II ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Copyright © 2020 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

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
Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG – Minas Gerais
Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS – Sergipe
Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul
Secretário Executivo - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - Unimar/Uninove – São Paulo

Representante Discente – FEPODI
Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo

Conselho Fiscal:
Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de
Janeiro Prof. Dr. Aires José Rover - UFSC – Santa Catarina
Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP – São Paulo
Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF – Distrito Federal
(suplente)
Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP – São Paulo (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais
Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM – São Paulo
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR – Ceará
Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM– Distrito Federal
Relações Internacionais para o Continente Americano
Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG – Goías
Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia
Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão
Relações Internacionais para os demais Continentes
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná
Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo
Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB – Paraíba

Eventos:
Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch (UFSM – Rio Grande do
Sul) Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho (Unifor –
Ceará)
Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (Fumec – Minas Gerais)

Comunicação:
Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro (UNOESC – Santa Catarina
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho (UPF/Univali – Rio Grande do
Sul Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara (ESDHC – Minas Gerais

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP – Pernambuco

D597

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

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2020.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-65-5648-167-8
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Direito, pandemia e transformação digital: novos tempos, novos desafios?

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. II Encontro Virtual do CONPEDI (2: 2020 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34

CONPEDI

Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito Florianópolis
Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br

II ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

Novamente nos encontramos a distância, no denominado II Encontro Virtual do CONPEDI. Não poderíamos negar a ansiedade que nos rodeia pela volta da decantada normalidade até para que possamos, novamente, nos reunir e congraçar pessoalmente em nossos eventos. Entretanto, enquanto tal procedimento não se faz possível, nos reunimos remotamente e fazemos o possível (e muitas vezes além disso) para que nossa atividade acadêmica, na área da pós graduação em Direito no Brasil, continue e evolua como tem acontecido nos últimos anos. O tema proposto para o II Encontro do CONPEDI virtual não poderia ser mais apropriado, sem embargo das dificuldades imanentes a tal fato. A pandemia do Corona Vírus. É fundamental não se descurar atualmente tratando de qualquer assunto, mormente na área do Direito, que não seria associado à crise sanitária que toda humanidade enfrenta. No que diz respeito ao objeto do GT de Tributário e Financeiro (I e II), o que percebemos, além da qualidade sempre crescente dos trabalhos propostos, foi um fato inédito. A despeito do GT abranger o direito tributário e financeiro, normalmente nos eventos anteriores artigos com conteúdo de direito financeiro eram exceção, não significando quase nada dentro dos demais artigos que se voltavam, precipuamente, para o direito tributário, especialmente para tratar de tributos em espécie. Neste evento, em ambos GT´s aferimos uma quantidade tal de artigos com viés para o direito financeiro que se aproximou de quase metade daqueles propostos. A questão orçamentária, portanto, chamou a atenção de muitos participantes que se preocuparam em apresentar não só reflexões maduras e bem organizadas, bem como também em propor soluções quanto à gestão dos escassos recursos financeiros dos entes públicos, a execução orçamentária ou mesmo mecanismos de contenção das fraudes fiscais. Mas não apenas se pensou na questão fundamental para a sobrevivência do Estado, como a aferição de receitas e seu direcionamento de gastos. Apresentaram-se também vários trabalhos voltados para a sempre e presente "reforma tributária" que, independente de encontro ou congresso, virtual ou presencial, se faz companhia a todo nós que militamos na área tributária. E, considerado o momento particularmente sensível quanto às necessidades de melhor equacionamento da distribuição de competências tributárias e sua arrecadação de receitas, não deixando de lado a preocupação com eventual aumento de carga tributária sob os auspícios de uma roupagem reformadora, a chamada reforma, muito debatida em 2020, mas sem qualquer avanço efetivo, ficou para as calendas gregas dos próximos anos.

No mais, agradecemos e parabenizamos todos os participantes do eventual virtual pela demonstração clara de ousadia intelectual e destemor em provocar os pilares que se assentam

os fundamentos do direito financeiro e tributário cujos elementos, básicos e secundários, devem ser necessariamente repensados e reformulados a vista da crise de saúde e financeira que toda a sociedade enfrenta e o Estado, enquanto sua estrutura organizacional, inexoravelmente reflete.

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Universidade FUMEC

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - Universidade Católica de Pernambuco

Nota técnica: Os artigos do Grupo de Trabalho Direito Tributário e Financeiro II apresentados no II Encontro Virtual do CONPEDI e que não constam nestes Anais, foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals (https://www.indexlaw.org/), conforme previsto no item 7.1 do edital do Evento, e podem ser encontrados na Revista de Direito Tributário e Financeiro. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

A POLÍTICA PÚBLICA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA, SUA REGRESSIVIDADE E AS DESIGUALDADES SOCIAIS.

BRAZILIAN PUBLIC TAX POLICY, ITS REGRESSIVENESS AND SOCIAL INEQUALITIES.

Flávio Couto Bernardes [1]
Thiago Seixas Salgado [2]

Resumo

O artigo analisa a tributação como mecanismo de política pública para o planejamento da atividade financeira do Estado. A partir deste referencial, examina-se a estrutura regressiva do sistema tributário nacional, que não observa adequadamente a isonomia e a capacidade contributiva como princípios vetores do Estado Democrático de Direito. Examina-se, ainda, que a justiça fiscal deve ser complementada pela redistribuição de renda, que também se concretiza pela adoção de políticas públicas que efetivem os direitos fundamentais. Com uma metodologia indutiva e com revisão bibliográfica, pretende-se analisar como a política tributária atual do País potencializou a situação das desigualdades sociais.

