado a este valor no campo tributário é o da capacidade contributiva. A nossa matriz tributária, segundo todos os aspectos apresentados, até o presente, se movimenta em sentido oposto. O arcabouço jurídico em seu conjunto imprime a indelével regressividade tributária, funcionando como um instrumento impulsionador do aprofundamento das disparidades sociais.

Entre os objetivos da República, destacamos os de construir uma sociedade livre, justa e solidária e os de erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais (art. 3º, I e III da C.F.). Ao confrontarmos estes dispositivos constitucionais com atual matriz tributária, com ênfase na prevalência dos tributos indiretos, mormente sobre o consumo, com impacto financeiro mais acentuado sobre as faixas de renda com menor poder aquisitivo, não em poucos casos, sobre uma significativa parcela da população que tem rendimentos inferiores ao salário-mínimo vigente, em outros casos, sobre quem está em condições de vulnerabilidade socioeconômica, indica um conflito entre o modelo adotado e inúmeros outros princípios constitucionais, além dos acima esposados.

Para Nabais, “o actual princípio constitucional de igualdade obriga também o senhor da lei: de um lado, obriga-o a não fazer discriminações ou igualizações arbitrárias ou carecidas de justificação ou fundamento material ou racional”²³⁸. Prossegue o catedrático da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra,

²³⁷ A partir de 2015 a pesquisa deixou de ser anual.

²³⁸ NABAIS, José Casalta. O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Livraria Almedina, Coimbra, 1998, p. 435.

afirmando o dever do senhor da lei “a não fazer discriminações assentes em critérios subjectivos ou em critérios objectivos, mas aplicados em termos subjectivos e a respeitar os direitos subjectivos de igualdade”²³⁹. Essas palavras não são dirigidas aos princípios constitucionais brasileiros, contudo, o princípio da igualdade está também presente na constituição portuguesa.

Ademais, o § 1º do artigo 145, da Constituição Federal determina: sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Além desse comando, a preocupação do texto em não ficar apenas como uma possibilidade abstrata, aponta mecanismos para a sua efetivação, facultando à administração tributária identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, ressaltando o respeito aos direitos individuais e a restrita observância ao preceito legal.

A Constituição dotou as administrações tributárias do respaldo normativo ao desempenho das funções necessárias a um controle mais rigoroso do patrimônio e da renda dos contribuintes, com vistas ao dimensionamento individualizado destes no intuito de permitir a aplicação do princípio da capacidade contributiva. Observa-se neste caso, a criação de mecanismos para possibilitar a concretização da justiça de forma parametrizada.

Os dados que apresentamos no capítulo segundo deste estudo, acompanhados dos respectivos gráficos que comparam a modulação da distribuição interna da carga tributária por bases de incidência (renda, patrimônio e consumo), bem como se essa distribuição guarda correlação com o modelo de proporcionalidade adotado pelos países mais desenvolvidos, notadamente nos que integram a OCDE, verificamos haver uma significativa distância entre o modelo da nossa matriz tributária com os modelos dos demais países em apreço. A opção adotada de tributar com suavidade o patrimônio e a renda e com mão de ferro o consumo, torna o nosso sistema bastante regressivo. Esse fato afronta os princípios consubstanciados na Carta da República.

A Carta Magna de 1988, artigo 102, atribuiu ao Supremo Tribunal Federal o papel de guardião da Constituição. Entre as competências destacamos: a de processar e julgar a ação direta de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo federal ou estadual

²³⁹ NABAIS, José Casalta. O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Livraria Almedina, Coimbra, 1998, p. 436.

e ação declaratória de lei ou ato normativo federal (Art. 102, I, “a”) e o de apreciar a ação de arguição de descumprimento de preceito fundamental (Art. 102, § 1º).

Em conformidade com o nosso ordenamento jurídico, a única instituição que pode declarar formalmente, com implicações no mundo fático, a obrigatoriedade de se adequar a atual matriz tributária aos ditames constitucionais é o Supremo Tribunal Federal. Um estudo elaborado pela professora da Fundação Getúlio Vargas, Heloísa Machado²⁴⁰, resultou em uma ação de arguição de preceito constitucional que falaremos mais adiante e que teve o objetivo de instar a Suprema Corte a se pronunciar sobre o descompasso entre os enunciados constitucionais e a regressividade de todo o sistema tributário.

Na obra, *A Essência da Constituição*, Lassale adverte sobre o conflito entre duas constituições, a real e a escrita. Quando esta última não corresponder a primeira surge inexoravelmente “ um conflito que é impossível evitar e na qual, mais dia, menos dia, a Constituição escrita, a folha de papel, sucumbirá necessariamente, perante a Constituição real, a das verdadeiras forças vitais do país”²⁴¹. Essas palavras tingiram o papel pela primeira vez no século dezanove, daquele tempo até os dias atuais, as sociedades passaram por mudanças estruturais, inúmeras revoluções, diversos conflitos e duas guerras mundiais. Entretanto, caso fossem proferidas em um parlamento hoje, talvez se mostrassem tão atuais como naquele período.

Os denominados fatores reais de poder, talvez sejam os responsáveis pela âncora cravada nas profundezas dos processos legiferantes a impedir a concretização dos mandamentos contidos na Lei Maior. Pior, pode ter sido a responsável pela patológica oligofrenia que permitiu, nas últimas três décadas, alargar o fosso existente entre a dimensão jurídica do direito constitucional e o mundo real.

Em artigo escrito por Godoy, o livre-docente pela Faculdade de Direito da Universidade São Paulo-USP nos fala sobre a iniquidade da condenação de um camponês sentenciado a oito anos de prisão, em um julgamento presenciado pelo antropólogo belga Claude Lévi-Strauss, em decorrência de ter mordido a orelha de um desafeto em um julgamento realizado em poucos minutos. No referido artigo, o livre-

²⁴⁰ ADPF 655/2000 que será abordada em um tópico específico.

²⁴¹ LASSALE, Ferdinand. *A Essência da Constituição*. 9ª edição. Editora Freitas Bastos, 2015, Rio de Janeiro, pág. 39.

docente expressa: “essa iniquidade é recorrente e comprova a prática dos juristas de nos afastarmos do mundo real. O jurista tem soluções para problemas que não existem. E não tem soluções para os problemas efetivamente existentes”²⁴². Trazendo para o campo da iniquidade da matriz tributária, é possível que boa parte dos juristas tenham se afastado do mundo concreto.

3.3 Redistribuição das Bases de Incidência

Os gráficos apresentados nos tópicos anteriores demonstram haver um distanciamento entre a carga tributária brasileira, quando traçado um comparativo com as demais economias desenvolvidas ou em desenvolvimento, precisamente dos que compõem a Organização para a Cooperação do Desenvolvimento Econômico, da qual diversos governos, incluindo o atual, se esforçaram para fazer parte do chamado clube dos ricos.

Em estudo divulgado pela PNUD²⁴³, Relatório do Desenvolvimento Humano 2019, foi divulgado que o Brasil amarga duas posições desproporcionais para o peso da sua economia, sendo o 12º país que apresenta o maior PIB em preços correntes²⁴⁴ ou o 8º se observada a paridade de poder de compra (PPP)²⁴⁵. A primeira, a de nação democrática de maior concentração de renda; a segunda, de ter o IDH de 0.761, situando-o na 79ª posição do ranking mundial. Números que, por si só, seriam suficientes para demonstrar a estrutural desigualdade social.

Vimos, por meio dos dados até o momento apresentados, a existência de uma matriz tributária a contribuir com o aumento da desigualdade social e, por consequência, privilegiar o extratos situados no ápice da pirâmide social ao permitir uma menor tributação da renda e do patrimônio, em comparativo internacional, em prejuízo da tributação sobre consumo, impactando negativamente, por sua vez, a aquisição de uma

²⁴² GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. Claude Lévi-Strauss e o desencanto com a Justiça e com o Direito. Artigo publicado na revista Consultor Jurídico em 21 de janeiro de 2018. Disponível em https://www.academia.edu/35740425/L%C3%A9vi_Strauss_e_o_desencanto_com_a_justi%C3%A7a_e_o_direito. Acesso em: jan. 2021.

²⁴³ Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento - Relatório do Desenvolvimento Humano 2019. Além do rendimento, além das médias, além do presente: Desigualdade no desenvolvimento humano no século XXI.

²⁴⁴ INTERNATIONAL MONETARY FUND. GDP, current prices, Billions of U.S. dollars. Disponível em: <https://www.imf.org/external/datamapper/NGDPD@WEO/OEMDC/ADVEC/WEO_WORLD>. Acesso em: 15 jan. 2021.

²⁴⁵ Ibidem.

quantidade significativa de bens e serviços ao retirar recursos das classes que têm mais propensão a consumir.

No aspecto jurídico, a Carta Magna fruto de uma Constituinte que enfatizou, ou melhor, definiu como objetivos da República erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais²⁴⁶. Constitucionalizou, entre outros, o princípio da capacidade econômica e da progressividade tributária. Nas legislações infraconstitucionais, observamos, de certa forma, o oposto dos comandos constitucionais ao ser enfatizada uma carga tributária menos penosa para os detentores de maior poder aquisitivo em detrimento dos demais. É importante frisar a análise de Santos, “quando o constituinte se referiu à igualdade aludiu à igualdade material, ou seja, aquela que tem por pressuposto que os indivíduos são diferentes, e, em razão disso, essas diferenças devem ser tratadas de forma a promover uma igualdade real”²⁴⁷. Trata-se da igualdade no caso concreto.

