

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

Gabriela Berriel Flores

REFORMA TRIBUTÁRIA E REGRESSIVIDADE FISCAL SOBRE O CONSUMO:
uma análise das emendas constitucionais 45/2019 e 110/2019 sob a perspectiva da
justiça fiscal

Porto Alegre

2021

Gabriela Berriel Flores

REFORMA TRIBUTÁRIA E REGRESSIVIDADE FISCAL SOBRE O CONSUMO:
uma análise das emendas constitucionais 45/2019 e 110/2019 sob a perspectiva da
justiça fiscal

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
como requisito parcial para obtenção de grau
em Bacharel em Direito pela Faculdade de
Direito da Universidade Federal do Rio Grande
do Sul.

Orientador: Prof. Dr. Arthur Maria Ferreira Neto

Porto Alegre

2021

FICHA CATALOGRÁFICA

FLORES, Gabriela Berriel

REFORMA TRIBUTÁRIA E REGRESSIVIDADE FISCAL SOBRE O CONSUMO: uma análise das emendas constitucionais 45/2019 e 110/2019 sob a perspectiva da justiça fiscal / Gabriela Berriel Flores. -- 2021.

69 f.

Orientador: Arthur Maria Ferreira Neto.

Trabalho de conclusão de curso (Graduação) -- Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Faculdade de Direito, Curso de Ciências Jurídicas e Sociais, Porto Alegre, BR-RS, 2021.

1. Reforma Tributária. 2. Regressividade Fiscal. 3. Consumo. 4. Justiça Fiscal.
I. Ferreira Neto, Arthur Maria, orient. II. Título.

Gabriela Berriel Flores

REFORMA TRIBUTÁRIA E REGRESSIVIDADE FISCAL SOBRE O CONSUMO:
uma análise das emendas constitucionais 45/2019 e 110/2019 sob a perspectiva da
justiça fiscal

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
como requisito parcial para obtenção de grau
em Bacharel em Direito pela Faculdade de
Direito da Universidade Federal do Rio Grande
do Sul.

Aprovado em 19 de maio de 2021.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Arthur Maria Ferreira Neto

Orientador

Prof. Dr. Igor Danilevicz

Prof. Dr. Ricardo Antônio Lucas Camargo

Ao meu pai, por me ensinar o valor do trabalho.

E a minha mãe, por sempre me incentivar a crescer.

AGRADECIMENTOS

Meus primeiros agradecimentos se dirigem a todos as pessoas que fazem esforços diários para que a UFRGS aconteça. Ser filha deste lugar me coloca em posição de privilégio na sociedade, mas o esforço não é só meu. A todos funcionários, professores, servidores, colegas... minha gratidão. Que muitas pessoas possam ter esse mesmo privilégio que eu tive.

À minha família devo tudo que tenho conquistado até aqui. Se não fosse por eles não estaria onde estou, não chegaria aonde chegarei. Aos meus pais, por tudo que têm feito, por todos os esforços, por mesmo com dificuldades sempre priorizarem a mim e ao Matheus. Ao meu irmão, pelo exemplo de dedicação. Aos meus tios e tias, por todo o suporte de sempre. À Ju, pelo companheirismo e por ser minha primeira família fora de casa, por me ouvir, me cuidar e sempre me incentivar a ser melhor. Vocês são tudo para mim.

Aos estágios e pessoas que conheci nesses momentos de aprendizado, a Gabriela que existe hoje carregará para sempre um pouco de cada um desses lugares e profissionais que conheci. Obrigada não só pelo apoio, mas pelo tempo dedicado a mim.

À ENACTUS UFRGS, projeto de extensão que não só mudou meus dias, como meu olhar sobre o mundo. Ter cruzado o meu caminho com esse projeto e com as pessoas que fazem parte dele foi essencial para eu poder dizer sobre quem eu sou hoje. Se todas as pessoas pudessem sentir o que eu senti com vocês, com certeza o mundo seria melhor.

Aos meus amigos, com os quais hoje com certeza eu divido não só a minha graduação, mas como o meu diploma e minha vida, encontrar palavras de agradecimento se torna tarefa difícil. Nunca imaginei que poderia encontrar pessoas tão incríveis nessa trajetória, e encontrei! Como eu já disse uma vez, a Grupa é um misto de estar em casa em vários corações, com estar na rua, na festa da vida. Obrigada pelos abraços, pelos choros, pelos consolos, pelas alegrias. Isa, Gica, Juca, Malu, Paim, Gus Santos, Gus Oro, Pietro, Dani, Luiza, Narpi e Duda, sem vocês essa trajetória não seria a mesma.

Por fim, e não menos importante, meu eterno agradecimento àquelas pessoas que surgem na vida e tudo faz ainda mais sentido, viver ganha ainda mais cor. Ju Goulart, Valentina e Ana Raquel, obrigada por nessa reta final serem minhas companheiras de tantas trocas, por me apoiarem, por me incentivarem e serem esperança nos momentos de fraqueza, por me lembrarem que eu nunca estaria sozinha.

Este espaço é pequeno para resumir o quanto eu sou grata por todas as pessoas que cruzam e fazem parte da minha vida. Essa trajetória só foi possível porque é fruto de esforços de muitas pessoas, meu muito obrigado ainda assim seria pouco.

*“Aquele que vai governar uma nação inteira
deve ler, em si mesmo, não este ou aquele
indivíduo em particular, mas o gênero humano.
O que é coisa difícil, mais ainda que aprender
qualquer língua ou qualquer ciência...”*
(Hobbes, 2014, p. 17-18)

RESUMO

No presente estudo, busca-se fazer uma análise das PEC's nº 45/2019 e 110/2019, a fim de analisar se as medidas propostas mitigam os problemas gerados pela regressividade fiscal na tributação do consumo à luz da justiça fiscal. Ambas estão em tramitação no Congresso Nacional para reformar o Sistema Tributário brasileiro. Para isso, em primeiro momento, debate-se acerca da função do tributo e como este tem relação com as correções das desigualdades sociais ao longo do desenvolvimento do Estado até a forma como conhecemos hoje. Nesta primeira parte, buscou-se compreender, por meio de uma análise crítica e analítica, que a noção de tributo se inicia pela noção de liberdade, razão pela qual a tributação, a partir de sua função distributiva, é uma ferramenta de correção das desigualdades sociais. Diante dos dados trazidos, constatou-se que no Brasil temos um Sistema Tributário Nacional que atribui maior peso à tributação indireta (consumo) em relação a tributação direta (propriedade e renda), e por essas características, onera a população com menores rendas, pois tem-se um sistema complexo e apoiado na má distribuição da carga tributária, e com uma alta regressividade na tributação do consumo. Por esta perspectiva, a partir do compromisso com a justiça social e a liberdade individual, deve-se combater a regressividade fiscal, pois tendo os tributos também função distributiva da tributação, a arrecadação pelo Estado deve ser feita da forma que melhor alcança a justiça fiscal entre os contribuintes. Para isso, a divisão dos encargos fiscais deve ser justa e pautada no valor da solidariedade, princípio constitucional previsto no art. 3º, inciso I, da Constituição Federal, de forma que quaisquer reformas tributárias em debate devem centrar-se nessas premissas. Assim, a partir de uma análise teórica da doutrina e da legislação, constatou-se que nas Propostas de Emenda à Constituição nº 45 e 110 de 2019, o legislador buscou primordialmente a simplificação do sistema de tributação de bens e serviços, sem, entretanto, apresentar resoluções eficientes para o combate à regressividade fiscal e a busca da justiça distributiva do sistema tributário. Somando a isso, quanto a implementação de impostos seletivos e a possibilidade de concessão de benefícios fiscais, em ambas PEC's são tímidas as proposições quanto a esses mecanismos que seriam capazes de atenuar a regressividade sobre bens e serviços essenciais a população. Desse modo, concluiu-se que nas propostas em tramitação não há efetiva preocupação com a justiça fiscal, de modo que somente simplificar o sistema de arrecadação da forma posta não irá resolver o problema em torno da má distribuição da carga fiscal entre os contribuintes. No entanto, aqueles que foram eleitos pela maioria da população devem priorizar o bem-estar da nação, mitigando as desigualdades sociais, notadamente o que se concerne a regressividade fiscal, sob pena de implementar-se um sistema tributário inconstitucional.

Palavras-chave: Reforma Tributária. Desigualdade Social. Regressividade Fiscal. Consumo. Justiça Fiscal.

ABSTRACT

The present study aims to make an analysis of the Proposal Constitutional Amendments 45/2019 and 110/2019, in order to analyze whether proposed measures mitigate the problems generated by fiscal regressive character in the taxation of consumption in the light of tax justice. To do that, in a first moment, there is a debate about the function of the tax and how it is related to the correction of social inequalities throughout the development of the State until the way we know it today. In this first part, we sought to understand, through a critical and analytical analysis, that the notion of tax initiates with the notion of freedom, which is why taxation, based on its distributive function, is a tool for correcting inequalities. social. In view of the data brought, it was found that in Brazil we have a National Tax System that gives more weight to indirect taxation (consumption) in relation to direct taxation (property and income), due to these characteristics, it burdens the population with lower incomes, as it has a complex system based on the poor distribution of the tax burden, and with a high fiscal regressive character in the taxation of consumption. From this perspective, based on the commitment to social justice and individual freedom, regressive character must be combated, since taxes are also a distributive function of taxation, the collection by the State must be done in a way that achieves the best of fiscal justice among taxpayers. To achieve that, the division of tax charges must be fair and based on the value of solidarity, a constitutional principle under article 3, item I, of the Federal Constitution, so that any tax reforms under discussion must focus on these premises. Thus, from a theoretical analysis of the doctrine and legislation, it was concluded that in the Proposals Constitutional Amendments 45 and 110 of 2019, the legislator intended primarily to simplify the system of taxation of goods and services, without, however, present efficient resolutions to combat tax regressive character and the search for distributive justice in the tax system. In addition, regarding the implementation of selective taxes and the possibility of granting tax benefits, in both Proposals, the propositions regarding these mechanisms that would be able to mitigate the regressive character on essential goods and services to the population are timid. Thus, it is understood that in the proposals being processed there is no worrying concern with tax justice, just simplifying the collection system in the manner put in place will not solve the problem around the poor distribution of the tax burden among taxpayers. However, those who were elected by most of the population must prioritize the nation's well-being, mitigating social inequalities, notably about fiscal regressive character, under penalty of implementing an unconstitutional tax system.

Keywords: Tax Reform. Social Inequality. Tax Regression. Consumption. Tax Justice.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO.....	12
2. TRIBUTAÇÃO COMO FORMA DE CORREÇÃO DAS DESIGUALDADES SOCIAIS	15
2.1. Sociedade, Estado e Tributação: papel social do tributo	15
2.2. Porque a liberdade depende dos impostos.....	22
2.3. Desigualdade social brasileira no contexto mundial	25
2.4. Tributação e Justiça Distributiva.....	30
3. REGRESSIVIDADE NA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO E OS IMPACTOS NA JUSTIÇA FISCAL.....	33
3.1. Tributos diretos e indiretos e suas possíveis bases econômicas	33
3.1.1. Tributação Direta	34
3.1.2. Tributação Indireta	35
3.1.3. Propriedade, Renda e Consumo.....	37
3.2. Como a tributação sobre o consumo provoca desigualdade social: o seu efeito regressivo	40
3.3. O combate à regressividade fiscal como objetivo de busca à justiça social.....	45
3.4. Aspectos gerais das Propostas de Emendas à Constituição nº 45/2019 e 110/2019	48
3.5. Tributação do consumo nas Propostas de Reforma Tributária (PEC nº 45/2019 e PEC nº 110/2019) sob a perspectiva da justiça fiscal	52
3.6. A devolução parcial do imposto recolhido por contribuintes de baixa renda na PEC nº 45/2019 e 110/2019 e Benefícios Fiscais da PEC nº 110/2010: seus impactos na justiça distributiva.....	56
CONCLUSÃO	62
REFERÊNCIAS	65

1 INTRODUÇÃO

A desigualdade social é um problema latente no Brasil, e isso ficou ainda mais evidente após o início da crise sanitária do COVID-19 que alastra todos os países mundo. Mais do que nunca, tornou-se claro a necessidade da implementação de medidas que atenuem o problema de desigualdade social, haja vista que nesses momentos os cidadãos que pouco têm, são os mais prejudicados.

Conforme será visto nos capítulos seguintes, o Brasil é um dos países mais desiguais do mundo¹ e o nosso sistema tributário em muito contribui para esse problema. Diante de um sistema tão complexo e apoiado na má distribuição da carga tributária, tem-se que o Brasil possui uma alta regressividade na tributação do consumo, o qual é o principal meio de arrecadação estatal atual, pois tributamos mais o consumo e muito menos a renda².

No entanto, consoante será visto, esse sistema de arrecadação financeiro prejudica aqueles que menos tem capacidade contributiva, principalmente considerando que maior parte da renda das famílias de pouco poder aquisitivo é destinada ao consumo.

Diante de um sistema tão complexo, em 2019, o Congresso Nacional apresentou duas propostas de emendas à constituição para que seja reformado o Sistema Tributário Nacional. Assim, temos em tramitação as PEC nº 45/2019 e PEC nº 110/2019 da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, respectivamente. No entanto, diante da necessidade de aprofundamento do combate às desigualdades sociais, principalmente no que tange a busca da justiça fiscal, a doutrina brasileira discute se há, em ambas propostas, a preocupação de instituição de mecanismos de mitigação da regressividade tributária e, assim, da desigualdade social.

As duas propostas buscam, primordialmente, a simplificação do sistema tributário a partir da implementação de um imposto único, nos moldes do IVA (imposto sobre valor agregado) já presente em outros diversos países. Desse modo, o presente trabalho busca, a partir de uma análise teórica, trazer a discussão sob os aspectos

¹ Para mais dados, ver capítulo 2. 2.3. “Desigualdade social brasileira no contexto mundial”.

² Ribeiro, Ricardo Lodi. Piketty e a Reforma Tributária Iguatária no Brasil. In: _____. Estudos de Direito Tributário: Volume 01 Tributação e Cidadania. Rio de Janeiro: Editora Multifoco, 2015. Pg. 12

constitucional e social do sistema tributário brasileiro se implementada uma das duas propostas em tramitação.

Para isso, o presente estudo propõe-se a responder: as medidas propostas nas PEC's nº 45/2019 e 110/2019 mitigam os problemas gerados pela regressividade fiscal na tributação do consumo à luz da justiça fiscal? Acredita-se, pois, que é de suma importância a temática, considerando que, se implementadas as medidas analisadas, essas impactaram diretamente a vida de todos os brasileiros.

Para responder à questão, o presente estudo foi realizado a partir de uma análise jurídico-sociológica de pesquisa de doutrina e legislação, a fim de verificar se as propostas em comento de fato realizam justiça fiscal. Além disso, ao explorar o tema proposto, buscou-se uma análise crítica e analítica sobre o sistema tributário atual e o que pode vir a ser com a simplificação dos impostos sobre bens e serviços, nos moldes propostos. Assim, classifica-se esta pesquisa como hipotético-dedutiva, usando como ferramentas de pesquisa o levantamento de dados e informações, bem como pesquisa bibliográfica e legislativa.

O presente trabalho, no primeiro capítulo, busca fazer uma análise da tributação como forma de correções de desigualdades sociais, para isso, será abordado a função dos tributos ao longo da história da sociedade e a partir das diferentes organizações estatais. Após, busca-se compreender a importância da instituição de impostos para uma sociedade com cidadãos livres dentro de uma escala social. Passa-se, então, à apresentação de dados sobre a desigualdade brasileira no âmbito mundial como forma de compreender a importância dos tributos na desigualdade social. Por fim, encerra-se explorando os aspectos da tributação como mecanismo distributivo, sob a perspectiva da justiça fiscal. Assim, analisa-se o direito tributário sob a lógica dos direitos humanos na tributação, em que os valores da justiça social serão base para a investigação da justiça fiscal.

No capítulo seguinte, a problemática centra-se no fenômeno da regressividade fiscal dos tributos sobre consumo e seus impactos na justiça fiscal. Primeiramente, busca-se compreender como funciona o mecanismo das bases econômicas de incidências dos tributos diretos e indiretos, examinando dados de como o sistema tributário brasileiro distribui sua carga tributária geral. Em seguida, o presente trabalho

analisa os efeitos da regressividade fiscal do consumo, buscando compreender a importância do seu combate para a mitigação da desigualdade social.

Ao fim, será examinado os aspectos gerais das Propostas de Emendas à Constituição nº 45/2019 e 110/2019, passando-se, então, a análise do conteúdo legislativo de ambas as propostas, para compreensão de como a instituição dos impostos sobre o consumo estão previstos pelo legislador e se a sua disposição está em consonância a justiça fiscal e o combate à regressividade fiscal.

Por último, será abordado a (não) concessão de benefícios fiscais e a instituição de mecanismos de transferências de renda para famílias mais pobres em ambas as propostas. Neste tópico, busca-se analisar se os legisladores das emendas se preocuparam com a implementação de mecanismos eficientes e efetivos no combate à regressividade e desigualdades atenuadas pelo sistema tributário.

2 TRIBUTAÇÃO COMO FORMA DE CORREÇÃO DAS DESIGUALDADES SOCIAIS

2.1 Sociedade, Estado e Tributação: função social do tributo

Para uma análise da função social do tributo na sociedade e perante a evolução do Estado é necessário, inicialmente, abordar os aspectos do desenvolvimento natural que envolvem a construção de uma comunidade que se estabelece em determinado território. Isto é, entender a função social do tributo perpassa necessariamente por compreender o grau de desenvolvimento social de um agrupamento de indivíduos, em que quanto mais complexa essa dinâmica, maior será o aperfeiçoamento das leis e da organização estatal.

