

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CAMPUS CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
DEPARTAMENTO DE DIREITO
CURSO DE DIREITO

Angélica Ferraz Pitan

A matriz tributária brasileira como mecanismo de contenção do desenvolvimento econômico do país: análise da matriz tributária que desestimula o investimento em empreendimentos e subjugam os cidadãos menos afortunados inibindo o desenvolvimento econômico do país.

Florianópolis

2022

Angélica Ferraz Pitan

A matriz tributária brasileira como mecanismo de contenção do desenvolvimento econômico do país: análise da matriz tributária que desestimula o investimento em empreendimentos e subjuga os cidadãos menos afortunados inibindo o desenvolvimento econômico do país.

Trabalho Conclusão do Curso de Graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito para a obtenção do título de Bacharel em Direito
Orientador: Prof. Valcir Gassen Dr..

Florianópolis

2022

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,
através do Programa de Geração Automática da Biblioteca Universitária da UFSC.

Pitan, Angélica Ferraz

A matriz tributária brasileira como mecanismo de contenção do desenvolvimento econômico do país : análise da matriz tributária que desestimula o investimento em empreendimentos e subjuga os cidadãos menos afortunados inibindo o desenvolvimento econômico do país. / Angélica Ferraz Pitán ; orientador, Valcir Gassen, 2022.

75 p.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) -
Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas, Graduação em Direito, Florianópolis, 2022.

Inclui referências.

1. Direito. 2. Direito Tributário. 3. Regressividade da Matriz Tributária. 4. Desigualdade Social. I. Gassen, Valcir . II. Universidade Federal de Santa Catarina. Graduação em Direito. III. Título.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
COLEGIADO DO CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

TERMO DE APROVAÇÃO

O presente Trabalho de Conclusão de Curso, intitulado “A matriz tributária brasileira como mecanismo de contenção do desenvolvimento econômico do país: análise da matriz tributária que desestimula o investimento em empreendimentos e subjuga os cidadãos menos afortunados inibindo o desenvolvimento econômico do país”, elaborado pela acadêmica **Angélica Ferraz Pitán**, defendido em **22/03/2022** e aprovado pela Banca Examinadora composta pelos membros abaixo assinados, obteve aprovação com nota **10 (dez)**, cumprindo o requisito legal previsto no art. 10 da Resolução nº 09/2004/CES/CNE, regulamentado pela Universidade Federal de Santa Catarina, através da Resolução nº 01/CCGD/CCJ/2014.

Florianópolis, 22 de Março de 2022

Valcir Gassen
Professor Orientador

Brenno Birckholz da Silva
Membro de Banca

José Nilton de Menezes Marinho Filho
Membro de Banca



Universidade Federal de Santa Catarina
Centro de Ciências Jurídicas
COORDENADORIA DO CURSO DE DIREITO

TERMO DE RESPONSABILIDADE PELO INEDITISMO DO TCC E
ORIENTAÇÃO IDEOLÓGICA

Aluno(a): Angélica Ferraz Pitan

RG: 5133354

CPF: 04915556956

Matrícula: 16100270

Título do TCC: A matriz tributária brasileira como mecanismo de contenção do desenvolvimento econômico do país: análise da matriz tributária que desestimula o investimento em empreendimentos e subjuga os cidadãos menos afortunados inibindo o desenvolvimento econômico do país.

Orientador(a): Valcir Gassen

Eu, Angélica Ferraz Pitan, acima qualificada; venho, pelo presente termo, assumir integral responsabilidade pela originalidade e conteúdo ideológico apresentado no TCC de minha autoria, acima referido

Florianópolis, 22 de março de 2022.

ANGÉLICA FERRAZ PITAN

Angélica Ferraz Pitán

A matriz tributária brasileira como mecanismo de contenção do desenvolvimento econômico do país: análise da matriz tributária que desestimula o investimento em empreendimentos e subjugam os cidadãos menos afortunados inibindo o desenvolvimento econômico do país.

Este Trabalho Conclusão de Curso foi julgado adequado para obtenção do Título de bacharel e aprovado em sua forma final pelo Curso Direito

Florianópolis/SC, 22 de março de 2022

Prof. Luiz Henrique Urquhart Cademartori, Dr.
Coordenador do Curso

Banca Examinadora:

Prof. Valcir Gassen, Dr.
Orientador(a)
Instituição Universidade Federal de Santa Catarina

Brenno Birckholz da Silva Dr.
Avaliador
Universidade Federal de Santa Catarina

José Nilton de Menezes Marinho Filho
Avaliador
Universidade Federal de Santa Catarina

Este trabalho é dedicado à minha amada mãe Nelsi Aparecida de Paula Ferraz Pitan, a meus queridos irmãos e aos meus sobrinhos que me inspiram a buscar por um mundo melhor.

AGRADECIMENTOS

A minha mãe, que trilhou um árduo caminho para tornar os meus sonhos possíveis e foi a primeira pessoa a me incitar contra todas as formas de injustiça.

Aos meus irmãos Claudia Aline de Paula Ferraz e Júlio Cesar Ferraz Pitan e meu cunhado Itamar Alves Pavão que jamais deixaram de me apoiar de todas as formas possíveis durante essa trajetória.

As minhas amigas e aos amigos que me ajudaram ao longo da minha vida, principalmente, aos que estiveram presentes durante esta graduação.

Ao professor Dr. Valcir Gassen, meu paciente orientador, que muito mais do que orientar o presente trabalho foi e é meu grande referencial de pesquisador, profissional e ser humano. Sou grata por todo o suporte dado ao longo do presente trabalho, por ter acreditado neste estudo e não medir esforços para que estes fossem realizados com sabedoria, rigor científico e alegria.

A banca examinadora, José Nilton de Menezes Marinho Filho e Brenno Birckholz da Silva pelas brilhantes contribuições que nortearam e qualificaram o presente estudo.

As professoras e aos professores do Curso de Direito da UFSC pela mediação do conhecimento ao longo desta caminhada acadêmica.

A toda a equipe de servidores da UFSC que jamais me faltaram quando precisei e que sempre se esforçaram para atender a mim e a todo o corpo discente com louvor.

Uma civilização que se mostra incapaz de resolver os problemas que suscita seu funcionamento é uma civilização decadente.

Uma civilização que escolhe fechar os olhos ante seus problemas mais cruciais é uma Civilização ferida.

Uma civilização que engana a seus próprios princípios é uma civilização moribunda.
(Césaire, 1950)

RESUMO

O presente estudo tem por objetivo analisar a matriz tributária brasileira como limitadora do desenvolvimento econômico do país e um dos principais pilares da desigualdade social do Brasil. O estudo proposto é de cunho bibliográfico, utilizando-se de pesquisas, artigos, monografias, teses e dissertações anteriormente publicadas e da análise normativa. O estudo foi elaborado privilegiando a análise do conteúdo das obras selecionadas com resultados evidentes na literatura. A matriz tributária brasileira é altamente regressiva tornando-se assim um importante alicerce da desigualdade econômica do país. A elevada carga tributária incidente sobre o consumo compromete toda ou a maior parte da renda dos brasileiros de classe média e baixa, o que torna um desafio extremado para os membros desses grupos investir em formação ou empreendimentos, pois quase toda a renda proveniente da força do trabalho é consumida pela fruição das suas necessidades básicas ou mínimo de qualidade de vida. Não obstante, a elevada tributação sobre o imposto de renda da pessoa física torna o investimento em mercado de capitais mais atraente, o que enfraquece o mercado e, sobretudo, não gera riquezas para a sociedade. Esses fatores estagnam o Brasil num nível de econômico que parece beneficiar apenas um número muito limitado de pessoas além de deixar milhares em situação de insegurança alimentar. A matriz tributária precisa se reestruturar para que possa coadunar com os preceitos fundamentais da Constituição Federal.

Palavras-chave: Matriz tributária. Consumo. Desigualdade.

ABSTRACT

The present search aims to analyze the Brazilian tax matrix as a limiting factor for the country's economic development and one of the main pillars of social inequality in Brazil. The proposed study is of a bibliographic nature, using previously published research, articles, monographs, theses and dissertations and normative analysis. The study was prepared focusing on the analysis of the content of the selected works with evident results in the literature. The Brazilian tax matrix is highly regressive, thus becoming an important foundation of the country's economic inequality. The high tax burden on consumption compromises all or most of the income of middle and low class Brazilians, which makes it an extreme challenge for the members of these groups to invest in training or ventures, since almost all income from the power of the work is consumed by the enjoyment of their basic needs or minimum quality of life. However, the high taxation on the individual income tax makes investing in the capital market more attractive, which weakens the market and, above all, does not generate wealth for society. These factors stagnate Brazil at an economic level that seems to benefit only a very limited number of people, in addition to leaving thousands in a situation of food insecurity. The tax matrix needs to be restructured so that it can be in line with the fundamental precepts of the Federal Constitution.

Keywords: Tax matrix. Consumption. Inequality.

LISTA DE FIGURAS

Figura 1- Receita tributária por base econômica de incidência do Brasil	35
Figura 2- Receita tributária por base de incidência dos Estados Unidos da América	36
Figura 3- Comparativo do ônus tributário direto e indireto de acordo com a renda.	57
Figura 4- Total da carga tributária sobre as famílias	58
Figura 5- Progressividade da tributação em relação ao coeficiente de Gini	59

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	15
2	OBJETIVOS	16
2.1.1	Objetivo Geral.....	16
2.1.2	Objetivos Específicos.....	17
3	MATRIZ TRIBUTÁRIA	18
3.1	ACORDO SEMÂNTICO DA EXPRESSÃO MATRIZ TRIBUTÁRIA.....	18
3.2	AS FINALIDADES DA TRIBUTAÇÃO	21
3.2.1	Finalidade econômica	25
<i>3.2.1.1</i>	<i>Alocação de recursos.....</i>	<i>25</i>
3.2.2	Finalidade Social: Função redistributiva	28
3.3	BASES ECONÔMICAS DE INCIDÊNCIA.....	30
3.3.1	Patrimônio.....	30
3.3.2	Renda	32
3.3.3	Consumo	33
3.4	BREVE HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL	37
3.4.1	Tributação antes da década de 60	37
<i>3.4.1.1</i>	<i>A tributação a partir da década de 60.....</i>	<i>41</i>
<i>3.4.1.2</i>	<i>Matriz tributária na Constituição Federal de 1988.....</i>	<i>44</i>
4	DOS REFLEXOS DA MATRIZ TRIBUTÁRIA NO DESENVOLVIMENTO DO PAÍS.....	46
4.1	A DESIGUALDADE BRASILEIRA.....	46
4.1.1	Brasil: umas das maiores e mais desiguais economias do mundo	48
4.2	TRIBUTAÇÃO E DESIGUALDADE ECONÔMICA	55
4.2.1	Matriz tributária regressiva	55
<i>4.2.1.1</i>	<i>A tributação sobre o consumo</i>	<i>61</i>

4.3	A MATRIZ TRIBUTÁRIA COMO DESESTIMULADORA DO DESENVOLVIMENTO SOCIAL E ECONÔMICO	65
4.4	ALTERNATIVAS PARA A CONSTRUÇÃO DE UMA MATRIZ TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA.....	67
5	CONCLUSÃO.....	69
	REFERÊNCIAS.....	73

1 INTRODUÇÃO

O sistema tributário brasileiro é muito jovem, não por acaso o único Código Tributário Nacional brasileiro só foi promulgado em 1966, ou seja, tem pouco mais de cinquenta anos. O CTN foi recepcionado pelas três Constituições por quais passou-1967, 1969 e a que mais interessa para a presente discussão a de 1988, sem que qualquer de seus artigos tenha sido considerado inconstitucional (BRIGAGÃO, 2016).

Desta forma a presente pesquisa se propõe a analisar a matriz tributária brasileira considerando os fatores que a moldaram e os interesses que predominaram durante a sua recente formação de modo a compreender quais são seus alicerces, para, sobretudo, identificar como essa matriz afeta a sociedade brasileira, sob a perspectiva da maioria que integra a classe média e baixa.

Não obstante, será investigado a correlação da matriz tributária atual com os índices alarmantes de desigualdade social que não condiz com os fundamentos basilares da Constituição da República Federativa do Brasil e com o PIB brasileiro que está entre os 15 maiores do mundo, mas já ocupou a 7^o posição sem que isso tenha impactado significativamente na otimização da distribuição de renda.

Com uma economia que apresentou resultados entusiasmantes nas duas últimas décadas, apesar da atual recessão decorrente da crise econômica atual, se indaga como toda essa riqueza tem sido distribuída entre a população brasileira. É consabido que as políticas sociais implementadas a partir de 2002 tirou milhões de pessoas da zona da miséria, no entanto não parecem terem sido suficientes para equilibrar a distribuição de renda a garantir segurança alimentar e dignidade a grande parte da população brasileira, uma vez que bastaram alguns anos de crise para que milhões de brasileiros retornassem a viver com insegurança alimentar.

Desta forma, será investigado nas próximas páginas se o modo como a carga tributária está dividida no país está servindo de instrumento para sustentação dos índices de desigualdade e de alicerce para a conservação do poder econômico e político nas mãos de uma classe hegemônica.

Ainda, buscaremos compreender a partir de comparativos, bibliografia e relatórios técnicos se uma matriz tributária progressiva poderia efetivamente impactar na minimização da desigualdade de renda e potencializar o desenvolvimento econômico do Brasil, de modo a nos aproximarmos dos indicadores dos países ricos que integram a OCDE.

Por fim, será analisado se a matriz tributária brasileira condiz com os fundamentos da Constituição Federal de 88 e se está possibilitando o desenvolvimento da nação nos termos do proposto no art.3º. Buscaremos analisar se o fenômeno tributário está atuando de modo a incentivar a criação e a diversidade de riquezas, potencializando o empreendedorismo e a geração de empregos, ou se está agindo como um obstáculo a esses elementos cruciais de desenvolvimento da nação.

Para isso, iniciaremos a nossa pesquisa discutindo conceitos fundamentais para compreendermos a estruturação de uma matriz tributária, as principais bases de incidência e suas principais características, assim como a formação histórica da matriz tributária.

Depois, passaremos analisar os principais indicadores de desigualdade social, sob a perspectiva de dados nacionais e internacionais, para podermos identificar como as políticas, principalmente dos últimos anos, tem afetado a distribuição de renda no país. A partir desses dados iremos demonstrar os indicadores da matriz tributária brasileira e os elementos que a tornam regressiva.

Por fim, demonstraremos como a matriz tem afetado a geração de riquezas no país e ofertaremos algumas singelas alternativas de aperfeiçoamento da matriz tributária, não com o fim de esgotar o assunto, mas tão somente incentivar as discussões sobre o tema que é amplo.

Espera-se ao fim dessa pesquisa que seja possível demonstrar o fenômeno tributário como um efetivo instrumento de transformação social, muito mais amplo e complexo do que meramente tributo ou arrecadação de receitas ao cofre público.

2 OBJETIVOS

Apresenta-se nesta seção o objetivo geral e os objetivos específicos do presente estudo.

2.1.1 Objetivo Geral

Analisar na matriz tributária vigente, os principais pilares da regressividade e seu papel como fundamento da desigualdade de renda e mecanismo cerceador do desenvolvimento econômico.

2.1.2 Objetivos Específicos

I - Discutir, a partir do arcabouço jurídico, político, econômico e de referencial bibliográfico a matriz tributária brasileira e seus gargalos que impedem o progresso do país;

II - Analisar como o sistema vigente subjuga a maior parte da população e os impactos disso no desenvolvimento do país;

III - Identificar as escolhas feitas pela classe política no campo da tributação e sua conformação, ou não, com a Constituição Cidadã de 88;

IV - Identificar as modificações que podem aprimorar o sistema tributário de modo a tornar a economia mais competitiva.

3 MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

Nesta seção será demonstrado os elementos estruturantes da nossa matriz tributária e os principais aspectos de sua construção até a atualidade, de modo a identificarmos as prioridades elencadas pela sociedade brasileira que se visou alcançar através do fenômeno tributário. Para tanto, de fundamental importância a compreensão do fenômeno tributário para muito além de meramente tributo, mas sim, um poderoso instrumento estatal para a persecução das finalidades estabelecidas.

3.1 ACORDO SEMÂNTICO DA EXPRESSÃO MATRIZ TRIBUTÁRIA

Antes de nos adentrarmos no núcleo da nossa discussão faz-se pertinente algumas observações sobre a escolha pelo acordo semântico de matriz tributária em detrimento da corriqueira expressão sistema tributário. Nesse tocante, o mais importante é esclarecer desde já que não são sinônimos, são na verdade modos muito distintos de se abordar o fenômeno tributário.

A expressão sistema tributário é comumente encontrado na doutrina e na legislação, sendo inclusive a expressão utilizada na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988¹. Tal expressão não está equivocada, todavia se demonstra ineficiente para o que se busca no presente trabalho, pois é comumente assimilada e abordada pelos juristas como o conjunto de legislação, doutrina e jurisprudência que dispõe sobre o fenômeno tributário.

Neste sentido, Gassen (2016, pág.3) faz excelentes apontamentos de fatores que demonstram a inadequação da expressão “sistema tributário”, como por exemplo, na sua relação com o orçamento tributário, que apesar de serem tratados com muita proximidade na Constituição Federal, na prática, quando investigados na academia, são tratados como coisas distintas, sem a devida vinculação.

Ainda, o autor chama atenção pela costumeira desvinculação do sistema tributário com o sistema previdenciário que por anos foram administrados por órgãos diferentes, situação que só foi superada em 2007 através da lei 11.457/07 que uniu as duas secretarias na agora conhecida por Super-Receita.

¹ O título VI da Constituição Federal de 1988 que trata da Tributação e do Orçamento denomina o Capítulo I de “Do Sistema Tributário Nacional”, expressão que se repete em diversos artigos do texto constitucional.

Outro gargalo a se enfrentar quando se investiga o fenômeno tributário na ótica de sistema tributário é que ela não abrange “a discussão em relação a carga tributária, o montante e como essa é dividida entre os contribuintes (pessoas físicas e jurídicas) e sua respectiva capacidade contributiva” Gassen (2016, pág.4). Nessa perspectiva, podemos observar a grande dificuldade de os cidadãos, por vezes mesmo os juristas, de correlacionarem o que é arrecadado com a sua destinação, apesar de ser senso comum que o Estado brasileiro arrecada muito através dos tributos.

Não obstante, o autor afirma ser um limitador da expressão sistema tributário o fato de ser comumente ignorado a relação entre o direito tributário com o direito constitucional. Ainda que de conhecimento comum entre juristas que a nossa Constituição é a mais disciplinadora do fenômeno tributário do mundo, é comumente ignorado a relação que há entre o direito tributário e o Estado Social estabelecido na Constituição Federal de 88, sendo que essa ignorância compromete seriamente a compreensão da formação do Estado brasileiro.

Por fim o autor ainda destaca que a insuficiência da referida expressão é evidente pelo desconhecimento dos modelos tributários racionais que são elaborados por estudiosos da economia visando encontrar um sistema ideal, tal como a teoria da tributação ótima, mas que simplesmente não podem ser adotados como um remédio perfeito pelos países periféricos², pois o fenômeno tributário de cada país é complexo demais para que se possa simplesmente comprar no mercado uma solução para os problemas que o cercam.

Deste modo, é necessário um termo que desconstrua essa concepção prévia que normalmente os juristas possuem quando se fala em sistema tributário, pois, conforme se buscará demonstrar ao longo desta pesquisa o fenômeno tributário é muito mais vasto e complexo do que o mero conglomerado de normas e doutrina. Assim, optou-se na presente pesquisa pelo uso da expressão Matriz Tributária que tem o condão de abranger o sistema tributário, do modo comumente interpretado, e todos os aspectos políticos, culturais e econômicos correntes ao tempo da estruturação do fenômeno tributário num determinado espaço, Gassen (2016, pág.6):

A pretensão do uso da expressão matriz tributária com o sentido exposto é de colaborar com a discussão por parte dos estudiosos do fenômeno tributário de forma a explicitar a complexa realidade que cerca tal fenômeno. Enfim, de compreender de forma mais aprofundada a relação do fenômeno tributário com a realidade política, econômica, social existente em determinado Estado.

² Esses modelos são elaborados normalmente por cientistas econômicos de países ricos que estão em busca de um modelo de perfeita adequação para todos os Estados, porém tendo apenas a realidade do seu próprio Estado como referência e desconsiderando as gritantes diferenças com o resto do mundo.

