

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS  
FACULDADE DE DIREITO

AS PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA E SEUS IMPACTOS NA  
REGRESSIVIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

THAÍS HELENA MESQUITA DE CARVALHO

Rio de Janeiro  
2020

THAÍS HELENA MESQUITA DE CARVALHO

AS PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA E SEUS IMPACTOS NA  
REGRESSIVIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para a obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Dr. Luigi Bonizzato

Rio de Janeiro

2020



THAÍS HELENA MESQUITA DE CARVALHO

AS PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA E SEUS IMPACTOS NA  
REGRESSIVIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Dr. Luigi Bonizzato

Data da Aprovação: \_\_\_ / \_\_\_ / \_\_\_

Banca Examinadora:

---

Orientador

---

Co-orientador (Opcional)

---

Membro da Banca

---

Membro da Banca

Rio de Janeiro

2020

*“Caminhante, são tuas pegadas  
o caminho e nada mais;  
Caminhante, não há caminho,  
se faz caminho ao andar*

*e ao voltar a vista atrás  
se vê a senda que nunca  
se há de voltar a pisar*

*Caminhante não há caminho  
senão há marcas no mar...*

*Golpe a golpe, verso a verso...*

*Faz algum tempo neste lugar  
onde hoje os bosques se vestem de  
espinhos  
se ouviu a voz de um poeta gritar  
"Caminhante não há caminho,  
se faz caminho ao andar"...*

*Golpe a golpe, verso a verso...*

*Morreu o poeta longe do lar  
cobre-lhe o pó de um país vizinho.  
Ao afastar-se lhe vieram chorar  
"Caminhante não há caminho,  
se faz caminho ao andar..."*

*Golpe a golpe, verso a verso...*

*Quando o poeta é um peregrino.  
Quando de nada nos serve rezar.  
"Caminhante não há caminho,  
se faz caminho ao andar..."*

Antonio Machado

## AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, Alcides e Juçara, pelo apoio incondicional, pelo exemplo de amor e companheirismo, e por acreditarem em mim. Vocês são os pilares da minha vida, obrigada por sempre me permitirem sonhar alto.

À minha irmã Beatriz, por ser um refúgio com o qual eu sempre posso contar.

À minha avó Dilma, por ser uma fonte inesgotável sempre presente de afeto e carinho.

Aos meus padrinhos, Cristina e Assis, por me ensinarem que o amor fraternal não se limita aos pais.

Aos meus familiares, Alcir, Elizabeth, Felipe e Guilherme, por se manterem presentes e unidos no laço desta família.

Ao meu orientador Luigi Bonizzato, por humanizar esta experiência e torná-la possível.

Às minhas amigas Laiane, Larissa, Tainá e Carol, por me ajudarem a suportar o peso das adversidades e tornarem a vida muito mais leve.

Às amigadas que a Nacional me deu: Roberta, Maíra, Paula, Duda, Maria, Raquel e Mari, por terem feito parte disso comigo.

Aos que a Nacional me apresentou, e que, de alguma forma, foram importantes nessa jornada. Pessoas vêm e vão, as lembranças ficam.

Por fim, a todos os servidores, professores e técnicos que tornam esse sonho uma realidade. Obrigada por tudo!

## RESUMO

A experiência demonstra que o sistema tributário brasileiro não tem servido aos fins para os quais foi proposto, sendo marcado pela predominância da tributação indireta sobre o consumo ao onerar pesadamente os contribuintes de baixa renda, enquanto diversos setores abastados permanecem até mesmo intocados. Esse fenômeno é o que se chama de “regressividade”, que se caracteriza por onerar mais pesadamente quem menos tem, uma vez que reduz a alíquota tributária à medida que a capacidade contributiva do indivíduo aumenta, ao contrário da “progressividade”, onde contribuintes mais abastados arcam com alíquotas superiores. Além disso, suas diversas competências, alíquotas e regimes de apuração tornam o sistema extremamente complexo, afastando o contribuinte do debate institucional. Para superar essa questão, a reforma tributária surge como uma das maiores pautas do país, com a finalidade de simplificar o sistema e alinhá-lo às melhores práticas internacionais. Assumindo a roupagem de um imposto único sobre o valor agregado do tipo IVA, a “reforma tributária” refere-se às propostas que atualmente tramitam no Congresso Nacional, e têm como propósito tornar o sistema tributário mais moderno e eficiente ao unificar diversos impostos federais e estaduais. No entanto, para que haja uma verdadeira reforma, a matriz tributária nacional precisa ser sistemicamente modificada, alterando-se a participação das outras bases econômicas na tributação, para além do consumo. Diante disso, o presente estudo se propõe a analisar as funções da matriz tributária brasileira, o fenômeno da regressividade e a postura das propostas de reforma diante da natureza regressiva do sistema tributário atual, principalmente sob o viés da justiça fiscal.

**Palavras-chave:** Reforma tributária. Regressividade. Sistema tributário. Tributação indireta. Tributação sobre o consumo.

## ABSTRACT

Experience shows that Brazilian taxation system has not served the purposes for which it was made, being marked by the predominance of indirect taxes on consumption by placing a heavy burden on low-income taxpayers, meanwhile several wealthy ones remain untouched. This phenomenon characterizes regressive taxes, which burdens those who have less, since it reduces the tax rate as the individual's contributive capacity increases, unlike progressive taxes, which levies on wealthier taxpayers bear higher rates. Moreover, its diverse competencies, tax rates and calculation schemes make the system extremely complex, keeping taxpayers away from institutional debate. To overcome this issue, the tax reform emerges as one of the country's major guidelines, aiming to the taxation system and aligning it with the best international practices. Playing the role of a single value-added tax (VAT), the "tax reform" refers to the proposals that are currently on discussion in the National Congress, which aims to make the taxation system more efficient and modern by unifying several federal and state taxes. However, in order to be a true reform, the taxation matrix needs to be systemically modified by changing the participation of other economic bases in taxation, besides consumption. Therefore, the present study aims to analyze the functions of the Brazilian taxation matrix, its regressive effects, and the reform proposals capacity to address the issue of regressive taxes in Brazilian taxation system, mainly under the bias of fiscal justice.

**Keywords:** Tax reform. Tax burden. Regressive taxes. Taxes on consumption. Taxation system.

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

Cofins – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

IBS – Imposto sobre Bens e Serviços

BID – Banco Interamericano de Desenvolvimento

ICMS – Imposto sobre Circulação de Bens e Serviços

IE – Imposto sobre a Exportação

II – Imposto sobre a Importação

IPEA – Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada

IPI – Imposto sobre Produto Industrializado

IPTU – Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana

IPVA – Imposto sobre a propriedade de veículos automotores

IRPF – Imposto sobre a Renda da Pessoa Física

IRPJ – Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica

IVA – Imposto sobre o Valor Agregado

IS – Imposto Seletivo

ISS – Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza

ITR – Imposto sobre a propriedade territorial rural

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

ONU – Organização das Nações Unidas

PIB – Produto Interno Bruto

PIS – Programas de Integração Social

RFB – Receita Federal do Brasil

PEC – Proposta de Emenda à Constituição

PL – Projeto de Lei

PNUD – Plano das Nações Unidas para o Desenvolvimento

STJ – Superior Tribunal de Justiça

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Carga tributária no Brasil e nos países da OCDE, participação (%) do PIB em 2009 e 2016 .....	20
Gráfico 2 – Comparação entre o peso dos impostos atuais (ICMS, ISS, PIS e Cofins) e o IBS sobre a renda domiciliar per capita dos décimos da população (em %) .....	58

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>12</b>
<b>1 AS FUNÇÕES DA MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E OS FUNDAMENTOS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....</b>	<b>16</b>
1.1 CARGA DA TRIBUTAÇÃO BRASILEIRA.....	16
1.2 A FINALIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	18
1.3 ESTRUTURAÇÃO DA MATRIZ: AS FUNÇÕES DA TRIBUTAÇÃO.....	20
1.3.1 <i>A função alocativa.....</i>	<i>21</i>
1.3.2 <i>A função estabilizadora.....</i>	<i>22</i>
1.3.3 <i>A função distributiva.....</i>	<i>23</i>
<b>2 AS BASES ECONÔMICAS DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>25</b>
2.1 A TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA.....	25
2.2 A TRIBUTAÇÃO SOBRE A PROPRIEDADE.....	31
2.3 A TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO.....	32
2.3.1 <i>Características da tributação indireta sobre o consumo.....</i>	<i>35</i>
2.3.1.1 A potencialização da arrecadação.....	35
2.3.1.2 O efeito “anestésiante”.....	36
2.3.1.3 A facilidade de fiscalização.....	36
2.3.1.4 A simplificação do processo.....	37
2.3.2 <i>O problema da cumulatividade.....</i>	<i>38</i>
2.3.3 <i>O Brasil precisa de uma reforma tributária?.....</i>	<i>39</i>
2.3.3.1 A concentração de renda.....	39
2.3.3.2 A ausência de cidadania tributária.....	41
<b>3 AS PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>45</b>
3.1 A PEC Nº 45 DE 2019.....	45
3.2 A PEC Nº 110 DE 2019.....	47
3.3 O PROJETO DE LEI Nº 3.887 DE 2020.....	49
3.4 AS PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA DIANTE DA REGRESSIVIDADE DO SISTEMA ATUAL.....	50
3.4.1 <i>O “trade off” entre equidade e simplificação.....</i>	<i>51</i>
3.4.2 <i>Sistema atual de alíquotas diferenciadas vs modelo de alíquota uniforme IVA.....</i>	<i>52</i>
3.4.3 <i>O modelo de alíquota uniforme do IBS/IVA pode agravar a regressividade?.....</i>	<i>54</i>
3.4.4 <i>Análise do mecanismo para mitigar a regressividade.....</i>	<i>56</i>
3.4.5 <i>A necessidade de uma reforma ampla e sistêmica.....</i>	<i>58</i>
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>59</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>63</b>

## INTRODUÇÃO

A carga tributária brasileira é conhecida por seu “peso” singular. Ela é significativamente maior do que o padrão dos países da América e da Ásia, e equivalente à de diversos países europeus. Segundo relatório da OCDE (2020, p. 33), o Brasil possui a 2ª carga tributária mais alta entre os países da América Latina, perdendo apenas para Cuba, que destina 42% do seu PIB ao pagamento de tributos.

