

VII ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

ALINE TEODORO DE MOURA

JONATHAN BARROS VITA

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

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 - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - FMU - São Paulo

Diretor Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

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 - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

Representante Discente: Prof. Dr. Abner da Silva Jaques - UPM/UNIGRAN - Mato Grosso do Sul

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte

Prof. Dr. Fernando Passos - UNIARA - São Paulo

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Claudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná

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

Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal

Comunicação:

Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina

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

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

Relações Internacionais para o Continente Americano:

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

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

Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM - São Paulo

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Profa. Dra. Gina Vidal Marcílio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Claudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI - Santa Catarina

Eventos:

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

Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina

Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

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

D597

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

Coordenadores: Aline Teodoro de Moura; Antônio Carlos Diniz Murta; Jonathan Barros Vita – Florianópolis: CONPEDI, 2024.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-996-4

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: A pesquisa jurídica na perspectiva da transdisciplinaridade

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. VII Encontro Virtual do CONPEDI (1: 2024 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



VII ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

Aos membros da comunidade de pesquisadores em Direito:

Com grande satisfação, sob a coordenação dos Professores Doutores Aline Teodoro de Moura (Universidade do Grande Rio), Antônio Carlos Diniz Murta (Universidade FUMEC) e Jonathan Barros Vita (Universidade de Marília), apresentamos os 18 trabalhos que compõem o Grupo de Trabalho Direito Tributário e Financeiro II, realizado no âmbito do VII Encontro Virtual do CONPEDI. Este GT tem como objetivo a promoção da discussão aprofundada de temas relevantes para a área, reunindo pesquisadores de todo o Brasil.

Os trabalhos abordam uma ampla gama de temas, como questões conceituais, inovações sociolegislativas e propostas de reforma legislativa. A diversidade dos estudos demonstra a riqueza e a pujança da pesquisa em Direito Tributário e Financeiro.

O GT oferece uma oportunidade valiosa para aprofundar o conhecimento sobre temas relevantes da área. Os artigos apresentados abordam questões de grande importância para a pesquisa jurídica e para o debate acadêmico, pois promovem o diálogo entre pesquisadores, tendo como norte a sociedade e o Direito. O GT reúne pesquisadores de diferentes instituições e regiões do país, possibilitando o intercâmbio de ideias e experiências.

É possível afirmar que o CONPEDI é uma referência na pesquisa em Direito, diante da qualidade dos trabalhos apresentados, o que reafirma seu compromisso com a promoção da excelência acadêmica.

Convidamos a todos os participantes a lerem os artigos com atenção e a participarem dos debates. Nesse contexto, apresentamos a lista completa dos 18 trabalhos apresentados no GT-40:

1. REFLEXÕES SOBRE A EVOLUÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA NA DEFINIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO ISSQN NA CONSTRUÇÃO CIVIL. O artigo analisa a evolução da jurisprudência sobre a definição da base de cálculo do ISSQN na construção civil, identificando as principais tendências e seus impactos na tributação do setor. A pesquisa

contribui para a compreensão da dinâmica das relações entre o Poder Judiciário e a Administração Pública na esfera tributária, além de fornecer subsídios para a aplicação prática do ISSQN.

2. **INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA NO GANHO DE CAPITAL EM OPERAÇÕES COM CRIPTOMOEDAS: UM ENSAIO ACERCA DO MOMENTO DE SUA REALIZAÇÃO.** O artigo discute a incidência do Imposto sobre a Renda no ganho de capital em operações com criptomoedas, examinando os diferentes momentos em que a realização do ganho pode ocorrer. A pesquisa busca contribuir para a elucidação de um tema ainda controverso na doutrina e na jurisprudência, orientando os contribuintes e profissionais da área sobre a tributação de criptoativos.

3. **ANÁLISE DA CIDE-COMBUSTÍVEL: TREDESTINAÇÃO E IMPLICAÇÕES ECONÔMICAS.** Este artigo analisa a CIDE-Combustível sob a ótica da sua destinação e das implicações econômicas dessa tributação. A pesquisa contribui para o debate sobre o papel da CIDE-Combustível na arrecadação de receitas para o financiamento de políticas públicas, além de avaliar seus impactos no preço dos combustíveis e na competitividade da economia brasileira.

4. **SOLIDARIEDADE SOCIAL: REFLEXOS NO DEVER DE PAGAR TRIBUTOS E NA PROGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA.** O artigo examina os reflexos da solidariedade social no dever de pagar tributos e na progressividade tributária. A pesquisa contribui para a compreensão do papel da solidariedade na construção de um sistema tributário mais justo e equânime, além de analisar os desafios da aplicação prática desse princípio no âmbito tributário.

5. **A CONCENTRAÇÃO DA RENDA E RIQUEZA NO BRASIL, OS BLOQUEIOS INSTITUCIONAIS E AS “REFORMAS TRIBUTÁRIAS”: SERÁ QUE O JOGO PODE MUDAR?** O artigo analisa a relação entre a concentração da renda e riqueza no Brasil e as reformas tributárias propostas nos últimos anos. A pesquisa identifica os bloqueios institucionais que dificultam a implementação de reformas mais progressivas, além de discutir as perspectivas de mudança nesse cenário.

6. **INTERPRETAÇÃO ECONÔMICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO E A ANÁLISE ECONÔMICA DO DIREITO: DISTINÇÕES NECESSÁRIAS.** O artigo diferencia a interpretação econômica do Direito Tributário da análise econômica do Direito, destacando

os métodos e objetivos de cada uma delas. A pesquisa contribui para a compreensão dos diferentes instrumentos disponíveis para a análise das normas tributárias, orientando a aplicação do Direito Tributário em situações complexas.

7. AS IMPLICAÇÕES DA EMENDA CONSTITUCIONAL N. 132 DE 2023 NO REGIME DO SIMPLES NACIONAL. O artigo analisa as implicações da Emenda Constitucional nº 132/2023 para o regime do Simples Nacional. A pesquisa identifica as principais mudanças introduzidas pela emenda e seus impactos para as microempresas e empresas de pequeno porte, além de avaliar os desafios da implementação dessas mudanças.

8. A INFLUÊNCIA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NA ESTRUTURAÇÃO DA MATRIZ TRIBUTÁRIA. O artigo examina a influência da capacidade contributiva na estruturação da matriz tributária brasileira. A pesquisa contribui para o debate sobre a justiça fiscal e a progressividade do sistema tributário brasileiro, além de analisar os desafios da aplicação do princípio da capacidade contributiva na prática.

9. IMPOSTO TERRITORIAL RURAL: EXTRAFISCALIDADE E EFETIVIDADE DO TRIBUTO. O artigo analisa a extrafiscalidade do Imposto Territorial Rural (ITR) e sua efetividade como instrumento de política pública. A pesquisa contribui para o debate sobre o papel do ITR na promoção do desenvolvimento rural e na redução das desigualdades sociais no campo, além de avaliar a efetividade do tributo na consecução de seus objetivos.

10. O PROCESSO LEGISLATIVO TRIBUTÁRIO A PARTIR DA EMENDA CONSTITUCIONAL 132, DE 2023: OS NOVOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS E A CIÊNCIA DA LEGISLAÇÃO. O artigo analisa os novos princípios constitucionais introduzidos pela Emenda Constitucional nº 132/2023 e sua influência no processo legislativo tributário. A pesquisa contribui para a compreensão das novas regras que disciplinam a elaboração de leis tributárias, além de analisar os desafios da aplicação desses princípios na prática.