Neste sentido, de acordo com o referendado autor há alguns pressupostos cognitivos essenciais para se entender o acordo semântico que cerca a matriz tributária que merecem ser destacados no presente texto³. O primeiro pressuposto consiste no processo histórico da cisão entre Estado e propriedade, cuja a compreensão é crucial para a reflexão da nossa realidade tributária na contemporaneidade, uma vez que essa cisão é um dos acontecimentos históricos mais importantes no contexto da tributação.

Nesta esteira, a Revolução Industrial e a Revolução Francesa, século XVIII, tiveram como resultado transformações decisivas na economia e na política que acabaram por abolir a estrutura feudal existente, o que somente foi possível devido a cisão entre Estado e propriedade (GASSEN, 2016). Com a confluência das duas revoluções a propriedade se transformou em mercadoria e como tal passou a ter proprietários privados que a utilizavam em processos produtivos almejando lucros. Assim, surge o Estado do modo como o conhecemos, com total separação da propriedade.

Como decorrência dessa separação entre Estado e propriedade surgiu a dependência desse em relação ao capital dos agentes privados para custear as suas expensas. Nisso consiste a grande diferença dos sistemas tributários que se formaram após a cisão dos que foram formados antes, dado que após a cisão nós temos de um lado o Estado que precisa arrecadar receitas para a sua sustentação, se apoderando de parte do capital privado que, por sua vez, só existe porque é garantido pelo Estado.

Ou seja, o tributo assume nessa nova relação a posição de sustentáculo do direito à propriedade privada, pois é o Estado, e somente este, que garantem a efetivação do direito da propriedade. Segundo o autor “o direito de propriedade é, em parte considerável, definido pela tributação, ou melhor, pela matriz tributária que se adote, pelas escolhas que se faz no campo da ação humana no que concerne à tributação” (GASSEN, 2016, Pg.13).

A percepção do direito de propriedade como consequência da matriz tributária evidencia a importância da análise do fenômeno tributário sob o viés de matriz tributária, nos termos do acordo semântico apresentado na presente pesquisa, pois impede o erro comum de pensar nesse fenômeno como mera consequência social, dado que essa análise equivocada

³ O presente texto não visa a imersão detalhada de tais pressuposto, mas sim, o mero esclarecimento sobre a escolha adotada pela autora por esse acordo semântico para os fins dessa pesquisa. Todavia, para aqueles que almejem maior imersão sobre o tema recomenda-se a leitura na íntegra do texto *Matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado a Constituição e o Direito Tributário*. In: GASSEN, Valcir (Org). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Tributação**. 2. ed. rev., atual., aum. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2016. pp. 1-15.

compromete a devida compreensão do fenômeno tributário, dos seus impactos e principalmente dos meios de aprimorá-lo.

Por fim, a extrafiscalidade do tributo como legitimador do poder também é um pressuposto cognitivo apresentado por Gassen para a compreensão do acordo semântico de matriz tributária. É consabido pelos juristas e estudiosos do fenômeno tributário que os tributos podem assumir diferentes finalidades, podem ser fiscais, ou seja, possuírem o fim de arrecadação de receita ou extrafiscais que visam intervir no domínio econômico e/ou social.

Quando estudados os tributos extrafiscais são comumente reduzidos a sua função reguladora, relegando a sua função como legitimador do Estado, função que tem especial importância nos Estados constitucionais. Gassen (2016, pág. 12) sustenta que o Estado possui uma legitimidade normativo-institucional e uma legitimidade substancial, que se vincula ao “cumprimento por parte do Estado de um conjunto de tarefas que são entendidas como essenciais à vida em sociedade e que justificam a sua intervenção e sua existência”.

Isto é, um Estado Constitucional sustenta-se de forma legítima da apropriação de patrimônio alheio dos seus cidadãos a partir de formas pré-autorizadas por normas jurídicas. Nessa esteira a legitimidade política é crucial para a compreensão do fenômeno tributário.

Deste modo, buscou-se com a breve interação do leitor com acordo semântico da expressão matriz tributária não apenas demonstrar a inadequação da expressão sistema tributário, que é inapropriada tão somente pela interpretação comumente dada a ela, mas também desde já demonstrar a extensão que o estudo do fenômeno tributário pode e deve tomar para que possa ser analisado com precisão.

A presente pesquisa naturalmente não tem a pretensão de esgotar a análise da matriz tributária, mas sim analisa-la de modo a encontrar os seus alicerces que sustentam esse cenário de desigualdade devastadora que vivenciamos no Brasil e que nem mesmo nos anos mais promissores de crescimento econômico se viu significativamente reduzida.

3.2 AS FINALIDADES DA TRIBUTAÇÃO

O poder de tributar pode ser visto como a maior prerrogativa do Estado soberano. Não se pode olvidar que a tributação hoje está legitimamente estruturada num contexto que variou bastante ao longo do tempo. Passamos por regimes monárquicos e totalitários onde a tributação se dava por mera submissão ao poder soberano até chegarmos a era atual em que pagamos tributos por conta de uma aquiescência, de determinação dada pelo próprio povo, a fim de dar ao poder público os meios para que este cumpra com as aspirações da sociedade.

Assim, através da tributação o Estado se apropria de parte do capital dos seus cidadãos de maneira impositiva, ou seja, o cidadão não pode escolher se pagará ou não os tributos e quais tributos irá pagar, uma vez ocorrido o fato gerador⁴ a obrigação nascerá independente da vontade do contribuinte. Naturalmente, não é incomum que os cidadãos não fiquem sempre satisfeitos com essa obrigação ou com o modo como ela é esquematizada e executada, insatisfação essa que em muitos cenários pode resultar na perda de poder do representante político responsável (VIOL, 2008). Porém, apesar da sensibilidade do tema e do modo que impacta a vida de todos que integram o corpo social, segue sendo a principal fonte de receitas do Estado, uma vez que não é conhecida nenhuma forma de custeio capaz de substituir no todo essa fonte de custeio; nesse sentido:

Seria natural, portanto, esperar que governos tivessem lançado mão de alternativas à tributação. E, de fato, ao longo da história países têm utilizado diversas fontes de geração de recursos, muitas vezes no claro intuito de minimizar a cobrança direta de tributos sobre seu povo. As fontes alternativas mais comuns têm sido a pilhagem; a cunhagem de dinheiro; o endividamento interno ou externo; a venda de bens e de serviços produzidos pelo poder público; e o controle direto dos recursos nacionais⁴. Cada uma dessas fontes, bem como a própria tributação, tem suas limitações econômicas, políticas e sociais, e cada governo, a depender de suas possibilidades históricas, escolhe uma delas ou uma combinação delas para se financiar. (VIOL, 2008, Pg.3).

Nessa esteira, faz-se essencial a compreensão das finalidades da tributação, mesmo porque é disso que depende o entendimento das escolhas feitas pela comunidade política e, por sua vez, da matriz tributária.

Antes de nos adentrarmos nas finalidades da tributação não podemos deixar de destacar que o Estado possui um custo de subsistência elevadíssimo, ainda que esse gasto varie de acordo com as escolhas políticas do modo de intervenção estatal, não se pode descuidar da magnitude desse custo. Ainda que não seja o foco do presente trabalho esmiuçar os custos de manutenção e subsistência de um estado na contemporaneidade, algumas observações se fazem pertinentes.

Começemos pela constatação que, em regra, parece evidente que é o fato de que o mercado não é capaz abarcar todas as funções econômicas existentes. Como se sabe as funções do Estado vão muito além de prestar serviços e bens, que em muitos casos jamais seriam ofertados pelo mercado dado a inviabilidade econômica- apesar da relevância social, ou regular o funcionamento das entidades privadas, mas envolve também uma estrutura legal

⁴ A expressão “fato gerador” possui duas interpretações no CTN, uma como hipótese de incidência prevista em lei e outra como fato que ocorre no mundo fenomênico. Nessa citação a expressão está no sentido de fato que ocorre no mundo fenomênico, “é o fato concreto, localizado no tempo e no espaço, acontecido efetivamente no universo fenomênico, que – por corresponder rigorosamente à descrição prévia, hipoteticamente formulada pela hipótese de incidência legal – dá nascimento à obrigação tributária”. (ATALIBA, 2006, pág.68)

para proteção dos interesses privados, soluções das falhas do sistema de mercado, assegurar objetivos comuns da sociedade tais como empregabilidade alta e inflação controlada entre outros. Giambiagi; Além (2019, pág. 10) sustentam que:

De fato, a crescente complexidade dos sistemas econômicos no mundo como um todo tem levado a um aumento da atuação do governo, que tem se refletido no aumento da participação dos gastos do setor público ao longo do tempo. A percentagem dos gastos públicos do setor público ao longo do tempo. A percentagem dos gastos públicos sobre o PIB passou de uma média internacional, no grupo de países mais desenvolvidos do mundo, de cerca de 11% no final do século XIX, para algo em torno de 46% em 1996.

Não obstante, como demonstrado anteriormente o direito de propriedade não é um direito natural, mas um direito que decorre do Estado moderno que o garante através dos recursos arrecadados, afinal como já sustentava Jeremy Bentham (1931, pág.113) “a propriedade e o direito nascem juntos e morrem juntos. Antes de haver leis não havia propriedade; tirando-se as leis toda a propriedade deixa de existir” (apud HOLMES; SUNSTEIN, 2019, pág.45).

Então se partirmos do pressuposto de que o Estado tem um custo alto de sustentação e se reconhecermos que os direitos, mesmo se pensarmos apenas naqueles que parecem ser mais estimados na nossa cultura, como por exemplo a propriedade e a liberdade, custam extremamente caro para o Estado⁵, particularmente num país de território continental como o nosso, fica indubitável a essencialidade da arrecadação bem como do conhecimento da alocação desses recursos. A indiferença ou ignorância quanto a relação da arrecadação com a alocação de recursos é, como será melhor demonstrado ao longo da presente pesquisa, perigosa para um Estado democrático de direito.

Assim, a finalidade da tributação normalmente é dividida pela doutrina entre fiscal e extrafiscal, que são termos sem necessária vinculação ao direito positivo e que influem os valores finalísticos que o legislador imprime na lei tributária, sendo que a maneira como será utilizado o tributo o identificará dentro de uma das categorias citadas, Carvalho (2019). O fim fiscal, como o próprio nome infere, se trata do objetivo arrecadatório do tributo, ou seja, visa obter os recursos para a manutenção do Estado e é a ideia mais corriqueira quando se pensa em tributo:

Fala-se, assim, em *fiscalidade* sempre que a organização jurídica do tributo denuncie que os objetivos que presidiram sua instituição, ou que governam certos aspectos da sua estrutura, estejam voltados ao fim exclusivo de abastecer os cofres públicos, sem que outros interesses — sociais, políticos ou econômicos — interfiram no direcionamento da atividade impositiva. (CARVALHO, 2019, pág.234.)

⁵ Para fins de aprofundamento sugere-se a obra O custo dos Direitos: Porque a liberdade depende dos impostos, dos autores Stephen Holmes e Cass R. Sunstein.

Por sua vez, a finalidade extrafiscal consiste na intervenção do Estado no mercado para concretizar os direitos e garantias constitucionais, ou seja, os tributos extrafiscais ainda que arrecadem recursos para a Receita, por vezes até significativamente, possuem como objetivo maior intervir no mercado de modo a angariar objetivos econômicos, políticos e ou sociais que beneficie a sociedade ou que concretize os pressupostos da Constituição; é o que bem pontua Paulo de Barros Carvalho (2019, pág. 287.):

A experiência jurídica nos mostra, porém, que vezes sem conta a compostura da legislação de um tributo vem pontilhada de inequívocas providências no sentido de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso. A essa forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração dos tributos, perseguindo objetivos alheios aos meramente arrecadatórios, dá-se o nome de *extrafiscalidade*.

Como se vê um tributo extrafiscal tem por objetivo maior servir de indutor de comportamento, seja estimulando através da redução de alíquotas ou inibindo, através do aumento de alíquotas, em nome do melhor interesse coletivo “por aí se vê que a extrafiscalidade nem sempre causa perda de numerário; antes, pode aumentá-lo, como, por exemplo, quando se exacerba a tributação sobre o consumo de cigarros” (CARRAZZA, 2013, pág.127). Ambas as finalidades podem ser observadas em menor ou maior grau em todos os tributos, ambos os objetivos convivem harmonicamente no mesmo tributo, apenas, por vezes, um predomina sobre o outro (CARVALHO, 2019).

No entanto, se observa que quando se discute as finalidades dos tributos a discussão geralmente se limita as duas aqui citadas, tendo por foco o tributo em si e no máximo, nos casos dos tributos extrafiscais, os impactos diretos ou almejados por cada tributo. Não é frequente encontrar na doutrina que trata da matéria tributária no Brasil uma investigação mais profunda de como os tributos podem efetivamente modificar a estrutura social do país, agindo como uma efetiva ferramenta de promoção das finalidades do Estado social estabelecido pela Constituição Federal de 88, é o que bem pontua D’Araújo, (2015, pág.21):

Assim, ao se discutir a finalidade da tributação, a doutrina apresenta duas vertentes: foca apenas em seu perfil arrecadatório, mas ignora a destinação dada a esses recursos – como se a análise da tributação se limitasse a isso - ou então analisa seus efeitos extrafiscais, deixando claro, todavia, que não passam de meros efeitos colaterais dos tributos que, eventualmente, possam ser utilizados pelo detentor do poder político. Qualquer debate fora dessa dicotomia não merece consideração em sua análise. Reduz-se, assim, o papel do tributo em nosso tempo, deixando este de ser encarado como veículo de promoção de políticas públicas e passando a ser tão somente instrumento de arrecadação.

Deste modo, para que possamos compreender propriamente a matriz tributária brasileira precisamos ir além do simples reducionismo das finalidades fiscal e extrafiscal, do

modo comumente abordado, e investigar o potencial modificador dos tributos bem como as escolhas que tem sido realizada quanto a orientação desse poderoso instrumento que é o poder de tributar. Nesta esteira, iniciaremos a análise da finalidade econômica (funções alocativa e estabilizadora) e a finalidade social (função redistributiva).

3.2.1 Finalidade econômica

Numa perspectiva histórica a utilização de tributos como forma de indução de comportamento não é recente, de fato, Luís Eduardo Schoueri (2018) cita a *lex Papia Poppaca* que no Império Romano previa uma tributação visando a influir no comportamento dos contribuintes instituindo um imposto adicional aos solteiros, enquanto dava isonomia para famílias com três filhos.

No âmbito econômico, ainda segundo Schoueri (2018), não há registros de intervenção econômica através de tributos até idade moderna, em que temos, por exemplo, a tributação sobre o Gin, na Inglaterra em 1729, que foi criada aumentando em muito a onerosidade do Gin para fins de controlar o excesso do consumo que vinha sendo feito, especialmente pelas classes mais baixas. A lei não atingiu o objetivo, apenas levou os consumidores a recorrerem a bebidas mais baratas que vinham de matéria prima externa o que resultou num prejuízo dos fazendeiros locais o que dimanou na sua revogação em 1733, (SCHOUERI, 2005).

Como se vê o mercado vem sendo influenciado pelos tributos há algum tempo, ainda que nem sempre intencionalmente ou de modo bem-sucedido, porém, inegável a capacidade de influência da taxaço nas relações de mercado, na economia e na vida social. Portanto, a taxaço sobre as riquezas individuais tem evidente função alocativa, redistributiva e alocadora. Neste tópic faremos breves considerações sobre a finalidade econômica que engloba a finalidade alocativa e estabilizadora.

3.2.1.1 Alocação de recursos

A tributação impacta diretamente na economia, uma vez que altera a aplicação de recursos do modo como se daria na sua ausência; sendo que esse impacto ocorre porque o dinheiro privado é transferido para o setor público que os aloca com prioridades distintas do que seria pelo setor privado; ainda, as regras da tributação, que são tendenciosas, resultam na alocação de recursos que privilegiam atividades mais incentivadas e, por fim, a existência da

tributação por si só já gera impacto, uma vez que a transferência do dinheiro destinado ao tributo não recebe o fim de otimização do meio proveniente (VIOL, 2008).

Como já mencionado, é consabido que o mercado não é capaz de suprir sozinho as necessidades que uma sociedade demanda, por outro lado, também parece ser evidente que o Estado sozinho não pode, de modo eficiente, prover todas as demandas sociais, razão pela qual o Estado e o mercado privado demonstram uma relação de retroalimentação aonde há uma clara codependência. Deste modo, a função alocativa do tributo diz respeito ao custeamento dos bens públicos (Giambiagi; Além, 2011), bens e serviços públicos que não podem ser fornecidos pelas entidades privadas, pois independentemente do tamanho do Estado sempre haverá bens públicos⁶, seja agindo ativamente através de serviços específicos como, por exemplo, a prestação de segurança pública, seja de modo a zelar os interesses privados, vejamos:

“Há atividades em relação às quais, mesmo que o Estado deixe de ser responsável pela produção de um bem ou serviço, ele é intrinsecamente responsável pela sua previsão, isto é, deve zelar-diretamente ou através dos órgãos reguladores- para que a população seja adequadamente servida em termos da oferta e da qualidade de certos bens ou serviços”. (Giambiagi; Além, 2011, pág.45).

Como se vê, o fim buscado não é somente de indução de condutas econômicas vinculadas a ordem econômica, mas também se almeja a promoção dos direitos fundamentais sociais, “a tributação permite ao Estado a persecução de finalidades socialmente justificáveis, dentre as quais encontramos o fornecimento de certos bens que o mercado é incapaz de disponibilizar para o restante da sociedade” (D'ARAÚJO, 2015,pág. 23).

Deste modo infere-se que a função alocativa se dá quando a “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” (SCHOURI, 2018, pág.33), para fins de suprir as demandas sociais que o setor privado não é capaz, seja pela natureza de bem público que não pode ser individualizado para incidir a cobrança, seja porque se trata de um monopólio natural⁷, seja para o controle de externalidades⁸ ou em razão de um mercado incompleto⁹.

⁶ “Os bens públicos são aqueles cujo consumo/uso é indivisível ou “não rival”. Em outras palavras, o seu consumo por parte de um indivíduo ou de um grupo social não prejudica o consumo do mesmo bem pelos demais integrantes da sociedade. Ou seja, todos se beneficiam, da produção de bens públicos mesmo que, eventualmente, alguns mais do que outros. São exemplos de bens públicos: bens tangíveis como as ruas ou a iluminação pública; e bens intangíveis como justiça, segurança pública e defesa nacional”. (GIAMBIAGI;ALÉM, 2018, pág.4).

⁷ Decorrente da natureza de algumas atividades que no processo produtivo, os custos de produção unitários declinam conforme aumenta a quantidade produzida, sendo absolutamente inviável um grande rol de produtores desses bens no mercado uma vez que implicaria um nível de produção muito baixo que elevariam

Importa ressaltar que quando se analisa a função alocativa do Estado se analisa, por derradeiro, as escolhas que foram feitas por este e quais prioridades foram elencadas para receberem a intervenção do setor público, ainda que se considere a questão da eficiência da alocação dos recursos, pois no fim a alocação de recursos vai muito além da perspectiva de eficiência, sendo que essa mesma pode ser ponderada de modo diferente a depender da estrutura e da base moral desse Estado. Essas escolhas dizem muito quanto à postura desse Estado perante a sua comunidade política, é o que se infere das ponderações de D’Araújo (2015, pág.26):

É importante observar, assim, que quando utilizamos a estrutura tributária para interferir na alocação de recursos, estabelecendo transferências dos agentes privados para os cofres públicos, levamos em conta questões de eficiência, para saber a melhor combinação entre a atuação dos setores público e privado. Mas também nos envolvemos diretamente com uma questão moral de se definir o papel a ser exercido pelo Estado, o que leva em consideração, necessariamente, a perspectiva mais ou menos coletivista daquela sociedade.

Sobre essa perspectiva a análise da matriz tributária precisa considerar esses elementos para fins de identificar não só quais são os verdadeiros fins do Estado analisado como também para identificar quais indivíduo estão contribuindo para que esses fins sejam almeçados, quais estão se beneficiando disso e se há alguma justiça nessa distribuição.

3.2.1.2 Finalidade estabilizadora

Segundo Viol (2008, pág.11) os “impostos têm finalidade estabilizadora macroeconômica de longo-prazo, pois ajudam a controlar o nível da demanda agregada, compensando os naturais ciclos econômicos e as pressões inflacionárias”. Como já mencionado o mercado não consegue por si só assegurar a oferta de emprego, controle de inflação, crescimento econômico e etc, portanto, a intervenção do Estado, quando feita de

os custos de produção comprometendo a capacidade de angariar lucro, como por exemplo prestação de energia elétrica. Nesse caso o Estado pode atuar regulando esse monopólio para impedir a exploração dos consumidores ou responsabilizando-se diretamente pela produção do bem ou serviço. (GIAMBIAGI;ALÉM, 2018, pág. 6).