De acordo com dados fornecidos pelo IBGE (2020), o PIB brasileiro cresceu 1,1% em 2019, em comparação ao ano anterior. No entanto, boa parte dessa receita é destinada ao pagamento de tributos. Conforme relatório produzido pelo Tesouro Nacional, em 2019, a Carga Tributária Bruta (CTB) alcançou 33,17% do PIB.

O “apetite” arrecadatório brasileiro certamente encontra sua explicação em um país de dimensões continentais que procura promover o bem-estar social para a sua população, ao passo que divide suas competências através do pacto federativo. Apresenta-se, portanto, a densa máquina fiscal *à brasileira*, materializada pelo sistema tributário nacional.

Entretanto, a Secretaria de Política Econômica, órgão especial do Ministério da Fazenda, aponta que o caso brasileiro “é uma exceção à tendência internacional, onde uma alta carga tributária está associada a uma baixa desigualdade de renda” (SEPE, 2003, p. 12). De acordo com dados fornecidos pela ONU (2020, p. 265), o IDH (Índice de Desenvolvimento Humano) do Brasil em 2018 correspondeu a 0,761, resultado que caracteriza o Brasil como um país de desenvolvimento humano elevado.

Apesar disso, no mesmo período, o coeficiente de Gini<sup>1</sup> nacional permaneceu em 0,509. Isso quer dizer que, apesar das riquezas e do crescimento econômico, uma pequena parcela da

---

<sup>1</sup> O índice de Gini mede o grau de concentração de renda em determinado grupo. Variando de zero a um, no qual o valor zero representa a situação de igualdade máxima, quando todos têm a mesma renda, enquanto que no valor um, uma só pessoa detém toda a riqueza. Disponível em: [https://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com\\_content&id=2048:catid=28](https://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&id=2048:catid=28). Acesso em: 23 set. 2020.

população desfruta desses ganhos. Segundo dados do IBGE (2019), 10% da população brasileira concentra 43,1% da totalidade de rendimentos do país, e tal fato tem estreita relação com a matriz tributária.

Ainda que não seja facilmente compreendida pelo cidadão comum, além de atuar como máquina de arrecadação, a matriz tributária brasileira detém grande potencial para delinear e reescrever a estrutura econômica e social do país. Por invadir a esfera privada e constituir violação ao direito de propriedade – ainda que legítima – a tributação deve obediência aos limites e diretrizes constitucionais, diploma do qual oriunda o seu fundamento.

No entanto, a experiência demonstra que o sistema tributário não tem servido aos fins para os quais foi proposto, sendo marcado pela predominância da tributação indireta sobre o consumo ao onerar pesadamente indivíduos de baixa renda, enquanto diversos setores abastados permanecem até mesmo intocados.

Esse fenômeno caracteriza a “regressividade”, que significa onerar mais pesadamente quem menos tem, uma vez que reduz a alíquota tributária à medida que a capacidade contributiva do indivíduo aumenta, ao contrário da “progressividade”, onde contribuintes mais abastados arcam com alíquotas superiores. O Banco Internacional de Desenvolvimento explica:

uma alíquota “x” incidente sobre determinada mercadoria gera um montante de imposto a ser pago que é o mesmo, tanto por um agente de alta renda quanto por outros de renda menor, de tal sorte que a participação do imposto sobre os rendimentos dos indivíduos tende a ser decrescente à medida que aumenta sua renda (BID, 2004, p. 8)

A regressividade se agrava em países como o Brasil, nos quais a população é majoritariamente pobre. Em virtude dos baixos rendimentos, as famílias menos favorecidas da pirâmide social tendem a consumir quase que a totalidade dos seus ganhos com despesas necessárias, comprometendo a integralidade do seu patrimônio com impostos indiretos “invisíveis”.

Além disso, suas diversas competências, alíquotas, e regimes de apuração diferentes tornam o sistema extremamente complexo, afastando o contribuinte do debate institucional. Forma-se, portanto, um ciclo vicioso no qual confundem-se causa e consequência, onde a falta

de transparência prejudica a cidadania tributária<sup>2</sup>, e assim sucessivamente, completando as peças de um dissimulado quebra-cabeça fiscal.

Portanto, mostra-se mais do que necessário a implementação de mudanças estruturais no sistema e, para superar essa questão, a “reforma tributária” surge como uma das maiores pautas nacionais, com a finalidade de simplificar o sistema e alinhá-lo às melhores práticas internacionais.

Sob a roupagem de um imposto único sobre o valor agregado do tipo IVA, a “reforma tributária” refere-se às propostas que atualmente tramitam no Congresso Nacional, e tem como propósito tornar o sistema tributário mais moderno, convidativo, e eficiente ao unificar diversos impostos federais e estaduais.

No entanto, para que haja uma verdadeira reforma, a matriz tributária nacional precisa ser modificada, alterando-se a participação das outras bases econômicas na tributação. Ao permanecer tributando pesadamente o consumo enquanto negligencia-se a renda e a propriedade, a matriz tributária permanece inalterada.

A reflexão que se pretende fazer é que, para se reformar um sistema, deve-se fazê-lo de forma ampla e sistêmica, realizando mudanças estruturais que modifiquem a matriz tributária brasileira. Quando o contribuinte permanece onerado nas mesmas bases, é como “trocar seis por meia dúzia”.

Portanto, torna-se relevante compreender a matriz tributária brasileira atual e estudar a amplitude das modificações trazidas pelas propostas de reforma tributária, uma vez que estão sujeitas ao debate de interesse público e são as prioridades da agenda legislativa nacional, com vistas a influenciar a realidade de todos os indivíduos situados no território brasileiro.

---

<sup>2</sup> Cidadania tributária é um termo que se refere à “educação fiscal” do cidadão, significando a sua para o fato de que a arrecadação de tributos deve reverter-se em benefícios que cumpram o papel de atender às necessidades da coletividade, reduzindo distâncias sociais. (BRASIL, 2009. p. 39)

Diante disso, a presente pesquisa se propõe a analisar as funções da matriz tributária brasileira e a postura das propostas de reforma diante da natureza regressiva do sistema tributário atual, principalmente sob o viés da justiça fiscal.

Para tanto, dividiu-se o raciocínio em três partes. O primeiro capítulo ocupa-se com a contextualização fática, fornecendo dados analíticos e comparativos sobre a matriz tributária brasileira. Além disso, busca-se prover os pilares conceituais para compreender as funções da tributação.

A primeira parte do segundo capítulo preocupa-se em fornecer um arcabouço fático e teórico sobre as grandes bases econômicas (manifestações de riqueza) nas quais a tributação pode incidir, para a posterior exposição do tema principal. A segunda parte do mesmo capítulo ramifica-se dentro da tributação sobre o consumo, que assume papel de destaque no bojo da pesquisa, ao nivelar determinados conceitos e dialogar com o capítulo três.

Por último, o terceiro capítulo objetiva expor as três principais propostas de reforma tributária em trâmite no Congresso Nacional, bem como realizar uma análise crítica da sua capacidade de enfrentar a regressividade da matriz tributária brasileira.

Ao longo do capítulo são feitas estimativas provisionais e comparativos entre o modelo atual e o pretendido pelas propostas. Ao final, encerra-se com algumas considerações sobre a necessidade de uma reforma tributária ampla e sistêmica, com a posterior conclusão.

No processo de construção dessa monografia, empregou-se um referencial teórico baseado em estatísticas retiradas de fontes primárias (IPEA, OCDE, IBGE, etc.), bem como de matérias, reportagens, livros e artigos científicos atinentes à disciplina de Direito Financeiro e Tributário.

Em que pese as diversas críticas direcionadas às propostas de reforma tributária, o escopo da pesquisa orienta-se sob o viés da justiça fiscal, e, portanto, não se atém às problemáticas relativas à inconstitucionalidade oriunda da potencial agressão ao pacto federativo.

# 1 AS FUNÇÕES DA MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E OS FUNDAMENTOS DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

## 1.1 Carga da tributação brasileira

De acordo com dados fornecidos pelo IBGE<sup>3</sup>, o PIB brasileiro cresceu 1,1% em 2019 em comparação ao ano anterior. No entanto, boa parte dessa receita é destinada ao pagamento de tributos. Conforme relatório produzido pelo Tesouro Nacional<sup>4</sup>, em 2019, a Carga Tributária Bruta (CTB) alcançou 33,17% do PIB. Segundo relatório da OCDE<sup>5</sup> (2020, p. 33), em comparação ao PIB, essa é a 2ª carga tributária mais alta entre os países da América Latina, perdendo apenas para Cuba, que destina 42% do seu PIB ao pagamento de tributos.

A carga tributária brasileira é conhecida por seu “peso” singular. Ela é significativamente maior do que o padrão dos países da América e da Ásia, e equivalente à de diversos países europeus. O “apetite” arrecadatório brasileiro certamente encontra sua explicação em um país de dimensões continentais que procura promover o bem-estar social para seus contribuintes.

Em relação aos demais países, a Secretaria de Política Econômica, órgão especial do Ministério da Fazenda, aponta que o caso brasileiro “é uma exceção à tendência internacional, onde uma alta carga tributária está associada a uma baixa desigualdade de renda”<sup>6</sup> (SEPE, 2003, p. 12).

---

<sup>3</sup> IBGE. Taxa acumulada em quatro trimestres (em relação ao mesmo período do ano anterior). *In: Crescimento do PIB brasileiro*. [S. l.], 24 out. 2020. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/contas-nacionais/9300-contas-nacionais-trimestrais.html?edicao=26998&t=destaques>. Acesso em: 23 set. 2020.