11. CÓDIGO DE DEFESA DO CONTRIBUINTE: POLÍTICA DE JUSTIÇA TRIBUTÁRIA. Este artigo examina o Código de Defesa do Contribuinte como instrumento de política de justiça tributária. A pesquisa contribui para o debate sobre os direitos dos contribuintes e a efetividade da justiça fiscal no Brasil, além de analisar os desafios da aplicação do Código de Defesa do Contribuinte na prática.

12. A EXTRAFISCALIDADE COMO MECANISMO DE ENFRENTAMENTO DE FATORES DE VULNERABILIDADE QUE ATINGEM A RELAÇÃO JURÍDICA

TRIBUTÁRIA. O artigo analisa a extrafiscalidade como mecanismo de enfrentamento de fatores de vulnerabilidade que atingem a relação jurídica tributária. A pesquisa contribui para o debate sobre a função social do tributo e a proteção dos direitos dos contribuintes mais vulneráveis, além de analisar os desafios da aplicação da extrafiscalidade na prática.

13. SUBVENÇÃO PARA INVESTIMENTOS: ALTERAÇÕES RECENTES, DÚVIDAS ANTIGAS. Este artigo analisa as alterações recentes na legislação sobre subvenção para investimentos e as dúvidas que persistem sobre a aplicação desse regime. A pesquisa contribui para a compreensão das regras que disciplinam a concessão de subvenções para investimentos, além de analisar os desafios da aplicação dessas regras na prática.

14. CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE NO ÂMBITO TRIBUTÁRIO: O IMPACTO DA FLEXIBILIZAÇÃO DA COISA JULGADA NAS RELAÇÕES TRIBUTÁRIAS DE TRATO SUCESSIVO. O artigo analisa o impacto da flexibilização da coisa julgada nas relações tributárias de trato sucessivo, à luz do controle de constitucionalidade. A pesquisa contribui para o debate sobre a segurança jurídica e a modulação dos efeitos das decisões judiciais no âmbito tributário, além de analisar os desafios da aplicação da flexibilização da coisa julgada na prática.

15. COOPERATIVE COMPLIANCE, ECONOMIA DIGITAL E GESTÃO TRIBUTÁRIA MUNICIPAL. O artigo examina a relação entre o cooperative compliance, a economia digital e a gestão tributária municipal. A pesquisa contribui para o debate sobre a modernização da administração tributária municipal no contexto da economia digital, além de analisar os desafios da implementação do cooperative compliance nesse contexto.

16. INCENTIVOS FISCAIS E MEIO AMBIENTE: COMO A EXTRAFISCALIDADE PODE CONTRIBUIR COM A REALIZAÇÃO DA LOGÍSTICA REVERSA. O artigo analisa como a extrafiscalidade pode contribuir para a realização da logística reversa por meio de incentivos fiscais. A pesquisa contribui para o debate sobre a utilização de instrumentos tributários para a proteção do meio ambiente, além de analisar os desafios da implementação de incentivos fiscais para a logística reversa na prática.

17. DRAWBACK NO AGRONEGÓCIO E OS BENEFÍCIOS TRAZIDOS PELA PORTARIA SECEX Nº 295/24. Este artigo analisa os benefícios trazidos pela Portaria SECEX nº 295/24 para o regime de drawback no agronegócio. A pesquisa contribui para a compreensão das novas regras do drawback no agronegócio, além de analisar os impactos dessas regras para o setor.

18. POLÍTICAS PÚBLICAS DE BENEFÍCIOS FISCAIS PARA PESSOAS COM DEFICIÊNCIA (PCD'S): A NECESSIDADE DA DISCRICIONARIEDADE ADMINISTRATIVA CONTEMPLAR POR ISONOMIA OS PORTADORES DE DOENÇAS RENAIAS CRÔNICAS. O trabalho analisa as políticas públicas de benefícios fiscais para pessoas com deficiência (PCD's) à luz da isonomia, com foco na necessidade de contemplar por igual os portadores de doenças renais crônicas. A pesquisa contribui para o debate sobre a justiça fiscal e a inclusão social, defendendo a ampliação da abrangência das políticas públicas de benefícios fiscais para garantir a igualdade de oportunidades para todas as pessoas com deficiência, independentemente da natureza de sua deficiência.

Os 18 trabalhos que compõem o GT-40 - Direito Tributário e Financeiro II - demonstram a riqueza e a diversidade da pesquisa em curso na área. Esperamos que a apresentação desses trabalhos contribua para o conhecimento e o debate sobre temas relevantes para o Direito Tributário e Financeiro.

Agradecemos a todos os participantes do GT.

Atenciosamente,

Coordenação do GT Direito Tributário e Financeiro II.

A CONCENTRAÇÃO DA RENDA E RIQUEZA NO BRASIL, OS BLOQUEIOS INSTITUCIONAIS E AS “REFORMAS TRIBUTÁRIAS”: SERÁ QUE O JOGO PODE MUDAR?

THE CONCENTRATION OF INCOME AND WEALTH IN BRAZIL, INSTITUTIONAL BLOCKADES AND "TAX REFORMS": CAN THE GAME CHANGE?

Giovani Clark ¹
Murilo Silvio De Abreu ²

Resumo

O Brasil sempre ostentou altos índices de concentração de renda e riqueza de sua população, o que vem aumentando recentemente. Apesar de a tributação ser instrumento qualificado para reduzi-la e de o Constituinte de 1988 ter construído um sistema tributário com o objetivo de coibi-la, não se consegue implementá-lo na prática, em razão dos bloqueios institucionais operados sobretudo pelo legislador infraconstitucional. Ocorre que, após décadas de tentativas e frustrações, finalmente foi promulgada a reforma tributária do consumo, que operou profundas alterações no sistema tributário brasileiro, oportunidade em que também se alterou a tributação do patrimônio. Dias antes, promulgou-se a Lei nº 14.754, a partir da qual equalizou-se a tributação dos fundos exclusivos e offshores com os nacionais de menor porte, o que pode ser considerado o início de uma reforma da tributação da renda. Na sequência, conforme intenção já manifestada pelo atual governo federal, espera-se advenha a revisão da isenção dos lucros e dividendos das empresas, das despesas médicas usadas com abuso por declarantes do topo da cadeia do IRPF, da desoneração injustificada do agronegócio e da isenção de IRPF para os que auferem renda até R\$5.000,00. São notícias alvissareiras, pois é no terreno da renda e da riqueza que é possível fazer justiça fiscal efetiva. Esse novo cenário nos permite criar expectativa quanto a uma possível mudança do jogo de poder da distribuição da renda e riqueza no Brasil.