⁸ Quando as ações de indivíduos ou empresas afetam direta ou indiretamente os outros agentes econômicos, podendo ser positivo quando implicam em benefícios aos outros indivíduos como por exemplo investimento em infraestrutura ou negativos, quando acarretam efeitos negativos sobre os demais agentes como por exemplo o descarte de lixo químico nos mares e rios. “A existência de externalidades justifica a intervenção do Estado, que pode se dar através: a) da produção direta ou da concessão de subsídios, para gerar externalidades positivas; b) de multas ou impostos, para desestimular externalidades negativas e c) da regulamentação”. (GIAMBIAGI;ALÉM, 2018, pág. 7).

⁹ “Diz-se que um mercado é incompleto quando um bem/serviço não é ofertado, ainda que o seu custo de produção esteja abaixo do preço que os potenciais consumidores estariam dispostos a pagar”. (GIAMBIAGI;ALÉM, 2018, pág. 7).

maneira apropriada, é importante para proteger a economia de flutuações bruscas que podem comprometer a saúde do Estado, sendo os tributos um importante instrumento para essa atuação.

Nesse sentido, no tocante a finalidade estabilizadora o Estado atua mais no sentido de regulador criando incentivos e desestímulos aos agentes privados para que assim esses possam atingir objetivos de interesse social. Por exemplo, “em casos de recessão ou desaceleração do crescimento econômico, o governo pode promover uma redução das taxas de juros, estimulando desta forma o aumento dos investimentos e, conseqüentemente, o crescimento da demanda agregada e da renda nacional” (GIAMBIAGI;ALÉM, 2018, pág. 15).

No entanto, D’Araujo ressalta a importância de não desassociar a função estabilizadora do contexto maior, no qual se leva em conta os princípios norteadores da comunidade em análise e os objetivos primordiais para tal grupo social, pois todos os estímulos ou desestímulos realizados pelo Estado através da tributação devem ser socialmente justificados, tendo os fins almejados por essa ação do Estado muito límpido.

Deste modo, essa finalidade reforça a ideia de que a tributação tem importância para o Estado para muito além da arrecadação, pois o estabelecimento e cumprimento da política fiscal que afeta diretamente a estrutura da nossa matriz tributária tem função maior e mais complexa do que meramente arrecadar.

3.2.2 Finalidade Social: Função redistributiva

A tributação carrega em si própria a finalidade de redistribuição de renda, pois define, na origem, quem deve sustentar a atividade do Estado, como e quanto deve colaborar (VIOL, 2008). Assim, através da função redistributiva o Estado tomará providências para distribuir a renda resultante dos fatores de produção, normalmente mal distribuído dentro da sociedade, de modo a distribuir essa renda de forma considerada pela sociedade como justa (GIAMBIAGI; ALÉM, 2011).

Por mais variável que seja essa noção de justiça ao longo do tempo dentro de diferentes sociedades, não se pode olvidar que a legitimidade do poder de tributar do Estado está consubstanciada na distribuição considerada justa pelos cidadãos integrantes da comunidade política, sob pena de incorrer em pilhagem ou confisco ilegítimo (VIOL, 2008).

Uma vez que não se pode ignorar a vinculação da distribuição com a equidade, podemos inferir que cabe ao Estado fazer essa redistribuição de modo a equilibrar a renda disponível com os preceitos fundamentais da comunidade política, e que tal resultado estará mais propenso a ser satisfatório quando feito sob a ótica da equidade.

No entanto essa não é uma tarefa fácil, tampouco há consenso quanto ao modo adequado a se fazer essa redistribuição, especialmente porque há uma parcela muito significativa na população defensora de ideais mais libertários, onde a atuação do Estado deveria ser o menor possível e que não deveria intervir na redistribuição de renda. Muitas dessas alegações são compreensíveis, especialmente quando vem de um público que não está inteirado sobre o mecanismo de funcionamento da matriz tributária, pois essas pessoas normalmente estão reagindo a uma profunda insatisfação com o modo como o Estado tem feito uso do seu poder tributário, especialmente insatisfeitas com o que estão recebendo de volta na forma de serviços e bens desse Estado.

No entanto tais alegações não podem prosperar, inicialmente porque no Brasil estamos regidos por uma Constituição social onde foi posto de modo muito claro quais as preferências do constituinte quanto a equidade, não havendo espaço para um Estado mínimo. Não cabe ao presente trabalho a discussão quanto a efetividade ou não da escolha por Estado mais ou menos intervencionista, pois essa é uma discussão que demandaria uma pesquisa específica, no entanto para a perspectiva adotada neste trabalho basta a aceção do fato que a Constituição de 88 é uma constituição social que apresenta muito claramente a escolha de seus fundamentos¹⁰. Nesse sentido Viol (2008, pág.12) faz pertinente ponderação sobre o tema:

é também preciso deixar claro que a tributação, mesmo que seja fortemente progressiva, não será capaz de, isoladamente, resolver sérias questões distributivas de países em desenvolvimento, em particular os latino-americanos – que têm, em seu conjunto, a pior distribuição de renda do planeta. É preciso usar outros instrumentos, mais eficazes a longo prazo, para mudar o perfil de geração da renda, como o próprio investimento em educação. Entretanto, países como o Brasil, com um coeficiente de Gini próximo a 0,6, enfrentam um dilema. Se, por um lado, precisam desesperadamente distribuir melhor a renda para crescer economicamente e evitar os sérios conflitos sociais rurais e urbanos, por outro, não têm renda tributável suficientemente ampla para financiar as atribuições do Estado em suas responsabilidades sociais e distributivas. Acabam, portanto, financiando-se mediante

¹⁰ “Assim é que a tributação constitui instrumento para atingir os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, consubstanciados na construção de uma sociedade livre, justa e solidária; na garantia do desenvolvimento nacional; na erradicação da pobreza e da marginalização e na redução das desigualdades sociais e regionais; bem como na promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (art. 3º, I a IV, CR)”. (COSTA, 2019, pág.34)

a tributação do consumo – que tem característica regressiva e estimula a piora da distribuição de renda.

É perceptível que a finalidade redistributiva é a mais controversa, pois é cercada por uma série de valores subjetivos que variam de sociedade para sociedade, sobretudo devido a obscuridade da ideia de justiça que é certamente o valor primordial quando se trata de redistribuição.

Deste modo, nota-se que a função redistributiva tem um forte vínculo com a função alocativa, sendo que nesta as escolhas são feitas normalmente mais voltadas para o fator eficiência, enquanto naquela o princípio norteador é o de justiça, “ vale lembrar que esta função é primordial na orientação das escolhas realizadas pela sociedade para a melhor estruturação de nossa matriz tributária” (D’ARAÚJO, 2015, pág.30).

Assim, de acordo com o que vimos até aqui, as finalidades tributárias são cruciais para a compreensão da matriz tributária, sendo que essas finalidades demonstram as escolhas feitas pela comunidade política quanto quais os objetivos que norteiam a polis. Ainda, analisamos o porquê de a mera divisão entre tributos fiscais e extrafiscais ainda que não seja equivocada é limitada quanto a capacidade de percepção da matriz tributária. Não obstante, a devida compreensão das finalidades é fundamental para o conhecimento dos objetivos almejados pelo Estado e se as escolhas políticas feitas no momento da análise coadunam com os objetivos fundamentais desse Estado.

3.3 BASES ECONÔMICAS DE INCIDÊNCIA

Faz-se mister para a análise da matriz tributária a compreensão das bases econômicas de incidência da tributação, ou seja, as manifestações de riquezas sobre as quais incidirão os tributos, que nos termos de D’Araújo (2015, pág.33 apud GASSEN, 2013, p. 61) “são elas: patrimônio, renda e consumo”. O entendimento das bases econômicas é tão importante, pois a partir desse entendimento será possível identificar quais as finalidades elencadas pela comunidade analisada que se visa atingir com a tributação.

3.3.1 Patrimônio

Assim como a renda, essa é uma base econômica com potencial de assegurar os princípios da capacidade contributiva e da equidade. Essa base de incidência se dá sobre os estoques de riquezas assentados em patrimônio. (D’ARAÚJO, 2015).

Essa incidência pode se dar sobre a posse do indivíduo de um patrimônio num determinado período ou sobre a transmissão desse patrimônio de um indivíduo para outro. Atualmente essa é uma base econômica de incidência pouco explorada, mesmo pelos países integrantes de OCDE, apesar de já ter tido muito destaque no passado. O Brasil é particularmente omissivo nessa base de incidência, sendo que em 2013 teve uma participação de apenas 3,93% do total da arrecadação, enquanto países da OCDE chegaram a 5,5% em 2012. (D'ARAÚJO 2015).

Apesar de ser uma base de incidência que propicie uma tributação mais justa que coaduna com a capacidade contributiva dos cidadãos é pouco explorada devido à dificuldade de fiscalização e de cobrança. Acredita-se, no entanto, que a verdadeira razão pela qual essa base de incidência é tão negligenciada é porque não há interesse da classe dominante do país, no caso do Brasil, que tal forma de tributação se estenda e ganhe mais espaço, pois essa mesma classe é quem concentra a maior parte do patrimônio imobiliário do país. (GASSEN, SILVA, 2016, pág. 160).

No entanto, apesar de ser uma base de incidência que tem sido relegada pelos países da OCDE e curiosamente ignorada no Brasil, a discussão quanto ao potencial dessa base de incidência precisa ser fomentada, pois como se verá no próximo capítulo o Brasil vive um sério problema com a desigualdade de distribuição de renda, e o patrimônio pode ser um importante instrumento pela busca de uma tributação progressiva com a redução da dependência do Estado da arrecadação sobre o consumo, que também como se verá adiante é um dos grandes problemas da matriz tributária brasileira.

Não obstante, não se pode olvidar que quando se fala em tributação do patrimônio, há no seu todo a tributação sobre a transferência desse patrimônio, que quando ocorre de maneira gratuita como por herança ou doação- muito recorrente entre as classes mais abastadas, se devidamente tributada poderá ser um instrumento de efetivação dos fundamentos da República, elencados no art.3º da CF/88. (GASSEN, SILVA, 2016).

Deste modo, trata-se de uma base de incidência que não deve ser subestimada em seu potencial, apesar das já conhecidas relutâncias de determinadas classes em admitir a expansão dessa forma de arrecadação, pois, especialmente no Brasil, temos um problema grave com a distribuição de propriedade, decorrente da nossa colonização que propiciou os famosos latifundiários, que até hoje custam muito caro a população brasileira que possui, somente no

Estado de São Paulo, segundo dados de 2019, quase 32 mil pessoas morando nas ruas¹¹. Não obstante, se o Brasil voltar a ter, em algum momento, preocupação com os índices vexatórios de desigualdade e decidir finalmente buscar alternativas mais eficientes e duradouras do que as políticas sociais de redistribuição de renda, irá precisar reduzir a carga tributária sobre o consumo e, para tanto, precisará de alternativas de arrecadação, sendo, desta forma, a base de incidência sobre o patrimônio uma excelente opção, pois pode atuar como fonte arrecadatória e extrafiscal simultaneamente.

3.3.2 Renda

A tributação sobre a base econômica renda começou de maneira modesta, normalmente utilizado de maneira extraordinária para cobrir custos de guerra entre outros e foi ganhando espaço nas últimas duas décadas até chegar ao presente em que se configura uma das mais expressivas do rol de bases econômicas. (D'ARAÚJO, 2015, pág. 35). Ainda segundo D'Araújo, a OCDE definiu essa base econômica de incidência “como sendo a tributação sobre a renda a exação estatal incidente sobre as receitas oriundas de salários, lucros, ganhos de capital e outros, sejam eles de pessoas físicas ou jurídicas”.

É uma base econômica que apresenta muitas vantagens quando se pensa numa matriz tributária progressiva e justa que tenha por finalidade a busca pela equidade, pois é capaz de se adequar a capacidade de contribuição de cada contribuinte, “*é o imposto pessoal por excelência e, sendo assim, é aquele que mais se adapta aos princípios da equidade e progressividade, à medida que permite de fato uma discriminação entre contribuintes no que diz respeito à sua capacidade de pagamento*”. (GIAMBIAGI; ALÉM, 2011, pág.25- grifo no original).

É uma base que também privilegia a simplicidade na arrecadação, pois torna muito difícil a sonegação do tributo incidente, uma vez que pode ser feito- no caso de pessoa física, direto da folha de pagamento. No entanto, apresenta pontos de preocupação, inicialmente porque no caso de desconto em folha de pagamento o contribuinte não tem como não pagar, mas pode acabar tornando-se um sistema injusto, pois a folha de pagamento não é a única fonte de renda do contribuinte, mas pode acabar sendo mais onerada do que as demais devido a praticidade de fiscalização dessa.

¹¹ Disponível em <<https://www.cnnbrasil.com.br/nacional/populacao-em-situacao-de-rua-cresceu-31-nos-ultimos-dois-anos-em-sao-paulo/>> acessado em 14 de março de 2022.

O problema consiste no fato de que outras fontes de rendas que não a salarial, fontes que normalmente se aplicam a pessoas com maior capacidade contributiva, podem acabar não sendo tão oneradas quanto a folha de pagamento, que costuma ser única fonte dos contribuintes mais vulneráveis, o que geraria um sistema injusto e regressivo. Essa preocupação também pode ser sentida quanto ao imposto de renda sobre pessoas jurídicas que podem apenas transferir o imposto ao consumidor final, aumentando a regressividade e injustiça da matriz tributária. (GIAMBIAGI;ALÉM, 2011).

Atualmente esse tributo se tornou tão importante que em alguns países assumiu a posição de maior fonte de financiamento estatal, é o caso dos países da OCDE, conforme exposto por D'Araújo (2015, pág.35) “em 2012, a tributação sobre a renda foi responsável pela arrecadação média de 33,6% do montante auferido a títulos de tributos pelos países que compõem a chamada Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - a OCDE”. No Brasil, no entanto, isso não se repete, pois, segundo o mesmo autor, o imposto sobre a renda representou no ano de 2013 apenas 18% do total arrecadado, ficando muito distante do imposto sobre o consumo que é a nossa maior fonte de arrecadação.

3.3.3 Consumo

É a base de incidência que representa a maior fonte de arrecadação do Brasil, tornando-se, deste modo, o símbolo da regressividade da Matriz tributária brasileira. Segundo D'Araújo (2015) a base de incidência sobre consumo consiste nas “exações fiscais que oneram o consumo pelo cidadão de bens ou serviços que lhe são fornecidos onerosamente pelos agentes de mercado”.

É uma forma indireta de tributação, sendo essa uma das principais críticas que se faz a esse tipo de tributo, pois, uma vez que se trata de imposto indireto não há como ajusta-lo devidamente a capacidade contributiva do contribuinte, ao contrário do que se viu na base de incidência econômica sobre a renda, além de que o contribuinte muitas vezes paga esse tributo sem ter noção de que está pagando ou de quanto está pagando, deixando-o alienado quanto a própria contribuição que presta ao Estado. Nesse sentido, Gassen, D'Araújo e Paulino (2013, pág. 3) sustentam que

Também conhecida por tributação indireta, essa espécie de encargo fiscal tem como uma de suas principais características a sua repercussão econômica na cadeia de consumo, de modo que se opera a transferência do ônus tributário ao consumidor final por intermédio da incorporação do tributo no preço do bem ou serviço, como um custo adicional. Assim, ocorre uma cisão entre o chamado contribuinte de direito, previsto no ordenamento como o responsável pelo fato imponible e que

ocupa, conseqüentemente, o polo passivo da obrigação tributária, e aquele que arca economicamente com o encargo em si, conhecido pela doutrina e jurisprudência por contribuinte de fato.

Como visto, não é difícil entender a problemática dessa base econômica de incidência, todavia é uma maneira mais fácil do fisco de arrecadar o tributo, diferente da base econômica de renda e de patrimônio, razão pela qual o Brasil optou por praticidade do Estado em detrimento do melhor interesse do cidadão. Nesse sentido, D'Araújo sustenta que “o consumo foi responsável no ano de 2012 por 32,8% da arrecadação média dos países da OCDE. Já o Brasil, conforme demonstramos anteriormente, utilizou tal base de incidência no ano de 2013 para arrecadar aproximadamente 51,28% de sua carga tributária”.

Deste modo, a base econômica de incidência mais utilizada do Brasil é também a que apresenta menor equidade na sua distribuição, pois afeta a todos os cidadãos da mesma maneira independente da sua capacidade contributiva. Conforme será demonstrado no próximo capítulo essa escolha de base econômica de incidência como a principal base de incidência no Brasil é o obstáculo no estabelecimento de uma matriz tributária mais justa.

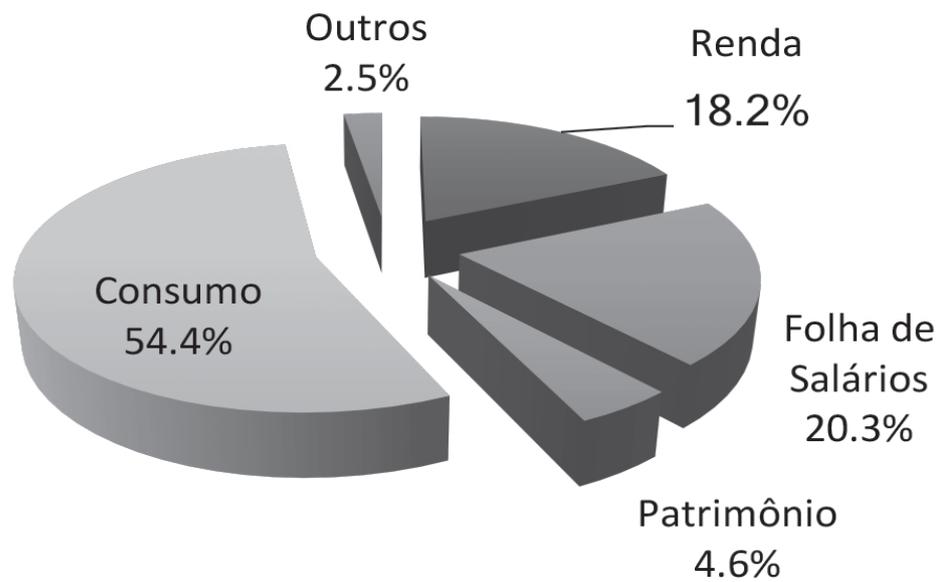
Como pudemos observar, a compreensão das bases de incidência é elementar para podermos decifrar a matriz tributária de um país, pois demonstra as escolhas feitas pelo local de estudo quanto aos objetivos efetivamente buscados pela sociedade analisada. Desta forma, vimos nessa subseção que as bases de incidência renda e patrimônio possuem, ainda que com certas dificuldades de execução, alto potencial para a promoção de uma matriz tributária progressiva, ou seja, uma matriz que almeje a distribuição do ônus tributário de forma equânime entre a sua população.

No entanto, a classe detentora do poder político e econômico no Brasil demonstra ter outras prioridades, uma vez que escolheu como a fonte mais relevante em termos arrecadatórios a base econômica consumo, que por sua própria natureza é regressiva, pois não há como distribuir o ônus da tributação de forma equânime para cada consumidor ou grupo de consumidores, ainda que hajam algumas estratégias para minimizar a regressividade, como por exemplo o princípio muito ignorado da seletividade, a escolha dessa base de incidência como a mais relevante resulta numa matriz tributária regressiva.