O papel do tributo teve diferentes perspectivas em diferentes fases da história, a tributação surge como forma de arcar com os custos de determinada comunidade, cidade ou nação de um território. Desse modo, a tributação possui diferentes justificativas quando analisada em diferentes tempos.

Da mesma forma que a sociedade mudou, o Estado teve diversas características. Hoje, podemos dizer que sua estrutura ideal é a de Estado de Direito, instituído pela vontade de todos os seus integrantes, por meio de um pacto social, submetido a um ordenamento jurídico, com a finalidade de promover o bem de todos³. Entretanto, nem sempre tivemos essa estrutura estatal.

Assim, para compreender a função social do tributo da forma posta hoje, faz-se necessário entender essa conceituação perante a evolução da sociedade e do Estado. Conforme preconiza Paulo Caliendo⁴, do ponto de vista histórico, poderíamos dividir simplificadamente a história da tributação nas seguintes fases: i) estado antigo; ii) estado feudal; iii) estado patrimonial; iv) estado absoluto; v) estado de direito; e vi) estado democrático de direito.

Para compreender a função social do tributo durante o Estado Antigo, necessariamente deve-se compreender que nessa lógica social a sociedade antiga é

³ABRAHAM, Marcus. Curso de direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2018. pg. 21

⁴CALIENDO, Paulo. Curso de direito tributário. 2. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019. pg. 53-54

dominada pela ideia de ordem. O indivíduo não existe fora da sociedade. A tributação significava uma forma de manutenção da ordem natural, uma contribuição que cada indivíduo devia ao Estado em decorrência de um vínculo transcendente e não de uma obrigação legal ou patrimonial⁵. No entanto, os tributos não eram cobrados de toda a sociedade. Ao contrário, os cidadãos, livres, não se sujeitavam ao pagamento de tributos⁶.

Nessa lógica, principalmente quando analisados os modelos Gregos, Ateniense e Romano, o tributo surgia como forma de distinção entre aqueles que eram livres e os que viviam em servidão. Isto é, submetiam-se à tributação os povos vizinhos dominados na guerra; impunha-se a capitação (tributo cobrado per capita, típico de sistemas tributários primitivos) aos estrangeiros, aos imigrantes, aos forasteiros. Os cidadãos, por outro lado, eram livres de qualquer tributo, conquanto tivessem eles seus deveres cívicos, sinais, aliás, de sua liberdade⁷. Nessa perspectiva, o pagamento de tributos era visto como um sinal de submissão.

Após, no Estado Feudal, o contexto da tributação assume nova forma, em que essa se dava de forma mais descentralizada. Não eram todos os membros da sociedade que tinham que pagar impostos, como, por exemplo, a nobreza. Além disso, a tributação tinha o propósito de ampliar a riqueza do soberano, visto que quanto mais rico fosse o rei, mais próspero seria o reino⁸. Nessa época, a tributação era associada ao *status* do indivíduo.

Passando isso, surge a soberania fiscal centralizada, no Estado Patrimonial, o qual se consolidou no século XVI, em que, conforme explica Paulo Caliendo⁹, há o nascimento do pensamento contratualista com Hobbes, Locke e Rousseau que estabelecem a noção de contrato em oposição à ordem, como fundamento da sociedade moderna. Surge daí a concepção de “governo das leis” e que ninguém está acima das leis, nem mesmo o rei. O que, no direito tributário, tal ideia deu origem à noção de “nenhuma tributação sem representação” (*no taxation without representation*). As principais características desse Estado estão no surgimento do

⁵ CALIENDO, Paulo. Curso de direito tributário. 2. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019. pg. 54-55

⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 9. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2019. pg. 41

⁷ SCHOUERI, *Ibidem*. pg. 42

⁸ CALIENDO, *op. cit.*, pg. 55

⁹ CALIENDO, *op. cit.*, pg. 56

Estado-Nação e, com isso, a centralização do poder na autoridade do rei, no que a tributação tem como papel central arcar com os custos do rei e de seu patrimônio.

Nesse mesmo sentido preleciona Luís Eduardo Schoeuri, o qual mostra que o cumprimento de deveres da sociedade, como a própria contribuição tributária, assume um caráter contratual, sendo o juramento feudal um ato livre, os deveres ali assumidos têm, juridicamente, um caráter quase privado¹⁰. Desse modo, no Estado Patrimonial, o Estado tornou-se um forte agente econômico, o qual terá por sua característica o patrimonialismo financeiro.

No entanto, o Estado Patrimonial começa a dar lugar ao Estado Absolutista, em meados do século XVI, em o Estado era forte e interventor, não sendo os tributos um mero meio para a manutenção da soberania, mas também uma forma de gerir uma sociedade mais complexa e organizada. Aqui a centralização do poder encontra-se nas mãos do príncipe. Nesse período houve um forte aumento na tributação.

Thomas Hobbes¹¹, no *Leviatã*, declarou que sob a perspectiva contratualista teriam os homens estabelecidos restrições a sua liberdade em troca de sua própria preservação e de uma vida mais confortável, dando ao Estado o poder para tal. Isto é, o homem, de forma a se organizar numa sociedade civil renuncia parte da sua liberdade, a qual seria natural, por meio de um pacto social, cabendo ao Estado determinar e condicionar a vontade humana através das leis civis. Assim, para que o monarca consiga ser o garantidor das liberdades individuais é necessário que seu poder de coação seja forte, o que torna a tributação um forte mecanismo para tal.

E assim chegamos ao Estado de Direito, ou Estado Fiscal, o qual surge como inspiração do liberalismo. Nesse período, a população começa a questionar o papel do Estado, afirmando a necessidade de liberdade individual e limitação do poder do Estado, principalmente na economia.

Aqui, o tributo passa a ser visto como o preço da liberdade. Ou seja, é a tributação que permite ao Estado a satisfação de suas necessidades financeiras e ao

¹⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019. pg. 49

¹¹ HOBBS, Thomas. *Leviathan; or the matter, form and power of a commonwealth ecclesiastical and civil*. ed. Michael Oakeshott (ed.). Oxford: Basil Blackwell [s.d.], p. 109-113

cidadão liberdade de atuação econômica¹². A ideia contratualista se intensifica, de maneira que a burguesia agora demanda um Estado que irá garantir a propriedade privada de sua população, sendo essa sua principal função.

Ou seja, a tributação é a expressão da liberdade, mas a intervenção estatal deve ser mínima. No eixo central da sociedade liberal encontra-se o mercado, no qual os homens estabeleciam suas relações contratuais. Também na ideologia política expressa-se essa realidade individualista da sociedade burguesa porquanto o Estado também se considera fruto de um contrato, que pode ser desfeito¹³.

Desse modo, devido à legitimação constitucional da intervenção tributária, é possível ao Estado garantir a propriedade privada, a liberdade profissional e de indústria, assim como as demais liberdades que integram a atividade econômica privada¹⁴. A população tem ciência dos custos de sua liberdade, de maneira que o pagamento dos tributos são a garantia dessa.

No entanto, a sociedade começa a tomar formas mais complexas, de maneira que o papel do Estado começa a ser questionado novamente, porém em relação a necessidade de sua maior intervenção na organização social, haja vista que o povo começa a demandar pela mitigação das desigualdades sociais então latentes.

Logo, caberia ao Estado intervir nas relações sociais e econômicas para garantir à coletividade uma vida mais digna, considerando que o perfil individualista e minimalista do Estado Liberal não conseguiu tratar das desigualdades sociais, necessitando de um reexame das obrigações estatais.

Assim surge o Estado Democrático de Direito ou Estado Social, em que esse deixa de ser apenas o poder soberano, para, também, tornar-se o principal responsável pelo direito à vida, concretizado por meio dos direitos sociais¹⁵. Desse modo, não basta que o Estado apenas tenha prestações negativas, mas que também seja o agente garantidor, por meio de políticas públicas, da defesa e concretização de direitos individuais.

¹² ROCHA, Sergio André. Fundamentos do direito tributário brasileiro. Belo Horizonte, MG: Letramento; Casa do Direito; Direito Tributário e Financeiro, 2020. pg. 14

¹³ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 9. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019. pg. 53

¹⁴ ROCHA, *op. cit.* pg. 15

¹⁵ BERCOVICI, Gilberto. A Constituição e o papel do Estado no Domínio Econômico. Revista Acadêmica Brasileira de Direito Constitucional. n. 2, 2002. pg. 119

Nesse cenário, há uma drástica mudança entre essa forma de organização estatal com os modelos de Estado que até então já haviam existido. Pode-se afirmar, portanto, que a história da tributação se constitui em um movimento que se dirige da vassalagem à cidadania¹⁶.

No entanto, frisa-se que dentro desse Estado Democrático de Direito há mudanças da forma como a intervenção estatal se dá ao longo do tempo. Embora as necessidades coletivas tenham começado a se sobrepor sobre as necessidades individuais, nem sempre a organização socioeconômica da sociedade como conhecemos hoje era assim posta.

Na esteira evolutiva do Estado Moderno, pode-se dizer que a atividade financeira e tributária tem a seguinte evolução¹⁷: inicialmente, no Estado Liberal Clássico, do século XVIII ao início do século XX, o Estado era restrito ao poder de polícia, com poucos investimentos e gastos públicos e mínima intervenção, não necessitando de uma organização orçamentária ampla. Ocorre que, nesse modelo, as demandas dos trabalhadores e sociais da época não estavam sendo atendidas, urgindo a necessidade de maior intervenção estatal.

Após, entre a segunda década do século XX até a penúltima década, nasce o Estado de Bem-Estar Social, tendo como seu expoente Keynes. Nesse modelo, aumentam as despesas públicas e a função interventiva estatal se exacerba. Assim, o atendimento dos direitos sociais para toda a sociedade torna-se prioritário e universal, o que se aproxima mais fortemente ao modelo de Estado que conhecemos atualmente.

Contudo, a partir da última década do século XX, diante das diversas crises financeiras, o Estado passa por novas mudanças e, conforme será exposto, chega-se ao Estado Fiscal ou Orçamentário, ainda dentro de um Estado Democrático de Direito, em que as limitações orçamentárias são consideradas na realização dos deveres estatais e no atendimento dos direitos fundamentais e sociais, com uma preocupação constante com o equilíbrio fiscal entre receitas e despesas.

¹⁶ CALIENDO, Paulo. Curso de direito tributário. 2. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019. pg. 58

¹⁷ ABRAHAM, Marcus. Curso de direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2018. pg. 25

Concomitante a isso, temos uma sociedade massificada, muito mais complexa e sistematizada, a qual se dá em um ambiente globalizado, demandando, assim, uma harmonização entre os conflitos existentes. Dessa forma, o Estado atuará por meio de instituições públicas e sociais, de forma que a atividade financeira envolva a arrecadação, a gestão e aplicação desses recursos. Além disso, a tributação começa a ter caráter regulatório e extrafiscal, deslocando a atividade financeira para a busca do desenvolvimento econômico, por meio de redistribuição.

No Estado Democrático de Direito, como dito, a atuação estatal além de passar por diversos eventos históricos desestruturantes, como a Crise de 1929, Guerras Mundiais, Guerra-Fria e etc., excedeu-se na tributação e nos gastos públicos para atender à sua política intervencionista e provedora de incentivos fiscais, de subsídios, de ampliação do assistencialismo, da previdência e da seguridade social, entrando em uma grave crise financeira e orçamentária pelo crescimento descontrolado da dívida pública¹⁸. Logo, ocorreu a necessidade de, novamente, debater acerca da atuação estatal.

Diante disso, de maneira a equilibrar a crise fiscal e orçamentária, novamente muda-se a função da tributação, principalmente na diminuição do Estado pelas privatizações. Assim, buscar-se-á equilibrar a receita e as despesas públicas, sem deixar de investir em prestações públicas na área da saúde, educação, no fomento à livre iniciativa e desenvolvimento social, com a consequente busca pela redução de desigualdades.

Pode-se afirmar que, a partir do século XXI, nasce a busca pela justiça fiscal, pois a tributação ganha a função primordial no equilíbrio entre a promoção dos interesses individuais com a da coletividade. Ou seja, um equilíbrio entre o Estado Liberal Clássico e o Estado de Bem-Estar Social, pois o papel dos tributos está relacionado com o desenvolvimento da sociedade, não sendo a tributação um mero ato confiscatório do Estado em relação aos indivíduos.

Para isso, começa-se a propor, no lugar da atuação direta do Estado, a criação de agências reguladoras que ofereçam maior espaço à iniciativa privada, por

¹⁸ ABRAHAM, Marcus. Curso de direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2018. pg. 41-42

exemplo, a previdência privada surge como alternativa à oficial. Obras públicas se fazem por meio de parcerias público-privadas, organizações não governamentais prestam a assistência social negada pelo Estado. Em síntese: a sociedade já não mais espera somente da atuação estatal¹⁹. Isto é, o público e o privado se misturam no fornecimento de serviços à sociedade.

Como ensina Gilberto Bercovici²⁰:

O objetivo primordial do Estado Social, assim, torna-se a busca da igualdade, com a garantia da liberdade. O Estado não se limita mais a promover a igualdade formal, a igualdade jurídica. A igualdade procurada é a igualdade material, não mais perante a lei, mas através da lei.

Ante o exposto, fica demonstrado que a sociedade, o Estado e a Tributação possuíram, ao longo dos séculos, diversas feições, de maneira que as diferentes características da sociedade são as indutoras de novas formas de organização estatal o que, conseqüentemente, leva a novos olhares sobre a função dos tributos na sociedade.

No Brasil, a Constituição Federal de 1988, consagrou em seu art.3º, inciso I, que os objetivos da República Federativa constituíram, dentre outras, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária²¹. Logo, tendo o constituinte concedido à União, Estados, Distrito Federal e Municípios a instituição de tributos²², estes devem buscar a realização da justiça fiscal por meio do equilíbrio entre os direitos dos cidadãos e os interesses do Estado.

Portanto, a partir dos valores e princípios postos na Constituição brasileira, principalmente no que tange à uma sociedade livre, justa e solidária, busca-se, na presente pesquisa, observar e entender que a função social dos tributos hoje apresenta-se como uma forma de promoção do desenvolvimento de uma nação, principalmente como forma de mitigação de desigualdades sociais.

¹⁹SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 9. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019. pg. 62

²⁰BERCOVICI, Gilberto. A Constituição e o papel do Estado no Domínio Econômico. Revista Acadêmica Brasileira de Direito Constitucional. n. 2, 2002. Pg. 120

²¹ Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - Construir uma sociedade livre, justa e solidária;

Constituição da República Federativa do Brasil, de 05.10.1988. Brasília, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.

²² Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos [...]. Constituição da República Federativa do Brasil, de 05.10.1988. Brasília, 1988.

2.2 Porque a liberdade depende dos impostos

No Estado Democrático de Direito posto atualmente a liberdade aparece como característica intrínseca à conquista de direitos e seu exercício. Isto é, não há como falar em liberdade individual sem que seja possível alcançá-la diante de tantas desigualdades sociais. Assim, o agigantamento do Estado após o Estado Liberal Clássico se justifica justamente porque, por si só, o mercado não seria capaz de mitigar as desigualdades sociais entre aqueles que não tiveram a mesma oportunidade ou “ponto de partida”.

Desse modo, entender o papel dos tributos como uma forma de correção das desigualdades sociais é o mesmo que dizer que as relações entre liberdade e tributo no Estado de Direito são de absoluta essencialidade, ou seja, a própria noção de tributo se inicia pela noção de liberdade²³.

Defender a liberdade, portanto, não significa defender o fim do Estado e da tributação, pois o próprio tributo é o preço da liberdade. Como defende Marcus Abraham²⁴:

no contexto brasileiro atual, identificamos no texto da Constituição Federal de 1988 um hibridismo em seu perfil, que gera uma constante tensão entre os valores sociais e os liberais, e que influenciam sobremaneira a forma de atuação do Estado, o que é perceptível pelas disposições que tratam das finanças públicas.

Logo, a organização de uma comunidade próspera requer que os seus cidadãos encarem os impostos além de um simples sacrifício e que o Estado não os veja como mero poder²⁵. Trata-se, em verdade, de um pacto social em que as partes concordam que o suporte de todas as atividades públicas depende da coleta de tributos (ônus).

No entanto, tanto a ideia de liberdade como a de tributação devem ser vistas e postas a discussão para entender seus limites e conceituação. Isto é, não é porque a tributação se justifica como um dever ao exercício da cidadania, inseparável do ser

²³ TORRES, Sílvia Faber. O Princípio da Subsidiariedade no Direito Público Contemporâneo. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 272-273.

²⁴ ABRAHAM, Marcus. Curso de direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2018. Pg. 33

²⁵ NABAIS, José Casalta. O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Almedina: Coimbra, 1998. p. 185.

cidadão, que esse dever pode ser visto como um instrumento de maximização da tributação, numa espécie de *in dubio pro fisco*²⁶.

Nesse mesmo sentido salienta Arthur Maria Ferreira Neto²⁷:

[...] a adequada compreensão das razões que justificam as variadas formas de tributação dentro de um sistema constitucional envolve obrigatoriamente, como questão propedêutica, a definição da natureza e das funções do Estado. Isso porque somente é possível identificar a abrangência do campo de atuação de uma determinada espécie tributária a partir do momento em que o papel do Estado esteja bem delimitado.