Palavras-chave: Mudança, Constituição de 1988, Bloqueios institucionais, Desigualdade, Reforma tributária

Abstract/Resumen/Résumé

Brazil has always had high levels of income and wealth concentration among its population, which has been increasing recently. Despite taxation being a qualified instrument to reduce it and the 1988 Constituent having built a tax system with the aim of curbing it, it is not

¹ Doutor em Direito Econômico pela UFMG. Professor da Pós-Graduação e da Graduação da PUC Minas e Docente da Graduação da Faculdade de Direito da UFMG

² Doutorando em Desenvolvimento e Políticas Públicas pela PUC Minas. Mestre em Direito Tributário pela UFMG. Juiz de Direito do TJMG. Ex-Procurador do Estado de Minas Gerais

possible to implement it in practice, due to institutional blocks operated mainly by the infra-constitutional legislator. It turns out that, after decades of attempts and frustrations, the consumption tax reform was finally enacted, which brought about profound changes in the Brazilian tax system, an opportunity in which wealth taxation also changed. Days before, Law No. 14,754 was enacted, from which the taxation of exclusive and offshore funds was equalized with smaller national ones, which can be considered the beginning of a reform of income taxation. Subsequently, according to the intention already expressed by the current federal government, it is expected that there will be a review of the exemption of corporate profits and dividends, of medical expenses abused by declarants at the top of the IRPF chain, of the unjustified exemption for agribusiness and of the exemption IRPF for those who earn income up to R\$5,000.00. This is good news, as it is in the area of income and wealth that effective tax justice can be achieved. This new scenario allows us to create expectations regarding a possible change in the power game of income and wealth distribution in Brazil.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Change, Constitution of 1988, Institutional blockades, Inequality, Tax reform

1 Introdução

O Brasil tem lugar cativo dentre os campeões mundiais em desigualdade econômica e social, em razão dos altos índices históricos de concentração de renda e riqueza de sua população. Dados recentes do Ministério da Fazenda, relativos às declarações de renda das pessoas físicas, relativas aos anos-base 2021 e 2022 indicam que a referida concentração aumentou ainda mais, como será demonstrado no artigo.

Apesar de a tributação ser instrumento qualificado para reduzi-la e de a Constituição da República de 1988 ter construído um sistema tributário a partir da capacidade contributiva, da isonomia tributária, da universalidade dos rendimentos, da pessoalidade e progressividade da tributação da renda, não se consegue implementá-lo na prática, desde a sua promulgação, em razão dos bloqueios institucionais operados pelo legislador infraconstitucional, dentre outros atores.

Ocorre que, após décadas de ensaios e tentativas, finalmente foi promulgada a reforma tributária do consumo, responsável por profundas alterações no sistema. E a reforma da tributação da renda também já começou, antes mesmo de promulgada a emenda sobre o consumo. É este novo contexto que justifica o presente trabalho.

Será então que, a partir de agora, os bloqueios institucionais serão rompidos e a vexaminosa situação de iniquidade desta nação será ao menos mitigada? É o que este trabalho pretende examinar, a partir dos métodos bibliográfico e documental, baseados na legislação tributária brasileira em vigor, sobretudo no texto da novel reforma, constante da Emenda Constitucional nº 132 - EC 132.

2 A desigualdade abissal na distribuição da renda e riqueza no Brasil

Dentre os 40 Estados nacionais com o pior índice de Gini, o Brasil é o primeiro na América Latina e o oitavo em todo o mundo. Segundo dados da Oxfam Brasil, o 1% mais rico da população brasileira se apropria de 47,9% da riqueza nacional, e os 10% mais ricos concentram 74,2% da riqueza total. Aos 50% mais pobres, cabe apenas 3,1% da riqueza nacional (Godoi, 2022b).

É impossível não se impressionar com tais dados.

De acordo com as conclusões obtidas por Godoi (2022b, p. 63-64), após se debruçar sobre os dados fornecidos por FMI, CEPAL, Equipe Thomas Piketty e Oxfam Brasil sobre o tema, é possível delimitar três períodos sobre a concentração de renda no Brasil durante os últimos 40 anos.

Ela cresce fortemente na década de 1980 e chega ao seu ápice em 1989; decresce a partir da década de 1990, com mais intensidade do início dos anos 2000 até 2015, quando atinge seu menor valor; volta a crescer a partir de 2015, estando em 2019 no mesmo patamar em que estava em 2009.

Dados mais recentes foram informados pela Secretaria de Política Econômica do Ministério da Fazenda que emitiu o recente Relatório sobre a Distribuição Pessoal da Renda e da Riqueza da População Brasileira, com base nos dados do IRPF – Imposto de Renda Pessoa Física 2021 e 2022 (BRASIL, 2024). Segundo o estudo, no ano-base 2022, 38,4 milhões de pessoas físicas declararam renda no Brasil, o equivalente a 35,6% da população economicamente ativa (PEA):

Os 50 primeiros centis de renda somados responderam por 14,4% da renda total, enquanto os 10 centis superiores apropriaram 51,5% da renda total, sendo a renda muito próxima de zero nos centis iniciais, com alta concentração da renda nos centis superiores (BRASIL, 2024, p. 04).

Outra informação relevante, que importa para o desenvolvimento do artigo e encontrada no mesmo documento:

Em 2022, as informações da DIRPF realçaram, mais uma vez, a elevada concentração de renda no topo da pirâmide, bem como o aumento das parcelas de renda isenta e de tributação exclusiva de acordo com os estratos de renda mais altos; entre os 0,1% do topo, a renda foi dividida em 9,6% tributável, 21,0% de rendimento exclusivo e 69,3% de rendimento isento. No 0,01%, a renda tributável respondeu por apenas 6,0% da renda total, enquanto a participação do rendimento com tributação exclusiva foi de 25,4% e a de rendimento isento foi de 68,7%. (BRASIL, 2024, p.06)

Outro achado mostra como o imposto sobre a renda é progressivo à medida em que a renda aumenta, mas apenas até certo ponto da escala de ganhos. Dali em diante, a tributação

efetiva começa a regredir, de modo que os mais ricos pagam o mesmo imposto de quem está pouco acima da metade da cadeia da renda:

Considerando a alíquota efetiva, o IRPF em 2022 foi progressivo conforme a renda até o centil 93, mas regressivo no topo da distribuição, para os 6% mais ricos. Os 1% mais ricos pagaram, em 2022, alíquota efetiva muito próxima àquela paga pelos declarantes que se situaram próximos ao centil 60. Sob os 0,01% mais ricos, incidiu-se quase a mesma alíquota efetiva (1,76%) de IRPF que aquela que foi paga por quem situava-se no centil 44.” (BRASIL, 2024, p. 07).

Já no tocante à riqueza, cumpre registrar o seguinte para os fins da presente investigação:

Em 2022, a concentração de riqueza foi ainda mais desigual entre os declarantes de IRPF do que a de renda. Os 10 centis superiores concentram 58,6% da riqueza nacional, enquanto os 5 centis superiores possuem 49,8%, sendo que o centil 100, sozinho, é responsável por 32,2%. Se os centis fossem agregados por patrimônio declarado ao invés de renda, esses valores seriam ainda mais expressivos. (BRASIL, 2024, p. 09).

Mas como combater tamanha concentração de renda e riqueza? As finanças públicas, realizando políticas públicas socioeconômicas, são instrumento efetivo para tanto, ao cumprirem os ditames constitucionais que determinam a efetivação dos direitos fundamentais.

Operam pelo lado do investimento público, com as transferências monetárias, representadas por programas como bolsa-família e o benefício de prestação continuada – BPC, por exemplo, e pelas não monetárias, como a prestação de serviços públicos de saúde e educação. Há ainda os tributos diretos e indiretos que deveriam ser progressivos, pelo lado das receitas públicas.