<sup>4</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Estimativa da Carga Tributária Bruta no Brasil em 2019. *In: TESOURO NACIONAL. Boletim CTB*. [S. l.], 24 out. 2020. Disponível em: [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:32076](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::::9:P9_ID_PUBLICACAO:32076). p. 18. Acesso em: 23 set. 2020.

<sup>5</sup> OCDE. Tax levels and Tax structures, 1990-2018. **Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 1990-2018**, [s. l.], 2020. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/68739b9b-enes.pdf?expires=1603763949&id=id&accname=guest&checksum=AF5C28314799CFCADD8485977FAA2BD0>. Acesso em: 25 set. 2020.

<sup>6</sup> BRASIL. Secretaria de Política Econômica. Ministério da Fazenda. Gasto Social do Governo Central: 2001 e 2002. Brasília. nov. 2003

Apesar de equivalentes à carga tributária brasileira, a Espanha e o Reino Unido – com aproximadamente 35% do seu PIB dedicado ao pagamento de tributos – têm perfis distributivos muito mais isonômicos de acordo com o índice de Gini<sup>7</sup>: 0,34 e 0,38 para a Espanha e o Reino Unido, respectivamente; enquanto que 0,58 para o Brasil.

A explicação para tal fenômeno reside no fato de que os pagamentos de impostos e transferências do governo brasileiro têm menor impacto distributivo, o oposto do que é visto nos referidos países da OCDE. Através do seu método de repasse, pode-se aferir uma redução de mais de 0,3 no coeficiente de Gini nos países europeus, enquanto que no Brasil a redução foi de apenas 0,12.

O Brasil é um país em desenvolvimento com elevada carga tributária para os parâmetros internacionais. Em contrapartida ao caso brasileiro, onde a carga tributária se encontra estagnada por mais de uma década, dados da OCDE mostram que grande parte dos seus países integrantes promoveram reformas tributárias para capturar mais renda por meio de tributos diretos. O gráfico abaixo demonstra a evolução da carga tributária em relação ao PIB do Brasil e dos países da OCDE, de 2009 a 2016.<sup>8</sup>

Gráfico 1 – Carga tributária no Brasil e nos países da OCDE, participação (%) do PIB em 2009 e 2016

---

<sup>7</sup> O índice de Gini mede o grau de concentração de renda em determinado grupo. Variando de zero a um, no qual o valor zero representa a situação de igualdade máxima, quando todos têm a mesma renda, enquanto que no valor um, uma só pessoa detém toda a riqueza. Disponível em: [https://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com\\_content&id=2048:catid=28](https://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&id=2048:catid=28). Acesso em: 23 set. 2020.

<sup>8</sup> BRASIL. Senado Federal. Instituição Fiscal Independente. Tópico Especial: carga tributária no Brasil e nos países da OCDE. In: **RELATÓRIO DE ACOMPANHAMENTO FISCAL - DEZEMBRO 2018**. [S. l.], 25 out. 2020. Disponível em: [https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/551026/RAF23\\_DEZ2018\\_TopicoEspecial\\_CargaTributaria.pdf](https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/551026/RAF23_DEZ2018_TopicoEspecial_CargaTributaria.pdf). Acesso em: 23 set. 2020.

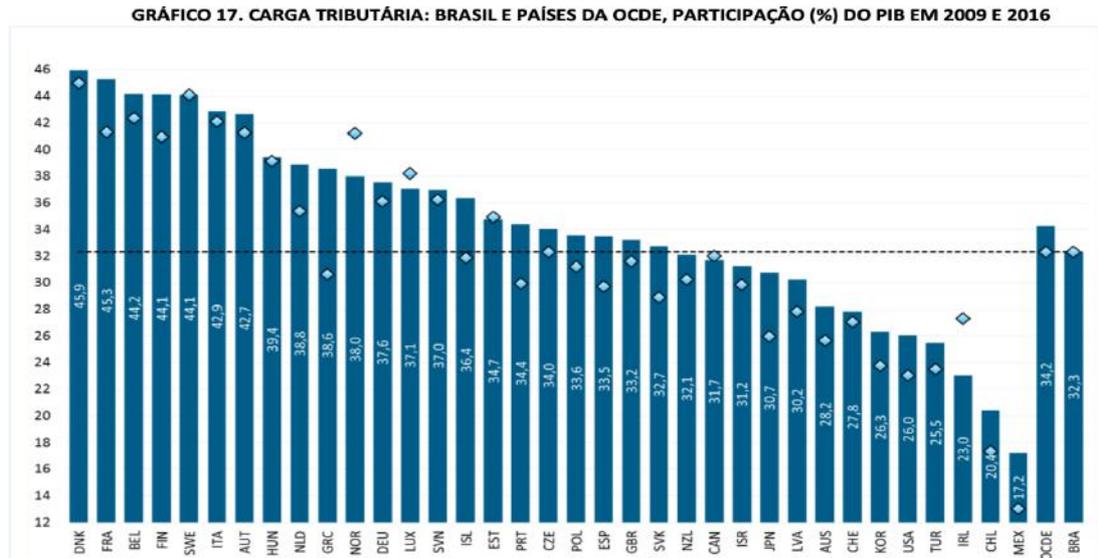


Gráfico retirado do Relatório de Acompanhamento Fiscal do Senado Federal<sup>9</sup>

Enquanto a carga tributária brasileira se manteve em uma alta taxa de 32,3% do PIB ao longo dos anos, a média da OCDE correspondeu 32% do PIB em 2009 representado por tributos, crescendo para 34,2% em 2016, após as reformas tributárias. No entanto, conforme demonstrado, o “peso” da carga tributária não é o problema do Brasil, haja vista a elevadíssima carga tributária nacional em comparação a de outros países em desenvolvimento.

A questão não reside em “quanto” se tributa, mas sim “como” e “quem” se tributa – e “onde” se gasta. Um sistema tributário altamente regressivo, que retira pesada e silenciosamente dos que menos têm mereço ser revisto. O efeito regressivo da matriz tributária brasileira se encontra entre os seus maiores vícios, sendo abordado mais detalhadamente adiante.

## 1.2 A finalidade do sistema tributário nacional

<sup>9</sup> BRASIL. Senado Federal. Instituição Fiscal Independente. Tópico Especial: carga tributária no Brasil e nos países da OCDE. In: **RELATÓRIO DE ACOMPANHAMENTO FISCAL - DEZEMBRO 2018**. [S. l.], 25 out. 2020. Disponível em: [https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/551026/RAF23\\_DEZ2018\\_TopicoEspecial\\_CargaTributaria.pdf](https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/551026/RAF23_DEZ2018_TopicoEspecial_CargaTributaria.pdf). Acesso em: 23 set. 2020.

Contagiado por uma perspectiva democrática pós regime militar, a Constituição de 1988 buscou perseguir novas diretrizes contrárias ao autoritarismo da década anterior. Fruto de intenso debate popular e conhecida por estipular diversos princípios e diretrizes democráticas, a “Constituição Cidadã” procurou garantir a proteção dos direitos básicos de grupos perseguidos nos tempos ditatoriais.

Buscando a construção de uma sociedade mais justa, a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais, o constituinte preocupou-se em descrever diversos pormenores do sistema tributário no texto constitucional. Através da interpretação sistemática ao longo da Constituição, do Código Tributário Nacional e de toda a legislação infraconstitucional, é possível afirmar que o sistema tributário brasileiro foi moldado para ser equânime.

Ainda que não seja facilmente percebido pelo cidadão comum, além de atuar como máquina de arrecadação, o sistema tributário tem grande capacidade para moldar a estrutura política, econômica e social da sociedade<sup>10</sup>. Nas palavras de Andréa Lemgruber Viol<sup>11</sup>:

nascendo com a finalidade primordial do financiamento do Estado por desejo da coletividade, uma vez instituída, a tributação adquire uma abrangência que influencia transversalmente todos os aspectos da vida na Polis, por ser ela um dos mais poderosos instrumentos de política pública mediante a qual os governos expressam sua ideologias econômicas, sociais, políticas e até morais. (VIOL, 2015, p. 34)

De acordo com Costa, por constituir violação ao direito de propriedade, ainda que legítima, a tributação deve servir a sua função social e deve seguir o padrão delineado constitucionalmente, pois é de onde provém o seu fundamento:

Há que se conciliar o direito de propriedade com o dever-poder do Estado de tributar. Aquele, na verdade, serve de pressuposto deste, pois a tributação só é legítima onde existir capacidade contributiva e a propriedade, em regra, é autêntica manifestação dela. (COSTA, 1993, p.100)

---

<sup>10</sup> D'ARAÚJO, PEDRO JÚLIO SALES. **A regressividade da matriz tributária brasileira: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social**. 2015. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) - Faculdade de Direito, Universidade de Brasília, [S. l.], 2015. p. 14.

<sup>11</sup> VIOL, Andrea Lemgruber. A finalidade da tributação e sua difusão na sociedade. **Receita Federal**. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioii/texto02afinalidadedatributacao.pdf>. Acesso em: 20 set. 2020. p. 34

Nesse sentido, Gassen (2012, pp. 27) entende que a matriz tributária deve ser compreendida como “o conjunto de escolhas feitas em um determinado momento histórico no campo da ação social no que diz respeito ao fenômeno tributário”<sup>12</sup>.

A tributação tem a capacidade de mudar o fluxo de renda de uma classe para outra, configurando-se como um dos mecanismos mais importantes de repartição da riqueza gerada pela economia.

Portanto, a política fiscal demonstra-se ferramenta fundamental para se traçar os caminhos de uma sociedade, devendo distribuir os recursos arrecadados em conformidade aos preceitos constitucionais estabelecidos, com a finalidade da justiça fiscal.

### 1.3 Estruturação da matriz: as funções da tributação

A tributação representa um importante mecanismo de repartição da riqueza gerada pela economia, sendo capaz de delinear os caminhos de uma sociedade, e devendo obediência aos preceitos constitucionais e a sua função social. Não deve, por isso, ser considerada como um fim em si mesma, possuindo finalidades distintas a depender do efeito desejado pelo legislador.