Palavras-chave: Tributação, Brasil, Regressividade, Desigualdade, Justiça tributária

Abstract/Resumen/Résumé

The article analyzes taxation as a public policy mechanism for planning the State's financial activity. Based on this framework, the regressive structure of the national tax system is examined, which does not adequately observe isonomy and contributory capacity as principles of the Democratic Rule of Law. It is also examined that fiscal justice must be complemented by the redistribution of income, which is also achieved through the adoption of public policies that make fundamental rights effective. With an inductive methodology and a bibliographic review, intended to analyze how the country's current tax policy has enhanced the situation of social inequalities.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Taxation, Brazil, Regressivity, Inequality, Tax justice

---

[1] Doutor, Mestre e Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais. Professor do Programa de Pós Graduação da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais.

[2] Graduado em direito pela PUC-MG. Pós graduado em direito pela PUC MG

Introdução

O sistema tributário brasileiro, comumente analisado sob a perspectiva da alta carga tributária brasileira, tem sido apontado como um dos mais injustos do mundo não só por este critério, mas também em razão da sua regressividade e da má utilização dos recursos arrecadados. A situação se agrava quando se considera que os serviços públicos essenciais são demandados pela parcela da população com menor poder aquisitivo, dependente das políticas públicas estatais[1].

Enquanto uma vertente política vê na arrecadação tributária a oportunidade para o Estado, em conjunto com a sociedade que suporta a carga tributária, promover o fim das nossas desigualdades sociais, outra vertente critica com veemência o tamanho da carga e o tamanho do Estado, como se o tamanho diminuto do Estado, por si só, permitisse uma inexorável e imediata redução da carga tributária. Ambas as vertentes, por pressuposição, são contra a má utilização dos recursos públicos e aceitam que alguns serviços, os ditos essenciais, sejam custeados e diretamente prestados pelo Estado.

O presente artigo não pretende analisar qual seria o melhor tamanho do Estado, mas sim como a política tributária atual contribui para a manutenção de uma das maiores desigualdades sociais do mundo[2]. Tal fato se tornou evidente mesmo após o país ter realizado, nas últimas três décadas, significativos aumentos nos investimentos públicos em serviços essenciais nos quais parcela significativa da população, antes marginalizada e totalmente desprovida de acesso a bens mínimos, passou a ter melhores condições de vida.

A melhoria da condição de vida da população mais pobre, resultado direto do aumento dos investimentos públicos que também dinamizaram a economia e permitiram ao Brasil tornar-se uma potência mundial em termos econômicos, não resultou na eliminação das desigualdades sociais, que ainda permanecem, independentemente do retrocesso econômico dos últimos 5 anos.

---

[1] MARTINS, Marcelo Maiolono. Sistema tributário injusto. 2009. Ano 6. Edição 52 - 05/07/2009. https://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&view=article&id=1240:reportagens-materias&Itemid=39.

[2] Reforma Tributária Necessária. Justiça fiscal é possível: subsídios para o debate democrático sobre o novo desenho da tributação brasileira. 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.

O aumento da riqueza, embora tenha favorecido a população mais pobre, não permitiu uma acentuada diminuição das desigualdades sociais, como poderia se esperar neste contexto econômico. Uma das hipóteses para isso não ter ocorrido foi a manutenção de um sistema tributário excessivamente regressivo, que transferiu a incidência tributária para o consumo em detrimento do patrimônio e da renda, acabando por implementar uma política pública de arrecadação baseada no incentivo ao consumo para se sustentar (FAGNANI, 2018)

Não é possível afirmar, e nem é a pretensão deste artigo, que a mesma carga tributária final, desde que mais justa[3] – menos regressiva, que tributasse mais o patrimônio e a renda em detrimento do consumo – diminuiria a desigualdade social abissal da sociedade brasileira[4], inclusive através da promoção do desenvolvimento econômico.

No entanto, pretende-se analisar se a política tributária atual adotada pelo Brasil tem papel significativo na manutenção da desigualdade social, considerando o momento em que se discute novamente a reforma tributária. Mudanças adequadas poderão corrigir distorções no formato do custeio do Estado Fiscal pelos detentores de maior capacidade contributiva, promovendo a redistribuição da renda através não só de transferência direta de recursos, mas especialmente pela adoção de políticas públicas sociais efetivas no seu resultado para aqueles que mais dependem da administração pública, ou seja, os que participaram do custeio suportando um menor encargo tributário.

A tributação como política pública

De acordo com SECCHI[5], *"uma política pública é uma diretriz elaborada para enfrentar um problema público (Secchi, 2013)"*, o qual, por sua vez, *"é usualmente definido como a distância entre o status quo e uma situação ideal possível para a realidade pública (Sjoblom, 1984; Secchi, 2013)"*.

[3] Conforme será visto à frente, trataremos por *mais justa* a carga tributária que respeita os princípios constitucionais da igualdade e da capacidade contributiva, valendo-se do instrumento da progressividade.
[4] Sobre o tema, é imprescindível a leitura de SCHWARCZ, Lilia Moritz. Sobre o autoritarismo brasileiro. São Paulo: Companhia das Letras, 2019; SOUZA, Jessé. Ralé brasileira: quem é e como vive. Belo Horizonte: Editora UFMG, 2009; e CARVALHO, José Murilo de. Cidadania no Brasil – o longo caminho. Rio de Janeiro : Civilização Brasileira, 2016.
[5] SECCHI, Leonardo. Análise de Políticas Públicas: Diagnóstico de Problemas, Recomendação de Soluções. São Paulo: Cengage Learning, 2016. Página.