As bases de incidência tributária, mormente conhecidas, renda, patrimônio e consumo são, de alguma maneira, as mesmas utilizadas por praticamente todas as nações. Não há segredo nisso. Contudo, a distribuição do fardo tributário brasileiro não segue a mesma lógica adotada pelas economias mais desenvolvidas. Traçamos um caminho próprio, diferente dos demais e atribuímos a culpa do baixo crescimento econômico a diversos fatores, inclusive sobre o complexo sistema tributário vigente. Contudo, em raríssimas ocasiões, com exceção do meio acadêmico e algumas poucas instituições, foi atribuído à regressiva da matriz tributária brasileira a responsabilidade pela enorme pressão resultante da trôpega economia. Indubitavelmente, os fatos apontam ser a regressividade da matriz tributária umas das variáveis, apesar de omitida em diversos relatórios do mercado financeiro, não desprezíveis a contribuir negativamente para o crescimento econômico.

A redução da tributação sobre o consumo, “pode significar um estímulo ao consumo, que acarrete um estímulo à produção, proporcionando um crescimento

²⁴⁶ Constituição Federal de 1988, art. 3º, III.

²⁴⁷ SANTOS, Carlos Frederico. Do Político ao Jurídico: Os Preâmbulos das Constituições Brasileiras Como Manobra de Legitimação. P.57 in História Constitucional Brasileira: Estudos e Reflexões. Organização: GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes; PETER, Christine Oliveira. Brasília: Edição do Autor, 2019.

sustentável da economia, com a consequente criação de novos postos de emprego,”²⁴⁸ gotejando o benefício para toda a sociedade.

Leciona Oliveira, ao se referir que desde 1998 o tema da reforma tributária faz parte constante da agenda política, nenhum governo do período democrático enfrentou o problema do caos tributário para destravar a economia e possibilitar o reencontro com princípios de justiça fiscal. Ressalta, em relação aos governos, terem realizado mudanças pontuais e localizadas, impulsionados pelo imediatismo, contribuindo para tornar o sistema ainda mais degenerado²⁴⁹.

Para Gassen e Silva, “dedicou-se razoável atenção à retrógrada jurisprudência brasileira, que insiste em firmar teses incompatíveis com os valores constitucionais atuais e, ademais, constitui um inegável instrumento de manutenção das injustiças”²⁵⁰, teses que se solidificaram, apesar da ausência de legitimidade.

É imprescindível, urgente, a realização de uma Reforma Tributária. Contudo, os debates travados no Parlamento estão, em sua maioria, adstritos a homérica discussão sobre a quantidade de tributos e a excessiva burocracia a admoestar todos nós. Sem dúvida é um ponto importante, não podemos nos furtar desse debate. Porém, os indícios apontam estarmos deixando para segundo plano o ponto nevrálgico, na nossa percepção, a da imperiosa necessidade de modulação da matriz tributária.

Uma matriz tributária em consonância com os ditames constitucionais, com as boas práticas do comércio internacional, com uma modulação da carga em proporção similar às das maiores economias capitalistas, possibilitando, inclusive, uma redução dos impostos sobre o consumo para uma maior competitividade no mercado global. Uma discussão que possibilite uma revisão do modelo de desindustrialização fomentado por décadas, sob o argumento que não se exportam tributos, mas que contribuiu para uma ênfase exagerada no agronegócio em prejuízo de atividades econômicas que possibilitem uma maior agregação de valor aos produtos exportados.

²⁴⁸ GASSEN, Valcir e SILVA, Jamyl de Jesus. A Tributação do Patrimônio Como Instrumento de Justiça Social, p. 193 *in* Equidade e Eficiência na Matriz Tributária Brasileira – Diálogos sobre Estado, Constituição e Tributação. 2ª edição. Arraes Editores, Belo Horizonte 2016.

²⁴⁹ OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. Uma Pequena História da Tributação e do Federalismo Fiscal no Brasil: A Necessidade de uma Reforma Tributária Justa e Solidária, pág. 274. São Paulo, editora Contracorrente, 2020.

²⁵⁰ GASSEN, op. cit., p. 166.

Estamos a cada dia mais distante das economias desenvolvidas, por diversos motivos, o Brasil em uma análise do PIB em comparativo mundial tem caído de posição, a economia apresenta estagnação. Tornamo-nos um grande exportador de *comodities* em prejuízo de produtos com maior valor agregado. Publicação do Instituto Brasileiro de Economia da Fundação Getúlio Vargas²⁵¹, indica que em 2020 as *commodities* atingiram o maior valor da série histórica iniciada em 1998, passando do percentual de 40% para o percentual de 66% em 2020.

O Relatório de Desenvolvimento Mundial de 2018²⁵² – Aprendendo a Realizar a Promessa de Educação, elaborado pelo Banco Mundial, considerado pela instituição como o primeiro relatório dedicado à educação, traz sombrias previsões para o Brasil. O documento prevê que deverão transcorrer 260 anos para que os estudantes brasileiros alcancem o mesmo nível de leitura dos estudantes dos países integrantes da OCDE, em matemática a expectativa é de 75 anos.

Os dados alarmantes do relatório acima são um alerta para uma mudança de curso a ser implementada o mais rápido possível, sob pena de causar prejuízos difíceis de difícil reparação, como se já não bastassem os inúmeros desafios a serem superados. Mas, em que pese não ter sido objeto desta dissertação um estudo sobre o sistema educacional brasileiro, há indícios de que esse imenso abismo de séculos na área de leitura e de décadas na matemática não são aplicados à parcela da sociedade de maior renda com acesso à rede privada de educação e a diversos cursos extracurriculares. Mais uma vez, a desigualdade social revela a sua face cruel.

Uma abordagem sobre as principais causas da desigualdade social requer um estudo aprofundado, não temos pretensão de fazê-lo. É bem plausível não haver uma única origem, diversas causam contribuíram, outras aprofundaram, algumas alimentam. Apesar disso, a matriz tributária regressiva se não causa é um fator a ser considerado nessa equação.

Entre as propostas em tramitação no Congresso Nacional, merece destaque a Emenda Substitutiva Global nº 178 à Proposta de Emenda Constitucional nº 45 de 2019, com base nos estudos efetuados pela Associação Nacional dos Auditores Fiscais da

²⁵¹ FGV-IBRE. Indicador de Comércio Exterior – Icomex de janeiro referente a balança comercial de dezembro. Nº 45 janeiro de 2021.

²⁵² THE WORLD BANK. World Development Report 2018. Relatório de Desenvolvimento Mundial de 2018. Disponível em: <<https://www.worldbank.org/en/publication/wdr2018>>. Acesso em: 16 jan. 2020.

Receita Federal do Brasil (Anfip) e pela Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital (Fenafisco), conhecida como Reforma Tributária Solidária que deu origem ao trabalho Reforma Justa e Solidária.

Conduzido pelo mesmo coordenador do estudo anterior, o professor e economista da Universidade Estadual de Campinas – Unicamp, Eduardo Fagnani, que contou, além da participação de acadêmicos de diversas áreas do conhecimento que tinham trabalhado também no estudo anterior, com outras valorosas contribuições, das quais ressaltamos: dezenove secretários de fazenda estaduais, governadores e prefeitos, das assessorias técnicas das bancadas dos seguintes partidos políticos: Partido dos Trabalhadores, Partido Socialista Brasileiro, Partido Democrático Trabalhista, Partido Socialismo e Liberdade, Partido Comunista do Brasil, Partido Rede Sustentabilidade, integrantes do Grupo de Trabalho para a Reforma Tributária na Liderança da Minoria, entre outros²⁵³.

A Emenda Substitutiva Global 178 é estruturada em sete eixos que foram denominados em: tributação justa e solidária; sustentabilidade ambiental; proteção à saúde humana; Assegurar padrão de financiamento da educação; Preservação da Seguridade Social; Reestabelecimento do Pacto Federativo e Desenvolvimento Regional; Simplificação e eficiência tributária.

O substitutivo global para ser esmiuçado por completo necessitaria de uma análise ampla e complexa, levando-se em consideração as mudanças estruturais propostas contidas na emenda em apreço. Por ora, podemos dizer que se trata de uma nova abordagem da matriz tributária braseira norteadas por princípios que tem por objetivo a transformação do atual sistema regressivo, não especificamente de um tributo isolado, para uma matriz tributária progressiva.

Os fundamentos da iniciativa parlamentar tiveram origem, como oportunamente explicitado, em estudo elaborado por duas entidades representativas de servidores públicos fiscais tributários e com o envolvimento de algumas dezenas de especialistas e acadêmicos de distintas áreas, notadamente da economia, do direito e das finanças.

²⁵³ Informações colhidas da Emenda Substitutiva Global nº 178 à PEC 45/2019 em tramitação na Câmara dos Deputados.

A discussão da modulação da matriz tributária, até então adstrita ao mundo acadêmico, materializou-se no político. Esperamos que os debates a serem travados durante as discussões para a aprovação da Reforma Tributária no parlamento, possibilite ganho de musculatura do conteúdo das propostas contidas no substitutivo global, mas acima de tudo uma apropriação da sua essência por parte considerável da sociedade.

3.4 Devolução de impostos sobre o consumo para a população de baixa renda

A possibilidade de devolução valores pagos a título de impostos incidentes sobre o consumo para a população de baixa renda era, até bem pouco tempo atrás, uma possibilidade de execução duvidosa devido à complexidade operacional necessária para se tornar efetiva, principalmente no Brasil. Não apenas por causa da dimensão continental do territorial do país, mas, sobretudo, em decorrência da complexidade do sistema tributário, em decorrência das inúmeras normas cogentes publicada diariamente, incluído as infundáveis obrigações acessórias exaradas pelos milhares de municípios somadas às obrigações tributárias e mudanças legislativas de outras 27 unidades da Federação, além do Governo Federal que também tem competência para legislar sobre tributos incidentes sobre o consumo.