Neste sentido, grande parte da doutrina adota uma classificação que separa os tributos em “fiscais” e “extrafiscais”. Em breve síntese, a classificação se atém a finalidade do tributo: caso a sua finalidade primordial envolva a angariação de receitas, o tributo teria caráter “fiscal”, a exemplo do imposto de renda (IR). Em contrapartida, se o seu destino perseguir objetivos alheios aos meramente arrecadatórios, dá-se o nome de tributos “extrafiscais”, como os impostos de importação (II) e exportação (IE), que objetivam intervir na economia através de determinados estímulos fiscais.

---

<sup>12</sup> GASSEN, Valcir. Matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado a Constituição e o Direito Tributário. In: GASSEN, Valcir (Org). Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012. pp. 27-50

Segundo Paulo de Barros Carvalho (2018, p. 251), a extrafiscalidade consiste “no emprego de fórmulas jurídico-tributárias para a obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatórios de recursos monetários”.

Entretanto, de acordo com o autor, não existe uma entidade tributária que possa ser considerada “pura”, tendo como finalidade apenas a fiscalidade ou a extrafiscalidade. Mesmo o imposto de renda possui sua parcela de extrafiscalidade, a exemplo das desonerações feitas para atrair determinados investimentos de interesse social ou econômico, como o reflorestamento. Ambos os conceitos convivem harmonicamente, sendo possível aferir a predominância entre um e outro. (Ibidem, p. 250).

Diante disso, a função arrecadatória não é a única dos tributos. As funções da matriz tributária repartem-se em arrecadatória, alocativa, estabilizadora e distributiva.

### 1.3.1 A função alocativa

A teoria econômica<sup>13</sup> demonstra que a efetiva alocação dos recursos objetiva maximizar o Estado de bem-estar social, ao passo que a tributação é uma das maiores ferramentas fiscais do governo para executar suas políticas públicas e atuar na alocação de recursos.

Musgrave (1980, p. 5) já argumentava que o mercado, por si só, não pode desempenhar todas as funções econômicas. O Estado, por outro lado, precisa tomar medidas para orientar, corrigir, e complementar certas atividades, ou até mesmo criar condições para o livre mercado, além de fornecer o suporte institucional para garantir o cumprimento de direitos, contratos, e a proteção do próprio mercado e da propriedade privada.

Portanto, essa competência para fornecer determinados serviços e mercadorias de interesse social à população, bem como para distribuir recursos e serviços de modo que o

---

<sup>13</sup> MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças públicas: teoria e prática**. Tradução de Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1980. p. 5.

mercado, por si só, não consegue realizar, denomina-se função alocativa. Esta função pode realizar-se através da tributação, que é uma das ferramentas à disposição do governo para executar políticas públicas e influenciar a alocação de recursos (VIOL, 2014, p. 8).

Ainda que tenha finalidade econômica, a função alocativa está estreitamente relacionada a questões políticas. Isso implica dizer que discussão a respeito da tributação deverá necessariamente atravessar uma questão de justiça fiscal distributiva. Ao determinar até que ponto o Estado deverá promover políticas fiscais mais ou menos coletivistas, determina-se quais estratos da sociedade financiarão o Estado mais pesadamente, a quem serão destinadas isenções fiscais e etc.

No enxerto seguinte, Andrea Lemgruber afirma a importância da equidade e a relaciona à capacidade do mercado de executar a função alocativa:

De alguma forma, parece estar claro que o mercado privado tem supremacia em termos de decisão alocativa – isto é, em buscar a alocação ótima eficiente de recursos por meio do sistema de preços. Aqui está a noção da mão invisível de Adam Smith e, de certa forma, da ineficiência já demonstrada quando o Estado passa a fazer comando e controle direto dos recursos econômicos. Por outro lado, também parece não haver dúvida que a eficiente decisão alocativa não gera, necessariamente, uma alocação socialmente aceita como justa. Muito pelo contrário, uma alocação eficiente de mercado pode levar indivíduos a não terem como sobreviver. Justiça social parece ser algo que o mercado privado não pode assegurar sozinho. Daí entra o papel do Estado na finalidade distributiva e, embora haja muitas teorias de justiça distributiva, com raras exceções elas não concedem ao Estado a atribuição de equalização da renda e da riqueza (VIOL, 2014, p.11)

A função alocativa não se limita à alocação pública de recursos, mas, sobretudo, ao seu papel na alocação dos recursos privados através de políticas fiscais. Até mesmo decisões meramente alocativas terão impacto na repartição de resultados promovida pelo mercado

### 1.3.2 A função estabilizadora

A função estabilizadora baseia-se na capacidade dos tributos em compensar os ciclos econômicos e a inflação desmedida. Durante uma recessão, por exemplo, a redução dos impostos pode incentivar os investimentos, bem como estimular a produção e criar novas oportunidades de renda e emprego. Possui finalidade econômica inerente à política fiscal.

Em outras palavras, o governo atua na economia para estabilizar os resultados através de políticas fiscais com a finalidade de alcançar objetivos específicos. Ao produzir políticas adicionais para interferir no mercado, o governo responde a determinadas instabilidades estruturais o mercado, por si só, historicamente tem se demonstrado incapaz de solucionar.<sup>14</sup>

### 1.3.3 A função distributiva

É por meio da função distributiva que se torna possível a redistribuição dos recursos recolhidos em conformidade a um parâmetro ideal de justiça social. Ao redefinir os rumos do capital, não há como dissociar essa função da justiça fiscal<sup>15</sup>.

Através dos tributos, a função distributiva se caracteriza pela transferência de recursos norteada pela justiça fiscal. Em uma sociedade que persiga a equidade e a redução das desigualdades sociais, a tributação atua para estabelecer medidas seletivas que permitam extrair mais recursos dos que mais têm. Ou seja, contribuintes com maior capacidade contributiva devem colaborar proporcionalmente mais, em relação aos que menos possuem, servindo a matriz tributária como ferramenta para promover essa redistribuição.

Conforme visto, o próprio fundamento constitucional tributário remonta à noção de equidade. A Constituição instituiu objetivos fundamentais que devem ser perseguidos pelo governo, e a tributação nada mais é do que uma instrumento para alcança-los.

Através da legislação tributação, realiza-se reparos nas distorções histórico-econômicas – reparos estes que o mercado, por si só, não teria capacidade de fazer, por ser independente dos princípios que orientam o interesse público.

---

<sup>14</sup> GIAMBIAGI, Fabio; ALÉM, Ana Cláudia Duarte de. **Finanças públicas: teoria e prática no Brasil**. 4. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Campus, Elsevier, 2011. p. 14

<sup>15</sup> Conceito por meio do qual a política fiscal é utilizada como um instrumento para a redução das desigualdades sociais de um país, de modo que atinja a todos de forma isonômica, proporcionalmente à capacidade contributiva de cada segmento da população e de cada setor produtivo.

Desse modo, as escolhas político-legislativas são cruciais para determinar a finalidade da tributação. A matriz tributária tem o condão de determinar “quanto” e “como” arrecadar, e com quem os recursos serão gastos – esta, a função distributiva de finalidade social. Sob o viés da justiça fiscal, não haverá redução da desigualdade social se, por exemplo, a tributação for altamente progressiva, porém com gastos orientados às classes mais ricas. A arrecadação e o gasto devem encontrar um equilíbrio para perseguir os fins predeterminados.

Importante mencionar a existência de outros métodos mais eficazes para mitigar questões de desigualdade social em países em desenvolvimento, como, por exemplo, investimento em educação de qualidade para todos, ainda que seja um planejamento a longo prazo.

Entretanto, países que possuem coeficiente de Gini próximo a 0,6 como o Brasil enfrentam um paradoxo. Por um lado, precisam lidar imediatamente com a questão da distribuição de renda para evitar conflitos urbano-sociais, bem como estimular o crescimento econômico. Por outro, a maior parte dos seus habitantes não detêm renda suficiente para custear diretamente os gastos estatais.

Deste modo, o Estado sente-se estimulado a tributar outra base econômica que não a renda e a propriedade. Para maximizar a arrecadação diante de uma sociedade majoritariamente pobre, escolhe-se tributar pesadamente o consumo, implicando em efeitos altamente regressivos no sistema tributário – que será mais trabalhado adiante.

## 2 AS BASES ECONÔMICAS DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA

É sabido que os impostos buscam captar manifestações de riqueza exaradas pelos contribuintes. Possuir um carro, por exemplo, é manifestação de riqueza tributada pelo Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA).

Contudo, faz-se necessário dar um passo atrás e observar a matriz tributária sob uma visão mais ampla: as bases econômicas de incidência tributária. Ao redor do mundo, é comum que a tributação dos países se atenha a três grandes bases econômicas: renda, propriedade e consumo<sup>16</sup>.

### 2.1 A tributação sobre a renda

De acordo com dados da Receita Federal<sup>17</sup>, em 2017, a tributação sobre a renda representou apenas 7% do PIB brasileiro, e 21.75% de toda a arrecadação fiscal do país, ficando atrás da tributação sobre o consumo de bens e serviços, que representou 44,35% da arrecadação total. No mesmo período, a tributação sobre a renda representou 34% da arrecadação fiscal total da média dos países integrantes da OCDE.

Entretanto, é de se questionar como o Brasil permanece “páreo a páreo” com os países da OCDE em matéria de tributação sobre o PIB – em 2017, o Brasil teve a fatia de 32.1% do seu PIB representada por tributos, enquanto que a média da OCDE foi de 34.2%.

---

<sup>16</sup> GASSEN, Valcir. Matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado a Constituição e o Direito Tributário. In: GASSEN, Valcir (Org). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário**. Brasília: Consulex, 2012.

<sup>17</sup> BRASIL. Governo Federal. Receita Federal. Carga Tributária no Brasil em 2018 - Análise por Tributos e Bases de Incidência. [S. l.], 2020. Disponível em: <https://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: 25 set. 2020. p. 18.