Apesar da expressão *política pública* ser um conceito abstrato, não restam dúvidas que a política tributária adotada por determinado ente com poder de tributar visa enfrentar um problema público que é, a uma só vez, permitir a arrecadação dos recursos necessários para o custeio do Estado e, portanto, dos serviços públicos que esse provém, quanto a medida *mais justa* com a qual cada pessoa deve, compulsoriamente, responsabilizar-se por esse custeio.

De acordo com FREITAS JUNIOR e SEABRA DE GODOI[6]:

> *Obras gerais (BALEEIRO, 2010; SOUSA, 1964) e tratadísticas (SÁINZ DE BUJANDA, 1977; TORRES, 2009) sobre o direito financeiro e tributário fornecem úteis definições introdutórias sobre o que seria a política fiscal e tributária. Baleeiro afirma que a ciência das finanças, enquanto ciência social aplicada, daria vazão a uma ou mais políticas, entendidas no sentido de "diretrizes sociais concretizadas numa série de medidas práticas" (BALEEIRO, 2010, p. 33). A visão de Rubens Gomes de Sousa ressalta a íntima relação da política fiscal ou financeira com a política em sentido amplo e com a ciência econômica em sentido estrito: caberia à política financeira "escolher, dentre os elementos econômicos cuja existência seja indicada pela economia financeira, aqueles que devam ser utilizados em cada caso particular", sempre escolhendo os meios "que estejam mais de acordo com o tipo [político] particular de Estado de que se trate" (SOUSA, 1964, p. 17-18). A mesma ideia desses clássicos autores brasileiros é explicitada pelo professor espanhol Sáinz de Bujanda, ao afirmar que os formuladores da política financeira-tributária buscam formular e aplicar as medidas que devem ser adotadas no manejo dos instrumentos financeiros e tributários para que estes "provoquem precisamente o tipo de efeitos que se reputam desejáveis, em função de certas metas previamente definidas" (SÁINZ DE BUJANDA, 1977, p. 173).Em uma frase, o objeto central da política tributária são as perguntas – logicamente anteriores e antecedentes ao estabelecimento de um acabado sistema tributário – O que se deve tributar? Quem e como se deve tributar? Que objetivos devem ser buscados com a tributação? (MIGUEZ, 2017).Em suma, a política fiscal e tributária utiliza-se de conceitos, modelos, doutrinas e técnicas econômico-financeiras para criar e alterar ambientes institucionais buscando atingir determinados objetivos. Sendo assim, percebe-se claramente que a política fiscal e tributária encara o direito financeiro e tributário não como normas já criadas que demandam aplicação concreta, mas como instrumentos em produção ou a serem produzidos (in fieri), daí*

[6] FREITAS JÚNIOR, Efigênio de; SEABRA DE GODOI, Marciano. O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL PRETENDE ASSUMIR PODERES DE UM TÍPICO ÓRGÃO DE POLÍTICA TRIBUTÁRIA? Revista Brasileira de Sociologia do Direito, volume 7, 2020, < http://revista.abrasd.com.br/index.php/rbsd/article/view/422/227>

> *a sua perspectiva de lege ferenda, relativa a uma lei que ainda está por fazer ou por criar (TORRES, 2009, p. 169).*

A análise da tributação como política pública prescinde de análises políticas, em que pese, como tem sido tratado nesse artigo, a intenção de não adentrar em tal seara. O que se busca, por outro lado, é saber se a nossa política tributária, independentemente de qual viés político se adota, tem contribuído ou não para a manutenção da enorme desigualdade social existente no país, ou se ela pouco impacta na necessária redução da desigualdade social (Martins, 2009).

Uma primeira premissa seria a de que a política tributária, ao tributar mais o consumo do que a renda e o patrimônio, contribui sim para a manutenção da desigualdade social. Afinal, mesmo com o aumento dos investimentos públicos em serviços básicos, eles ainda são insuficientes para atender aos anseios mais básicos da população. Além disso, as famílias mais ricas continuam detendo parcela muito significativa da riqueza da nação (POCHMANN, 2010), o que demonstra que este investimento decorre não de contribuição proporcionalmente maior das pessoas que estão no topo da pirâmide, mas sim de uma maior redistribuição dos recursos públicos arrecadados por meio do aumento da carga tributária, especialmente da tributação sobre o consumo, que passou a contemplar quase a metade do total de receitas arrecadados.

Quer isso dizer que uma maior gravação da renda e do patrimônio das pessoas mais ricas geraria a mesma quantidade de recursos que o Estado conseguiu prover nas últimas décadas para aumentar os investimentos nos serviços públicos essenciais? Ainda que não se atinja a referida equação de imediato, necessária a implantação de mudanças que permitam diminuir as desigualdades na arrecadação tributária, de forma que o custeio do Estado reflita, na maior medida, a capacidade contributiva da população.

Por outro lado, após analisar a tributação como política pública destinada a resolver uma questão de ordem pública (SECCHI, 2016) que todas as modificações pelas quais o sistema tributário passou nos últimos tempos tiveram um resultado positivo no aumento da arrecadação dos valores necessários ao custeio das despesas públicas, mas não o fez respeitando os princípios constitucionais da igualdade tributária e da capacidade contributiva, uma vez que a carga tributária incidiu sobre o consumo, que não observa com exatidão a condição econômica para fins de uma justiça fiscal que se pretende no paradigma de um Estado Democrático de Direito.