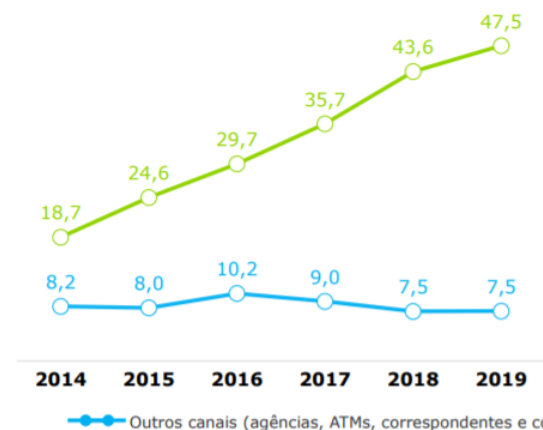
O desenvolvimento tecnológico alcançado até o momento, abriu diversas possibilidades impensáveis até pouco tempo atrás. Na Pesquisa Febraban de Tecnologia Bancária de 2020²⁵⁴, as transações bancárias efetuadas por meio do celular e do chamando *internet banking* correspondiam em 2015 a 28,9 bilhões, em 2019 saltaram para 56,2 bilhões, um crescimento de aproximadamente 94,46% em apenas quatro anos.

A expectativa, segundo o estudo, é de que as transações de *mobile bank*, atualmente respondendo por 44% de todas as transações, ultrapassem, em breve, a marca dos 50% das transações bancárias. Outro dado singular, de cada 10 transações um pouco mais de 6 acontecem pelos meios digitais. O gráfico abaixo²⁵⁵, ilustra o crescimento das transações financeiras e não financeiras no período de 2014 a 2019 para esta última e de 2015 a 2019 para a primeira, vejamos:

²⁵⁴ Pesquisa Febraban de Tecnologia Bancária de 2020. Disponível em: <https://www2.deloitte.com/br/pt/pages/financial-services/articles/pesquisa-febraban-tecnologia-bancaria.html>>. Acesso em: 16 jan. 2021.

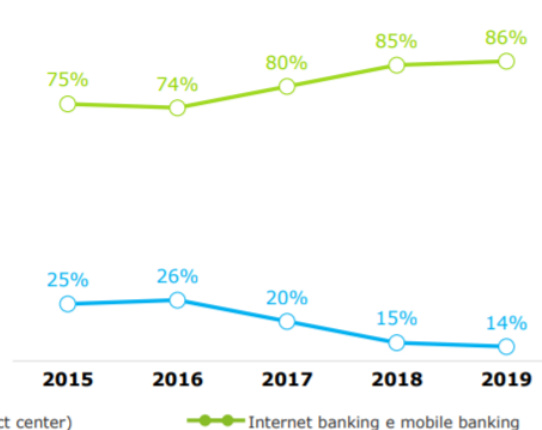
²⁵⁵ Ibidem.

Transações sem movimentação financeira
em bilhões



2020 Deloitte Touche Tohmatsu. Todos os direitos reservados.

Composição das transações sem movimentação financeira

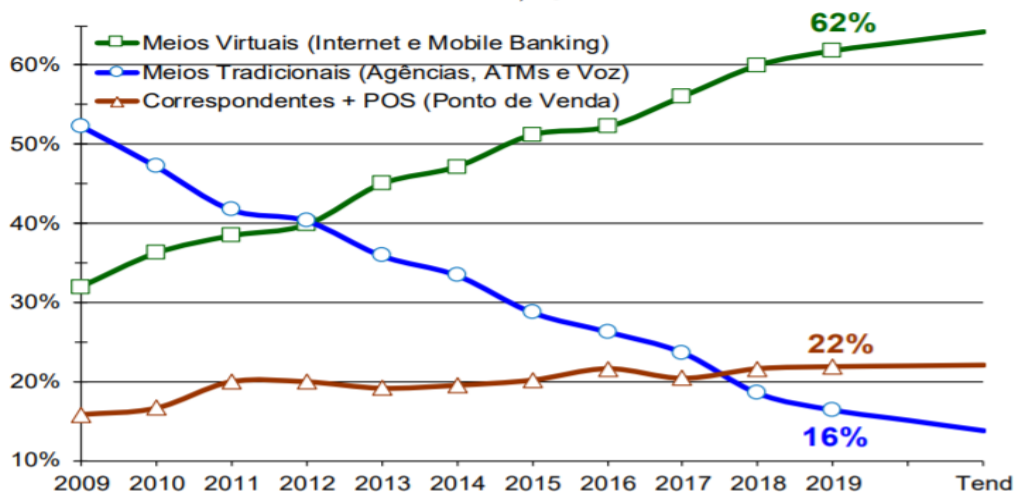


Pesquisa FEBRABAN de Tecnologia Bancária 2020

Os dados acima são corroborados pela 31ª edição da pesquisa anual da de Uso da TI – Tecnologia de Informação nas empresas²⁵⁶, efetuada pelo Centro de Tecnologia de Informação Aplicada (FGVcia) da Escola de Administração de Empresas de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, conforme segue:

Participação no Volume de Transações nos Bancos

Fonte: Febraban, FGV e Bacen



O crescimento vertiginoso parece ser um caminho somente de ida para a consolidação digital de todas as transações envolvendo o sistema bancário, mantida a atual perspectiva em pouco tempo, talvez, as transações passem a ser 100% digitais.

²⁵⁶ FGV EAESP Centro de Tecnologia de Informação Aplicada. 31ª edição da pesquisa anual da FGVcia de Uso da TI – Tecnologia de Informação nas empresas. Disponível em: <<https://eaesp.fgv.br/producao-intelectual/pesquisa-anual-uso-ti>>. Acesso em: 16 jan. 2021.

Em 2020, foi implantado o sistema de pagamento criado pelo Banco Central do Brasil denominado PIX, permitindo a transferência entre contas em poucos segundos, a qualquer hora do dia, inclusive em domingos e feriados. De acordo com a Instituição²⁵⁷, o PIX irá:

alavancar a competitividade e a eficiência do mercado; baixar o custo, aumentar a segurança e aprimorar a experiência dos clientes; incentivar a eletrônica do mercado de pagamentos de varejo; promover a inclusão financeira; e preencher uma série de lacunas existentes na cesta de instrumentos de pagamentos disponíveis atualmente à população.

As possibilidades são amplas, até o dia 31 de dezembro de 2021, segundo o Banco Central, foram registradas mais de 125 milhões de chaves do PIX, distribuídas por CPF, chave aleatória, celular, e-mail e CNPJ. Apenas cadastrado com o número de CPF tinham sido 45,9 milhões de chaves. A pesquisa²⁵⁸ ainda aponta a existência de 424 milhões de dispositivos digitais em uso no Brasil, incluindo computadores, *notebooks*, *tablets* e *smartphones*, em relação a este último eram 234 milhões de celulares inteligentes, mais de um por habitante.

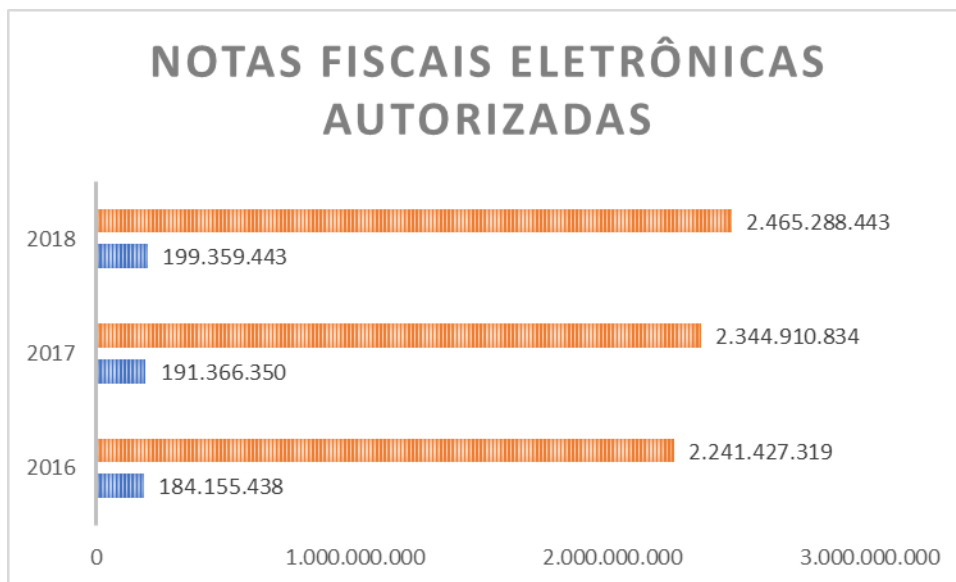
Outro dado que corrobora a maciça migração da população para os meios de pagamentos e transações digitais foi obtido por meio do acesso ao benefício emergencial, disponibilizado para fazer frente aos impactos econômicos decorrentes da pandemia da Covid-19. Segundo dados da Caixa Econômica Federal²⁵⁹, dos 109,2 milhões de cadastros processados 57,2 milhões foram efetuados pelo aplicativo ou pelo sítio da internet. Estamos falando de aproximadamente 52,38% de todos os cadastros das pessoas que se encontravam em situação de vulnerabilidade, as quais tiveram, de uma forma ou outra, acesso aos meios digitais com o intuito de receber o necessário auxílio. Infelizmente, sabemos que uma razoável parcela da população ainda não tem meios adequados para a utilização de aparelhos com acesso à internet, porém os números acima refletem uma situação de vulnerabilidade vivenciada por uma parcela significativa da sociedade que teve a oportunidade de utilizar tais ferramentas. Esse número, devido à popularidade dos ambientes digitais, deverá continuar se expandindo ao longo dos anos.