Isto ocorre porque, apesar do Brasil deter uma das cargas tributárias mais altas do mundo, tributa-se minimamente a renda, enquanto o restante da fatia repousa na tributação sobre o consumo – composta basicamente pelos tributos sobre bens e serviços e as contribuições sociais, que serão melhor abordados adiante.

Primeiramente, torna-se importante conceituar a “renda tributável”. Para tanto, é comum que alguns conceitos gerais sejam estabelecidos em congruência aos ditames internacionais, a fim de que os países coadunem seus entendimentos para tornar a tributação mais uniforme, prevenir a bitributação e a evasão fiscal.

Neste sentido, toma-se como parâmetro o conceito da OCDE para a definição. O organismo se refere à “renda” sob o Código 1000<sup>18</sup>, que abrange a expressão “*incomes, profits and capital gains*”, ou seja, receitas provenientes de salários, lucros e ganhos de capital. No entanto, a renda pode receber tratamento distinto em virtude da sua origem de capital.

No Brasil, temos o exemplo do tratamento diferenciado oferecido aos ganhos provenientes do trabalho – o salário, tributável – e ganhos oriundos de dividendos – estes não tributados por opção do legislador infraconstitucional. Fica claro que cada comunidade conceitua e tributa a renda em conformidade às suas escolhas políticas, dentro de determinada conjuntura temporal.

A conceituação do legislador brasileiro está estampada no artigo 153, inciso III da Constituição, bem como no artigo 43 do Código Tributário Nacional, onde está disposta a competência da União para instituir o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Neste caso, fica clara a opção legislativa pelo conceito mais amplo possível, configurando qualquer tipo de entrada de capital, seja ela regular ou não.

A renda configura-se como o instrumento de tributação com o efeito mais progressivo – compreendido aqui como a tributação que majora a alíquota na medida em que se aumenta a base de cálculo. Em contraste, a regressividade caracteriza-se por onerar mais pesadamente

---

<sup>18</sup> Dados retirados do website <https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=REV>

quem menos tem, uma vez que reduz a alíquota tributária à medida que a capacidade contributiva do indivíduo aumenta, ao contrário da “progressividade”, onde contribuintes mais abastados arcam com alíquotas superiores.

Em relação à diferenciação de tratamento de acordo com a origem da receita, em um país em desenvolvimento como o Brasil que procura preservar o princípio da capacidade contributiva, a equidade seria melhor valorizada com impostos sobre a renda que onerassem minimamente os ganhos oriundos do trabalho, pertencentes majoritariamente às classes menos abastadas, em contrapartida aos ganhos provenientes do capital, conhecidamente mais comuns entre as classes mais ricas.

O Brasil, no entanto, não parece seguir esse padrão, haja vista o tratamento mais benéfico que a receita advinda do mercado de ações, os juros sobre capital próprio e os dividendos possuem, alguns até mesmo isentos. Escolhas como essas prejudicam a progressividade e claramente desobedecem aos ditames constitucionais, implicando em renúncias fiscais que poderiam estar sendo recolhidas em alíquotas mais proporcionais.

Renunciar às referidas receitas implica em retirá-las do outro “extremo”, isto é, contribuintes que detêm menor capacidade contributiva através da tributação indireta sobre o consumo, que é altamente regressiva. É de se questionar as razões do legislador brasileiro para adotar a tributação de tal forma.

Característica relevante da tributação sobre a renda reside na dificuldade governamental de fiscalização. Por ser tributo o qual o contribuinte precisa declarar e realizar o pagamento, a Receita Federal e outros agentes de controle encontram frequentes dificuldades para fiscalizar um território de dimensões continentais, com tantos contribuintes em situação de informalidade.

Por outro lado, a tributação indireta sobre o consumo torna a fiscalização mais fácil quando cada cadeia de tributação se responsabiliza por ela mesma, repassando o preço ao consumidor final.

Além disso, a tributação sobre a renda tem o condão de ser facilmente percebida pelo contribuinte, que se sente diretamente afetado por ela. O fenômeno é benéfico para a

transparência tributária, porém, pode não ser bem visto em uma comunidade majoritariamente sem consciência fiscal como a brasileira – conceito denominado por alguns autores “cidadania tributária<sup>19</sup>”.

Em contrapartida aos tributos indiretos, que possuem um efeito “anestesiante” quanto ao seu volume, a tributação direta costuma ser culturalmente malvista pelos brasileiros, que sentem o seu impacto diretamente e a percebem como uma invasão estatal em sua liberdade.

É importante considerar os efeitos que a tributação provoca no contribuinte. Por configurar uma “invasão” – ainda que legítima – do Estado na esfera particular, a tributação desperta atitudes que podem mudar o comportamento dos seus subordinados. Diante disso, há de se ressaltar as possíveis consequências ao extrapolar os limites da tributação sobre a renda – ainda que progressiva e isonômica – podendo afugentar investidores e contribuintes mais ricos.

Com farta literatura sobre o assunto, a teoria econômica oferece o conceito da “tributação ótima”, cenário no qual maximiza-se o equilíbrio entre “eficiência” e “equidade”. Nesse sentido, Orair e Gobetti (2018, p. 3) listam os objetivos básicos do sistema pretendido:

- Arrecadação: levantar as receitas de que o governo necessita para alcançar seus objetivos de gasto e distributivos.
- Equidade vertical: promover a progressividade, no sentido de onerar proporcionalmente mais aqueles que possuem maior capacidade contributiva, de acordo com os objetivos distributivos do governo e com as preferências sociais.
- Equidade horizontal: evitar arbitrariedades de tratamentos tributários não isonômicos entre contribuintes, setores econômicos e fontes de renda.
- Eficiência: buscar minimizar as distorções econômicas e administrativas relacionadas à arrecadação de tributos, além de manter o sistema o mais simples e transparente possível.

---

<sup>19</sup> Cidadania tributária é um termo que se refere à “educação fiscal” do cidadão, significando a sua para o fato de que a arrecadação de tributos deve reverter-se em benefícios que cumpram o papel de atender às necessidades da coletividade, reduzindo distâncias sociais. (BRASIL, 2009. p. 39)

Em que pese a capacidade arrecadatória e transformadora da tributação, o legislador deve se atentar ao introduzir quaisquer normas de matéria fiscal, sob pena de infligir em consequências danosas.

Não há soluções fáceis, muito menos simplistas. Um país de dimensões continentais tão diverso como o Brasil exige um sistema tributário à altura, buscando um equilíbrio entre os instrumentos à disposição do Estado para perseguir os fins primordiais da sociedade.

Para ilustrar o possível efeito nocivo da tributação, recorre-se à teoria da “Curva de *Laffer*”. Popularizada pelo economista Arthur Laffer, é uma teoria econômica que representa a elasticidade da receita taxável, comparando a alíquota dos tributos à eficiência de arrecadação estatal.

A teoria sugere que alíquotas altas demais prejudicam a arrecadação, de modo que o governo não lograria êxito em sua arrecadação receitas se fixasse a alíquota em 0% ou 100%. Ao passo que nada arrecadaria se zerasse as alíquotas, nenhum contribuinte trabalharia ao ponto de ter 100% dos seus rendimentos confiscados.

A Curva de Laffer representa o “ponto ótimo” da arrecadação fiscal. Isto é, acima deste ponto, a progressividade deixa de ser “saudável” e apresenta efeitos confiscatórios, ampliando a sonegação fiscal e desestimulando investidores, o emprego e a economia do país.

De acordo com a teoria, a partir de um determinado ponto da curva (nível de tributação), a elevação das alíquotas dos tributos produz efeito inverso, isto é, a arrecadação reduz-se proporcionalmente, pelo esgotamento da capacidade contributiva. (LIMA; REZENDE, 2019, p. 249)

Nesse sentido, Hugo de Brito Machado preconiza o pensamento de Rawls, o qual prega que nem toda desigualdade de renda e patrimônio é necessariamente ruim, e que há um limite saudável para tanto, pois essa diferença serve de estímulo ao trabalho e ao empreendedorismo.

É por isso que o texto constitucional brasileiro preconiza a redução das desigualdades, que no Brasil são ainda muito acentuadas, e não sua completa supressão, a qual terminaria por se mostrar incompatível com o que determinam outros dispositivos da Constituição (MACHADO, p. 108)

Apesar de bem distante da realidade brasileira, é necessário destacar os limites da persecução indiscriminada da progressividade, postulando-se por um equilíbrio entre tributos diretos e indiretos, regressivos e progressivos, adaptados à realidade de cada país. Neste sentido, o Banco Interamericano de Desenvolvimento<sup>20</sup> (BID) ilustra:

No desenho de um sistema tributário sempre haverá um componente direto e um indireto na estrutura de impostos. O que se discute, portanto, conforme as especificidades sociais, políticas e culturais de cada sociedade, é a forma pela qual se estabelece o *mix* de tributação direta e indireta. O que se depreende da literatura, portanto, é que, de modo geral, a tributação direta é tida como um instrumento através do qual se busca atingir os objetivos de equidade, enquanto que a meta da eficiência repousa predominantemente sobre a tributação indireta. Durante muitos anos, foi praticamente consensual que os tributos diretos – destacando-se o imposto sobre a renda – favorecem a equidade porque eles podem ser “personalizados” conforme características sócio econômicas – dentre outras, renda, tamanho da família e patrimônio. (BID, 2004, p. 4)

Em que pese a escassez de cidadania tributária por grande parte da sociedade brasileira, é incontroversa a complexidade do o atual modelo, que acaba por afastar a comunidade do debate tributário. Esse fenômeno torna-se um ciclo vicioso, no qual cada vez mais o contribuinte se abstrai do debate e se afasta da realidade.

Embora a sociedade brasileira perceba a tributação como uma invasão estatal no domínio privado, isso não autoriza o atual sistema se tornar um emaranhado legislativo injusto, obscuro e ineficiente. O cidadão comum tem a percepção da alta carga tributária por sentir seu impacto financeiro, porém, não sabe exatamente de “onde” e “quanto” está sendo cobrado de si.

