



UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO – UFPE
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS – CCJ
FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE – FDR

EDSON GUEDES DE CARVALHO JÚNIOR

**UM ESTUDO SOBRE A REGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E
ESTRATÉGIAS PARA SUA MITIGAÇÃO: O CASO DO PROGRAMA NOTA
FISCAL SOLIDÁRIA DO GOVERNO DO ESTADO DE PERNAMBUCO**

Recife
2019

EDSON GUEDES DE CARVALHO JÚNIOR

**UM ESTUDO SOBRE A REGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E
ESTRATÉGIAS PARA SUA MITIGAÇÃO: O CASO DO PROGRAMA NOTA
FISCAL SOLIDÁRIA DO GOVERNO DO ESTADO DE PERNAMBUCO**

Monografia apresentada como requisito à
obtenção do título de bacharel em Direito
pelo Centro de Ciências Jurídicas da
Universidade Federal de Pernambuco.

Orientador: JOSÉ ANDRÉ WANDERLEY
DANTAS DE OLIVEIRA

Orientadora: BRUNA ESTIMA BORBA

Recife
2019

EDSON GUEDES DE CARVALHO JÚNIOR

**UM ESTUDO SOBRE A REGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E
ESTRATÉGIAS PARA SUA MITIGAÇÃO: O CASO DO PROGRAMA NOTA
FISCAL SOLIDÁRIA DO GOVERNO DO ESTADO DE PERNAMBUCO**

Monografia apresentada como requisito à
obtenção do título de bacharel em Direito pelo
Centro de Ciências Jurídicas da Universidade
Federal de Pernambuco.

Recife, ____ de _____ de _____.

Banca Examinadora:

Prof. Dr. José André Wanderley Dantas de Oliveira
Universidade Federal de Pernambuco (UFPE)

Prof^ª. Dr^ª. Tereza Cristina Tarragô Souza Rodrigues
Universidade Federal de Pernambuco (UFPE)

Prof. Dr. Eric Moraes de Castro e Silva
Universidade Federal de Pernambuco (UFPE)

Em memória de

Alba Nascimento de Carvalho.

AGRADECIMENTOS

Agradeço, em primeiro lugar, a Rebeca, pela compreensão ante minhas ausências nas noites dos últimos cinco anos e nos incontáveis finais de semana de estudo, bem como pelo companheirismo de todas as horas, compartilhando comigo os momentos de dificuldades e de alegrias ao longo desse ciclo que ora se encerra.

Aos professores, sou grato por todo o aprendizado que me foi oportunizado durante a jornada na graduação. Em especial, lembrar-me-ei com carinho de Bruna, Tereza e André, os quais desde o princípio acreditaram em meu potencial e me estimularam cotidianamente a evoluir e, por isso mesmo, a eles tenho profundo respeito e admiração.

Aos colegas de curso, sou grato pela rica convivência. A jornada não teria tido o mesmo significado sem as trocas de experiências proporcionadas pelos debates em sala e pelas conversas pós-aula que, por vezes, se estendiam além das 22h30 nas escadarias da FDR, além das demonstrações de união e de solidariedade nas reiteradas elaborações de transcrições e de resumos. Essas experiências moldaram a minha formação humanista.

À família, agradeço pelo suporte emocional constante, indispensável para encarar os incontáveis percalços da vida. Se muito aprendi com os mais experimentados – meus pais e meus irmãos, a quem tudo devo –, os mais jovens – Maria Eduarda, Mariana, Samuel (em memória), Sarah, Filipe e Letícia – têm renovado a minha alegria de viver.

Não poderia encerrar essa seção sem deixar um agradecimento especial à Bruna Estima Borba. Sua paixão pelo ensino despertou em mim a vontade de aprender cada vez mais. Suas aulas são únicas, com didática que inclui rica explanação teórica associada a acontecimentos do cotidiano, levando a reflexões acerca de questões que se encontram no estado-da-arte do Direito Financeiro e Tributário. Mais incrível, ainda, é a pessoa de Bruna, humilde e extremamente acessível, com brilhante trajetória acadêmica e profissional. Esse trabalho começou por ideia e incentivo dela e, para mim, representa o marco inicial de uma trajetória que espero trilhar inspirado em sua vida.

The natural distribution is neither just nor unjust; nor is it unjust that persons are born into society at some particular position. These are simply natural facts. What is just and unjust is the way that institutions deal with these facts.

(John Rawls, A Theory of Justice, 1971, p. 87-88)

RESUMO

De acordo com o Banco Mundial, o Brasil é um dos países com maior nível de desigualdade socioeconômica do mundo, situação agravada pelas 54,8 milhões de pessoas vivendo abaixo da linha de pobreza – o equivalente a 26,5% da população em 2017. O sistema tributário brasileiro colabora para esse cenário ao apresentar-se fortemente regressivo. Sob a perspectiva da justiça tributária, deve-se buscar o estímulo da função indutora distributiva do tributo, o que exige, dentre outras medidas, a revisão de benefícios fiscais em respeito à capacidade contributiva, a elevação das alíquotas máximas e a ampliação do número de alíquotas dos tributos diretos, a observância da seletividade na tributação indireta e a criação e o aperfeiçoamento de programas de restituição de créditos à população de baixa renda. Nesse último caso, destaca-se a criação do programa nota fiscal solidária pelo Estado de Pernambuco, do qual se espera, em conjunto com o programa bolsa família, uma melhora na distribuição da renda regional.

Palavras-chave: regressividade tributária; desigualdade socioeconômica; carga tributária brasileira; justiça tributária; função indutora distributiva; restituição de créditos; programa nota fiscal solidária; programa bolsa família.

LISTA DE SIGLAS

CE	Comércio exterior
COFINS	Contribuição para o financiamento da seguridade social
CPF	Cadastro de pessoa física
CRFB	Constituição da República Federativa do Brasil
CSLL	Contribuição social sobre o lucro líquido
CT	Carga tributária
CTB	Carga tributária brasileira
DDHC	Declaração de direitos do homem e do cidadão
DIEESE	Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos
FECEP	Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza
FGTS	Fundo de garantia por tempo de serviço
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICD	Imposto sobre a transmissão <i>causa mortis</i> e doações
ICMS	Imposto sobre a circulação de mercadorias e sobre a prestação de serviços de transporte intermunicipal e interestadual, e de comunicação onerosa
IDH	Índice de desenvolvimento humano
IGF	Imposto sobre grandes fortunas
IOF	Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguros
IPEA	Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada
IPI	Imposto sobre produtos industrializados
IPTU	Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana
IPVA	Imposto sobre a propriedade de veículos automotores
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
IRPF	Imposto de renda das pessoas físicas
IRPJ	Imposto de renda das pessoas jurídicas
ISS	Imposto sobre serviços
ITBI	Imposto sobre a transmissão de bens imóveis
MDS	Ministério do Desenvolvimento Social
NFS-e	Nota fiscal de serviços eletrônica

NFS	Nota fiscal solidária
NFC-e	Nota fiscal de consumidor eletrônica
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
PASEP	Programa de formação do patrimônio do servidor público
PBF	Programa bolsa família
PIB	Produto interno bruto
PIS	Programa de integração social
SDSCJ	Secretaria de Desenvolvimento Social, Criança e Juventude
SM	Salário mínimo
STN	Sistema tributário nacional
STF	Supremo Tribunal Federal
WID	Word inequality database

LISTA DE FIGURAS

Figura 1 – Relação entre o IDH e o coeficiente de Gini dos países do mundo, 2017.	3
Figura 2 – Exemplo da incidência do ICMS na cadeia de circulação de mercadorias.	14
Figura 3 – Evolução da carga tributária no Brasil, de 2008 a 2017 (em percentual do PIB).	34
Figura 4 – Carga tributária do Brasil e dos países da OCDE, 2016 (em percentual do PIB).	35
Figura 5 – Carga tributária por base de incidência – Brasil e países da OCDE, 2016.	36
Figura 6 – Carga tributária brasileira por faixa de renda familiar mensal (em salários mínimos), 2004.....	37
Figura 7 – IRPF: alíquota real e isenção por faixa de renda em salários mínimos, 2017.	40

LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Participação na renda nacional, na União Europeia, por faixa de renda (antes e após a tributação), 2015.....	9
Tabela 2 – Exemplo de participação efetiva do IRPF na renda integral da pessoa física.....	11
Tabela 3 – Exemplo de participação efetiva do ICMS na renda da pessoa física.	12
Tabela 4 – Índice de Gini por país.....	26
Tabela 5 – Distribuição da renda por faixa de renda no Brasil, 2015.	27
Tabela 6 – Distribuição da renda por faixa de renda, no Brasil e no mundo, 2015. ..	28
Tabela 7 – Distribuição da renda por faixa de renda, no Brasil e no mundo, 2015, versão expandida.	29
Tabela 8 – Participação de cada espécie na carga tributária brasileira, 2017.	31
Tabela 9 – Evolução da participação das bases de incidência na arrecadação brasileira, de 2008 a 2017.....	37
Tabela 10 – Resumo das Declarações por Faixa de Rendimentos Totais (R\$ milhões), 2017.....	38
Tabela 11 – Tabela vigente de incidência do IRPF por faixa de rendimento.	45

SUMÁRIO

Introdução	1
Capítulo I – Tributação sob a perspectiva da justiça tributária	5
I.1. Introdução	5
I.2. Do Estado fiscal liberal ao social.....	6
I.3. Funções contemporâneas da tributação	8
I.3.1. Função indutora distributiva.....	8
I.4. Tributação proporcional, progressiva e regressiva.....	10
I.5. Tributação direta e indireta e o fenômeno da repercussão	12
I.5.1. Repercussão e o ICMS.....	14
I.6. Tributos visíveis e invisíveis.....	15
I.7. Justiça fiscal e justiça tributária.....	16
I.8. Princípios constitucionais relevantes	17
I.8.1. Vedação ao confisco.....	17
I.8.2. Dignidade da pessoa humana	18
I.8.3. Isonomia	18
I.8.4. Capacidade contributiva	20
I.8.5. Solidariedade	22
I.8.6. Praticabilidade	23
Capítulo II – Estudo da distribuição da carga tributária brasileira sobre a renda	24
II.1. Introdução	24
II.2. Desigualdade socioeconômica brasileira	26
II.3. Sistema tributário nacional.....	30
II.4. Análise da distribuição da carga tributária brasileira	33
II.4.1. Definição de carga tributária.....	33
II.4.2. Histórico da carga tributária brasileira.....	33
II.4.3. Carga tributária comparada	34
II.4.4. Distribuição da carga tributária brasileira.....	36
Capítulo III – Meios de implementação da função indutora distributiva	41
III.1. Introdução	41
III.2. Não incidência tributária.....	42

III.2.1. Não incidência pura e simples	42
III.2.2. Imunidade	43
III.3. Isenção	44
III.4. Deduções legais.....	45
III. 5. Progressividade de alíquotas	46
III.6. Seletividade.....	47
III.7. Abatimentos de créditos.....	48
III.8. Restituições de créditos	49
Capítulo IV – Restituição de créditos tributários: o caso do programa nota fiscal solidária	50
IV.1. Introdução.....	50
IV.2. O programa bolsa família	51
IV.3. O fundo estadual de combate e erradicação da pobreza	53
IV.4. O programa nota fiscal solidária	54
IV.4.1. Projeto de Lei estadual n. 517/19	55
Considerações finais	57
Referências bibliográficas.....	59

INTRODUÇÃO

O Estado democrático moderno foi concebido a partir da queda do absolutismo, como instrumento de afirmação dos direitos naturais da pessoa humana (DALLARI, 2012, p. 147) e, como tal, é caracterizado pela existência de três pilares fundamentais:

A **supremacia da vontade popular**, que colocou o problema da participação popular no governo, suscitando acesas controvérsias e dando margem às mais variadas experiências, tanto no tocante a representatividade, quanto à extensão do direito de sufrágio e aos sistemas eleitorais e partidários.

A **preservação da liberdade**, entendida sobretudo como o poder de fazer tudo o que não incomodasse o próximo e como o poder de dispor de sua pessoa e de seus bens, sem qualquer interferência do Estado.

A **igualdade de direitos**, entendida como a proibição de distinções no gozo de direitos, sobretudo por motivos econômicos ou de discriminação entre classes sociais. (DALLARI, 2012, p. 150) (grifei)

As transformações socioeconômicas decorrentes, sobretudo, do progresso científico e tecnológico e da exploração humana, passaram a exigir do Estado uma atuação cada vez mais diversificada, no esforço para assegurar uma igualdade material de direitos. Assim, se em um primeiro momento foram-lhe incumbidas majoritariamente prestações negativas – abster-se de violar direitos básicos, tais como a vida e a liberdade, em combate às arbitrariedades típicas do modelo patrimonialista –, progressivamente foram-lhe sendo atribuídas prestações positivas – de assegurar melhores condições de vida à coletividade, tais como o direito à educação, à saúde, à alimentação e à moradia.

Referidas prestações possuem custos, os quais deverão ser financiados por toda a sociedade, destinatária que é do produto da atuação estatal, surgindo para ela tal o que a doutrina chama de dever fundamental de pagar tributos.

Esse dever social fundamental, em um Estado democrático, encontra-se delineado por princípios que foram sendo construídos ao longo da história da tributação, merecendo relevo a capacidade contributiva, indispensável sob a perspectiva da justiça tributária, segundo o qual a carga tributária deve ser distribuída sobre a sociedade de modo que cada indivíduo contribua segundo as suas possibilidades, depois de garantida a sua subsistência.

Não obstante, o Brasil contemporâneo tem adotado sistematicamente uma política fiscal regressiva, obstando o progresso da redução das desigualdades sociais. Nesse contexto:

[...] desde a promulgação da CF/88 e, posteriormente, com a implementação do Plano Real em 1994, a função tributação vem sendo manejada como mero instrumento de ajuste fiscal pelo governo federal. Com isso, o sistema tributário foi sendo desfigurado e conheceu um grande retrocesso do ponto de vista técnico e da modernidade da estrutura arrecadatória, transformando-se [...] em um instrumento anticrescimento, antiequidade e antifederação. (IPEA, 2010, p. 33)

Essa regressividade encontra-se mais acentuada na tributação indireta, embora possa ser observada, inclusive, na tributação direta, por exemplo, ao se estabelecer isenções aos rendimentos do capital que excluem da base de cálculo do imposto sobre a renda parcela significativa dos rendimentos obtidos pelos mais ricos.

A regressividade aprofunda as desigualdades sociais, prejudicando uma de suas funções indutoras mais importantes – a distributiva. Isso porque, por um lado, ao gravar a renda dos mais pobres com uma carga tributária mais elevada, inviabiliza a satisfação do seu mínimo existencial, colocando-os em uma situação de progressivo aumento da dependência de políticas públicas e, por outro, ao gravar a renda dos mais ricos com uma carga tributária abrandada, perde em arrecadação, que seria utilizada em favor dos mais necessitados favorecendo o acúmulo de capital por esse substrato social e ampliando o abismo entre ricos e pobres.

Apesar das críticas daqueles que defendem uma política tributária excessivamente liberal, destinada à manutenção de um Estado mínimo, o certo é que existem estudos¹ que evidenciam a ausência de uma correlação entre o crescimento da renda per capita ou da renda nacional e a redução dos problemas sociais. Esses mesmos estudos demonstram, sim, a existência de um forte grau de correlação entre a intensidade dos problemas sociais e a concentração de renda. Como afirma Maria Helena Zockun:

Crescimento a qualquer custo baseia-se no raciocínio de que é melhor uma má distribuição de renda num país rico do que uma melhor distribuição num país pobre. Por exemplo, se num país de renda total de 10.000, os 10%

1 Maria Helena Zockun menciona dois estudos a título de exemplo: (1) Ichiro Kawachi, Bruce P. Kennedy, “The Health of Nations: Why inequality is Harmful to Your Health”, New press, 2002, e (2) Richard Wilkinson and Kate Pickett: “The Spirit Level: Why Equality is Better for Everyone”, London: Penguin, 2010.

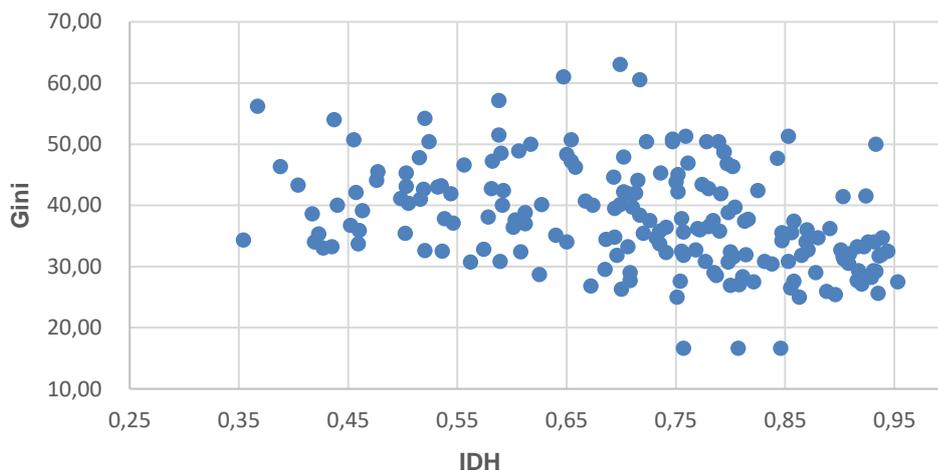
mais pobres ficam com apenas 1% da renda total, eles detêm 100; se num país de renda total de 1.000, os 10% mais pobres detêm 5% da renda total, a eles caberá 50. Como 100 parece melhor que 50, os pobres do país rico com renda concentrada estariam melhor do que os pobres do país pobre com renda melhor distribuída.