E, ainda, dentro da compreensão da ideia de liberdade e sua interpretação também há controvérsias, pois, conforme Dworkin²⁸:

[...] a liberdade, como a igualdade, é um conceito interpretativo: todos os políticos prometem respeitá-la, mas discordam acerca do que ela é. Alguns dizem que a tributação destrói a liberdade que tanto prezamos; outros afirmam que ela torna livre um número maior de pessoas. Somos tentados a dizer: uma vez que as pessoas se referem a tantas coisas diferentes quando falam sobre liberdade, devemos parar de usar esse termo e, em vez disso, simplesmente discutir sobre qual seria o melhor governo. [...] Qualquer que seja a linguagem usada, estaremos nos perguntando qual é a melhor compreensão da liberdade. Por isso, devemos tratar a liberdade como um conceito interpretativo e considerar legítimas as nossas discordâncias sobre ela.

Além disso, não só há controvérsias no tocante a interpretação de liberdade e a justificativa sobre as formas de tributação, como também, a própria noção do dever de contribuição ao fisco diversas vezes se esvazia.

Isso porque, as ineficiências do Estado e a corrupção pesam na impressão da sociedade de que suas contribuições aos cofres públicos não são destinadas à coisa alguma ou são aproveitadas de forma indevida²⁹. Porém, este trabalho ampara-se na ideia de que a tributação brasileira se justifica dentro de um sistema constitucional que visa a realização da justiça fiscal por meio do balanceamento entre os direitos do cidadão e os interesses do Estado, assim, devendo esse corrigir as desigualdades sociais existentes, não podendo as ineficiências estatais e a corrupção justificarem a quebra dessa lógica.

²⁶ ROCHA, Sergio André. Fundamentos do direito tributário brasileiro. Belo Horizonte, MG: Letramento; Casa do Direito; Direito Tributário e Financeiro, 2020. pg. 27-28

²⁷ NETO, Arthur Maria. FERREIRA Natureza Jurídica das Contribuições na Constituição de 1988. São Paulo: Editora, MP 2006. p. 17

²⁸ DWORKIN, Ronald. A Raposa e o Porco-Espinho: Justiça e Valor. Tradução Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2014. p. 557.

²⁹ ROCHA, *op. cit.* pg. 62.

Dentro da lógica do Estado Democrático de Direito brasileiro, os direitos possuem deveres que lhes são correspondentes e, tendo o Estado a função de oferecer à sociedade diversos bens e serviços, este precisa de uma fonte de financiamento³⁰. Desse modo, percebe-se claramente, principalmente quando se trata sobre os direitos básicos, que os direitos são bens públicos: serviços sociais, pagos pelo contribuinte e administrados pelo governo, cujo objetivo é aperfeiçoar o bem-estar coletivo e individual³¹.

No Brasil, o desenvolvimento é a condição primordial para a realização do bem-estar social. E o Estado, através de um planejamento, será o promotor desse desenvolvimento, no que a eliminação de desigualdades é a síntese dos objetivos históricos nacionais. O desenvolvimentismo brasileiro impõe ao Estado a tarefa de coordenar, dinamizar e reorientar as transformações econômicas e sociais da nossa nação. Ainda, sendo o planejamento estatal a expressão da ideologia constitucional adotada, não existe planejamento “neutro”, pois trata-se de escolhas guiadas por valores políticos e ideológicos³², o quais encontram-se consagrados na Constituição Federal de 1988³³.

Portanto, a razão pela qual a liberdade depende dos impostos está intrinsecamente ligada à noção de tributação como forma de correção das desigualdades sociais. E, combater essa é ser compatível com a ideia de liberdade individual e a livre iniciativa desde que harmonizadas com a justiça social através de uma tributação capaz de promover (re)distribuição de riquezas³⁴.

Ainda, a promoção do bem-estar social por meio de direitos como assistência médica, alimentação, emprego ou combinações dessas, ou até mesmo, por uma forma de tributação que respeite a capacidade contributiva das pessoas, “são um

³⁰ ABRAHAM, Marcus. Curso de direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2018. Pg. 62.

³¹HOLMES, Stephen. O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos / Stephen Holmes e Cass R. Sunstein; Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. - São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2019. pg. 35.

³²BERCOVICI, Gilberto. A Constituição e o papel do Estado no Domínio Econômico. Revista Acadêmica Brasileira de Direito Constitucional. n. 2, 2002. Pg. 121-124.

³³ Vide arts. 1º, 3º e 170 da Constituição Federal de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.

³⁴ Ribeiro, Ricardo Lodi. Desigualdade e Tributação na Era da austeridade seletiva. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. pg. 167.

entre muitos meios pelos quais os menos favorecidos podem ser levados a sentir que também eles fazem parte de um empreendimento nacional comum³⁵.

Desse ponto de partida, e conforme será analisado no tópico posterior, a desigualdade brasileira no contexto mundial, revela a necessidade de uma Reforma Tributária que seja condizente com a lógica exposta, pois “não há nenhuma dúvida de que a liberdade é um valor estruturante do Sistema Tributário Nacional”³⁶. No entanto, no Brasil, o sistema tributário é muito complexo, considerado muitas vezes injusto e desestimulador à livre-iniciativa e ao empreendedorismo.

Assim, é dever do Estado brasileiro estabelecer mecanismos eficientes para uma boa relação entre a promoção e garantia de direitos fundamentais e individuais, com a proteção de sua liberdade de trabalho, propriedade e dignidade, com as regras e princípios que nortearam a função arrecadatória estatal³⁷. Em que esse Sistema deve seguir seu objetivo central e possuir uma arrecadação equitativa e justa.

2.3 Desigualdade social brasileira no contexto mundial

Após compreender a função dos tributos na organização estatal e porque estes são importantes para o desenvolvimento de uma sociedade livre e próspera, passa-se a análise da desigualdade brasileira no contexto mundial. Neste capítulo, será apresentado o panorama da desigualdade social no Brasil para uma melhor compreensão, nos próximos capítulos, de como a tributação regressiva sobre o consumo tornou-se um agravante na má distribuição de renda na sociedade brasileira.

Há diversos estudos que mostram que o Brasil possui uma sociedade desigual, e que a maior concentração de renda se encontra no topo da sociedade. Isto é, os 1% da população concentrariam maior capacidade econômica que os 99% restantes.

³⁵ HOLMES, Stephen. O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos / Stephen Holmes e Cass R. Sunstein; 2019. pg. 167.

³⁶ ROCHA, Sergio André. Fundamentos do direito tributário brasileiro. 2020. pg. 78-79.

³⁷ ABRAHAM, Marcus. Curso de direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2018. Pg.

O Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD) apresentou um relatório sobre as desigualdades de desenvolvimento humano no século XXI³⁸. Neste estudo, o Brasil aparece como sétimo país mais desigual do mundo e o segundo com maior concentração de renda entre os 1% mais ricos. Assim, segundo o estudo, os 1% mais ricos concentram 28,3% da renda nacional, enquanto os 10% mais ricos detêm 41,9% dessa renda e, por fim, na base da pirâmide, os 40% mais pobres concentram apenas 10% da renda total brasileira.

Passados três anos deste estudo, dados mais recentes mostram que essa desigualdade só tem se acentuado. Conforme relatório divulgado pela revista *Forbes*³⁹, o Brasil ganhou 10 novos bilionários no *ranking* de 2021. Em contrapartida, quando analisada a renda da maior parte da população brasileira os resultados são inversamente desproporcionais.

Muito devido à crise da COVID-19, conforme estudo realizado pela Fundação Getúlio Vargas (FGV), o número de brasileiros que vivem na pobreza quase triplicou em seis meses. O número de pobres, no Brasil, saltou de 9,5 milhões em agosto de 2020 para mais de 27 milhões em fevereiro de 2021⁴⁰. Nesse contexto, vemos a desigualdade ser acentuada ainda mais devido à crise sanitária que assola o mundo, no que um país como o Brasil, em que a desigualdade social já era um problema latente, fica ainda pior.

Atualmente, a fome atinge 19 milhões de brasileiros, o equivalente a 9% da população, e os níveis de insegurança alimentar estão aumentando nos domicílios brasileiros. Segundo a pesquisa conduzida pela Rede Penssan⁴¹, a Insegurança Alimentar e a fome no Brasil retornaram aos patamares próximos aos de 2004. Assim,

³⁸ PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO (PNUD). Relatório do Desenvolvimento Humano 2019. Disponível em: <http://hdr.undp.org/sites/default/files/hdr_2019_pt.pdf>. Acesso em: 10 abr. 2021.

³⁹ CALAIS, Beatriz. Forbes. Brasil tem 10 novos bilionários no ranking de 2021. 10 abr 2021. Disponível em: <<https://forbes.com.br/forbes-money/2021/04/brasil-tem-10-novos-bilionarios-no-ranking-de-2021/>>. Acesso em: 10 abr. 2021.

⁴⁰ JORNAL NACIONAL. Número de brasileiros que vivem na pobreza quase triplicou em seis meses, diz FGV. 05 abr. 2021. Disponível em: <<https://g1.globo.com/jornal-nacional/noticia/2021/04/05/numero-de-brasileiros-que-vivem-na-pobreza-quase-triplicou-em-seis-meses-diz-fgv.ghtml>>. Acesso em: 10 abr. 2021.

⁴¹ VIGISAN. INQUÉRITO NACIONAL SOBRE INSEGURANÇA ALIMENTAR NO CONTEXTO DA PANDEMIA DA COVID-19 NO BRASIL. Insegurança Alimentar e Covid-19 no Brasil. Rede Penssan. 2021. Disponível em: <http://olheparaafome.com.br/VIGISAN_Inseguranca_alimentar.pdf>. Acesso em: 10 abr. 2021

a ocorrência da fome nos domicílios brasileiros teve um aumento de 27,6% entre 2018 e 2020.

Além disso, também mostra pesquisa publicada pelo IBGE em 2019⁴², em que foram analisados os resultados dos Orçamentos Familiares dos anos de 2017 a 2018 da sociedade brasileira, que a concentração de renda por classes é extremamente desigual.

Conforme tabela abaixo, as famílias com rendimentos em torno de R\$1.908,00, o que na época equivaleria a dois salários-mínimos, representavam 23,9% da população, ou seja, cerca de 44,8 milhões de pessoas, em que a média mensal global de contribuição deste grupo é de 5,5% sobre os valores registrados, indicando, desse modo, a baixa apropriação dos rendimentos por essas famílias.

Já quando analisada a renda das famílias com receitas acima de R\$23.850,00 (valor equivalente a mais de 25 salários-mínimos da época), ou seja, 2,7% das famílias brasileiras “este grupo contribui com R\$ 1.080,26 para média global de R\$ 5.426,70. Dessa forma este grupo se apropria de quase $\frac{1}{5}$ de todos os valores recebidos pelas famílias brasileiras (mais especificamente 19,9%)”.

⁴²INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). Pesquisa de orçamentos familiares 2017-2018: primeiros resultados. Rio de Janeiro: IBGE, 2019. pg. 58. Disponível em: <<https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101670.pdf>>. Acesso em: 10 abr. 2021.

Tabela - Rendimento total e variação patrimonial médio mensal familiar acumulado, por classes de rendimento total e variação patrimonial mensal familiar, segundo a situação do domicílio e as Grandes Regiões - período 2017- 2018.

Situação do domicílio e Grandes Regiões	Rendimento total e variação patrimonial médio mensal familiar acumulado							
	Total	Classes de rendimento total e variação patrimonial mensal familiar						
		Até R\$ 1 908 (1)	Mais de R\$ 1 908 a R\$ 2 862	Mais de R\$ 2 862 a R\$ 5 724	Mais de R\$ 5 724 a R\$ 9 540	Mais de R\$ 9 540 a R\$ 14 310	Mais de R\$ 14 310 a R\$ 23 850	Mais de R\$ 23 850
Valores acumulados (R\$)								
Total	5 426,70	297,18	737,62	1 958,71	2 942,66	3 654,11	4 346,44	5 426,70
Urbana	5 806,24	265,93	688,60	1 959,41	3 034,63	3 826,54	4 600,42	5 806,24
Rural	3 050,49	492,81	1 044,53	1 954,37	2 366,89	2 574,60	2 756,29	3 050,49
Norte	3 647,70	456,18	932,97	1 917,51	2 537,62	2 880,09	3 265,60	3 647,70
Nordeste	3 557,98	464,37	981,24	1 923,25	2 461,95	2 815,51	3 164,73	3 557,98
Sudeste	6 391,29	219,56	633,50	1 982,31	3 150,92	4 047,36	4 884,55	6 391,29
Sul	5 995,55	193,48	577,71	1 970,78	3 325,07	4 267,48	5 070,26	5 995,55
Centro-Oeste	6 772,86	232,99	645,17	1 958,94	2 995,02	3 746,41	4 836,74	6 772,86
Percentual acumulado das famílias (%)								
Total	100,0	23,9	42,5	73,0	87,0	93,4	97,3	100,0
Urbana	100,0	20,9	38,7	70,3	85,5	92,6	97,0	100,0
Rural	100,0	42,5	66,2	90,2	96,3	98,2	99,3	100,0
Norte	100,0	39,1	59,5	85,0	93,8	96,8	99,0	100,0
Nordeste	100,0	39,4	61,6	86,0	93,6	96,8	98,9	100,0
Sudeste	100,0	16,4	33,8	67,1	83,6	91,7	96,4	100,0
Sul	100,0	14,8	30,8	65,1	84,3	92,8	97,4	100,0
Centro-Oeste	100,0	17,6	34,9	67,6	82,3	89,1	95,4	100,0

Fonte: IBGE, Diretoria de Pesquisas, Coordenação de Trabalho e Rendimento, Pesquisa de Orçamentos Familiares 2017-2018.

(1) Inclusive sem rendimento.

Fonte: IBGE (2019).

Diante desse cenário, não é sem razão que o Brasil se encontra na 79ª posição em nível de desenvolvimento humano⁴³ e em segundo lugar quando trata-se em concentração de renda no topo⁴⁴. A má distribuição de renda é um problema brasileiro real e urgente, em que “o objetivo de redução de desigualdades deve ser perseguido

⁴³ PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO (PNUD). Relatório do Desenvolvimento Humano 2019. Disponível em: <http://hdr.undp.org/sites/default/files/hdr_2019_pt.pdf>. Acesso em: 10 abr. 2021.

⁴⁴ CANZIAN, Fernando; MENA, Fernanda. Super-ricos no Brasil lideram concentração de renda global. Folha de São Paulo, 19 ago. 2019. Disponível em: <<https://temas.folha.uol.com.br/desigualdade-global/brasil/super-ricos-no-brasil-lideram-concentracao-de-renda-global.shtml>>. Acesso em: 10 abr. 2021.

por todos os meios à disposição do Estado, inclusive e especialmente por todos os elementos da sua atividade financeira, sendo a tributação um destes elementos⁴⁵.”

Por outro lado, importante frisar que o cenário brasileiro em muito já melhorou, muito devido às diversas políticas públicas voltadas aos mais pobres, como o Programa do Bolsa Família e devido à facilidade de acesso que há atualmente à bens e serviços que antigamente, nas gerações anteriores, não se via. Em complemento a isso, a globalização é um forte fator da evolução da igualdade entre nações no mundo, a qual tornou possível retirar centenas de pessoas da pobreza absoluta, como se vê notadamente nos países asiáticos. Entretanto, este mesmo mecanismo pode contribuir para o aumento de desigualdades no cenário interno das nações com a concentração dos resultados do desenvolvimento nas mãos das poucas pessoas do topo⁴⁶.

Neste trabalho busca-se, portanto, analisar a regressividade fiscal da tributação no consumo como um dos fatores que vêm contribuindo com as desigualdades sociais no Brasil, pois como afirma Oscar Vilhena Vieira, [a desigualdade] “não é um acidente na história de uma sociedade, mas sim fruto de deliberadas escolhas políticas e institucionais⁴⁷”. Embora o Estado Democrático de Direito seja uma forma de organização social que muito tem permitido à sociedade viver a liberdade e a democracia, este não conseguiu eliminar, ou reduzir de forma satisfatória, as desigualdades sociais.

Um sistema tributário em que escolha tributar mais pelo consumo do que a renda, por exemplo, envolve decisões políticas, e estas trazem sérias consequências sociais, as quais devem ser objeto de estudo⁴⁸. Logo, conforme será visto, a busca por um sistema tributário menos regressivo, reduzindo-se a tributação sobre o consumo, é imprescindível para a mitigação das desigualdades sociais.

⁴⁵ SILVEIRA, Alexandre Coutinho de. O direito financeiro e a redução das desigualdades. 1. ed. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2020. pg. 6

⁴⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Desigualdade e Tributação na Era da austeridade seletiva. 2019. pg. 54

⁴⁷ VIEIRA, Oscar Vilhena. A naturalização da desigualdade. Opinião - Folha de São Paulo, 30 de set. 2017.

⁴⁸ SILVEIRA, Alexandre Coutinho de. O direito financeiro e a redução das desigualdades. 2020. pg. 73

2.4 Tributação e Justiça Distributiva

Ter o melhor conceito de justiça como princípio norteador para escolhas políticas e econômicas é bastante controverso, pois dentro desse conceito pode-se ter diferentes percepções de o que seria mais ou menos justo. No entanto, consoante afirma John Rawls, para chegar-se à melhor concepção de justiça, as instituições devem fomentar a virtude da justiça e desencorajar aquilo que não é compatível com tal concepção. O que, por sua vez, dependerá de se saber qual variante tem maiores chances de trazer os melhores resultados na prática⁴⁹.