As nações do hemisfério norte manejam de forma mais equilibrada tal instrumento para combaterem a concentração de renda e riqueza, ao contrário das nações do sul, sobretudo na América Latina e na África. As primeiras concentram a tributação sobre o patrimônio e a renda, ao invés do consumo, como fazem as segundas. Esclarece Godoi quanto ao tema (2022b, p. 69-70):

Nos países de renda alta, prepondera a tributação direta progressiva sobre a tributação indireta e o efeito final é uma redução da desigualdade – ainda que uma redução discreta e declinante nas últimas décadas (Atkinson, 2015). Diferentemente,

nos países latino-americanos, a tributação direta é pouco progressiva, atinge parcela pequena da população e arrecada valores bem inferiores aos arrecadados pela vultosa tributação indireta, cujos efeitos regressivos anulam os tímidos efeitos progressivos da tributação direta

No Brasil prepondera a tributação indireta, sobre o consumo, em relação à direta, sobre o patrimônio e a renda. Esta última sempre foi tímida, em que pese o constituinte originário tenha determinado, como pedra de toque do sistema, o princípio da capacidade contributiva, que impõe, “sempre que possível, os impostos (terem) caráter pessoal e (serem) graduados conforme a capacidade econômica dos contribuintes” (artigo 145, §2º da CR/88).

Mas, por que vem sendo assim no Brasil, se, pelo menos desde 1988, passou-se a erigir a capacidade contributiva como princípio-retor de todo o sistema tributário? Ainda que não se reconheça tamanha força àquele princípio, é inegável que se trata de norma que não pode ser simplesmente desconsiderada ou menosprezada.

É porque, apesar de o constituinte originário ter dado a relevância que deu àquela norma, no sentido de que a tributação deve realmente incidir sobre os signos presuntivos de renda e riqueza do contribuinte, seja ele pessoa física ou jurídica, e ser progressiva, de modo que quem tem ou aufere mais deve pagar mais tributo e quem tem ou aufere menos, pagar menos ou nada, ele vem sendo sistematicamente sabotado pelo legislador infraconstitucional. Este último, reiteradamente, vem tirando a força daquela norma quando edita leis que dão exequibilidade aos comandos constitucionais. Tais ações e omissões estatais são identificadas como bloqueios institucionais por Clark, Corrêa e Nascimento (2020, p. 71).

Por bloqueios institucionais entende-se o processo político-econômico de construção de barreiras – no âmbito do Executivo, Legislativo ou Judiciário – que, de forma direta ou indireta, promovam a obstrução dos instrumentos jurídicos e políticos capazes de transformar a realidade econômica. Esses bloqueios institucionais são obstruções políticas e econômicas que imobilizam as estratégias normativas de materialização da Constituição brasileira de 1988 e a real consolidação de um Estado Democrático de Direito.

Propomos aqui, então, que a efetiva compreensão das causas da baixa efetividade da Constituição deve passar, necessariamente, pela reflexão de como operam e se reproduzem os seguintes bloqueios institucionais relacionados à Constituição Econômica:

- a) bloqueios institucionais que buscam inibir os processos de mudança da realidade econômica via supressão do texto constitucional;
- b) bloqueios institucionais que imobilizam os instrumentos de transformação social em razão da omissão de regulamentação constitucional;

c) bloqueio institucional que, a despeito de não alterar o texto constitucional, inviabiliza a sua efetivação em razão da implementação de uma Economia Política da Austeridade

3 A desigualdade perpetuada pelos bloqueios institucionais

Um primeiro exemplo ilustra o mecanismo com precisão.

A tributação sobre a renda e o lucro da maioria esmagadora das pessoas jurídicas no Brasil ou é feita pelo lucro presumido ou pelo SIMPLES. Em tais sistemáticas, a base da tributação é fictícia, não o lucro e a renda efetivamente obtidos pela sociedade empresária. Em consequência, não se permite uma diferenciação necessária entre contribuintes que estão em situações diversas, para que quem ganha mais pague mais e quem ganha menos, pague menos tributo.

No tocante à propriedade veicular e imobiliária, os integrantes da chamada “classe média” brasileira e inferior, quando conseguem amearhar algum patrimônio, ao longo de toda a sua existência, ou é um veículo usado ou um imóvel modesto. Anualmente, esse patrimônio é tributado; o primeiro pelo IPVA, via de regra a uma alíquota de 4%, e o segundo a 1%.

À medida em que se vai subindo na escala social, espera-se que a tributação aumente proporcionalmente, com base na progressividade, outro princípio-motor da igualdade, rumo à justiça fiscal. Mas, no Brasil, ocorre o oposto. A elite econômica brasileira, proprietária de mansões, carros de luxo, iates e aviões, praticamente não é tributada, porque tais bens não são registrados em nome da pessoa física de seus reais proprietários, mas como patrimônio das sociedades empresárias, em que os abastados detêm participações societárias. E tais participações societárias são isentas de tributação.

Em 1995, foi editada a Lei nº 9.249 que representou um duro golpe ao espírito progressista da CR/88, pois isentou totalmente os lucros e dividendos distribuídos aos sócios das sociedades empresárias, criando uma enorme disparidade entre a tributação do capital – ou sua ausência - que passou a ser de tal forma, e a tributação dos rendimentos do trabalho, com alíquotas progressivas. A consequência não poderia ser outra, que a “pejotização” de inúmeros trabalhadores pessoas físicas, para evitar a exação do IRPJ e da CSLL.

Outra sabotagem silenciosa, sem alarde, foi a redução das faixas de progressividade do IRPF. Antes da CR/88, sob o regime da Constituição de 1967, havia 10 alíquotas, sendo a

primeira de 5% e a última de 50%. Tão logo a CR/88 entrou em vigor e vedou, de modo expresse, “qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos” (artigo 150, inciso II) e ainda que tal imposto “será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei” (artigo 153, §2º, inciso I), no mesmo ano de 1988, adveio a Lei nº 7.713 (artigo 25), que reduziu aquelas dez alíquotas para apenas duas (10 e 25%). As outras duas alíquotas existentes em nosso sistema (22,5% e 27,5%) só foram criadas em 2008.

Eis a realidade: a progressividade de alíquotas no IRPF era efetiva no período da ditadura e passou a ser praticamente nula após a Constituição de 1988, a qual, pela primeira vez em nossa história constitucional, erigiu a progressividade em comando expresse ao legislador ordinário (Godoi, 2020, p. 488)

E a sucessão *causa mortis* do 1% da elite brasileira também é feita de forma suave. Apesar de a Constituição prever a criação do ITCMD de bens e valores localizados no exterior, o Congresso Nacional foi omissivo e não editou referida lei até hoje, é dizer, mais de 35 anos após.

Pretendida a tributação por alguns Estados, os milionários resistiram e acabaram vencendo a questão no STF¹. Destarte, basta fazer um planejamento tributário dos mais simples, com a constituição de empresa no exterior e para ela transferir tais bens, que não pagarão também o ITCMD quando de seu passamento. De tal modo, os seus sucessores universais continuarão com aquele patrimônio intocado pelo Estado, deixando de contribuir minimamente para o custeio das políticas públicas sociais, econômicas, ambientais e tecnológicas, em que pese tenham recurso suficiente para tanto.