Mas será isso mesmo? Estudos realizados entre países desenvolvidos, ou entre estados de um mesmo país desenvolvido, constataam que **não há correlação entre intensidade de problemas sociais e a renda total ou per capita desses países, mas há forte correlação entre a intensidade dos problemas sociais e a concentração de renda**. Violência, obesidade, gravidez de adolescentes, consumo de drogas, evasão escolar, famílias disfuncionais, doenças mentais etc. são tão mais intensas quanto mais concentrada é a distribuição de renda do país. Essas pesquisas, feitas por profissionais da área médica, indicam que relações sociais, insegurança material e de status social e como as pessoas são vistas pelos outros são fatores que afetam negativamente os níveis de estresse, o desempenho cognitivo e as emoções, ampliando quadros de esquizofrenia e depressão. Assim como esses problemas são mais comuns nas classes de menor renda, eles são mais comuns nas sociedades desiguais. E esses problemas não afetam apenas os pobres. Outras pesquisas mostram que a desigualdade prejudica o tecido social de toda a sociedade: a distribuição muito desigual da riqueza resulta em isolamento na forma de comunidades muradas (condomínios), angústia social derivada do medo de cair de padrão social, medo da violência etc.

A conclusão desses estudos é que não adianta tentar resolver cada problema social separadamente: **diminuindo a desigualdade, a maioria deles diminuiria**. (ZOCKUN, 2016, p. 6-7) (grifei)

Na Figura 1, observa-se uma forte correlação inversa entre o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) e o índice de Gini (que mensura a distribuição da renda dos países, sendo maior quanto maior for a desigualdade da distribuição):

Figura 1 – Relação entre o IDH e o coeficiente de Gini dos países do mundo, 2017.



Fonte: UNITED NATIONS DEVELOPMENT PROGRAMME. Elaborada pelo autor.

Da referida correlação, considerando a realidade brasileira contemporânea, de estrutura socioeconômica excessivamente desigual e marcada pela grande

quantidade de pessoas vivendo na pobreza, evidencia-se a premente necessidade de desenvolvimento de uma política fiscal voltada para uma melhor distribuição de renda.

Nesse contexto, o presente trabalho tem por objetivos (1) analisar a regressividade do sistema tributário brasileiro através da distribuição da carga tributária sobre os diferentes substratos socioeconômicos, e (2) apresentar instrumentos capazes de reduzir essa regressividade ou, ao menos, de minimizar os seus impactos sociais, trazendo como exemplo o Programa Nota Fiscal Solidária do Governo do Estado de Pernambuco. Para isso, encontra-se estruturado nos seguintes capítulos: I. Tributação sob a perspectiva da justiça tributária, onde é tratado o referencial teórico necessário à compreensão do tema; II. Estudo da distribuição da carga tributária brasileira sobre a renda, onde busca-se verificar se o sistema tributário brasileiro cumpre com a função extrafiscal redistributiva; III. Meios de implementação da função indutora distributiva, onde são identificados instrumentos promotores de progressividade ou de mitigação dos efeitos sociais da regressividade; e IV. Restituição de créditos tributários: o caso do programa nota fiscal solidária, onde é apresentado um exemplo de aplicação de um dos instrumentos vistos no capítulo anterior na persecução da função extrafiscal redistributiva no âmbito de um tributo indireto (o ICMS). Por fim, são apresentadas as conclusões e as referências bibliográficas utilizadas.

Tributação sob a perspectiva da justiça tributária

Já não mais se pode considerar o cidadão livre, se o ambiente em que se insere é marcado por desigualdades sociais. Não goza de liberdade aquele que, em ambiente desigual, isola-se em sua propriedade, qual prisioneiro dentro de seu próprio ambiente. A liberdade somente pode ser fruída quando todos têm acesso a ela. A sociedade, não o indivíduo, é que está no centro da liberdade. (SCHOUERI, 2019, p. 28)

I.1. Introdução

A Idade Moderna marcou a gradual transição da noção de “propriedade do reino” para a de soberania, o que ocorreu de modo e tempo diferentes em cada lugar. Se os tributos medievais possuíam uma natureza de direito real (ora como expressão do direito de conquista ou de defesa da terra, pelo governante, ora como contraprestação em relações de vassalagem, pelo senhorio), na constituição das monarquias nacionais eles passaram a se fundamentar na ideia de que todos deveriam contribuir regularmente com a sua parte para o bem comum, nascendo a ideia de coisa pública (FERNANDES, 2004, p. 14-16).

Essa transição, contudo, não foi imediata. Os primeiros Estados absolutistas utilizavam a tributação como poder de exigir dinheiro sob coação, sendo comparado aos moldes do Império Romano (FERNANDES, 2014, p. 20). Mitigava-se o princípio do consentimento (expresso pela primeira vez na Magna Carta inglesa de 1215) para viabilizar o financiamento de conquistas de terras e da conservação da unidade territorial por meio de políticas arbitrárias. As exações recaíam apenas sobre o povo (que, frise-se, não alcançava a nobreza e o clero), que não tinha voz para determinar o que seria o bem comum. Simone Fernandes afirma que:

Segundo Hobbes, a obrigação de pagar impostos não admitia exceção nem reservas, porque o Estado era o único juiz do que deveria ou não ser feito. Os cidadãos não tinham o direito de questioná-lo por terem transferido esse juízo de valor ao Estado pelo pacto social. (HOBBS apud FOTSING apud FERNANDES, 2004, p. 21)

Essa situação mudou com a progressiva ascensão do liberalismo econômico. Aos poucos, o Estado absolutista (patrimonial) foi sendo substituído pelo Estado fiscal, tido como aquele cujas “necessidades financeiras são essencialmente

cobertas por impostos” (NABAIS apud STOBE, 2016, p. 32). Assim, o Estado não mais gera a sua própria riqueza, mas passa a buscar no particular, transferindo para si parcela do patrimônio deste, com o fim de alcançar o bem comum. A tributação, portanto, torna-se uma atividade regular, e o imposto passa a ser a espécie tributária predominante no abastecimento dos cofres públicos.

I.2. Do Estado fiscal liberal ao social

No contexto das Revoluções Francesa e Americana, a tributação passou a ter um novo fundamento. Essa época foi marcada pela necessidade de reestruturação do sistema tributário, de fortalecimento do princípio do consentimento e da sedimentação da não-afetação das receitas como garantias fundamentais dos cidadãos-contribuintes. Inaugurou-se um regime representativo que resgatava o consentimento ao imposto com o poder parlamentar. Surgia o Estado fiscal.

Destaca-se nesse período a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão (DDHC) de 1789, que em seus arts. 12º a 14º estabelece o seguinte:

Art. 12.º A garantia dos direitos do homem e do cidadão necessita de uma força pública; esta força é, pois, instituída para fruição por todos, e não para utilidade particular daqueles a quem é confiada;

Art. 13.º Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos **de acordo com suas possibilidades**;

Art. 14.º Todos os cidadãos têm direito de verificar, por si ou pelos seus representantes, da necessidade da contribuição pública, de **consentir-lhe livremente**, de observar o seu emprego e de lhe fixar a repartição, a colecta, a cobrança e a duração;

Extrai-se da DDHC que o tributo é a contraprestação dos homens para financiar a força pública (art. 13), sendo esta necessária à garantia dos seus direitos (art. 12). As exações já encontravam limites na capacidade contributiva (“deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com as suas possibilidades”) e dependiam, para que fossem exigidas, do livre consentimento dos cidadãos, manifestado por seus representantes ao aprovarem leis que as instituísem (art. 14º).

O Estado fiscal assumiu, inicialmente, contornos minimalistas por influência do movimento liberal daquela época. Cobia-lhe zelar pela propriedade, pela

liberdade e pela segurança dos indivíduos, tal qual constava da DDHC, inadmitindo-se qualquer tipo de intervenção na economia.

Não obstante, os problemas sociais advindos de eventos históricos marcantes, como as Revoluções Industriais e a Escravidão, que lançaram parte considerável da população à margem da sociedade, condenando-a a uma vida indigna, resultaram na crescente exigência de um novo enfoque da liberdade. Afinal, como poderia ser livre alguém que não conseguiria prover o seu próprio mínimo existencial?

É nesse contexto que surge o Estado fiscal social. Nos dizeres de Luís Eduardo Schoueri:

A liberdade ganha nova feição, pois passa a ser coletiva. Já não mais se pode considerar o cidadão livre, se o ambiente em que se insere é marcado por desigualdades sociais. Não goza de liberdade aquele que, em ambiente desigual, isola-se em sua propriedade, qual prisioneiro dentro de seu próprio ambiente. A liberdade somente pode ser fruída quando todos têm acesso a ela. A sociedade, não o indivíduo, é que está no centro da liberdade. (SCHOUERI, 2019, p. 28)

Ante a incapacidade (ou mesmo vontade) privada na redução das desigualdades sociais e dos problemas daí decorrentes, o Estado passou a tutelar direitos individuais e sociais, que foram sendo incorporados progressivamente ao ordenamento jurídico. Em contrapartida, passou a demandar, na mesma proporção, mais recursos para a concretização desses direitos, sendo a receita tributária a principal fonte de financiamento da atuação estatal. E, assim:

[...] a arrecadação tributária se legitima enquanto instrumento para o Estado atingir sua finalidade. A expressão “preço da liberdade”, agora, surge como preço que a sociedade paga para que o Estado, reduzindo desigualdades, promova a liberdade das camadas mais desfavorecidas. Ao lado das finalidades básicas do Estado, cobertas pelas receitas de impostos tradicionais, sobressaem as arrecadações vinculadas a finalidades específicas. No Brasil, esse fenômeno se faz presente com o agigantamento das contribuições, que, na dicção do artigo 149 da Constituição Federal, servem de instrumento para a atuação positiva da União em áreas de interesse constitucional. (SCHOUERI, 2019, p. 28)

I.3. Funções contemporâneas da tributação

No Estado fiscal, o tributo tem como principal finalidade prover o erário com recursos destinados à realização das prestações estatais. Essa é, precisamente, a função arrecadadora da tributação. Luís Eduardo Schoueri afirma que ela possui uma relação mediata com as funções fiscais do Estado, tendo em vista que as receitas tributárias constituem a mais relevante fonte de financiamento do poder público (SCHOUERI, 2019, p. 36).

Existe, todavia, um conjunto de outras funções, denominadas por parte da doutrina de extrafiscais, em distinção à finalidade precípua. Schoueri, ao tratar do assunto, prefere utilizar a expressão “funções indutoras de comportamentos”, consideradas imediatas em relação às funções fiscais, cujos efeitos são os seguintes:

- distributivos: quando se tem em conta que é possível, com a tributação, redistribuir a renda, tirando mais de uns e aplicando mais em favor de outros. No Estado Social, a redistribuição visa à redução das desigualdades sociais;
- alocativos: quando se tem em conta que a própria incidência do tributo não é neutra sobre a economia, pois acaba por impactar na forma como a totalidade dos recursos é dividida para utilização no setor público e no setor privado. Reflexo da função alocativa, tem-se a indução de comportamentos. Afinal, a tributação se vincula a comportamentos humanos e a incidência tributária passa a ser um fator a ser considerado na própria decisão do agente econômico;
- estabilizadores: quando se tem em conta que a política fiscal deve ser formulada objetivando alcançar ou manter um elevado nível de emprego, uma razoável estabilidade no nível de preços, equilíbrio na balança de pagamentos e uma taxa aceitável de crescimento econômico. (SCHOUERI, 2019, p. 36)

I.3.1. Função indutora distributiva

Ao mesmo tempo em que os cidadãos dos países ditos desenvolvidos gozam, em geral, de um elevado nível de progresso e de dignidade humana, muitos outros que vivem em países subdesenvolvidos sequer têm o que comer, o que vestir ou onde morar, vivendo à sua própria sorte. Trata-se de fato notório, o qual dispensa maiores esclarecimentos.

Sem pretender realizar uma cruzada em favor da eliminação das desigualdades sociais, defende o presente trabalho que ela seja adequada a patamares minimamente civilizatórios, conferindo dignidade às pessoas que integram os substratos inferiores da pirâmide social. Afinal, a história tem mostrado que em sociedades extremamente desiguais, os menos favorecidos economicamente sequer tem a sua condição humana reconhecida.

Nesse sentido, a tributação possui um relevante papel ao viabilizar a ocorrência de efeitos distributivos. A seguir, apresenta-se um exemplo prático para melhor compreender a matéria.

A União Europeia (e mesmo o continente europeu como um todo), particularmente, constitui a região com o menor nível de desigualdade social do mundo. Os dados da Tabela 1 evidenciam a progressividade dos sistemas tributários dos países que a integram e como efetivamente ela pode contribuir para a redução das desigualdades sociais:

Tabela 1 – Participação na renda nacional, na União Europeia, por faixa de renda (antes e após a tributação), 2015.

Faixa de Renda	União Europeia (Pré-tributação 2015)	União Europeia (Pós-tributação 2015)
10% mais pobres	1,55%	2,29%
10%-20%	3,37%	4,08%
20%-30%	4,54%	5,22%
30%-40%	5,61%	6,29%
40%-50%	6,73%	7,35%
50%-60%	8,03%	8,56%
60%-70%	9,63%	9,95%
70%-80%	11,71%	11,77%
80%-90%	15,25%	14,82%
10% mais ricos	33,58%	29,67%
Total	100,00%	100,00%

Fonte: WID. Elaborada pelo autor.

Enquanto os europeus (nos países integrantes da União Europeia) situados na faixa de renda dos 10% mais pobres tiveram um incremento de participação na renda nacional em 2015, indo de 1,55% para 2,29%, após a tributação, os 10% mais

ricos tiveram a sua participação reduzida de 33,58% para 29,67%². Evidentemente, a efetivação da redução das desigualdades requer que, para além da justiça tributária, seja perseguida a justiça dos gastos públicos sob a perspectiva da realização de políticas públicas que priorizem, sempre que possível, os mais necessitados.

I.4. Tributação proporcional, progressiva e regressiva

Aliomar Baleeiro ensina que o *quantum debeatur* (o valor do tributo devido) pode ser estabelecido pela utilização de um dentre três critérios: o fixo, o proporcional ou o gradual. De acordo com o eminente jurista:

Um tributo é fixo quando a lei estabelece quantia invariável em relação ao valor da matéria tributável. [...]

(Um tributo é proporcional quando) a prestação reclamada ao contribuinte consiste sempre na mesma fração calculada sobre o valor da matéria tributada, e por isso a quantia a pagar varia, para mais ou para menos, conforme a estimativa fiscal. [...]

Os tributos “graduados” são também proporcionais, em princípio, porque se calculam à base de alíquotas, ou frações percentuais sobre o valor da coisa ou ato tributável. Mas essa fração, em contraste com os impostos proporcionais propriamente ditos, não é sempre a mesma: varia, na sua expressão numérica, conforme o valor maior ou menor daquilo que se tributa. Já uma relação matemática crescente ou decrescente, conforme o vulto da coisa ou fato sujeito ao gravame fiscal. Isso contrasta com a relação uniforme e invariável, que é peculiar aos impostos simplesmente proporcionais. (BALEIRO, 2015, p. 264-266)

Os tributos graduados são, ainda, classificados em progressivos e regressivos. Nesse ponto, é importante esclarecer que a progressividade e a regressividade da tributação podem ter diferentes acepções, a depender da referência utilizada para suas aferições.

Uma delas diz respeito à análise sob a perspectiva da incidência tributária sobre a respectiva base tributável. Nesse sentido, considera-se que há progressividade quando as alíquotas e as bases de cálculo de um tributo variam em um mesmo sentido, isto é, a alíquota aumenta à medida em que se aumenta a base

2 Isso significa que os rendimentos dos 10% mais ricos passaram de 21,66 vezes os dos 10% mais pobres para 12,95 após a tributação.

de cálculo, e que há regressividade quando essa variação se dá em sentido inverso. (BALEIRO, 2015, p. 266)

Uma outra classificação diz respeito à análise sob a perspectiva da incidência tributária sobre a renda do contribuinte de fato. Nesse sentido, se diz que há progressividade quando a carga tributária aumenta à medida em que se aumenta a renda, e que há regressividade quando a carga tributária diminui à medida em que se aumenta a renda.

Para ilustrar, tome-se a Tabela 2 a seguir:

Tabela 2 – Exemplo de participação efetiva do IRPF na renda integral da pessoa física.

Renda (a = b + c)	Renda isenta (b)	Renda tributável (Base de cálculo) (c)	Alíquota (d)	Imposto (e = c x d)	Alíquota efetiva sobre a renda (f = e/a)
10.000	0	10.000	15%	1.500	15%
25.000	10.000	15.000	20%	3.000	12%
50.000	30.000	20.000	25%	5.000	10%

Fonte: do autor.

No exemplo considerado, sob a ótica da renda tributável (base de cálculo do imposto, encontrada após excluir da renda a parcela isenta), o exemplo revela uma tributação progressiva (vide a evolução da coluna alíquota, cujos valores incidem sobre a renda tributável para determinar o valor do imposto). A alíquota do imposto aumenta à medida que se aumenta a base de cálculo.

Todavia, quando se observa o ônus da exação incidente sobre o total da renda, a tributação assume um viés nitidamente regressivo (vide a evolução da coluna alíquota efetiva sobre a renda). Isso acontece, no exemplo dado, porque parte da renda é isenta, diminuindo a base de incidência e, por conseguinte, o valor do imposto devido. Dessa forma, um tributo direto como o IRPF que, sob a ótica da relação entre alíquota e base de cálculo, seria considerado progressivo, na prática, revela-se verdadeiramente regressivo, quando se compara o ônus tributário suportado pela renda do contribuinte de fato.

Um outro exemplo, agora considerando um tributo indireto incidente sobre o consumo, consta da Tabela 3:

Tabela 3 – Exemplo de participação efetiva do ICMS na renda da pessoa física.

Renda (a = b + c)	Poupança (b)	Consumo (c)	Alíquota (d)	Imposto (e = c x d)	Alíquota efetiva sobre a renda (f = e/a)
10.000	0	10.000	18%	1.800	18%
25.000	10.000	15.000	18%	2.700	10,8%
50.000	30.000	20.000	18%	3.600	7,2%

Fonte: do autor.