Essa escolha é curiosa, vindo de um país que tem a obrigação de combater a desigualdade social, sendo que atualmente encontra-se entre os mais desiguais do mundo, pois os países desenvolvidos- aqueles com os maiores IDHs do mundo, que estão efetivamente buscando superar a mazela da desigualdade, o ônus tributário é dividido de diferente forma. É o que podemos extrair dos seguintes gráficos:

Figura 1- Receita tributária por base econômica de incidência do Brasil

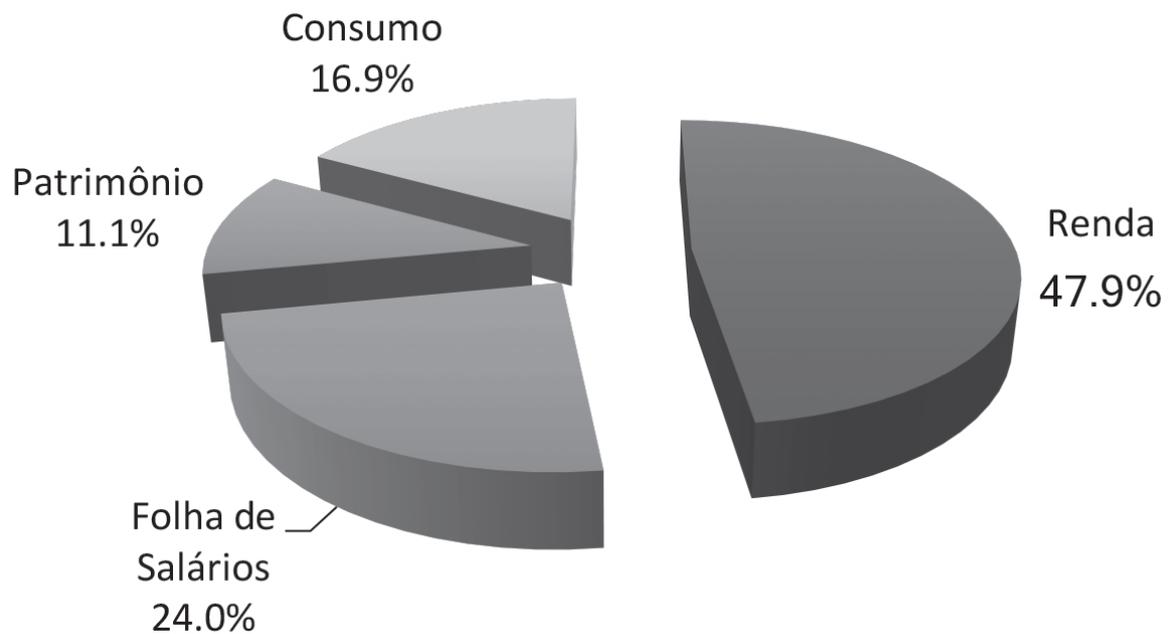
Receita tributária por base de incidência-2017 Brasil (agregado federal, estadual e municipal)



Fonte: GASSEN; GASSEN, (2020, pág. 40)

Figura 2- Receita tributária por base de incidência dos Estados Unidos da América

Receita tributária por base de incidência-2016 EUA (agregado federal, estadual e municipal)



Fonte: GASSEN;GASSEN (2020, pág. 39)

Os gráficos acima demonstram a diferença nas escolhas de bases de incidência entre o Brasil e os Estados Unidos da América (EUA), o Brasil como já mencionado anteriormente fez claramente uma escolha sobre o consumo, sendo essa correspondente a 54,4% da receita arrecadada através dos tributos, enquanto que nos EUA a mesma base corresponde apenas a 16,9%. Por outro lado, a base de incidência mais relevante como fonte de arrecadação americana é correspondente a 47,9%, o que demonstra que o país norte americano fez uma escolha tributária mais progressista do que a Brasileira, apesar das sabidas diferenças entre as escolhas de sociedade feitas nas Constituições de ambos os países.

Deste modo, identificando quais as bases de incidência existentes, e o que a escolha por cada uma delas tem a nos dizer sobre a matriz tributária, bem como identificando desde já qual foi a escolha, ou melhor, qual é a atual escolha de incidência brasileira, passaremos para o próximo tópico que consiste na análise do histórico da formação da nossa matriz tributária para que possamos entender melhor quais foram os caminhos que nos trouxeram para a realidade tributária atual.

3.4 BREVE HISTÓRICO DA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

Conforme foi demonstrado, uma matriz tributária é constituída por mais do que meramente um sistema tributário (conjunto de leis, normas regulamentadoras, jurisprudência e doutrina), mas também, principalmente, pelo conjunto dos aspectos políticos, culturais e históricos que cercam o tema. Podemos inferir que no cerne de qualquer matriz tributária encontra-se as escolhas feitas pela comunidade e dos fundamentos da mesma.

Deste modo, iniciaremos agora uma breve revisão do histórico do sistema tributário brasileiro, pois acredita-se que a compreensão dos aspectos históricos que nos trouxeram para a realidade presente é fundamental não só para entendermos a matriz e a razão pela qual a mesma se formou da maneira como é, como também para podermos refletir sobre mudanças possíveis de serem implementadas dentro da nossa realidade para otimizar o nosso sistema tributário de modo a usá-lo como instrumento eficaz contra a desigualdade social que macula a sociedade brasileira.

Como no Brasil só passamos a ter um efetivo e organizado sistema tributário a partir da Emenda Constitucional nº 18 de 1965 (Balthazar, 2005, pág. 23), iremos dividir a história do tributo no Brasil, meramente para fins de simplificação, em período antes da década de 1960, que abarca o período pós proclamação da República (1889) e após a década de 1960- também separado em duas partes uma antes da Constituição de 1988 e uma após, de modo que possamos passar pelos elementos mais importantes de cada período sem que nos percamos do foco da presente pesquisa.

3.4.1 Tributação antes da década de 60

O Brasil não passou por significativas mudanças no âmbito tributário após a proclamação da república, sendo que a principal fonte de recursos do Estado nesse período consistia na exportação de produtos agrícolas, cuja a receita do Estado angariada a partir desse imposto chegou em alguns momentos a 2/3 da receita total do setor público (GIAMBIAGI; ALÉM, 2011).

Esse cenário de maior fonte de receita do país consistir no imposto de exportação perdurou até a Constituição de 1934, que criou limitações a esse tipo de imposto, forçando a União e os estados a buscarem outras bases de incidência, que acabou por se revelar ser o

consumo (GIAMBIAGI; ALÉM, 2011). Em 1891 tivemos a primeira Constituição da República que foi redigida, em sua maior parte, por Rui Barbosa, inspirado na Constituição dos Estados Unidos da América, que não instituía um sistema tributário, mas instituía o princípio federalista com autonomia política, administrativa e financeira dos Estados-membros (Balthazar, 2005, pág. 105), o que se sabe viria a ser muito importante para a matéria tributária posteriormente, nesse sentido:

A primeira mudança importante veio com a Constituição de 24/02/1891, que introduziu o regime de separação de fontes tributárias, discriminando os impostos de competência exclusiva da União e dos Estados. Ao governo central couberam o imposto de importação, os direitos de entrada, saída e estadia de navios, taxas de selo e taxas de correios e telégrafos federais; aos estados foi concedida a competência exclusiva para decretar impostos sobre a exportação, sobre imóveis rurais e urbanos, sobre a transmissão de propriedades e sobre indústrias e profissões, além de taxas de selo e contribuições relativas a seus correios e telégrafos. Além disso, tanto a União como os estados tinham poder para criar outras receitas tributárias. (GIAMBIAGI;ALÉM, 2011, pág.278).

Deste modo, a Constituição de 1891 concedeu competência tributária aos Estados e União, todavia foi negligenciado as necessidades dos municípios que ficaram dependentes dos Estados que tinham liberdade de escolher nas suas Constituições quais tributos ficariam a cargo dos municípios- o que veio a se tornar um problema, não obstante, também foi ignorado o problema com a sobreposição de impostos federais e estaduais, uma vez que não se fez qualquer previsão para impedir a concorrência desses dois Entes na disputa por receitas tributárias, na verdade, a Constituição permitia a bitributação¹² desde que não houvesse invasão de competência privativa de um ente sobre o outro, Balthazar (2005, pág. 105).

Em suma, a Constituição de 1891 estipulou, de relevante para a matéria tributária, o federalismo e a autonomia política, econômica e administrativa dos Entes, criou novas espécies tributárias além das herdadas do império, concedeu competência tributária a União e aos Estados e, por fim, foi formulada sob grandes debates onde se discutia essencialmente a divisão do bolo, sem qualquer preocupação real com os aspectos econômicos e sociais que iriam decorrer dessa nova legislação da matéria tributária, Balthazar (2005).

Foi pensado na criação do imposto sobre a renda na Constituição de 1891, não com o intuito de promover uma formação social mais igualitária, mas tão somente para fins de arrecadação de tributos, todavia não foi de fato instituído devido a sua impopularidade. No entanto, devido a grave crise econômica que ocorreu anos mais tarde acabou sendo criado o

¹² A *bitributação* significa a possibilidade de um mesmo fato jurídico ser *tributado por mais de uma pessoa* (Costa, 2019, pág. 84), ou seja, são dois Entes estatais tributando simultaneamente o mesmo fato jurídico.

imposto de renda através da Lei de Orçamento nº 4.625 em 1922 entrando em vigor apenas em 1924 após ser emendado em 1923, Balthazar (2005).

Por sua vez, a Constituição de 1934 foi decorrente de uma mudança do eixo econômico do país que até então se sustentava da exportação de produtos agrícolas, principalmente o café, mas que teve essa base econômica seriamente afetada pela primeira Guerra Mundial e pela devastadora crise de 1929, que acabou por empossar Getúlio Vargas a presidência da República, que por sua vez, se viu obrigado a convocar uma Assembleia Constituinte, resultando na Constituição de 1934, Balthazar (2005).

Assim, foi instituído finalmente a autonomia política, administrativa e econômica dos municípios que receberam competência tributária, tendo impostos privativos definidos. Ainda, foi aumentado o rol de tributos da União e instituído o imposto sobre vendas e consignações aos Estados Balthazar (2005). Nesse sentido:

É nesse contexto que o Estado brasileiro, seguindo uma lógica interventiva, passa a atuar em complementaridade à iniciativa privada, desenvolvendo atividades que, ainda que necessárias para o desenvolvimento de nossos parques industriais, mostravam-se muito arriscadas e pouco lucrativas para o empresariado incipiente que surgia no Brasil. E ainda que tais investimentos pudessem ser implementados pelo capital internacional, o cenário global de crise econômica generalizada, bem como o clima de incerteza existente no Brasil, que passava por uma série de reviravoltas no campo político e via sua economia de então oscilar ao sabor da rentabilidade da exportação do café, tornavam qualquer investimento em nosso país algo completamente desinteressante (OLIVEIRA, 1991, p 23). Diante desse cenário de retração, não restava outro caminho senão o Estado assumir um papel intervencionista e alargar as bases necessárias para o desenvolvimento industrial de nosso país. (D'ARAÚJO, 2015, pág.75)

Importante fazer alguns apontamentos sobre o contexto em que a Constituição de 34 emergiu, contexto que vai além da chegada de Vargas a presidência, pois muita coisa acontecia no cenário internacional que influenciaria sobremaneira o Brasil com efeitos que continuam repercutindo no país. Como dito, a crise do café afetava intensamente o Brasil que tinha esse recurso como o principal vetor da economia nacional, a crise mundial decorrente das Grandes Guerras, agravada pela queda da bolsa de Nova Iorque, forçaram o país a buscar outras formas de sustento, entre elas impulsionar a indústria interna, dado a inviabilidade de importar produtos devido a moeda desvalorizada, (D'ARAÚJO, 2015).

Essas mudanças impulsionaram a dinâmica de trocas de mercadoria dentro do território nacional, que até então eram modestos, a ponto de surgir um importante tributo chamado Imposto sobre vendas mercantis que viria a ser o predecessor do ICMS, D'Araújo (2015). Esses importantes acontecimentos, ainda segundo D'Araújo, “lançava as bases para uma mudança estrutural da matriz tributária de nosso país”.

Deste modo podemos sintetizar os principais tributos constantes na Constituição de 34, conforme exposto na célebre obra de Ubaldo Cesar Balthazar (2005, pág. 115 e 116), em:

*Municipais: impostos de licenças, impostos predial e territorial urbanos, imposto sobre diversões públicas, imposto sobre a renda de imóveis rurais e, por fim, taxas de serviços municipais;

*Estaduais: impostos sobre propriedade territorial (exceto a urbana), transmissão da propriedade causa mortis e da transmissão imobiliária *inter vivos*, consumo de combustíveis de motor de explosão, vendas e consignações, exportação de mercadorias de sua produção, indústrias e profissões, atos emanados do seu governo e para cobrar taxas de serviços estaduais.

*União: impostos sobre a importação de mercadorias de procedência estrangeira, de consumo de quaisquer mercadorias (exceto os combustíveis de motor a explosão), de renda e proventos de qualquer natureza (excetuada a renda cedular de imóveis), de transferência de fundos para o exterior, sobre atos emanados do seu governo, negócios da sua economia, e nos Territórios, ainda, os que a Constituição atribui aos Estados.

Como podemos observar a Constituição de 1934 trouxe uma melhoria significativa para a ordem tributária, com importantes inovações, sendo, talvez, uma das mais importantes a concessão de competência tributária ao município finalmente consolidando o princípio federativo. Não obstante, a Constituição de 34 deu mais uniformidade, ordem e rigidez ao que vinha se formando no sistema tributário, vedou a bitributação o que foi uma importante evolução em relação a Carta antecessora, além de prever incidência sobre as três bases econômicas.

As Constituições de 1937 não trouxe mudanças significativas para a ordem tributária, segundo D'Araújo (2015) as alterações realizadas foram muito pontuais com a incorporação do imposto cedular sobre imóveis rurais pelo imposto de renda, a transferência da competência sobre consumo de combustível para a União e a extinção da contribuição de melhoria. O imposto de exportação foi limitado a 10% "*ad valorem*", vedado quaisquer adicionais (Balthazar, 2005, pág.122) o que evidencia a perda de importância desse tributo que foi o mais importante do país. Importa ressaltar que a arrecadação da época não era suficiente para custear o Estado e o processo de industrialização que este vinha promovendo, o que não só fez com que o Estado buscasse alternativas de financiamento como também passasse a repensar o sistema tributário vigente.

Já a Constituição de 1946 foi instituída após a queda de Vargas e com a redemocratização do país. Ao contrário do que ocorreu em 1934, dessa vez houve significativas mudanças no campo tributário, sendo uma importante alteração a obrigatoriedade de repartição da receita de determinados impostos, sendo eles: imposto sobre combustíveis e lubrificantes (União deveria repassar 60% para o Estado, Distrito Federal e municípios), imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (União tinha que repassar 10% aos municípios, excetuados as capitais) (BALTHAZAR, 2005, pág.129). Ainda, havia a previsão da obrigatoriedade de partilha dos impostos criados por Estados e União (os Estados deveriam entregar 20% da receita à União e 40% aos municípios onde se tiver realizado a cobrança). (BALTHAZAR, 2005, pág.130).

Também foram instituídas novas imunidades, algumas das quais integram a CF/88, sendo elas para templos de qualquer culto, bens e serviços de partidos políticos e instituições de educação e de assistência social, Balthazar (2005, pág.131).

Todavia, há de se salientar que o Estado continuava sem capacidade de custear os gastos necessários para o desenvolvimento econômico do país, recorrendo a outras formas de financiamento que geraram efeitos funestos como a alta inflação e a aparente insuperável dívida externa, pois as alternativas buscadas eram a emissão de moeda, endividamento estatal e investimentos estrangeiros por meio de estímulos fiscais. (D'ARAÚJO, 2015, pág. 82).

Desta forma, o fato de que o Estado precisava de uma fonte mais estável e menos danosa de financiamento ficava cada vez mais evidente, sendo, portanto, urgente uma reforma tributária que ordenasse o sistema tributário do país, de modo a torná-lo efetivamente um instrumento efetivo de desenvolvimento do Estado.

3.4.1.1 A tributação a partir da década de 60

Como sustentado anteriormente, a reforma tributária era muito almejada pelas autoridades devido a extrema necessidade que havia em impulsionar a arrecadação e otimizar o sistema arrecadatório. Essa noção é muito importante para entendermos essa reforma, que não tinha por fundamento principal a promoção de interesses sociais como a redução da desigualdade social ou meramente a minimização das injustiças tributárias, mas tão somente impulsionar a arrecadação de forma a impulsionar o desenvolvimento do país.

Isso não significa que a reforma tributária dessa década não tenha representado um importante avanço para o sistema tributário brasileiro, significa apenas que o objetivo central

era aumentar a arrecadação para promover o desenvolvimento econômico ante o aperfeiçoamento e sistematização da ordem tributária até então inexistente, nesse sentido:

“Os principais objetivos da reforma dos anos 1960 foram aumentar a capacidade de arrecadação do Estado visando a solucionar *o problema do déficit fiscal* e dotar a estrutura tributária dos meios necessários para *apoiar e estimular o crescimento econômico*. Ao mesmo tempo, procurou-se obter uma *melhoria de qualidade* quanto aos efeitos alocativos dos tributos; e uma maior *centralização de recursos*, tanto pela centralização da arrecadação como pela perda de autonomia financeira das unidades subnacionais. (GIAMBIAGI;ALÉM, 2011, pág. 248).

Deste modo, a reforma propiciou uma reformulação de todo o ordenamento tributário do país e, da matriz tributária brasileira que começava a ganhar forma concreta, com uma série de inovações, entre essas inovações estava a promoção do entrosamento dos sistemas tributários dos Entes federados, para fins de instituir um sistema tributário nacional integrado, enquanto também se ocupou com a desigualdade econômica dos diversos Estados do país. (BALTHAZAR, 2005).

Como já mencionado, houveram uma série de mudanças, mas algumas merecem destaque por sua relevância. Inicialmente, tínhamos pela primeira vez um conceito de sistema tributário constitucional, Balthazar (2005, pág. 137), até então as normas tributárias não estavam sistematizadas. Outra mudança muito importante foi a instituição do imposto sobre produtos industrializados (IPI) na esfera federal, que teve suas alíquotas estabelecidas no sentido inverso da sua essencialidade e o imposto sobre circulação de mercadoria (ICM) que posteriormente transformou-se em ICMS, da esfera Estadual, que por sua vez, quando instituído possuía alíquota uniforme, ambos impostos de fundamental importância na nossa ordem econômica. (GIAMBIAGI; ALÉM, 2011). Também houve a centralização dos impostos na esfera da União, mas com a distribuição das receitas arrecadas com os Estados e Municípios, tripartição de tributos com a fixação das taxas, contribuição de melhoria e imposto (BALTHAZAR, 2005, pág.137).

A EC nº 18/65 dividiu os impostos em quatro grandes grupos, segundo a sua natureza econômica, sendo eles: imposto sobre comércio exterior, patrimônio e renda, sobre a produção e circulação e impostos especiais (BALTHAZAR, 2005, pág.139). Isso reforça uma mudança do modo como o fenômeno tributário passou a ser tratado pelo Estado, pois com a fixação de bases econômicas é possível evidenciar quais escolhas estão sendo feitas na política fiscal, cenário em que o tributo deixa de ser mero instrumento de arrecadação e se torna instrumento de política fiscal/econômica. Naturalmente, esses grupos foram estipulados muito mais com foco na base de incidência do que nas bases econômicas propriamente ditas, quais sejam, patrimônio, renda e consumo, nos termos do exposto no tópico anterior.

Porém, não podemos ignorar que a escolha feita nessa reforma já demonstra que ainda que se buscasse a modernização e o aperfeiçoamento do fenômeno tributário no país, e que se conquistou sob diversos aspectos, não houve uma preocupação muito grande com a distribuição do ônus tributário, ou seja, o que se extrai dos quatro grupos estipulados pela EC 18/65 é que o legislador optou por direcionar o ônus tributário sobretudo sobre o consumo, o que tornou-se o gérmen da nossa matriz tributária regressiva, conforme será melhor abordado no próximo capítulo.

Podemos sintetizar a nova ordem tributária decorrente da referida EC na divisão dos tributos que se deu da seguinte maneira, o município ficou competente para instituir: (i) imposto sobre propriedade predial e territorial urbana; (ii) imposto sobre serviços de qualquer natureza; (iii) taxas; (iv) contribuição de melhoria. Já o Estado recebeu a competência para instituir: (i) imposto sobre a transmissão de bens imóveis e de direitos reais sobre imóveis; (ii) imposto sobre operações relativas sobre a circulação de mercadorias; (iii) taxas; (iv) contribuição de melhoria.

Já a União, tornou-se competente para instituir: (i) imposto sobre importação de produtos estrangeiros; (ii) imposto sobre exportação de produtos nacionais ou naturalizados; (iii) imposto sobre a propriedade rural; (iv) imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, (v) imposto sobre produtos industrializados, (vi) imposto sobre operações de crédito, (vii) câmbio e seguro e sobre operações relativas a títulos e valores imobiliários; (viii) imposto sobre serviços de transporte e comunicações, salvo os de natureza estritamente municipal; (ix) imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de combustíveis e lubrificantes líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza; (x) imposto sobre produção, circulação ou consumo de minerais do país; (xi) impostos extraordinários de guerra; (xii) taxas, (xiii) contribuição de melhoria.

