

# **VI ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI**

## **DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I**

**JONATHAN BARROS VITA**

**RAYMUNDO JULIANO FEITOSA**

**CARLOS RENATO CUNHA**

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

**Diretoria - CONPEDI**

**Presidente** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

**Diretora Executiva** - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - UNIVEM/FMU - São Paulo

**Vice-presidente Norte** - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

**Vice-presidente Centro-Oeste** - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

**Vice-presidente Sudeste** - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

**Vice-presidente Nordeste** - Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

**Representante Discente:** Prof. Dra. Sinara Lacerda Andrade - UNIMAR/FEPODI - São Paulo

**Conselho Fiscal:**

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - ESDHC - Minas Gerais

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM - Rio de Janeiro

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - Ceará

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR - São Paulo

**Secretarias**

**Relações Institucionais:**

Prof. Dra. Daniela Marques De Moraes - UNB - Distrito Federal

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM - São Paulo

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie - São Paulo

**Comunicação:**

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - Paraíba

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro - UNOESC - Santa Catarina

**Relações Internacionais para o Continente Americano:**

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

**Relações Internacionais para os demais Continentes:**

Prof. Dr. José Barroso Filho - ENAJUM

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - São Paulo

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicritiba - Paraná

**Eventos:**

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - Minas Gerais

Profa. Dra. Cinthia Obladen de Almendra Freitas - PUC - Paraná

Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS - Mato Grosso do Sul

**Membro Nato** - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UMICAP - Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Carlos Renato Cunha; Jonathan Barros Vita; Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis; CONPEDI, 2023.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-752-6

Modo de acesso: [www.conpedi.org.br](http://www.conpedi.org.br) em publicações

Tema: Direito e Políticas Públicas na era digital

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. VI Encontro Virtual do CONPEDI (1; 2023; Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



# VI ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

## DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

---

### **Apresentação**

O VI Encontro Virtual do CONPEDI foi realizado entre os dias 20 e 24 de junho de 2023, apresentou como temática central “Direito e Políticas Públicas na Era Digital”, sendo realizado em parceria com a Faculdade de Direito de Franca (FDF) e da Faculdades Londrina.

No plano das diversas atividades acadêmicas ocorridas neste encontro, destacam-se, além das palestras e oficinas, os grupos de trabalho temáticos, os quais representam um locus de interação entre pesquisadores que apresentam as suas pesquisas temáticas, seguindo-se de debates.

Especificamente, para operacionalizar tal modelo, os coordenadores dos GTs são os responsáveis pela organização dos trabalhos em blocos temáticos, dando coerência à produção e estabelecendo um fio condutor para organizar os debates em subtemas.

No caso concreto, assim aconteceu com o GT Direito tributário e financeiro I, o qual ocorreu no dia 22 de junho de 2023 das 13h30 às 17h30 e foi Coordenado pelos professores Jonathan Barros Vita, Raymundo Juliano Feitosa e Carlos Renato Cunha.

O referido GT foi palco de profícuas discussões decorrentes dos trabalhos apresentados, os quais são publicados na presente obra, a qual foi organizada seguindo alguns blocos temáticos específicos, que compreenderam os 16 artigos efetivamente apresentados, cujos temas e autores são citados abaixo:

#### Bloco 1- Direitos fundamentais e tributação

1. Mínimo existencial, desigualdade social e o princípio do não confisco: a justiça fiscal como instrumento para a efetivação da dignidade da pessoa humana - Saulo Capelari Junior, Tiago Domingues Brito e Jaime Domingues Brito
2. Princípio da capacidade contributiva x extrafiscalidade - Manuela Saker Morais e Livio Augusto de Carvalho Santos
3. “In tax we trust”: solidariedade social em um mundo pós pandemia - Ana Luiza Godoy Pulcinelli, Tiago Cappi Janini e Ricardo Pinha Alonso

4. A injustiça fiscal: o Robin Hood às avessas - Raymundo Juliano Feitosa, João Hélio de Farias Moraes Coutinho e Gustavo Henrique Maciel de Oliveira

5. O sistema tributário nacional à luz do movimento feminista: como lentes de gênero podem contribuir para uma efetiva justiça tributária - Bianca Tito e Bibiana Terra

#### Bloco 2 - Reforma tributária

6. Reforma tributária: a criação de um imposto sobre valor agregado como proposta para um sistema tributário mais justo e eficiente - Alessandra Rodrigues Pereira

7. O cashback tributário como mecanismo de justiça fiscal na reforma tributária - Daniela Ramos Marinho Gomes, Giovana Aparecida de Oliveira e Thaís Roberta Lopes

#### Bloco 3 - Direito tributário ambiental

8. Meio ambiente e fundamentos teóricos na gestão empresarial de políticas de proteção ambiental - Paulo Joviniano Alvares dos Prazeres, João Vitor Martin Correa Siqueira e Ana Laura Gonçalves Chicarelli

9. Tributação e política ambiental: o IPTU como instrumento de preservação do meio ambiente urbano - Mariana Luíza Pereira do Nascimento

#### Bloco 4 - Direito financeiro

10. O orçamento público e as emendas parlamentares impositivas em nível municipal: limites e possibilidades - Giovani da Silva Corralo e Lucas Monteiro Alves de Oliveira