²⁵⁷ Banco Central do Brasil, PIX. Disponível em: <<https://www.bcb.gov.br/estabilidadefinanceira/pix>>

²⁵⁸ FGV EAESP Centro de Tecnologia de Informação Aplicada. 31ª edição da pesquisa anual da FGVcia de Uso da TI – Tecnologia de Informação nas empresas. Disponível em: <https://eaesp.fgv.br/producao-intelectual/pesquisa-anual-uso-ti>>. Acesso em: 16 jan. 2021.

²⁵⁹ Caixa Econômica Federal. Auxílio Emergencial. Últimos Números. Disponível em: <<https://caixanoticias.caixa.gov.br/noticia/22125/auxilio-emergencial-clique-aqui-para-ver-os-ultimos-numeros-2>>. Acesso em: 16 jan. 2021.

Em relação aos documentos fiscais, no ano de 2018 foram autorizadas a emissão de 199.359.443 notas fiscais eletrônicas de entrada e 2.465.288.443 de notas fiscais eletrônicas de saída. No quadro abaixo temos o total de notas fiscais eletrônicas de entrada e de saída autorizadas nos anos de 2016, 2017 e 2018 para análise:



Fonte: elaboração própria com dados do portal da nota fiscal eletrônica²⁶⁰

Conforme números acima, as notas fiscais eletrônicas de entrada no período de 2016 a 2017 tiveram um crescimento de 8,25%; enquanto, as notas fiscais de saída apresentaram um crescimento na ordem de 9,98%, um percentual um pouco acima das primeiras. Em relação ao volume, tivemos no ano de 2018 um montante de 2,664 trilhões de notas fiscais emitidas, incluindo as duas modalidades de documentos fiscais.

Inequivocamente, estamos avançando a passos largos em relação à informatização de vários processos da vida cotidiana, com maior ênfase nos que envolvem meios de pagamentos, emissão de notas fiscais e diversos instrumentos de controle, inclusive por parte das administrações tributárias dos diversos níveis de governo. Ousamos dizer, estamos próximos de alcançar a tecnologia necessária para a mensuração cirúrgica do princípio da capacidade contributiva e da não tributação do mínimo existencial.

²⁶⁰ RECEITA FEDERAL. Portal da Nota Fiscal Eletrônica. Disponível em: <<https://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/infoEstatisticas.aspx>>. Acesso em: 17 jan. 2021.

A devolução de tributos para a população de baixa renda, entre algumas abordagens efetuados por renomados estudiosos do direito, foi objeto da tese de doutoramento no programa de doutorado de economia e gestão empresarial de Giovanni Padilha da Silva²⁶¹, na Universidade de Alcalá. Com o título, ICMS Personalizado (ICMS-P): Um IVA Moderno, Eficiente e Equitativo, o autor defendeu a ideia do ICMS personalizado que consiste em um programa de personalização da carga fiscal por meio de uma política de modernização do imposto. Nesse caso, o imposto pago pela população de baixa renda, em um percentual a ser definido, poderia ser devolvido diretamente em uma conta em nome do beneficiário.

Um exemplo de mecanismo de devolução do imposto sobre o consumo para a população de baixa renda quase ser tornou uma realidade plausível. No Rio Grande do Sul, houve uma proposta de alteração do ICMS²⁶² com diversos pontos, dos quais destacamos um que previa um mecanismo de devolução de parcela do imposto pago. Segundo o documento Reforma Tributária do Estado, estimava-se que seria devolvido em 2023 até R\$ 450 milhões, “as famílias receberão uma restituição correspondente a um valor fixo mínimo e mais um percentual do imposto suportado e este percentual será maior para as famílias relativamente mais pobres”, ainda segundo a proposta, as famílias cadastradas no CadÚnico receberiam os seguintes percentuais de devolução: 40% para famílias com renda de até um salário mínimo; 20% para famílias com renda de até dois salários mínimos e 15% para famílias com renda de até três salários mínimos. Os valores seriam devolvidos utilizando-se da rede bancária existente para a sua efetivação.

A proposta de Reforma Tributária nº 45 de 2019, de autoria do deputado Baleia Rossi – MDB/SP, que prevê a criação do Imposto Sobre Bens e Serviços e de um Imposto Seletivo em substituição ao ICMS, IPI, ISS, PIS e Cofins, também prevê a possibilidade de devolução parcial dos impostos recolhidos pelos contribuintes de baixa renda, por meio de mecanismos de transferência de renda a ser disciplinado por lei complementar.

²⁶¹ ICMS Personalizado (ICMS-P): *Un IVA Moderno, Eficiente Y Equitativo. Tesis doctoral presentada por GIOVANNI PADILHA DA SILVA. ALCALÁ DE HENARES, 2017*

²⁶² Proposta entregue à Assembleia Legislativa do Rio Grande do Sul em 10 de agosto de 2020, porém não logrou êxito na devolução dos valores, ou seja, não foi implementado.

No Senado Federal, a PEC 110 de 2019 de iniciativa dos líderes partidários, tendo como primeiro signatário o presidente do Senado Davi Alcolumbre – DEM/AP e apoiado por mais 65 senadores²⁶³, também prevê o mecanismo de devolução de tributos incidentes sobre bens e serviços adquiridos por famílias de baixa renda, a ser disciplinado por lei complementar. Nesse caso, o texto da emenda constitucional não determina que o valor será parcial, deixando em aberta a possibilidade, inclusive, de ser integral a depender da renda auferida.

Uma perspectiva não desprezível nessa metodologia é o de poder evitar a isenção de produtos de forma genérica que aumenta o gasto tributário e desvirtua a concepção de tornar mais acessível os produtos essenciais à população de baixa renda, ao isentá-los indiscriminadamente. Quando é reduzida a tributação em produtos como os que compõem a cesta básica, beneficia-se a população de baixa renda, porém, também as camadas de maior poder aquisitivo, cujo a isenção a elas não deveria ser canalizada. A utilização de mecanismos semelhantes ao do estudo do ICMS Personalizado permite, cirurgicamente, reduzir ou isentar tributos aos que de fato necessitam, sem aumentar consideravelmente o gasto tributário ao impedir o benefício de forma ampla e irrestrita.

3.5 Ação de Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental - ADPF 655

No dia 03 de março de 2020, a Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital, associação civil de âmbito nacional e entidade sindical de segundo grau, com base territorial nacional e representativa dos servidores fiscais tributários dos Estados e do Distrito Federal, representada pelo seu presidente, o Sr. Charles Johnson da Silva Alcantara, com o apoio da Oxfam Brasil e por meio da advogada do Coletivo de Advocacia em Direitos Humanos CADHu, Dr^a. Eloísa Machado de Almeida, ingressou com a Ação de Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental, com pedido cautelar, para reconhecimento do estado de coisas inconstitucional do sistema tributário brasileiro que, segundo a ação, foi causado por uma série de atos comissivos e omissivos do Poder Público, os quais teriam causado graves lesões a preceitos fundamentais da dispostos na Carta Magna de 1988, solicitando providências para a interrupção das violações perpetradas.

²⁶³ Senado Federal. Davi anuncia apresentação da Reforma Tributária. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2019/07/09/davi-anuncia-apresentacao-da-pec-da-reforma-tributaria>>. Acesso em: 19 jan. 2021.

Segundo a ADPF, os objetivos constitucionais previstos nos incisos I e III do artigo 3º da Constituição Federal, que dispõem sobre a construção de uma sociedade justa e solidária e o comprometimento com a redução das desigualdades sociais deveriam direcionar o Estado brasileiro. A ação propôs o enfrentamento de todo o sistema tributário que teria como resultado, segundo os argumentos esposados, o aumento da desigualdade social pela não observância do princípio da capacidade econômica do contribuinte. A tese defende o reconhecimento de que a regressividade do sistema tributário deveria se traduzir em um estado de coisas inconstitucional.

O reconhecimento do estado de coisas inconstitucional, ainda segundo os argumentos aduzidos, permitiria a Corte Constitucional a construção de uma decisão dialógica com os poderes legislativo e executivo e outras instâncias do poder judiciário a construção de parâmetros, planos e metas para a superação da inconstitucionalidade.

Abaixo transcrevemos na íntegra, o pedido formulado:

a) seja conhecida a legitimidade ativa da arguente para a propositura da presente arguição de descumprimento de preceito fundamental;

a.1) subsidiariamente, na hipótese do relator considerar a arguente ilegítima, tendo em vista a evolução do entendimento de vários dos ministros do tribunal, seja o tema levado a plenário do tribunal;

b) seja conhecida a presente arguição de descumprimento de preceito fundamental e lhe dado provimento para declarar que a regressividade do sistema tributário brasileiro viola os preceitos fundamentais de redução das desigualdades sociais (artigo 3º, III, CF/88) e construção de uma sociedade justa e solidária (artigo 3º, I, CF/88) traduzidos como objetivos da República; bem como violação à igualdade material tributária (art. 5º, *caput* e 145 §1º, CF/88), determinado ao Poder Executivo e ao Poder Legislativo federais:

b.1) em seis meses, a elaboração de proposta de reforma tributária com vistas a corrigir a regressividade do sistema tributário brasileiro, cuja comprovação dependerá de relatório estimativo da Receita Federal indicando a progressividade da estrutura da carga tributária, por tributo e total, por 0,2 percentil de renda (padrões já usados em relatórios);

b.2) a realização de audiências públicas no âmbito da Câmara dos Deputados, do Senado Federal e do Poder Executivo para acolher contribuições de toda a sociedade sobre diferentes propostas para se atingir o objetivo de corrigir a regressividade do sistema tributário brasileiro;

b.3) a reavaliação, pelo Senado Federal, com fundamento no artigo 52, XV da CF/88, de todos os gastos tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, em seis meses, tendo como parâmetros impacto extrafiscal almejado e a regressividade do sistema tributário brasileiro, com a emissão de respectivo relatório indicando quais devem ser mantidas e quais devem ser extintas;

c) seja mantida a jurisdição, por este E. Supremo Tribunal Federal, após o acórdão decisório e durante o prazo estabelecido para implementação das

medidas constantes no pedido b) acima, para acompanhamento da implementação das medidas exigidas para sanar a lesividade a preceitos fundamentais.