Isso se deve ao fato de que a tributação nacional é majoritariamente realizada mediante a tributação sobre o consumo, indireta e regressiva por natureza. Ela tem o condão de “mascarar” os impostos, anestesiando o contribuinte dos seus efeitos, que serão abordados em mais detalhes no item 2.3.1.2.

---

<sup>20</sup> BID. Carga tributária indireta no Brasil: análise de incidência efetiva sobre as famílias. Série de Estudos Econômicos e Sociais, [s. l.], 2004. Disponível em: <https://publications.iadb.org/publications/portuguese/document/Carga-tribut%C3%A1ria-indireta-no-Brasil-An%C3%A1lise-da-incid%C3%Aancia-efetiva-sobre-as-fam%C3%ADlias.pdf>. Acesso em: 27 set. 2020. p. 7.

## 2.2 A tributação sobre a propriedade

A propriedade é vista, subsidiariamente à renda, como forma de tributação ideal para taxar os contribuintes de acordo com a sua capacidade, visto que, por vezes, a tributação sobre a renda se mostra ineficaz para capturar determinadas manifestações de riqueza, tal qual os bens imóveis.

Embora a tributação sobre a propriedade consiga captar um acúmulo expressivo de riqueza incorporado ao patrimônio do contribuinte, pode-se afirmar que a exploração dessa base econômica se encontra muito abaixo do seu potencial.

De acordo com dados fornecidos pela Receita Federal (2020, p. 23) a tributação sobre a propriedade representou apenas 4,5% da arrecadação fiscal do ano de 2017. Quando analisamos a média dos países da OCDE (2020, p. 166), esse número sobe para 5,8%, enquanto os países da América Latina mantêm a taxa de 3,6%.

Apesar da sua grande importância histórica, essa base econômica tem cedido espaço aos bens e serviços diante de um mundo em crescente globalização como o atual. No Brasil, a propriedade pode se tornar bastante problemática porque, ao se levar em consideração a história cruelmente escravocrata e desigual brasileira, fica claro que este passado reflete na distribuição de riquezas do presente e continua reverberando nos dias atuais.

Há alguns argumentos que buscam justificar a baixa incidência da taxa sobre a propriedade no país. Um deles envolve a dificuldade de fiscalizar a totalidade de bens em propriedade do contribuinte, bem como de avaliar com precisão algumas bases de cálculos atualizadas, como o correto valor venal de um imóvel. Além disso, alega-se que, ao aumentar a tributação sobre a propriedade, pode-se reduzir os incentivos para a poupança, desencorajando o acúmulo de recursos no território nacional.

No entanto, é razoável crer que um dos principais motivos para a baixa participação dessa base econômica na tributação de vários países envolva simplesmente uma escolha política de grandes grupos de poder.

Para ilustrar, parece dissociado da realidade social crer que o proprietário de uma lancha, veículo aquático, que possua imóvel situado em zona nobre de determinada cidade não possa ser cobrado proporcionalmente à riqueza dos seus bens, sob o pretexto de não ser possível aferir a sua capacidade contributiva. Nesse caso, o próprio patrimônio do indivíduo transcreve a capacidade. Em contrapartida, é impensável igualar a tributação patrimonial entre um indivíduo com muitas posses com outros que nada têm.

Assim, ao valorizar a tributação sobre a propriedade, o estado financia a máquina pública obedecendo ao princípio da progressividade. Desse modo, estaria utilizando-se dos instrumentos fiscais ao perseguir os objetivos fundamentais constitucionais, combatendo a desigualdade social e a concentração de renda.

Portanto, há de se considerar a tributação sobre a propriedade sob outro ponto de vista que não uma invasão estatal confiscatória à riqueza do indivíduo.

### 2.3 A tributação sobre o consumo

Responsável pela maior fatia de arrecadação fiscal do Brasil, a tributação sobre o consumo se baseia no processo de produção e circulação de mercadorias. Os impostos sobre bens e serviços desempenham um papel vital na composição tributária de diversos países.

Segundo dados fornecidos pela Receita Federal (2020, p. 23), a tributação sobre o consumo foi responsável por 44,35% de toda a arrecadação fiscal em 2017. Isso mostra que o Brasil vem seguindo a tendência da América Latina<sup>21</sup> na tributação sobre o consumo, onde a

---

<sup>21</sup> Representa um grupo de 25 países da América Latina e o Caribe e exclui a Venezuela devido a problemas de disponibilidade de dados.

média representa 50,5% do total das receitas tributárias, bem como difere-se da média dos países integrantes da OCDE, que permaneceu em 32,4% durante o mesmo período (OCDE, 2020, p. 167).

Apesar do legislador brasileiro ter optado por descrever esse tipo de tributação como “Impostos sobre a Produção e Circulação”, no Capítulo IV do Código Tributário Nacional (CTN), importa dizer que a tributação a qual se refere incide sobre o consumo enquanto manifestação de riqueza (D’ARAÚJO, 2015, p. 44).

Ainda que haja, por exemplo, a incidência do imposto nas várias fases da cadeia de produção – adotando-se uma cobrança plurifásica – esta escolha é mera opção político-legislativa, de modo que também poderia se determinar o recolhimento do tributo de uma só vez ao final da venda. De qualquer maneira, a tributação recairá sobre o consumo. Neste sentido, Musgrave (1980, p. 282) esclarece:

a outra questão é se o imposto deve ser coletado de uma só vez, apenas no ponto final da venda, ou se ele deve ser coletado em partes como ocorre no caso do imposto sobre valor adicionado. Nesta abordagem, o valor do produto é dividido em parcelas ou frações (o valor adicionado em cada estágio) aos quais o imposto é aplicado ao longo dos sucessivos estágios do processo de produção. Como veremos mais adiante na pesquisa, o imposto sobre o valor adicionado do tipo consumo se assemelha a um imposto sobre vendas no varejo; apenas o método de coleta é diferente, e a escolha deve ser feita em função da escolha administrativa.

Dessa forma, seja qual for a escolha política da administração quanto ao momento de recolhimento do tributo, é importante ressaltar que o ônus econômico será suportado pelo consumidor final, por essa razão a nomenclatura “tributação sobre o consumo”. Seja plurifásica, repartida ao longo da cadeia, ou recolhida em sua totalidade no momento final da venda, a tributação sobre o consumo é essencialmente uma forma de tributação indireta.

A tributação indireta ocorre quando há a cisão entre o chamado “contribuinte de fato”, figura representada pelo contribuinte que suporta o ônus econômico do produto, e o

---

“contribuinte de direito”, responsável determinado legalmente para efetuar o recolhimento do tributo, que fará o encargo econômico repercutir ao longo da cadeia produtiva através do sistema de preços.

Durante a cadeia de produção, o sujeito responsável pela operação embute o valor do bem ou serviço no preço da venda, fenômeno que, ao final, onera pessoa diversa daquela legalmente determinada para pagar o montante (AMARO, 2010, p. 111).

Quando dois contribuintes de rendas distintas adquirem o mesmo produto, estão sujeitos à mesma carga tributária. Entretanto, o contribuinte de renda superior terá uma parcela proporcionalmente menor dos seus rendimentos afetada pela operação, sendo, conseqüentemente, menos onerado pela tributação.

Neste sentido, a tributação sobre o consumo não faz diferenciação entre as particularidades subjetivas de cada indivíduo, mostrando-se regressiva ao onerar mais os que menos possuem. Musgrave (1986, p.276) já preconizava a diferença entre a tributação sobre o consumo e os impostos sobre renda, visto que estes são “impostos sobre pessoas”, que levam em consideração características subjetivas ao autorizar deduções, isenções e alíquotas progressivas.

O fenômeno da regressividade é agravado pelo fato de as classes mais humildes gastarem grande parte – ou a totalidade – dos seus rendimentos no consumo. Em virtude dos baixos rendimentos, as famílias menos favorecidas da pirâmide social tendem a consumir quase que a totalidade dos seus ganhos com despesas obrigatórias.

Nas palavras da Secretaria da Receita Federal<sup>22</sup>: “A propensão a poupar aumenta conforme aumenta a renda, pois as necessidades básicas são cobertas por uma fração cada vez mais baixa da renda total, podendo o agente econômico optar por investir em ativos financeiros (poupança)”

---

<sup>22</sup> BRASIL. Secretaria da Receita Federal. A Progressividade no Consumo Tributação Cumulativa e sobre o Valor Agregado, 2002 disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/16%20Progressividade%20no%20Consumo.pdf>> acessado em 20. set. 2020. p. 8.

Nesse sentido, o Banco Interamericano de Desenvolvimento (BID) assinala a importância de mitigar o efeito regressivo da tributação indireta, incapaz de aferir as características subjetivas dos indivíduos:

os tributos indiretos, uma vez que incidem sobre determinadas transações independente das características dos indivíduos, estiveram intimamente relacionados ao fenômeno da regressividade, que deve ser minimizado ao máximo: uma alíquota “x” incidente sobre determinada mercadoria gera um montante de imposto a ser pago que é o mesmo, tanto por um agente de alta renda quanto por outros de renda menor, de tal sorte que a participação do imposto sobre os rendimentos dos indivíduos tende a ser decrescente à medida que aumenta sua renda. (BID, 2004, p. 8)

### 2.3.1 Características da tributação indireta sobre o consumo

Mesmo diante da natureza injusta da tributação sobre o consumo, países em desenvolvimento insistem em manter a maior parte da sua arrecadação fiscal através desse tipo de tributação. Isso ocorre porque esse modelo de tributação carrega consigo algumas facilidades para a máquina estatal.

#### 2.3.1.1 A potencialização da arrecadação

Conforme demonstrado, a tributação sobre o consumo detém a maior fatia percentual da arrecadação tributária brasileira. Um fator determinante para a tributação de uma base econômica é o quanto de receita ela será capaz de gerar no local. De acordo com Creedy (1997) a alta tributação sobre o consumo se justifica quando a maior parte da sociedade de determinado Estado direciona grande parcela dos seus rendimentos ao consumo.