Além disso, no ordenamento jurídico de uma sociedade, os valores jurídicos são juízos abstratos, os quais representam um estado ideal de justiça a ser atingido⁵⁰. Neste trabalho, considera-se a tributação como uma ferramenta a ser usada pelas instituições visando à justiça fiscal ao instituir tributos e sua forma de arrecadação, pois, como aduz Piketty⁵¹, “o imposto não é nem bom nem ruim em si: tudo depende da maneira como ele é arrecadado e do que se faz com ele”. Melhor dizendo, partir-se-á da função da justiça distributiva para a compreensão da tributação e seu funcionamento no ordenamento jurídico.

À vista disso, entende-se que a finalidade dos tributos e normas do Sistema Tributário não é somente aumentar a receita do Estado, mas sim corrigir, gradual e continuamente, a distribuição de riqueza e impedir concentrações de poder que prejudiquem o valor equitativo da liberdade política e da igualdade equitativa de oportunidades entre as pessoas de uma determinada sociedade⁵². Isto é, o princípio da justiça distributiva envolve justamente a resolução do problema de como fazer a melhor alocação dos recursos recebidos pelo Estado, em vista de um critério de justificação racional que se baseia em qualidades concretas⁵³.

⁴⁹ RAWLS, John. Uma teoria da Justiça: tradução de Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2000. pg. 289/302.

⁵⁰ ABRAHAM, Marcus. Curso de direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro : Forense, 2018. pg. 102

⁵¹ PIKETTY, Thomas. O capital no século XXI: tradução Monica Baugmgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. pg. 469

⁵² RAWLS, John. Uma Teoria da Justiça. Tradução Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2008. p. 345-346.

⁵³ FERREIRA NETO, Arthur. Fundamentos materiais da tributação: comutação, restauração, distribuição, reconhecimento e participação. In: ÁVILA, Humberto (Org.). Fundamentos do Direito Tributário. São Paulo: Marcial Pons, 2012. p. 161-162.

A Constituição Federal de 1988 será, dessa maneira, a ferramenta que irá ditar os limites da justiça tributária, no que o Sistema Tributário Nacional, irá dispor acerca das melhores formas de arrecadação e alocação dos recursos. Tal concepção caracteriza-se por uma teoria contratualista, em que os princípios fundamentais de justiça estão previamente pactuados. Portanto, a justiça tributária para ser atingida deve estar presente no sistema tributário em que as normas de Direito Tributário visam a proteção do contribuinte, de forma que este tenha garantido a sua dignidade em equilíbrio com as necessidades do Estado⁵⁴.

Para uma tributação que visa a justiça distributiva é necessário um sistema e instituições bem-organizadas, nesse sentido já afirma Rawls⁵⁵:

O sistema social deve ser estruturado de modo que a distribuição resultante seja justa, independentemente do que venha a acontecer. Para se atingir esse objetivo, é necessário situar o processo econômico e social dentro de um contexto de instituições políticas e jurídicas adequadas. Sem uma organização apropriada dessas instituições básicas, o resultado do processo distributivo não será justo.

Para atingir este propósito, então, é crucial que o direito tributário tenha um olhar atento à capacidade contributiva e econômica dos contribuintes, de modo que quem tem menos capacidade deve ser tratado de maneira diferente de quem tem mais. Nesse sentido, a tributação a partir de sua função distributiva baseia-se na ideia de divisão justa do ônus fiscal sendo, por exemplo, a progressividade da tributação um meio para atingir tal objetivo⁵⁶. Juntamente a isso, destaca-se a importância da ideia de solidariedade como valor intrínseco ao direito, a qual é fundamental para a formação da concepção de justiça distributiva.

Ao encontro disso, afirma Sérgio André “vale dizer, em que os dois valores máximos dos modelos puros do Estado (de Direito = liberdade e Social = solidariedade) devem necessariamente ser compostos, pois a justiça (que está entre eles) resultará no seu balanceamento”⁵⁷. Sendo o tributo um dever fundamental estabelecido pela Constituição, a ideia de solidariedade ganha ainda mais importância

⁵⁴ ABRAHAM, Marcus. Curso de direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2018. Pg.126.

⁵⁵ RAWLS, John. Uma teoria da Justiça: tradução de Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2000. pg. 303.

⁵⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Desigualdade e Tributação na Era da austeridade seletiva. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. Pg. 168.

⁵⁷ ROCHA, Sergio André. Fundamentos do direito tributário brasileiro. Belo Horizonte, MG: Letramento; Casa do Direito; Direito Tributário e Financeiro, 2020. pg.90

no direito tributário, justamente por fundamentar-se na dimensão do dever⁵⁸. O Direito Tributário é um ramo jurídico orientado por valores, de forma que não é só a relação do cidadão e o Estado é afetado por este, mas também a relação entre os cidadãos uns com os outros⁵⁹.

Diante disso, o direito tributário moderno esbarra na discussão dos direitos humanos na tributação, em que os valores da justiça social serão base para a investigação da justiça fiscal. E este, agora, preocupa-se com a forma mais equitativa de arrecadação e os mecanismos de gestão do erário público, em que as medidas devem ser direcionadas à moralidade, transparência, eficiência e responsabilidade, a fim de observar e harmonizar os interesses individuais com o de toda coletividade⁶⁰.

A função distributiva da tributação, portanto, trata-se da concepção de que a arrecadação dos tributos pelo Estado deve ser feita da forma que melhor alcança a justiça fiscal entre os contribuintes, de maneira que a capacidade contributiva e econômica seja levada em consideração pelo fisco, até mesmo quando se trata de tributos sobre o consumo, conforme será abordado no próximo capítulo.

Portanto, é fundamental que o sistema tributário se pautar pelos três valores: liberdade, justiça e solidariedade⁶¹, perseguindo, assim, os objetivos da República brasileira. É sobre tais valores que uma reforma tributária ideal deve se basear, o que, caso não ocorra, o debate sobre a redução de desigualdades sociais e o papel do Estado se esvazia. O direito tributário não é um fim em si mesmo, mas sim um instrumento que pode e deve ser usado para correção de distorções que um sistema altamente regressivo gera.

⁵⁸ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. II. p. 181-182.

⁵⁹ TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 15.

⁶⁰ ABRAHAM, Marcus. Curso de direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2018. pg. 26-27

⁶¹ ROCHA, Sergio André. Fundamentos do direito tributário brasileiro. Belo Horizonte, MG: Letramento; Casa do Direito; Direito Tributário e Financeiro, 2020. pg. 71

3 REGRESSIVIDADE NA TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO E OS IMPACTOS NA JUSTIÇA FISCAL

3.1 Tributos diretos e indiretos e suas possíveis bases econômicas

No Estado Democrático de Direito a obrigação tributária é vinculada às leis, e esta obrigação se dá de forma pessoal. Isto é, sob o aspecto subjetivo das obrigações tributárias sempre terá estabelecido os sujeitos da relação, sendo o sujeito ativo o Estado (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) ou suas delegações autorizadas por lei, representada pela Fazenda Pública; e o sujeito passivo será pessoa física ou jurídica, representado pelo contribuinte, responsável ou substituto tributário, que se organizará em relações fiscais de solidariedade, subsidiariedade, sucessão ou transferências a terceiros.

Ao investigar quais seriam as bases econômicas que atingem os tributos diretos e indiretos procura-se, diferentemente de uma análise jurídica, saber quem será o contribuinte de fato. Isto é, na análise jurídica, a lei irá dispor quem será o sujeito passivo da obrigação tributária. Por outro lado, sob o ângulo da análise econômica demonstra-se quem de fato arca com o ônus tributário.

Conforme preleciona Leandro Paulsen⁶²:

O contribuinte de direito é aquele colocado por lei como obrigado em nome próprio a efetuar o pagamento do tributo em razão de praticar um fato gerador, forte no seu dever de pagar tributos e de, assim, contribuir para as despesas públicas. Já o contribuinte de fato é o adquirente ou consumidor que, ao pagar pela compra de uma mercadoria ou serviço, suporta, no valor da operação, a carga tributária relativa ao tributo incidente sobre ela.

Desse modo, ao tratar da tributação sobre o consumo e sua regressividade é importante compreender que, por mais que a tributação sobre o consumo se dê de forma indireta, ou seja, embora a legislação indique que o sujeito passivo da obrigação tributária é um vendedor ou um prestador de serviço, se sabe que em verdade o ônus tributário recairá sobre o consumidor, aquele que adquire um produto, bem ou serviço. Desse modo, o sujeito passivo, aqui, repassa sua obrigação tributária a terceiros.

⁶² PAULSEN, Leandro Curso de direito tributário completo. – 11. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

A análise econômica, portanto, quer saber “quem paga a conta”, uma vez que se reconhece o efeito alocativo da tributação. De forma que a incidência econômica não coincide com a jurídica. Consoante bem exemplifica Shoueri⁶³:

um imposto por alíquota específica sobre vendas, ter-se-ia, do ponto de vista jurídico, uma incidência, sobre o vendedor, de um valor fixo para cada unidade vendida. Ou seja: juridicamente, o comprador é irrelevante, visto que a obrigação [tributária] é do vendedor. Do ponto de vista econômico, o raciocínio é diferente.

Isto é, do ponto de vista econômico, a incidência tributária recairá sobre o consumidor, pois o vendedor repassará o preço do tributo ao consumidor final.

É nessa lógica que o presente trabalho se debruça, pois se a incidência econômica dos tributos sobre o consumo é repassada ao consumidor final e se a tributação sobre o consumo, no Brasil, se dá de forma regressiva, a tributação sobre o consumo tem impactos negativos sob a perspectiva da justiça fiscal - mais adiante será melhor discutido sobre.

No entanto, há diferentes maneiras das bases econômicas da tributação incidir sobre os contribuintes, seja de fato ou de direito. E isso depende também da forma como a tributação se dá, seja direta ou indiretamente, consoante tópicos seguintes.

3.1.1 Tributação Direta

Na tributação direta, dado seu caráter pessoal, o contribuinte de fato e de direito não se confundem, ou seja, nesse caso a taxação recairá sobre a renda, patrimônio ou bem de maneira direta ao (sujeito passivo) contribuinte responsável pelo recolhimento do tributo definido pelo legislador, não podendo esse ônus ser repassado a terceiros.

Já afirma Paulsen⁶⁴:

Os tributos que implicam carga tributária a ser suportada pelo contribuinte de direito, assim entendido aquele que por lei é colocado no polo passivo da relação jurídico-tributária enquanto devedor, são denominados tributos diretos.

⁶³ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 9. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019. pg. 105-108

⁶⁴ PAULSEN, Leandro Curso de direito tributário completo. – 11. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

Além disso, na tributação direta levará em conta a capacidade econômica do contribuinte, haja vista que a tributação terá como base de cálculo sua renda, propriedade ou bem. No Brasil, pode-se dizer que os principais exemplos de tributos diretos são: Imposto de Renda, IPTU e IPVA. No entanto, existem outros tributos e outras espécies tributárias que também incidirão diretamente sobre a renda ou patrimônio do contribuinte.

Os tributos diretos são de mais fácil visualização pelo contribuinte sobre o quanto ele está de fato contribuindo ao fisco. Assim, estes são os que mais contribuem na manutenção ao princípio da capacidade contributiva e garantem a progressividade na tributação. Por exemplo, o imposto de renda terá como base a renda auferida pelo trabalhador. O IPTU terá como base de cálculo um percentual cobrado que irá variar de acordo com a localização, valor e tamanho do imóvel. E o IPVA, terá as alíquotas que irão variar de 1% a 3% do valor do veículo.

Assim, a tributação direta permite que o fisco (sujeito ativo) identifique o contribuinte (sujeito passivo) da relação jurídico-tributária e o tribute a partir de sua capacidade econômica, respeitando os limites da lei ao cobrar o crédito tributário.

3.1.2 Tributação Indireta

Por outro lado, a tributação indireta é aquela que, por força de sua natureza jurídica, o encargo financeiro é repassado a outrem, de maneira que o contribuinte de fato e de direito não são os mesmos na relação jurídica-tributária⁶⁵. Esse método de tributar se dá principalmente pelo consumo, como visto acima. Diante disso, ao tributar o consumo de maneira indireta o fisco não leva em consideração a capacidade econômica do contribuinte de fato, haja vista que esse seria "irrastreável", logo os impostos acabam sendo embutidos no preço final do produto ou serviço e repassados ao consumidor, independente da renda deste.

⁶⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 9. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019. Pg 130

Já os tributos que incidem em determinados negócios jurídicos consubstanciados na venda de mercadorias e serviços e que compõem o valor total da operação, inclusive sendo destacados nos documentos fiscais respectivos, tendo o seu custo, desse modo, repassado ao adquirente ou consumidor, que, por isso, é considerado contribuinte de fato, são denominados tributos indiretos.⁶⁶

Os principais tributos sobre o consumo que temos no Brasil são: o ICMS, IPI e ISS, entre outros. Atualmente, temos a tributação sobre o consumo como a principal fonte de arrecadação de receitas do Estado brasileiro⁶⁷. Cabe frisar que há outros tributos, como o IOF e o PIS COFINS que também são tributos indiretos e que repercutem na cadeia de consumo, no entanto, a título exemplificativo, apenas se abordará os três acima citados, suficientes, assim, para a compreensão dos tributos indiretos.

O ICMS, imposto de competência estadual previsto no art. 155, inciso II, da Constituição Federal, é um dos tributos mais importantes considerando a sua forma de arrecadação. Por este imposto, os bens e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e comunicação são onerados pelo fisco. E sua alíquota pode ser seletiva de acordo com a essencialidade do produto ou serviço, ou seja, quanto mais essencial o bem ou serviço menor deve ser a oneração pelo fisco.

Já o IPI, previsto no art. 153, inciso IV, da Constituição Federal, é um imposto de competência da União e que tem seu fato gerador definido na industrialização de determinado bem. O IPI será seletivo de acordo com a essencialidade e, assim como o ICMS, é um tributo não cumulativo, ou seja, na etapa subsequente do processo produtivo ou da comercialização, ele não incide sobre o mesmo tributo anteriormente pago.

O ISS, por sua vez, está definido no art. 156, inciso III, da Constituição Federal e é um imposto de competência municipal e que incide sobre serviços de qualquer natureza prestados a terceiros, e que estejam especificados na Lista Anexa da LC nº 116/03. Este tributo não tem previsão legal quanto à seletividade em função da essencialidade do serviço e é cumulativo. No entanto, tendo sua alíquota máxima de

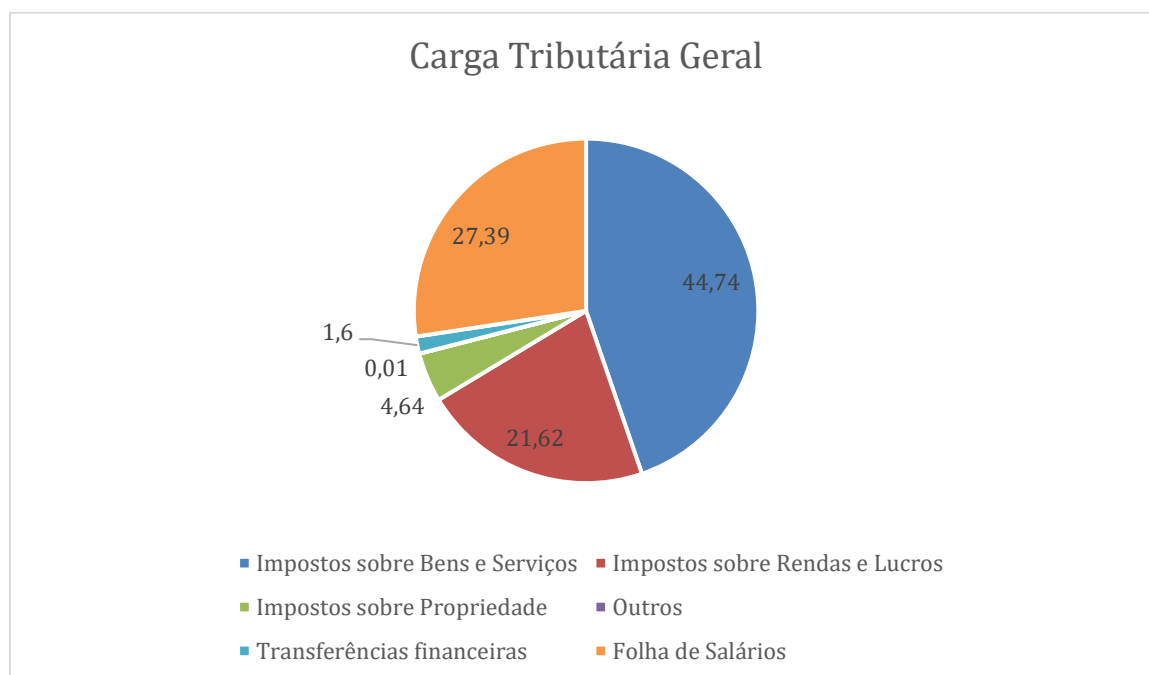
⁶⁶ PAULSEN, Leandro Curso de direito tributário completo. – 11. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

⁶⁷ Ver mais no tópico “Propriedade, renda e consumo”.

5% e mínima de 2%, poderá o legislador infraconstitucional definir as alíquotas em função da essencialidade, se assim entender.

3.1.3 Propriedade, Renda e Consumo

No Brasil, o consumo é muito mais tributado que a renda e propriedade, e isso faz parte de uma escolha legislativa. A partir da mensuração de cada tributo dentro do Sistema Tributário Nacional é possível identificar quais segmentos econômicos serão mais ou menos onerados pelo fisco⁶⁸. Conforme o gráfico abaixo, dos 33,26% do PIB nacional, que equivale a tributação arrecadada pelo governo, 44,74% advêm de impostos sobre bens e serviços. Por outro lado, os impostos sobre renda e lucros representam 21,62% e os impostos sobre a propriedade apenas 4,64% do total arrecadado⁶⁹.