No exemplo considerado, sob a ótica da renda destinada ao consumo (base de cálculo do imposto, encontrada após excluir da renda a parcela destinada à poupança), o exemplo revela uma tributação proporcional (vide a coluna alíquota). A alíquota do imposto não sofre qualquer variação na medida em que se aumenta a base de cálculo.

Todavia, quando se observa o ônus da exação incidente sobre o total da renda, a tributação assume um viés nitidamente regressivo (vide a coluna alíquota efetiva sobre a renda). Isso acontece, no exemplo dado, porque o ICMS incide sobre o consumo e este representa uma fração decrescente da renda conforme esta aumenta. Dessa forma, um tributo indireto como o ICMS que, sob a ótica da relação entre alíquota e base de cálculo seria considerado proporcional, na prática, revela-se verdadeiramente regressivo, quando se observa o ônus tributário suportado pela renda do contribuinte de fato.

A perspectiva adotada no presente trabalho será esta última – a que considera o ônus tributário suportado pela renda do contribuinte de fato –, a qual se encontra alinhada à noção de carga tributária expressa em função do PIB a ser tratada no capítulo II.

I.5. Tributação direta e indireta e o fenômeno da repercussão

Inicialmente, é preciso definir o que vem a ser contribuinte de direito e contribuinte de fato. Contribuinte de direito (ou *de jure*) é a pessoa que realiza o fato gerador da obrigação tributária e que, por isso, é juridicamente obrigada ao recolhimento do imposto. Contribuinte de fato (ou *de facto*) é a pessoa que efetivamente suporta o ônus econômico da tributação. Quando esses papéis não

coincidem integralmente em uma mesma pessoa, ocorre o que se denomina repercussão.

De acordo com Baleeiro (2015, p. 203), “Repercussão, ou translação, palavra esta última preferida pelos italianos, é o fenômeno pelo qual o contribuinte paga o imposto, mas liberta-se do sacrifício transferindo-o a terceiros, no todo ou em parte”. Ela foi percebida no século XVIII por Pietro Verri, economista italiano que, em seus estudos, concluiu que os contribuintes de fato eram os consumidores, e não os proprietários de terra (BALEIRO, 2015, p. 20). Estes últimos eram apenas contribuintes de direito.

Uma das classificações doutrinárias tradicionais procura distinguir os tributos conforme a existência ou não da repercussão. Assim, seria direto o tributo “cuja incidência atingisse (de modo direto) aquele contribuinte definido pelo legislador como sujeito passivo da obrigação tributária”, e seria indireto o tributo no qual, por força da translação, “o contribuinte definido como sujeito passivo daquela obrigação visse seu ônus transferido para outrem, que passaria a ser o contribuinte ‘de facto’ na relação jurídico-tributária”. (SCHOUERI, 2019, p. 163)

Convém observar que a realidade impõe que a repercussão poderá se fazer presente na incidência de tributos classificados como diretos e ausente na incidência de tributos classificados como indiretos (SCHOUERI, 2019, p. 52-64), razão pela qual a referida classificação padece de inconsistência lógica, sendo útil, todavia, por sua relevância didática para compreensão do fenômeno em estudo.

Por exemplo, um industrial, almejando repassar o encargo do IRPJ a terceiros, poderá embutir no preço de venda dos seus produtos um valor que corresponda à respectiva carga tributária, onerando os seus clientes. Dessa forma, verifica-se a ocorrência da translação em relação a um tributo classificado como direto.

Por outro lado, um comerciante, diante de um mercado competitivo, pode se ver impossibilitado de repassar o ônus tributário do ICMS aos seus clientes, deixando de embutir o valor do imposto em suas vendas e, assim, assumindo tal encargo. Nesse caso, resta ausente a translação em relação a um tributo classificado como indireto.

I.5.1. Repercussão e o ICMS

O ICMS é um tributo da competência estadual previsto no art. 155, II, da CRFB/88. Ele é, em regra, plurifásico, isto é, incide em cada etapa da cadeia de circulação de mercadorias (ou de prestação de alguns serviços) e, também, não cumulativo (art. 155, §2º, I), o que significa dizer que se trata de um tributo que incide, efetivamente, sobre o valor agregado (cada participante dessa cadeia se credita do valor do ICMS incidente sobre as suas entradas de mercadorias, e esse crédito irá ser subtraído do valor do débito resultante das saídas de mercadorias que promover).

Suponha-se que em uma cadeia de circulação de mercadorias, um industrial venda mercadorias a um atacadista pelo valor de 100 unidades monetárias, que as revenderá por 200 ao varejista. Este, finalmente, as revenderá ao consumidor final por 400. Considerando uma alíquota do ICMS hipotética de 10% incidente em cada operação, ter-se-á a situação representada pela Figura 2:

Figura 2 – Exemplo da incidência do ICMS na cadeia de circulação de mercadorias.



Na hipótese de não cumulatividade, o Estado receberia 10 + 10 + 20 = 40.

Fonte: do autor.

Tomando o varejista como referência, no custo de suas aquisições está embutido o ICMS no valor de 20 (correspondente à alíquota de 10% do exemplo). Esse será o seu crédito. Posteriormente, quando ele revender as mercadorias por 400 ao consumidor final, sobre a operação incidirá ICMS no valor de 40. Esse será o seu débito. No final, o valor do ICMS devido por ele corresponderá à diferença entre o débito e o crédito, resultando em 20 (40 - 20 = 20). Fazendo os mesmos cálculos para o industrial e para o atacadista, cada um terá que recolher o valor de 10.

Apesar do exemplo poder sugerir que o valor total do ICMS da cadeia de circulação de mercadorias é pago pelo industrial, pelo atacadista e pelo varejista, e não pelo consumidor final, essa conclusão não pode ser tomada a priori. Na prática, o consumidor final costuma suportar, ainda que parcialmente, o encargo. Isso se dá, entre outras possíveis razões, pela própria sistemática da incidência do imposto: enquanto cada integrante antecedente tem a possibilidade de recuperar o valor do ICMS que lhe foi cobrado nas aquisições, embutindo-o em suas vendas (o que, ressalve-se, nem sempre acontece, a depender de certas condições do mercado, como em casos de elevada competitividade), o consumidor final não goza dessa possibilidade. A conclusão é a de que o ICMS é um tributo que favorece a ocorrência da translação, que poderá ou não ser verificada no caso concreto.

I.6. Tributos visíveis e invisíveis

Os tributos indiretos são também denominados invisíveis porque o contribuinte de fato, em geral, não tem consciência fiscal³, isto é, não tem conhecimento do ônus que recai sobre a sua renda para manutenção dos serviços públicos.

Em sentido oposto, os tributos diretos são também denominados visíveis exatamente porque permitem ao contribuinte de fato saber, com clareza, quanto de sua renda é destinada à manutenção dos serviços públicos.

Nas palavras de Aliomar Baleeiro:

Em uma democracia, essa consciência nítida da parte que incumbe a cada cidadão na distribuição das despesas indispensáveis ao funcionamento do Estado, é reputada essencial a um elevado padrão cívico. Em verdade, pequena parte da população, atingida por impostos diretos e pessoais, compreende bem quanto lhe coube no rateio do custo da máquina governamental. (BALEIRO, 2015, p. 239).

3 Para Aliomar Baleeiro, “Os escritores de língua inglesa chamam de tax consciousness, que se pode traduzir pela expressão ‘consciência fiscal’, o estado de espírito de que sabe em quanto montam aproximadamente os seus sacrifícios de dinheiro para a manutenção dos serviços públicos”. (BALEIRO, 2015, p. 239)

O eminente jurista ainda aponta que

[...] os impostos que mais ferem a sensibilidade dos contribuintes e despertam, no espírito deles, a consciência fiscal são exatamente os mais justos e de mais benéficos efeitos econômicos: os diretos e pessoais, como o sobre a renda, sobre a herança, sobre a propriedade, elementos seguros de capacidade contributiva. (BALEIRO, 2015, p. 240)

Não obstante, muitos Estados, a exemplo do brasileiro, optam por concentrar a arrecadação nos tributos invisíveis, justamente porque a anestesia fiscal⁴ facilita a sua instituição e a sua cobrança.

I.7. Justiça fiscal e justiça tributária

Se o pagamento de tributos, por um lado, reduz a disponibilidade de recursos dos indivíduos, de outro, a realização das despesas públicas viabilizadas pela arrecadação de tributos reduz a necessidade de dispêndio desses recursos (porque gera produtos e serviços pelos quais os indivíduos não necessitarão mais pagar). Consequentemente, a relação entre o que é retirado e o que é entregue produz efeitos na redistribuição da renda, amenizando ou acentuando as desigualdades sociais, a depender do caso. Nesse contexto, convém esclarecer o que vem a ser justiça tributária e justiça fiscal.

Ricardo Lobo Torres define a atividade financeira como sendo “o conjunto de ações do Estado para a obtenção da receita e a realização dos gastos para o atendimento às necessidades públicas”. (TORRES, 2011, p. 3)

Associada à atividade financeira está a ideia de justiça financeira ou justiça fiscal, considerada pelo eminente doutrinador como a justiça no campo das finanças públicas. (TORRES, 2011, p. 91)

A justiça tributária, por sua vez, possui uma dimensão mais estrita que a justiça fiscal, nela estando contida. (TORRES, 2011, p. 92)

4 Aliomar Baleeiro afirma que, em contraste à consciência fiscal, “a anestesia fiscal é apontada como característica dos impostos de consumo e outros indiretos e reais” e que “Raras pessoas reparam o valor do selo colado aos sapatos, cigarros ou fósforos e raríssimas meditam que esses impostos são regressivos ou inversamente progressivos, isto é, retiram aos pobres maior percentagem de recursos do que aos ricos, já que os artigos de alimentação e vestuário absorvem a quase totalidade dos salários e apenas pequena parte dos altos rendimentos das classes abastadas”. (BALEIRO, 2015, p. 240)

Dito de maneira simples, a justiça tributária trata da redução das desigualdades sociais sob a perspectiva das receitas públicas, fazendo incidir sobre os indivíduos uma carga tributária adequada à sua capacidade de pagar tributos. A justiça fiscal, por seu turno, trata da redução das desigualdades sociais tanto sob essa perspectiva (das receitas públicas), quanto das despesas públicas, priorizando a aplicação dos recursos arrecadados em políticas públicas a quem mais necessita (usualmente, quem tem pouca ou nenhuma capacidade contributiva).

As considerações realizadas no presente trabalho serão efetuadas à luz dos ideais de justiça tributária.

I.8. Princípios constitucionais relevantes

I.8.1. Vedação ao confisco

De acordo com o princípio da vedação ao confisco, “CRFB/88, art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] IV - utilizar tributo com efeito de confisco;”.

Baleeiro apud Carrazza (2019, p. 92) afirma que é confiscatório “os tributos que absorvem parte considerável do valor da propriedade, aniquilam a empresa ou impedem o exercício de atividade lícita e moral”. Assim, a tributação que inviabiliza o exercício do direito de propriedade é confiscatória. É por isso que Hugo de Brito Machado apud Carrazza (2019, p. 92) considera que ainda que não houvesse previsão explícita do aludido princípio, a vedação ao confisco “seria decorrência lógica em todas as Constituições que garantem o direito de propriedade”.

Assim, em observância ao princípio da vedação ao confisco, de um lado, e à necessidade de arrecadar o suficiente para subsidiar o desempenho das atribuições constitucionalmente a ele impostas, o Estado deve buscar um ponto de equilíbrio, nem sempre fácil de encontrar (CARRAZZA, 2019, p. 93).

I.8.2. Dignidade da pessoa humana

A dignidade da pessoa humana é um princípio constitucional que já nasceu com *status* de fundamento da República brasileira:

CRFB/88, art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: [...] III - a dignidade da pessoa humana;

Para atender ao princípio em questão, Carrazza (2019, p. 93) considera que o ser humano deve ter acesso ao que ele denomina mínimo vital. Segundo o autor, uma parte importante do seu conteúdo se encontra prevista nos arts. 5º e 6º da CRFB/88, a exemplo dos direitos à alimentação, à saúde, à moradia e à educação.

Para Ricardo Lobo Torres, o direito às condições mínimas de existência é pré-constitucional e, assim, é condicionante da ordem jurídica – e não por ela outorgado. Daí decorre a inconstitucionalidade da tributação que eventualmente incida sobre os recursos que estejam assegurando a manutenção do mínimo existencial. (TORRES, 2011, p. 69-70)

Nesse sentido, conclui Carrazza (2019, p. 93) que “Tais recursos devem ser salvaguardados pela cuidadosa criação de situações de não incidência ou mediante oportunas deduções, legislativamente autorizadas”. Além dessas medidas, existem outros instrumentos úteis à salvaguarda do mínimo existencial, a exemplo da devolução de valores arrecadados, o que se pretende com programas como o Nota Fiscal Solidária, a ser oportunamente tratado no capítulo IV.

I.8.3. Isonomia

De acordo com o art. 150, II, da CRFB/88:

CRFB/88, Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Referido princípio desdobra-se, doutrinariamente, nas acepções horizontal e vertical⁵.

Em relação à isonomia, há ao menos uma dificuldade, traduzida nas seguintes questões: é possível definir, com precisão, a situação na qual se encontra cada contribuinte, para fins de atribuição de uma carga tributária adequada? Em caso afirmativo, quais deveriam ser os critérios utilizados? Não se pretende aqui responder a essas perguntas.

Um outro problema diz respeito à definição do modelo de tributação mais adequado na perspectiva da justiça tributária – o que implica em definir o ônus tributário que cada pessoa deverá suportar considerando a sua capacidade contributiva em relação à dos demais. Por muito tempo foi defendida a tributação proporcional em detrimento de uma tributação progressiva⁶. Esta, porém, tem se mostrado mais adequada por critérios de justiça distributiva, em que se busca uma distribuição justa da carga tributária (SCHOUERI, 2019, p. 409).

1.8.3.1. Isonomia horizontal

Consiste na vedação à instituição de tratamento desigual entre contribuintes que estejam em situações consideradas equivalentes. Por exemplo, ao estabelecer que sobre as parcelas de rendimentos auferidas por pessoas físicas situadas em uma mesma faixa sujeitar-se-ão à mesma alíquota do IRPF, a lei procurou observar a isonomia horizontal.

5 Schoueri (2019, p. 409) se refere a justiça horizontal e justiça vertical, ao passo que Santos (2014, p. 18) se refere a equidade horizontal e equidade vertical.

6 Aliomar Baleeiro afirma que, historicamente, tem sido alegado que a progressividade é um verdadeiro roubo graduado, e que por vezes resultava na inviabilização do direito de propriedade. Todavia, como bem ensina o notável jurista, os seus problemas advêm da escala empregada, e não de sua natureza, propriamente, tratando-se de uma questão de dosar adequadamente o seu emprego, e não de descartá-la como instrumento de justiça tributária. (BALEEIRO, 2015, p. 268)

1.8.3.2. Isonomia vertical

Consiste na necessidade de discriminação de tratamento entre contribuintes que estejam em situações consideradas diferentes, de modo a onerar mais quem possui maior capacidade contributiva. Por exemplo, ainda em relação ao IRPF, ao atribuir alíquotas diferentes a parcelas de rendimentos que se encontram em faixas diferentes de valores, a lei procurou observar a isonomia vertical.

1.8.4. Capacidade contributiva

Para Aliomar Baleeiro:

“A capacidade contributiva do indivíduo significa sua idoneidade econômica para suportar, sem sacrifício do indispensável à vida compatível com a dignidade humana, uma fração qualquer do custo total de serviços públicos”. (BALEIRO, 2015, p. 339)

A capacidade contributiva encontra-se, assim, intimamente relacionada à Justiça Tributária. Em apertada síntese, é traduzida na ideia de que cada um deve contribuir nos limites de sua capacidade de pagar tributos.

Na CRFB/88, encontra-se prevista no art. 145, §1º, sob a denominação de capacidade econômica do contribuinte, denotando uma acepção estrita da capacidade econômica:

CRFB/88, Art. 145. [...] § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

A capacidade contributiva pressupõe, por conseguinte, a existência de capacidade econômica, embora o inverso não possa ser afirmado. Cumpre, então, distingui-las.

1.8.4.1. Capacidade contributiva absoluta

A capacidade contributiva absoluta ou objetiva (capacidade econômica) decorre da existência de uma riqueza apta a ser tributada, não sendo questionado se o contribuinte pode ou não, efetivamente, pagar o tributo. Schoueri apud Oliveira (2019, p. 357) a define como “pressuposto de tributação”. Nesse sentido, uma norma jurídica preveria, indistintamente, que quem atendesse a certas condições deveria ser tributado. Por exemplo, se alguém tem uma propriedade, então, sob a ótica objetiva, essa pessoa possui capacidade contributiva. Relaciona-se à noção de capacidade econômica.

1.8.4.2. Capacidade contributiva relativa

A capacidade contributiva relativa ou subjetiva (capacidade econômica do contribuinte), ao contrário da absoluta, não é um pressuposto. Está, sim, relacionada com a delimitação da parte da riqueza manifestada que será objeto da tributação, levando-se em consideração as peculiaridades do caso concreto. É a perspectiva da capacidade contributiva que Schoueri apud Oliveira (2019, p. 357) se refere como “critério de graduação e limite do tributo”. Aqui, portanto, interessa conhecer as condições pessoais para saber se, efetivamente, o indivíduo terá condições de suportar a carga tributária.

Assim, a questão consiste em definir, caso existam, limites inferiores e superiores à incidência tributária. Tais limites residem, respectivamente, no mínimo existencial e na vedação ao confisco. É, nesse sentido, algo além da mera capacidade econômica, alinhando-se com a noção de capacidade econômica do contribuinte.