Ao contrário, os humildes e de pouca renda contribuirão além do que deveriam, ficando os princípios constitucionais-tributários que derivam da igualdade, a saber, a capacidade contributiva, a generalidade, a progressividade, a pessoalidade e a seletividade, sem concretude, por obra do legislador infraconstitucional.

¹ RE 851.108, Relator Ministro Dias Toffoli. Tribunal Pleno, julgado em 01/03/2021, publicado em 20/04/2021.

Em estrita relação ao ITCD dos privilegiados há, por fim, o imposto sobre grandes fortunas. Previsto no inciso VII do artigo 153 da CR/88, permanece até hoje sem qualquer regulamentação.

Enfim, os bloqueios institucionais operados pelo legislador infraconstitucional fizeram perpetuar as desigualdades na distribuição de renda e riqueza até os dias de hoje.

Mas, chegado o ano de 2023, após décadas de tentativas sempre frustradas, aprovou-se uma “reforma tributária” que alterou profundamente o sistema do consumo e realizou mudanças na tributação do patrimônio. E isto por um governo dito popular, que priorizou tal aprovação desde o seu início, tendo nela investido enorme capital político, em que pese o atual Congresso Nacional seja composto por parlamentares conservadores e, majoritariamente, representantes do grande capital.

Oriunda da Proposta de Emenda Constitucional nº 45-A – PEC 45-A, foi então promulgada a EC 132, no dia 20 de dezembro de 2023. Será então que, a partir de agora, serão superados os bloqueios institucionais e a desigualdade que sempre imperou no Brasil será ao menos reduzida?

4 O cerne da “reforma” da tributação sobre o consumo no Brasil

A essência dos 23 artigos e dos seus inúmeros desdobramentos que integram a EC 132, estando parte no texto constitucional e parte fora dele, tem foco sobre o consumo e consistiu na substituição dos atuais IPI, PIS, COFINS, ICMS e ISS por um IVA dual. É dizer, por um Imposto sobre Bens e Serviços – IBS, de competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios, e por uma Contribuição sobre Bens e Serviços – CBS, de competência da União Federal.

Houve ainda a criação do IS – Imposto Seletivo e algumas poucas alterações na tributação do patrimônio, como se explorará no próximo tópico, além de inúmeras modificações no âmbito do Direito Financeiro, para viabilizar a mudança da tributação sobre o consumo.

Mas não há dúvida de que a extinção e criação daqueles tributos são os protagonistas e de que se trata de alteração profunda e complexa, pois implicará na substituição do ICMS, principal receita dos Estados, e do ISS, principal receita dos Municípios de portes médio e grande, pelo IBS, que será um IVA de competência compartilhada entre Estados² e Municípios.

A concepção original da reforma consistia em que o IVA fosse único, não dual. Mas, para viabilizá-la, concessões tiveram de ser feitas, como é usual em “reformas” assim, de grande magnitude. Uma delas foi motivada pela desconfiança que os entes subnacionais nutriam - e continuam a nutrir - face à União, no sentido de ela criar obstáculos ao repasse integral e pontual das receitas tributárias a eles pertencentes, mas por ela arrecadadas. Em consequência, exigiram um IVA só para eles (IBS), como condição para que a reforma avançasse, ficando o outro IVA (CBS) para a União Federal. Por tal motivo é que o IVA brasileiro será dual.

Os Estados e Municípios não mais terão competência para instituir e arrecadar, diretamente, sua principal fonte de receita. Quem passará a fazê-lo - em nome deles - será o chamado Comitê Gestor, uma entidade pública, sob regime especial, com independência técnica, administrativa, orçamentária e financeira independente, formada por representantes indicados pelos Estados e Municípios (artigo 156-B da CR/88).

Referida entidade terá a função de arrecadar o novo IVA estadual, distribuí-lo àqueles entes subnacionais, regulamentar e aplicar a sua legislação, além de decidir todo o seu contencioso administrativo. Assim sendo, o dito Comitê Gestor será um dos maiores desafios da “reforma”, por se tratar de entidade sem precedentes em toda a história brasileira. Inclusive, trata-se do argumento pelo qual vários consideram a EC 132 inconstitucional, supostamente por violar a cláusula pétrea do federalismo.³

Destarte, tanto o IVA federal (CBS), quanto o estadual (IBS) serão tributos sobre o consumo, incidindo sobre “operações com bens materiais e imateriais, incluídos direitos e serviços” (artigo 156-A, §1º, inciso I), que tenham circulado internamente ou sido importados, ainda que por contribuinte não habitual, independentemente de sua finalidade (inciso II).

² Sempre que se fizer menção a Estados, no presente texto, considere-se igualmente incluído o Distrito Federal.

³ Salvo melhor juízo, o só fato de a principal receita dos entes subnacionais passar a ser arrecadada não mais por eles próprios, mas por entidade diversa, não implica, só por si, violação ao federalismo.

A unificação da tributação de mercadorias e serviços, que sempre foi bipartida no Brasil, desde a origem do nosso atual sistema tributário, que remonta à Emenda Constitucional nº 18, de 1965, à Constituição de 1946. Trata-se da unificação do ISS e ICMS, de competência de entes políticos diversos, responsável por gerar enorme contencioso até os dias de hoje.

O IBS e a CBS não incidirão sobre exportações (inciso III), terão legislação única, aplicável em todo o território nacional (inciso IV), podendo, entretanto, cada ente federativo fixar a sua própria alíquota por lei específica (inciso V), que será a mesma para todas as operações com bens ou serviços, ressalvadas as operações com redução de alíquotas, previstas na própria EC 132.

Outro ponto positivo da “reforma”: acabará a barafunda de 27 regulamentos estaduais de ICMS e as 5.568 leis municipais de ISS hoje existentes ou que deveriam existir para viabilizar a cobrança de tais tributos. Ao contrário, haverá legislação única, variando apenas as alíquotas, que serão instituídas por cada ente federativo, mas a partir de padrão estipulado por Resolução do Senado Federal.

Serão ainda não cumulativos, o que representa outro pilar de sustentação da “reforma”, passando o IBS e a CBS a gerarem crédito amplo (financeiro) ao invés do físico. Espera-se então que não mais se tenha, como atualmente, a não cumulatividade restrita “do ICMS” ou “da COFINS”, mas uma não cumulatividade total, tornando a tributação sobre o consumo realmente neutra.

A tributação do consumo passará ainda a ser no destino, ao invés de na origem, como tem sido desde a criação do atual sistema tributário brasileiro.

Espera-se, em consequência, que a guerra fiscal acabe. O que a torna possível é a possibilidade que os Estados têm de conceder algum tipo de benefício fiscal a certos contribuintes eleitos, sem a observância da vocação regional para aquela atividade. Passando a tributação a ser no destino, isto quer dizer que, apesar de as mercadorias e os serviços continuarem sendo produzidos e prestados, em sua maioria, em Estados e Municípios do sudeste e seus destinatários estarem localizados nas demais regiões do Brasil, é para estes últimos Estados e Municípios que a receita do IVA (IBS e CBS) será remetida, não ficando mais com os entes de origem. Ora, se assim será, então de nada adiantará o Estado/Município

produtor/prestador conceder benefício fiscal, pois a receita do IVA não mais lhe pertencerá, mas ao Estado e Município de destino.