É possível dizer, portanto, que a política pública tributária brasileira é muito eficiente na cobrança – se for levado em consideração o aumento dos recursos, mas absolutamente contraditório no cumprimento firmado no desiderato dos princípios constitucionais tributários da isonomia e da capacidade contributiva – se for levado em consideração que a tributação sobre o consumo aumentou muito mais do que a tributação incidente sobre o patrimônio e a renda.

Por mais que o governo atual tenha uma clara opção pelo liberalismo econômico, não tem sido visto, assim como aconteceu nas propostas anteriores, qualquer tentativa de se instituir, no barulhento, mas pouco produtivo processo de reforma tributária instaurado no país, qualquer tentativa de melhorar a questão da *justiça tributária*[7].

Não há previsão de redução da carga tributária, mesmo porque não se mostra viável no contexto de desiquilíbrio fiscal constatado nos últimos exercícios, contudo a reforma tributária apresentada enveredou-se pelo mesmo caminho de eleger, como prioritária, a reforma da tributação incidente sobre o consumo, e não aquela incidente sobre o patrimônio e a renda. E o fez propondo aumento de alíquota, ou seja, atacando um dos problemas desta tributação, que é a deletéria complexidade, mas sem se preocupar com o seu tamanho em relação a outras atividades e situações que poderiam demandar maior atenção no momento em que se discute a complexidade do sistema.

De acordo com PISCITELLI (2019), além da relativamente baixa tributação sobre a renda, constata-se no Brasil uma baixa tributação sobre propriedade imobiliária, assim como soe acontecer em diversos outros países em desenvolvimento. O mesmo pode ser dito em relação às heranças, cuja alíquota máxima, raramente adotada pelos Estados-membros, foi fixada no máximo de 8%[8].

Independentemente da vertente política ou dos discursos políticos, não restam dúvidas que uma política tributária pode manter os mesmos níveis de arrecadação que outra, sendo mais ou menos complexa. Muito se tem discutido – e efetivamente proposto – sobre uma simplificação visando a optimização tanto para quem arrecada quanto para quem contribui. Mas pouco tem sido proposto em relação ao fim da regressividade do sistema, de modo que a questão central que o presente artigo se propôs a analisar pouco deverá ser impactada com as propostas de reforma tributária – ou com a *nova política tributária* – em discussão.

---

[7] PISCITELLI, Tathiane. Reforma tributária e o horizonte da Justiça. <https://valor.globo.com/legislacao/fio-da-meada/post/2019/04/reforma-tributaria-e-o-horizonte-da-justica.ghtml >

[8] Resolução nº 09, de 1992 – Senado Federal.

A notória regressividade do sistema tributário e a ausência de expectativas em relação à mudança desse paradigma

O Brasil vivenciou nas últimas três décadas um aumento expressivo dos investimentos públicos em serviços essenciais e também no papel do Estado como indutor do desenvolvimento social e responsável pela diminuição da pobreza extrema[9]. Apesar de ainda haver muito por fazer, vários indicadores demonstram que o aumento do investimento público resultou em melhoria considerável na condição de vida das pessoas, o que (também) foi possível por causa do aumento na arrecadação tributária.

Índices importantíssimos para o desenvolvimento sócio econômico, tais como a redução da mortalidade infantil, o aumento na expectativa de vida e os índices de analfabetismo[10] tiveram incremento importante, sobretudo quando comparado a outros países em situação similar nos referidos indicadores.

A carga tributária brasileira saltou nesse período de índices que variavam entre 20 e 25 por cento do PIB, no início da década de 90, para índices que atualmente estão próximos dos 35% do PIB. Trata-se de patamar similar ao dos países mais ricos do mundo, nos quais o Estado assume papel mais efetivo na execução dos serviços essenciais e na promoção de uma efetiva igualdade social[11].

A crítica que recai sobre esses números decorre de um antagonismo lógico: como pode um país com carga tributária tão alta, assemelhada à de países mais desenvolvidos, ter tanta pobreza e serviços públicos essenciais e não essenciais de qualidade tão baixa, ainda insuficientes mesmo com todos os consideráveis avanços que ocorreram nas últimas décadas? Daí também surge uma dúvida de ordem prática: como reduzir a carga tributária se ainda há tanto por fazer, se ainda há tanta pobreza e insuficiência de recursos para a prestação de serviços públicos tão essenciais?

Por mais que as pretensões possam convergir na intenção da redução da carga tributária, o cenário de estabilidade fiscal anteriormente mencionado inviabiliza sua adoção num curto espaço de tempo, especialmente quando as entregas públicas relativas aos direitos fundamentais sociais e ao desenvolvimento econômico ainda estão distantes

---

[9] POCHMANN, Marcio. Novo padrão de mudanças sociais no Brasil. ARTÍCULO NUSO Nº DEZEMBRO 2010: https://nuso.org/articulo/novo-padrao-de-mudancas-sociais-no-brasil/

[10] Duque, Daniel. Educação no Brasil: um diagnóstico das últimas décadas: https://www.eusoulivres.org/artigos/educacao-no-brasil-um-diagnostico-das-ultimas-decadas/

[11] FAGNANI (2018).

do mínimo almejado para a realidade econômica do país. Logo, o planejamento de políticas públicas tributárias adequadas, assim entendidas aquelas que sejam a expressão maior de um sistema tributário pautado na justiça fiscal, torna-se imprescindível na sua imediatidade institucional.