11. Plano plurianual: deficiências para o planejamento orçamentário de longo prazo - Alexandre Coutinho da Silveira

#### Bloco 5 - Temas residuais

12. Guerra fiscal: reflexos sociojurídicos a partir da proposta de Súmula Vinculante n. 69 do Supremo Tribunal Federal - Diego Francivan dos Santos Chaar, Evelyn Vannelli De Figueredo Castro e Marcela Dorneles Sandrini

13. Oo imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços seria o principal responsável pelos sucessivos aumentos nos preços dos combustíveis? - Francelino das Chagas Valença Junior e Jessica Manuella Duarte Valença

14. Considerações acerca da teoria da incidência econômica tributária sob à conjuntura da digitalização da economia - Antonio Carlos Freitas de Medeiros Junior e Carlos Renato Cunha

15. Imunidade musical e a suposta ofensa ao regime tributário especial da zona franca de Manaus - Paulo Roberto Lyrio Pimenta e Rodrigo Pacheco Pinto

16. Ttokenização de imóveis federais e interlocução entre devedor, PGFN, arrematante e cartórios: desafios ante a ausência de regulamentação de ativos digitais imobiliários no Brasil - Guiomar Rocha Pereira Magalhaes Bittencourt e Jonathan Barros Vita

Tendo como pano de fundo os supracitados artigos, a teoria e a prática se encontram nas diversas dimensões do direito tributário e financeiro, perfazendo uma publicação que se imagina que será de grande valia, dada a qualidade dos artigos e da profundidade das pesquisas apresentadas por diversos e eminentes pesquisadores dos mais variados estados e instituições brasileiras.

Isto ocorre, pois as contribuições teórico-práticas do direito tributário e financeiro têm sido instrumentos multidisciplinares e transversais para melhoria da sociedade e fomento da inovação e sustentabilidade social, (re)criando um caminho para o desenvolvimento brasileiro.

Esse é o contexto que permite a promoção e o incentivo da cultura jurídica no Brasil, consolidando o CONPEDI, cada vez mais, como um importante espaço para discussão e apresentação das pesquisas desenvolvidas nos ambientes acadêmicos da graduação e pós-graduação em direito.

Finalmente, deixa-se aos leitores um desejo de uma boa leitura, fruto da contribuição de um Grupo de trabalho que reuniu diversos textos e autores de todo o Brasil para servir como resultado de pesquisas científicas realizadas no âmbito dos cursos de Pós-Graduação Stricto Sensu de nosso país, representando o Brasil no exterior com bastante importância.

Prof. Dr. Jonathan Barros Vita – Unimar

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP

Prof. Dr. Carlos Renato Cunha – Faculdades Londrina

## **A INJUSTIÇA FISCAL: O ROBIN HOOD ÀS AVESSAS**

## **A INJUSTIÇA FISCAL: O ROBIN HOOD ÀS AVESSAS**

**Raymundo Juliano Feitosa  
João Hélio de Farias Moraes Coutinho  
Gustavo Henrique Maciel de Oliveira**

### **Resumo**

O tema deste artigo refere-se, fundamentalmente, às questões a seguir descritas: "Orçamento urbano cresce em 30%". "A despesa com assistência médica aumenta em 20%". "A greve dos professores entra na terceira semana". "A violência frustra a manifestação pró-direitos previdenciários". Cada classe ou grupo econômico-social quer que o governo gaste mais e mais em mais e mais coisas. Mas ninguém está disposto a pagar novos impostos ou a permitir o aumento dos antigos. E a nível federal os gastos cresceram a ritmo significativamente mais rápido do que cresceu a produção total. Nesse sentido, importa afirmar que este estudo está estruturado em três seções: na primeira tratamos da leitura dos juristas sobre isonomia, tributação e capacidade contributiva; na segunda, apresentamos a leitura dos economistas sobre as três categorias antes mencionadas; e, por fim, a leitura dos filósofos sobre as categorias supracitadas.

**Palavras-chave:** Tributação, Gasto público, Equidade, Justiça fiscal

### **Abstract/Resumen/Résumé**

The theme of this article refers, fundamentally, to the questions described below: "Urban budget grows by 30%". "Expenditure on medical assistance increases by 20%". "The teachers' strike enters its third week". violence thwarts the pro-pension rights demonstration." Each class or economic-social group wants the government to spend more and more on more and more things. But no one is willing to pay new taxes or allow the old ones to rise. federal expenditures grew at a significantly faster pace than total production. economists' reading of the three categories mentioned above, and, finally, the philosophers' reading of the aforementioned categories.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Taxation, Public spending, Equity, Tax justice

## INTRODUÇÃO

O tema deste artigo refere-se, fundamentalmente, às questões a seguir descritas:

"Orçamento urbano cresce em 30%". "A despesa com assistência médica aumenta em 20%". "A greve dos professores entra na terceira semana". "A violência frustra a manifestação pró-direitos previdenciários". (O'CONNOR, 1977, p. 212).