Enfim, após um panorama geral sobre a reforma do consumo, é possível concluir, até o momento em que este trabalho é escrito, ou seja, pouco mais de três meses após a EC 132 ter sido promulgada e antes de iniciadas as discussões no congresso nacional sobre a sua regulamentação⁴, que, se não houver mudança de curso, o sistema tributário brasileiro do consumo foi modernizado, superando uma defasagem de décadas.

Após este longo, mas necessário, resumo sobre a “reforma do consumo”, é preciso voltar ao tema central do presente artigo: a EC 132 trouxe medida apta a combater a enorme desigualdade que assola o país?

Sim. Duas, apenas no âmbito da tributação do consumo.

A EC 132 constitucionalizou dois institutos que, bem regulamentados pelo legislador complementar, podem contribuir para reduzir a desigualdade de modo significativo.

Trata-se da redução a zero do imposto sobre o consumo dos produtos da cesta básica (artigo 8º, parágrafo único da EC 132) e do chamado *cashback* (artigo 156-A, §5º, inciso VIII da CR/88).

Apesar de se argumentar que a primeira medida seria insuficiente, porque tanto o rico quanto o pobre consomem produtos da cesta básica, ainda que o rico em maior medida, o só fato de beneficiá-lo, não pode servir de empecilho para que a situação do pobre seja também melhorada.

Importante evitar que o instrumento não seja cooptado pelo *lobby* de certos produtores de alimentos, que chegaram ao ponto de conseguir inserir na então PEC nº 45-A uma cesta básica e uma cesta básica estendida, quando de sua passagem pelo Senado Federal. Fortuitamente, em seu retorno à Câmara dos Deputados, voltou-se à redação original de uma única cesta básica.

O benefício do *cashback* é mais amplo que o da cesta básica, por não se restringir apenas a gêneros alimentícios, mas por poder também abranger outros insumos de primeira

⁴ A Portaria nº 34 do Ministério da Fazenda, de 11 de janeiro de 2024, instituiu o Programa de Assessoramento Técnico à Implementação da Reforma da Tributação sobre o Consumo - PAT-RTC, composto pela Comissão de Sistematização, pelo Grupo de Análise Jurídica e por Grupos Técnicos, com vistas a subsidiar a elaboração dos anteprojatos de lei decorrentes da Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023. Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=135658> Acesso em 13.01.2024.

necessidade, como energia elétrica, saneamento básico, e telefonia celular, por exemplo; tudo a depender da configuração legal que se lhe dê.

O *cashback* é instituto que consiste em fazer retornar ao contribuinte de baixa renda o valor do tributo que pagou, no momento em que adquiriu insumos de primeira necessidade, assim como energia elétrica e gás liquefeito de petróleo⁵. A devolução pode ser tanto no exato momento da compra, como após. Vigora atualmente em países como Uruguai, Argentina, Bolívia, Equador, Colômbia e Canadá.⁶

Antes de examinar lhe a essência, é preciso criticar lhe o nome.

Continuará sendo designado por um anglicismo, quando seus destinatários integram camada carente da população? Na EC 132, foi designado como “as hipóteses de devolução do imposto a pessoas físicas, inclusive os limites e os beneficiários, com o objetivo de reduzir as desigualdades de renda” (artigo 156-A, §5º, inciso VIII da CR/88).

Melhor então não seria designá-lo por “devolução social do imposto” ou algo do gênero.

Um segundo ponto sobre a “devolução social do imposto”: não há dúvida que se trata de instrumento utilizado na tributação do consumo. Mas consta do texto da EC que o seu objetivo consiste em reduzir as desigualdades de renda. Será então um instrumento típico da tributação do consumo, mas utilizado para equalizar renda?

Muitos a criticam diante da dificuldade de sua implementação, sendo mais aconselhável investir o montante do tributo que seria devolvido aos vulneráveis em políticas públicas a eles destinadas.

Qual cadastro será utilizado para tanto? O do bolsa-família ou outro?

Tais cadastros têm requisitos a serem preenchidos para a fruição do benefício. E sabe-se que há muitos que, apesar de serem efetivamente de baixa renda, mas por não os preencherem, não conseguem receber a benesse.

E a possibilidade de fraudes, com terceiros utilizando o CPF de reais beneficiários?

⁵ Artigo 156-A, §13.

⁶ ANDRADE, Leonardo Aguirra. BUENO, Gabriela Cavalcanti. *Cashback* na reforma tributária e as experiências estrangeiras – Devolução de tributos sobre o consumo entrou na pauta do Congresso Nacional. Jota Jornalismo. Disponível em <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/cashback-na-reforma-tributaria-e-as-experiencias-estrangeiras-10042023> Acesso em 20 de dezembro de 2023.

De fato, há dificuldades, mas que não significam impossibilidade.

Como tudo ou quase tudo na EC 132 ficou para ser regulamentado pelo legislador complementar, a partir de agora, é preciso esforço conjunto para a construção do sistema mais justo possível de tributação do consumo, onde a “devolução social do imposto” é peça-chave.

O instituto é utilizado com êxito em algumas nações e no Estado do Rio Grande do Sul, onde se instituiu o programa denominado “Devolve ICMS”.⁷

Será efetiva para combater a enorme concentração de renda e riqueza no Brasil, ainda que se esteja no terreno da tributação do consumo, regressiva por essência?

Impossível dizer, no presente momento, em que a regulamentação da “reforma” sequer começou. Tudo dependerá do modelo que será construído pelo legislador complementar, que terá ampla liberdade para tanto, pois a única limitação a que está sujeito, é que deve “reduzir as desigualdades de renda”.

Apesar de o foco da EC 132 ter sido a tributação do consumo, ela também promoveu mudanças na tributação do patrimônio. Para uns, foram alterações relevantes; para outros, tímidas.

É o que se pretende examinar no tópico seguinte, para, na sequência, analisar-se se a referida “reforma” enfrentou ou não os bloqueios institucionais.

5 O que a EC 132 alterou na tributação do patrimônio

Para que os Municípios diminuíssem a resistência que opunham à aprovação da reforma – afinal de contas, precisavam ser convencidos em abrir mão do ISS, a principal receita dos de médio e grande porte, em favor do IBS, imposto que será de competência compartilhada - passou-se a permitir a atualização da base de cálculo do IPTU por decreto, desde que antes definidos os critérios em lei municipal (artigo 156, §1º, inciso III). Tratava-se de pleito antigo dos Municípios que a emenda acolheu, mas que em nada milita, especificamente, em favor da população menos favorecida.

⁷ CARDOSO, Débora e DOMINGUES, Edson Paulo, 2023.

Ainda para agradar aos Municípios, ampliou-se a base de incidência da contribuição de iluminação pública, que passou a incidir sobre a expansão e a melhoria do referido sistema e de sistemas de monitoramento para segurança e preservação de logradouros públicos, ao contrário de antes, em que se limitava apenas ao custeio do serviço de iluminação pública (artigo 149-A). A mudança implicará, fatalmente, em aumento da receita do referido tributo.

Mas é no âmbito da tributação estadual que estão as maiores inovações na tributação do patrimônio.

Quanto ao IPVA, antes da reforma, suas alíquotas podiam ser diferenciadas apenas em razão do tipo e utilização do veículo (artigo 155, inciso III da CR/88); agora podem sê-lo também em razão do seu valor e impacto ambiental. Ampliou-se ainda a incidência do imposto, para passar a abranger veículos aquáticos e terrestres.