No dia 29 de outubro de 2020, a ministra Cármen Lúcia, relatora do processo, negou prosseguimento a ação de arguição de descumprimento de preceito fundamental nº 655 por ausência de legitimidade ativa *ad causam* da Fenafisco, restando prejudicada a medida liminar requerida. Segundo a ministra:

Não ficaram demonstrados os requisitos apontados no art. 535 da Consolidação das Leis do Trabalho para a configuração da entidade como confederação, caracterizada como entidade sindical de grau máximo, organizada por no mínimo três federações sindicais integrantes da mesma categoria econômica ou profissional, para figurar como legitimada ativa *ad causam*.

Nos argumentos do *decisum*, ressalta:

A autora da presente ação não se enquadra no conceito de confederação sindical na forma da lei, tampouco no de entidade de classe de alcance nacional por sua inequívoca natureza sindical. Ausente legitimidade ativa *ad causam* da autora por caracterizar-se como entidade sindical de segundo grau reconhecida como federação, é irrelevante, processualmente, o exame de sua maior ou menor representatividade territorial.

Acontece que, atualmente, existem apenas duas federações nacionais dos fiscais tributários, sendo uma estadual e distrital, a outra dos fiscos municipais. Para a criação de uma confederação específica, seria necessário a existência de três federações. Contudo a inexistência de uma terceira entidade sindical, no caso federação, é fator intransponível, pelo menos atualmente, para a criação da referida entidade de grau máximo representativa dos trabalhadores dos fiscos que detém a competência do lançamento tributário.

O fato de o Supremo Tribunal Federal ter decidido que, nessa perspectiva, a única entidade possível de ingressar com uma ação de descumprimento de preceito fundamental seria a Confederação dos Servidores Públicos do Brasil (CSPB) nas palavras da própria advogada da ADPF, Dr^a. Eloísa Machado de Almeida, “tem sido

objeto de inúmeras declarações de sua ilegitimidade”, aproveita a oportunidade e lista algumas ações conforme destacamos na nota de rodapé²⁶⁴. Destarte, a impossibilidade da criação de uma confederação específica dos servidores públicos fiscais das administrações tributárias tem restringido o acesso à Justiça da categoria em questão. Para a autora da ADPF, a obtenção do registro sindical não deveria ser um mitigador do direito de ação, “as federações sindicais, sem confederações próprias e sem a possibilidade jurídica de assim se constituir, não podem ser alijadas do acesso ao sistema de controle concentrado de constitucionalidade”²⁶⁵. Reitera, inclusive, no caso específico, não existir outra ação possível de ser ajuizada.

A decisão proferida pela ministra Cármen Lúcia, por ora, sustou a discussão do tema em decorrência da ilegitimidade ativa abordada acima. Porém, os argumentos trazidos na inicial não foram apreciados, tampouco a medida liminar requerida. Não havendo, portanto, decisão quanto ao mérito da questão, permanecendo uma possibilidade aberta para possíveis demandas futuras para os que detém legitimidade ativa e defendem as premissas que deram origem a ação.

3.6. Ação de Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental - ADPF 786

No dia 25 de janeiro de 2021, o partido político, Rede de Sustentabilidade, com representação no Congresso Nacional, ingressou com Ação de Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental, com pedido cautelar, para reconhecimento do estado de coisas inconstitucional do sistema tributário brasileiro que, segundo a ação, foi causado por uma séria de atos como a não-tributação de grandes fortunas, como por atos comissivos, tais como desonerações e alta carga de impostos sobre consumo, criando um sistema tributário regressivo, inconstitucional e fomentador das desigualdades sociais.

²⁶⁴ Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão n.º 46. Relator: Luiz Fux; ADI 6143, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, julgado em 27/06/2019, publicado em PROCESSO ELETRÔNICO DJe-167 DIVULG 31/07/2019 PUBLIC 01/08/2019); ADI 4.302, Rel. Min. Alexandre de Moraes, DJe de 19/6/2017; ADI 4755, Rel. Min. Roberto Barroso, DJe de 18/12/2014; ADI 5.023-AgR, Rel. Min. Rosa Weber, Plenário, DJe de 6/11/2014; ADI 4.915-MC, ADI 4.036, Rel. Min. Ayres Britto, DJe de 25/5/2009; ADI 3.906-AgR, Rel. Min. Menezes Direito, Plenário, DJe de 5/9/2008; ADI 2.698, Rel. Min. Sydney Sanches, DJe de 16/9/2002; ADI 2.679, Rel. Min. Moreira Alves, DJ de 12/8/2002; ADI 1.820, Rel. Min. Celso de Mello, DJ de 1º/2/2002; ADI 2.205, Rel. Min. Ilmar Galvão, DJ de 19/10/2001; ADI 2.499, Rel. Min. Maurício Corrêa, DJ de 5/9/2001; e ADI 1.471, Rel. Min. Néri da Silveira, Plenário, DJ de 22/11/199.

²⁶⁵ ADPF 655/2020.

Com o não seguimento da ADPF 655, em decorrência da decisão monocrática da ministra Cármen Lúcia, por ausência de legitimidade ativa *ad causam* da Fenafisco, abordada no tópico 3.5 desta dissertação, o Partido Rede de Sustentabilidade decidiu encampar a mesma tese jurídica, ingressando com uma nova ação de arguição de descumprimento de preceito fundamental, dessa vez, suprindo o motivo que deu causa ao não prosseguimento da primeira ADPF, a ausência de legitimidade. Fato este, destacado na primeira página da petição inicial, em nota de rodapé, vejamos:

Agradece-se à enorme contribuição dada pela Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital, pela Oxfam Brasil, pelo Coletivo de Advocacia em Direitos Humanos - CADHu e pela Dra. Eloísa Machado de Almeida, peticionários originais desta demanda que tramitou como ADPF 655 neste tribunal. Sem a interlocução empreendida e os inputs argumentativos e de dados técnicos dados por referidos atores, essa ação não seria possível.

Abaixo transcrevemos na íntegra, o pedido formulado:

a) seja conhecida a presente arguição de descumprimento de preceito fundamental e lhe dado provimento para declarar que a regressividade do sistema tributário brasileiro viola os preceitos fundamentais de redução das desigualdades sociais (artigo 3º, III, CF/88) e construção de uma sociedade justa e solidária (artigo 3º, I, CF/88) traduzidos como objetivos da República; bem como violação à igualdade material tributária (art. 5º, caput e 145 §1º, CF/88), determinado ao Poder Executivo e ao Poder Legislativo federais:

b.1) em seis meses, a elaboração de proposta de reforma tributária com vistas a corrigir a regressividade do sistema tributário brasileiro, cuja comprovação dependerá de relatório estimativo da Receita Federal indicando a progressividade da estrutura da carga tributária, por tributo e total, por 0,2 percentil de renda (padrões já usados em relatórios);

b.2) a realização de audiências públicas no âmbito da Câmara dos Deputados, do Senado Federal e do Poder Executivo para acolher contribuições de toda a sociedade sobre diferentes propostas para se atingir o objetivo de corrigir a regressividade do sistema tributário brasileiro;

b.3) a reavaliação, pelo Senado Federal, com fundamento no artigo 52, XV da CF/88, de todos os gastos tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, em seis meses, tendo como parâmetros impacto extrafiscal almejado e a regressividade do sistema tributário brasileiro, com a

emissão de respectivo relatório indicando quais devem ser mantidas e quais devem ser extintas;

c) seja mantida a jurisdição, por este E. Supremo Tribunal Federal, após o acórdão decisório e durante o prazo estabelecido para implementação das medidas constantes no pedido b) acima, para acompanhamento da implementação das medidas exigidas para sanar a lesividade a preceitos fundamentais.

Como podemos observar, trata-se de uma nova ação para suprir o vício da primeira, utilizando os mesmos argumentos esposados. Sendo, inclusive, o pedido formulado o mesmo em ambas as ações.

Resta-nos esperar o deslinde dos próximos acontecimentos.

CONCLUSÃO

Ao enveredarmos pelo desconhecido caminho que nos aguardava, quando na escolha do tema que se tornou objeto deste estudo, não imaginávamos encontrar robustos elementos que, não apenas confirmassem as nossas primeiras suspeitas, descortinassem de maneira bastante enfática a existência de uma estrutura legal fomentadora de concentração de renda a aprofundar o abismo existente entre os extremos da pirâmide social.

Constatamos ser a matriz tributária brasileira extremamente regressiva, tendo uma elevada concentração na tributação dos bens e serviços que impacta de forma mais incisiva a rendas mais baixas. Por outro lado, o patrimônio e a renda são tributados de maneira parcimoniosa, notadamente as rendas oriundas dos rendimentos do capital. Estas, por sua vez, são significativamente beneficiadas com a isenção do imposto de renda sobre lucros e dividendos distribuídos por pessoa jurídica, em vigor desde o ano de 1995, com o advento da Lei 9249 do mesmo ano.

Aliado à regressividade da tributação, temos a construção de uma narrativa, alimentada ao longo dos anos com uma incessante massificação de notícias dissociadas dos fatos, pelos diversos meios de comunicação, potencializada pelas redes sociais, de que teríamos a maior carga tributária do mundo. Fato, inclusive, desmentido por esta dissertação e por diversas outras publicações, mas que, infelizmente, não encontra o mesmo espaço para a sua divulgação.