I.8.5. Solidariedade

A solidariedade é um valor constitucional previsto no art. 3º, I, da Carta Magna brasileira, o qual estabelece dentre os objetivos fundamentais da República o de “construir uma sociedade livre, justa e solidária”. Ela pode ser compreendida como um corolário da dignidade humana, impondo aos indivíduos o dever recíproco de promoção dos fins sociais. José Vieira de Andrade já dizia:

Ninguém duvida, pelo menos, do interesse pedagógico e da importância espiritual e ética que reveste a ideia dos deveres fundamentais dos cidadãos, significando que o homem não existe isoladamente, nem a sua liberdade é absoluta e que os indivíduos são responsáveis no campo político, económico, social e cultural pela segurança, pela justiça e pelo progresso da comunidade. (ANDRADE, 2009, p.151)

José Casalta Nabais trata da solidariedade sob duas perspectivas:

A primeira, solidariedade vertical, é aquela concretizada pelos deveres do estado social em minimizar as desigualdades sociais, efetivando os direitos em benefícios de todos os indivíduos membros da sociedade. Já a segunda, solidariedade horizontal, atinge a sua realização quando entende que a efetivação dos direitos fundamentais seja vista como obrigação não apenas do estado, mas da própria sociedade, pois cada cidadão é vinculado também à ideia de solidariedade. (NABAIS apud MORAIS e TENORIO, 2015, p. 7)

Finalmente, com base na solidariedade, o Estado tem o dever de promover os fins para os quais foi criado – relacionados à efetivação de direitos e garantias individuais e sociais –, dele decorrendo a obrigação individual de financiar tais gastos, o que a doutrina denomina dever fundamental de pagar tributos. A esse respeito, ensina Ricardo Lobo Torres:

A solidariedade fiscal está imbricada na liberdade, pois o dever fundamental de pagar tributos é correspectivo à liberdade e os direitos fundamentais: é por eles limitado e ao mesmo tempo lhes serve de garantia, sendo por isso o preço da liberdade. (TORRES, 2014, p. 179)

I.8.6. Praticabilidade

Atualmente, ante a impossibilidade de aferição da capacidade contributiva em absolutamente todos os casos, recorrendo ao princípio da praticidade ou praticabilidade⁷, o legislador estabelece presunções de sua existência – como quando alguém auferir renda ou acréscimo patrimonial – que trarão ao contribuinte um ônus tributário gradual, realizando o referido princípio no plano abstrato.

No plano fático, entretanto, dadas as peculiares circunstanciais, é provável que duas pessoas que realizem a mesma manifestação de riqueza não possuam a mesma capacidade de pagar tributos. Um jovem trabalhador sem dependentes financeiros e cujas despesas são parcialmente custeadas pelos pais, com quem mora, terá capacidade contributiva diversa de alguém responsável por sustentar uma família com o mesmo salário.

Por essa razão, é comum se observar a utilização de mecanismos pelo legislador, tais como as compensações e ressarcimentos, conforme será tratado no capítulo III, como forma de aumentar a efetividade da capacidade contributiva.

7 Praticabilidade “é o nome que se dá a todos os meios e técnicas utilizáveis com o objetivo de tornar simples e viável a execução das leis” (BALEIRO, 1999, p. 554) ou, ainda, o instrumento que visa “tornar a norma exequível, cômoda e viável” (BALEIRO, 1999, p. 790).

Estudo da distribuição da carga tributária brasileira sobre a renda

O grosso da população, sob o peso regressivo de impostos de venda, consumo, selo, etc., supõe que os tributos recaem sobre os ombros dos grandes contribuintes ou não pensa de modo algum nesses assuntos. (...) Curioso, porém, é que os contribuintes de direito – os industriais e comerciantes, que a lei chama ao recolhimento do tributo, permitindo-lhes e até prevendo a repercussão sobre os consumidores –, sofrem do engano inverso e lamentam-se por gravames, que, em verdade, descarregam sobre a clientela. (BALEIRO, 2015, p. 239)

II.1. Introdução

Com o advento da CRFB/88, a República brasileira assumiu o compromisso de ser um Estado Democrático de Direito, tendo dentre os seus fundamentos valores como cidadania e dignidade da pessoa humana. Adiante, no art. 3º, estabeleceu dentre os seus objetivos o de construir uma sociedade livre, justa e solidária (inciso I), assim como erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais (inciso II). Ainda, no art. 5º, consta que todos são iguais perante a lei.

A realidade, no entanto, impõe, para grande parcela da população, obstáculos ao acesso à cidadania e a uma vida digna. De acordo com dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) referentes ao ano de 2017, no Brasil os 10% mais ricos ganham 17,6 vezes mais do que os 40% mais pobres. Ainda nessa mesma época, 26,5% da população brasileira vivia abaixo da linha de pobreza, o que corresponde a 54,8 milhões de pessoas. O Brasil é, conforme será visto, um dos países socialmente mais desiguais do mundo. (IBGE, 2018)

Nesse contexto, a tributação, considerando sua função extrafiscal distributiva, possui relevante papel como elemento indutor da redução das desigualdades sociais. Nesse sentido, Maria Helena Zockun advoga que um sistema tributário justo deve observar dois princípios basilares: a equidade e a eficácia. Segundo a autora:

Equidade significa que **cada cidadão deve contribuir para o financiamento do Estado na medida de sua capacidade econômica, dada por sua renda e riqueza, independentemente de sua escolha pessoal como consumidor, poupador ou investidor** (grifei). Isso quer dizer que a tributação deve respeitar a capacidade contributiva do cidadão (vertical), qualquer que seja a origem de sua renda (horizontal), seja do trabalho (salários, honorários, etc.) ou do capital (juros, lucros ou alugueis).

Eficácia é o atributo segundo o qual o Estado deve arrecadar compulsoriamente dos cidadãos recursos para financiar os programas e serviços que a sociedade julga que o governo deve lhe fornecer, em montantes e modos adequados às condições econômicas e sociais do país. (ZOCKUN, 2016, p. 1) (grifei)

Todavia, ela observa que nenhum dos dois princípios – equidade e eficácia – é respeitado pelo sistema tributário nacional vigente, concluindo que

[...] os argumentos que justificam essa violação – particularmente o da teoria da renda permanente e o da superioridade do consumo sobre a renda como base de incidência de impostos – são inadequados às condições de países de população majoritariamente pobre, que vive próxima à condição de subsistência para os padrões modernos, e que por isso é incapaz poupar.” (ZOCKUN, 2016, p. 1)

Tal posicionamento se encontra em consonância com estudo do IPEA, segundo o qual:

[...] desde a promulgação da CF/88 e, posteriormente, com a implementação do Plano Real em 1994, a função tributação vem sendo manejada como mero instrumento de ajuste fiscal pelo governo federal. Com isso, o sistema tributário foi sendo desfigurado e conheceu um grande retrocesso do ponto de vista técnico e da modernidade da estrutura arrecadatória, transformando-se [...] em um instrumento anticrescimento, antiequidade e antifederação. (IPEA, 2010, p. 33)

Portanto, contraditoriamente, como será visto no presente capítulo, o Brasil contemporâneo, considerado um Estado social sob o ângulo dos direitos e das garantias sociais previstos no texto constitucional, tem adotado uma política fiscal regressiva, impondo óbice ao objetivo constitucional de redução das desigualdades sociais. Já dizia Baleeiro (2015, p. 239):

O grosso da população, sob o peso regressivo de impostos de venda, consumo, selo, etc., supõe que os tributos recaem sobre os ombros dos grandes contribuintes ou não pensa de modo algum nesses assuntos. [...] Curioso, porém, é que os contribuintes de direito sofrem do engano inverso e lamentam-se por gravames, que, em verdade, descarregam sobre a clientela.

II.2. Desigualdade socioeconômica brasileira

Inicialmente, cumpre destacar que dados do Banco Mundial posicionam o Brasil na sexta colocação do *ranking* dos países socioeconomicamente mais desiguais do mundo, considerando o índice de Gini em uma relação composta por 142 (cento e quarenta e dois) países, conforme Tabela 4:

Tabela 4 – Índice de Gini por país.

Posição	País	Ano	Gini
1	South Africa	2014	63.0
2	Namibia	2015	59.1
3	Zambia	2015	57.1
4	Lesotho	2010	54.2
5	Mozambique	2014	54.0
6	Botswana	2015	53.3
6	Brazil	2017	53.3
8	St. Lucia	2016	51.2
9	Guinea-Bissau	2010	50.7
10	Honduras	2017	50.5
29	Mexico	2016	43.4
40	United States	2016	41.5
44	Argentina	2017	40.6
51	Uruguay	2017	39.5
64	Russian Federation	2015	37.7
76	Greece	2015	36.0
79	Australia	2014	35.8
83	Portugal	2015	35.5
90	Canada	2013	34.0
105	France	2015	32.7
114	Germany	2015	31.7
119	Austria	2015	30.5
123	Sweden	2015	29.2
128	Denmark	2015	28.2
128	Netherlands	2015	28.2
130	Iceland	2014	27.8
131	Belgium	2015	27.7
134	Norway	2015	27.5
136	Finland	2015	27.1
139	Moldova	2017	25.9
142	Ukraine	2016	25.0

Fonte: World Bank. Elaborada pelo autor.

Em relação à desigualdade no interior do país, o presente trabalho considerou os dados do *World Inequality Database* (WID). Alguns dados de 2015 referentes ao Brasil podem ser observados na Tabela 5:

Tabela 5 – Distribuição da renda por faixa de renda no Brasil, 2015.

Faixa ⁽¹⁾	RPCMA (R\$) ⁽²⁾	RPCMA ⁽³⁾	Participação ⁽⁴⁾
10% mais ricos	233.533	20	55,56%
(1% mais ricos)	(1.191.649)	(102)	(28,35%)
40% intermediários	32.116	2,75	30,56%
50% mais pobres	11.670	1	13,88%
Média	42.012	3,6	100%

Fonte: WID. Elaborada pelo autor.

⁽¹⁾ Indica as faixas de renda consideradas, dos 1% mais ricos até os 50% mais pobres.

⁽²⁾ Indica a renda per capita média anual (RPCMA), em reais, de cada faixa de renda considerada.

⁽³⁾ Determina a RPCMA de cada faixa expressa como um múltiplo da renda dos 50% mais pobres.

⁽⁴⁾ Indica a participação de cada faixa de renda na composição da renda nacional.

De imediato, percebe-se que as duas metades da população brasileira possuem realidades econômicas bem distintas. Enquanto os 50% mais pobres auferiram 13,88% da renda nacional em 2015, os 50% mais ricos ficaram com os outros 86,12%. Isso significa, em média, que um indivíduo situado na metade mais rica recebeu 6,2 vezes o que recebeu um outro situado na metade mais pobre.

Entre as três faixas apresentadas (10% mais ricos, 40% intermediários e 50% mais pobres), vê-se que um indivíduo da primeira ganhou o mesmo que 7,27 indivíduos da segunda e o mesmo que 20 indivíduos da terceira. Já um indivíduo da segunda recebeu o mesmo que 2,75 indivíduos da terceira.

A elevada desigualdade é observável até mesmo dentro das diferentes faixas. Por exemplo, o rendimento médio per capita em 2015 dos 10% mais ricos foi de R\$ 233.533,00. Os 1% mais ricos, por sua vez, obtiveram rendimento médio de R\$ 1.191.649,00, o equivalente a 5 vezes a média da faixa na qual estão inseridos. Como resultado, 10% da população ficou com mais da metade da renda nacional.

A desigualdade, por si só e até certo ponto, poderia não ser considerada problemática. Mesmo em um país como a Noruega, com índice de Gini estimado pelo Banco Mundial em 27,5 em 2015, por exemplo, os 10% mais ricos auferiram 27% do total da renda nacional, um pouco menos do que os 50% mais pobres, que auferiram 29% do total naquele ano.

A Tabela 6 exhibe a distribuição da renda nacional, em 2015, por substrato econômico, de diversos países e regiões do mundo:

Tabela 6 – Distribuição da renda por faixa de renda, no Brasil e no mundo, 2015.

Região / Faixa de renda	10% mais ricos	40% intermediários	50% mais pobres
Brasil	56%	31%	14%
África (Meio-leste e Nordeste)	61%	30%	9%
África Subsaariana	54%	33%	12%
América do Norte	47%	40%	13%
América Latina	55%	32%	12%
Ásia (exceto meio-leste)	50%	42%	9%
Ásia (meio-leste)	47%	40%	12%
Mundo	52%	38%	10%
União Europeia	34%	45%	22%

Fonte: WID. Elaborada pelo autor.

Observa-se que a desigualdade social acentuada é a regra nos continentes americano, asiático e africano. Os países integrantes da União Europeia, por outro lado, apresentam uma desigualdade abrandada em relação ao resto do mundo.

A desigualdade social no Brasil está em linha com a média latino-americana e com a África subsaariana e é um pouco maior do que a observada na Ásia e na América do Norte. A Tabela 7 traz a distribuição da renda nacional de forma mais estratificada (por faixas de renda que representam décimos da população):

Tabela 7 – Distribuição da renda por faixa de renda, no Brasil e no mundo, 2015, versão expandida.

Faixa de Renda (2015)	Brasil	União Europeia	América Latina	América do Norte	África Subsaariana	Mundo
10% mais pobres	0,37%	1,55%	0,21%	0,30%	1,04%	0,47%
10% - 20%	1,88%	3,37%	1,47%	1,47%	1,82%	1,20%
20% - 30%	3,33%	4,54%	2,71%	2,46%	2,41%	1,83%
30% - 40%	3,88%	5,61%	3,60%	3,53%	3,05%	2,58%
40% - 50%	4,41%	6,73%	4,22%	4,78%	3,82%	3,57%
50% - 60%	5,32%	8,03%	5,27%	6,35%	4,88%	4,87%
60% - 70%	6,39%	9,63%	6,64%	8,25%	6,39%	6,83%
70% - 80%	7,89%	11,71%	8,45%	10,75%	8,71%	10,17%
80% - 90%	10,97%	15,25%	12,06%	15,00%	13,41%	16,25%
90% - 100%	55,56%	33,58%	55,37%	47,11%	54,48%	52,22%
Total	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,01%	99,99%

Fonte: WID. Elaborada pelo autor.

Em 2015, o Brasil apresentou uma concentração de renda semelhante à da média da América Latina e à da África Subsaariana (os 10% mais ricos auferiram 55,56%, 55,37% e 54,58% da renda média nacional, respectivamente), e maior do que a da América do Norte (onde os 10% mais ricos auferiram 47,11% da renda nacional). Os países da União Europeia, por outro lado, apresentaram um nível de concentração de renda inferior (os 10% mais ricos auferiram 33,94% da renda média nacional).

Por fim, salienta-se que países com nível de desigualdade social semelhante ao brasileiro, como os situados na América do Norte, possuem uma realidade econômica mais favorável, com renda per capita mais elevada e maior acesso ao consumo. No caso brasileiro, a desigualdade é agravada pela baixa renda média nacional, cuja combinação resulta no grande número de pessoas que vivem em situação de pobreza e de extrema pobreza. De acordo com o IBGE (2018), em 2017 existiam 54,8 milhões de pessoas vivendo abaixo da linha de pobreza no Brasil – o equivalente a 26,5% da população.

Fica evidente, portanto:

- 1) Que a desigualdade social no Brasil é uma das maiores do mundo;
- 2) Que os diferentes substratos econômicos da sociedade brasileira são amplamente desiguais entre si, sob a perspectiva da renda;
- 3) Que há elevada desigualdade no interior de cada substrato;

- 4) Que mais da metade dos rendimentos ficaram nas mãos de apenas 10% da população; e, ainda
- 5) Que a metade mais pobre da população vive em uma realidade econômica absolutamente distinta da metade mais rica e possui mais de metade de seus integrantes vivendo abaixo da linha de pobreza.

Em relação à distribuição da propriedade entre os brasileiros, não foram levantados dados no presente trabalho. Contudo, ficam duas observações:

- 1) Patrimônio, para ser construído, requer poupança, o que somente é viável a pequena parcela da população. Portanto, a tendência é de que haja o acúmulo de patrimônio entre os mais ricos, sobretudo entre os 10%, e que os demais substratos pouco ou nada acumulem.
- 2) Esse cenário é agravado pela baixa relevância da tributação sobre o patrimônio na composição da carga tributária brasileira, como será visto adiante.

II.3. Sistema tributário nacional

O Sistema Tributário Nacional (STN) encontra-se disciplinado, essencialmente, no Capítulo I do Título VI – Da Tributação e do Orçamento – da CRFB/88, entre os arts. 145 e 162⁸.

O art. 145 prevê a existência de três espécies tributárias – impostos, taxas e contribuições de melhoria – que, acrescidas dos empréstimos compulsórios (art. 148) e das contribuições especiais (arts. 149, 149-A e 195, § 6º, por exemplo), integram a classificação pentapartida atualmente adotada no Brasil.

Todos os entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) podem instituir e cobrar taxas, contribuições de melhoria e contribuições especiais voltadas para o regime próprio dos seus servidores públicos, no âmbito das respectivas circunscrições. Cada Município também pode criar Contribuição Especial

⁸ Existem outras normas dispersas ao longo do texto constitucional, a exemplo do art. 195, § 6º.

para a manutenção do seu serviço de iluminação pública. Os empréstimos compulsórios e as demais contribuições especiais somente podem ser instituídos pela União.

Em matéria de impostos, cada ente possui prerrogativas próprias para a sua instituição: a União pode instituir os impostos previstos no art. 153, os Estados podem instituir os impostos previstos no art. 155 e os Municípios podem instituir os impostos previstos no art. 156. Ao Distrito Federal compete os impostos municipais e estaduais, e à União, em Território Federal, compete os impostos estaduais e, caso não haja divisão em municípios, os municipais (art. 147).