De modo absolutamente incompreensível, até a EC 132, lanchas, jatinhos e congêneres não podiam ser tributados pelo IPVA; a partir de agora, podem começar a sê-lo pelos Estados. Não se desconhece, entretanto, que foram inseridas exceções que, bem utilizadas pelos contribuintes “de posse”, pode levá-los a escapar à exação.

É que o artigo 155, §6º, inciso III, alínea “a” da CR/88 excepciona aeronaves de operador certificado para prestar serviços aéreos a terceiros, ao passo que a alínea “b” excepciona embarcações de pessoa jurídica que detenha outorga para prestar serviços de transporte aquaviário ou de pessoa física ou jurídica que pratique pesca industrial ou artesanal.

Entretanto, a alteração mais significativa ocorreu no âmbito do ITCD.

Primeiro, vedou-se a possibilidade que antes havia, de realizar-se o inventário ou a doação em um Estado que exigisse uma alíquota menor, quando os bens fossem apenas móveis, títulos ou créditos. A partir de agora, o inventário ou a doação devem ser feitos, obrigatoriamente, no Estado em que era domiciliado o *de cuius* ou tiver domicílio o doador. Trata-se de medida que objetiva apenas impedir medida de planejamento tributário, realizada por contribuintes, desejosos de pagar menos ITCD e que justificava até mesmo a criação de domicílio em estado diverso da federação em alguns casos.

Não incidirá quando a doação, herança ou legado for destinado a instituições sem fins lucrativos, com finalidade de relevância pública e social, inclusive as organizações

assistenciais e beneficentes de entidades religiosas e institutos científicos e tecnológicos, desde que por elas realizadas na consecução dos seus objetivos sociais e observadas as condições estabelecidas em lei complementar (artigo 155, §1º, inciso VII).

Mas a principal inovação consistiu em instituir a progressividade para o ITCD e permitir a incidência imediata sobre bens localizados no exterior.

O novo artigo 155, §1º, inciso VI da CR/88 diz que o imposto será “progressivo em razão do valor do quinhão, do legado ou da doação;”

Então, desde a promulgação da emenda, heranças, legados e doações de maior vulto têm de ser tributadas em maior medida, ao passo que os de menor valor menos ou serem isentos.

Entretanto, para que tal ocorra na prática, é preciso, primeiro, que o legislador complementar edite a lei nacional regulamentadora e, na sequência, o legislador estadual de cada unidade federada aprove a sua lei local de ITCD, instituindo a progressividade.

Mas pode ocorrer de os legisladores complementar e estaduais se recusarem a editar as respectivas leis regulamentadoras e os bloqueios institucionais persistirem? Sim. Infelizmente. Mas não se pode negar que se trata de um avanço.

Outro avanço, este sim imediato, por independer de regulamentação, foi a norma trazida pelo artigo 16 da EC 132 que já permite aos Estados, de imediato⁸, exigir o ITCD de bens situados no exterior:

Art. 16. Até que lei complementar regule o disposto no art. 155, § 1º, III, da Constituição Federal, o imposto incidente nas hipóteses de que trata o referido dispositivo competirá: I – relativamente a bens imóveis e respectivos direitos, ao Estado da situação do bem, ou ao Distrito Federal; II – se o doador tiver domicílio ou residência no exterior: a) ao Estado onde tiver domicílio o donatário ou ao Distrito Federal; b) se o donatário tiver domicílio ou residir no exterior, ao Estado em que se encontrar o bem ou ao Distrito Federal; III – relativamente aos bens do de cujus, ainda que situados no exterior, ao Estado onde era domiciliado, ou, se domiciliado ou residente no exterior, onde tiver domicílio o sucessor ou legatário, ou ao Distrito Federal.

⁸ Sempre respeitados, por óbvio, os princípios constitucionais tributários da anterioridade (artigo 150, inciso III, alínea “b”) e anterioridade mitigada (artigo 150, inciso III, alínea “c”).

De fato, o bloqueio institucional acima foi rompido, o que é altamente elogiável. Enfim, vistas as alterações operadas pela EC 132 na tributação do consumo e do patrimônio em forma resumida, falta, por último, abordar a reforma da tributação da renda, antes que se possa concluir sobre a permanência ou não dos bloqueios institucionais.

6 A reforma da tributação da renda

O artigo 18, inciso I da EC 132 impôs ao Executivo encaminhar ao Congresso Nacional projeto de lei que reforme a tributação da renda em até 90 dias após a promulgação da referida emenda.

Ocorre que, surpreendentemente, a reforma da renda começou antes mesmo que a EC do consumo fosse promulgada.

Em 12 de dezembro de 2023, 08 dias antes da promulgação da EC 132, foi editada a Lei nº 14.754, que equaliza a tributação da renda auferida por residentes no país em fundos de investimento aqui existentes, mas de alto valor, e obtidos em aplicações financeiras, entidades controladas e *trusts* no exterior, à tributação dos fundos de médio e pequeno portes.

Desde o ano passado, o atual governo federal vem manifestando a sua intenção em revogar a isenção existente sobre lucros e dividendos das pessoas jurídicas, existente desde 1996, responsável por ampliar o fosso entre a tributação do capital e do trabalho.

Importante mencionar ainda o Relatório da Secretaria de Política Econômica, do Ministério da Fazenda, propositalmente tornado público neste começo do ano de 2024, a demonstrar que (BRASIL, 2024, p. 06):

No 0,01%, a renda tributável respondeu por apenas 6,0% da renda total, enquanto a participação do rendimento com tributação exclusiva foi de 25,4% e a de rendimento isento foi de 68,7%.” (BRASIL, 2024, p. 06). E demonstrou ainda que “Entre os rendimentos isentos, lucros e dividendos representaram 35,5% do total declarados, seguidos por outros rendimentos isentos (18,6%), rendimento de sócio/titular de microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional (13,0%) e transferências patrimoniais, doações e heranças (8,1%)

Será então que a próxima etapa, no âmbito da reforma da tributação da renda, será o fim da isenção de lucros e dividendos? É possível.

Outro ponto importante do referido relatório e também divulgado com destaque é sobre um uso aparentemente abusivo do item despesas médicas, pelas classes mais favorecidas, quando de suas declarações de IRPF:

A distribuição de deduções por centil seguiu uma tendência semelhante à observada para a concentração de renda em 2022. Nos centis inferiores, as despesas dedutíveis declaradas foram próximas a zero, enquanto os centis de maior renda concentraram as deduções: os 10% mais ricos responderam por 41,6% do total de deduções, os 5% mais ricos por 26,6% e o 1% mais rico por 8,25%.(BRASIL, 2024, p. 07).

As deduções com despesas médicas também se mostraram bastante concentradas nos estratos de renda mais alta. Os 10% mais ricos concentram 37,6% de todo o montante de deduções para esta finalidade, enquanto o 1% mais rico concentra 22,7%. A ausência de limites de dedução para despesas médicas é recorrentemente apontada como uma distorção que reduz a progressividade do IRPF, gerando distorções distributivas e prejudicando a justiça tributária. Os dados de 2022 corroboram essa análise (BRASIL, 2024, p. 08).