O discurso enviesado esconde a deletéria face da matriz tributária brasileira, a de que a alta carga tributária, uma das maiores em comparação com os países integrantes da OCDE, ocorre apenas sobre o consumo, nas demais bases de incidência a assertiva não se mostrou verdadeira. A carga tributária total, resultante da soma de todas as bases de incidência, encontra-se abaixo da média da OCDE, mais precisamente na 25ª posição.

Contudo, o falso discurso, constantemente propalando, incute em uma parcela significativa da população, notadamente nos menos afortunados, uma sensação de injustiça, em decorrência do fortalecimento da teoria do benefício, igualmente reforçada pelos mesmos meios de comunicação, em detrimento da teoria da capacidade de pagar que prima pela progressividade tributária.

Durante a pesquisa, identificamos que pouco tempo após a promulgação da Constituição, o Governo Federal passou a adotar a política de aumentar a sua arrecadação tributária por meio da majoração das contribuições, em prejuízo dos impostos. O principal motivo para a adoção dessa política decorre da não obrigatoriedade da partilha dos recursos obtidos, por meio dessa espécie tributária, com os entes subnacionais, resultando em uma maior concentração de receitas por parte do governo central, maculando o pacto federativo firmado em 1988.

Verificamos que, o sistema tributário brasileiro torna-se cada dia mais caótico por diversos motivos, entre os quais destacamos: a complexidade tributária, resultante da edição de milhares de normas pelos diversos entes tributantes, publicadas todos os anos e somadas às já existentes; a guerra fiscal entre os governos subnacionais e destes com o governo federal, resultando em ineficiência do sistema e perda de arrecadação decorrente dos inúmeros benefícios fiscais; a sonegação fiscal que, além de ser crime, também causa perda de receitas, gera concorrência desleal e impacta fortemente a economia.

Os motivos acima destacados, seriam suficientes para ressaltar a necessidade da realização de uma ampla reforma tributária, mas o fato mais grave no nosso modo de ver, parece não está sendo tratado da forma que merece pelas atuais propostas em tramitação no Congresso Nacional, a necessidade, por imperativo constitucional, da modulação da atual matriz tributária que não preserva o mínimo vital, contribui para o aumento das desigualdades sociais e tem um efeito anticrescimento para a economia ao retirar recursos daqueles que têm mais propensão para consumir, devido a uma alta demanda reprimida, inclusive por bens e serviços essenciais.

A atual matriz tributária brasileira afronta diversos dispositivos e princípios constitucionais, entre os quais destacamos o princípio da equidade, tanto horizontal quanto vertical e o da capacidade contributiva. Além disso, viola os objetivos fundamentais da República, em especial o de erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais. Essa contatação foi fortalecida com o surgimento, durante a elaboração desta dissertação, de duas ações de arguição de descumprimento de preceito fundamental (ADPF 655 e ADP 786), perante o Supremo Tribunal Federal, para que seja reconhecido o estado de coisas inconstitucional do

sistema tributário brasileiro, com base na teoria desenvolvida pela Corte Constitucional Colombiana.

Entretanto, em que pese até o momento não termos nenhuma proposta em tramitação no Parlamento que modifique a lógica da atual matriz tributária, merece destaque a possibilidade da devolução de parte do imposto pago sobre o consumo, para a população considerada de baixa renda, que consta nas duas principais propostas de reforma tributária atualmente em tramitação, conforme discorrido no capítulo 3.4 (devolução dos tributos sobre o consumo para a população de baixa renda).

Sabemos que o processo político é deveras complexo, eivado de avanços e retrocessos, a depender da lente do observador. Mas é fato, a discussão em torno da regressividade do sistema tributário tomou outra dimensão, deixando de estar circumspecta aos círculos acadêmicos. Tudo indica que a amnésia seletiva está cedendo espaço aos incessantes apelos dos defensores dos direitos fundamentais.

Durante as prazerosas horas dedicadas à elaboração desta dissertação, fomos admoestados em diversos momentos pelas inconformadas vozes de filósofos, juristas, sociólogos, estudiosos, pesquisadores e especialistas que não se calaram ante este estranho estado de iniquidade e bradavam em seus escritos, alguns seculares, que nos perfilássemos a eles e somássemos a nossa voz ao grito gutural que clama por uma efetiva justiça tributária, é o que faremos a partir de agora.

BIBLIOGRAFIA

AGÊNCIA BRASIL. VALENTE, Jonas. **Brasil se destaca em uso de pagamentos digitais, segundo pesquisa. Nova Iorque, 2019.** Disponível em: <<https://agenciabrasil.ebc.com.br/geral/noticia/2019-08/mais-de-60-dos-brasileiros-usam-meios-digitais-para-pagamentos>> Acesso em: out. 2020.

AGÊNCIA ITALIANA DE NOTÍCIAS. **Redes sociais deram voz a “legião de Imbecis”, diz Eco.** Disponível em: <http://ansabrasil.com.br/brasil/noticias/brasil/cultura/2015/06/11/Redes-sociais-deram-voz-legiao-imbecis-diz-Eco_8559017.html>. Acesso em: mar 2021.

ALVES, Castro. Poema **O Navio Negroiro.** Disponível em: <<http://www.biblio.com.br/defaultz.asp?link=http://www.biblio.com.br/conteudo/CastroAlves/navionegroiro.htm>> Acesso em: nov. 2020.

ANDRADE, Carlos Drummond. Trecho do poema **No Meio do Caminho.** Disponível em: <<http://www.algumapoesia.com.br/drummond/drummond04.htm>>. Acesso em: set. 2020.

ANFIP-ASSOCIAÇÃO NACIONAL DOS AUDITORES-FISCAIS DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL; FUNDAÇÃO ANFIP DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS E DA SEGURIDADE SOCIAL. **Análise da Seguridade Social em 2018.** Disponível em: <https://fundacaoanfip.org.br/analise-da-seguridade-social-em-2018/>.

BANCO CENTRAL DO BRASIL, **PIX.** Disponível em: <<https://www.bcb.gov.br/estabilidadefinanceira/pix>>. Acesso em: jan. 2021.

BAUMAN, Zygmunt. **A Riqueza de Poucos Beneficia Todos Nós?** Tradução Renato Aguiar. – 1ª edição – Rio de Janeiro: Zahar, 2015.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário.** 6ª edição – São Paulo: Noeses, 2013.

BIBLIOTECA VIRTUAL DA LITERATURA. ALVES, Castro. **Poema: O Navio Negroiro.** Disponível em: <<http://www.biblio.com.br/defaultz.asp?link=http://www.biblio.com.br/conteudo/CastroAlves/navionegroiro.htm>>. Acesso em 16/11/2020.

BICALHO, Guilherme Pereira Dolabella. **Extrafiscalidade Tributária: Pós-Modernidade e Legitimação do Estudo Social Brasileiro**. Belo Horizonte, Arraes Editores, 2014.

BRASIL. Ministério da Economia. CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária. **Boletim de Arrecadação de Tributos Estaduais**. Disponível em: <<https://app.powerbi.com/view?r=eyJrIjoiYjE1ZDQzNTAtNTUxMC00MTc2LWEyMTEtZjZkdjRlZjk4YzUyIiwidCI6IjNlYzkyOTY5LTZhNTEtNGYxOC04YWM5LWVmOThmYmFmYTk3OCJ9>>. Acesso em: nov. 2020.

_____. Ministério da Economia. CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária. **Contribuintes Ativos de ICMS**. Disponível em: <<https://app.powerbi.com/view?r=eyJrIjoiNzFmMDRlMjAtNDg0Mi00NjE0LWI3ZGYtMWU4NGRhN2NmNjZlIiwidCI6IjNlYzkyOTY5LTZhNTEtNGYxOC04YWM5LWVmOThmYmFmYTk3OCJ9>>. Acesso em: jan. 2021.

BRASIL. Ministério da Economia. CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária. **Ofício Conseqaz nº 11/15**. Disponível em: <[https://www.confaz.fazenda.gov.br/aceso-restrito-1/conseqaz/correspondencias/oficio-CONFAZ/2015/11-oficio-conseqaz-ndeg-11-15#:~:text=155%20da%20Constitui%C3%A7%C3%A3o%20Federal%2C%20para,%25%20\(vinte%20por%20cento](https://www.confaz.fazenda.gov.br/aceso-restrito-1/conseqaz/correspondencias/oficio-CONFAZ/2015/11-oficio-conseqaz-ndeg-11-15#:~:text=155%20da%20Constitui%C3%A7%C3%A3o%20Federal%2C%20para,%25%20(vinte%20por%20cento)> Acesso em nov. 2020.

_____. Ministério da Economia. Receita Federal. **Cadastro de Imóveis Rurais (Cafir)**. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/orientacao/tributaria/cadastros/portal-CNIR/estatisticas-e-dados-abertos/cadastro-de-imoveis-rurais-cafir-da-rfb-conta-com-aproximadamente-7-442-515-imoveis-ativos>>. Acesso em: nov. 2020.

_____. Ministério da Economia. Receita Federal. **Recebimento da DITR Para Imóveis Rurais**. Disponível em <<http://receita.economia.gov.br/orientacao/tributaria/cadastros/portal-CNIR/estatisticas-e-dados-abertos/itr-estatisticas/recebimento-da-ditr-2015-para-imoveis-rurais>>. Acesso em: nov. 2020.

_____. Ministério da Economia. Secretaria da Receita Federal do Brasil – Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. **Análise da Arrecadação das Receitas Federais**. Disponível em <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2019/dezembro2019/analise-mensal-dez-2019.pdf>> Acesso em: nov. 2020.

_____. Ministério da Fazenda. Receita Federal – CETAD – Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. **Carga Tributária no Brasil 2018: Análise por Tributos e**

Bases de incidência. Disponível em: < <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf>>. Acesso em: out. 2020.