Considerando dados da Receita Federal relativamente ao ano de 2017, evidencia-se, na Tabela 8, a participação de cada espécie tributária na arrecadação nacional, considerada como o somatório das arrecadações federal, estaduais e municipais:

Tabela 8 – Participação de cada espécie na carga tributária brasileira, 2017.

Espécie Tributária	Participação
Impostos	51,54%
Taxas	2,89%
Contribuições de Melhoria	0%
Empréstimos Compulsórios	0%
Contribuições Especiais	45,57%

Fonte: SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL (2018, p. 13).
Elaborada pelo autor.

Portanto, as espécies tributárias mais relevantes sob a ótica da arrecadação, no Brasil, são os impostos e as contribuições especiais, totalizando 97,11% da arrecadação nacional em 2017.

A CRFB/88 ainda estabelece limitações constitucionais ao poder de tributar, doutrinariamente classificadas em princípios e imunidades. Os primeiros norteiam o legislador na elaboração das normas jurídico-tributária, assim como o intérprete na compreensão dessas normas, podendo-se mencionar a legalidade, a isonomia, a irretroatividade e a vedação ao confisco, todos previstos no art. 150. As últimas delimitam a competência tributária, estabelecendo vedações ao seu exercício. Por exemplo, por força de uma imunidade tributária, não pode um ente federado cobrar impostos sobre o patrimônio, a renda ou os serviços de outro ente.

Ainda, se nos arts. 153 a 156 a CRFB/88 traz uma série de normas que conferem competência tributária a todos os entes federados para instituir e cobrar impostos, nos artigos seguintes prevê uma seção sobre repartição de receitas tributárias que funcionam como um contrapeso visando o adequado funcionamento do pacto federativo. Isso porque a elevada concentração de recursos arrecadados nas mãos de entes com maior abrangência territorial prejudica a autonomia financeira dos demais entes federados. Dessa forma, através da repartição de receitas, parte dos recursos arrecadados pelos primeiros é transferida aos entes que nele se encontram territorialmente abrangidos.

Um ponto digno de observação é o sentido atual do art. 145, § 1º, da CRFB/88. Ele introduz no ordenamento jurídico-tributário nacional o princípio da capacidade contributiva e, na interpretação do STF, alcança os impostos e as demais espécies tributárias, sendo sua observância obrigatória “sempre que possível”. A impossibilidade deve ser compreendida como excepcional, sob pena de descabida violação do instituto em prejuízo dos objetivos republicanos previstos no art. 3º.

Por conseguinte, exceto se impossível, deve-se respeitar a capacidade de pagar tributos de cada sujeito passivo de uma relação jurídico-tributária, seja seu objeto um imposto, uma taxa, uma contribuição de melhoria, um empréstimo compulsório ou uma contribuição especial.

Por fim, a capacidade contributiva também possui supedâneo, ainda que indireto, em outros dispositivos constitucionais. Por exemplo, o art. 146-A autoriza lei complementar a “estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.”. Também, o art. 150, II, ao prever o princípio da isonomia tributária, estabelece vedação aos entes federados para “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente”.

II.4. Análise da distribuição da carga tributária brasileira

II.4.1. Definição de carga tributária

Mankiw (2015, p. 14) define o PIB como sendo “o valor de mercado de todos os bens e serviços finais produzidos em uma economia durante um determinado período de tempo”. Não obstante, o PIB também mede os rendimentos da economia. Isso é possível porque, segundo o economista de Harvard, esses dois valores (dos bens e serviços finais e dos rendimentos) são iguais, visto que:

[...] para a economia como um todo, a renda (receita) precisa ser equivalente ao gasto (despesa). Esse fato, por sua vez, decorre de outro fato ainda mais fundamental: como em todas as transações existem um comprador e um vendedor, cada unidade monetária de despesa de um comprador precisa se transformar em uma unidade monetária de renda para um vendedor. Quando Joe pinta a casa de Jane por US\$ 1.000,00, esses US\$ 1.000,00 representam uma renda para Joe e uma despesa para Jane. A transação contribui em US\$ 1.000,00 para o PIB, independentemente de estarmos somando o total da renda ou somando o total da despesa. (MANKIW, 2015, p. 15)

Uma vez que se toma o PIB como medida da renda total das pessoas que integram uma determinada economia, pode-se definir a carga tributária de uma economia – o percentual da renda das pessoas que é destinado ao pagamento de tributos – a partir do valor total da arrecadação tributária pelo respectivo PIB:

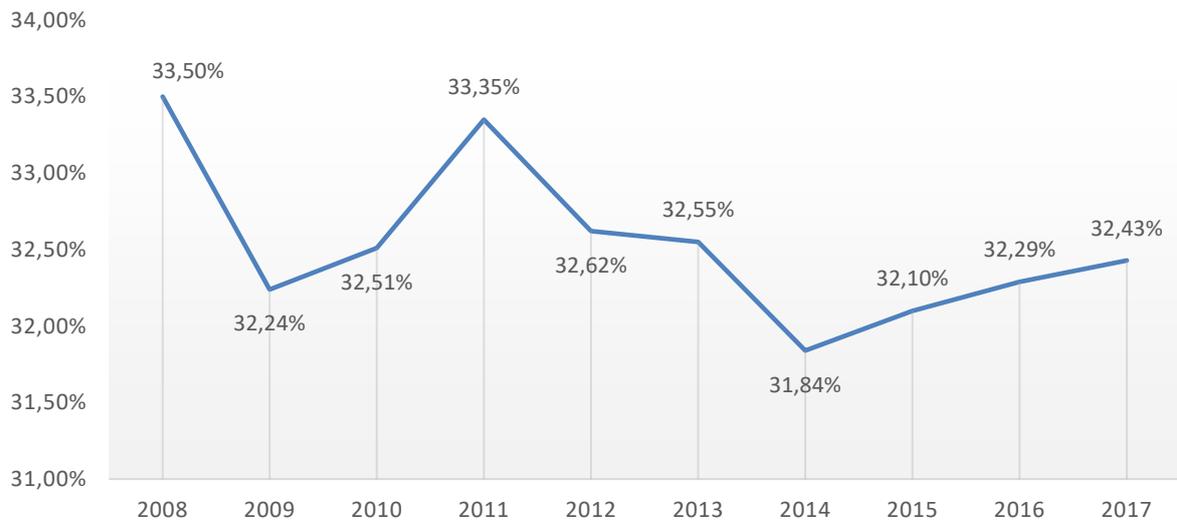
$$CT = \text{Total da Arrecadação Tributária} / \text{PIB}$$

Quando se falar em carga tributária no presente trabalho, estar-se-á referindo ao resultado dessa expressão.

II.4.2. Histórico da carga tributária brasileira

De acordo com a Receita Federal do Brasil, a carga tributária brasileira em 2017 correspondeu a 32,43% do PIB do país:

Figura 3 – Evolução da carga tributária no Brasil, de 2008 a 2017 (em percentual do PIB).



Fonte: Dados obtidos da Receita Federal (2018, p. 2).

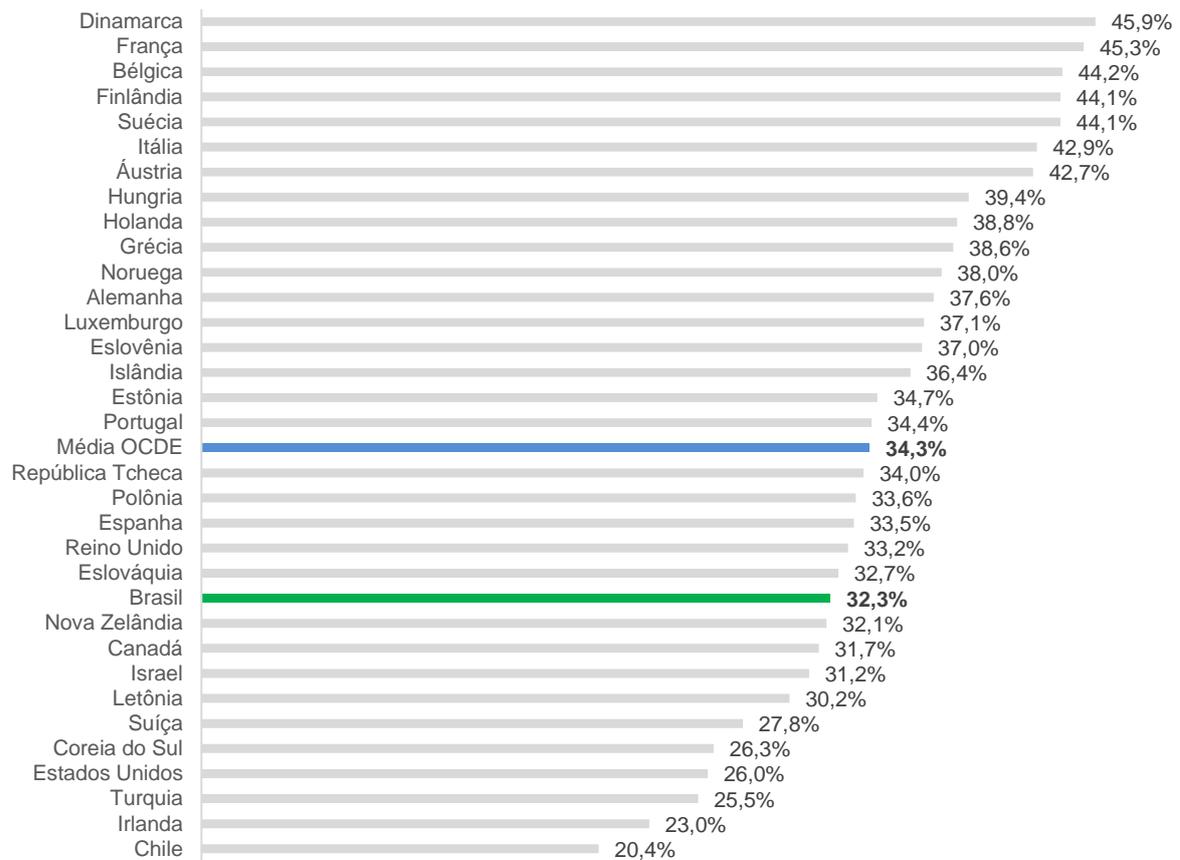
Da Figura 3, observa-se que, entre 2008 e 2017, a carga tributária brasileira situou-se entre 31,84% e 33,50% do respectivo PIB. Na média, foi de 32,54%. Isso significa dizer que, em média e no período considerado, de cada R\$ 1,00 de renda obtida no Brasil, R\$ 0,32 foram destinados ao financiamento de gastos públicos.

II.4.3. Carga tributária comparada

Na comparação com a América Latina e o Caribe, a carga tributária brasileira assemelha-se a de países como Argentina (31,3%) e Belize (29,6%), ficando acima da média, que foi de 22,7% em 2016⁹, de acordo com a Receita Federal (2018, p. 7). Quando comparada com a dos países que integram a OCDE, vê-se, no entanto, que ela ficou abaixo da média no mesmo ano, conforme a Figura 4:

⁹ O estudo da Receita Federal observa, na comparação do Brasil com os demais países da América Latina, que a OCDE não inclui em seus dados divulgados, para alguns países, os governos locais, o que pode justificar o fato da média daquela região ser significativamente inferior à brasileira (RECEITA FEDERAL, 2018, p. 9)

Figura 4 – Carga tributária do Brasil e dos países da OCDE, 2016 (em percentual do PIB).

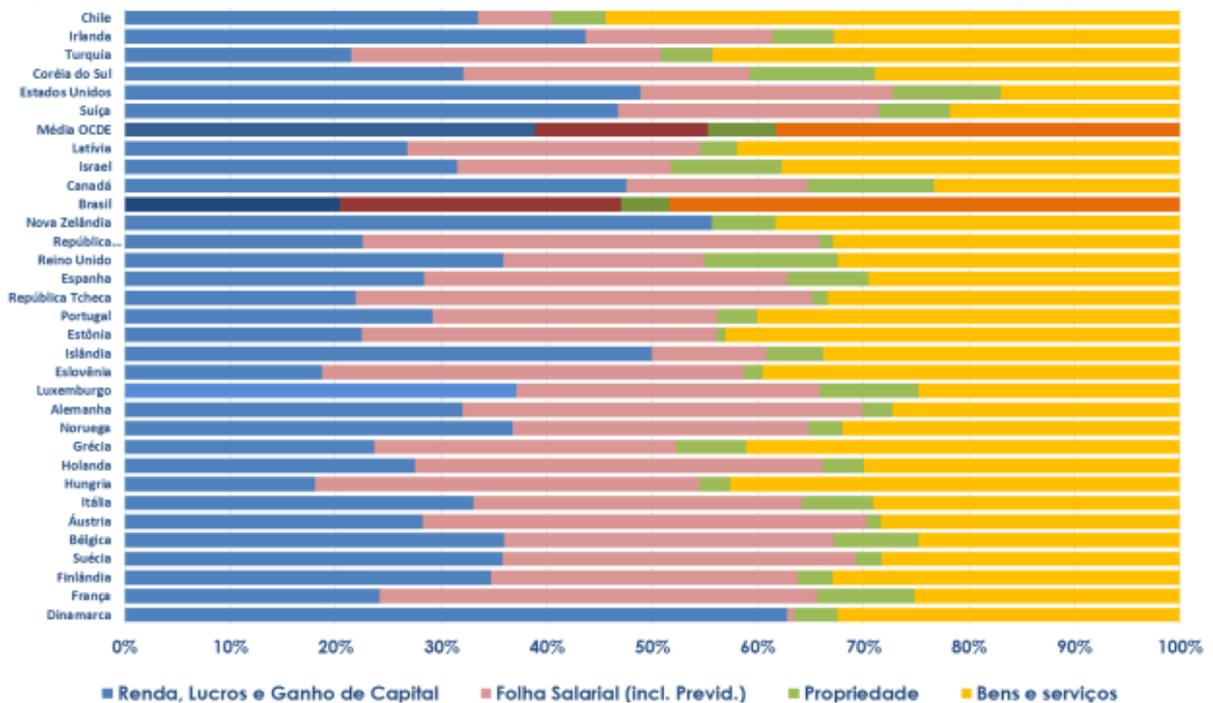


Fonte: SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL (2018, p. 6). Formatada pelo autor.

Como se pode observar, enquanto a carga tributária brasileira, em 2016, correspondeu a 32,29% do PIB, a média da OCDE ficou em 34,3%.

Analisando a distribuição da carga tributária pelas bases de incidência, percebe-se que a tributação brasileira é demasiadamente concentrada no consumo:

Figura 5 – Carga tributária por base de incidência – Brasil e países da OCDE, 2016.



Fonte: SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL (2018, p. 9). Reprodução do Gráfico 07.

Em uma rápida observação da Figura 5, comparando-se com a média dos países da OCDE, o Brasil tributa menos gravosamente a renda, os lucros e os ganhos de capital, e a propriedade, onerando mais os bens e serviços, além da folha salarial¹⁰.

II.4.4. Distribuição da carga tributária brasileira

Nos anos de 2008 a 2017, a carga tributária brasileira apresentou a distribuição por base de incidência expressa na Tabela 9:

¹⁰ Esse modelo tende a onerar mais o produto do trabalho e menos o do capital, favorecendo a uma maior concentração de riquezas no topo da pirâmide social, quando comparado com o da maior parte dos países integrantes da OCDE.

Tabela 9 – Evolução da participação das bases de incidência na arrecadação brasileira, de 2008 a 2017.

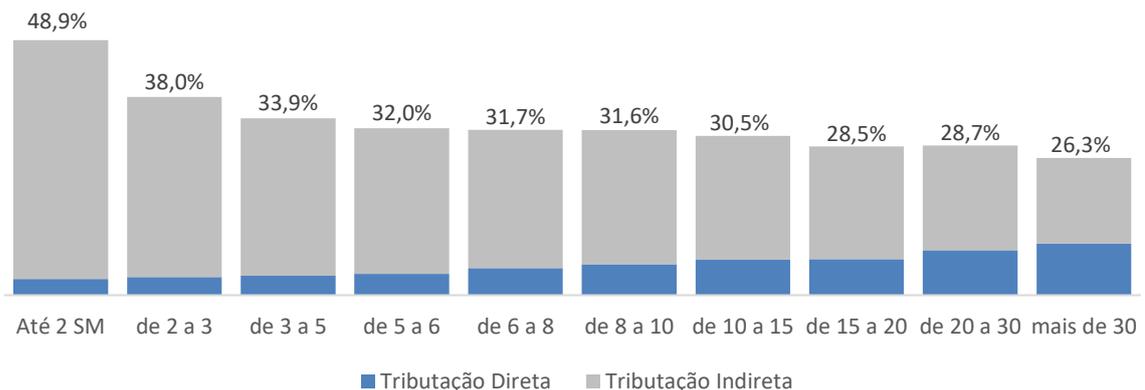
Cód.	Tipo de Base	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	Repres. Gráfica
1000	Renda	20,46%	19,64%	18,22%	19,09%	17,94%	18,17%	18,09%	18,30%	20,01%	19,22%	
2000	Folha de Salários	24,49%	26,54%	26,20%	25,80%	26,61%	25,94%	26,16%	26,09%	26,23%	26,12%	
3000	Propriedade	3,55%	3,89%	3,77%	3,73%	3,88%	3,91%	4,09%	4,43%	4,52%	4,58%	
4000	Bens e Serviços	49,56%	48,26%	49,63%	49,15%	49,65%	50,26%	50,03%	49,40%	47,57%	48,44%	
5000	Trans. Financeiras	2,03%	1,79%	2,10%	2,20%	1,96%	1,68%	1,62%	1,80%	1,66%	1,63%	
9000	Outros Tributos	-0,09%	-0,12%	0,08%	0,03%	-0,03%	0,03%	0,01%	-0,02%	0,01%	0,01%	
0000	Total	100,00%										

Fonte: SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL (2018, p. 9). Reprodução da Tabela 06.