As grandes empresas querem que o governo construa mais estradas; banqueiros e investidores exigem do governo mais empréstimos e investimentos; os pequenos empresários e os agricultores querem mais subsídios; os trabalhadores sindicalizados pressionam por mais previdência social; os grupos pró-direitos previdenciários querem maiores descontos no imposto de renda, mais habitações e melhores serviços de saúde pública; os servidores públicos querem maiores vencimentos e os órgãos governamentais reclamam maiores verbas, (O'CONNOR, 1977, p. 212).

"Pesquisa Gallup: a principal preocupação é a baixa dos tributos"; "O imposto sobre a população flutuante é considerado inconstitucional"; "Os proprietários de imóveis residenciais votaram pela transferência dos tributos para os empresários dos centros urbanos".

As grandes empresas e os investidores ricos querem que os trabalhadores e os pequenos empresários suportem os gastos com a modernização de aeroportos, a expansão da rede viária, o controle da poluição e a distribuição de água. Os pequenos empresários e os proprietários de imóveis querem redução dos impostos sobre propriedade. Os pobres desejam puramente alívio tributário; os assalariados de nível médio reivindicam menor imposto de renda. Os moradores dos subúrbios não querem pagar impostos ao centro urbano em que trabalham, nem admitem que os residentes nestes centros urbanos se beneficiem com os impostos que pagam nos subúrbios, (O'CONNOR, 1977, p. 212).

Cada classe ou grupo econômico-social quer que o governo gaste mais e mais em mais e mais coisas. Mas ninguém está disposto a pagar novos impostos ou a permitir o aumento dos antigos. E a nível federal os gastos cresceram a ritmo significativamente mais rápido do que cresceu a produção total.

Pode até parecer que o texto acima faz referências concretas ao Brasil de hoje, na verdade, trata-se de referências à situação fiscal dos Estados Unidos da América no final dos anos 60.

Fora de dúvida que entre as questões mais recorrentes hoje, do debate fiscal no Brasil, perpassam a problemática supracitada, com pontual enfoque sobre os problemas fiscais dos Estados Unidos nos anos 60.

Nesse sentido, importa afirmar que este estudo está estruturado em três seções: na primeira tratamos da leitura dos juristas sobre isonomia, tributação e capacidade contributiva; na segunda, apresentamos a leitura dos economistas sobre as três categorias antes mencionadas; e, por fim, a leitura dos filósofos sobre as categorias supracitadas.

## **1. AS LEITURAS POSSÍVEIS**

### **1.1 A Leitura dos juristas:**

Capacidade contributiva é o princípio segundo o qual cada cidadão deve contribuir para as despesas públicas na exata proporção de sua capacidade econômica. Isso significa que as despesas públicas devem ser rateadas proporcionalmente entre os cidadãos, uma vez que estes tenham, potencial ou efetivamente, usufruído a riqueza garantida pelo Estado.

Também se aceita como definição do princípio da capacidade contributiva: a divisão equitativa das despesas na medida da capacidade individual de suportar o encargo fiscal.

Para FERNANDO ZILVETTI (2004, p. 134), capacidade contributiva é:

O princípio segundo o qual cada cidadão deve contribuir para as despesas públicas na exata proporção de sua capacidade econômica. (...) Serve esse princípio de instrumento para realizar a igualdade na tributação, atribuindo tratamento desigual aos desiguais, segundo a capacidade individual para arcar com o ônus tributário, daí ser o princípio da capacidade contributiva considerado como um corolário do princípio da igualdade.

Por outro lado, seguindo o mesmo ZILVETTI (2004, p. 80):

"na relação obrigacional entre Estado e o cidadão no campo tributário, a defesa da igualdade na tributação, mediante a equitativa repartição da carga fiscal, é um pressuposto de justiça.

Qualquer esforço de apreensão desse debate no plano doutrinário não irá além do obtido por ZILVETTI. Sem dúvida, o autor procurou aprofundar a análise da temática no âmbito jurídico e conseguiu realizar um trabalho digno dos maiores encômios.

Teve e tem a capacidade contributiva, até hoje, ferrenhos opositores e apaixonados defensores. Há quem entenda, inclusive, que o princípio não tem vitalidade própria, sendo apenas um critério comparativo de repartição dos encargos públicos.

Dentre os brasileiros, destaca-se a crítica de PAULO DE BARROS CARVALHO (p.159), para quem esse princípio não teria vingado na dogmática jurídica. Segundo esse autor, diante das incertezas de conteúdo, que permitem, na mesma medida, uma utilização imprescindível, certa manipulação, o princípio não prospera.

A Corrente doutrinária favorável à sua validade procura justificar o princípio da capacidade contributiva com a teoria do *mínimo existencial*, pois seria tarefa do Estado Social prover o cidadão com suas necessidades básicas de sobrevivência, além de eliminar as desigualdades e os preconceitos (TIPKE; YMASHITA, 2002, pp. 113 e 114).