Para concluirmos esse tópico, algumas considerações sobre o Código Tributário Nacional merecem serem feitas. Como já demonstrado, a imprescindibilidade de uma sistematização tributária no Brasil era uma necessidade evidente antes da década de 60. Sendo assim, Balthazar (2005, pág.154) sustenta que após o golpe de Estado de 1964 o presidente Castelo Branco se interessou pelo projeto de código tributário de Rubens Gomes de Souza, que vinha sendo preparado desde 1953 por solicitação do então ministério da fazenda, razão pela qual o professor Rubens Gomes de Souza juntamente aos professores Gilberto Ulhôa Canto e Gérson Moura da Silva reviram o projeto para fins de adequá-lo a EC 18/65. Nessa esteira, ainda que passível de falhas, como não poderia deixar de ser dado o contexto e sob o

fundamento que foi elaborado, representa uma evolução muito significativa no cenário nacional, dado que:

O CTN, neste aspecto, inovou, concedendo uma feição econômica as hipóteses de incidência tributárias. Vários outros aspectos positivos podem ser citados, trazidos pelo código. Este conferiu caráter nacional integrado ao sistema tributário, ofereceu racionalidade econômica aos tributos. Trouxe conceitos, mais seguros às espécies tributárias (imposto, taxa e contribuição de melhoria), e atribuiu à tributação função importante de instrumento de política econômica. Não há dúvida de que o novo código provocou um aumento da arrecadação tributária. Apresentou também aspectos negativos, tais como o desequilíbrio financeiro entre o aumento de despesas e o aumento de receitas, com vários impostos mal administrados. Uma das piores consequências, talvez, foi o exagero do número de leis tributárias, ordinárias e regulamentares. (BALTHAZAR, 2005, pág. 157)

Deste modo, podemos concluir que a EC 18/65 que posteriormente foi “incorporada” pela Constituição de 1967, e a posterior promulgação do CTN revolucionaram não só o sistema tributário- unificado pela primeira vez na história do país-, mas também a matriz tributária do país que a partir desse período passou por transformações, porém não com mudanças drásticas na sua estrutura. Discutiremos, como já mencionado, no próximo capítulo em detalhes como essas reformas impactaram na estruturação da nossa matriz e os efeitos que vivenciamos no presente disso, porém, antes de concluirmos esse capítulo precisamos nos debruçar sobre as mudanças promovidas pela Constituição de 1988, ressalta-se que não se ignora a existência da constituição de 1967 e 1969, porém essas não terão tópico próprio, pois as sensíveis mudanças que as mesmas trouxeram podem ser rapidamente apontadas, sem que haja necessidade de nos debruçarmos sobre elas.

3.4.1.2 Matriz tributária na Constituição Federal de 1988

Oriunda do processo de redemocratização do país após um dos períodos mais sombrios e hediondos da história do Brasil, a Constituição de 1988 reflete a expectativa do surgimento de uma nova era que se oporia em tudo ao que o país havia passado. Deste modo, a Constituição de 1988 é uma Constituição progressista, permeada por uma série de princípios e direitos fundamentais que visam a formação de uma sociedade mais justa, igualitária e promissora.

Nesse sentido, a CF/88 trouxe um texto muito entusiasmador sobre diversos ângulos, mas sobretudo sobre a perspectiva dos direitos humanos, natural reação as atrocidades ocorridas durante a ditadura militar em total violação a dignidade humana, trazendo um texto todo voltado a consagração desses direitos:

É nesta perspectiva que vemos o texto constitucional prescrever entre seus fundamentos a dignidade da pessoa humana e a cidadania¹²⁸, ao mesmo tempo em que prevê como seus objetivos a construção de uma sociedade livre, justa e solidária. Além disso a Carta Magna prevê a garantia do desenvolvimento nacional; a erradicação da pobreza e da marginalização, reduzindo as desigualdades sociais e regionais; e a promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. (D'ARAÚJO, 2015, pág.99)

Todavia nada disso foi sentido no âmbito tributário onde a Constituição não trouxe significativas mudanças, na verdade, essencialmente a nova Carta apenas sancionou o sistema tributário já instaurado na década de 60, não à toa que o CTN não precisou ser submetido a grandes ajustes após a promulgação da nova Constituição.

Assim, a CF/88 estabeleceu novos princípios e sustentou os já existentes de outras Constituições, resultando numa limitação do poder de tributar mais amplo e rígido além de nova distribuição de competências tributárias previstas essencialmente nos artigos 153,155 e 156 da CF delimitando a competência da União, do Estado e dos Municípios, respectivamente. (BALTHAZAR, 2005, pág.183).

Se trata de uma Constituição que consolida os impostos indiretos como uma importante fonte de arrecadação, o que se mostra muito incoerente com os princípios tão progressistas da Constituição, uma vez que como é consabido os impostos indiretos, especialmente numa sociedade injusta e desigual como a latina, são propulsores da desigualdade social, já que atingem as pessoas sem que elas percebam e sem fazer distinção da sua capacidade contributiva. Balthazar (2005) sustenta que a insurgência contra a nova ordem Constitucional, no campo tributário, surgiu logo após a sua promulgação com inúmeras promessas dos líderes políticos que assumiram o governo após 88 de uma reforma.

No entanto, houve poucas mudanças e nenhuma que de fato mudasse a estrutura da matriz tributária que se consolidou com a CF/88. Uma das mais significativas mudanças foi promovida pela EC Nº 42/2003, resultado de mais de uma década de postergação e negociações, e que inseriu uma alínea ao artigo 146, III que dispõe que cabe a lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária, inseriu também o parágrafo único do mesmo artigo, criou o artigo 146-A, inseriu o inciso II no parágrafo segundo do Art.149, a alínea c, do inciso III do art. 150 que dispõe sobre o princípio da anterioridade especial que foi uma importante conquista do contribuinte, entre outros mais singelos.(BALTHAZAR, 2005, pág.190).

Como podemos notar, são poucas mudanças que não chegaram a trazer grandes progressos. Em suma, a CF/88 no que tange a matéria tributária consolidou a matriz que vinha

se estruturando desde da década de 60, ainda que isso demonstre óbvia incoerência com os seus preceitos fundamentais. A reforma mais significativa, no sentido de reforma constitucional ampla vem sendo postergado desde então, com diversos momentos em que esse tema ganha destaque midiático, mas depois volta a ser ignorada. É evidente que, mesmo sendo uma reforma necessária e urgente, acaba sendo postergada sempre que qualquer interesse político se encontra em voga.

Deste modo, depois de todo o exposto podemos entender um pouco sobre a formação histórica da nossa matriz tributária, sendo possível agora identificarmos os momentos em que ela nasceu propriamente, quando passou a ser unificada, quais eram os interesses políticos e econômicos predominantes ao longo de sua formação. A partir de agora iremos analisar como se dá a distribuição de renda no país, qual a posição do Brasil no ranking das maiores economias do mundo, como isso afetou as desigualdades sociais e de que modo a nossa matriz tributária tem influenciado no desenvolvimento econômico do Brasil.

4 DOS REFLEXOS DA MATRIZ TRIBUTÁRIA NO DESENVOLVIMENTO DO PAÍS

No presente capítulo iremos analisar a posição brasileira no ranking de IDH do mundo, como o problema de distribuição de renda tem sido tratado ao longo do tempo, o modo como a matriz tributária se relaciona com o desenvolvimento econômico do país e com a distribuição de renda, bem como qual a relação desses últimos dois. Analisaremos também, possíveis alternativas para combater tanto a vergonhosa desigualdade social quanto os impasses no crescimento econômico, tudo sob a luz dos preceitos fundamentais da Constituição Federal do Brasil.

4.1 A DESIGUADADE BRASILEIRA

Não poderíamos começar esse tópico de outra maneira que não seja definindo o que se entende por desigualdade e sob que enfoque a presente pesquisa se dará. Nesse sentido, podemos pensar a desigualdade sobre a perspectiva social, ou seja, a desigualdade social que consiste em diferenças estruturais ligadas, sobretudo, “à inserção social, aos bens primários da vida, a faculdades políticas, a direitos básicos de cidadania, a proteções culturais e a circunstâncias ambientais” (REBOUÇAS, 2019, pág.44).

Nesse sentido, as desigualdades sociais cerceiam o acesso de parcela, normalmente de parcela significativa, da população a bens essenciais, a sua dignidade ou, ao menos, torna o acesso aos bens de subsistência como moradia, saúde, alimentação e etc. de tão difícil acesso que condiciona essa grande parcela da população a dedicar a vida a meramente supri-las, enquanto uma minoria hegemônica usufrui das riquezas que o trabalho daquela parcela maior da população gera.

Para fins de tornar a presente pesquisa mais objetiva, teremos por foco a desigualdade econômica, mais precisamente a desigualdade de renda, isso por entendermos essa forma de desigualdade como a “mãe” de todas as demais e, principalmente, porque parece ser mais apropriado para uma pesquisa que se pretende sucinta como a presente. Nesse sentido, Rebouças (2019, pág.46) bem pontua que:

As categorias gerais da “desigualdade de renda” e da “desigualdade de riqueza” não são, de todo modo, monolíticas, como se envolvessem massas contínuas e uniformes de relações desiguais em matéria de distribuição de ativos econômicos. Em verdade, como locuções unificadoras e agregativas, essas expressões substantivam, no plano do pensamento, distintos processos distributivos dos fluxos e estoques econômicos, numa complexa teia de desigualdades, que envolve diferenciações fundadas em causas estruturais diversas, a exemplo da desigualdade capital-trabalho, entre faixas salariais (por profissão, qualificação, discriminatórias etc), entre as rendas do capital, de riqueza monetária, de riqueza imobiliária rural e urbana etc.

Ocorre que o Brasil ocupa, segundo dados de 2021, a 13º posição na economia mundial¹³ e ainda que essa posição represente um declínio, dado que o país vem perdendo posição desde o ano de 2017, não podemos negar que a posição, que já foi de 8º economia mundial¹⁴, é surpreendente, especialmente para uma país jovem e em desenvolvimento. Todavia, estar entre as 15 maiores economias do mundo não significa que toda ou a maior parte da população esteja sendo privilegiada por isso, o que não é uma particularidade do Brasil, mesmo países muito ricos como os Estados Unidos que ocupa a 1º posição de economia mundial e se caracteriza como um país desenvolvido possui alarmantes níveis de desigualdade¹⁵.

No entanto, o Brasil não apenas é desigual na distribuição de suas riquezas, mas ocupa posição de destaque nos ranques de países desiguais, sendo que ao contrário do

¹³ Anualmente o FMI –Fundo Monetário Internacional- publica quais são as maiores economias do mundo, tendo por referência o PIB (produto interno bruto) de cada país.

¹⁴ <https://www.cnnbrasil.com.br/business/em-13o-entre-maiores-economias-pib-do-brasil-fica-abaixo-de-media-global/>

¹⁵ World Inequality Report 2022, https://wir2022.wid.world/www-site/uploads/2022/03/0098-21_WIL_RIM_RAPPORT_A4.pdf acessado em 04/03/2022.

esperado após mais de 30 anos da promulgação da Constituição de 88, a desigualdade social não só não caminha na direção de ser superada como tem aumentado desde da década de 90².

Deste modo abordaremos neste capítulo importantes elementos da desigualdade no Brasil, suas origens históricas, assim como a participação da tributação como instrumento de sustentação dessa realidade indecorosa. Por fim, iremos discutir possíveis estratégias para tornar a matriz tributária brasileira mais justa e proporcionadora de uma sociedade mais equânime.

4.1.1 Brasil: umas das maiores e mais desiguais economias do mundo

Foi publicado um estudo que avalia a desigualdade de renda no mundo, um estudo composto por centenas de pesquisadores e codirigido pelo consagrado economista Thomas Piketty, chamado *World Inequality Report 2022* que aponta o Brasil como um dos países mais desiguais do mundo.

Segundo esse estudo, o Brasil teve importantes avanços na distribuição de renda a partir dos anos 2000, resultado principalmente das políticas sociais implementadas nesse período, tais como o bolsa família. Todavia, o imenso contraste da nossa sociedade nunca foi superada, mesmo com as medidas adotadas pelo governo a desigualdade continuou a crescer, sendo que atualmente 10% da população mais rica do país recebe 59% da renda nacional, essa disparidade chega a superar os Estados Unidos que também é um país conhecido por ser muito desigual, porém os 10% dos estadunidenses mais ricos ganham 45% da renda nacional:

No Brasil, a renda nacional média da população adulta é de € 14.000 PPC (R\$ 43.680).⁴ Enquanto os 50% da base ganham € PPP 2.800 (R\$ 8.800), os 10% mais ricos ganham quase 30 vezes mais (€ PPP 82.000 ou R\$ 255.760). O Brasil é um dos países mais desiguais do mundo: os 10% mais ricos captam 59% da renda nacional total, enquanto a metade mais pobre da população fica com apenas cerca de 10%. As desigualdades no Brasil são maiores do que nos EUA, onde os 10% mais ricos captam 45% da renda nacional total, e na China, onde é 42%. (CHANCE, Lucas et al (cord.), 2021, pág. 185, tradução nossa)¹⁶.

Como se vê, a distribuição de renda no Brasil é alarmante, nem mesmo as políticas sociais de grande sucesso foram capazes de minimizar essa disparidade. No entanto, importa observar que, conforme se mostrará com mais clareza adiante, as medidas adotadas foram essencialmente a criação de políticas públicas que transferiam renda aos mais pobres, porém,

¹⁶ In Brazil, the average national income of the adult population is €PPP14,000 (BRL,43,680).⁴ While the bottom 50% earns €PPP2,800 (BRL8,800), the top 10% earns almost 30 times more (€PPP82,000 or BRL255,760). Brazil is one of the most unequal countries in the world: the top 10% captures 59% of total national income while the bottom half of the population takes only around 10%. Inequalities in Brazil are higher than in the US, where the top 10% captures 45% of total national income, and China, where it is 42%.

não houve ação por parte do Estado em utilizar a tributação como mecanismo de aprimorar a distribuição de renda.

Nesse sentido, o referido relatório demonstra que 50% da população mais pobre ganha quase 30% a menos do que os 10% da população mais abastada (CHANCE, Lucas *et al* (cord.), 2021, pág. 32), a disparidade é estarrecedora, mas o aprofundamento da análise do cenário de desigualdade mostra que a realidade atual pode ser ainda mais ominosa. Ocorre que a disparidade de riquezas no Brasil é maior do que a de renda, o citado estudo sustenta que:

A desigualdade de riqueza no Brasil também está entre as mais altas do mundo. Em 2021, os 50% mais pobres do país possuíam menos de 1% da riqueza nacional total (em comparação com 6% na Argentina, por exemplo), enquanto o 1% mais rico da população detém cerca de metade da riqueza total. Os dados disponíveis sugerem que a desigualdade de riqueza aumentou desde meados da década de 1990 em um contexto de desregulamentação financeira e nenhuma grande reforma tributária. (CHANCE, Lucas *et al* (cord.), 2021, pág. 186, tradução nossa).¹⁷

Ou seja, em 2021 os 10% mais ricos da população detinham perto de 80% da riqueza total das famílias, sendo que riqueza é considerado, para fins do estudo mencionado, a soma de todos os ativos financeiros, por exemplo ações, e não financeiros, como habitação, líquido de dívidas (CHANCE, Lucas *et al* (cord.), 2021, pág. 186), logo, o patrimônio das famílias. Em contrapartida, os 50% da população do país que representam a parcela mais pobre detém menos de 1% da riqueza do país, mais precisamente 0,04%. Que o Brasil é um país de contraste não é uma novidade surpreendente, porém os números apresentados pelo referido estudo chocam, especialmente se comparamos a alguns dos nossos vizinhos, como Argentina que também enfrenta uma grave crise financeira com números alarmantes de desigualdade, todavia com números menos assustadores do que os do Brasil.

O IDH¹⁸, índice de desenvolvimento humano, também serve como um importante instrumento para análise da desigualdade no Brasil. No último lançamento do relatório de IDH publicado, que foi no ano de 2020 referente ao ano de 2019, o Brasil havia perdido cinco

¹⁷ Wealth inequality in Brazil is also among the highest in the world. In 2021, the bottom 50% in the country owns less than 1% of total national wealth (compared with 6% in Argentina, for example), whereas the top 1% of the population owns about half of total wealth. Available data suggests that wealth inequality has increased since the mid-1990s in a context of financial deregulation and no major tax reform.

¹⁸ O IDH, índice elaborado pela Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD), surgiu ante a insuficiência da perspectiva de crescimento econômico para analisar o bem-estar de uma sociedade, elegendo desta forma o critério de desenvolvimento humano, que muda o foco do crescimento econômico para as pessoas. Desta forma, esse índice avalia três elementos: renda, educação e saúde, para fins de ampliar a análise do desenvolvimento humano, se distanciando assim do PIB (produto interno bruto), todavia sem a pretensão de esgotar todos os aspectos do desenvolvimento humano, pois é uma medida geral e sintática. <https://www.br.undp.org/content/brazil/pt/home/idh0.html> acessado em 27 de fevereiro de 2022.

posições-ainda que crescido de 0,762 para 0,765, saindo da posição 79º e indo para a posição 84º entre os 189 países, segundo dados referentes ao ano de 2019¹⁹. A queda de posição não chega a representar um retrocesso, mas espelha o crescimento de outros países enquanto o Brasil ficou estagnado⁵.

Ocorre que o IDH brasileiro demonstra que o potencial econômico de um país, ou melhor dizendo, o PIB de um país, não reflete o aproveitamento da população desse país da riqueza gerada. Ainda assim, o Brasil está no grupo de países com alto índice de desenvolvimento humano, o que sugere ser uma demonstração da insuficiência desse índice em retratar claramente a realidade de uma nação, apesar da sua utilidade, uma vez que é visível no Brasil o reflexo da histórica desigualdade social que sustenta uma minoria hegemônica possadora das riquezas produzidas enquanto a maior parcela do país subsiste com menos de 1%.

Nesse sentido, é pertinente analisar o índice de Gini²⁰ que elucida o que temos sustentado quanto a desigualdade brasileira, pois como dito anteriormente, ainda que o IDH seja uma ferramenta mais adequada do que o PIB, por exemplo, trata-se de um índice genérico e com uma série de limitações e, por sua vez, o índice de Gini visa justamente demonstrar a desigualdade de renda num determinado território, embora, naturalmente, também não é absoluto em demonstrar a realidade da desigualdade do Brasil.

De acordo com o relatório do *Global wealth report 2021*, promovido pela *Credit Suisse Research Institute*, apontou que o índice de Gini do Brasil foi no ano de 2020 em 89.0 (numa referência de 1 a 100), um aumento em comparação ao ano 2000 que foi de 84.7²¹. Insta salientar que o mesmo estudo demonstra que o índice de Gini no Brasil teve uma queda nos anos 2005 e 2010, chegando a 82.2 em 2010, mas no ano de 2015 voltou a apresentar elevação com 88.7 neste ano, não parando de crescer desde então (*Global wealth report 2021*, pág.24).

Algumas considerações sobre os dados apresentados são necessárias, inicialmente não podemos olvidar que no ano de 2020 tivemos uma crise pandêmica do COVID-19 que

¹⁹ <https://www.br.undp.org/content/brazil/pt/home/presscenter/articles/2020/pnud-faz-lancamento-nacional-do-relatorio-de-desenvolvimento-hum.html> acessado em 27 de fevereiro de 2022.

²⁰ É um instrumento que mede o grau de concentração de renda num determinado grupo, demonstrando a diferença entre os rendimentos dos mais pobres e dos mais ricos. É um índice que varia de zero a um (alguns apresentam de zero a cem); onde 0 representa a situação de igualdade, ou seja, todos têm a mesma renda, já o valor 1 (ou cem) está no extremo oposto, isto é, uma só pessoa detém toda a riqueza. https://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&id=2048:catid=28 acessado em 28 de fevereiro de 2022.

²¹ <https://www.credit-suisse.com/about-us/en/reports-research/global-wealth-report.html> acessado em 28 de fevereiro de 2022.

paralisou o mundo e criou uma série de danos, especialmente no ativo humano. No Brasil a pandemia agravou a crise econômica que já vinha enfrentando e que culminou na pior década de crescimento médio anual em 120 anos²².

Essas considerações são necessárias, pois no ano de 2020 houve o auxílio emergencial que afetou significativamente os números, pois, além de impactar significativamente o PIB o benefício tirou milhões de brasileiros da extrema pobreza pelos meses que foi disponibilizado. No entanto, quando o benefício chegou ao fim, em dezembro de 2020²³ e milhões de brasileiros ficaram de fora da nova rodada de auxílio, dessa vez concedido em valores muito menores, o número de brasileiros que entrou na zona de extrema pobreza aumentou significativamente.

Deste modo, é necessário analisar os indicadores de desigualdade no Brasil sob duas perspectivas, uma analisando como o país vinha evoluindo ou regredindo antes de 2020, ano de início da pandemia, e outra sobre como a pandemia do Covid-19 impactou nesses índices, para não incorrerem no erro de concluir que os indicadores sombrios que temos são meramente reflexo de um acontecimento imprevisível ou que são temporárias.