O que, afinal, há de *injusto* ou *condenável* no sistema tributário nacional além do tamanho da carga? O que pode ser *melhorado* para que mudanças legislativas e de planejamento tributário estatal possam torna-lo mais *justo*?

Para responder a essa pergunta, é necessário primeiro delimitar o que seria um sistema justo, e o que seria necessário para o nosso sistema tributário ser *mais justo* do que o sistema atual. Sem se aprofundar na discussão filosófica do significado do termo *justiça*, cuja complexidade extrapola os objetivos desse artigo, parte-se da afirmação de que a justiça fiscal é aquela condizente com o preceito contido no art. 145, parágrafo primeiro, da Constituição Federal, isto é, que na sua arrecadação tenha como fundamento os princípios constitucionais da isonomia e da capacidade contributiva.

Um sistema mais justo, dessa forma, seria aquele que se atentasse para à capacidade contributiva dos contribuintes, sendo, portanto, mais igualitário. Uma das formas de atentar à capacidade contributiva e ser mais igualitário é ser progressivo, ou seja, atingir progressivamente quem tem mais condição de contribuir para o custeio dos serviços públicos essenciais.

Uma das principais características que desvirtua o sistema tributário vigente é exatamente o que se apresenta como seu caráter excessivamente regressivo (FAGNANI, 2018) que contraria os princípios constitucionais acima apontados. Quanto mais progressiva a tributação, pressupõe-se que mais igualitária ela será. Quanto mais respeito houver em relação à capacidade contributiva, pressupõe-se que mais igualitária a tributação será, pois gravará, afinal de contas, aqueles que tem melhor condição econômica de contribuir para o custeio do Estado e, consequentemente, dos serviços públicos essenciais a cargo deste.

Um sistema regressivo, por outro lado, desrespeita uma premissa básica do princípio da igualdade tributária, pois grava de forma mais contundente aqueles que tem menos condições de arcar com o custeio do Estado, e não aqueles que tem mais capacidade contributiva, ou seja, uma maior capacidade de arcar com a carga fiscal.

Também existem questões de ordem prática que influem na regressividade do nosso sistema tributário. Afinal de contas, dada a complexidade das relações econômicas e as possibilidades de sonegação, muitas vezes o Estado busca mecanismos mais fáceis

de arrecadação tributária, pouco se importando se eles são mais ou menos justos, se respeitam ou não, afinal, o princípio da capacidade contributiva, da igualdade e da progressividade.

Não raras vezes o que se viu nos últimos anos foi a instituição de mecanismos visando facilitar a arrecadação tributária, em prol de uma optimização que justificaria eventuais injustiças na tributação. Exemplos dessa *praticidade* tributária existem aos montes, tais como o alargamento da base de cálculo de vários tributos, a instituição de regimes de substituição tributária, a ampliação das hipóteses de retenção antecipada, a dificuldade e a criação de empecilhos para a recuperação e/ou creditamento de tributos ou valores pagos a maior, dentre outros.

As situações jurídicas dos referidos exemplos, na maior parte de constitucionalidade e legalidade duvidosa, acabaram sendo tomadas para facilitar a arrecadação dos tributos incidentes sobre o consumo, ou seja, que adotam a citada base econômica como aspecto de materialidade para a transferência de recursos entre sujeito ativo e passivo da obrigação tributária.

No entanto, ao se tributar operações jurídicas incidentes sobre o consumo de bens e serviços, atinge-se com idêntica e, portanto, indevida carga tributária, tantos os contribuintes com maior ou como os de menor condição econômica. A conjugação de uma maior facilidade para os órgãos de arrecadação proporcionou deliberada e equivocada política pública incentivando que essa forma de tributação fosse utilizada prioritariamente pelas administrações públicas.

Logo, a tributação sobre o consumo[12] passou a compreender quase a metade do total de receitas arrecadas por meio da tributação, o que repercutiu no aumento significativo da carga tributária nas últimas três décadas, como destacado acima (FAGNANI, 2018). Enquanto os países desenvolvidos concentram sua arrecadação tributária na renda e no patrimônio, por constituírem base econômica que permite a individualização da capacidade contributiva através da progressividade fiscal, o Brasil subverteu o sólido mecanismo de justiça fiscal experimentado há muito pelos Estados, em prejuízo da camada menos favorecida de sua população.

[12] BERNARDES, F. C.; SOUZA, Pilar ; ELÓI, Paula Coutinho . Afinal, o que são tributos sobre o consumo?. In: MURTA, Antônio Carlos Diniz Murta; MACEI, Demetrius N; FEITOSA, Raymundo J. R.. (Org.). Direito Tributário. XXII Encontro Nacional do CONPEDI/UNINOVE. 1ed.Florianópolis: FUNJAB, 2013, v. , p. 214-243.

Para ilustrar quão grave é a denominada regressividade fiscal oriunda da tributação incidente sobre o consumo, basta exemplo simples: uma família que ganha até 5 salários mínimos, certamente gasta praticamente sua receita para prover seu sustento básico. Já uma família com o mesmo número de pessoas, que tenha receita mensal correspondente a 20 salários mínimos, por mais que assuma despesa maior em bens e serviços, certamente terá mais condições de auferir algum rendimento, aqui entendido como acréscimo patrimonial. Proporcionalmente e de maneira geral, quanto maior a receita auferida também se amplia sua melhor condição financeira, isto é, haverá maior capacidade contributiva.