Fonte: RFB. Ano 2018.

Diante disso, temos que o Sistema Tributário Nacional atribui maior peso à tributação indireta (consumo) em relação a tributação direta (propriedade e renda), o que, nessa estrutura a tributação indireta, por suas características, onera a população

⁶⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a Reforma Tributária Igualitária no Brasil. In: _____. Estudos de Direito Tributário: Volume 01 Tributação e Cidadania. Rio de Janeiro: Editora Multifoco, 2015. pg. 9;

⁶⁹ BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). Carga Tributária no Brasil. Ministério da Economia. Março de 2020. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf/view>> Acesso em: 21 abril. 2021.

com menores rendas. E essa forma de tributar reforça as desigualdades, pois as alíquotas médias são praticamente as mesmas nos estratos de renda, e a distância de rendimentos entre as classes sociais é elevada no Brasil⁷⁰.

Desse modo, sob a perspectiva da justiça fiscal, tributar a renda e o patrimônio melhor atenderia às ideias de justiça distributiva, isso porque, dessa forma melhor viabiliza a redistribuição de renda e ônus fiscais, do que a tributação sobre o consumo⁷¹. Sob este ângulo, temos que o fisco brasileiro optou por onerar mais trabalhadores e consumidores do que investidores, proprietários, empresários e herdeiros⁷².

Ao buscar compreender que a alta tributação sobre o consumo não atende aos princípios da justiça fiscal, requer-se entender a ideia de que a tributação sobre a propriedade e a renda melhor consegue fazer uma divisão justa do ônus fiscal em vista da possibilidade de tributar sobre a capacidade contributiva e por meio da progressividade⁷³. Assim dizendo, não é que o Brasil é um país com altas cargas tributárias, mas sim com uma má divisão de suas cargas tributárias.

Em comparativo com a média dos países da OCDE e os países desenvolvidos, o Brasil tem carga tributária menor e tributa muito menos a renda do que estes. Logo, percebe-se que o problema se encontra na divisão do ônus fiscal por suas bases econômicas de incidência e não necessariamente na carga tributária total. Vide tabela abaixo.

**Comparação da Carga Tributária Brasileira com outros países em percentual do PIB.
(Divisão entre renda, patrimônio e consumo)**

<u>País</u>	<u>Carga Tributária</u>	<u>Renda</u>	<u>Propriedade</u>	<u>Consumo</u>
Brasil	32,3	7,0	1,5	14,3

⁷⁰ PASSOS, Luana. GUEDES, Dyeggo Rocha. SILVEIRA, Fernando Gaiger. JUSTIÇA FISCAL NO BRASIL: QUE CAMINHOS TRILHAR? *in* A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas / ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP; FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. pg. 101

⁷¹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a Reforma Tributária Igualitária no Brasil. In: _____. Estudos de Direito Tributário: Volume 01 Tributação e Cidadania. Rio de Janeiro: Editora Multifoco, 2015. pg. 13;

⁷² RIBEIRO, *Op. Cit.* Pg. 16

⁷³ RIBEIRO, *Op. Cit.* Pg. 17

OCDE (Média)	34,2	11,4	1,9	11,1
Suécia	44,0	15,8	1,0	12,3
Reino Unido	33,3	11,9	4,2	10,5
Canadá	32,2	15,4	3,8	7,7
EUA	27,1	12,4	4,2	4,4
Alemanha	37,5	12,2	1,0	9,9
França	46,2	10,9	4,4	11,3
Espanha	33,7	9,7	2,5	11,3
Itália	42,4	13,4	2,6	12,0
Dinamarca	46,0	29,1	1,8	14,6
Portugal	34,7	9,8	1,4	13,8
Coréia do Sul	26,9	8,6	3,1	7,5
Noruega	38,2	14,6	1,3	11,9
Israel	32,73	11,6	3,3	11,3

Fonte: RFB. Ano de 2018⁷⁴.

Portanto, conforme pode ser visto, entre os países comparados, o Brasil é o país que mais tributa o consumo e o que menos tributa a renda. No entanto, ao analisar a carga tributária geral ainda tributa menos do que a média dos países desenvolvidos.

Em complemento a isso, conforme será abordado no tópico seguinte, o efeito regressivo da tributação sobre o consumo tem favorecido o acúmulo de capital por quem não precisa onerar toda a sua renda na aquisição de bens e serviços essenciais à sobrevivência.

⁷⁴Vide: <<https://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf>> Acesso em: 21 abr. 2021.

Como afirma Ricardo Lodi⁷⁵:

Deste modo, a tributação sobre o consumo atende muito mais aos interesses de arrecadação do Estado, a partir da perspectiva liberal de neutralidade e de eficiência econômica, do que à ideia de justiça fiscal, de combate à desigualdade ou de fortalecimento do Estado Social.

Logo, o debate sobre uma reforma tributária mais igualitária e justa deve estar centrado na importância da mudança da carga tributária brasileira sobre o consumo e sua regressividade.

3.2 Como a tributação sobre o consumo provoca desigualdade social: o seu efeito regressivo

Neste capítulo será abordado o aspecto regressivo da tributação sobre o consumo e como tal característica vem contribuindo para o aumento da desigualdade social, principalmente, tendo em vista a maior parte da carga tributária no Brasil advém de impostos sobre bens e serviços, e tendo esse caráter altamente regressivo, os contribuintes com menor capacidade contributiva pagam, proporcionalmente, mais tributos do que os contribuintes com maior capacidade contributiva.

Conforme já exposto nos capítulos anteriores, verificou-se que há uma predileção pelo legislador brasileiro na tributação do consumo (bens e serviços), de modo que a maior parte da nossa carga tributária advém desta fonte. No entanto, conseqüentemente a essa escolha, o sistema tributário brasileiro tornou-se desigual, pois, conforme será detalhado a seguir, a escolha de tributar mais o consumo em detrimento à renda e ao patrimônio, faz com que a arrecadação estatal tribute mais os mais pobres, haja vista que esta população destinará maior parte da sua renda ao consumo, enquanto os mais ricos destinarão menor parte da sua renda e ainda conseguem poupar para formar patrimônio. Nesse sentido a regressividade tributária acentua a desigualdade social entre os contribuintes.

Um estudo do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada⁷⁶ (IPEA) demonstrou que a distribuição da carga tributária no Brasil é altamente regressiva, de modo que

⁷⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a Reforma Tributária Igualitária no Brasil. In: _____. Estudos de Direito Tributário: Volume 01 Tributação e Cidadania. Rio de Janeiro: Editora Multifoco, 2015. pg. 13;

⁷⁶ INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (IPEA). Comunicado da Presidência nº 22, de 29 de junho de 2009. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/090630_comunicadoipea22.pdf>. Acesso em 18 abr. 2021.

as famílias com até 2 (dois) salários-mínimos destinam 53,9% da sua renda em tributos, enquanto famílias com renda acima de 30 (trinta) salários-mínimos destinam cerca de 29,0%. Além disso, ao contabilizar este pagamento em dias no ano, os mais pobres destinariam 197 dias somente para pagamento de tributos, enquanto pelos mais ricos esse valor diminui para 106 dias.

Brasil - Distribuição da Carga Tributária Bruta segundo faixa de salário-mínimo:

Renda Mensal Familiar	Carga Tributária Bruta – 2004	Carga Tributária Bruta - 2008	Dias Destinados ao Pagamento de Tributos
até 2 SM	48,8	53,9	197
2 a 3	38,0	41,9	153
3 a 5	33,9	37,4	137
5 a 6	32,0	35,3	129
6 a 8	31,7	35,0	128
8 a 10	31,7	35,0	128
10 a 15	30,5	33,7	123
15 a 20	28,4	31,3	115
20 a 30	28,7	31,7	116
mais de 30 SM	26,3	29,0	106
CTB, segundo CFP/DIMAC	32,8	36,2	132

Fonte: Carga Tributária por faixas de renda, 2004: Zockun et alli (2007); Carga Tributária Bruta 2004 e 2008: CFP/DIMAC/IPEA; Carga Tributária por faixas de renda, 2008 e Dias Destinados ao Pagamento de Tributos, elaboração própria.

Diante desses dados, fica evidente que em um sistema tributário que tem preferência na alta tributação sobre o consumo, embora essa seja dirigida à população inteira, ainda assim atinge mais pesadamente os mais pobres, os quais destinam mais seus rendimentos na aquisição de bens e serviços para sua subsistência⁷⁷.

E isso ocorre da seguinte maneira, a título ilustrativo, imagine que um sujeito “X” ganha R\$10.000,00 (dez mil reais), tendo retido na fonte 30% desse valor, lhe sobrando R\$7.000,00 (sete mil reais) para consumo. Ao adquirir um produto por R\$200,00 (duzentos reais), com incidência de 25% de tributo sobre o consumo, desse valor, R\$50,00 (cinquenta reais) será destinado ao fisco. Assim, o valor destinado ao

⁷⁷ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a Reforma Tributária Igualitária no Brasil. In: _____. Estudos de Direito Tributário: Volume 01 Tributação e Cidadania. Rio de Janeiro: Editora Multifoco, 2015. 12-13;

Estado na compra do produto representa 0,71% da renda total do sujeito “A”, depois do imposto de renda.

Já um sujeito “Z” ganha R\$700,00 (setecentos reais), estando, portanto, na faixa de renda isenta de tributação. O mesmo produto de R\$200,00 (duzentos reais), com incidência de 25% de tributo, terá igualmente R\$50,00 (cinquenta reais) destinado ao fisco. No entanto, mesmo sendo isento de imposto de renda, essa tributação sobre o produto equivale a 7,14% de sua renda total. Nesse passo, o sujeito “X”, mesmo ganhando 10 vezes mais que o sujeito “Z”, destinou 10 vezes menos a sua renda para tributos ao adquirirem o mesmo produto.

Nesse sentido, é regressiva a tributação sobre o consumo, pois tem relação inversa com o nível de renda do contribuinte, não considerando a capacidade contributiva do sujeito que arcará com o ônus tributário, logo, quem auferir mais renda suporta menos carga fiscal sobre os mesmos bens ou serviços.

Além disso, é importante ressaltar que:

com uma carga tributária composta predominantemente de impostos indiretos incidentes tanto sobre o consumo como sobre a mão de obra, em boa medida de natureza cumulativa, o sistema tributário brasileiro atua contra a competitividade da produção nacional e inibe a força do mercado interno, por lançar o maior ônus da tributação sobre as classes de menor renda, exatamente as que possuem maior propensão a consumir⁷⁸.

Desse modo, a busca pela mitigação das desigualdades sociais perpassa o reconhecimento da necessidade de redução dos efeitos que a regressividade gera.

A redução de desigualdades sociais não visa apenas a elevação de renda dos mais pobres, mas sim o desenvolvimento de uma nação inteira. Nesse mesmo sentido, bem conceitua Ricardo Lodi⁷⁹:

[...] o grau de desigualdade social de um país, é o fator que mais diretamente relaciona-se ao bem estar de toda a sociedade, como a vida comunitária, a saúde física e mental, o consumo de drogas, a expectativa de vida, a

⁷⁸ DE OLIVEIRA, Fabrício Augusto. A REFORMA TRIBUTÁRIA NECESSÁRIA: UMA INTRODUÇÃO GERAL. *in* A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas / ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. pg. 68;

⁷⁹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a Reforma Tributária Iguaritária no Brasil. *In*: _____. Estudos de Direito Tributário: Volume 01 Tributação e Cidadania. Rio de Janeiro: Editora Multifoco, 2015. pg. 6-8;

obesidade, o desempenho educacional, a violência urbana, o grau de encarceramento e a maternidade na adolescência.[...]

O combate às desigualdades sociais pela via da tributação se dá não só pela redistribuição de renda, através da introdução de prestações positivas aos mais pobres, a partir de recursos orçamentários obtidos por meio da tributação dos mais ricos, mas ainda pela distribuição de rendas, que não tem propriamente o conteúdo distributivo, mas baseia-se apenas nas receitas e na ideia de divisão justa do ônus fiscal pela capacidade contributiva, por meio da progressividade e da tributação sobre as grandes riquezas, a fim de evitar a concentração de renda.

Em contraposição à regressividade, a progressividade da tributação é a forma que melhor atenderia as necessidades acima expostas. Isso porque, na progressividade tributária a alíquota aplicada se eleva conforme aumenta o nível da renda. Assim, aliviar o peso da tributação nos impostos indiretos em detrimento dos tributos diretos torna-se uma saída viável para redução de desigualdades. Além disso, há necessidade de observância, pelos entes tributantes, do princípio da seletividade de acordo com a essencialidade do bem ou serviço, devendo aqueles que são mais supérfluos serem mais tributados do que os itens de necessidades básicas, os quais devem ser menos tributados e, até mesmo, isentos dependendo do grau de sua essencialidade⁸⁰.

Por este mesmo ângulo afirma Piketty⁸¹:

O imposto progressivo constitui sempre um método mais ou menos liberal para se reduzir as desigualdades, pois respeita a livre concorrência e a propriedade privada enquanto modifica os incentivos privados, às vezes radicalmente, mas sempre de modo previsível e contínuo, segundo regras fixadas com antecedência e debatidas de maneira democrática, no contexto de um Estado de Direito. O imposto progressivo exprime de certa forma um compromisso ideal entre justiça social e liberdade individual.

E isso é desejável, pois, privilegiar a tributação sobre os impostos progressivos propicia melhor distribuição de renda e, quanto maior a redistribuição de renda e desenvolvimento nacional, maior o consumo, melhor o mercado interno, maior estabilidade, produtividade e previsibilidade nas relações econômicas⁸². Valer-se da

⁸⁰ SOUSA PONTES PINTO, Edson Antônio. dos Santos, Karen Borges. Freitas, Nathália de Oliveira. (IN)JUSTIÇA TRIBUTÁRIA: UMA CRÍTICA AO VIÉS REGRESSIVO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO. *in* Revista de Direito Tributário Contemporâneo | vol. 22/2020 | p. 65 - 82 | Jan - Fev / 2020. pg. 71

⁸¹ PIKETTY, Thomas. O capital no século XXI: tradução Monica Baugmgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. Pg. 492;

⁸² INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (IPEA). Brasil em desenvolvimento 2011: Estado, planejamento e políticas públicas. Brasil: Ipea, 2012, p. 458. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/livro_brasil_desenvolvimento2011_vo102> Acesso em: 18.04.2021.

tributação como meio para redução de extremas desigualdades não é afirmar que o Direito Tributário pode acabar com as desigualdades sociais, mas sim é reconhecer que pode atenuar⁸³. E é vista disso que o legislador deve basear-se na (re)formulação da legislação tributária. Como bem explicitam Liam e Nagel⁸⁴:

É impossível fazer com que todos tenham exatamente as mesmas oportunidades na vida. O objetivo mais realista é tentar garantir que todos os membros da sociedade tenham pelo menos uma qualidade de vida minimamente decente - que ninguém chegue à idade adulta tendo de se haver com uma baixa capacidade de ganho, uma infância e um ambiente familiar miseráveis, falta de alimento, abrigo e cuidados de saúde; e que nem as pessoas que não conseguem tirar vantagem de oportunidades iniciais relativamente favoráveis cheguem a cair na miséria absoluta. A prevenção ou compensação desses danos é muitíssimo mais importante do que a supressão das desigualdades na extremidade superior da distribuição.

Afinal, “a redução das desigualdades regionais não é apenas objetivo fundamental da República Federativa Brasileira. É a finalidade de ação administrativa da União Federal (CF, art. 43)”⁸⁵. Além disso, aceitar algum nível de desigualdade é compreender que as escolhas políticas devem ser racionais e que a pobreza de uma nação implica em prejuízos a todos, até mesmo aos mais ricos. Logo, a política empregada por um país deve priorizar a consecução do desenvolvimento econômico e o progresso social, sendo a política fiscal um aspecto dessa política geral⁸⁶.

Em vista disso, percebe-se que o sistema tributário brasileiro não se encontra atualmente compatível com os princípios constitucionais expostos. Portanto, imperativo é que as propostas de reforma tributária em tramitação no Congresso Nacional busquem soluções aos problemas relacionados à regressividade tributária, visto que esta tem contribuído com os problemas de desigualdade social.

Assim, neste trabalho, as propostas de Emendas à Constituição nº 45 e 110 serão analisadas sob a perspectiva da justiça fiscal para concluir se se propõe a mitigar a regressividade da tributação no consumo e conseqüentemente as desigualdades sociais.

⁸³ DEONATO, Alberto. Manual de Ciências das finanças. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 1984. pg. 5

⁸⁴ MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. O mito da propriedade - os impostos e a justiça. 2005. pg. 249;

⁸⁵ SILVEIRA, Alexandre Coutinho de. O direito financeiro e a redução das desigualdades. 2020. pg. 221

⁸⁶ SILVA, José Afonso da. Tributos e normas de política fiscal da Constituição do Brasil. São Paulo, 1968. p. 304

Isso porque, a busca pela melhor reforma tributária esbarra em consagrar nossos princípios constitucionais, por exemplo, como prevê o art. 145, §1º, da Constituição⁸⁷: o Estado deverá, sempre que possível, instituir impostos respeitando a progressividade na tributação, bem como apresentarem caráter pessoal e serem sistematizados conforme a capacidade econômica do contribuinte.