Assim, como já mencionado o relatório do PNUD, que lança o ranking de IDH, o Brasil havia regredido para a 84ª posição baseado nos dados do ano de 2019. O relatório referente aos anos de 2020 e 2021 que indicará propriamente os efeitos da pandemia no índice de IDH dos países, ainda não foi publicado²⁴, portanto a posição atual ocupada pelo Brasil não foi afetada pela pandemia. Todavia, o IDH analisa critérios como a expectativa de vida, renda nacional per capita e anos de escolaridade, portanto, considerando que a queda de posição foi resultado de maior ascensão desses indicadores por outros países e não de queda brasileira, poderíamos inferir que a tendência do Brasil era de crescimento.

Porém, como já mencionado o IDH falha por não considerar a desigualdade de distribuição de renda, uma vez que considera a renda per capita, o que explica o fato de o

²² <https://www.bbc.com/portuguese/brasil-56257245> acessado em 01 de março de 2022.

²³ O benefício foi renovado em abril de 2021 e se estendeu até Outubro do mesmo ano, porém, com valores menores. Dessa vez o benefício que foi em 2020 de 600 e 1200 reais (nos meses de abril a agosto) e 300 e 600 reais (nos meses de setembro a dezembro), foi reduzido a valores simbólicos de 150 e 375, destinados a 40 milhões de brasileiros, enquanto que em 2020 foram 67 milhões de brasileiros beneficiados. <https://www.nexojornal.com.br/expresso/2021/07/06/O-aux%C3%ADlio-emergencial-foi-prorrogado.-Mas-o-que-vem-depois> acessado em 01 de março de 2022.

²⁴ A previsão de publicação do referido relatório é até o fim do primeiro trimestre da 2022, todavia sem data específica. O novo relatório indicará de modo rico os efeitos da pandemia e os novos desafios que a humanidade enfrentará nessa nova era em que passamos a conviver com os efeitos dos danos causados pelos próprios seres humanos. <https://www.br.undp.org/content/brazil/pt/home/presscenter/articles/2020/o-relatorio-de-desenvolvimento-humano-2021-22-explorara-a-incert.html> acessado em 01 de fevereiro de 2022.

Brasil ocupar uma posição de alto desenvolvimento humano, dado que a economia brasileira mesmo em crise tem um PIB elevado. Nesse sentido, Neri (2019, pág. 3) demonstra em sua pesquisa que a desigualdade no Brasil vinha ascendendo desde do primeiro trimestre de 2014 e se manteve assim até o segundo trimestre de 2019, ou seja, foram 17 trimestres consecutivos de aumento da desigualdade, o que assusta considerando que não há dados que demonstrem a ocorrência desse aumento sucessivo e constante em outros momentos da história do Brasil. Não por acaso, no fim de 2019 havia um certo otimismo quanto uma possível melhora para 2020, pois no fim de 2019 os índices de desigualdade indicavam uma desaceleração do crescimento da desigualdade de renda desde o primeiro trimestre de 2015 comparado ao mesmo trimestre de 2014 (NERI, 2019, pág. 3).

Vejamos os resultados angariados pela pesquisa quanto o crescimento de renda no período que compreende o 4º trimestre de 2014 até o 2º trimestre de 2019:

Dividimos a renda domicilia per capita habitual do trabalho em quatro faixas de renda (gráfico 4). Indo da base para o topo: i) a metade mais pobre que experimentou variações reais acumuladas de 17,1% desde o início da crise; ii) os 40% intermediários seguintes que constitui uma classe média no sentido estatístico com perdas e -4,16%; iii) os 10% mais ricos que constitui uma espécie de classe média tradicional aqui mais alinhada aos padrões americanos que apresentou ganhos de 2,55% no período; iv) os 1% mais ricos, incluídos no grupo anterior com ganhos chegando a dois dígitos de 10,11%. Este seletivo grupo tem ocupado lugar de destaque nas discussões distributivas no mundo e no Brasil. (NERI, 2019, pág. 5)

Como podemos observar os índices de desigualdade no Brasil já vinham aumentando de modo preocupante desde antes da pandemia do COVID-19, por quatros anos consecutivos, num período de crise econômica que o país vem enfrentando, no entanto, podemos observar também que a parcela mais abastada da população não só não sofreu com a queda de rendimentos, como também teve um aumento de 2,55% para os 10% mais ricos e 10,11% para o 1% mais rico, enquanto que a classe média ou média baixa acumulou perdas que chegaram a -4,16%. É interessante observar como nos cenários de crises a classe hegemônica consegue acender economicamente, enquanto que a maior parte da população, sofre com as perdas.

Desse modo, parece haver uma relação da equidade com a renda média, quando cai a renda média aumenta a desigualdade, o que não chega a surpreender, no entanto, é perceptível que a classe média sofre mais do que a classe alta, o que demonstra que os poucos avanços mencionados entre o ano 2000 à 2014, muito em decorrência de ações governamentais de redistribuição de renda, nos termos explicitados pela *World Inequality Report 2022*, não foram avanços consolidados, não obstante o fato de a primeira grande crise enfrentada pelo país desde então e as conquistas da classe média baixa já começaram a ruir e os níveis de

desigualdade aumentar. Segundo Neri (2019, pág.10) o aumento da desigualdade se deu em razão do efeito-desemprego que foi um grande propulsor da queda de renda, “entretanto o impacto do valor da educação foi ainda mais em ambas dimensões e a jornada de trabalho fator de impacto”.

Não podemos deixar de abordar a questão mais preocupante de todo o exposto, o aumento da pobreza, que preocupa pois enquanto a classe média vai perdendo o seu poder de compra num cenário de queda de renda média, a classe mais vulnerável da sociedade passa a enfrentar problemas com segurança alimentar. Segundo a pesquisa promovida por Neri (2019, pág.15) entre o final de 2014 e o final de 2017 a população brasileira que integra o grupo de pobres passou de 8,38% para 11,18%, o que significa um acréscimo de 6,27 milhões de pessoas a zona da pobreza, resultando num total de 23,3 milhões²⁵.

Desta forma, quando a pandemia do Covid-19 chegou ao Brasil e ao mundo no ano de 2020 já encontrou um cenário de equidade, no caso do Brasil, muito ruim, mas com expectativa de melhoria. No entanto, a pandemia soterrou essa expectativa trazendo um cenário político, social e econômico desalentador.

A pandemia do Covid-19 impactou o mundo todo, há estimativas de que todos os países iram demonstrar queda no IDH pela primeira vez desde que as Nações Unidas começaram a realizar o senso, todavia é inegável que afetou de maneira diferente os países em desenvolvimento e os desenvolvidos, assim como dentro de cada nação afetou de modo diferente as classes sociais, é o que demonstra a pesquisa de Neri (2021) que buscou avaliar a desigualdade de impactos trabalhistas na pandemia²⁶. Os resultados da referida pesquisa não chegam a surpreender, mas preocupa, dado que a renda individual média do brasileiro caiu em -9,4% do nível de 2019, com a metade mais pobre da população acumulando uma perda de -21,5% enquanto os 10% mais ricos tiveram uma queda de -7,16% e a classe média, intermediária entre os 50% mais pobres e os 10% mais ricos acumulou uma perda de -8,96% (NERI, 2021, pág. 3). Vejamos detalhadamente os números que indicam os danos causados pela pandemia na população mais vulnerável:

A proporção de pessoas com renda abaixo de pobreza de R\$ 261 por pessoa era, antes da pandemia, 10,97%, passando em setembro 2020 o melhor ponto da série função da adoção do Auxílio Emergencial pleno para 4,63%, 9,8 milhões de brasileiros. No primeiro trimestre de 2021 função do Auxílio Emergencial suspenso, atinge 16,1% da população 34,3 milhões de pobres correspondendo a 25 milhões de

²⁵ O estudo considerou para o enquadramento na linha da pobreza (valor correspondente a Agosto de 2018) a renda mensal de 233 reais por pessoa.

²⁶ https://www.cps.fgv.br/cps/bd/docs/Desigualdade_de_Impactos_Trabalhistas_na_Pandemia_Marcelo-Neri_FGV-Social.pdf acessado em 03 de março de 2022.

novos pobres. Finalmente com a adoção do novo auxílio em escala reduzida com duração limitada a partir de abril de 2021 com alguma retomada 12,98%, 27, 7 milhões de pobres pior do que antes da pandemia do Covid. (NERI, 2021, pág. 10).

Nesse sentido, apesar da importância do benefício Auxílio Emergencial por não se tratar de uma forma permanente de distribuição de renda teve efeito meramente anestésico na situação calamitosa que o Brasil se encontra. De fato, rede PENSSAN (Rede Brasileira de Pesquisa em Soberania e Segurança Alimentar) promoveu um inquérito de insegurança alimentar no contexto da Pandemia de Covid-19 no Brasil, com pesquisa realizada no período de 05 a 24 de dezembro de 2020, e identificou que apenas 44,8% dos domicílios tinham segurança alimentar, sendo que 9% dos domicílios estão em insegurança alimentar grave²⁷ (PENSSAN, 2021, pág. 9).

Não obstante, o país vem enfrentado um aumento consecutivo na inflação, o que tem corroído o poder de compra das classes menos abastadas e ameaçando o crescimento do país. Uma inflação alta resulta numa economia desacelerada, haja vista as tentativas do Banco Central em controlar a inflação para que a mesma não fuja da meta através do aumento das taxas básicas de juros. Se a maior parte da população não consegue consumir há uma queda no consumo drástica, que por sua vez dificulta a criação de novos empregos e compromete o crescimento do PIB, ou seja, considerando o que foi dito até então, que a equidade parece estar vinculada ao rendimento interno, o cenário brasileiro atual é uberoso para a desigualdade social. Nesse sentido:

Nos 12 meses terminados em julho de 2021 a inflação dos pobres foi 10,05%, 3 pontos de porcentagem maior que a inflação da alta renda, segundo estimativas do Ipea. Nos nossos cálculos a taxa de desemprego da metade mais pobre subiu na pandemia de 26,55% para 35,98%. Já entre s 10% mais ricos a mesma foi de 2,6% para 2,87%. Isto significa que o chamado índice de desconforto proposto por Arthur Okun, composto pela soma simples das taxas de desemprego e de inflação não só subiu como subiu muito mais entre os mais pobres. (NERI, 2021, pág. 11)

Em contrapartida, o número de bilionário aumentou em 2021, no Brasil e no Mundo, sendo que no Brasil o número de bilionário saiu de 44-45, em 2020, para 65 em 2021, resultando num acúmulo dessa parcela de 219,1 bilhões de dólares, quase o PIB do país²⁸. Não obstante, no período pandêmico essa riqueza quase dobrou, foi um aumento de 71%¹⁴, ou seja, a riqueza no país está cada vez mais concentrada, já vinha com essa tendência, porém se agravou com a crise

²⁷ Relatório disponível em << <https://pesquisassan.net.br/olheparaafome/>>> acessado em 03 de março de 2022.

²⁸ Disponível em <https://www.brasildefato.com.br/2021/04/06/enquanto-fome-avanca-numero-de-bilionarios-cresce-no-brasil-e-seu-patrimonio-dobra> acessado em 04 de março de 2022.

As minúcias dos motivos pelos quais a crise econômica e do Covid-19 foram mais altos no Brasil exigiram uma pesquisa própria, todavia o que se almejava era esclarecer a extensão da desigualdade enfrentada no Brasil, assim como o quão vulneráveis são os brasileiros de classe média e baixa às alterações da economia e das crises sanitárias, o que parece ser mais um indicador da inviabilidade de combater essa mazela social tão grave apenas com programas de redistribuição de renda e políticas de democratização de educação, moradia entre outros, pois, embora seja de fundamental importância no combate à desigualdade, sozinhas, ou seja, sem a transformação da matriz tributária em instrumento impulsionador desse objetivo fundamental da nossa República, acabam por tornar-se extremamente frágeis as mudanças políticas e econômicas.

4.2 TRIBUTAÇÃO E DESIGUALDADE ECONÔMICA

Com as reflexões feitas até então chegamos ao cerne da presente pesquisa, será que podemos usar a tributação como mecanismo de combate à desigualdade de renda no Brasil? Se sim, seria esse um instrumento com potencial modificador da nossa realidade desigual ou seria apenas mais um instrumento que deverá andar de mãos dadas com outras políticas? A desigualdade de renda no Brasil é um fator que compromete o desenvolvimento econômico do país? A matriz tributária brasileira está cerceando de alguma maneira o progresso econômico brasileiro? Passaremos as próximas páginas tentando responder essas perguntas.

4.2.1 Matriz tributária regressiva

Entende-se por uma Matriz tributária regressiva aquela que onera os contribuintes de maneira inversamente proporcional a sua capacidade contributiva, ou seja, os contribuintes com menor capacidade contributiva contribuem mais, em proporção da sua renda, do que aqueles que possuem maiores rendimentos, que veem uma parcela muito menor da sua riqueza capturada pelo Estado. Uma matriz tributária progressiva é a oposição da regressiva e é o ideal almejado por qualquer Estado social e democrático.

Para identificarmos uma matriz tributária como regressiva ou progressiva devemos ir além da análise da distribuição do ônus tributário pelas bases econômicas, pois embora esses dados sejam de suma importância eles precisam ser analisados conjuntamente com a forma como a renda arrecadada está sendo redistribuída para a sociedade. Como pontuamos no

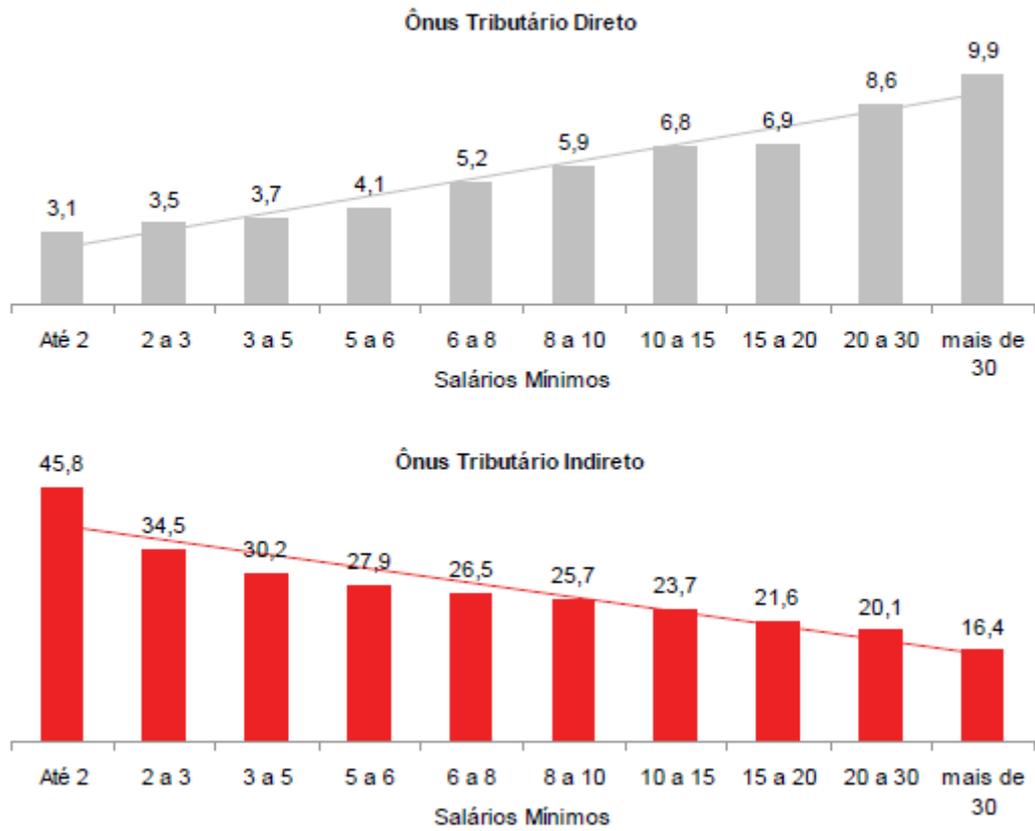
primeiro capítulo, os direitos possuem um custo muito elevado, mesmo se considerarmos um Estado mínimo, num Estado social como o nosso o custo é muito elevado. Desta forma, a população é chamada a contribuir através dos impostos para terem suas demandas sanadas, no entanto, o modo como cada grupo social é chamado a contribuir pode ser muito diferente, assim como o modo como receberão do Estado a contraprestação pelo seu “sacrifício” financeiro também é.

Nestes termos, conforme demonstramos no capítulo 3, subseção 3.3, são três as mais relevantes bases de incidência que norteiam a matriz tributário da maior parte do mundo, quais sejam renda, patrimônio e consumo. Naquela subseção afirmamos haver bases tributárias que propiciam a formação de um sistema tributário mais progressivo e a base tributária que incita um sistema regressivo, qual seja, o consumo. Também afirmamos naquele item, que a base de incidência sobre o consumo é a mais relevante em termos arrecadatórios do país, logo, temos uma matriz tributária predominantemente regressiva.

Não obstante, além de termos o ônus tributário distribuído de modo regressivo para os contribuintes também temos uma redistribuição das receitas de forma regressiva “o sistema tributário brasileiro, globalmente considerado, funciona como uma espécie de Robin Hood às avessas: tira dos pobres para dar para os ricos; isto é, redistribui riqueza dos mais necessitados para os mais afortunados”. (LEAL, 2016, 97). Vejamos essa regressividade do nosso sistema em gráficos:

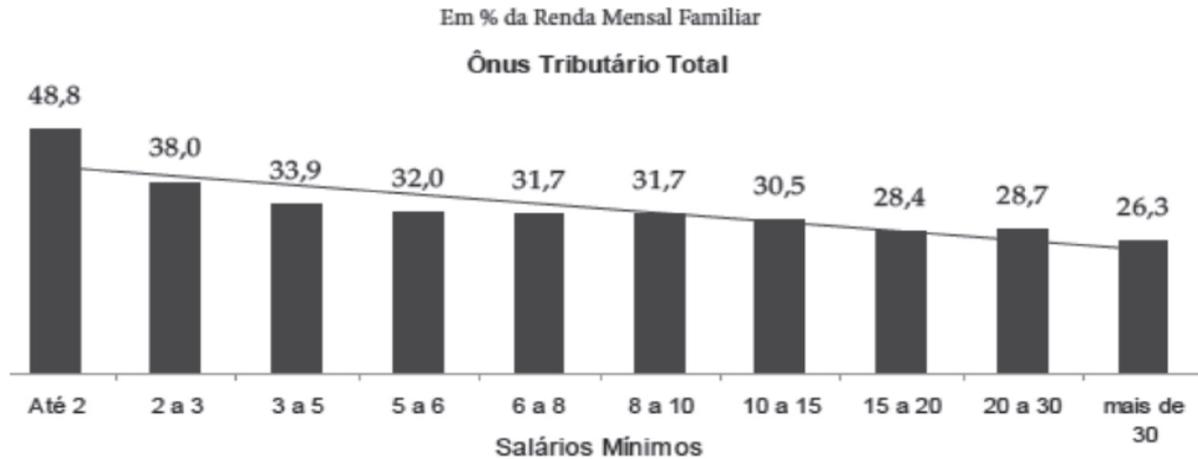
Figura 3- Comparativo do ônus tributário direto e indireto de acordo com a renda.

Gráfico 2 – Carga Tributária Direta e Indireta sobre a Renda Total das Famílias: 2004
Em % da Renda Mensal Familiar



Fonte: Zockun (2007). Cálculos efetuados com base na POF 2002/2003.