Afinal de contas, determinados bens e serviços possuem o mesmo preço e serão consumidos pela mesma Família, independentemente de sua condição financeira (a passagem de ônibus tem o mesmo preço para ambas, como o material de construção e assim por diante). No entanto, estes produtos ou serviços são onerados da mesma forma tanto para a família de maior poder aquisitivo com para as demais que dela se diferenciam (FAGNANI, 2018).

Não se discute que as pessoas mais pobres se utilizam mais dos serviços públicos gratuitos se comparada às pessoas mais ricas. E nem que existem isenções e benefícios para produtos da cesta básica, por exemplo, reduzindo a tributação incidente sobre o consumo de maior necessidade. Em contrapartida, o consumo de bens mais sofisticados, não raras vezes, submete-se a uma tributação mais excessiva, o que acabaria por equalizar – ou mitigar – os malefícios da tributação sobre o consumo. Assim deveria ser, como preconiza o princípio constitucional da seletividade, expressamente previsto para o IPI e para o ICMS.

Por que não gravar um pouco mais a renda e o patrimônio das famílias que ganham 40 salários mínimos, para usar o mesmo exemplo, em vez de manter um sistema tão complexo e incapaz de gerar uma justiça tributária minimamente aceitável? Será que um sistema mais progressivo não permitiria às famílias mais pobres ter uma sobra maior após consumir os bens de que mais necessitam, sem prejudicar demasiadamente a tributação das famílias mais ricas?

Fato é que se o Brasil possui uma carga tributária final semelhante à de nações mais desenvolvidas, a tributação sobre o consumo no Brasil é maior do que a que se verifica nos países que compartilham os percentuais mais altos de carga tributária. Nestes países, todavia, a tributação sobre a renda e o patrimônio são consideravelmente maiores do que a que se verifica no Brasil, surgindo um paradoxo de difícil explicação. Se alguns

dos países mais desenvolvidos do mundo conseguem prover melhores serviços públicos com uma carga tributária final semelhante, por que o Brasil insiste em uma modelo tão regressivo, que claramente afronta os princípios constitucionais tributários?

Como tema complexo que é, esse artigo, repita-se, não tem nenhuma pretensão de dizer se a mesma carga tributária instituída de uma forma mais justa resultaria no mesmo estágio de desenvolvimento econômico e social alcançado pela nossa sociedade. A tentação de dizer que um sistema tributário mais justo promoveria um desenvolvimento social e econômico maior do que o atual existe, mas não será desenvolvida neste restrito espaço. Mas uma questão parece clara, indene de dúvidas: um sistema regressivo, por mais que gere receitas e estas receitas contribuam para a promoção de políticas públicas, pouco impactou na diminuição da desigualdade social abissal da nossa sociedade.

A destinação da arrecadação como critério imprescindível para uma maior justiça tributária

Por muito tempo se pensou que a capacidade contributiva seria atingida apenas pela maior gravação de quem possui mais condições de contribuir para o custeio do Estado. Bastaria, nesse sentido, que os mais ricos pagassem proporcionalmente mais para que o princípio constitucional da igualdade tributária e da capacidade contributiva fossem verificados.

Esta pressuposição levava em consideração uma diferenciação acadêmica que se desenvolveu ao longo de muitos anos e que visava separar o direito financeiro do direito tributário. Tal separação, sob a perspectiva acadêmica, perdurou e em certa medida ainda perdura, tendo cada campo atingido uma autonomia suficiente para segregar o estudo da atividade financeira do Estado, designada normalmente pela expressão *finanças públicas* – a parte da arrecadação e a parte da destinação do produto arrecadado – de forma independente.

Essa diferenciação, na prática, acaba por desconsiderar que de nada adiantará gravar a riqueza de uma pessoa que possui mais condições se o produto da arrecadação não for utilizado em benefício de quem mais precisa. A progressividade no recolhimento dos tributos não tornará uma sociedade mais justa e menos desigual se os recursos arrecadados não forem destinados a quem mais precisa dos recursos públicos, ou seja, à população mais pobre, que tem menos condições de contribuir para o custeio do Estado.

As alíquotas progressivas do IPTU, por exemplo, a despeito de ainda se submeterem a uma progressividade muito singela, não terão a mesma repercussão social se apenas os moradores de determinada região possuírem saneamento, iluminação pública, segurança, como as demais funções atribuídas à administração pública. Isto porque, apenas se estará vertendo a arrecadação para aqueles que possivelmente a realizaram com maior intensidade, acentuando ainda mais as desigualdades sociais.

Se um sistema tributário gravar de forma mais elevada – proporcionalmente, é claro – os mais ricos e utilizar os recursos para custear os serviços essenciais, como saúde, educação, assistência social e segurança, as pessoas que os usufruem na realidade hoje vivenciada serão diretamente beneficiadas por uma política pública de redistribuição de renda plenamente adequada. Aliás, a melhora dos serviços públicos também tem o condão de aproveitar às pessoas com melhor capacidade contributiva, pois um dos motivos para sua não utilização é a baixa avaliação de sua qualidade, o que não acontecia há algumas décadas atrás.

Ora, que família, independentemente de sua condição econômica, não preferirá utilizar o melhor serviço de educação, o melhor serviço de saúde, ainda mais se for gratuito? Parece ser muito claro que se estes serviços hoje em dia não são utilizados pelas famílias mais ricas em razão da entrega realizada pelo Estado.