Outrossim, conforme afirmou Sérgio Rocha André⁸⁸, “o primeiro pilar de uma reforma tributária ideal é a justiça. A divisão dos encargos fiscais entre os cidadãos deve ser justa e pautada pelo valor da solidariedade, conforme previsto no artigo 3º, I, da Constituição Federal⁸⁹.” Diante disso, conclui-se que o efeito da regressividade da forma posta atualmente tem proporcionado aumento da desigualdade social, juntamente com outros fatores que agravam esse problema, como a má gestão dos recursos públicos, a corrupção no Brasil etc.

Portanto, constata-se que, sendo a tributação um meio para auxiliar na correção das desigualdades sociais, necessário é que as propostas em discussão pelo Congresso apresentem soluções para o problema da regressividade, sob pena de manutenção de um sistema tributário que viola os princípios constitucionais que norteiam o Direito Tributário.

3.3 O combate à regressividade fiscal como objetivo de busca à justiça social

Sendo, então, a regressividade fiscal um propulsor do aumento da desigualdade social, o combate a esta deve ser um objetivo do legislador na reforma tributária. Em outras palavras, a busca pela justiça social e fiscal perpassa o combate dos mecanismos que acentuam problemas sociais latentes. E um critério para uma

⁸⁷ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. Constituição da República Federativa do Brasil, de 05.10.1988. Brasília, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao>.

⁸⁸ ROCHA, Sérgio André. Conjur. Justiça é um dos pilares da reforma tributária ideal. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-jul-18/sergio-rocha-justica-entre-pilares-reforma-tributaria-ideal>> Acesso em: 18 abr. 2021.

⁸⁹ Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; Constituição da República Federativa do Brasil, de 05.10.1988. Brasília, 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao>.

reforma tributária justa é a redução da regressividade do Sistema Tributário Nacional⁹⁰.

No Brasil, em comparação aos países desenvolvidos, temos, portanto, o problema centrado não no tamanho da carga tributária, como visto anteriormente, mas sim na sua composição que cristaliza as desigualdades sociais⁹¹. No entanto, muito devido à corrupção política, o descuido, a má gestão administrativa dos bens e locais públicos e o descaso com a população que necessita de serviços públicos, faz com que haja descredibilidade dos cidadãos no Estado. As pessoas pararam de ver o Estado como um benfeitor para vê-lo como um parasita, o qual retira da população grande parte de sua renda, sem nenhuma contrapartida, na ideia de que os políticos em verdade são ferramentas do mercado e não protetores do bem comum⁹².

E esse sentimento coletivo não é sem razão, pois no Brasil temos uma política centrada em conchavos e escândalos que somente enfatizam a desconfiança em tudo aquilo que é público, pois como aduz Piketty⁹³:

A história da desigualdade é moldada pela forma como os atores políticos, sociais e econômicos enxergam o que é justo e o que não é, assim como pela influência relativa de cada um desses atores e pelas escolhas coletivas que disso decorrem. Ou seja, é fruto da combinação, do jogo de forças, de todos os atores envolvidos.

Afirmar isso não é negar que algum nível de desigualdade sempre irá existir na sociedade, principalmente em países com a grandeza como a do Brasil, em que as desigualdades regionais também são problemas latentes e precisam de um olhar especial. No entanto, cabe ao governo mitigar esse problema, usando dos meios necessários e possíveis para isso.

Diante disso, temos a justiça fiscal como uma ferramenta capaz de atenuar o problema da desigualdade social, de forma que ocorra a adequada distribuição da carga tributária entre os detentores de renda e patrimônios de um lado, e aqueles que

⁹⁰ ROCHA, Sérgio André. Conjur. Justiça é um dos pilares da reforma tributária ideal. Acesso em: 18 abr. 2021.

⁹¹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Desigualdade e Tributação na Era da austeridade seletiva. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. pg. 176;

⁹² SHILLER, Robert. Las Finanzas en una Sociedad Justa - Dejemos de condenar el sistema financiero y, por el bien común, recuperémoslo, Tradução. Mar Vidal. Bilbao: Deusto, 2012. pg. 2.

⁹³ PIKETTY, Thomas. O capital no século XXI: tradução Monica Baugmgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. pg. 27;

nada tem, senão despesas, do outro⁹⁴. Para isso, a divisão dos encargos fiscais deve ser justa e pautada no valor da solidariedade, princípio constitucional previsto no art. 3º, inciso I, da Constituição Federal. É baseando-se neste princípio o sistema fiscal se orienta por impostos que irão levar em conta a capacidade econômica dos contribuintes⁹⁵.

Atualmente, temos o Imposto de Renda como o melhor tributo que atende a estas características, haja vista que além de considerar a capacidade econômica do contribuinte, é dado de forma progressiva. Assim, combater a regressividade fiscal requer o melhor uso dos meios de arrecadação que vão de encontro a isso. Como explicita Dworkin⁹⁶:

O imposto de renda é um dispositivo plausível a essa finalidade, porque deixa intacta a possibilidade de escolher uma vida na qual se fazem sacrifícios constantes e se impõe uma disciplina contínua em nome do êxito financeiro e dos recursos adicionais que traz, embora, é claro, não endosse nem condene tal escolha. Mas também reconhece a sorte genética. A conciliação que esse imposto cria é um compromisso, mas um compromisso entre duas exigências da igualdade, diante da incerteza prática e conceitual sobre como atender a essas exigências, e não um compromisso da igualdade em benefício de algum valor independente, como a eficiência.

A possibilidade da instituição da progressividade no imposto deve ser elemento chave em um sistema que visa a justiça fiscal, pois é dessa forma que melhor será atendido a justiça e o combate às mazelas sociais. Nesse mesmo sentido expõe Piketty, em *O Capital*⁹⁷:

O imposto progressivo é uma instituição indispensável para fazer com que cada pessoa se beneficie da globalização, e sua ausência cada vez mais evidente pode levar a globalização a perder apoio. (...) Por essas diferentes razões, o imposto progressivo é um elemento essencial para o Estado Social: ele desempenha um papel fundamental em seu desenvolvimento e na transformação da estrutura da desigualdade no século XX, constituindo uma instituição central para garantir a sua viabilidade no século XXI.

Entretanto, ressalta-se que até mesmo este imposto há necessidade de certos ajustes, pois sob a perspectiva da justiça fiscal, a tributação de renda no Brasil

⁹⁴ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a Reforma Tributária Igualitária no Brasil. In: _____. Estudos de Direito Tributário: Volume 01 Tributação e Cidadania. Rio de Janeiro: Editora Multifoco, 2015. Pg. 12

⁹⁵ ROCHA, Sérgio André. Conjur. Justiça é um dos pilares da reforma tributária ideal. Acesso em: 18 abr. 2021.

⁹⁶ DWORKIN, Ronald. A virtude soberana – A teoria e a prática da igualdade. pg. 116;

⁹⁷ PIKETTY, Thomas. O capital no século XXI: tradução Monica Baugmgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. pg. 484.

encontra timidez na progressividade, não atingindo as grandes rendas, uma vez que a classe média é atingida com as mesmas alíquotas que as altas rendas⁹⁸.

Portanto, a partir do compromisso com a justiça social e a liberdade individual, deve-se combater a regressividade fiscal, e, para isso, a alternativa democrática possível é o enfrentamento de injustiças por meio de uma reforma tributária mais igualitária. Afinal, o pressuposto para um país com forte desenvolvimento econômico e social é o investimento das necessidades básicas de sua população, o que, por sua vez, poderá ser viabilizado por um sistema tributário mais justo.

3.4 Aspectos gerais das Propostas de Emendas à Constituição nº 45/2019 e 110/2019

Diante da análise histórica da função dos tributos, passando a compreender os níveis de desigualdades no Brasil e tendo em vista como a tributação sobre o consumo está estabelecida no Sistema Tributário Brasileiro, passa-se, então, a análise das Propostas de Emenda à Constituição sobre os aspectos da tributação do consumo à luz da justiça fiscal. Neste capítulo, requer-se, inicialmente analisar os aspectos gerais das EC nº 45/2019 e nº 110/2019.

A alteração do Sistema Tributário Nacional, em ambas Propostas de Emendas à Constituição, centra-se primordialmente na simplificação da tributação sobre a produção e a comercialização de bens e a prestação de serviços, a partir da criação um imposto único, nos moldes do Impostos sobre Valor Agregado (IVA) como já existe em diversos países desenvolvidos. Nesse passo, ambas propõem a extinção de uma série de tributos, com o número mínimo de alíquotas e exceções, consolidando-se em dois novos impostos, os quais seriam:

I - Imposto sobre bens e serviços (IBS);

II - Um imposto específico sobre alguns bens e serviços (imposto seletivo);

⁹⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a Reforma Tributária Igualitária no Brasil. In: _____. Estudos de Direito Tributário: Volume 01 Tributação e Cidadania. Rio de Janeiro: Editora Multifoco, 2015. pg. 16

Em que pese a semelhança, há diferenças significativas em cada uma das propostas. A Proposta de Emenda à Constituição nº 45/2019⁹⁹, de autoria do Deputado Federal Baleia Rossi (MDB-SP), possui como ideia central a criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) a partir da unificação de 5 tributos atualmente incidentes sobre o consumo, sendo eles o IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISS.

O Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), neste caso, seria de competência federal, excetuando-se quanto à fixação da alíquota destinada à União, Estados, Municípios e ao Distrito Federal, a qual será definida por lei ordinária de cada ente federativo. Na PEC nº 45, não há a possibilidade de concessão de benefício fiscal, sendo possível apenas a instituição de um imposto com função extrafiscal, cujo objetivo é desestimular o consumo de determinados bens e serviços, como bebidas alcoólicas e cigarros. Entretanto, esta não define explicitamente quais bases ele poderá incidir, cabendo a lei ordinária definir os bens, direitos e serviços alcançados pelo imposto.

Por outro lado, a proposta prevê também a possibilidade de devolução do imposto recolhido para os contribuintes de baixa renda, tópico que será abordado no final deste trabalho. Na PEC nº45/2019, a previsão de transição total do sistema de cobrança dos tributos é de 10 anos.

No texto da proposta, dentre outras, se inclui a seguinte justificativa:

[...] a presente Proposta de Emenda à Constituição tem como objetivo promover uma radical simplificação do sistema brasileiro de tributação de bens e serviços, cujas distorções resultam em iniquidades e, principalmente, em uma enorme redução da produtividade e do potencial de crescimento do Brasil.

Já a PEC nº 110/2019¹⁰⁰, de autoria do Senador Federal Davi Alcolumbre (DEM-AP), o Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) é de competência estadual e sua criação é para a substituição de nove tributos, sendo eles o IPI, IOF, PIS, Pasep, Cofins, CIDE-Combustíveis, Salário-Educação, ICMS e ISS.

⁹⁹Disponível

https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019.

¹⁰⁰Disponível

em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7977850&ts=1602268349752&disposition=inline;>

Neste caso, há previsão de fixação de alíquotas diferenciadas em relação à determinados bens e serviços (imposto seletivo) e no seu próprio texto há a previsão de quais setores e bens poderão ser beneficiados, no entanto, a alíquota aplicada será uniforme para todo o território nacional. E como na PEC nº45, nesta também há a possibilidade de devolução do imposto recolhido para contribuintes de baixa renda.

No texto da proposta, dentre outras, se inclui a seguinte justificativa:

A proposta reestrutura todo o sistema tributário brasileiro. A ideia é simplificar o atual sistema, permitindo a unificação de tributos sobre o consumo e, ao mesmo tempo, reduzindo o impacto sobre os mais pobres. Aumenta-se gradativamente os impostos sobre a renda e sobre o patrimônio e melhora-se a eficácia da arrecadação, com menos burocracia.

Sem alterar a carga tributária, espera-se conseguir menor custo de produção; aumento da competitividade; menor custo de contratação; mais empregos; maior poder de consumo; volta do círculo virtuoso e crescimento importante da economia.

Abaixo segue tabela comparativa das Propostas de Emenda à Constituição nº 45/2019 e nº 110/2019:

	PEC nº 45/2019	PEC nº 110/2019
Instituição de Impostos sobre Bens e Serviços (Competência)	Art. 152-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços, que será uniforme em todo o território nacional, cabendo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exercer sua competência exclusivamente por meio da alteração de suas alíquotas. (TEXTO CONSTITUCIONAL)	Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir: IV - por intermédio do Congresso Nacional, imposto sobre operações com bens e serviços, ainda que se iniciem no exterior. (TEXTO CONSTITUCIONAL)
Tributos Extintos	5 Tributos: IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISS	9 Tributos: IPI, IOF, PIS, Pasep, Cofins, CIDE-Combustíveis, Salário-Educação, ICMS e ISS

<p>Quantidade de alíquotas</p>	<p>Art. 152-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços, que será uniforme em todo o território nacional, cabendo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exercer sua competência exclusivamente por meio da alteração de suas alíquotas. (TEXTO CONSTITUCIONAL)</p>	<p>Art. 155..... §7º II - IV - terá uma alíquota padrão, assim entendida a aplicável a todas as hipóteses não sujeitas a outro enquadramento; (TEXTO CONSTITUCIONAL)</p>
<p>Transição para o IBS</p>	<p>Art. 118. Do terceiro ao nono ano subsequentes ao ano de referência, as alíquotas dos impostos a que se referem o art. 153, IV, o art. 155, II, o art. 156, III, das contribuições a que se referem o art. 195, I, “b” e IV e da contribuição para o Programa de Integração Social, a que se refere o art. 239, todos da Constituição, serão progressivamente reduzidas, sendo fixadas nas seguintes proporções das alíquotas previstas nas respectivas legislações: (ADCT)</p>	<p>Art. 4º..... § 1º A substituição de que trata o inciso II do caput deste artigo observará o seguinte: I - as alíquotas dos impostos mencionados no caput deste artigo serão fixadas de forma a substituir em um quinto a arrecadação dos tributos substituídos, a cada exercício, a partir do início do segundo exercício subsequente ao da publicação desta Emenda Constitucional; (ARTIGO DA EMENDA)</p>
<p>Imposto Seletivo</p>	<p>Art. 154 III – impostos seletivos, com finalidade extrafiscal, destinados a desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos. (TEXTO CONSTITUCIONAL)</p>	<p>Art. 153 VIII - operações com petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos, bem como pneus, acessórios, partes e peças nestes empregados; (TEXTO CONSTITUCIONAL)</p>

Concessão de Benefício Fiscal	Art. 152-A	Art. 146.
	<p>§ 9º Exceção-se do disposto no inciso IV do § 1º a devolução parcial, através de mecanismos de transferência de renda, do imposto recolhido pelos contribuintes de baixa renda, nos termos da lei complementar referida no caput. (TEXTO CONSTITUCIONAL)</p>	<p>IV - definir os critérios e a forma pela qual poderá ser realizada a devolução de tributos incidentes sobre bens e serviços adquiridos por famílias de baixa renda. Art. 155</p> <p>§7º</p> <p>VIII - não poderá ser objeto de isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia, remissão ou qualquer outro tipo de incentivo ou benefício fiscal ou financeiro vinculado ao imposto, exceto, se estabelecido por lei complementar, em relação aos seguintes produtos ou serviços: a) alimentos, inclusive os destinados ao consumo animal; b) medicamentos; c) transporte público coletivo de passageiros; e d) bens do ativo imobilizado; (TEXTO CONSTITUCIONAL)</p>

Fonte¹⁰¹: Portal da Câmara dos Deputados.

Ante o exposto, passa-se a análise das propostas na tributação do consumo sob a perspectiva da justiça fiscal.

3.5 Tributação do consumo nas Propostas de Reforma Tributária (PEC nº 45/2019 e PEC nº 110/2019) sob a perspectiva da justiça fiscal

Diante de todo o conteúdo exposto no presente trabalho, resta evidente a necessidade de ajustes fiscais no modelo brasileiro de tributação, principalmente no

¹⁰¹Ver mais em: <https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/ReformaTributaria_ComparativoPEC45ePEC110.pdf> Acesso em: 23 abr. 2021.

que tange às distorções econômicas e sociais diante de um sistema tão regressivo sobre o consumo. Entretanto, apesar da necessidade de revisão do Sistema Tributário Nacional, desde 1988 não há de fato uma mudança nos padrões e funcionamento do sistema brasileiro. De modo que, as presentes propostas tornam-se ainda mais importantes, haja vista a grande repercussão que geram na economia e no sistema de arrecadação do Estado se implementada.

Como visto no capítulo anterior, as duas propostas de Reforma Tributária buscam simplificar o Sistema Tributário Nacional a partir da criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS). Esse modelo de tributação espelha-se no modelo europeu denominado Imposto sobre Valor Agregado (IVA), o qual é um imposto que consiste na tributação unificada sobre o consumo, que é cobrado em mais de 160 países no mundo¹⁰².

No entanto, diferentemente do IVA europeu, no Brasil, as Propostas em discussão não atendem as necessidades quanto à diferenciação de alíquotas para bens e serviços essenciais, como pode ser visto no quadro comparativo do tópico anterior. Diante disso, há uma preocupação se a alíquota única instituída pelo IBS não seria, em verdade, um mecanismo que culminaria acentuando os impactos da regressividade tributária no consumo.

Como bem questionado pela jurista Daniela Floriano¹⁰³:

A pergunta que precisa ser respondida é: em nome da simplificação podemos suprimir a justiça fiscal? Não se ignoram mecanismos de ambas as propostas (devolução dos tributos incidentes sobre o consumo para famílias de baixa renda na PEC 110 ou transferências de renda na PEC 45), mas apenas isso, seria suficiente para não arruinarmos com estados e municípios que em termos de desenvolvimento se encontram em estágios completamente opostos?