Neste sentido, lecionam TIPKE e YMASHITA, acerca da profanação do *mínimo existencial*, na seara das violações ao princípio da tributação isonômica, segundo a capacidade contributiva, veja-se:

Isto posto, é de se concluir que o princípio implícito no *mínimo existencial* (art. 1º, III, art. 3º, I e III, e art. 155, § 2º, I, da CF/1988) exige que determinadas mercadorias de primeira necessidade, como vestuário, alimentos da cesta básica e medicamentos, sejam imunes ao ICMS. Neste sentido, assevera Ricardo Lobo Torres que: ‘Quando se tratar de bens necessários à *sobrevivência biológica e social* do cidadão em condições mínimas de *dignidade humana* a tributação não encontra justificativa racional. Parece-nos, como já dissemos alhures, que, não obstante seja omissa a Constituição Federal, é caso de *imunidade tributária*, a garantir o *mínimo existencial*, posto que é um predicado dos *direitos de liberdade* e tem fundamento pré-constitucional’. 33” (Nota 33 – *IPI e o princípio da seletividade*. RDT 18, São Paulo, Dialética, p. 141).

Uma das questões mais debatidas entre os críticos e os defensores do princípio da capacidade contributiva é, sem dúvidas, a de que ele seria apenas, portanto, um mandamento meramente programático e maculado pela inefetividade de seus veículos normativos constitucionais.

## 1.2. A leitura dos economistas:

Para os economistas, inda que com outra linguagem, o princípio da capacidade contributiva, segue sendo o alfa e o ômega nas pautas de uma tributação justa, senão vejamos:

**1.2.1** “Sempre que se menciona o termo “impostos”, surgem de imediato, duas questões: quem vai arcar com a carga tributária — ou seja, como ela será distribuída entre os agentes econômicos – e que fatores são capazes de influenciar essa distribuição?” (SIQUEIRA; RAMOS, 2004, p. 155).

**1.2.1** Em uma das obras mais notáveis de finanças públicas, o hoje clássico "Princípios da Tributação" de FRITZ NEUMARK (1974, 137), constatamos que o autor contesta as objeções feitas à aplicação do postulado da capacidade contributiva, afirmando entre outras coisas que:

As críticas que têm sido aduzidas (...) contra a doutrina do princípio da capacidade contributiva se fundam em dois argumentos principais: de início se fazia finca pé no fato de que a capacidade contributiva e a capacidade impositiva eram conceitos demasiado imprecisos para poder aplicá-los praticamente como critérios da distribuição da carga fiscal. Pelo segundo, utilizado por autores da escola liberal como Hayek, se destacava que a observância desse princípio, sobretudo quando origina uma estruturação progressiva na tributação sobre a renda, equivaleria a um castigo dos economicamente hábeis e eficazes e um prêmio a favor dos economicamente incapazes.

### **1.3 A leitura dos filósofos:**

#### **1.3.1 Equidade vertical: a distribuição de ônus fiscais.**

Todos concordam com a ideia de que o sistema tributário deve tratar os contribuintes de maneira equitativa, mas discordam quanto ao que seja esse tratamento equitativo. Ao se tratar dessa questão, é costume traçar-se uma distinção entre equidade vertical e equidade horizontal. A equidade vertical são as exigências da justiça quanto ao tratamento tributário de pessoas com níveis diversos de renda (ou de consumo, ou de qualquer que seja a base tributária) e a equidade horizontal são as exigências da justiça quanto ao tratamento de pessoas com rendas iguais.

Há muito se reconhece que o sistema tributário tem de levar em consideração a moralidade política ou justiça. Além da eficiência econômica, o valor social a que tradicionalmente se dá peso na formulação de um sistema tributário é a justiça; a tarefa daquele que formula o sistema é a de inventar um esquema que seja ao mesmo tempo eficiente e justo.

### **1.3.2 O princípio do benefício.**

Há uma diferença entre os contribuintes que sem dúvida parece pertinente: o quanto eles se beneficiam dos serviços governamentais. Muitos chegaram à conclusão de que a justiça na tributação requer que os contribuintes paguem impostos na proporção dos benefícios recebidos do governo.

A origem do princípio do talento está nas primeiríssimas versões da teoria da capacidade contributiva. Segundo essa ideia original, a capacidade contributiva das pessoas, chamada também de "faculdade", entendida como uma função de propriedade ou da riqueza. Não há nada de estranho nisso — no sentido literal, a pessoa mais rica é mais capaz de transferir dinheiro para o Estado.

Porém, além dos bens materiais, as pessoas têm o que os economistas chamam e "capital humano": os recursos de conhecimento, habilidade, personalidade, relacionamentos, etc. que as habilitam a agir produtivamente - sendo o caso mais importante dessa ação a obtenção de salários numa economia de mercado.

No decorrer da história, a principal alternativa ao princípio do benefício sempre foi o princípio de que o imposto deve ser cobrado de acordo com a "capacidade contributiva" dos cidadãos. Atualmente, é esse o critério de equidade vertical mais difundido.

Entre os economistas, porém, não é incomum que a ideia de tributação pelo talento seja apresentada como o princípio fundamental de justificação da política tributária. O pensamento é que um esquema tributário ideal, ou o melhor de todos os esquemas, faria uso do princípio do talento.

### **1.3.3 Capacidade contributiva: igualdade de sacrifícios.**

Já vimos que, se a base tributária é a renda obtida de fato, a equidade de se cobrar mais impostos dos que têm mais renda pode ser defendida por um raciocínio simples: os que têm mais dinheiro têm mais capacidade de contribuir.