Para que uma tributação seja considera *justa*, ou *mais justa*, independentemente da vertente política adotada, ela deverá respeitar a capacidade contributiva de uma forma plena, não só no momento da incidência tributária, mas também no momento da utilização dos recursos arrecadados. Se o fizer, mesmo que sob uma mesma carga tributária final, as chances de haver uma queda na nossa desigualdade social serão enormes, sem, contudo, que isso implique, *a priori*, uma política que desincentive o desenvolvimento econômico e a geração de mais riquezas.

Ademais, a arrecadação tributária deve ser aplicada contemplando os deveres essenciais da administração pública especialmente no cumprimento dos direitos fundamentais de índole social. No entanto, não foi o que se verificou desde a promulgação do texto constitucional, como assinala Bernardes[13]:

[13] BERNARDES, F. C..A Lei de Responsabilidade Fiscal como Instrumento da Gestão Pública. Revista Internacional de Direito Tributário, v. 9, p. 135-155, 2008.

"A vinculação das receitas destes tributos à finalidade que motiva sua instituição constitui regra substancial na realidade financeira do Estado, que o possibilita assegurar a prestação adequada destes serviços públicos sociais. São regras fundamentais à garantia do atendimento deste direito previsto no texto constitucional, resguardado como 'cláusulas pétreas', por não admitir modificações em seu conteúdo.

Entretanto, torna-se necessário enfatizar a atuação condenável da administração pública, respaldada pelos legisladores, que também desviam de sua função de representação do povo ao admitirem o desvio destes recursos para outras finalidades. Na pífia reforma tributária realizada através da promulgação da Emenda Constitucional n. 42/2003, o objetivo principal do governo federal foi ratificar a renovação do dispositivo constitucional que admite a desvinculação de 20% da arrecadação proveniente das contribuições para ser utilizado em outras despesas ou prestações financeiras, notadamente o pagamento de juros da dívida externa. O que foi criado temporariamente está prestes a completar uma década, prejudicando diretamente o povo brasileiro, que não possui um sistema de previdência e assistência social proporcional aos tributos que pagam, distante de se pensar num atendimento digno. E a previdência permanece em déficit!"

Verifica-se, portanto, que a pretendida justiça fiscal depende da conjugação da tributação como meio de custear o Estado em conformidade com a capacidade contributiva, com a redistribuição de renda, permitindo que as políticas públicas efetivem os direitos fundamentais consagrados no texto constitucional.

Conclusão

As desigualdades sociais têm raízes profundas[14], não podendo se atribuir sua existência exclusivamente ao desenho do sistema tributário nacional e à sua indevida aplicação hermenêutica. No entanto, não restam dúvidas que existem relações muito importantes entre um sistema que não observa os principais princípios constitucionais da isonomia tributária e da capacidade contributiva, estruturantes dos modelos de verdadeiros Estados Democráticos e Sociais de Direito.

Um sistema tributário que deixa de tributar de forma mais gravosa a renda e o patrimônio dos cidadãos, por si só, já seria questionável por deixar de onerar as bases

[14] Sobre o tema, vide SOUZA (2009), CARVALHO (2016) e SCHWARCZ (2019).

econômicas em que se consegue individualizar a condição econômica do sujeito passivo da relação jurídica tributária. Não chega a ser o exercício de uma competência tributária negativa, mas já traz em si uma contradição difícil de ser explicada, ainda mais em um cenário de crise fiscal.

Neste cenário que se vislumbra que o aumento da tributação sobre o consumo em prol de uma praticidade tributária mostrou sua faceta positiva para os interesses fiscais do Estado, mas acabou por penalizar a população de menor poder financeiro. Isso porque o consumo de bens e serviços submete-se a uma tributação maior do que a renda e o patrimônio na composição da carga tributária, sendo que o mecanismo da seletividade, usado apenas no IPI e no ICMS (não atingindo o ISS, além das contribuições do PIS e da COFINS), não permite aferir individualmente a exata capacidade contributiva do contribuinte.

Quando uma política pública adota e incentiva uma tributação maior sobre o consumo, e ao mesmo tempo o incentiva, estar-se-á diante de uma ação deliberada do Estado em prol de um signo de riqueza que iguala o cidadão-contribuinte independentemente de se identificar sua capacidade contributiva, já que a presunção pelo bem ou serviço consumido não permite esta dinâmica, própria da progressividade fiscal utilizada nos tributos incidentes sobre o patrimônio e a renda.

Essa política pública tributária, portanto, acaba por gravar quem tem menos recursos para contribuir para o custeio do Estado, permitindo às pessoas que tem mais recursos o acúmulo de riquezas por não contribuir para o custeio do Estado na exata proporção de sua capacidade contributiva. Este cenário indubitavelmente dificulta a redução das desigualdades sociais com as quais se depara o país.

Não há a pretensão de se dizer, vale mais uma vez a ressalva, que uma melhor calibragem na incidência tributária permitiria o mesmo desenvolvimento sócio econômico e a mesma geração de riquezas que o país vivenciou nas últimas décadas. Por mais que seja provável pensar que sim, não existem fundamentos empíricos capazes de dizer, por exemplo, se uma tributação maior sobre o patrimônio, a renda e as heranças, somada a uma tributação menor sobre o consumo, permitiria atingir idêntico desenvolvimento.