Nesse sentido, frisa-se também que ambas as propostas focam na simplificação do sistema, mas não no aumento ou diminuição da carga tributária geral. Nas duas propostas as cargas tributárias sobre bens e serviços são elevadas, sendo

¹⁰²VILLAS-BÔAS, M. A. A reforma tributária estrutural do Brasil proposta por Mangabeira Unger. ConJur, São Paulo, out. 2015. Disponível em: <www.conjur.com.br/2015-out-10/villas-boas-reforma-tributaria-proposta-mangabeira-unger>

Acesso em: 20 abr. 2021

¹⁰³SANTOS, Rafa. Reforma tributária ainda pune o consumo e privilegia a propriedade, dizem advogados. Conjur. São Paulo, janeiro de 2020. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-jan-18/reforma-tributaria-ainda-pune-consumo-privilegia-propriedade>> Acesso em: 21 abr. 2021.

a alíquota de 25,3% e 23,8% nas PEC's 45 e 110 respectivamente¹⁰⁴. Vale dizer, o foco das PEC's encontra-se em eliminar distorções do sistema de tributação do consumo sem, no entanto, alterar a carga tributária e a distribuição final de receitas¹⁰⁵.

Ainda conforme Nota Técnica nº 38, do Instituto Fiscal Independente:

A PEC 45 substitui tributos que geraram receita de 12,3% do PIB, sendo 38,9% em tributos de competência da União, 53,9% dos estados e 7,2% dos municípios. Já a PEC 110 substitui tributos que proporcionaram 13,4% do PIB, sendo 43,8% da União, 49,6% dos estados e 6,6% dos municípios. A predominância dos estados se deve ao ICMS que é o tributo que mais arrecada no Brasil. Os dois grandes tributos federais, o imposto de renda e a contribuição previdenciária, não são afetados pelas trocas de tributos.

[...]

Trata-se de alíquotas elevadas para os padrões internacionais. Não é exatamente um problema das PECs, mas da elevada carga tributária no Brasil, quase a metade oriunda da tributação sobre o consumo, como visto anteriormente. Não só a carga é alta, como a participação da tributação sobre o consumo na arrecadação também é muito alta, em comparação ao que se observa em outros países.

Contudo, o impacto do IBS na tributação sobre o consumo sob a perspectiva da justiça fiscal é preocupante, pois a seletividade como ferramenta de impulso para melhor atender a capacidade contributiva do contribuinte sobre os impostos indiretos (bens e serviços) é tímida ou pouco efetiva nas duas propostas em tramitação.

Na PEC 45, os impostos seletivos cumprem apenas função extrafiscal negativa da tributação, ou seja, a sua instituição é para desestimular o consumo de determinados bens, de maneira que não há previsão de que bens e serviços essenciais terão alíquota reduzida, bem como veda a instituição de benefícios fiscais. Já na PEC 110, embora esta prevê a concessão de benefícios fiscais para determinados bens e setores, a seletividade do imposto está longe da promoção da justiça distributiva. Como afirma Ricardo Lodi¹⁰⁶:

¹⁰⁴ FUNDAÇÃO PODEMOS. Cartilha: Reforma Tributária: um debate necessário. Coord. Oriovisto Guimarães. Membro da Comissão Mista da Reforma Tributária. São Paulo. 2020. Disponível em: <<http://oriovistoguimaraes.com.br/wp-content/uploads/2020/12/Reforma-Tributaria-Um-Debate-Necessario-1.pdf>> Acesso em: 21 abr. 2021.

¹⁰⁵ PELLEGRINI, Josué. Principais propostas de reforma tributária em tramitação no Congresso Nacional. Nota Técnica nº 38. INSTITUTO FISCAL INDEPENDENTE. Outubro de 2019. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/562755/NT38.pdf>> Acesso em 21 abril. 2021.

¹⁰⁶RIBEIRO, Ricardo Lodi. A reforma tributária viola o federalismo fiscal e a capacidade contributiva, 2019. Disponível em: <https://www.academia.edu/38735334/A_REFORMA_TRIBUT%C3%81RIA_VIOLA_O_FEDERALIS_MO_FISCAL_E_A_CAPACIDADE_CONTRIBUTIVA>. Acesso em: 21 abr. 2021.

O princípio da seletividade se destina a minorar os efeitos regressivos da tributação sobre o consumo. Deste modo, a supressão da seletividade da tributação sobre o consumo, promovida pela proposta em comento, faz com que a capacidade contributiva deixe de ser aplicada em relação ao IBS, uma vez que a tributação proporcional nesse tipo de tributo gera um efeito regressivo, agravando a iniquidade do nosso sistema, já por demais injusto com os mais pobres, violando o princípio da capacidade contributiva.

Além disso, destaca-se a importância da manutenção de benefícios tributários aos produtos da Cesta Básica, pois como afirma Tathiane Piscitelli¹⁰⁷ “Não temos condições, com o atual nível de desigualdade, de ter 25% a 32% de tributação sobre alimentos, medicamentos e bens de consumo”. Ainda ressaltou Piscitelli a necessidade de um olhar mais atento às desigualdades de gênero presentes também na tributação, em que assim aduziu:

"No consumo, todos pagam a mesma alíquota independente da renda. Assim, a situação é mais gravosa para a população de baixa renda e intensifica desigualdades. O indivíduo mais prejudicado na sociedade é a mulher negra porque é a pessoa que menos ganha neste País”.

Sob este ângulo, tem-se que as atuais propostas em tramitação necessitam de revisão no tocante ao combate à regressividade fiscal para que o Brasil tenha um sistema tributário mais justo e de acordo com os seus princípios constitucionais. Nesse mesmo sentido, defende Sérgio André¹⁰⁸:

[...] se o foco de um sistema tributário justo é a distribuição da carga tributária entre aqueles que têm capacidade de contribuir, é razoável que ela seja alocada em diversos fatos econômicos. A ideia de um tributo único, por mais sedutora que seja, tende a permitir uma elisão sistemática, principalmente para aqueles que têm mais recursos. Desta forma, uma reforma tributária justa considerará algumas bases de incidência distintas, sempre indicativas da capacidade econômica para contribuir.

[...]

Assim, já podemos rejeitar qualquer proposta que, como instrumento de simplificação, gere maior regressividade; que a pretexto de “alargar” a base tributária distribua a mesma para aqueles que não teriam capacidade econômica para contribuir ou onerem os mais pobres com a mesma carga que os mais ricos.

Nessa linha, conclui-se que as Propostas de Emenda à Constituição nº 45/2019 e 110/2019 ainda deixam bastante dúvidas sobre sua eficiência e efetividade

¹⁰⁷PISCITELLI, Tathiane. Especialistas sugerem mudanças na reforma tributária para enfrentar desigualdade de gênero. Agência Câmara de Notícias. Março de 2021. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/noticias/741030-especialistas-sugerem-mudancas-na-reforma-tributaria-para-enfrentar-desigualdade-de-genero/>>. Acesso em: 21 abr. 2021.

¹⁰⁸ ROCHA, Sérgio André. Conjur. Justiça é um dos pilares da reforma tributária ideal. Acesso em: 18 abr. 2021.

em relação à tributação no consumo sob a perspectiva da justiça distributiva. Pois, como visto, ambas propostas, embora centrem-se na simplificação da tributação do consumo, pouco se preocupam no combate à regressividade fiscal e possuem tímidas proposições para a resolução desse problema.

No próximo tópico, será abordado os aspectos a devolução parcial do imposto recolhido por contribuintes de baixa renda em ambas propostas e a concessão de benefícios fiscais da PEC nº 110/2019 e os impactos dessas medidas na mitigação do efeito regressivo da tributação do consumo.

3.6 A devolução parcial do imposto recolhido por contribuintes de baixa renda na PEC nº 45/2019 e 110/2019 e Benefícios Fiscais da PEC nº 110/2010: seus impactos na justiça distributiva.

Em última análise passa-se, então, ao estudo da devolução parcial do imposto recolhido por contribuintes de baixa renda em ambas Propostas de Emenda e os benefícios fiscais instituídos pela PEC nº 110/2019 à luz da justiça distributiva e sua capacidade de mitigar os problemas da regressividade fiscal do consumo.

Como demonstrado neste estudo, há divergência e preocupação pela doutrina e juristas brasileiros se a simplificação dos impostos incidentes sobre o consumo, com a criação do IBS, de fato minimiza injustiças fiscais.

A PEC nº 45 apresenta sua problemática no tocante a não instituição de um imposto seletivo sobre bens e serviços essenciais, criando-se uma alíquota única do imposto e, somando a isso, a vedação de concessão de benefícios fiscais, que poderiam mitigar o problema. Como exposto no texto da proposta¹⁰⁹:

[...] duas características muito importantes que estão sendo propostas para o IBS são a adoção de uma alíquota uniforme para todos os bens e serviços (embora podendo variar entre Estados e Municípios) e a vedação a qualquer benefício fiscal no âmbito do imposto.

Isso porque, na justificativa da PEC nº 45, afirma-se que o tributo sobre o consumo tem como finalidade essencial a arrecadação, não sendo, portanto, um instrumento adequado para promoção de políticas sociais. No entanto, se por um lado

¹⁰⁹Disponível

<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019>.

a uniformização de alíquotas pode equalizar tratamentos tributários injustos, por outro, a não diferenciação inviabiliza políticas distributivas.

Sabe-se que a concessão de benefícios e alíquotas diferenciadas são mecanismos previstos pela Constituição justamente para atenuar desigualdades sociais. E esse é o mesmo entendimento da jurisprudência pátria, como assentado pelo Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário nº 592.891¹¹⁰ – SP, em sede de repercussão geral, que se reconhece:

Ainda, encontram-se, entre os princípios constitucionais da ordem econômica, a soberania nacional, a defesa do meio ambiente e a redução das desigualdades regionais e sociais, conforme artigo 170 da Constituição e, como fundamento da ordem econômica, assegurar a todos uma existência digna. Para tentar combater essas desigualdades fáticas -regionais e sociais – a Constituição dispõe sobre os incentivos regionais no seu artigo 43 e prevê a importância de incentivos fiscais para promoção do equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País, conforme seu artigo 151, I.

Ainda à PEC 45, acrescenta que, para dirimir os efeitos da regressividade, propõe-se, então, um modelo de tributação que irá possibilitar a restituição de parte do imposto pago pelas famílias de baixa renda, através de mecanismos de transferências de renda. Assim, na proposta, explica seu funcionamento:

Este modelo seria viabilizado pelo cruzamento do sistema em que os consumidores informam seu CPF na aquisição de bens e serviços (já adotado por vários Estados brasileiros) com o cadastro único dos programas sociais. Trata-se de um mecanismo muito menos custoso e muito mais eficiente do ponto de vista distributivo que o modelo tradicional de desoneração da cesta básica de alimentos.

Entretanto, consoante art. 152-A, §9º, fica a cargo da lei complementar instituir os mecanismos usados para a implementação desse sistema de restituição de impostos, o que aí já demonstra certa preocupação.

¹¹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 592.891/SP. Plenário. Rel. Ministra Rosa Weber. 2019. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2638514&numeroProcesso=592891&classeProcesso=RE&numeroTema=322#>>

Nesse sentido, expõe Sérgio André¹¹¹:

Em primeiro lugar, políticas de transferência são incertas e podem ser contingenciadas em momentos de crise. Portanto, se a premissa é não onerar quem não deveria pagar, essa finalidade é assegurada não se tributando na origem.

Por outro lado, há que se definir a quem seria dada a devolução. Fala-se em utilizar os programas sociais como parâmetro. Contudo, os programas sociais, na visão do autor, não alcançam os pobres. Alcançam aqueles que estão mais próximos da miséria ou da pobreza extrema.

Neste mesmo seguimento, preconiza Betina Grupenmacher e Matheus Rodrigues¹¹²:

Acreditamos que a proposta de instituição do imposto negativo, cuja implementação ocorrerá com a devolução de tributos incidentes sobre o consumo para famílias de baixa renda ou com mecanismos de transferência de renda – isoladamente não tem a aptidão para a realização da justiça fiscal, pois é medida dependente de disponibilidade orçamentária e, portanto, sujeita às decisões políticas dos gestores públicos e à viabilidade orçamentária e, portanto, a proposta não neutraliza os efeitos da oneração dos produtos essenciais.

Diante disso, o IBS proposto na PEC 45/2019 está instituído em um sistema ainda muito injusto, o qual, por conta da sua alta regressividade, atingiria fortemente a classe média e os mais pobres.

Além disso, o sistema de transferência previsto no seu texto não é claro como se dará a sua implementação, tampouco há qualquer referência à sua efetividade, dadas as dificuldades de implementação de um sistema como este, o qual ainda sua implementação fica a cargo da criação de lei complementar. Assim, conclui-se que:

Por fim, o IBS é um imposto potencialmente injusto, e o desenho proposto na PEC 45 pode agravar a injustiça. Isso não significa que ele deva ser descartado, mas que deve ser contido (sua alíquota não deveria ser superior a um patamar de 20%/25%). Idealmente, deveria ser inferior a 20%. Além disso, parece-nos muito importante que seja resgatada a tributação diferenciada de consumos considerados essenciais.¹¹³

¹¹¹ ROCHA, Sergio André. O Imposto sobre Bens e Serviços proposto na reforma tributária da PEC 45. *Conjur*. Setembro de 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-set-13/sergio-rocha-imposto-bens-servicos-pec-45>> Acesso em: 22 abr. 2021.

¹¹² GRUPENMACHER, Betina Treiger; ZICCARELLI RODRIGUES, Matheus Schwertner. A Reforma Tributária - breves considerações. *in*: Reformas ou deformas tributárias e financeiras: por que, para quem, para quem e como? [Org.] Fernando Facury Scaff; Misabel de Abreu Machado Derzi, Onofre Alves Batista Júnior. - Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito; Coleção de Direito Tributário & Financeiro, 2020. pg. 257.

¹¹³ ROCHA, Sergio André. O Imposto sobre Bens e Serviços proposto na reforma tributária da PEC 45. *Conjur*. Setembro de 2019.

Por outro lado, a PEC 110/2019 proposta pelo Senado Federal é um pouco mais transigente quando as possibilidades de concessão de alíquotas diferenciadas. Conforme a proposta, há possibilidade de concessão de benefícios fiscais para determinados bens e setores, os quais já estão delimitados em uma lista prévia no texto da emenda¹¹⁴, sendo as alíquotas definidas por lei complementar.

Além disso, a PEC 110/2019 também prevê a possibilidade de restituição de impostos para os contribuintes de baixa renda, por meio de cruzamento de dados dos contribuintes no ato de suas compras, cabendo à lei complementar, como na PEC 45, instituir os mecanismos para devolução do imposto.

Desse modo, no IBS da PEC 110/2019 cria-se uma flexibilização de maneira que há maiores margens para a mitigação dos efeitos da regressividade fiscal, consequentemente buscando-se maiores efeitos distributivos pela diferenciação de alíquotas do imposto. Entretanto, ainda assim, os mecanismos previstos nesta emenda demonstram pouca eficiência no combate à regressividade, assim, pode-se afirmar:

Incentivos e benefícios fiscais podem atuar como instrumentos de reequilíbrio econômico do orçamento público. De qualquer sorte não são suficientes por si só para solucionar o déficit orçamentário, mas agregados a um conjunto de outras medidas têm a aptidão de alterar o cenário econômico-social.¹¹⁵

¹¹⁴ Ver mais detalhes na tabela abaixo.

¹¹⁵ GRUPENMACHER, Betina Treiger; ZICCARELLI RODRIGUES, Matheus Schwertner. A Reforma Tributária - breves considerações. *in*: Reformas ou deformas tributárias e financeiras: por que, para que, para quem e como? [Org.] Fernando Facury Scaff; Misabel de Abreu Machado Derzi, Onofre Alves Batista Júnior. - Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito; Coleção de Direito Tributário & Financeiro, 2020. pg. 259

Temos então o seguinte cenário em ambas propostas:

	<u>PEC nº45/2019</u>	<u>PEC nº 110/2019</u>
<u>Concessão de Benefício Fiscal</u>	<ul style="list-style-type: none"> ● Veda a concessão de benefício fiscal. ● Prevê a possibilidade de restituição parcial do imposto pelas famílias de baixa renda, nos termos da lei complementar; 	<ul style="list-style-type: none"> ● Autoriza a concessão de benefícios fiscais (por lei complementar) nas operações com alimentos, inclusive os destinados ao consumo animal; medicamentos; transporte público coletivo de passageiros urbano e de caráter urbano; bens do ativo imobilizado; saneamento básico; e educação infantil, ensino fundamental, médio e superior e educação profissional; ● Prevê a possibilidade de restituição parcial do imposto pelas famílias de baixa renda, nos termos da lei complementar;

Desse modo, conclui-se que ambas propostas possuem considerações positivas e negativas, pois o IBS, por si só, não é um problema. No entanto, a falta de preocupação e implementação de mecanismos eficientes e efetivos no combate à regressividade e desigualdades atenuadas pelo sistema tributário que o é.

Além disso, destaca-se a importância da implementação e reforço na tributação direta e progressiva como meio de combate das distorções promovidas pelo sistema tributário tão regressivo no consumo. Afinal, não se olvida que, na tributação indireta, o mecanismo de tributar de acordo com a capacidade contributiva encontra muitos obstáculos justamente pelo seu caráter pessoal. Como afirmam Rodrigo Orair e Sérgio Gobetti¹¹⁶:

¹¹⁶ORAIR, Rodrigo Otávio. GOBETTI, Sérgio Wulff. REFORMA TRIBUTÁRIA E FEDERALISMO FISCAL: UMA ANÁLISE DAS PROPOSTAS DE CRIAÇÃO DE UM NOVO IMPOSTO SOBRE O VALOR ADICIONADO PARA O BRASIL. Instituto de Pesquisa Econômica e Aplicada - IPEA. Rio de Janeiro. 2019. pg. 37/38. Disponível em:<https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/sites/observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/files/u49/td_2530.pdf> Acesso em: 22 abr. 2021.