Fonte: IPEA (2011. Pág. 22)

Figura 4- Total da carga tributária sobre as famílias**Carga tributária sobre a renda total das famílias, 2004, Brasil.**

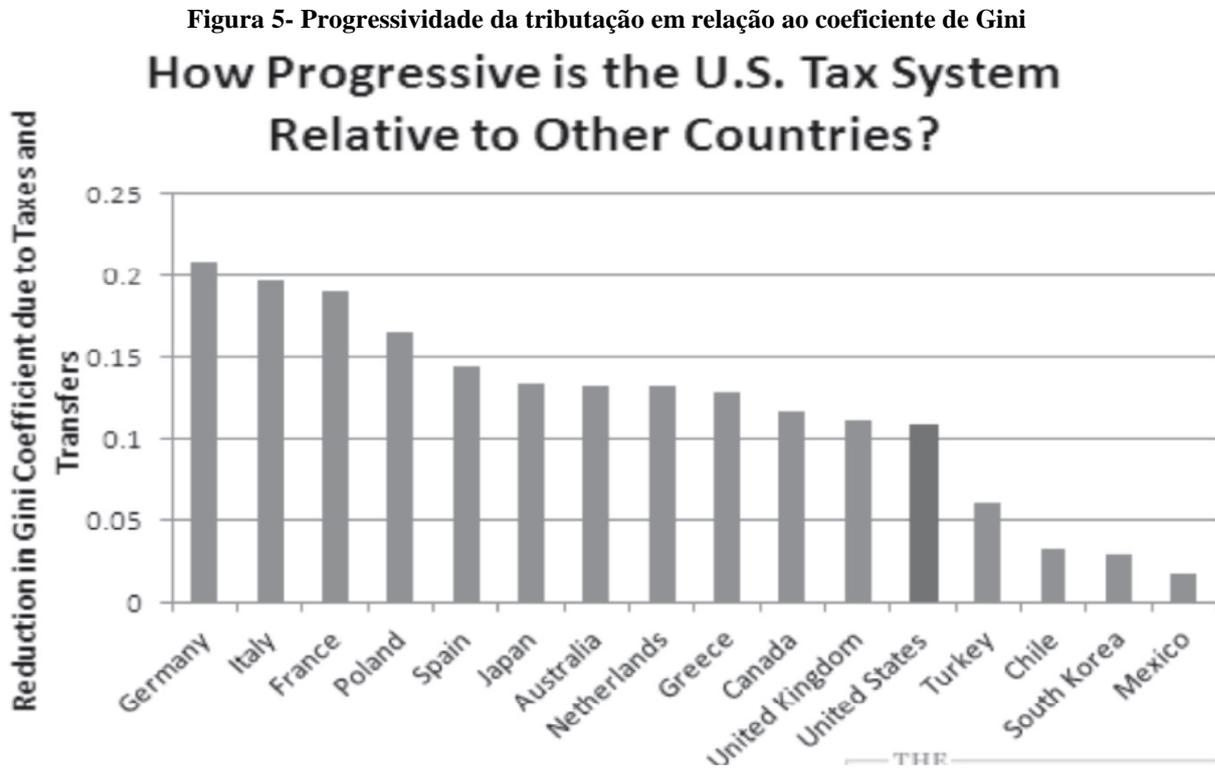
Fonte: GASSEN (2020, pág. 246)

Como podemos observar nos gráficos acima há uma clara discrepância na distribuição do ônus tributário no Brasil, pois naquelas bases de incidência que propiciam uma maior progressividade, o que fica ainda mais claro com a figura 3 que demonstra que os contribuintes com maior renda pagam proporcionalmente mais do que os de menor renda, possuem participação no bolo arrecadado muito menor do que o a base de incidência de consumo, predominantemente indireto, que acaba onerando proporcionalmente muito mais os mais pobres. Deste modo a figura 4 demonstra que uma vez que o consumo é parte tão relevante na arrecadação, acabamos tendo a incidência de tributos altamente regressiva, com a parcela em maior vulnerabilidade econômica contribuindo proporcionalmente muito mais do que os mais abastados.

Nesse sentido, Francisco Gassen (2020) sustenta o fato de possuímos uma tributação mais concentrada no consumo já indica por si só a regressividade do sistema, com uma população mais pobre tendo quase metade da sua renda destinado ao pagamento de tributos, no entanto é fundamental compreender essa escolha como a opção da classe política em proteger os interesses da classe hegemônica para que suporte carga tributária menor e que sustente necessariamente a desigualdade do país, com chances quase irrisórias de mobilidade social.

A superação dessa regressividade é fundamental para que seja possível a construção de um Estado mais justo e igualitário, nos termos do art.3º da Constituição Federal de 88. Além do que, num sistema engessado em que uma elite desfruta do absoluto conforto de não

ver ameaçada a sua hegemonia a possibilidade de desenvolvimento econômico e social ficam muito reduzidas. Países desenvolvidos com maior IDH e menor desigualdade social possuem matrizes tributárias progressivas, tomando o caminho oposto do Brasil, é o que podemos observar no seguinte gráfico:



GASSEN (2020, pág. 247)

Ou seja, há uma inegável relação entre a progressividade da tributação com menores índices de desigualdade. Não podemos deixar de observar que os países com menores índices de desigualdade também possuem um elevado desenvolvimento econômico e maior estabilidade social do que países da América Latina, que possuem altos índices de desigualdade. É evidente que a concentração da tributação sobre o consumo é a grande mazela do nosso sistema, assim como a redistribuição da renda voltada mais para a classe alta.

Deste modo, dentro de um sistema tributário²⁹ há tributos com potencial progressivo, logo, a contribuição aumenta na razão direta do montante da renda, (AMARO, 2019) no nosso sistema tributário um exemplo desse tipo de tributo é o imposto de renda, que trata-se também

²⁹ Retomando o que foi afirmado no primeiro capítulo, sistema tributário para fins dessa pesquisa refere-se tão somente a legislação e jurisprudência concernente a matéria tributária.

de um imposto direto³⁰; e os tributos com maior potencial regressivos, que são aqueles que são majorados na razão inversa da renda do contribuinte (AMARO, 2019), no caso brasileiro temos como exemplo o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, que é um tributo indireto.

Nessa esteira, é interessante analisarmos que na nossa matriz mesmo os tributos que possuem maior capacidade progressiva muitas vezes acabam assumindo um papel regressivo, como bem pontua Leal (2016) que destaca o fato de o modo como o imposto de renda se dá no Brasil é regressivo, pois ainda que as alíquotas sejam progressivas, o modo como elas foram pensadas e distribuídas de acordo com a renda demonstram que novamente os mais pobres acabam tendo maior onerosidade com esse tributo, não por outro motivo o Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social da OCDE já fez severas críticas a subutilização do imposto de renda dado pelo Brasil.

Ocorre que a arrecadação do Brasil relativo ao PIB se assemelha muito com a média da OCDE³¹ que em 2019 foi de 33,8%³², todavia o modo como essa carga tributária é distribuída entre as bases de incidência são muito diferentes. Ao confrontar a participação do imposto de renda da pessoa física no montante arrecadado pelo Brasil com a média da OCDE já é possível identificar uma significativa diferença, dado que enquanto no Brasil foi de 2,6% na OCDE a média foi de 8,4% (CARVALHO JUNIOR, 2022).

Como já mencionado que o imposto de renda da pessoa física é um importante instrumento de arrecadação direta progressiva, ou seja, tem forte potencial não só arrecadatório, mas também como instrumento para promoção de equânime distribuição de renda, apesar disso o Brasil faz mal uso desse instrumento. Importante observar que países que possuem os maiores índices de desenvolvimentos humano como Reino Unido teve no

³⁰ “Impostos diretos ou que não repercutem são aqueles cuja carga econômica é suportada pelo contribuinte, isto é, pelo realizador do fato imponible. E o caso do IR, em que o patrimônio de quem auferiu rendimentos líquidos é alcançado por esta tributação.

Já, impostos indiretos ou que repercutem são aqueles cuja carga econômica é suportada não pelo contribuinte, mas por terceira pessoa, que não realizou o fato imponible. Esta terceira pessoa geralmente é o consumidor final da mercadoria ou do produto. É o caso do ICMS. Quem suporta sua carga econômica não é o patrimônio, por exemplo, do comerciante, que vendeu a mercadoria, mas o patrimônio do consumidor final desta mesma mercadoria. Este, ao adquirir a mercadoria, verá embutido em seu preço o quantum de ICMS que foi sendo recolhido, por todos os que realizaram as operações mercantis, que levaram o bem às suas mãos”. (CARRAZZA, 2019, pág. 605)

³¹ “Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) é uma organização internacional fundada em 1961 para estimular o desenvolvimento econômico e o comércio mundial através do multilateralismo, promovendo a democracia e a economia de mercado”.

³² Disponível em <https://www.oecd.org/tax/tax-policy/receita-tributaria-na-america-latina-e-caribe-teve-um-crescimento-modesto-antes-de-ser-duramente-atingida-pela-crise-da-covid-19.htm> acessado em 03 de março de 2022.

mesmo ano 10,3% da sua carga tributária (que é 25% do PIB) proveniente do imposto sobre pessoa física, enquanto que a Noruega teve 10,4% da sua carga tributária composto pelo IR.

Ainda, é notável que o Brasil tributa o patrimônio abaixo dos países da OCDE, o que também chama atenção em razão de ser um desperdício de potencial arrecadatório, além de ser uma base de incidência que propicia tributação progressiva. No entanto, como foi apontado alhures, essa base de incidência é um potencial desperdiçado em muito porque demandaria um esforço e organização muito grande por parte do Estado, uma vez que é uma base de incidência que exige muito mais trabalho para a fiscalização e cobrança.

Deste modo, no ano de 2019 o Brasil teve a tributação sobre propriedade como participação no montante arrecadado através de tributos 1,5%, em contraposição a média dos países da OCDE que foi de 2,4 %, ou seja, é uma base de incidência que já teve uma participação mais significativa na arrecadação, mas hoje perdeu espaço, não só nos países que serviram como colônia como também nos países mais ricos, os colonizadores, do oeste europeu.

Já quanto a tributação sobre o consumo como vimos segue tendo protagonismo, apesar do seu enorme potencial de regressividade. Segundo dados do Tesouro Nacional³³ a participação do imposto sobre consumo em 2019 foi de 14,25% do PIB, ou seja, representa quase metade do total arrecadado. Dado a relevância dessa base de incidência na caracterização da matriz tributária brasileira algumas especificidades precisam ser observadas para a devida compreensão do tema, portanto passaremos analisar as questões mais fundamentais quanto a tributação sobre o consumo.

4.2.1.1 A tributação sobre o consumo

Como foi demonstrado anteriormente a tributação sobre o consumo representa a maior fonte de arrecadação do Brasil, sendo a principal base de incidência, o que nos dá embasamento para compreendermos o modo como a nossa matriz tributária foi estruturada e como ela tem atuado na economia e desenvolvimento no Brasil. Deste modo, não podemos olvidar que a tributação sobre o consumo também é significativa nos países da OCDE, razão pela qual esta vem buscado analisar e projetar maneiras mais eficientes de tributar essa base de incidência para minimizar a regressividade dos países membros.

³³ Disponível em <https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:32076> acessado em 11 de março de 2022.

Portanto, de princípio é importante que saibamos que a regressividade da tributação sobre o consumo consiste no fato de que o tributo é passado ao consumidor sem levar em consideração a sua capacidade contributiva, o que quando aplicado a produtos e serviços essenciais, tais como comida e transporte público, vai afetar de forma igualitária o contribuinte de alta renda e o indivíduo de baixa renda. O problema consiste no fato de que o indivíduo com renda alta poderá consumir seus bens e serviços essenciais e ainda assim desfrutar da possibilidade de incrementar seu patrimônio, investir em bem estar, fazer poupança e etc, enquanto que o indivíduo com baixa renda terá maior parte da sua renda comprometida, o que resultará numa baixa poupança ou ausência desta, baixa probabilidade de investimento em patrimônio ou empreendedorismo.

Naturalmente a tributação sobre o consumo vai muito além dos produtos e serviços essenciais, há inclusive políticas para que os produtos essenciais sofram menor tributação. Porém, como se será demonstrado a tributação sobre o consumo onera mais quem ganha menos. Assim, ainda que hajam uma série de tributos que incidem o consumo e foram considerados para chegar no percentual acima citado, para fins de elucidação sobre o tema sem nos estendermos em demasia iremos discutir rapidamente sobre os principais tributos incidentes sobre o consumo: ISS (imposto sobre serviços de qualquer natureza), ICMS (Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação) e IPI (imposto sobre produtos industrializados). (DARAÚJO; PAULINO; GASSEN, 2016).

O ISS é um imposto fiscal de competência municipal com previsão no art. 156, inciso III, da CF/88 e tem como limitador o não enquadramento dos serviços no disposto no artigo 155, inciso II, da CF/88, dado que neste caso trata-se da base de incidência do ICMS e ser regulamentado por lei complementar (a Constituição não institui tributo, apenas dá o poder de tributar, enquanto que a lei complementar irá apenas disciplinar a matéria).

O ISS incide sobre uma prestação de serviço proveniente de uma relação comercial de direito privado, cujo o objeto seja uma obrigação de fazer e tem por sujeito passivo, nos termos da LC 116/2003, o prestador do serviço. Todavia, o ISS é um imposto que pode se sujeitar a substituição tributária, ou seja, a obrigação é transferida do contribuinte de direito (aquele designado na lei) a um terceiro que tenha relação com a ação que configura o fato gerador (nos termos estabelecidos em lei estrita), no que tange o ISS a LC 116/2003 estabelece no seu art. 6º a possibilidade de substituição.

Deste modo, ainda que seja o prestador de serviço o contribuinte de direito do ISS acaba sendo o consumidor que paga por esse imposto, razão pela qual o ISS é tido como um imposto indireto, sendo que muitas vezes o contribuinte sequer sabe que está pagando esse tributo, uma vez que a onerosidade do tributo é inserida no valor do serviço. Importa ressaltar que ao contrário do que ocorre com o ICMS e o IPI o ISS não possui qualquer vedação constitucional quanto a não cumulatividade ou quanto a seletividade do serviço.

Por sua vez, o ICMS é de competência Estadual e é o tributo mais importante, em termos de arrecadação, do Brasil. Previsto no art. 155, inciso II, da CF/88 incide sobre “operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”-Inciso II, art.155 da CF/88 (BRASIL, 1988). Trata-se de um imposto nacional fortemente regrado pela CF/88, tendo duas Leis Complementares que o disciplinam a nº87/1996 e a 24/1975, ressalta-se que a CF/88 dá competência e regulamenta enquanto as Leis Complementares disciplinam o tributo, mas é a lei local de institui o tributo.

Desta forma, o ICMS assim como o ISS é um imposto fiscal, indireto e que comporta a substituição tributária (art. 6º e 7º da LC 87/1996), portanto caberá ao contribuinte arcar com o ônus do tributo, todavia não comporta cumulação. É um imposto com ampla abrangência justamente por comportar mais de um fato gerador, são quatro como podemos ver na citação do inciso II, art. 155 da CF feito acima. O sujeito passivo é definido pela LC 87/1996, art. 4º, e são, em suma, os prestadores de serviços, os importadores de bens ou mercadorias do exterior e as pessoas que praticarem operações relativas a circulação de mercadoria.

Por fim, é importante observar que o próprio texto Constitucional prevê no inciso III, do parágrafo 2º do artigo 155 da CF/88 a seletividade do ICMS, ou seja, a carga tributária do ICMS pode ser maior ou menor a depender da essencialidade do produto ou serviço. A não cumulatividade também está prevista no parágrafo 2º do artigo 155, inciso I, tendo, portanto, status de garantia fundamental do Contribuinte, logo é protegido por cláusula pétrea e é de observação obrigatória, ao contrário do que ocorre com o inciso III que é uma faculdade.

O IPI, por sua vez, é um imposto Federal e incide sobre operações de produtos industrializados. Está previsto no art. 153, inciso IV, da CF/88 e é um imposto extrafiscal, razão pela qual pode ter suas alíquotas alteradas por ato infra-legal sem incidir em violação do princípio da legalidade. É disciplinado pelo Decreto-Lei 7.212/10 que é um consolidador dos decretos leis espalhados pelo ordenamento. O IPI se submete ao princípio da seletividade e ao

contrário do que ocorre com o ICMS no IPI a observância desse princípio é obrigatória, de acordo com o art. 153, parágrafo 3º, inciso I. Assim como o ICMS é um imposto não cumulativo.

Como mencionado há outros tributos que incidem sobre o consumo, a escolha de analisar a legislação tributária sobre o consumo sob a perspectiva desses 3 impostos, que são os mais significativos, foi meramente didática, todavia

“cabe mencionar, que consideramos o imposto de crédito, câmbio, seguro e operações relativas a títulos e valores imobiliários- IOF-, o Programa de Integração Social-PIS-, a contribuição para o financiamento da seguridade social- COFINS- e a extinta contribuição sobre movimentação financeira –CPMF-, como tributos que repercutem ao consumidor final o ônus suportado, portanto, podem ser incluídos nos tributos sobre o consumo”. (DARAÚJO; PAULINO; GASSEN, 2016, pág. 180).

Desta forma, considerando todo o exposto, considerando as características dos tributos citados incidentes sobre o consumo e a participação dessa forma de arrecadação no montante total arrecadado pelo país, podemos inferir que nossa matriz tributária é regressiva, uma vez que os tributos com maior impacto no orçamento dos cidadãos e de maior potencial arrecadatório são tributos indiretos e que incidem, em sua maioria, de modo indiscriminado sobre o contribuinte, onerando em demasia aqueles com menores rendas.

Como foi visto, o único tributo que exige a aplicação do princípio da seletividade é o IPI, não havendo obrigatoriedade para o ICMS que afeta diretamente toda a população. Assim, produtos essenciais como a cesta básica por exemplo podem chegar a ter uma alíquota maior do que a de produtos supérfluos, como vinhos por exemplo. Nesse sentido, ainda que o texto Constitucional preveja a possibilidade do ICMS se submeter ao princípio da seletividade, o que se vê na prática é, na maioria dos casos, a rejeição desse importante princípio, o que é lamentável, pois a sua observância seria muito importante para a ordenação de uma matriz mais progressiva. (DARAÚJO; PAULINO; GASSEN, 2016).

Não obstante, ainda que não seja possível a cumulação do ICMS e do IPI é muito desafortunada a escolha de não colocar a mesma limitação sobre o ISS, assim como quanto ao princípio da seletividade. O efeito dessa matriz tributária regressiva é sentida cotidianamente na vida dos brasileiros, de acordo com Bruce Martins (2019) em uma sociedade que é tributada sobretudo na cadeia de consumo o que se faz é ludibriar o cidadão despistando a sua atenção com tributos inseridos nos preços, fazendo parecer um fenômeno de mercado, ao invés de apresentar como um tributo a ser pago ao governo o que geraria maior atrito político, todavia propiciaria um meio muito mais democrático.

Podemos concluir que essa regressividade da matriz tributária é um elemento basilar da desigualdade de renda que há no Brasil, uma vez que ela compromete a maior parte da renda das pessoas com baixa renda ou a classe média com o consumo básico, impossibilitando que essa parcela da população, que considerando os dados já apresentados no início do presente capítulo pode chegar a quase 90% da população brasileira, não tenha condições de aumentar o seu patrimônio seja investindo no mercado de capitais seja empreendendo. Além do que, é uma população que fica restrita a uma limitada forma de consumo, o que cerceia o investimento em alternativas de consumo seja de lazer, serviços ou produtos que fogem do arco limitado o qual a maior parte da população está cercado.

Não obstante, uma população que destina a maior parte dos seus rendimento a subsistência básica terá muita pouca probabilidade de investir em crescimento pessoal como alta formação acadêmica, por exemplo, que segue sendo um privilégio de uma minoria no país, apesar dos programas criados pelo governo federal entre os anos 2002 à 2014 que permitiram pela primeira vez a entrada de estudantes provenientes de uma realidade de extrema vulnerabilidade econômica a integrar as universidades mais renomadas do país, que, ressalta-se, são universidades públicas, ou seja, são custeadas em grande medida por uma parcela da população que jamais desfrutará diretamente dos seus serviços educacionais.

4.3 A MATRIZ TRIBUTÁRIA COMO DESESTIMULADORA DO DESENVOLVIMENTO SOCIAL E ECONÔMICO

Em 2020 a alíquota sobre o imposto de renda da pessoa jurídica foi de 34% colocando o Brasil em segundo lugar de maior alíquota de tributação do mundo, perdendo apenas para a Índia que possui uma alíquota de 48%, de acordo como Carvalho Junior (2022), ressaltando-se que o autor considera o IRPJ e o CSSL.

Deste modo, o país desestimula o investimento na pessoa jurídica, já que a referida alíquota onera em demasia o seu resultado limitando a capacidade de auto investimento da PJ resultando, desse modo, numa geração de empregos muito menor do que poderia ser, isso considerando um país que conta atualmente, de acordo com a CNN Brasil, com 11,2% da população desempregada e com a perspectiva de apenas 500 mil dessas pessoas, ou seja, 0,04% terminarem o ano com alguma forma de emprego, seja formal ou informal³⁴.

³⁴ Disponível em <https://www.cnnbrasil.com.br/business/brasil-deve-criar-apenas-500-mil-empregos-em-2022-aponta-consultoria-idados/> acessado em 12 de março de 2022.

Ainda, a onerosidade tributária tão elevada sobre a pessoa jurídica desestimula a inserção de novas empresas no mercado que seriam submetidas a essa forma de tributação, ou seja, não se está aqui se referindo as empresas que fazem jus ao simples nacional. Em contrapartida, temos uma tributação que estimula o investimento no mercado financeiro, mais precisamente nos de títulos da dívida pública (Martins, 2019), sendo que a alíquota incidente sobre os resultados dessa forma de “poupança” foram no ano de 2020 de 15% para ativos retidos superior a dois anos Carvalho Junior (2022).