Em um país em desenvolvimento como o Brasil, onde a maior parte da sua população é composta por famílias de classe baixa e média que consomem quase a totalidade dos seus rendimentos, muito mais receita poderá ser gerada a partir do consumo, em contraste à tributação sobre a renda.

Essa situação se apresenta no caso brasileiro, onde as famílias mais pobres orientam a totalidade dos seus gastos ao consumo em comparação às classes mais abastadas. Estas não deixam de consumir, porém, conseguem poupar parte do seu patrimônio ou alocá-lo em ativos financeiros. Logo, se torna interessante para a máquina pública concentrar seu poderio na grande massa, que, apesar de não concentrar alta renda ou patrimônio, expressa grande poder de consumo.

### 2.3.1.2 O efeito “anestesiante”

Em contraste à tributação direta, na qual os impostos têm um estigma de invasão à liberdade do indivíduo, a tributação indireta possui a capacidade de mascarar o seu real volume, tendo um efeito “anestesiante” para o contribuinte (GASSEN, 2013, p. 104).

Além disso, esse tipo de tributação também apresenta uma discrepância entre os valores das alíquotas nominal e real, camuflando o seu impacto no patrimônio dos indivíduos. Para ilustrar, o ICMS, imposto responsável pela maior arrecadação fiscal do país, ostenta o que se denomina “cálculo por dentro”. Nas palavras de Pedro Júlio Sales:

“há de se ressaltar que o montante do ICMS integra a sua própria base de cálculo, naquilo que ficou convencionado de forma eufemística “cálculo por dentro”. (...) acaba por mascarar a alíquota real do imposto, que sempre supera a sua nominal, prejudicando a transparência do verdadeiro peso do tributo no consumo final da mercadoria e configurando uma espécie de aumento das alíquotas por via transversa.” (D’ARAÚJO, 2012, p. 245)

### 2.3.1.3 A facilidade de fiscalização

Além do exposto, alguns Estados mantêm a maior parte da sua arrecadação financiada pela tributação indireta sobre o consumo em virtude da sua facilidade de fiscalização por parte dos agentes de controle, permitindo que cada cadeia produtiva se autorregule pelo sistema de preços.

Na tributação sobre a renda e a propriedade, exige-se que o contribuinte seja o protagonista do seu dever fiscal ao ter de declarar e recolher determinado tributo. Em contraste, na tributação indireta, por exemplo, o consumidor não se recusará a pagar o valor do imposto, por este estar embutido no preço do produto.

Além disso, em um cenário globalizado em constante avanço tecnológico, há de se destacar a facilidade de métodos que propiciam à evasão fiscal mediante o deslocamento de renda e patrimônio para os denominados “paraísos fiscais”. Esse tipo de manobra é realizado por grandes contribuintes, fazendo com que o Estado deixe de auferir receitas e perca riquezas expressivas para o estrangeiro.

Esse fenômeno enseja a recente tendência internacional à unificação de determinados padrões tributários, a fim de que os países não sejam demasiadamente beneficiados ou prejudicados em suas arrecadações, tal como o plano BEPS – Base Erosion and Profit Shifting<sup>23</sup> - conjunto de parâmetros internacionais da OCDE para se evitar a evasão fiscal e a perda de lucros.

Conforme visto, ao contrário da tributação sobre a renda e o patrimônio, que são “impostos sobre a pessoa”, a tributação sobre o consumo incide sobre bens, de modo que o indivíduo não consegue se elidir do pagamento, em virtude das características inerentes ao modelo de tributação sobre bens e serviços. Diante disso, esse modelo resguarda-se de manobras fiscais por regular a si próprio.

#### 2.3.1.4 A simplificação do processo

Ao estipular um substituto tributário ou selecionar um contribuinte de direito específico para efetuar o recolhimento do tributo, o legislador simplifica o processo arrecadatório, por reduzir a quantidade de agentes que precisarão prestar contas ao Estado.

---

<sup>23</sup> Ver mais em <https://www.oecd.org/tax/beps/about/>

Considera-se, por exemplo, uma cadeia produtiva composta inicialmente por três contribuintes, onde cada um devesse declarar e pagar determinado tributo. Ao instituir a tributação indireta, apenas um dos agentes precisará prestar contas ao Estado.

Com esse método de tributação, o produtor industrial pode recolher e embutir o valor do imposto no produto, fazendo este valor repercutir ao longo da cadeia de produção pelo sistema de preços. Ao final, o encargo econômico será suportado pelo contribuinte de fato, neste caso, o consumidor final.

### 2.3.2 O problema da cumulatividade

Por fim, vale mencionar os problemas relativos à cumulatividade inerente à tributação indireta sobre o consumo. Ela diz respeito ao regime de tributação de produtos em contextos plurifásicos, isto é, quando um bem é onerado em várias etapas da sua cadeia de produção, provocando a incidência de “imposto sobre imposto”.

A cumulatividade ocorre quando o ônus fiscal incide em diversas etapas da cadeia de produção, impossibilitando que se aproprie créditos das etapas anteriores para abater a diferença do valor arrecadado. Por conta disso, cria-se um efeito “cascata” que majora a base de cálculo com valores alheios à manifestação de riqueza que o tributo inicialmente buscou captar.

Esse tipo de apuração onera excessivamente produtos que precisam passar por muitos estágios em sua cadeia, de modo a criar distorções no processo produtivo e influenciando os agentes a tomarem atitudes contraproducentes para evitar a sobretaxação. Nesse sentido, essa situação é capaz de criar estruturas empresariais que vão de encontro à eficiência, quando, por exemplo, indústrias, fornecedores e comerciantes se fundem e “verticalizam” a cadeia produtiva para driblar a tributação cumulativa dos seus produtos.

Embora a não cumulatividade esteja prevista em tributos como o ICMS, o IPI, o PIS e a Cofins das empresas optantes pelo lucro real, sua aplicabilidade prática é extremamente ineficiente devido a algumas questões de creditamento e à sobreposição de inúmeras alíquotas existentes no sistema pulverizado atual.

O ICMS, o PIS e a Cofins, responsáveis por mais da metade da arrecadação fiscal nacional, possuem problemas graves quanto à cumulatividade. A legislação brasileira permite o creditamento apenas para insumos que são incorporados fisicamente ao produto final, fazendo com que uma parcela do imposto incidente na cadeia seja irrecuperável, característica própria de um regime cumulativo.

A saída para este tipo de fenômeno está no imposto sobre o valor agregado IVA, que, de acordo com sua própria denominação, incide apenas sobre o valor acrescido na etapa da cadeia produtiva.

Nesse cenário, permite-se uma apropriação de créditos simplificada, na qual se deduz o valor que já foi pago na operação anterior. Deste modo, o IVA incide apenas no valor acrescido ao bem, evitando-se a tributação “em cascata”.

Atualmente, esse é o principal imposto responsável pela maior parte da arrecadação dos países ao redor do globo, e o mais cotado para as propostas de Reforma Tributária em trâmite no Congresso Nacional.

### 2.3.3 O Brasil precisa de uma reforma tributária?

#### 2.3.3.1 A concentração de renda

O debate sobre a reforma tributária sempre esteve em pauta na agenda nacional. No entanto, ao se discutir a questão, muito se fala de simplificação, mas pouquíssimo sobre justiça fiscal. Na verdade, as propostas de reforma parecem ignorar o potencial da tributação para promover esse objetivo. Normalmente, a questão central se volta para a eficiência do sistema, com pouca consideração de aos aspectos da realidade social.

De acordo com dados fornecidos pela ONU (2020, p. 265), o IDH (Índice de Desenvolvimento Humano)<sup>24</sup> do Brasil em 2018 correspondeu a 0,761, resultado que caracteriza o Brasil como um país de índice elevado.

No entanto, no mesmo período, o Brasil teve seu coeficiente de Gini marcado em 0,509. Isso quer dizer que, apesar do crescimento econômico, uma pequena parcela da população desfruta desses ganhos. Segundo dados do IBGE (BRASIL, 2019), 10% da população brasileira concentra 43,1% da totalidade de rendimentos do país, e tal fato tem estreita relação com a matriz tributária.

No panorama geral, o sistema tributário é composto por (i) impostos; (ii) taxas; (iii) contribuições sociais; (iv) contribuições de melhoria; e (v) empréstimos compulsórios; compartilhando suas bases de incidência entre a renda, o patrimônio e o consumo, conforme visto no capítulo 2.

Destaca-se a presença da tributação sobre o consumo, que ocupa praticamente metade de toda arrecadação fiscal. A situação se agrava ao levar-se em conta a tributação sobre a folha de salários, que se comporta como tributação indireta, sendo repercutida na cadeia econômica. Dessa forma, estima-se que a tributação indireta no Brasil abocanhe aproximadamente 70% da arrecadação total, fazendo mais da metade do universo dos contribuintes suportar o encargo econômico fiscal da maior parte da arrecadação nacional através do sistema de preços. (D'ARAÚJO, 2015, p. 128)

Em consequência, tem-se um sistema tributário cruelmente regressivo e “anestésiante”<sup>25</sup>, uma vez que retira de quem menos possui de forma “mascarada”, sem que o contribuinte se dê conta do volume fiscal que arca.

---

<sup>24</sup> Índice global que mensura o desenvolvimento humano de um país com base em três fatores: renda, educação e saúde.

<sup>25</sup> D'ARAÚJO, PEDRO JÚLIO SALES. **A regressividade da matriz tributária brasileira: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social**. 2015. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) - Faculdade de Direito, Universidade de Brasília, [S. l.], 2015. p. 144

Nesse sentido, Medeiros, Souza e Castro (2014, p. 6) relatam em sua pesquisa os dados alarmantes sobre a concentração de renda, utilizando-se de uma metodologia híbrida. Por acreditarem que as pesquisas oficiais não conseguiriam captar os extremos da pirâmide social, os pesquisadores basearam-se em microdados fornecidos por estatísticas de órgãos oficiais como a Receita Federal e o IBGE.