De acordo com o princípio da igualdade de sacrifícios, o justo esquema tributário distingue os contribuintes de acordo com sua renda e pede mais dos que têm mais, de modo a garantir que cada contribuinte arque com a mesma perda de bem-estar — ou seja, de modo que o custo real, e não o custo monetário seja o mesmo para todos.

#### **1.3.4 A equidade horizontal.**

Ao passo que o rótulo "equidade vertical" se refere a uma questão normativa, o rótulo "equidade horizontal" afirma uma conclusão normativa: as pessoas que têm a mesma renda (ou qualquer outro critério de avaliação econômica) devem pagar a mesma quantia em impostos. Entretanto, a verdade é que essas duas dimensões da equidade tributária não são realmente distintas. A equidade horizontal é simplesmente uma consequência lógica de qualquer resposta tradicional à questão da equidade vertical.

A justiça tributária tem de ser inserida no contexto de uma teoria global da justiça social e dos objetivos legítimos do governo.

#### **1.3.5 As duas funções da tributação**

A tributação tem duas funções principais. (1) Ela determina que proporção dos recursos da sociedade vai estar sob o controle do governo para ser gasta de acordo com algum procedimento de decisão coletiva, e (2) que proporção será deixada, na qualidade de propriedade pessoal, sob o arbítrio de indivíduos particulares. Essa é a *repartição entre o público e o privado*. Essa é a distribuição, (São Paulo, 2000). Ao menos, é assim que se preconiza qualquer sistema tributário de bases ocidentais: determinar do todo produzido (riqueza) o que deve ver público e o que deve ser privado, ainda que exista, e desta forma ser concretiza o processo democrático, muita discussão para ser chegar um a "decisão coletiva", que legitime todo o procedimento da tributação, macrometricamente considerado.

Há uma complicação que notaremos agora e depois deixaremos de lado: nem todos vão "consumir" na mesma medida cada um desses bens públicos. A Guarda Costeira e o serviço de previsão de furacões, por exemplo, não têm grande valor para os moradores de Nebraska. As artimanhas dos políticos podem às vezes lidar com esses problemas de maneira rápida e expedita, uma vez que são muitos os bens públicos que competem pelos recursos disponíveis, (São Paulo, 2000).

Nesse contexto, vale a reprodução da lição de VALCIR GASSEN (2012, pp.150 e 151):

Nota-se, ainda hoje, que grande parte dos cidadãos brasileiros, e, até mesmo, dos políticos - concebe finalidade da tributação como a obtenção de receitas pelo estado, e nada mais. Os que assim procedem enxergam apenas a face mais evidente do poliédrico e, portanto, multifacetado fenômeno tributário. Desta maneira, ignoram - e, no caso dos agentes políticos, subutilizam - o enorme potencial do tributo como instrumento de realização imediata - e não apenas mediata, por meio da obtenção de recursos financeiros - de inúmeras finalidades estatais fundamentais.

Pouco mais adiante, GASSEN explica (2012, p.158):

Dentre as potencialidades extrafiscais da tributação mencionadas no tópico anterior, encontra-se aquela de atuar como instrumento de justiça social. Nessa perspectiva, os tributos contribuem para a redução da excludente e cruel desigualdade socioeconômica entre os cidadãos, buscando a concretização do direito fundamental à igualdade substancial, e não meramente formal.

Trata-se da finalidade é distributiva da tributação, ou, em outras palavras, do escopo de redistribuir a riqueza dos *mais ricos* para os *mais pobres*, por meio de tributos, objeto do presente estudo.

Evidente que somente há sentido em se fala numa finalidade redistributiva da tributação, tal como referido, sob um paradigma filosófico-ideológico que admita a intervenção do Estado na economia com o desígnio de realizar a justiça social.

## **2. QUEM PAGA PELOS BENS PÚBLICOS. MITOS DA TRIBUTAÇÃO.**

A discussão sobre quem financia o Estado passa pelo debate teórico do tamanho do Estado (deve ser mínimo ou deve, ao menos, atender concretamente o “mínimo essencial”?) e da distribuição da carga tributária entre os membros da sociedade.

As bases da atual matriz teórica que respalda a construção dos principais fundamentos das finanças públicas têm sua origem no pensamento dos economistas clássicos e que foram consolidadas na vertente neoclássica.

A arrecadação tributária de 2005 das três esferas de governo, por base de incidência dos tributos. Estima-se que a carga tributária do Brasil alcançou 35,4% do PIB, em 2005.

Os dados revelam que, do montante de R\$ 685,9 bilhões arrecadados no ano passado, a maior parte dos tributos tem como base de incidência o consumo, totalizando R\$ 402,8 bilhões, equivalentes a 59% da arrecadação tributária das três esferas de governo (federal, estadual e municipal).

Como o consumo é proporcionalmente decrescente em relação à renda, conforme ela aumenta, prejudica mais os contribuintes de menor poder aquisitivo. O resultado deste cenário é uma carga tributária regressiva, significando que o Estado brasileiro é financiado pelas classes de menor poder aquisitivo e pelos trabalhadores, com a população de baixa renda suportando uma elevada tributação indireta.