Deste modo, temos uma matriz tributária altamente regressiva que mina as possibilidades de ascensão econômica da maior parte do país, essencialmente classe média e baixa, e ainda onera sobremaneira o lucro das pessoas jurídicas, desestimulando a pessoa física a investir no mercado de produção de bens e serviços que gera empregos e fomenta a economia de diversas maneiras, enquanto estimula o investimento no mercado financeiro, seja em títulos de renda fixa (normalmente títulos da dívida pública), seja no de renda variável (Martins, 2019) que não produzem riquezas que beneficiam a sociedade, fomentando ainda mais a vexaminosa desigualdade que colocou o Brasil entre os países mais desiguais do mundo.

Em suma, é como se a matriz tributária brasileira tivesse sido meticulosamente desenhada para perpetuar uma sociedade extremamente desigual em que uma minoria de 1% desfruta de cerca de 50% das riquezas produzidas enquanto o a esmagadora maioria, que corresponde a força de trabalho do país, ou luta para sobreviver ou meramente cobre os custos da sua subsistência com uma baixa possibilidade de mobilidade social. Não obstante, desestimula o investimento em empresas que poderiam contribuir para o desenvolvimento do país com a produção de riquezas e a geração de empregos.

Observa-se com isso que a matriz tributária brasileira não condiz com os preceitos fundamentais estipulados na Magna Carta de 88, uma vez que não se vê o princípio da dignidade humana, fundamento basilar do Constituição e, portanto, de toda a nossa ordem jurídica e social sendo observado, uma vez que a carga tributária tem recaído, quase que de forma indiscriminada, sobre o consumo dificultando sobremaneira o acesso de parte considerável da população ao mínimo existencial.

Não obstante, os objetivos fundamentais da república estipulados no art.3º da Constituição não parecem terem sido objeto de preocupação dos legisladores ou dos governantes, haja visto que já se passaram mais de 30 anos da promulgação da Constituição e os avanços na redução das desigualdades sociais e regionais progrediram muito pouco,

enquanto que a garantia do desenvolvimento nacional e a promoção de uma sociedade justa não figuram como reais prioridades nas tomadas de decisões políticas, muito menos na distribuição da carga tributária.

4.4 ALTERNATIVAS PARA A CONTRUÇÃO DE UMA MATRIZ TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA.

Uma matriz tributária mais progressiva exige, sobretudo, de maior interesse da classe política na formulação de uma nova estrutura tributária coerente com os preceitos fundamentais. Há propostas de reforma tributária que demonstram que a classe política segue com a prioridade de garantir os interesses da classe hegemônica em detrimento do resto da população e do bem do país.

A produção intelectual no Brasil no campo tributário é riquíssimo e tem analisado muitas formas de reorganizar o sistema tributário de modo a promover uma tributação mais justa, coerente e progressiva. Deste modo, será feitas algumas propostas de como poderíamos aperfeiçoar o sistema vigente de modo a torna-lo mais progressista, mas sem qualquer pretensão de esgotar as alternativas.

Inicialmente parece certo de que precisamos repensar a tributação sobre o consumo, atualmente o nosso maior gargalo tanto como condicionador da desigualdade social quanto como empecilho ao crescimento econômico do país. Tornar os principais tributos incidentes sobre o consumo condicionados aos princípios de seletividade e da não cumulatividade é uma alternativa para minimizar o grau de regressividade dessa base de incidência, naturalmente a mera obrigação legal da observância desses princípios não seriam o bastante, seria crucial fiscalização para que tais princípios fossem de fato observados.

Ainda, é importante reduzir a carga tributária sobre os bens de consumo, especialmente os essenciais, o que já aconteceria num cenário de ideal observância do princípio da seletividade, porém para que seja possível reduzir significativamente o consumo de modo a nos aproximarmos dos padrões dos países ricos da OCDE, reduzindo a dependência do Estado sobre essa forma de arrecadação, outras formas de arrecadação podem e devem ser exploradas haja visto o seu potencial extrafiscal.

A tributação sobre grandes fortunas, apesar de possuir previsão Constitucional, art. 153, inciso VII segue sendo ignorada pelo poder público, por evidentes interesses da classe hegemônica, todavia países desenvolvidos possuem essa tributação como importante forma de

redistribuição de renda e arrecadação, a exemplo a Noruega e Suíça que são referências mundiais em índice de desenvolvimento humano (Brasil, 2020)³⁵. Como muito bem abordado na nota técnica da Unafisco nº 17/2020³⁴ a tributação sobre grandes fortunas poderia chegar a arrecadar num ano o equivalente a mais de 58 bilhões por ano, o equivalente a 0,84% do PIB o que aproximaria o Brasil dos países da OCDE.

Não obstante rever a tributação excessiva sobre o imposto de renda das pessoas jurídicas faz-se urgente, pois manter o sistema atual em que o lucro da PJ é tão fortemente tributado enquanto que há uma isenção tão alta de dividendos, o que na prática isenta do imposto de renda da pessoa física sobre os dividendos, atualmente a isenção é de 5 milhões sobre o ganho de capital (CARVALHO JUNIOR, 2022) o que é muito incoerente. Nesse sentido, faz-se pertinente as colocações de Carvalho Junior (2022, pág. 6):

O Brasil isenta o IRPF sobre dividendos. Apesar de ter uma tributação do IRPJ mais elevada que os demais países, tal fato não compensa a isenção completa sobre dividendos, conforme a última coluna da tabela. Para atingir a média das economias avançadas da OCDE com uma tributação marginal global do lucro de 48,5%, o Brasil pode instituir uma tributação sobre dividendos de 20%, mantendo a atual alíquota do IRPJ em 34%, ou reduzir o IRPJ para 25% e tributar dividendos com uma alíquota máxima de 30% em uma tabela progressiva (ou ao redor de 25% com alíquota única).

Ainda quanto ao imposto de renda, o modo como tem se aplicado no Brasil também não condiz com um país que busca a promoção da equidade, a alíquota máxima de 27,5% coloca o Brasil muito abaixo dos países da OCDE, muitos dos quais possuem uma distribuição de renda mais igualitária do que a nossa, como é o caso do Reino Unido que tem uma alíquota máxima de 45%, Suécia chega a 52% (CARVALHO JUNIOR, 2022). Além do mais, é urgente que se modifique a margem de isenção do IR, atualmente uma parcela muito vulnerável da população se vê obrigada a contribuir com um imposto que deveria ser instrumento de promoção de equidade.

Por fim, sugere-se uma tributação mais onerosa em relação aos ganhos de capital, de modo a estimular a volta do investimento no mercado de produção de bens e serviços. Nesse sentido “o Brasil pode aumentar ligeiramente a tributação sobre ganhos de capital, eliminar incentivos para retenção do capital, como aplicar juros aos ganhos de capital ainda não realizado (mas também descontar a inflação no acúmulo temporal da valorização de ativos)” (CARVALHO JUNIOR, 2022, pág. 07).

³⁵ Disponível em: <https://unafiskonacional.org.br/wp-content/uploads/2020/09/NT-17-1.pdf>. Acessado em: 13 mar. 2022.

Por fim, é fundamental que seja revisto a tributação sobre a propriedade, como foi discorrido ao longo da presente pesquisa, a tributação sobre o patrimônio é um importante instrumento de arrecadação e de promoção da justiça social, com a fomentação de maior distribuição de riquezas e, por derradeiro, menores índices de desigualdade social.

Como foi dito, o intuito não foi de esgotar as possibilidades de transformação da nossa matriz tributária extremamente regressiva para uma matriz tributária progressiva, mas tão somente expor algumas das possibilidades, aquelas que foram identificadas como os maiores gargalos, para contribuir com a discussão acerca da construção de uma sociedade mais justa e equânime para todos, nos termos da nossa consagrada Constituição.

5 CONCLUSÃO

Iniciamos a presente discussão explanando o acordo semântico da expressão matriz tributária e as razões pelas quais se optou por não utilizar a expressão mais comum e utilizada no ordenamento jurídico brasileiro, qual seja, “sistema tributário”. Esclarecemos que não deixaríamos de utilizar a expressão sistema tributário, mas a usaríamos para nos referirmos ao que ela é normalmente associada, a legislação que cerca o tema tributário, que embora não seja equivocada se demonstrava insuficiente para expressar o que a presente pesquisa se propunha.

Deste modo, expusemos os motivos da inadequação do uso da expressão mais recorrente, como a corrente desvinculo feito entre o fenômeno tributário e o orçamento tributário e o sistema previdenciário, a indiferença quanto a relação entre o montante arrecadado e a redistribuição desse montante, a ignorância quanto a relação entre a Constituição Federal e seus fundamentos basilares com o fenômeno tributário. Por essa razão, optou-se em estabelecer o acordo semântico matriz tributária para abordar o fenômeno tributário considerando o ordenamento jurídico que trata do tema, a doutrina e jurisprudência do país, assim como todos os aspectos políticos, culturais e econômicos correntes ao tempo da estruturação do fenômeno tributário num determinado espaço.

Posteriormente foi abordado as finalidades da tributação, vimos que os tributos vão muito além da mera arrecadação, como costuma ser o entendimento predominante na sociedade. Vimos que as finalidades de tributar são as maiores prerrogativas do Estado e que apesar de ser impositiva, trata-se de uma aquiescência social em que o povo dá ao poder

público as condições para que este concretize os anseios sociais. Assim, foi demonstrado que a doutrina normalmente divide as finalidades da tributação entre fiscal e extrafiscal que variam de acordo com os valores finalísticos que os legisladores tinham em mente na criação do tributo. Vimos que Carvalho (2019) afirma que a finalidade fiscal diz respeito ao intuito arrecadatório do tributo, enquanto que a finalidade extrafiscal diz respeito ao intuito do legislador em “prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso” Carvalho (2019, pág. 230-231).

Não obstante, foi exposto o fato de que a mera divisão do tributo em fiscal e extrafiscal é um reducionismo do seu potencial modificador da realidade social de uma nação, razão pela qual optou-se pela análise da finalidade econômica (funções alocativa e estabilizadora) e a finalidade social (função redistributiva).

Posteriormente abordamos as bases econômicas de incidência, ponto central para a devida compreensão da nossa matriz tributária, e também elementar para a identificação das máculas da matriz, para a partir de então pensarmos nas possíveis alternativas para aperfeiçoar o modo como a carga tributária está distribuída no Brasil atualmente. Deste modo, foi feito breves ponderações sobre as três bases de incidência, quais sejam: renda, patrimônio e consumo. Demonstramos a escolha brasileira em ter o consumo como sua mais importante base de incidência, optando por uma forma de tributação que é, sobretudo, indireta, o que afeta sobremaneira o conhecimento da maior parte de população sobre o quanto tem contribuído e de quais formas contribui.

Também foi feito um comparativo com os EUA, um dos países mais importante da OCDE, para vislumbramos a disparidade daquela país que opta por utilizar a base de incidência de renda como a sua mais significativa base, minimizando os efeitos sobre o poder de compra da população. Vimos como as bases de incidência renda e patrimônio possuem mais potencial para um sistema progressivo do que a de consumo.

Depois foi realizado uma rápido apanho histórico da formação da matriz tributária brasileira, para fins de identificarmos os momentos em que ela nasceu propriamente, quando passou a ser unificada, quais eram os interesses políticos e econômicos predominantes na época.

No 4 capítulo demonstramos os principais elementos que tornam nossa matriz tributária regressiva, que vai muito além da escolha pela base econômica mais regressiva, mas se estende também a redistribuição da renda e a escolha de subutilizar as alternativas como o

imposto de renda, que do modo como se dá atualmente acaba também sendo um imposto regressivo. Demonstramos comparativos de tributação com os países da OCDE que possuem menor desigualdade social e maior IDH, que priorizaram um sistema tributário progressivo. Ainda, discorremos sobre a devastadora desigualdade social do Brasil e como as iniciativas de redistribuição de renda tomadas entre os anos de 2002 à 2014 ajudou a minizar as mazelas, mas não forão tão eficazes. Conluimos o capítulo fazendo algumas ponderações sobre possíveis alternativas para otimizar a matriz tributária, tornando-a mais progressiva e mais competitiva.

Deste modo, chegamos a constatação na presente pesquisa que um país pode ter uma economia grande com elevado grau de desigualdade econômica, a exemplo disso temos os exemplos de países como a Rússia, China, Índia e mesmo o Brasil, que conseguiu chegar a 7º economia do mundo, mesmo tendo um nível de desigualdade elevado.

Todavia, países com menores índices de desigualdade social se demonstram mais estáveis politicamente e ocupam as primeiras posições de maiores economias do mundo. No Brasil, o período em que o país ocupou a 7º posição na economia mundial coincidiu com o período em que o índice de Gini esteve mais baixo no país, todavia é importante observar que ainda conservávamos um elevado grau de desigualdade, não chegando nem perto dos indicadores dos países do oeste europeu, por exemplo. Isso não significa que a diminuição da desigualdade observada naquele período e o aumento do bem-estar social não tenham sido fatores relevantes na alçada da economia naquele período, mesmo porque a presente pesquisa não teve a pretensão de investigar todos os indicadores internos e externos que propiciaram aqueles anos vindouros, significa apenas que a desigualdade de renda não é, por si só, um impeditivo de crescimento econômico.

Ocorre que, não vislumbramos como possível o estímulo da economia no Brasil dentro dos fundamentos da República e dos princípios constitucionais basilares sem o combate à desigualdade de renda do país. Isso porque, como foi expresso na presente pesquisa, identificamos a redistribuição mais equânime de renda como o primeiro passo para combater as demais mazelas das desigualdades sociais. Neste feita, para muito além dos motivadores morais e de concepções individuais sobre justiça social, o fato é que temos uma Constituição cidadã que fundamenta toda a nossa ordem social e, essa Constituição fez a escolha de quais valores deveriam ser perseguidos, razão pela qual a discussão não deveria estar em torno do que seria ou não ideal para a promoção de uma economia mais forte, mas

sim em como promover essa economia dentro dos preceitos que fundamenta a nossa república.

Nesta feita, a matriz tributária é um poderoso instrumento na busca dos fundamentos constitucionais, pois como vimos alhures, seu potencial e função vão muito além de meramente arrecadatório ou de controle superficial da economia, se devidamente estruturada pode ser uma arma eficaz na redistribuição de renda e impulsionadora da economia. Não olvidamos do fato de que essa matriz, como deveria ser, terá que caminhar de mãos dadas com outras políticas sociais, pois o cenário de desigualdade, e aqui não nos limitamos apenas a desigualdade de renda, no Brasil é desalentador e a busca pela mudança desse cenário vai muito além da redistribuição de renda, mas esta pode ser o primeiro passo para a busca da sociedade concebida pela Constituição de 1988.

REFERÊNCIAS

- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, 209 p.
- BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005. 200 p.
- BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, [2016]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 13 de março de 2022.
- BRASIL. Ipea. Presidência da República Federativa do Brasil. **Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional**: relatório de observação nº 2. 2. ed. Brasília: Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES, 2011. 60 p.
- BRASIL. UNAFISCO NACIONAL. **Nota Técnica Unafisco Nº 17/2020 Imposto sobre Grandes Fortunas**: definição da arrecadação, alíquota e limite de isenção ideais, perfil dos contribuintes, tabela progressiva e recursos para a crise resultante da pandemia da covid-19. [S.L]: Unafisco Nacional, 2020. 32 p. Disponível em: <https://unafisconacional.org.br/wp-content/uploads/2020/09/NT-17-1.pdf>. Acesso em: 13 mar. 2022.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. [S.I.]: Malheiros, 2013. 1248 p.
- CARVALHO JUNIOR, Pedro Humberto Bruno de. **SISTEMA TRIBUTÁRIO DOS PAÍSES DA OCDE E AS PRINCIPAIS RECOMENDAÇÕES DA ENTIDADE**: fornecendo parâmetros para a reforma tributária no brasil. Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (Ipea), 2022. 25 p. Disponível em: https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/pubpreliminar/220310_publicacao_preliminar_o_sistema_tributario_dos_paises_da_ocde.pdf. Acesso em: 11 mar. 2022.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, 616 p.
- CHANCE, Lucas *et al* (cord.). **World Inequality Report 2022**. Paris: World Inequality Lab, 2021. 236 p. Disponível em: https://wir2022.wid.world/www-site/uploads/2022/03/0098-21_WIL_RIM_RAPPORT_A4.pdf. Acesso em: 04 mar. 2022.
- COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**: constituição e código tributário nacional. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, 496 p.
- D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. **A regressividade da matriz tributária brasileira**: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social. 2015. 166 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade de Brasília, Brasília, 2015. Disponível em: <https://repositorio.unb.br/handle/10482/18748>. Acesso em: 09 fev. 2022.

D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina da Fonsêca; GASSEN, Valcir. Tributação Sobre o Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. In: GASSEN, Valcir (org.). **Equidade E Eficiência Da Matriz Tributária Brasileira**: diálogos sobre estado, constituição e tributação. 2. ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2016. Cap. 14. p. 174-194.

GASSEN, Francisco. O interesse público e as escolhas no campo da tributação: dilema à brasileira. In: CRISTÓVAM, José Sérgio da Silva; NIEBUHR, Pedro de Menezes; SOUZA, Thanderson Pereira de (org.). **Direito Administrativo em Perspectiva**: diálogos interdisciplinares. Florianópolis: Habitus, 2020. p. 237-256.

GASSEN, Francisco; GASSEN, Valcir. Matriz tributária brasileira: (so) negação dos direitos humanos. In: LEONETTI, Carlos Araújo; MICHELS, Gilson Wessler; VECCHIO, Humberto Pereira (org.). **Direitos Humanos da Tributação**: estudos críticos. Florianópolis: Habitus, 2020. Cap. 15. p. 30-44.

GASSEN, Valcir; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina da F.. **Tributação sobre Consumo**: o esforço em onerar mais quem ganha menos. o esforço em onerar mais quem ganha menos. 2013. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/seq/a/GDHZYGw9JCNWF4LWkF6wbsn/?format=pdf&lang=pt>. Acesso em: 15 fev. 2022.

GASSEN, Valcir. Matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado a Constituição e o Direito Tributário. In: GASSEN, Valcir (Org). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Tributação**. 2. ed. rev., atual., aum. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2016. pp. 1-15.

GIAMBIAGI, Fabio; ALÉM, Ana Cláudia. **Finanças Públicas**: teoria e prática no brasil. 4. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011. 461 p.

LEAL, Augusto Cesar de Carvalho. (In)justiça social por meio dos tributos: a finalidade redistributiva da tributação e a regressividade da matriz tributária brasileira. In: GASSEN, Valcir (org.). **Equidade E Eficiência Da Matriz Tributária Brasileira**: diálogos sobre estado, constituição e tributação. 2. ed. Florianópolis: Arraes Editores, 2016. Cap. 5. p. 78-104.

NERI, Marcelo C. “A escalada da desigualdade- qual foi o impacto da crise sobre a distribuição de renda e a pobreza?”. Rio de Janeiro, Agosto de 2019- FGV Social. Disponível em < <https://cps.fgv.br/desigualdade> > acessado em 02 de mar.2022.

PENSSAN. Inquérito Nacional sobre Insegurança Alimentar no Contexto da Pandemia da Covid-19 no Brasil. 2021. 65 pág. Disponível em < <https://pesquisassan.net.br/olheparaafome/> > acessado em 03 de março de 2022.

REBOUÇAS, Marcus Vinícius Parente. **Tributação e Desigualdade Econômica**: elementos para uma teoria da tributação redistributiva para o brasil contemporâneo. 2019. 585 f. Tese (Doutorado) - Curso de Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2019. Cap. 3. Disponível em: <https://repositorio.ufc.br/handle/riufc/40844>. Acesso em: 01 mar. 2022.

ROSA, Everton Sotto Tibiriçá; SOUSA, Felipe Rodrigues; SILVA, Jaqueline Damasceno. **Perfil da carga tributária brasileira**: base de incidência dos tributos. 2016. 27 f. (Série de Textos para Discussão do Curso de Ciências Econômicas, 60). Universidade Federal de Goiás, Faculdade de Administração, Ciências Contábeis e Ciências Econômicas (FACE). Disponível em: https://files.cercomp.ufg.br/weby/up/118/o/TD_060.pdf. Acesso em: 10 fev. 2022.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, 958 p.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005. 395 p.

VIOL, Andréa Lemgruber. **A Finalidade da Tributação e sua Difusão na Sociedade**. 2008. 22 p. Disponível em: <https://docero.com.br/doc/x5sexnx>, acessado em 02/02/2022.