Enquanto a renda e a propriedade serviram como base de incidência de apenas 23,8% da receita tributária brasileira em 2017, os bens e os serviços responderam por 48,44%¹¹ e, as folhas de salários, por 26,12%.

Observa-se, portanto, que a composição da carga tributária brasileira favorece a ocorrência do fenômeno da repercussão, uma vez que é demasiadamente concentrada nos tributos ditos indiretos. Essa translação do ônus tributário, no caso concreto, marca a regressividade do sistema tributário brasileiro, a qual, didaticamente, pode ser imediatamente compreendida pela leitura da Figura 6:

Figura 6 – Carga tributária brasileira por faixa de renda familiar mensal (em salários mínimos), 2004.



Fonte: ALVES (2012, p. 74). Elaborada pelo autor.

Percebe-se que o ônus tributário, no Brasil, não é suportado com maior vigor pelas classes mais economicamente favorecidas. Pelo contrário, quanto menor é a

¹¹ O ICMS correspondeu, sozinho, a 42,8% da tributação sobre bens e serviços, o equivalente a 20,73% de toda a tributação no ano de 2017, de acordo com a Receita Federal (2018, p. 20).

renda familiar, maior é a carga tributária suportada. Em 2004, o pagamento de tributos consumia quase 50% da renda das famílias que recebiam até dois salários. Em situação bem diferente, famílias com renda mensal acima de trinta salários mínimos eram oneradas, em média, em pouco mais de 25%.

II.4.4.1. Regressividade em tributos diretos

A regressividade tributária é uma característica inata dos tributos indiretos. Todavia, ela também pode ser verificada em tributos diretos. Para ilustrar, a Tabela 10 traz informações sobre o IRPF relativamente ao ano-calendário de 2017:

Tabela 10 – Resumo das Declarações por Faixa de Rendimentos Totais (R\$ milhões), 2017.

Faixa (SM)	R. Trib. (a)	R. Isentos (b)	R. Trib. Líq. (a')	Imposto (c)	(c) / (a')	(c) / (a' + b)
Até ½	885	72.286	668	-	0%	0%
De ½ a 1	10.742	36.829	8.561	-	0%	0%
De 1 a 2	36.361	67.195	29.251	2	0%	0%
De 2 a 3	143.142	76.147	112.119	129	0%	0%
De 3 a 5	309.748	103.742	230.776	4.898	2%	1%
De 5 a 7	227.350	73.624	167.858	10.352	6%	3%
De 7 a 10	224.371	69.388	168.686	19.291	11%	7%
De 10 a 15	231.668	72.786	183.449	30.770	17%	10%
De 15 a 20	140.981	47.518	114.815	22.994	20%	12%
De 20 a 30	163.862	60.171	135.491	30.015	22%	13%
De 30 a 40	97.549	39.894	81.301	19.295	24%	14%
De 40 a 60	66.858	41.412	56.571	14.028	25%	13%
De 60 a 80	22.617	20.831	19.556	5.035	26%	12%
De 80 a 160	26.188	39.302	22.824	6.034	26%	9%
De 160 a 240	8.294	14.608	7.093	1.899	27%	8%
De 240 a 320	4.666	9.116	3.852	1.035	27%	8%
Mais de 320	21.854	63.235	16.354	4.416	27%	5%
Total	1.737.136	908.084	1.359.225	170.191	13%	8%

Fonte: SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL (2019, p.7). Elaborada pelo autor.

Cada linha traz dados referentes a uma faixa de renda determinada pelos rendimentos tributáveis expressos em salários mínimos. Por exemplo, a linha que

traz a faixa de até meio salário mínimo representa os contribuintes que tiveram rendimentos tributáveis até esse valor.

A penúltima coluna apresenta a alíquota do IRPF incidente sobre os rendimentos tributáveis líquidos (quarta coluna), obtido após a aplicação das deduções legais sobre os rendimentos tributáveis (segunda coluna). É o que a Receita Federal denomina alíquota efetiva.

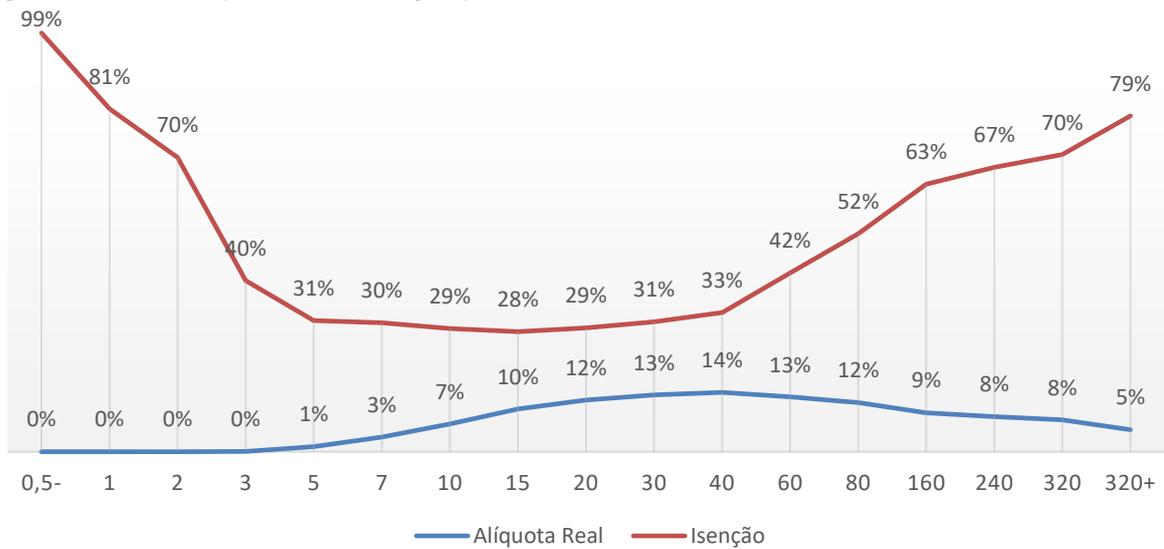
A última coluna apresenta a alíquota do IRPF incidente sobre os rendimentos tributáveis (segunda coluna) acrescidos pelos rendimentos isentos (terceira coluna). Ela representa o quanto os rendimentos totais do contribuinte foram efetivamente onerados¹² e será tratada aqui com o nome de alíquota real.

A análise da penúltima coluna leva-se a crer que o IRPF possui um comportamento progressivo, com alíquotas aumentando à medida que se eleva a base de cálculo. Todavia, observa-se, na última coluna, que a progressividade somente vai até a faixa com rendimentos tributáveis de até 40 (quarenta) salários mínimos e, a partir daí, o tributo assume uma feição regressiva. Isso ocorre porque os rendimentos isentos representam uma fração crescente dos rendimentos das classes socioeconômicas mais elevadas.

O exposto fica evidente ao se analisar as curvas de isenção e de alíquota real, por faixa salarial, representadas na Figura 7. Enquanto o percentual de isenção tem participação decrescente na composição das rendas até quinze salários mínimos e crescente a partir daí, a alíquota real tem um comportamento inverso: ela é progressiva na faixa que vai de 1/2 (meio) a 40 (quarenta) salários mínimos, tornando-se regressiva daí em diante:

12 No exemplo, não foram considerados os rendimentos sujeitos à tributação exclusiva porque o valor do imposto divulgado pela Receita Federal não inclui o IRPF pago sobre essa base de incidência.

Figura 7 – IRPF: alíquota real e isenção por faixa de renda em salários mínimos, 2017.



Fonte: SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL (2019, p.7). Elaborada pelo autor.

Além do imposto sobre a renda, integram o STN outros tributos diretos, tais como o IPVA, o IPTU, o ITBI e o ICD – além do IGF que até o momento não foi instituído. Entretanto, nenhum deles atende satisfatoriamente à capacidade contributiva, seja porque a progressividade é minimamente estabelecida, seja porque as desonerações favorecem a regressividade¹³. Há tão somente uma presunção de que quem compra ou recebe um bem de maior valor possui maior capacidade econômica. Assim, se duas pessoas com rendas ou patrimônios distintos comprarem carros de mesma marca, modelo e ano, ambas irão arcar com os mesmos valores de IPVA. Daí se conclui que esses tributos também apresentam traços marcantes de regressividade.

13 Para Maria Helena Zockun, “Quem respeita a capacidade contributiva do cidadão são os tributos diretos – sobre a renda (inclusive sobre o salário, como são as contribuições ao INSS) e sobre a propriedade – cuja progressividade no Brasil é modesta e fica muito atenuada pelos abatimentos, deduções e regimes especiais de tributação” (ZOCKUN, 2016, p. 9-10).

Meios de implementação da função indutora distributiva

Para que o Estado retome o seu compromisso com a equidade tributária e torne mais eficaz as suas ações voltadas à justiça social e à proteção dos mais pobres, a observância das seguintes diretrizes gerais impõe-se como necessária em qualquer debate sobre a reforma da legislação tributária: (i) diminuir, ao máximo, o peso da carga tributária indireta; (ii) conferir, à incidência tributária direta, a maior progressividade possível; (iii) conferir, à incidência tributária indireta, a maior seletividade (em função da essencialidade dos produtos) possível. (ALVES, 2012, p. 77)

III.1. Introdução

A carga tributária brasileira, conforme visto no capítulo anterior, recai com maior força sobre as camadas mais pobres da população, contribuindo para que o país mantenha um dos maiores níveis de desigualdade social do mundo. Esse cenário se agrava, como já foi visto, devido ao fato de mais de um quarto da população – cerca de 54 (cinquenta e quatro) milhões de pessoas – viver abaixo da linha de pobreza.

Uma tributação progressiva surge como parte da solução da miserabilidade nacional. Ao combater a regressividade, viabiliza-se que o tributo cumpra com a sua função distributiva. Quando ela se associa a políticas de gasto público que favorecem os mais carentes, torna-se o instrumento mais efetivo de combate à pobreza.

No presente capítulo serão abordados alguns dos mecanismos à disposição do legislador para mudar o paradigma regressivo do sistema tributário brasileiro, tornando-o um verdadeiro sistema progressivo.

III.2. Não incidência tributária

De acordo com Leandro Paulsen:

A incidência é o fenômeno jurídico de adequação da situação de fato verificada (fato gerador) à previsão normativa (hipótese de incidência). Com a subsunção do fato à norma, o que poderia ser um simples fato da vida assume a qualidade de fato jurídico gerador de obrigação tributária.

A não incidência é definida por exclusão. É errado, portanto, falar-se em “hipótese de não incidência”. Tecnicamente, só há hipóteses de incidência; a não incidência é mera consequência, dizendo respeito ao que se situa fora dos limites da norma. (PAULSEN, 2017, p. 194)

A não incidência ocorre por ausência de previsão normativa de hipótese de incidência. Essa ausência pode ser um exercício da faculdade do legislador ou uma imposição do ordenamento jurídico.

III.2.1. Não incidência pura e simples

Quando a não incidência ocorre porque o legislador exerceu a faculdade de não estabelecer hipótese de incidência, estar-se-á diante de uma não incidência pura e simples. O legislador poderia, mas optou por não definir determinado fato concreto como sujeito à tributação.

No campo da não incidência pura e simples, o legislador deve, em atenção à perspectiva da justiça tributária, deixar de fora da incidência, tanto quanto possível, fatos que onerem os mais pobres¹⁴.

No Sistema Tributário Brasileiro, pode-se criticar a interpretação adotada pelo Supremo Tribunal Federal quanto à não incidência do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) previsto no art. 155, III, da CRFB/88¹⁵, sobre aeronaves e embarcações, veículos acessíveis apenas a pessoas muito ricas. Referida interpretação contraria os ideais de justiça tributária, tendo em vista que os respectivos proprietários demonstram a existência de capacidade contributiva e, por

14 Um exemplo é a falta de previsão de tributação sobre a propriedade de veículos de tração humana, como as bicicletas, comumente utilizadas como meio de transporte por pessoas de baixa renda.

15 Conforme Recurso Extraordinário n. 379572.

consequente, deveriam ser onerados na medida de suas capacidades. De outro lado, os proprietários de motocicletas de até cinquenta cilindradas (popularmente conhecidas como “cinquentinhas”), basicamente integrantes de alguns dos substratos sociais mais pobres, são onerados pelo IPVA.

III.2.2. Imunidade

Diferentemente da não incidência pura e simples, o legislador não possui a faculdade de estabelecer hipótese de incidência porque há uma vedação constitucional nesse sentido, a qual é doutrinariamente denominada como imunidade. A imunidade, portanto, pode ser definida como um instituto jurídico constitucional que obsta a previsão de incidência tributária diante da ocorrência de fato que esteja por ela amparado.

Como exemplo, o art. 150, VI, ‘b’, da CRFB/88, estabelece que é vedado aos entes políticos instituírem impostos sobre templos de qualquer culto. Sem pretender aprofundar a questão, fica a crítica quanto ao desrespeito dos valores da justiça tributária, no sentido de que, não obstante parte das entidades religiosas auferirem enormes montas de recursos, inclusive por meio do desenvolvimento de atividades econômicas, demonstrando elevada capacidade contributiva e, geralmente, revertendo tais recursos para a propriedade da pessoa jurídica que a representa, elas se encontram amparadas pela referida imunidade.

III.3. Isenção

A isenção, quer seja considerada como dispensa legal do pagamento do tributo ou como uma espécie de não incidência tributária¹⁶, tem o efeito de impedir que alguém seja efetivamente tributado em virtude da ocorrência de determinado fato jurídico.¹⁷

Apesar das semelhanças em relação à imunidade, trata-se de instituto distinto. Nesse sentido, menciona-se a lição de Luciano Amaro, para o qual:

A imunidade e a isenção distinguem-se em função do plano em que atuam. A primeira opera no plano da definição da competência, e a segunda atua no plano da definição da incidência. Ou seja, a imunidade é técnica utilizada pelo constituinte no momento em que define o campo sobre o qual outorga competência. Diz, por exemplo, o constituinte: "Compete à União tributar a renda, exceto a das instituições de assistência". Logo, a renda dessas entidades não integra o conjunto de situações sobre que pode exercitar-se aquela competência. A imunidade, que reveste a hipótese excepcionada, atua, pois, no plano da definição da competência tributária. Já a isenção se coloca no plano da incidência do tributo, a ser implementada pela lei (geralmente ordinária) por meio da qual se exerce a competência tributária. (AMARO, 2010, p. 307)

Portanto, enquanto a imunidade está situada no plano Constitucional, a isenção está no plano legal. Para Sacha Calmon, essa distinção da localização no ordenamento jurídico se explica porque, "Teleologicamente a imunidade liga-se a valores caros que se pretende sejam duradouros, enquanto a isenção veicula interesses mais comuns, por si sós mutáveis" (COELHO, 2010, p. 140).

Trata-se de um instituto relevante na persecução dos ideais de justiça tributária. Sua importância é evidenciada, por exemplo, em matéria de imposto de renda das pessoas físicas (IRPF). A atual tabela de incidência do IRPF (Tabela 11) é a seguinte:

16 Schoueri (2019, p. 723) ensina que, a despeito da doutrina tradicional brasileira tratar da isenção como uma espécie de exclusão do crédito tributário, com base no art. 175 do Código Tributário Nacional, existem respeitáveis doutrinadores, como José Souto Maior Borges, que a considera como caso de não incidência legalmente qualificada. Essa discussão, no entanto, não é relevante para o presente trabalho, mas optou-se por tratar dela separadamente da não incidência.

17 Deve-se recordar que, mesmo ao amparo de alguma imunidade tributária, o fato é juridicamente relevante, visto que implica no surgimento de obrigações tributárias acessórias e na necessidade de comprovar o atendimento aos requisitos juridicamente predeterminados.

Tabela 11 – Tabela vigente de incidência do IRPF por faixa de rendimento.

Base de cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a deduzir do IRPF (R\$)
Até 22.847,76	-	-
De 22.847,77 até 33.919,80	7,5	1.713,58
De 33.919,81 até 45.012,60	15	4.257,57
De 45.012,61 até 55.976,16	22,5	7.633,51
Acima de 55.976,16	27,5	10.432,32

Fonte: sítio da SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL¹⁸.

Quem auferir até R\$ 22.847,76 por ano é isento do imposto de renda. Isso corresponde a uma renda per capita mensal de R\$ 1.903,98. Portanto, quem recebe até essa faixa não é onerado pelo IRPF, sobrando mais recursos para atender às suas necessidades básicas. A crítica, no contexto brasileiro, se dá quanto ao limite de isenção, que se situa bem abaixo do salário mínimo teórico calculado pelo DIEESE (2019), que foi de R\$ 4.044,58 em agosto de 2019.

A isenção, por outro lado, pode ser utilizada como um instrumento contrário à justiça tributária, por exemplo, quando desonera quem não necessita. Pode-se mencionar as isenções concedidas no âmbito da guerra fiscal do ICMS¹⁹.

III.4. Deduções legais

As deduções legais são situações previstas em lei que autorizam a redução do valor da base de cálculo sobre a qual incidirá a alíquota aplicável para determinação do valor do tributo a ser pago. Tomando o Imposto de Renda das Pessoas Físicas, por exemplo, pessoas que possuem os mesmos rendimentos sujeitam-se à mesma carga tributária, a priori. Todavia, no caso concreto, todas

18 Disponível em <http://receita.economia.gov.br/aceso-rapido/tributos/irpf-imposto-de-renda-pessoa-fisica>. Acesso em 20 jul. 2019.

19 Em matéria de ICMS, além das isenções aprovadas na forma do art. 155, §2º, XII, 'g', da CRFB/88, existem inúmeras outras concedidas ao arripio da referida norma Constitucional, isto é, sem que haja prévia aprovação no Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ). Isso faz parte do que é conhecido no Brasil como guerra fiscal do ICMS – um recurso de uso recorrente pelos Estados-membros visando a atrair investimentos para o interior de seus territórios.

essas pessoas não terão a mesma capacidade contributiva. Há quem more com os pais e não possua dependentes, enquanto outros sustentam uma família inteira, além de outras diversas situações. Assim, o legislador ordinário brasileiro previu a possibilidade de que certas despesas possam ser deduzidas da base de cálculo do IRPF. Dessa forma, busca-se materializar os ideais de justiça tributária ao se estabelecer bases de incidência do imposto de acordo com a capacidade contributiva do sujeito passivo.