Estudo realizado com base na pesquisa de Orçamento Familiar (POF) do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), de 1996, revela que no Brasil, quem ganha até dois salários mínimos gasta 26% de sua renda no de tributos indiretos, ao passo que o peso da carga tributária para as famílias como renda superior a trinta salários mínimos corresponde apenas 7%.

A POF 2002/2003 mostra, de outra banda, que essa regressividade vem aumentando: as famílias com renda de até dois salários mínimos passaram a ter uma carga tributária indireta de 46% da renda familiar, enquanto aquelas com renda superior a trinta salários mínimos gastam 16% da renda em tributos indiretos.

O aumento da carga tributária indireta ocorreu, principalmente, em virtude das modificações ocorridas na legislação da Cofins. Em 1998, diante do agravamento da crise financeira no Brasil, que nos levou a firmar um acordo com o FMI, o Governo Federal lançou um “pacote fiscal”, incluindo um conjunto de medidas visando a aumentar arrecadação e assegurar superávit primário fiscal, em 1999, de R\$ 31 bilhões (3,1% do PIB).

Entre as muitas medidas anunciadas no “pacote 51”, que permitiu ao governo assegurar as chamadas “receitas extraordinárias”, destaca-se a alteração da legislação Contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e da Cofins. No governo Lula, a Lei nº 10.833/2004 instituiu a não-cumulatividade e elevou a alíquota da contribuição da Cofins de 3% para 7,6%.

Um princípio consagrado por estudiosos e escrito na nossa Carta Magna é o da capacidade contributiva - requisito essencial para o critério de justiça fiscal - que, associado aos princípios da progressividade e da seletividade, tende a assegurar uma tributação proporcionalmente maior para quem auferir rendimentos mais elevados, detém maior patrimônio e consome produtos menos essenciais.

Nesse caso, os tributos diretos que incidem sobre a renda e o patrimônio são os que atendem (em tese) melhor a esse requisito. Já os tributos indiretos que incidem sobre bens e serviços, independentemente da capacidade econômica de quem os adquire, acabam agravando mais pesadamente a renda de pessoas e famílias que destinam maior parcela de seus ganhos ao consumo.

O aumento da carga tributária brasileira foi obtido, basicamente, com tributos cumulativos sobre o consumo, como a Cofins e a CPMF, além do aumento não legislado do Imposto de Renda das Pessoas Físicas (IRPF), congelando a tabela e as deduções do Imposto de Renda (IR).

A elevação da arrecadação tributária, no entanto, não se destinou para os serviços públicos, mas para cobrir - e apenas em parte - os juros e a amortização da dívida pública, que cresceu exponencialmente nos últimos dez anos.

A carga tributária é um indicador que expressa a relação entre o volume de recursos, que o Estado extrai da sociedade sob a forma de impostos, taxas e contribuições para financiar as atividades que se encontram sob sua responsabilidade e o Produto Interno Bruto (PIB).

O problema central que deve ser aprofundado não é somente o tamanho da carga tributária no Brasil. A questão-chave é quem paga essa conta, ou seja, quem financia o Estado brasileiro?

A Teoria das Finanças Públicas preconiza que os tributos, em função de sua incidência e de seu comportamento em relação à renda dos contribuintes, podem ser regressivos, progressivos e proporcionais.

Os indiretos incidem sobre a produção e o consumo de bens e serviços, sendo passíveis de transferência para terceiros, em outras palavras, para os preços dos produtos adquiridos pelos consumidores. Eles é que acabam pagando de fato o tributo, mediado pelo contribuinte legal: empresário produtor ou vendedor.

Trata-se do “fetiche” do imposto: o empresário nutre a ilusão de que recai sobre seus ombros o ônus do tributo, mas se sabe que ele integra a estrutura de custos da empresa, terminando, via de regra, sendo repassado aos preços. Os tributos indiretos são regressivos, (OLIVEIRA, 2009).

ADAM SMITH, em a *Riqueza das Nações*, fixou quatro princípios para a configuração de uma tributação ótima e dentre estes, destaca-se “os indivíduos devem contribuir para a receita do Estado na proporção de suas capacidades de pagamento, ou seja, em proporção a seus rendimentos” (2015; p.173 e 174).

Como já observado por muitos autores, “No Brasil, os impostos sobre o consumo representam uma parte substancial da arrecadação. Essa forte tributação do consumo explica-se, parcialmente, pela acirrada competição tributária”.

Tendo como objeto de estudo as finanças públicas dos Estados Unidos da América no final dos anos 60, JAMES O'CONNOR, (1977, p. 212), escreveu:

Por um lado, o imposto de renda não pode ser transferido aos lucros; por outro, o imposto é progressivo na forma, embora regressivo ou proporcional no conteúdo. assim, o mito da "equidade tributária" poderia ser preservado.

### **2.1 A incidência tributaria no Brasil: progressividade do sistema tributário.**

“Oficialmente, o Brasil tem um sistema tributário progressivo. No entanto, parece existir um consenso geral de que ele é muito menos progressivo do que a legislação tributária sugere, havendo até mesmo aqueles que o acham regressivo.” (SIQUEIRA; RAMOS, 2004, p. 165).