Poucas dúvidas existem, por outro lado, em relação à possibilidade de um sistema menos regressivo, que respeite mais o princípio da capacidade contributiva, ser fator que irá promover a redução das desigualdades sociais, a partir do momento que o custeio do

Estado realmente observe com maior probabilidade a condição econômica de cada cidadão-contribuinte.

Como não é possível instituir uma política tributária pautada por um regime político blindado contra a corrupção e a má gestão, vislumbra-se, ao menos, que o sistema tributário cumpra minimamente os preceitos constitucionais que foram instituídos para assegurar a almejada justiça tributária. E esse sistema só será alcançado quando as pessoas que detém maiores títulos de riqueza se submeterem a uma tributação proporcionalmente maior do que a população com condição econômica mais reduzida.

Não adiantará, todavia, tributar progressivamente a renda e o patrimônio, em detrimento do consumo, se o produto arrecadado não for utilizado em benefício dos serviços essenciais, os quais acabam por beneficiar quem mais precisa. Quanto mais recursos forem empregados nos serviços essenciais, melhores serão as condições de vida e dignidade de quem deles precisa, promovendo a redistribuição de renda através de uma adequada política pública social e desenvolvimentista.

Se o sistema tributário brasileiro se pautar por essa premissa, estar-se-á diante de uma sociedade que, além de contribuir de forma mais equânime, poderá diminuir a desigualdade social que desde sempre assola a nação brasileira[15]. Isto se daria por meio de uma verdadeira política pública tributária, pautada na redução da carga tributária incidente sobre o consumo, na ampliação e melhor distribuição daquela incidente sobre a renda e o patrimônio, sempre conjugada com a redistribuição de renda através da execução de serviços públicos essenciais, sempre mais demandados por aqueles que participaram menos intensivamente da arrecadação tributária, possibilitando a redução das acentuadas desigualdades sociais hoje existentes.

Bibliografia

CARVALHO, José Murilo de. Cidadania no Brasil – o longo caminho. Rio de Janeiro : Civilização Brasileira, 2016.

DUQUE, Daniel. Educação no Brasil: um diagnóstico das últimas décadas. Disponível em:<https://www.eusoulivres.org/artigos/educacao-no-brasil-um-diagnostico-das-ultimas-decadas/>

[15] Sobre o tema, vide SOUZA (2009), CARVALHO (2016) e SCHWARCZ (2019).

FAGNANI, Eduardo (organizador). Reforma Tributária Necessária. Justiça fiscal é possível: subsídios para o debate democrático sobre o novo desenho da tributação brasileira. ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018.

FREITAS JÚNIOR, Efigênio de; SEABRA DE GODOI, Marciano. O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL PRETENDE ASSUMIR PODERES DE UM TÍPICO ÓRGÃO DE POLÍTICA TRIBUTÁRIA? Revista Brasileira de Sociologia do Direito, volume 7, 2020. Disponível em: <http://revista.abrasd.com.br/index.php/rbsd/article/view/422/227.>

MARTINS, Marcelo Maiolono. Sistema tributário injusto. 2009. Ano 6. Edição 52 - 05/07/2009. Disponível em <https://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&view=article&id=1240:reportagens-materias&Itemid=39>.

PISCITELLI, Tathiane. Reforma tributária e o horizonte da Justiça. Disponível em: <https://valor.globo.com/legislacao/fio-da-meada/post/2019/04/reforma-tributaria-e-o-horizonte-da-justica.ghtml>

POCHMANN, Marcio. Novo padrão de mudanças sociais no Brasil. ARTÍCULO NUSO Nº DEZEMBRO 2010. Disponível em: <https://nuso.org/articulo/novo-padrao-de-mudancas-sociais-no-brasil/>

Resolução nº 09, de 1992 – Senado Federal.

SCHWARCZ, Lilia Moritz. Sobre o autoritarismo brasileiro. São Paulo: Companhia das Letras, 2019.

SECCHI, Leonardo. Análise de Políticas Públicas: Diagnóstico de Problemas, Recomendação de Soluções. São Paulo: Cengage Learning, 2016.

SOUZA, Jessé. Ralé brasileira: quem é e como vive. Belo Horizonte: Editora UFMG, 2009.

Sites pesquisados

https://www1.folha.uol.com.br/mercado/2020/08/reforma-corta-r-70-bi-em-beneficios-fiscais-e-pode-elevar-carga-tributaria.shtml

https://economia.uol.com.br/noticias/redacao/2020/07/21/governo-bolsonaro-entrega-reforma-tributaria.htm.

https://g1.globo.com/mg/minas-gerais/noticia/2020/04/24/quase-tres-meses-apos-fortes-chuvas-que-destruiram-bh-obras-continuam-na-avenida-tereza-cristina.ghtml

https://www.uol.com.br/ecoa/ultimas-noticias/2020/02/20/por-que-brasil-e-o-setimo-pais-mais-desigual-do-mundo.htm

https://valor.globo.com/brasil/noticia/2019/11/28/ibge-mortalidade-infantil-cai-no-brasil-mas-segue-longe-de-padrao-desenvolvido.ghtml.

https://valor.globo.com/brasil/noticia/2019/11/28/expectativa-de-vida-ao-nascer-aumenta-no-brasil-para-763-anos-aponta-ibge.ghtml.

https://valor.globo.com/live/noticia/2020/08/14/tributacao-de-dividendos-nao-tira-investidor-do-pais-diz-eduardo-moreira.ghtml.