O principal objetivo de um IVA moderno é arrecadatário, dada a sua maior capacidade de levantar – com menos distorções – as receitas de que os governos necessitam para alcançar suas metas distributivas e de gasto.

Seu eventual efeito regressivo não será um problema, desde que seja compensado pelas outras partes do sistema, como é o caso do Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF), considerado um instrumento tributário muito mais apropriado para perseguir objetivos distributivos, ou quando o potencial arrecadatário do IVA é canalizado para reforçar instrumentos das políticas social, setorial e regional.

Assim também preconiza Evanilda Bustamante¹¹⁷:

Não se nega que a simplificação seja parte importante em uma reforma tributária; no entanto, as propostas não apresentam qualquer preocupação com a equidade do sistema tributário ou com a busca pela progressividade desse sistema, que hoje possui natureza regressiva e tem alta concentração da tributação sobre o consumo.

Oportunamente, recorda-se que a Constituição Federal de 1988, no seu art. 3º, prevê como objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil a construção de uma sociedade solidária, a garantia do desenvolvimento nacional e a redução das desigualdades sociais e regionais.

Portanto, um sistema tributário ideal, centrado em suas premissas constitucionais e fundado em valores sociais, deve priorizar a busca pela justiça fiscal, resguardando sempre o primordial equilíbrio entre o desenvolvimento nacional, a livre iniciativa e a justiça social. De maneira que eventual Reforma Tributária que não estiver de acordo com tais premissas, deve ser descartada e, não o sendo, corre-se o risco de implementarmos um sistema inconstitucional.

¹¹⁷DE GODOI BUSTAMANTE, Evanilda Nascimento. Justiça Distributiva e os Fundamentos do Sistema Tributário Brasileiro: Uma Breve Crítica Às Propostas de Reforma Tributária. *in*: Reformas ou deformas tributárias e financeiras: por que, para que, para quem e como? [Org.] Fernando Facury Scaff; Misabel de Abreu Machado Derzi, Onofre Alves Batista Júnior. - Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito; Coleção de Direito Tributário & Financeiro, 2020. pg. 319

CONCLUSÃO

Ante o exposto, conclui-se com a presente pesquisa que, com o advento do Estado Democrático de Direito, a sociedade tornou-se mais complexa, demandando por uma maior atuação estatal na promoção do desenvolvimento dos indivíduos perante a coletividade. Assim, a função dos tributos ganha nova feição, pois torna-se uma ferramenta importante na regulação da atividade financeira do Estado, em que o Direito Tributário também pode ser o promotor de desigualdades sociais se instituído em um sistema injusto.

Além disso, a partir da análise dos dados de desigualdade social brasileira, pode-se compreender que a tributação ganha especial valor na política distributiva, pois não há como falar em políticas de mitigação às desigualdades sociais sem uma revisão do sistema de tributação nacional. Como visto, o Direito Tributário, no Estado Social, ganha especial atenção quanto à sua função, principalmente com a necessidade de criação de um Estado mais interventor e promotor de políticas públicas, o qual só irá atingir seus objetivos com satisfatória arrecadação fiscal.

No entanto, o agigantamento do Estado, por si só, não pode gerar a criação de um estado confiscatório. O Sistema Tributário instituído deverá apresentar as melhores alternativas para a implementação de um sistema justo.

Ocorre que, como exposto na segunda parte desse estudo, o Brasil tributa mais pesadamente o consumo do que a renda e propriedade. E, dado que essa arrecadação se dá de forma indireta e regressiva, temos um sistema muito injusto, em que os contribuintes com menor capacidade contributiva acabam arcando mais com o ônus fiscal do que aqueles com maior capacidade contributiva.

Para análise e compreensão disso, foi abordado como a tributação direta e indireta funciona a partir de suas bases econômicas. Após, constatou-se que o legislador brasileiro preferiu tributar mais o consumo à renda e propriedade o que, conseqüentemente, demonstra a predileção deste por um sistema regressivo, pois, como visto, na tributação do consumo quem arca com o ônus fiscal é o contribuinte de fato, ou seja, o valor do tributo é repassado ao consumidor final.

Assim, analisando-se as Propostas de Emenda à Constituição nº 45 e 110 de 2019, constatou-se que o legislador busca primordialmente a simplificação do sistema de tributação de bens e serviços sendo, assim, ainda tímida as proposições sobre a tributação de renda e patrimônio.

No entanto, como visto, essa simplificação proposta em ambas as emendas, mas mais precisamente na Emenda nº 45/2019, não há resoluções eficientes para o combate à regressividade fiscal e a busca da justiça distributiva do sistema tributário. Aliás, muito pelo contrário, nos textos das propostas resta evidente que os legisladores mais estão preocupados na simplificação da arrecadação, dos que os seus efeitos em si quando trata-se de combate às desigualdades entre os contribuintes.

Embora ainda controverso, em ambas propostas há a previsão de instituição de um mecanismo de restituição de impostos às famílias de baixa renda, mas como exposto no presente trabalho, tal mecanismo sequer apresenta sua forma de implementação, deixando muitas dúvidas sobre esse sistema de cruzamento de dados proposto.

Por fim, quanto aos benefícios fiscais, mecanismo muito utilizado no nosso Sistema Tributário atual, na PEC nº 45 há expressa vedação de sua utilização e na PEC nº 110 prevê a possibilidade de concessão para setores e bens específicos. No entanto, este aspecto de ambas propostas se mostra bastante preocupante, pois como é sabido, atualmente, diante de tantas desigualdades regionais, a possibilidade de concessão de benefícios fiscais é um meio que favorece economicamente determinadas regiões do país.

Desse modo, com o presente trabalho pode-se entender que a instituição de um Sistema Tributário deve pautar-se na busca pela justiça fiscal, pois o Direito Tributário é ferramenta capaz de atenuar os problemas de desigualdades sociais, os quais são de interesse e dever do Estado sua mitigação.

Além disso, constatou-se que o sistema tributário atual é muito injusto, e as Propostas de Emenda à Constituição 45 e 110 de 2019, sob a perspectiva de justiça fiscal não são aptas a resolver o problema da regressividade na tributação do consumo. Assim, sendo uma delas implementadas, tem-se o grave risco de termos

um Sistema Tributário brasileiro que irá de encontro aos valores constitucionais, ferindo, assim, notadamente, ao que se refere aos princípios elencados no art. 3º da Constituição Federal.

Portanto, respondida à pergunta central a qual o presente trabalho buscou explorar, chega-se à conclusão de que não são eficientes as medidas adotadas pelas PEC's nº 45/2019 e 110/2019, da forma postas, para a mitigação do problema da regressividade fiscal sob a perspectiva da justiça fiscal.

Assim, para uma Reforma Tributária que vise a justiça fiscal, somente simplificar o sistema de arrecadação não resolve o problema em torno da melhor distribuição da carga fiscal entre os contribuintes. E sendo as nossas escolhas tributárias, escolhas políticas, aqueles que foram eleitos pela maioria da população devem priorizar o bem-estar da nação como um todo e não apenas privilegiar determinados indivíduos e setores, trata-se de mudanças em prol de todos e não de alguns.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BERCOVICI, Gilberto. **A Constituição e o papel do Estado no Domínio Econômico**. Revista Acadêmica Brasileira de Direito Constitucional. n. 2, 2002.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda à Constituição nº 45/2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. 2019. Disponível em:<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019>

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Reforma Tributária: Comparativo da PEC 45/2019 (Câmara) e da PEC 110/2019**. Disponível em:<https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/ReformaTributaria_ComparativoPEC45ePEC110.pdf>

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 05.10.1988. Brasília, 1988. Disponível em:<http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao>.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). **Carga Tributária no Brasil. Ministério da Economia**. Março de 2020. Disponível em:<<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/ctb-2018-publicacao-v5.pdf/view>>

BRASIL. Senado Federal. **Proposta de Emenda à Constituição nº 110/2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. 2019. Disponível em:<<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7977850&ts=1602268349752&disposition=inline>>

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 592.891/SP. Plenário. Rel. Ministra Rosa Weber**. 2019. Disponível em:<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2638514&numeroProcesso=592891&classeProcesso=RE&numeroTema=322#>>

CALIENDO, Paulo. **Curso de direito tributário**. 2. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CALAIS, Beatriz. Forbes. **Brasil tem 10 novos bilionários no ranking de 2021**. 10 abr 2021. Disponível em:<<https://forbes.com.br/forbes-money/2021/04/brasil-tem-10-novos-bilionarios-no-ranking-de-2021/>>.

CANZIAN, Fernando; MENA, Fernanda. **Super-ricos no Brasil lideram concentração de renda global**. Folha de São Paulo, 19 ago. 2019. Disponível

em: <<https://temas.folha.uol.com.br/desigualdade-global/brasil/super-ricos-no-brasil-lideram-concentracao-de-renda-global.shtml>>.

DE OLIVEIRA, Fabrício Augusto. A REFORMA TRIBUTÁRIA NECESSÁRIA: UMA INTRODUÇÃO GERAL. *in* **A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas** / ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP; FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018.

DEONATO, Alberto. **Manual de Ciências das finanças**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 1984.

DE GODOI BUSTAMANTE, Evanilda Nascimento. Justiça Distributiva e os Fundamentos do Sistema Tributário Brasileiro: Uma Breve Crítica Às Propostas de Reforma Tributária. *in*: **Reformas ou deformas tributárias e financeiras: por que, para que, para quem e como?** [Org.] Fernando Facury Scaff; Misabel de Abreu Machado Derzi, Onofre Alves Batista Júnior. - Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito; Coleção de Direito Tributário & Financeiro, 2020.

DWORKIN, Ronald. **A Raposa e o Porco-Espinho: Justiça e Valor**. Tradução Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2014.

FUNDAÇÃO PODEMOS. Cartilha: **Reforma Tributária: um debate necessário**. Coord. Oriovisto Guimarães. Membro da Comissão Mista da Reforma Tributária. São Paulo. 2020. Disponível em: <<http://oriovistoguimaraes.com.br/wp-content/uploads/2020/12/Reforma-Tributaria-Um-Debate-Necessario-1.pdf>>

FERREIRA NETO, Arthur. Fundamentos materiais da tributação: comutação, restauração, distribuição, reconhecimento e participação. *In*: ÁVILA, Humberto (Org.). **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012.

FERREIRA NETO, Arthur Maria. **Natureza Jurídica das Contribuições na Constituição de 1988**. São Paulo: Editora, MP 2006.

GRUPENMACHER, Betina Treiger; ZICCARELLI RODRIGUES, Matheus Schwertner. A Reforma Tributária - breves considerações. *in*: **Reformas ou deformas tributárias e financeiras: por que, para que, para quem e como?** [Org.] Fernando Facury Scaff; Misabel de Abreu Machado Derzi, Onofre Alves Batista Júnior. - Belo Horizonte: Letramento; Casa do Direito; Coleção de Direito Tributário & Financeiro, 2020.

HOBBS, Thomas. **Leviathan; or the matter, form and power of a commonwealth ecclesiastical and civil**. ed. Michael Oakeshott (ed.). Oxford: Basil Blackwell [s.d.].

HOLMES, Stephen. **O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos**. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. - São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2019.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Pesquisa de orçamentos familiares 2017-2018: primeiros resultados**. Rio de Janeiro: IBGE, 2019. pg. 58. Disponível em: <<https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101670.pdf>>.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (IPEA). **Comunicado da Presidência nº 22, de 29 de junho de 2009**. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/090630_comunicadoipea22.pdf>.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (IPEA). **Brasil em desenvolvimento 2011: Estado, planejamento e políticas públicas**. Brasil: Ipea, 2012, p. 458. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/livro_brasil_desenvolvimento2011_vol02.>

JORNAL NACIONAL. **Número de brasileiros que vivem na pobreza quase triplicou em seis meses, diz FGV**. 05 abr. 2021. Disponível em: <<https://g1.globo.com/jornal-nacional/noticia/2021/04/05/numero-de-brasileiros-que-vivem-na-pobreza-quase-triplicou-em-seis-meses-diz-fgv.ghtml>>.

MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade - os impostos e a justiça**. Tradução: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Almedina: Coimbra, 1998.

ORAIR, Rodrigo Otávio. GOBETTI, Sérgio Wulff. **REFORMA TRIBUTÁRIA E FEDERALISMO FISCAL: UMA ANÁLISE DAS PROPOSTAS DE CRIAÇÃO DE UM NOVO IMPOSTO SOBRE O VALOR ADICIONADO PARA O BRASIL**. Instituto de Pesquisa Econômica e Aplicada - IPEA. Rio de Janeiro. 2019. pg. 37/38. Disponível em: <https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/sites/observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/files/u49/td_2530.pdf>

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. – 11. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

PASSOS, Luana. GUEDES, Dyeggo Rocha. SILVEIRA, Fernando Gaiger. **JUSTIÇA FISCAL NO BRASIL: QUE CAMINHOS TRILHAR? in A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas** / ANFIP – Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital. Eduardo Fagnani (organizador). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018.

PELLEGRINI, Josué. **Principais propostas de reforma tributária em tramitação no Congresso Nacional. Nota Técnica nº 38**. INSTITUTO FISCAL INDEPENDENTE. Outubro de 2019. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/562755/NT38.pdf>>

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**: tradução Monica Baugmgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PISCITELLI, Tathiane. **Especialistas sugerem mudanças na reforma tributária para enfrentar desigualdade de gênero**. Agência Câmara de Notícias. Março de 2021. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/noticias/741030-especialistas-sugerem-mudancas-na-reforma-tributaria-para-enfrentar-desigualdade-de-genero/>>.

PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO (PNUD). **Relatório do Desenvolvimento Humano 2019**. Disponível em: <http://hdr.undp.org/sites/default/files/hdr_2019_pt.pdf>.

RAWLS, John. **Uma teoria da Justiça**. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. Tradução Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A reforma tributária viola o federalismo fiscal e a capacidade contributiva**, 2019. Disponível em: <https://www.academia.edu/38735334/A_REFORMA_TRIBUT%C3%81RIA_VIOLA_O_FEDERALISMO_FISCAL_E_A_CAPACIDADE_CONTRIBUTIVA>.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Desigualdade e Tributação na Era da austeridade seletiva**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Piketty e a Reforma Tributária Iguitária no Brasil**. In: _____. Estudos de Direito Tributário: Volume 01 Tributação e Cidadania. Rio de Janeiro: Editora Multifoco, 2015.

ROCHA, Sergio André. **Fundamentos do direito tributário brasileiro**. Belo Horizonte, MG: Letramento; Casa do Direito; Direito Tributário e Financeiro, 2020.

ROCHA, Sergio André. **O Imposto sobre Bens e Serviços proposto na reforma tributária da PEC 45**. Conjur. Setembro de 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-set-13/sergio-rocha-imposto-bens-servicos-pec-45>>

ROCHA, Sérgio André. Conjur. **Justiça é um dos pilares da reforma tributária ideal**. Acesso em: 18 abr. 2021. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-jul-18/sergio-rocha-justica-entre-pilares-reforma-tributaria-ideal>>

SANTOS, Rafa. **Reforma tributária ainda pune o consumo e privilegia a propriedade, dizem advogados**. Conjur. São Paulo, janeiro de 2020. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2020-jan-18/reforma-tributaria-ainda-pune-consumo-privilegia-propriedade>>

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário. 9. ed.** – São Paulo : Saraiva Educação, 2019.

SHILLER, Robert. **Las Finanzas en una Sociedad Justa - Dejemos de condenar el sistema financiero y, por el bien común, recuperémoslo**, Tradução. Mar Vidal. Bilbao: Deusto, 2012.

SILVA, José Afonso da. **Tributos e normas de política fiscal da Constituição do Brasil**. 1ª Ed. São Paulo, 1968.

SILVEIRA, Alexandre Coutinho de. **O direito financeiro e a redução das desigualdades**. 1. ed. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2020.

SOUSA PONTES PINTO, Edson Antônio. dos Santos, Karen Borges. Freitas, Nathália de Oliveira. (IN)JUSTIÇA TRIBUTÁRIA: UMA CRÍTICA AO VIÉS REGRESSIVO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO. *in* **Revista de Direito Tributário Contemporâneo** | vol. 22/2020 | p. 65 - 82 | Jan - Fev / 2020.

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

TORRES, Silvia Faber. **O Princípio da Subsidiariedade no Direito Público Contemporâneo**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. II.

VIEIRA, Oscar Vilhena. **A naturalização da desigualdade**. Opinião - Folha de São Paulo, 30 de set. 2017

VIGISAN. INQUÉRITO NACIONAL SOBRE INSEGURANÇA ALIMENTAR NO CONTEXTO DA PANDEMIA DA COVID-19 NO BRASIL. **Insegurança Alimentar e Covid-19 no Brasil**. Rede Penssan. 2021. Disponível em: <http://olheparaafome.com.br/VIGISAN_Inseguranca_alimentar.pdf>.

VILLAS-BÔAS, M. A. **A reforma tributária estrutural do Brasil proposta por Mangabeira Unger**. ConJur, São Paulo, out. 2015. Disponível em: <www.conjur.com.br/2015-out-10/villas-boas-reforma-tributaria-proposta-mangabeira-unger>