### **2.2 A distribuição da carga tributária.**

“Os estudos sobre a incidência tributária no Brasil são unânimes em afirmar que a participação dos tributos sobre bens e serviços na arrecadação total é muito mais representativa que a dos tributos sobre a renda e patrimônio.” (SIQUEIRA; RAMOS, 2004, p. 169).

No texto para discussão nº 804 do IPEA (Brasília, 2001), sob o título “Tributação, Distribuição de Renda e Pobreza: Uma Análise dos Impactos da Carga Tributária Sobre Alimentação nas Grandes Regiões Urbanas Brasileiras”, os autores iniciam o estudo observando que uma área que não têm sido objeto de estudos é a referida à tributação e aos impactos sobre a distribuição de renda.

É bem verdade que reconhecem o fato da péssima distribuição ser a maior responsável pelas iniquidades e mesmo que o sistema fosse progressivo — no modelo brasileiro - os impactos seriam rigorosamente reduzidos no tocante a melhoras significativas.

Aludem, também, a um estudo realizado por WERNECK VIANNA *et ali*, texto para discussão nº 790 do IPEA (Brasília, 2001), a partir de dados de 1996, por meio do qual buscou-se apresentar as estimativas da carga tributária que recaia sobre as aquisições de medicamentos realizadas pelas famílias, objetivando-se a confrontação dos valores pagos em impostos com os rendimentos familiares médios.

### **2.3 Quem paga a conta pública?**

O Brasil tem uma carga tributária elevada e crescente. Porém temos que considerar ainda mais o fato de que tal carga quando distribuída pela sociedade, penaliza quem ganha menos.

### **2.4 Receita pública: quem paga e quem se beneficia no país.**

Na obra seminal de MURPHY e NAGEL (São Paulo, 2000), *O Mito da Propriedade*, os autores dedicam o capítulo inicial ao estudo da capacidade contributiva; na verdade, buscam eles o tratamento analítico da equidade tributária, a partir do que intitulam de critérios tradicionais.

Para os referidos autores, o valor justiça se constitui na moralidade política no sistema tributário. Portanto, a teoria econômica mesmo fornecendo informações essenciais (São Paulo, 2000, p. 16), por si só, não pode não pode determinar uma escolha entre eles.

Além da eficiência econômica, o valor social que dá peso na formulação de um sistema tributário é a justiça. Em consequência, um sistema tributário tem que ser: eficiente e justo.

A distribuição do ônus tributário é o *quid* da tributação. A prova mais evidente está referida ao seguinte, é total o consenso relativo à ideia de que o sistema tributário deve tratar os contribuintes de maneira equitativa. Porém, os problemas surgem quando temos a necessidade de fixar em que consiste tal sistema equitativo. Os economistas tratam dessa questão, distinguindo de plano, *equidade vertical* e *equidade horizontal*. No primeiro caso a questão referida a situação de pessoas com diferentes níveis de renda. (São Paulo, 2000, p. 18); no segundo, estamos diante de exigências de justiça entre pessoas com rendas iguais. Para enfrentar a análise do problema, propõem: um imposto fixo individual. De toda sorte, há de se considerar que a noção de capacidade contributiva é muito vaga e tem sido interpretada de diferentes maneiras.

O Brasil explora muito pouco o potencial dos impostos sobre o patrimônio, que por suas características estão diretamente relacionados à riqueza ou à sua transferência. Num país onde se tem uma distribuição de renda muito favorável às camadas mais ricas da população, é de se esperar uma distribuição ainda pior da riqueza entre as diversas camadas sociais. (VALCIR GASSEN; 2012, p. 268).

O não aproveitamento do potencial tributário desses impostos acaba por supertributar a atividade econômica através de impostos e contribuições que oneram a produção, elevando preço e diminuindo nossa competitividade externa. (VALCIR GASSEN; 2012, p. 268)

Neste pisar, já caminhando para uma conclusão, é de se constatar que a elite brasileira, na comparação internacional, carece de embasamento para sua lamúria, pois no dizer sintético da jornalista MARIANA SCHREIBER: “rico é menos taxado no Brasil do que na maioria do G20”, BBC Brasil (14/03/2014). Nesse contexto, é inequívoca a constatação da perversa e elevada regressividade do sistema tributário brasileiro, (SALVADOR, 2016).

Para além da regressividade do sistema, há de se ressaltar uma “dupla ofensa” à sociedade, como o faz ALEXANDRE SALEMA (JOÃO PESSOA, p. 127):

“Em resumo, a lógica da atual política tributária redundava dupla ofensa à sociedade: primeiro, a disposição estatal de reduzir significativamente a tributação incidente sobre a atividade econômica privada, distribuindo a carga tributária sobre toda a sociedade, o que representa redução significativa da renda individual; e segundo, a supressão dos recursos tributários pagos pela sociedade, direcionando-os às camadas sociais mais favorecidas”.

#### **IV - CONCLUSÕES: O ROBIN HOOD ÀS AVESSAS.**

1. O Estado há de cobrar tributos de quem efetivamente pode suportá-lo.

2. No ambiente dos estudos jurídicos, majoritariamente, nós contentamos com o padrão retórico dos textos normativos sobre tributação e olímpicamente viramos às costas para a realidade, onde a regressividade tributária, contribui fortemente para tornar mais perversa a distribuição de rendas.