Enfim, na tributação da renda, seara adequada para se promover justiça tributária, já se começou a agir. Mais que isto: a se obter algum resultado concreto, haja vista a promulgação da lei dos fundos exclusivos e *offshores*, como acima demonstrado.

Todavia, é preciso ainda aguardar o advento da legislação complementar da “reforma” tributária sobre o consumo e patrimônio e o aprofundamento da reforma tributária sobre a renda, assim como os seus efeitos práticos na realidade socioeconômica brasileira, para que se possa afirmar que se começou, de fato, a trilhar os caminhos da justiça social tributária e dos desbloqueios institucionais.

7 Conclusão

Além de o Brasil ser, historicamente, um dos campeões mundiais em desigualdade econômica e social, demonstrou-se que a concentração da renda e riqueza aumentou ainda mais nos últimos anos.

Apesar de a tributação ser instrumento essencial para combater tais disparidades e de a Constituição Tributária de 1988 ter sido edificada sob o signo da isonomia tributária,

capacidade contributiva, pessoalidade, universalidade e progressividade da tributação, desde a sua origem e de modo sistemático, o legislador infraconstitucional vem bloqueando institucionalmente a implementação de uma tributação justa. Ao invés de alcançar a renda e a riqueza de quem tem mais para o custeio de políticas públicas, sempre priorizou a tributação do consumo em detrimento da renda e patrimônio, na contra mão do que fazem os países desenvolvidos.

Entretanto, após décadas de ensaios e tentativas, finalmente foi aprovada a “reforma tributária do consumo”, alterando profundamente tal sistema, mas de modo tímido a tributação do patrimônio.

A maioria esmagadora das alterações realizadas carecem regulamentação, o que deposita enormes poderes nas mãos do legislador infraconstitucional, além de deixar muitas dúvidas quanto à possibilidade de real implementação do novo sistema. Todavia, se a sua concepção original for mantida e não desfigurada, quando de sua regulamentação, supõe-se que a tributação do consumo no Brasil será atualizada em décadas, aproximando-se dos sistemas mais modernos do mundo.

O recém criado IVA brasileiro terá base ampla, não mais tributará serviço e mercadoria separadamente, espera-se seja verdadeiramente não cumulativo, tributará no destino ao invés de na origem - acabando assim com a guerra fiscal - além de passar-se a ter real transparência sobre a real arrecadação dos tributos do consumo e dos consequentes repasses para os entes destinatários.

Decerto que haverá entraves e impasses, mas com real possibilidade de os ganhos superarem as perdas.

No tocante ao combate à desigualdade e à redução dos bloqueios institucionais, reduziu-se a zero o imposto sobre o consumo dos produtos da cesta básica, constitucionalizou-se o *cashback* ou “devolução social do imposto”, passou-se a possibilitar a tributação de veículos aquáticos e terrestres pelo IPVA, instituiu-se a progressividade para o ITCD, além de permitir-se a imediata incidência deste último imposto sobre bens situados no exterior. São poucas as mudanças na tributação do patrimônio, mas significativas.

Se serão efetivos ou não, dependerá da roupagem que lhes der o legislador infraconstitucional, apesar de ser o mesmo legislador que vem operando os bloqueios institucionais desde a promulgação da Constituição Brasileira de 1988.

Todavia, a partir da priorização dada pelo atual governo federal: 1) conseguiu-se aprovar a reforma constitucional do consumo, fato ansiado por décadas e desacreditado por todos no início; 2) conseguiu-se também aprovar a lei dos fundos exclusivos e *offshores*; 3) mantém-se o discurso de reforma da tributação da renda, de modo a onerar mais quem tem mais e menos quem tem menos, com foco específico sobre 3.1) a revisão da isenção dos lucros e dividendos; 3.2) o uso abusivo das isenções de despesas médicas pelas classes mais abastadas no IRPF; e 3.3) a isenção do IRPF a quem auferir renda até R\$5.000,00.

Se os efeitos distorcidos e concentradores do sistema tributário brasileiro perdurarão, contrariando os ditames constitucionais, de modo a fazerem permanecer os bloqueios institucionais, só o tempo dirá.

A efetiva mudança na legislação tributária continua à espera dos legisladores infraconstitucionais para que o jogo mude, de modo efetivo.

Referências:

ANDRADE, Leonardo Aguirra. BUENO, Gabriela Cavalcanti. **Cashback na reforma tributária e as experiências estrangeiras – Devolução de tributos sobre o consumo entrou na pauta do Congresso Nacional.** Jota Jornalismo. Disponível em <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/cashback-na-reforma-tributaria-e-as-experiencias-estrangeiras-10042023> Acesso em 20.12.2023.

BRASIL. Ministério da Fazenda. **Relatório da Distribuição Pessoal da Renda e da Riqueza da População – Dados do IRPF 2021 e 2022.** Brasília, 2024. Disponível em <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/conjuntura-economica/estudos-economicos/2023/relatorio-irpf.pdf/view> Acesso em 14.04.2024

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 851.108, Relator Ministro Dias Toffoli. Tribunal Pleno, julgado em 01/03/2021. Publicado em 20/04/2021.

CLARK, Giovani; CORRÊA, Leonardo Alves; NASCIMENTO, Samuel Pontes do. **Constituição Econômica bloqueada: impasses e alternativas.** Teresina: EDUFPI, 2020.

CARDOSO, Débora Freire Cardoso; DOMINGUES, Edson Paulo. **Relatório de Pesquisa Pra ser Justo.** 2023. Disponível em https://praserjusto.com.br/wp-content/uploads/2023/09/VF-I-Estudo-Cashback-PSJ-I-2023_Digital_2_Patroci%CC%81nios.pdf Acesso em 14.04.2024

GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário: 20 anos depois** in MOREIRA, André Mendes; BATISTA JUNIOR, Onofre Alves; COIMBRA SILVA, Paulo Roberto; LOBATO, Valter de Souza. **Direito Tributário – Uma visão da Escola Mineira em homenagem a Misabel Abreu Machado Derzi.** Belo Horizonte: 2020. Editora Letramento.

GODOI, Marciano Seabra de. **Nosso Sistema Tributário é Ótimo. Ótimo para os Interesses Daqueles Contribuintes que Têm Poder Suficiente para Definir as Regras Concretas de Nosso Sistema Tributário** in XAVIER, Bianca Ramos; SANTIAGO, Julio César; SILVA, Ronaldo Campos e. Estado, Igualdade e Justiça. Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lodi, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022a, 261-270.

GODOI, Marciano Seabra de. **Concentração de renda e riqueza e mobilidade social – A persistente recusa da política tributária brasileira a reduzir a desigualdade.** Brasília: 2022b. Revista de Informação Legislativa nº 235, p. 61-74, jul/set 2022.

GODOI, Marciano Seabra de. Entrevista concedida por e-mail ao Instituto Humanitas Unisinos – IHU. Disponível em <https://www.ihu.unisinos.br/630300-entrevista-especial-com-marciano-seabra-de-godoi> Acesso em 06.08.2023.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Reflexões sobre a constante pretensão de se proceder a uma “reforma tributária”** in SCAFF, Fernando Facury; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; TORRES, Heleno Taveira. Reformas ou Deformas Tributárias e Financeiras. Por que, para que, para quem e como? Belo Horizonte: Editora Letramento, 2020.