_____. TESOURO NACIONAL. **Estimativa da Carga Tributária Bruta no Brasil – 2019**. Disponível em: <https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:32076>. Acesso em: out 2020.

CAIXA ECONÔMICA FEDERAL. **Auxílio Emergencial. Últimos Números**. Disponível em: <<https://caixanoticias.caixa.gov.br/noticia/22125/auxilio-emergencial-clique-aqui-para-ver-os-ultimos-numeros-2>>. Acesso em: out 2020.

_____. **Programa Social: Bolsa Família**. Disponível em: <<https://www.caixa.gov.br/programas-sociais/bolsa-familia/Paginas/default.aspx>>. Acesso em: abril 2020.

CALIXTRE, André. **A Desconhecida Desigualdade Patrimonial E A Urgência da Regulamentação Do Imposto Sobre Grandes Fortunas** in A Reforma Tributária Necessária. ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Eduardo FAGNANI (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018.

CAMBRIDGE UNIVERSITY PRESS. **Dicionário de Cambridge**. Disponível em <<https://dictionary.cambridge.org/pt/dicionario/ingles/post-truth>. Acessado em janeiro 2018>. Acesso em: jan. 2019.

CAMPOS, Hélio Silvio Ourém; Drunem Albert August Walter Van. **Concretização do princípio da capacidade contributiva no ITBI**. Disponível em: <https://cumaru.jfpe.jus.br/images/stories/docs_pdf/biblioteca/artigos_periodicos/HelioSilvioOuremCampos/Concretizacao_RJP_2016.pdf>. Acesso em: 15 out. 2020.

CARVALHO Jr, Pedro Humberto Bruno. **Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU** in A Reforma Tributária Necessária. ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Eduardo FAGNANI (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018.

_____. JR, Pedro Humberto Bruno de; PASSOS, Luana. **Imposto Sobre Grandes Fortunas** in A Reforma Tributária Necessária. ANFIP – Associação Nacional dos

Audidores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Eduardo FAGNANI (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018, p.481.

CARVALHO JR, Pedro Humberto Bruno. **Imposto Sobre Heranças e Doações** in : A Reforma Tributária Necessária. ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Eduardo FAGNANI (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018.

CHAUÍ, MARILENA. **A Ideologia da Competência**. Disponível em: <<https://books.google.com.br/books?id=yRCdCgAAQBAJ&printsec=frontcover&dq=marilena+chaui+a+a+ideologia+da+competencia&hl=pt-BR&sa=X&ved=2ahUKEwix3c380NXuAhVxILkGHYw4AlkQ6AEwAHoECAyQAg#v=onepage&q=marilena%20chaui%20a%20ideologia%20da%20competencia&f=false>>.

Constituição Federal de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso por todo período de elaboração da dissertação.

CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. Editora Dialética. São Paulo.

CONTIPELLI, Ernani. **Solidariedade Social Tributária**. Tese de doutoramento apresentada à banca examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

CORNILS, Patrícia *et all* - **Padrões de grande imprensa** Manipulação na Grande Imprensa 2ª edição.

Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão – 1789. Disponível em: <<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antiores-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/declaracao-de-direitos-do-homem-e-do-cidadao-1789.html>>. Acesso em: out. 2020.

DELOITTE. **Pesquisa Febraban de Tecnologia Bancária de 2020**. Disponível em: <<https://www2.deloitte.com/br/pt/pages/financial-services/articles/pesquisa-febraban-tecnologia-bancaria.html>>. Acesso em: jan. 2021.

Dicionário Técnico Jurídico. Organização: Guimarães, Deocleciano Torrieri. 8ª edição – São Paulo. Editora Rideel, 2006.

DOWBOR, Ladislau. **Taxação dos fluxos financeiros:** resgatar a produtividade dos nossos recursos in *A Reforma Tributária Necessária Diagnósticos e Premissas Equidade na Tributação*. Texto para discussão nº 15 da Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas. São Paulo, setembro de 2016.

ENDEAVOR BRASIL. **Burocracia Nos Negócios: Os Desafios de Um Empreendedor no Brasil.** Disponível em: <<https://endeavor.org.br/ambiente/pesquisa-burocracia-brasileira-negocios/>>. Acesso em: set. 2020.

FARIAS, Fátima Maria Gondim Bezerra *et all*; **Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural**, pág. 402 *in*: *A Reforma Tributária Necessária*. ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Eduardo FAGNANI (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018.

FGV EAESP Centro de Tecnologia de Informação Aplicada. **31ª edição da pesquisa anual da FGVcia de Uso da TI – Tecnologia de Informação nas empresas.** Disponível em: <<https://eaesp.fgv.br/producao-intelectual/pesquisa-anual-uso-ti>>. Acesso em: jan. 2021.

FGV-IBRE. Indicador de Comércio Exterior – **Icomex de janeiro referente a balança comercial de dezembro.** Nº 45 janeiro de 2021.

FEITOSA, Fernando Barbelli. **O Princípio da Equidade na Reforma Tributária de 1965/1967: As Bases da Matriz Tributária Brasileira**, p. 144 *in* *Equidade e Eficiência na Matriz Tributária Brasileira – Diálogos sobre Estado, Constituição e Tributação*. 2ª edição. Arraes Editores, Belo Horizonte 2016.

GASSEN, Valcir e Silva, Jamyl de Jesus. **A Tributação do Patrimônio Como Instrumento de Justiça Social**, p. 163 *in* *Equidade e Eficiência na Matriz Tributária Brasileira – Diálogos sobre Estado, Constituição e Tributação*. 2ª edição. Arraes Editores, Belo Horizonte 2016.

_____, Valcir e SOUSA, Kalyara de. **Quem Paga e Não Deveria Versus Quem Deveria e Não Paga: A Eficiência na Recuperação de Ativos Fiscais e Sua Relação Com a Equidade na Matriz Tributária**, p. 211 *in* *Equidade e Eficiência na Matriz Tributária Brasileira – Diálogos sobre Estado, Constituição e Tributação*. 2ª edição. Arraes Editores, Belo Horizonte 2016.

_____, Valcir. **Matriz Tributária: Uma Perspectiva Para Pensar o Estado, a Constituição e a Tributação no Brasil**, p. 11 *in* Equidade e Eficiência na Matriz Tributária Brasileira – Diálogos sobre Estado, Constituição e Tributação. 2ª edição. Arraes Editores, Belo Horizonte 2016.

_____. **Tributação na origem e destino**: tributos sobre o consumo e processos de integração econômica. 2. Ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____, Valcir; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales e FONSECA, Sandra Regina da. **Tributação Sobre o Consumo: O Esforço em Onerar Quem Ganha Menos**, p. 183 *in* Equidade e Eficiência na Matriz Tributária Brasileira – Diálogos sobre Estado, Constituição e Tributação. 2ª edição. Arraes Editores, Belo Horizonte 2016.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Claude Lévi-Strauss e o desencanto com a Justiça e com o Direito**. Artigo publicado na revista Consultor Jurídico em 21 de janeiro de 2018. Disponível em: <https://www.academia.edu/35740425/L%C3%A9vi_Strauss_e_o_desencanto_com_a_justi%C3%A7a_e_o_direito>. Acesso em: jan. 2021.

GOMES, Eduardo de Castro. **A escrita na História da humanidade**. Disponível em: <<http://cefort.ufam.edu.br/dialogica/files/no3/Vol03-03-a%20escrita%20Historia%20humanidade.pdf>> Acesso em: jan. 2019.

GOVERNO DO DISTRITO FEDERAL. Secretaria de Estado de Fazenda, Planejamento, Orçamento e Gestão. **Balanco Geral**. Disponível em: <http://www.economia.df.gov.br/wp-content/uploads/2020/04/Balan%C3%A7o-Geral-2018.pdf> e MEU MUNICÍPIO. Disponível em: <<https://meumunicipio.org.br/>>. Acesso em: jan. 2020.

HACK, Érico. **Direito Tributário Brasileiro**[livro eletrônico]. Curitiba: InterSaberes, 2015. 1ª edição.

HARARI, Yuval Noah (2011) Sapiens – **Uma Breve História da Humanidade**. 29ª Edição. Editora Harper.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **Por Que a Liberdade Depende dos Impostos**, p. 9. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo. Editora WMF Martins Fontes, 2019.

ICMS Personalizado (ICMS-P): Un IVA Moderno, Eficiente Y Equitativo. Tesis doctoral presentada por GIOVANNI PADILHA DA SILVA. ALCALÁ DE HENARES, 2017.

INTERNATIONAL MONETARY FUND. **GDP, current prices, Billions of U.S. dollars.** Disponível em <https://www.imf.org/external/datamapper/NGDPD@WEO/OEMDC/ADVEC/WEOWORLD>. Acesso em jan 2021.

INTROÍNI, Paulo Gil Höleck *at all* **Tributação Sobre a Renda da Pessoa Física: Isonomia Como Princípio Fundamental de Justiça Fiscal in :A Reforma Tributária Necessária.** ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Eduardo FAGNANI (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018.

JARACH, Dino. **Finanzas Públicas Y Derecho Tributário.** Editorial Cangallo S.A.C.I. – República Argentina, pág. 295.

KIRCHHOF, Paul. **Tributação no Estado Constitucional.** Tradução: Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

KOTLER, Philip. **Capitalismo em Confronto.** Tradução Claudia Gerpe Duarte. 1ª edição. Rio de Janeiro. Editora Best Business, 2015;

LAGEMANN, Eugenio. **Tributação: Seu Universo, Condicionantes, Objetivos, Funções e Princípios,** p. 23 in *Equidade e Eficiência na Matriz Tributária Brasileira – Diálogos sobre Estado, Constituição e Tributação.* 2ª edição. Arraes Editores, Belo Horizonte 2016;

LASSALE, Ferdinand. **A Essência da Constituição.** 9ª edição. Editora Freitas Bastos, 2015, Rio de Janeiro.