III. 5. Progressividade de alíquotas

A progressividade de alíquotas é medida que visa a uma distribuição mais justa da carga tributária. Se, por um lado, a doutrina compreende que resta superada, há muito, a teoria do sacrifício como supedâneo da tributação justa²⁰, por outro ela “foi substituída pela justificação do tributo enquanto participação nos custos da existência social” (SCHOUERI, 2019, p. 409). Não se trata de tributar apenas as pessoas com maior renda até que elas se igualem as que têm menor renda, mas sim de gerar uma distribuição mais justa da carga tributária sob a perspectiva da solidariedade.

Assim, ainda tomando como referência o Imposto de Renda das Pessoas Físicas, o legislador estabeleceu, além da possibilidade de dedução de certas despesas da base de cálculo, uma graduação de suas alíquotas. Essa combinação produz um efeito duplamente favorável à justiça tributária: primeiramente, estabelece uma base de cálculo mais adequada à noção de capacidade de pagar tributos, ao se retirar dela parte da renda destinada ao custeio do mínimo existencial (conforme visto no item IV.5) e, em segundo lugar, viabiliza uma distribuição mais alinhada às perspectivas horizontal e vertical de justiça tributária.

As críticas especificamente quanto às alíquotas do IRPF residem tanto no seu valor máximo – atualmente, de 27,5% –, como na quantidade de faixas de

20 Dentre as críticas, a Escola de Chicago argumenta que, pela ótica da teoria do sacrifício, baseada na utilidade marginal da renda, como cada unidade monetária valeria menos para uma pessoa com renda maior em relação a outra com renda menor, sempre seria preferível tributar os mais ricos, isentando os mais pobres, até que aqueles a estes se igualassem. (SCHOUERI, 2019, p. 408)

alíquota – atualmente, apenas quatro. Para a doutrina majoritária, sob a perspectiva da justiça tributária, a alíquota máxima deveria ser maior, assim como deveriam existir mais faixas de alíquotas, melhorando a graduação da carga tributária.

Acerca dos tributos incidentes sobre o patrimônio, deve-se buscar gravar o bem com uma tributação progressiva conforme o seu valor. Por exemplo, o Imposto de Transmissão Causa Mortis e Doações (ICD) em Pernambuco²¹ possui alíquotas que variam de 4% a 8%, de acordo com o valor do quinhão, do bem legado ou da doação. O Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) em Pernambuco²², por sua vez, possui alíquotas que variam de 1% a 6%, de acordo com o tipo e a utilização do veículo automotor.

Quanto aos impostos incidentes sobre o patrimônio no Brasil, as críticas são semelhantes ao IRPF – baixo valor da alíquota máxima e existência de poucas faixas de alíquotas.

Há, ainda, críticas quanto à omissão legislativa relativamente ao imposto sobre grandes fortunas (IGF), previsto na CRFB/88 desde 1988, mas até hoje não instituído. Existem pessoas que, não obstante possuam patrimônio considerável, declaram rendas fiscais que representam uma ínfima fração de suas riquezas totais. Assim, Piketty (2014, p. 511) considera que um imposto progressivo sobre grandes fortunas (ou sobre o capital) tem uma importante função complementar em relação aos impostos sobre a renda e sobre as heranças²³.

III.6. Seletividade

Para Difini (2008, p. 90), a seletividade consiste em “taxar com alíquotas mais altas os produtos de consumo supérfluo ou não essencial e de forma reduzida aqueles produtos tidos como essenciais ao consumo da população, especialmente aquela de menor capacidade econômica”.

21 Lei Estadual n. 13.974/09 e alterações.

22 Lei Estadual n. 10.849/92 e alterações.

23 O autor trata do caso de Liliane Bittencourt, herdeira da L'oréal, que há muitos anos é considerada a maior fortuna francesa, com patrimônio avaliado acima dos 30 bilhões de euros. Apesar disso, sua declaração anual de renda nunca ultrapassou os 5 milhões de euros.

No STN, ela se encontra associada ao IPI (CRFB/88, art. 153, §3º, I) e ao ICMS (CRFB/88, art. 155, §2º, III). Em ambos os casos, é previsto que o imposto poderá ter alíquotas diferenciadas, como na progressividade, porém diversamente desta, tal diferenciação se dá em razão da natureza do produto, e não propriamente em razão de seu valor (que integra a base de cálculo do imposto). Assim, um produto essencial não será necessariamente mais barato que um produto supérfluo, mas deverá ser gravado com uma alíquota menor.

Na prática, trata-se de um princípio umbilicalmente ligado à justiça tributária, uma vez que a participação dos bens de consumo essenciais no gasto das famílias tende a ser inversamente proporcional à renda. Isso porque quanto menor é renda familiar, menor é a disponibilidade para consumir supérfluos.

Não se pode deixar de mencionar que a essencialidade é um conceito jurídico indeterminado, razão pela qual dificulta o adequado emprego da seletividade. Luís Eduardo Schoueri defende que se reformule a sua noção, de modo a contemplar duas perspectivas: o ponto de vista individual dos contribuintes e as necessidades coletivas, concluindo que:

Sob a última perspectiva, tal conceito deve ser entendido a partir dos objetivos e valores constitucionais: **essencial será o bem que se aproxime da concretização daqueles**. Assim, tanto será essencial o produto consumido pelas camadas menos favorecidas da população, dado o objetivo fundamental da República de “erradicar a pobreza e a marginalização” [...], como aquele que corresponda aos auspícios da Ordem Econômica, diante do objetivo de “garantir o desenvolvimento nacional”. (grifei) (SCHOUERI, 2019, p. 426) (grifei)

Por fim, não obstante a seletividade possua limitações ao alcance da justiça tributária por não discriminar pessoas com diferentes capacidades contributivas e que realizam idênticos consumos (ALVES, 2012, p.71), isso não a invalida como instrumento de alcance da de tais fins, principalmente quando utilizada em conjunto com outras medidas, a exemplo dos abatimentos e das restituições de créditos.

III.7. Abatimentos de créditos

Abatimentos são mecanismos que permitem ao contribuinte de fato diminuir o valor de uma nova obrigação tributária através de valores anteriormente pagos ou

declarados. Ao integrar o polo passivo de uma determinada relação jurídico-tributária, é atribuído a ele, sob certas condições, um crédito que irá reduzir o valor a pagar de um tributo por ele devido. Esse crédito poderá ser utilizado para compensar um mesmo tributo ou tributo diverso, sempre dentro de uma mesma pessoa jurídica de direito público, em respeito à preservação da autonomia dos entes federados.

Como exemplo, no âmbito dos municípios, não é rara a criação de normas que permitem ao contribuinte de fato, devidamente identificado na respectiva Nota Fiscal de Serviços Eletrônica (NFS-e), utilizar parte do valor de ISS incidente sobre a prestação por ele tomada como crédito de IPTU referente a imóvel por ele indicado.

III.8. Restituições de créditos

As restituições de créditos surgem contemporaneamente como medida fiscal que permite ao contribuinte obter uma redução do encargo econômico que teve que suportar em virtude da tributação através de recebimento de parte do valor que o onerou. Um exemplo que será tratado em capítulo próprio diz respeito ao programa Nota Fiscal Solidária, do governo do Estado de Pernambuco, o qual permite que famílias em situação de pobreza e de extrema pobreza recuperem um valor correspondente a até 5% do total das aquisições realizadas, anualmente, atendidas certas condições.

Restituição de créditos tributários: o caso do programa nota fiscal solidária

Segundo a linha de pobreza proposta pelo Banco Mundial (rendimento de até US\$ 5,5 por dia, ou R\$ 406 por mês), a proporção de pessoas pobres no Brasil era de 25,7% da população em 2016 e subiu para 26,5%, em 2017. Em números absolutos, esse contingente variou de 52,8 milhões para 54,8 milhões de pessoas, no período. Nessa mesma análise, a proporção de crianças e adolescentes de 0 a 14 anos que viviam com rendimentos de até US\$ 5,5 por dia passou de 42,9% para 43,4%, no mesmo período. (IBGE, 2018)

IV.1. Introdução

Um dos objetivos fundamentais da República brasileira consiste em “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais” (CRFB/88, art. 3º, III)

Tendo sido definida a forma de Estado federativo (CRFB/88, art. 1º), cumpre a cada ente que integra a República brasileira participar ativamente no alcance desse objetivo, inclusive atuando em colaboração uns com os outros. Assim, são criados fundos, programas, consórcios e convênios, entre outras iniciativas, visando dar efetividade aos clamores sociais constitucionalizados.

A CRFB/88, no art. 79 do ADCT, instituiu o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza no âmbito nacional, tendo sido regulado pela Lei Complementar n. 111/01. O Bolsa Família, criado em 2004 pelo governo federal, é um exemplo de programa financiado por esse fundo.

A Constituição também impôs aos Estados e aos Municípios o dever de instituir fundos com semelhante objetivo, no art. 82 de seu ADCT. Em Pernambuco, o Fundo Estadual de Combate à Pobreza (FECEP) foi criado em 2003 “com o objetivo de captar, gerir e destinar recursos para programas de relevante interesse social, voltados para o combate à pobreza no Estado de Pernambuco”, nos termos do art. 1º da Lei estadual n. 12.523/03.

É nesse contexto que se insere o Programa Nota Fiscal Solidária criado pela Lei estadual n. 16.490/18. Financiado pelo FECEP, o programa foi concebido para melhorar a renda das unidades familiares inscritas no Programa Bolsa Família. Trata-se, assim, de uma ação que guarda uma relação de complementaridade com o programa do governo federal e que, juntas, atuam para alcançar o bem-comum previsto no art. 3º, III, da Carta Magna.

IV.2. O programa bolsa família

Instituído pela Lei federal n. 10.836/04, o Programa Bolsa Família tem como destinatárias as unidades familiares em situação de pobreza e de extrema pobreza, assim consideradas aquelas que vivem com até R\$ 89,00 e R\$ 178,00 mensais por pessoa, respectivamente (valores de acordo com o Decreto federal n. 9.396/18).

Trata-se de um programa do tipo renda mínima que visa eliminar a extrema pobreza no país e melhorar a situação de quem se encontra em situação de pobreza. Atende, atualmente, a 13,78 milhões de famílias, totalizando aproximadamente 43 milhões de pessoas, concedendo um benefício médio mensal de R\$ 188,78 por unidade familiar, de acordo com o Ministério do Desenvolvimento Social (2018, p. 74).

O programa representa a unificação de uma série de outras iniciativas preexistentes. O parágrafo único do art. 1º da referida Lei federal assim dispõe:

L10836, art. 1º. [...] Parágrafo único. O Programa de que trata o caput tem por finalidade a unificação dos procedimentos de gestão e execução das ações de transferência de renda do Governo Federal, especialmente as do Programa Nacional de Renda Mínima vinculado à Educação - Bolsa Escola, instituído pela Lei nº 10.219, de 11 de abril de 2001, do Programa Nacional de Acesso à Alimentação - PNAA, criado pela Lei n o 10.689, de 13 de junho de 2003, do Programa Nacional de Renda Mínima vinculada à Saúde - Bolsa Alimentação, instituído pela Medida Provisória n o 2.206-1, de 6 de setembro de 2001, do Programa Auxílio-Gás, instituído pelo Decreto nº 4.102, de 24 de janeiro de 2002, e do Cadastro Único do Governo Federal, instituído pelo Decreto nº 3.877, de 24 de julho de 2001.

Em seu art. 2º, a referida Lei federal estabelece quatro tipos de benefícios financeiros integrantes do programa, sendo dois deles destinados exclusivamente às unidades familiares em situação de extrema pobreza. São os seguintes (valores de acordo com o Decreto federal n. 9.396/18):

- **Pagos às unidades familiares em situação de extrema pobreza e de pobreza:** são dois benefícios. O primeiro é chamado **benefício variável** (art. 2º, II), calculado em razão da quantidade de pessoas que integram a unidade familiar e que sejam gestantes, nutrizes ou menores com até 15 (quinze) anos de idade, variando de R\$ 41,00 (famílias que têm apenas uma pessoa nas condições ora descritas) a R\$ 205,00 (famílias que têm cinco ou mais pessoas nas condições ora descritas) por unidade familiar. O segundo é chamado **benefício variável vinculado ao adolescente** (art. 2º, III), calculado em razão da quantidade de pessoas que integram a unidade familiar e que sejam menores com idade entre 16 (dezesesseis) e 17 (dezesete) anos de idade, variando de R\$ 41,00 (famílias com um adolescente com mais de 15 anos) a R\$ 82,00 (famílias com dois ou mais adolescentes com mais de 15 anos) por unidade familiar.
- **Pagos apenas às unidades familiares em extrema pobreza:** são dois benefícios. O primeiro é chamado **benefício básico** (art. 2º, I) e constitui em um pagamento, por unidade familiar, no valor de R\$ 89,00. O segundo é chamado **benefício para superação da extrema pobreza** (art. 2º, IV) e constitui em um pagamento, por unidade familiar que contenha menores com até 15 (quinze) anos de idade, no valor correspondente à diferença entre R\$ 89,01 e a renda por pessoa da unidade familiar (já considerados computados os demais benefícios do PBF), multiplicado pela quantidade de membros da família (art. 2º, §15).

Para correta compreensão, tome-se como exemplo uma família com dois adultos (um deles é nutriz) e seis filhos, todos menores de idade, sendo um deles com mais de 15 (quinze) anos. Apenas um dos adultos possui renda, no valor de R\$ 300,00 mensais.

Nesse caso, a renda mensal por pessoa será de R\$ 37,50, abaixo do valor considerado para a extrema pobreza, que é de R\$ 89,00. Deverão ser pagos, então, os seguintes benefícios:

- Benefício básico: deverá ser pago um valor de R\$ 89,00 à unidade familiar.
- Benefício variável: deverá ser pago o valor de R\$ 205,00 à unidade familiar (são cinco menores com até quinze anos e uma nutriz, totalizando seis pessoas, mas o limite é de até cinco vezes o valor desse benefício, que é de R\$ 41,00).
- Benefício variável vinculado ao adolescente: deverá ser pago o valor de R\$ 41,00 À unidade familiar referente ao filho menor com mais de 15 (quinze) anos de idade.
- Após a inclusão desses benefícios, a renda por pessoa da família será de R\$ 79,37. Para que ela alcance o valor de R\$ 89,01, deverá ser pago a diferença (R\$ 9,64) multiplicada pelo número de pessoas da unidade familiar, totalizando o valor de R\$ 77,08. Esse será o valor do benefício para superação da extrema pobreza.

Portanto, no exemplo, a família deverá receber um valor total de R\$ 412,08. Observe-se que, somados à renda familiar antes dos benefícios, que é de R\$ 300,00, totaliza uma renda por pessoa exatamente de R\$ 89,01, um centavo acima do valor limite da extrema pobreza atualmente considerado.

IV.3. O fundo estadual de combate e erradicação da pobreza

O Fundo Estadual de Combate e Erradicação da Pobreza (FECEP) tem base constitucional no art. 82 do ADCT:

ADCT, art. 82. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios devem instituir Fundos de Combate á Pobreza, com os recursos de que trata este artigo e outros que vierem a destinar, devendo os referidos Fundos ser geridos por entidades que contem com a participação da sociedade civil. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 31, de 2000)

§ 1º Para o financiamento dos Fundos Estaduais e Distrital, poderá ser criado adicional de até dois pontos percentuais na alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, sobre os produtos e serviços supérfluos e nas condições definidas na lei complementar de que trata o art. 155, § 2º, XII, da Constituição, não se aplicando, sobre este percentual, o disposto no art. 158, IV, da Constituição. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Trata-se, portanto, de exceção constitucional à vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, prevista no art. 167, IV da Carta Magna.

Em Pernambuco, o FECEP foi instituído pela Lei estadual n. 12.523/03 em 01 de janeiro de 2004 e regulamentado pelo Decreto estadual n. 26.402/04. Constituem suas receitas, precipuamente, o produto da arrecadação correspondente ao adicional de 2% (dois por cento) na alíquota do ICMS incidente nas operações internas e de importação com as mercadorias discriminadas no art. 2º da Lei estadual n. 12.523/03, a exemplo de bebidas alcoólicas, gasolina, cigarros, joias, sacos (e canudos e copos) plásticos, determinadas aeronaves e embarcações, armas, refrigerantes e determinados veículos automotores. Dentre as destinações previstas no art. 2º, §1º, destacam-se as aplicações em ações, projetos ou programas de combate à pobreza definidos no Plano Plurianual do Estado.

IV.4. O programa nota fiscal solidária

Instituído pela Lei estadual n. 16.490/18, o programa nota fiscal solidária foi concebido com a finalidade de “reforçar a renda das unidades familiares beneficiados pelo Programa Bolsa Família, previsto na Lei Federal nº 10.836, de 9 de janeiro de 2004”. Está em vigor desde 03 de dezembro de 2018, consoante o seu art. 9º.

Em seu art. 2º, prevê um pagamento anual às famílias carentes pernambucanas cadastradas no Programa Bolsa Família correspondente a cinco por cento do total das aquisições no interstício definido em seu art. 3º, comprovadas mediante emissão de nota fiscal eletrônica de consumidor (NFC-e), das mercadorias ali discriminadas. Como exemplos, pode-se mencionar feijão, arroz, açúcar, sal, carne bovina, ovos, papel higiênico, xampu, sabonete e botijão de gás liquefeito de petróleo. Esse pagamento anual é limitado, atualmente, a R\$ 150,00 por unidade familiar.