3. O longo debate teórico e até mesmo as bases constitucionais sobre o tema em debate, não têm sido capazes de criar as condições efetivas para o estabelecimento de padrões mais aceitáveis de tributação, no sentido de realizar justiça fiscal.

4. Por outro lado, colocando um olhar mais direto sobre conceitos e categorias que permeiam o debate, e em especial este texto, cabe enfrentar por exemplo as questões que envolvem a capacidade contributiva, no tocante ao peso retórico que possui, uma vez que considerando as mais distintas concepções sobre esta categoria conceitual, existe ainda, forte crença que seus postulados e bases são capazes de conduzir, se devidamente observados, a um padrão aceitável de justiça fiscal, todavia, no plano concreto, não se efetiva; basta observar a questão do Imposto de Renda no Brasil, a partir dos dados constantes neste texto.

5. A prova mais cabal das limitações da capacidade contributiva, no caso no Brasil, está referida, como demonstrado no texto, e reiterado em boa parte da literatura sobre a questão objeto de estudo é a distribuição da carga tributária, entre impostos diretos e indiretos, onde estes últimos, respondem por mais de 53%, onerando assim, os mais pobres.

6. Portanto, o caráter regressivo da carga tributária, a despeito das exigências constitucionais de regressividade, pelo menos expressa no imposto de renda, concorre fortemente para a concentração de renda.

7. O cenário pelo lado da tributação é de forma inequívoca a negação de qualquer equidade (horizontal e vertical); agravando-se tal situação pelo lado do gasto, uma vez que, quem normalmente paga a conta pública não é necessariamente quem dela se beneficia.

## **V – BIBLIOGRAFIA.**

CARVALHO, Paulo de Barros. *Sobre os princípios constitucionais tributários*, in RT nº 55, p.159.

FERREIRA, Alexandre Henrique Salema. *Política tributária e justiça social: relações entre tributação e os fenômenos associados à pobreza*. João Pessoa: EDUEP, 2007.

GASSEN, Valcir. *Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira. Diálogos sobre Estado, Constituição e Tributação*. Brasília: Editora Consulex, 2012.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

MAGALHÃES, Luís Carlos G. de (Coord.); TOMICH, Frederico Andrade; SILVEIRA, Fernando Gaiger; WERNECK VIANNA, Salvador; SAFATLE, Leandro; OLIVEIRA, Alexandre Batista de; e DOURADO, Rodrigo. “*Tributação sobre Gastos com Saúde das Famílias e do Sistema Único de Saúde: Avaliação da Carga Tributária sobre Medicamentos, Material Médico-Hospitalar e Próteses/Órteses*”. TEXTO PARA DISCUSSÃO n. 790. IPEA - Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO E GESTÃO. Brasília, 2001. [http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2231/1/TD\\_790.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2231/1/TD_790.pdf) Acesso em: 22 ago. 2017.

MAGALHÃES, Luís Carlos Garcia de; SILVEIRA, Fernando Gaiger; TOMICH, Frederico Andrade; e WERNECK VIANNA, Salvador. “*Tributação, Distribuição de Renda e Pobreza: Uma Análise dos Impactos da Carga Tributária Sobre Alimentação nas Grandes Regiões Urbanas Brasileiras*”. TEXTO PARA DISCUSSÃO n. 804. IPEA - Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada - MINISTÉRIO DO PLANEJAMENTO, ORÇAMENTO E GESTÃO. ISSN 1415-4765. Brasília, 2001. [http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1960/1/TD\\_0804.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1960/1/TD_0804.pdf) Acesso em: 22 ago. 2017.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O Mito da Propriedade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005.  
NEUMARK, Fritz. *Princípios de La Imposición*. Obras Basicas de Hacienda Pública. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Hacienda, 1974.  
O'CONNOR, James. *USA: a crise do Estado capitalista* (The fiscal crisis of the state). Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1977.

OLIVEIRA, Fabrício. *Economia e política das finanças públicas: uma abordagem crítica da teoria convencional, à luz da economia brasileira*. São Paulo: Hucitec, 2009.

SALVADOR, Evilásio. “*Artigo de Evilásio Salvador discute o regressivo sistema tributário brasileiro*”. Publicado em 17/10/2016. Instituto de Estudos Socioeconômicos – INESC. <http://www.inesc.org.br/noticias/noticias-gerais/2016/outubro/artigo-de-evilasio-salvador-discute-o-regressivo-sistema-tributario-brasileiro>

SIQUEIRA, Marcelo Lettieri; RAMOS, Francisco S.. Incidência Tributária. In: BIDERMAN, Ciro; Arvate, Paulo (org.). Economia do Setor Público no Brasil. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

SIQUEIRA, Rozane Bezerra de; Nogueira, José Ricardo; Barbosa, Ana Luiza de Holanda. Elsevier, 2015. “*Teoria da tributação ótima*”. <https://docslide.com.br/documents/teoria-da-tributacao-otima.html> Acesso em: 22 ago. 2017.

ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.