LEAL, Augusto Cesar de Carvalho. **(IN)Justiça Social Por Meio dos Tributos: A Finalidade Redistributiva da Tributação e a Regressividade da Matriz Tributária Brasileira,** p. 92 in *Equidade e Eficiência na Matriz Tributária Brasileira – Diálogos sobre Estado, Constituição e Tributação.* 2ª edição. Arraes Editores, Belo Horizonte 2016.

LEITE, Acácio Zuniga *et all.* **Reforma Tributária Ambiental**: Perspectivas Para o Sistema Tributário Nacional in A Reforma Tributária Necessária Diagnósticos e Premissas.

LOCKE, John. **Carta Sobre a Tolerância, tradução do latim Fábio Fortes e Wellington Ferreira Lima**, tradução do inglês Flavio Fontenelle Loque. 1. Ed. Belo Horizonte: Autêntica Editora, 2019.

LUKIC, Melina Rocha. **A Tributação Sobre Bens e Serviços no Brasil**: Problemas Atuais e Propostas de Reformas Disponível em <http://www.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/livros/livros/180413_desafios_da_nacao_artigos_vol2_cap19.pdf>. Acesso em: set. 2018.

LULA. **Mentiras sobre Lula tiveram início há mais de 30 anos**. Disponível em <<https://lula.com.br/mentiras-sobre-lula-tiveram-inicio-ha-mais-de-30-anos-veja-principais>>. Acesso em: set. 2019.

MEU MUNICIPIO. **Perfil do Município**. Disponível em: <<https://meumunicipio.org.br/>>.

Michaelis **Dicionário Brasileiro de Língua Portuguesa**. Disponível em: <<http://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/>> .

Ministério da Fazenda. Receita Federal – CETAD – Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. **Carga Tributária no Brasil 2018**: Análise por Tributos e Bases de incidência. Disponível em: < <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf>>.

MORETZSOHN, Sylvia Debossan. **“Uma legião de imbecis”: hiperinformação, alienação e o fetichismo da tecnologia libertária**. Liinc em Revista, Rio de Janeiro, v.13, n.2, p. 294-306, novembro 2017.

MUSGRAVE, Richard A. **Teoria das Finanças Públicas**: Um Estudo de Economia Governamental. Tradução: Auripebo Berrance Simões. São Paulo, Atlas, 1976 1º volume.

NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Livraria Almedina, Coimbra, 1998.

NUNES, Cleucio Santos. **Justiça Tributária**. Fórum, 2019. Belo Horizonte.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. **A Reforma Tributária Necessária: Uma Introdução Geral** in A Reforma Tributária Necessária – Diagnóstico e Premissas ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018.

_____, Fabrício Augusto de. **O Sistema Tributário Brasileiro: Evolução, distorções e os caminhos da Reforma (1891-2017)** in A Reforma Tributária Necessária – Diagnóstico e Premissas ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018.

_____, Fabrício Augusto de. **Uma Pequena História da Tributação e do Federalismo Fiscal no Brasil: A Necessidade de uma Reforma Tributária Justa e Solidária**, pág. 274. São Paulo, editora Contracorrente, 2020.

PEREIRA, Marcus Abilio - **Movimentos sociais e democracia: a tensão necessária**. Disponível em <<http://dx.doi.org/10.1590/S0104-62762012000100004>>. Acesso em: ago. 2020.

PINHEIRO, Marcio; SEREZA, Haroldo Ceravolo. UOL NOTÍCIAS,2009. **Lula já esperava depoimento de ex-namorada sobre aborto, diz marqueteiro; campanha de Collor defende ataque à vida privada**. Disponível em <<https://noticias.uol.com.br/especiais/eleicoes-1989/ultnot/2009/12/17/ult9005u14.jhtm>>. Acesso em: ago. 2019.

PLATAFORMA POLÍTICA SOCIAL. **Tributar os Super-ricos Para Reconstruir o País**. Disponível em: <<https://plataformapoliticasocial.com.br/tributar-os-super-ricos-para-reconstruir-o-pais/>>.

RAWS, John. **Uma Teoria de Justiça**. Tradução Almiro Pissetta e Lenita Maria Rimoli esteves. 2ª edição. São Paulo: Martins Fontes, 2002. (coleção justiça e direito).

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Grandes Números DIRPF 2019 – Ano Calendário 2018**. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/grandes-numeros-irpf-2018-2019-completo-1.pdf>> Acesso em: nov. 2019.

RECEITA FEDERAL. **Portal da Nota Fiscal Eletrônica**. Disponível em: <<https://www.nfe.fazenda.gov.br/portal/infoEstatisticas.aspx>>. Acessado em jan. 2021.

Revenue Statistics - *OECD countries: Comparative tables*. Disponível em: <<https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV#>>.

RIBEIRO, Maria de Fátima. **Tributação, Políticas Públicas e Justiça Social** in *Tributação: Democracia e Liberdade*. Editora Noeses, 2014.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A Evolução do Princípio da Capacidade Contributiva e Sua Configuração no Panorama Constitucional Atual** in *Direito Constitucional Brasileiro. Perspectivas e Controvérsias Contemporâneas*. Editora Forense, Rio de Janeiro, 2016.

SANTOS, Carlos Frederico. **Do Político ao Jurídico: Os Preâmbulos das Constituições Brasileiras Como Manobra de Legitimação**. P.46 in *História Constitucional Brasileira: Estudos e Reflexões*. Organização: GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes; PETER, Christine Oliveira. Brasília: Edição do Autor, 2019.

SARTORI, Giovanni. **Homo Videns. Televisione e Post-Pensiero**, Roma-Bari: Laterza, 1999.

SECRETARIA DE ECONOMIA DO DISTRITO FEDERAL. **Receita Tributária**. Brasília, 2021. Disponível em: <<http://www.economia.df.gov.br/receita-tributaria-df/>>.

SEN, Amartya. **A Ideia de Justiça**. Tradução: Bottman, Denise; Mendes, Ricardo Doninelli. São Paulo. Companhia das Letras. Versão Kindle 2011.

SENADO NOTÍCIAS. **Brasil tem 48% da população sem coleta de esgoto, diz instituto Trata Brasil**. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2019/09/25/brasil-tem-48-da-populacao-sem-coleta-de-esgoto-diz-instituto-trata-brasil>>. Acesso em: jan. 2021.

SENADO NOTÍCIAS. **Davi anuncia apresentação da Reforma Tributária**. Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2019/07/09/davi-anuncia-apresentacao-da-pec-da-reforma-tributaria>>. Acesso em: 19 jan. 2021.

SOUSA ,Daywson Adler Freires de; AMORIM, Ana Isabelle Rocha; FERNANDES, Bianca Sobral; VASCONCELOS, Wesley Guilherme Idelfoncio de; ANTONIUTTI, Cleide Luciane. **Fake News: um estudo inicial acerca da propagação, disseminação e impacto nas redes digitais**. Intercom – Sociedade Brasileira de Estudos Interdisciplinares da Comunicação XX Congresso de Ciências da Comunicação na Região Nordeste – Juazeiro – BA – 5 a 7/7/2018. Disponível em <<http://portalintercom.org.br/anais/nordeste2018/resumos/R62-0877-1.pdf>>.

TESOURO NACIONAL. Tesouro, 2019. **Estimativa da Carga Tributária Bruta no Brasil – 2019.** Disponível em: <https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:32076>.

THE WORLD BANK. World Development Report 2018. **Relatório de Desenvolvimento Mundial de 2018.** Disponível em: <<https://www.worldbank.org/en/publication/wdr2018>>. Acesso em: jan. 2020.

TIPKE, Klaus. **Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes.** Tradução: Furquim, Luiz Dória. Editora, Sergio Antônio Fabris Editor. Porto Alegre, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. **Existe um Princípio Estrutural da Solidariedade?** In Solidariedade Social e Tributação. Coordenadores: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Seabra Marciano. Editora Dialética, São Paulo, 2005.

UZAI, Junior Paulo; COELHO, Jonas Gonçalves: **John Searle e o Realismo Ingênuo.**

VALENTE, Jonas. **Brasil se destaca em uso de pagamentos digitais, segundo pesquisa.** Agência Brasil, 2019. Disponível em <<https://agenciabrasil.ebc.com.br/geral/noticia/2019-08/mais-de-60-dos-brasileiros-usam-meios-digitais-para-pagamentos>> acesso em 04 de outubro de 2020.

WALLACE, A.R. The antiquity of human races as deduced from the theory of natural selection. Anthropological Review, May (1864). Apud. Bizzo, Nelio Marco Vicenzo – **Ensino de Evolução e História do Darwinismo.** Tese de Doutorado. USP 1991.

WIKIPEDIA. **O Mito de Sísifo.** Disponível: <https://pt.wikipedia.org/wiki/O_Mito_de_S%C3%ADsifo> Acesso em: nov. 2019.

_____. **René Descartes.** Disponível: <https://pt.wikipedia.org/wiki/Ren%C3%A9_Descartes> Acesso em: nov 2019.
YAMASHITA, Douglar. Direito Tributário – Uma Visão Sistemática. Editora Atlas S.A., São Paulo, 2014.

YEUNG, Luciana. **Voo de Galinha ou de Águia?** Instituto Millenium, 2014. Disponível em <<https://www.institutomillenium.org.br>>. Acesso em: set. 2018.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **A Evolução Histórica da Teoria da Tributação – Análise das estruturas socioeconômicas na formação do Sistema Tributário.** São Paulo: Saraiva, 2017.

_____. **Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva** – São Paulo. Quartier Latin, 2004.

ZOCKUN, Maria Helena. **Equidade na Tributação. Texto para discussão nº 15 da Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas**. São Paulo, setembro de 2016.