Assim, por exemplo, se pessoas vinculadas a uma mesma unidade familiar realizarem compras diversas das mercadorias participantes do NFS, somando um total de R\$ 4.000,00 em aquisições durante o período legalmente estabelecido, fará

jus a um ressarcimento de R\$ 150,00²⁴, pagos ao representante da unidade familiar relativamente àquele período.

O Decreto estadual n. 47.166/19 regulamenta a Lei estadual n. 16.490/18. Em seu art. 3º, prevê que a apuração do montante a ser recebido pelos beneficiários será realizada pela Secretaria da Fazenda, com base nas NFC-e emitidas nos seguintes períodos: para 2019, será considerado o interstício de 6 de março a 1º de dezembro; para os anos subsequentes, será considerado o interstícios de 2 de dezembro do exercício anterior a 1º de dezembro do exercício corrente.

O art. 4º dispõe que a Secretaria de Desenvolvimento Social, Criança e Juventude enviará informações à Secretaria da Fazenda relativamente aos integrantes das unidades familiares beneficiadas pelo Programa Bolsa Família, a fim de que seja apurado o valor devido a cada unidade familiar. O benefício é pago ao Responsável Familiar, nos termos do §1º. Para isso, é fundamental que o número do CPF do adquirente de mercadorias seja registrado, pelo estabelecimento alienante, na respectiva NFC-e, de acordo com o §2º.

O pagamento do benefício é feito pela SDSCJ mediante requerimento do Responsável Familiar, nos termos do art. 5º.

Por fim, o benefício é condicionado à participação no Programa Bolsa Família, havendo o seu cancelamento em caso de exclusão do beneficiário, consoante o art. 6º.

IV.4.1. Projeto de Lei estadual n. 517/19

Tramita, desde o final do mês de agosto de 2019, na Assembleia Legislativa do Estado de Pernambuco, o projeto de Lei ordinária n. 517/19, que pretende introduzir alterações na Lei estadual n. 16.490/18.

Dentre as modificações legislativas que propõe, é relevante destacar a nova redação que deverá ser dada ao art. 2º:

24 Cinco por cento de R\$ 4.000,00 corresponde a R\$ 200,00. Todavia, o valor de ressarcimento é limitado a R\$ 150,00.

Art. 2º É autorizado o pagamento anual dos seguintes benefícios financeiros às unidades familiares beneficiárias do Programa instituído no art. 1º: (NR)

I - montante equivalente ao último valor recebido no ano anterior por meio do referido Programa federal; e (NR)

II - montante equivalente ao resultado da aplicação do percentual de 5% (cinco por cento) sobre o valor da aquisição, neste Estado, de alimentos, botijão de Gás Liquefeito de Petróleo - GLP, medicamentos, vestuário, calçados e produtos de higiene pessoal e limpeza. (NR)

§ 1º A soma dos benefícios financeiros previstos nos incisos I e II do caput é limitada a R\$ 150,00 (cento e cinquenta reais) por ano. (NR)

§ 2º Para efeito do cálculo e pagamento dos benefícios financeiros, devem ser considerados os seguintes períodos de referência: (NR)

I - 6 de março de 2019 a 31 de janeiro de 2020, relativamente ao ano de 2019; e (AC)

II - 1º de fevereiro do ano corrente a 31 de janeiro do ano subsequente, a partir de 2020. (AC)

Duas observações merecem ser feitas:

- 1) Pela nova redação, agora todas as unidades familiares já terão garantido o recebimento de um décimo terceiro no mesmo valor do benefício que já recebem no PBF, limitado a R\$ 150, independentemente de registrar qualquer aquisição com CPF na NFC-e. Quem recebe menos de R\$ 150 no PBF poderá ter o décimo terceiro complementado até esse limite agregando 5% do valor das aquisições por meio de NFC-e em que conste o CPF de qualquer integrante da unidade familiar devidamente registrado no Cadastro Único do Governo Federal.
- 2) O rol de mercadorias contempladas pelo programa foi ampliado. Agora, valerá qualquer alimento e material de higiene pessoal e de limpeza, e não mais apenas os atualmente discriminados, ao passo que permanece o botijão de gás liquefeito de petróleo.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Além de sua função arrecadatória, o tributo exerce também um importante papel indutor de comportamentos. Um sistema tributário progressivo atua de forma relevante na redução das desigualdades sociais, sendo tal efeito potencializado quando a alocação dos gastos públicos observa políticas de transferência de renda.

Os países europeus têm obtido certo sucesso ao promover um aumento da participação dos mais pobres na renda nacional após a tributação (Tabela 1). Tal medida vem acompanhada pela constatação de que a desigualdade social naquele continente é significativamente inferior às demais regiões do mundo, de acordo com dados do WID (distribuição da renda nacional por faixa de renda) e do Banco Mundial (Gini) apresentados nesse trabalho (Tabela 6 e Tabela 4).

O Brasil, por outro lado, possui um sistema tributário severamente regressivo – no qual a carga tributária recai de forma inversamente proporcional à renda das famílias. Dados de 2004 indicam que, enquanto as famílias que viviam com rendas inferiores a 2 (dois) salários mínimos tinham suas rendas oneradas em 48,9%, aquelas que possuíam renda mensal superior a 30 (trinta) salários mínimos eram oneradas em 26,3% (Figura 6). Esses percentuais, em 2008, foram, respectivamente, de 53,9% e 29% (ALVES, 2012, p. 76).

Em interessante estudo, Benegas e Alves (2014, p. 81) concluíram que:

“[...] a classe mais rica é beneficiada quando é analisada somente a incidência de impostos indiretos, enquanto a classe média é a maior beneficiada se for levada em consideração a incidência tanto de impostos diretos, quanto indiretos (representados neste trabalho pelo IRPF e pelo ICMS, respectivamente). Logo, as classes mais pobres são as que mais arcam, em termos relativos, com o pagamento dos impostos no Ceará”.

Não obstante tenham se restringido ao Estado do Ceará, os autores demonstraram o comportamento regressivo de um tributo indireto como o ICMS, além de terem evidenciado que mesmo um tributo direto como o IRPF pode ter a sua progressividade mitigada. A esse respeito, o presente trabalho concluiu, com base nos dados do IRPF de 2018, por exemplo, que há progressividade do IRPF no intervalo compreendido entre as faixas de renda inferiores até a faixa de 30 a 40 salários mínimos, assumindo o imposto contornos nitidamente regressivos após tal

patamar (Figura 7). Semelhante conclusão foi apresentada em estudo referente aos dados do IRPF 2014 (RODRIGUES e OLIVEIRA, 2017, p. 18).

Constatada a realidade brasileira quanto à distribuição da carga tributária sobre a renda das famílias, considerando-a sob a perspectiva da justiça tributária, urge imprescindível a adoção de medidas que visem à redução da regressividade do sistema tributário nacional, sendo algumas das possibilidades (1) a revisão de benefícios fiscais, (2) a implementação de mais faixas de alíquotas e elevação das alíquotas máximas (ampliando a progressividade de tributos diretos), (3) a observância da seletividade na tributação indireta, (4) a concessão de desonerações predominantemente com base na capacidade contributiva (sendo admissível, como exceção, e não como regra, a concessão de desonerações que estimulem a iniciativa privada a colaborar com o interesse público), e (5) a criação e a ampliação de programas de créditos para restituição de contribuintes de fato que se inserem em classes de baixo rendimento.

Nesse contexto, o Estado de Pernambuco instituiu o Programa Nota Fiscal Solidária por meio da Lei estadual n. 16.490/18, cuja finalidade consiste em reforçar a renda das unidades familiares beneficiadas pelo PBF através da restituição de parte do valor do ICMS incluído em suas aquisições. Em atuação conjunta com o PBF, responsável por quase 17% da queda do coeficiente de Gini entre 2001 e 2006, de acordo com Souza et al. (2019, p. 29), espera-se que haja uma melhora na distribuição da renda regional, favorecendo a população mais pobre e, inclusive, os pequenos comerciantes, ao potencializar o aumento do consumo regional.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALVES, Henrique Napoleão. **Tributação e injustiça social no Brasil**. Revista Espaço Acadêmico, Maringá, Universidade Estadual de Maringá, ano XII, nº 133, p. 69-78, jun. 2012. Disponível em: <http://periodicos.uem.br/ojs/index.php/EspacoAcademico/article/view/14965>. Acesso em 08 jul. 2018.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. – 16. ed. – São Paulo: Saraiva, 2010.

ANDRADE, José Carlos Viera de. **Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2009.

BALEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. – 19ª ed. revista e atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo. – Rio de Janeiro: Forense, 2015.

_____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. – 7ª ed. – Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BENEGAS, Maurício; ALVES, Lúcio Flávio. **Uma análise sobre o efeito final do ICMS e do IRPF na distribuição de renda do Estado do Ceará**. Revista Planejamento e Políticas Públicas, IPEA, n. 52, jul-dez. 2014, p. 61-89. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/ppp/index.php/PPP/article/view/328/337>. Acesso em 20 set. 2019.

BRASIL. **Constituição Federal de 1998**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 05 jul. 2018.

_____. **Decreto n. 9.396, de 30 de maio de 2018**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9396.htm. Acesso em: 05 ago. 2019.

_____. **Lei n. 10.836, de 9 de janeiro de 2004.** Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Lei/L10.836.htm. Acesso em: 05 ago. 2019.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário.** – 32. ed., rev., ampl. e atual. – São Paulo: Malheiros, 2019.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro.** – 11. ed. – Rio de Janeiro: Forense, 2010.

CUNHA, Marina Silva; PAYERAS, José Adrian Pintos. **O Princípio do Sacrifício Equitativo no Sistema Tributário Brasileiro.** Revista EconomiA, Brasília, v.5, n.2, p.297–339, jul./dez. 2004. Disponível em: http://www.anpec.org.br/revista/vol5/vol5n2p297_339.pdf. Acesso em 10 ago. 2019.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado.** – 32. ed. – São Paulo: Saraiva, 2012.

DANIEL, C.; MARTINS, I. G. da S.; ZOCKUN, M. H.; PESSUTO, N.; NAKANO, Y. **O que Eles Pensam Sobre Reforma Tributária.** RAE-Revista de Administração de Empresas, v. 35, n. 4, jul-ago, 1995.

DIEESE. **Salário Mínimo Nominal e Necessário.** Disponível em: <https://www.dieese.org.br/analisecestabasica/salarioMinimo.html>. Acesso em: 06 set. 2019.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário.** 4. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

FEDERAÇÃO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DE SÃO PAULO. **Livre para crescer:** proposta para um Brasil moderno. São Paulo: Livraria Cultura, 1990.

FERNANDES, Simone Lemos. **As contribuições neocorporativas na Constituição e nas leis.** Belo Horizonte: Del Rey, 2004, 332 p.

GOMES, Marcel. **As distorções de uma carga tributária regressiva.** Disponível em: http://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&id=3233. Acesso em: 02 jun. 2019.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Síntese de Indicadores Sociais Apontam Aumento da Pobreza Entre 2016 e 2017**, 05 dez. 2018. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/23298-sintese-de-indicadores-sociais-indicadores-apontam-aumento-da-pobreza-entre-2016-e-2017>. Acesso em: 15 jun. 2019.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA. **Estado, instituições e democracia: desenvolvimento**, livro 9, volume 3. – Brasília: IPEA, 2010. Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/3190/1/livro09_estadoinstituicoes_vol3.pdf. Acesso em: 05 jul. 2018.

KEYNES, John Maynard. Economic possibilities for our grandchildren. **Essays in persuasion**. New York: W. W. Norton & Co., p. 358-373, 1963. Disponível em: <http://www.econ.yale.edu/smith/econ116a/keynes1.pdf>. Acesso em: 09 jul. 2018.

MACHADO, Hugo de Brito; PINTO, Adriano (Coord.). **Tributação indireta no direito brasileiro**. São Paulo: Malheiros, 2013.

MANKIW, N. Gregory. Macroeconomia. – 8. ed. – São Paulo: LTC, 2015.

MINISTÉRIO DO DESENVOLVIMENTO SOCIAL. **Inovação na gestão de benefícios do Programa Bolsa Família: a nova dinâmica das entradas e saídas**. Caderno de estudos desenvolvimento social em debate, n. 33, 2018. Brasília, DF, 94 p. Disponível em: https://aplicacoes.mds.gov.br/sagirms/ferramentas/docs/caderno_de_estudos_33_com_capa.pdf. Acesso em: 15 set. 2019.

MORAIS, Sílvia Regina Ribeiro Lemos; TENORIO, Robinson Moreira. **Considerações introdutórias sobre as diferenças entre os conceitos de fraternidade e solidariedade**, 2015. Disponível em http://www.equidade.faced.ufba.br/sites/equidade.oe.faced.ufba.br/files/consideracoes_introdutorias_sobre_as_diferencas_entre_os_conceitos_de_fraternidade_e_solidariedade_-_silvia_morais_e_robinson_tenorio.pdf. Acesso em 20 ago. 2019.

PALMEIRA, Marcos Rogério. **Justiça social e a tributação no contexto da reforma do Estado brasileiro nos anos 90**. Tese (Programa de Pós-graduação em Direito) – Centro de Ciências Jurídicas. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC, 2001, 142 p. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/xmlui/bitstream/handle/123456789/81934/181719.pdf;jsessionid=807465AB58F561EC69F97E58927A0E08?sequence=1>. Acesso em: 08 jul. 2018.

PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. – 8ª ed. – São Paulo: Saraiva, 2017.

PERNAMBUCO. **Decreto n. 47.166, de 1º de março de 2019**. Disponível em: https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Decretos/2019/Dec47166_2019.htm. Acesso em: 05 ago. 2019.

_____. **Lei estadual n. 12.523, de 30 de dezembro de 2003**. Disponível em https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/Legislacao/Leis_Tributarias/2003/Lei12523_2003.htm. Acesso em 18 jun. 19.

_____. **Lei estadual n. 16.490, de 03 de dezembro de 2018**. Disponível em https://www.sefaz.pe.gov.br/Legislacao/Tributaria/Documents/legislacao/Leis_Tributarias/2018/Lei16490_2018.htm. Acesso em 18 jun. 19.

_____. **Projeto de Lei estadual n. 517, de 29 de agosto de 2019**. Disponível em <http://www.alepe.pe.gov.br/proposicao-texto-completo/?docid=5027&tipoprop=p>. Acesso em 18 set. 19.

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. – 1. ed. – Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

RIBEIRO DE JESUS, Jorge Miguel Cardoso. **A economia de John Maynard Keynes**. Évora: Tese de doutoramento em economia da Universidade de Évora, 2016. Disponível em: https://dspace.uevora.pt/rdpc/bitstream/10174/18509/1/Doutoramento_Jorge%20Miguel%20de%20Jesus.pdf. Acesso em: 09 jul. 2018.

RODRIGUES, Hugo Thamir; OLIVEIRA, Antônio Furtado. **A Regressividade do Sistema Tributário Brasileiro**. Congresso Interinstitucional UNISC/URCA, 2017.

Disponível em:

<https://online.unisc.br/acadnet/anais/index.php/ppds/article/view/16449/4096>. Acesso em: 25 set. 2019.

SAMPAIO, Bruno Nou. **O princípio da capacidade contributiva e a jurisprudência do STF**. Dissertação (Programa de Pós-graduação em Direito) – Faculdade de Direito. Universidade Federal da Bahia, Salvador, BA, 2017, 197 p. Disponível em: <https://repositorio.ufba.br/ri/bitstream/ri/22465/1/BRUNO%20NOU%20SAMPAIO.pdf>.

Acesso em: 06 jul. 2018.

SANTOS, João Mário Ribeiro. **A Regressividade do Sistema Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Monografia de Bacharelado em Economia, UFRJ, 2014, 48 p.

Disponível em: <https://pantheon.ufrj.br/bitstream/11422/1575/1/JMRSantos.pdf>.

Acesso em: 02 jun. 2019.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. **Grandes Números DIRPF 2018 – Ano-Calendário 2017**. Mai, 2019. Disponível em:

<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/11-08-2014-grandes-numeros-dirpf/relatorio-gn-ac-2017.pdf>. Acesso em: 05 jul. 2019.

_____. **Carga Tributária no Brasil 2017: Análise por Tributos e por Bases de Incidência**. Nov, 2018. Disponível em:

<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>.

Acesso em: 05 jul. 2019.

SOUZA, Pedro H. G. Ferreira de; OSÓRIO, Rafael Guerreiro; PAIVA, Luís Henrique; SOARES, Sergei. **Os efeitos do programa bolsa família sobre a pobreza e a desigualdade: um balanço dos primeiros quinze anos**. Rio de Janeiro, agosto de 2019. Disponível em:

http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_2499_sumex.pdf. Acesso em: 01 out. 2019.

STOBE, Luciane Aparecida Filipini. **Estado fiscal e cidadania solidária: a vinculação da receita tributária às esferas locais de poder**. Tese (Programa de Pós-graduação em Direito) – Centro de Ciências Jurídicas. Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, SC, 2016, 301 p. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/xmlui/bitstream/handle/123456789/175084/345285.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 01 set. 2019.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. – 18. ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

_____, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. vol. II. Valores e Princípios Constitucionais Tributários. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

UNITED NATIONS DEVELOPMENT PROGRAMME. **Human Development Data**. Disponível em: <http://hdr.undp.org/en/data>. Acesso em: 01 jun. 2019.

WORLD BANK. **Estimativa do Índice de Gini**. Disponível em: <https://data.worldbank.org/indicator/SI.POV.GINI>. Acesso em: 01 jun. 2019.

WORLD INEQUALITY DATABASE. **World Inequality Database**. Disponível em: <https://wid.world/data/>. Acesso em: 01 jun. 2019.

ZOCKUN, Maria Helena. **Equidade na tributação**. Disponível em: <http://downloads.fipe.org.br/content/downloads/publicacoes/textos/publicacao-textos-15-2016.pdf>. Acesso em: 09 jul. 2018.