Para captar as informações do estrato mais rico, foram em busca das estatísticas de declaração do imposto de renda da pessoa física, em determinado período de tempo. Em contraste, como a classe menos abastada não conseguiria ser mensurada pelo mesmo critério por se localizar na isenção do imposto de renda, os pesquisadores rastrearam os dados da Pesquisa por Amostragem em Domicílio (PNAD) do IBGE, relativos ao mesmo período.

Como resultado, chegaram à conclusão de que o nível de desigualdade no Brasil pode ser, na verdade, muito superior ao apontado pelo índice de Gini. De acordo com a pesquisa, 0,1% da parcela mais rica deteve 11% de toda a renda produzida no período analisado.

No mesmo sentido, 5% do estrato mais rico da população brasileira possuiu 44% do montante total, enquanto que 90% da parcela mais pobre representou aproximadamente 40% da renda total produzida do período.

A título de ilustração, isso significa dizer que dentre 140 milhões de adultos, 126 milhões partilham menos da metade de toda a renda produzida no Brasil, enquanto 14 milhões permanecem com 60% de toda a riqueza. (Ibidem, p. 11)

### 2.3.3.2 A ausência de cidadania tributária

A complexidade da matéria tributária afasta os indivíduos do debate sobre o assunto. Como resultado, algumas falácias podem surgir e se instaurar na consciência coletiva, como o mito da carga tributária padronizada para toda a sociedade.

Na verdade, o estrato mais abastado da população brasileira mostra-se tributado abaixo da média da sociedade, conforme será abordado mais adiante no item 2.3.2.1. Além disso, existe a crença de que boa parte da tributação do país é pesadamente suportada pelas empresas e comércios, que recolhem os tributos indiretos.

No entanto, vale lembrar que essa falsa percepção não encontra solo fértil no próprio conceito de “tributo indireto”. Como exposto, o contribuinte “de direito” poderá recolher o tributo, mas não deixará de repercuti-lo pelo sistema de preços, onde será suportado pelo consumidor final, ora contribuinte “de fato”, que o faz sem consciência de tal.

Em suma, segue trecho enxertado D’Araújo (2015, p. 145) que ilustra muito bem o panorama brasileiro:

Ou seja, temos um largo rol de pessoas que, por estarem submetidas à tributação indireta, contribuem "sem sentir" e, ainda por cima, acham que quem financia o país é a classe média e alta do Brasil, que por estarem "à mercê" da tributação direta, são os que "visivelmente" recolhem, mas que, na verdade, configuram-se apenas como a ponta do iceberg, pois a grande massa de arrecadação está abaixo desse oceano. A regressividade de nossa matriz tributária, assim, é um fato que está fora do horizonte de compreensão da população de nosso país. Esse é o retrato mal-feito e cruel da tributação Brasil, que, além de onerar mais quem menos pode pagar, contribui para essa má-formação da cidadania dos membros de nossa sociedade, que não possuem as condições mínimas de compreender as formas de financiamento das políticas estatais e reivindicar uma reordenação dos elementos que formam nossa matriz tributária a fins de torná-la mais condizente com um ideal de justiça social.

Como visto, a tributação direta sobre a renda e o patrimônio é muito mais aparente do que a indireta sobre consumo, fazendo com que o indivíduo que aufera renda e patrimônio sintase o único responsável pelo sustento fiscal do país. Entretanto, devido a baixa participação da tributação direta no perfil fiscal do país, sabe-se que quem realmente suporta o ônus fiscal nacional é a grande massa do consumo, que o faz às custas da sua “cidadania tributária”.

A cidadania tributária é a consciência por parte do contribuinte do seu papel na arrecadação do Estado, de modo que ele possa ter a compreensão de que faz parte ativamente do financiamento do país. Dessa forma, a tributação deixa de ser uma matéria tão distante da percepção do cidadão comum, para que este possa reivindicar mudanças no sistema de acordo com a sua realidade social.

Nesse sentido, o relatório dos Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional emitido pelo CDES em conjunto ao IPEA, preconiza a falta de cidadania tributária como um dos maiores problemas do nosso sistema. Em seus termos, assevera: “Cidadania tributária significa a conscientização do cidadão para o fato de que a necessária arrecadação de tributos deve reverter-se em benefícios que cumpram o papel de atender às necessidades da coletividade, reduzindo distâncias sociais.” (BRASIL, 2009, p. 39)

O sistema tributário é marcado por uma grande falta de transparência devido a maior parte da sua carga ser composta pela tributação indireta, além de diversas competências, alíquotas e regimes de apuração diferentes.

Forma-se, portanto, um ciclo vicioso de causa e consequência, onde a falta de transparência prejudica a cidadania tributária, e assim sucessivamente, completando as peças de um dissimulado quebra-cabeça fiscal. Nos termos do relatório:

A cidadania não é exercida no cotidiano da vida civil nem transparece na construção das instituições públicas. Os contribuintes brasileiros não se percebem como parte ativa e interessada no processo orçamentário, não estabelecem relações claras e diretas entre o pagamento de tributos, a aplicação dos recursos e a qualidade dos serviços públicos, e tampouco exigem informações acessíveis, transparentes e simples sobre o funcionamento do sistema tributário. Nesse sentido, é plausível considerar que a falta de cidadania se apresenta como causa e também como consequência das distorções verificadas no nosso sistema de arrecadação. (BRASIL, 2009, p. 39)

A escolha de conservar a tributação – forte instrumento para a redistribuição de renda e alocação de recursos – desta maneira, por décadas, demonstra-se uma escolha política para manter a concentração de renda nos grupos de poder. Ela é reflexo dos interesses econômicos, políticos e sociais de “quem dita as regras do jogo”.

Ao optar por arrecadar desta forma, cria-se uma estrutura alienante que distorce a compreensão do contribuinte e o elimina do debate institucional, além de ignorar as várias disposições constitucionais que deveriam nortear as ações fiscais do país.

Portanto, diante de o todo exposto, é indispensável resgatar os ideais constitucionais para dar novo significado ao debate institucional que circunda a matriz tributária. Mostra-se mais do que necessário a implementação de mudanças estruturais no sistema, hoje materializadas pelas propostas de “Reforma Tributária”, para que a tributação possa servir às garantias e objetivos fundamentais estipulados pela democracia brasileira.

### 3 AS PROPOSTAS DE REFORMA TRIBUTÁRIA

Nas últimas décadas, a reforma tributária tem sido uma das tônicas dentre as maiores pautas nacionais. Com o propósito de simplificar o sistema e alinhá-lo às melhores práticas internacionais, os debates a respeito do assunto afunilaram as diretrizes da reforma em alguns planejamentos em comum: tornar o sistema mais moderno, convidativo e eficiente, bem como extinguir diversos impostos federais e estaduais com a criação de um único imposto sobre o valor agregado do tipo IVA.

Após sucessivas tentativas, os ventos mudaram de direção quando o Congresso Nacional estabeleceu a reforma tributária como prioridade na agenda legislativa de 2019. Como resultado do acúmulo das experiências anteriores que fracassaram, ganharam destaque no cenário as Propostas de Emenda à Constituição nº 45 de 2019 e nº 110 de 2019, e, mais recentemente, o Projeto de Lei nº 3.887 de 2020, apresentado às pressas pelo governo federal dentro do contexto da pandemia pelo corona-vírus.

Devido à defasagem da velha estrutura, a reforma tributária busca inovar ao sugerir um novo modelo de repartição fiscal alinhado às práticas internacionais. As duas propostas de emenda comungam da ideia de um IVA em substituição a uma série de tributos, enquanto o projeto de lei do Poder Executivo inicialmente prega pela criação de uma Contribuição Social sobre Operações com Bens e Serviços (CBS), em substituição ao PIS e à Cofins.

Atualmente, as propostas estão sob o debate de uma Comissão Mista criada pelo Ato Conjunto dos Presidentes do Senado e da Câmara (ATN) nº 1, de 2020 do Senado Federal, designada para debater e consolidar o texto da reforma constitucional tributária.

#### 3.1 A PEC nº 45 de 2019

A PEC nº 45/2019, formulada pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCiF), com a mentoria do economista Bernardo Appy, foi protocolada em abril de 2019 pelo deputado Baleia Rossi na

Câmara dos Deputados, sob o Regime de Tramitação Especial<sup>26</sup>. Basicamente, propõe a conversão de cinco tributos incidentes sobre o consumo (ICMS, ISS, IPI, PIS e Cofins) em um imposto único denominado IBS, o “Imposto sobre Bens e Serviços”. Os novos impostos estão previstos no artigo 152-A e artigo 154, III, da PEC nº 45/2019.

Além disso, também dispõe sobre a criação de um Imposto Seletivo (IS) com caráter extrafiscal, incidente sobre determinados bens ou serviços que não são explicitados na proposta. De acordo com a sua redação, o objetivo principal deste imposto será evitar o consumo de determinados bens e serviços, como cigarros e bebidas alcoólicas.

A PEC nº 45/2019 também prevê um mecanismo de transferência de renda para famílias financeiramente hipossuficientes.

Um ponto negativo da proposta da Câmara é a sua omissão quanto à tributação sobre a renda, a propriedade e a folha-salarial.

Para não aniquilar a competência federativa dos entes, a proposta garante a autonomia político-financeira de cada entidade através da fixação de alíquotas, as quais terão autonomia para fixar, apesar compartilharem uma base de cálculo uniforme.

O processo de transição desta proposta será realizado ao longo de dez anos para os contribuintes, em um sistema compensatório no qual o IBS é introduzido gradativamente à medida que a alíquota dos outros impostos decresce. Já os entes terão o prazo de cinquenta anos de transição para realizar a partilha federativa.

Como os benefícios fiscais estão totalmente vedados, o governo federal deverá se encarregar de prover recursos aos outros entes para fortificar a política de desenvolvimento regional.

---

<sup>26</sup> Disposta no art. 191 do Regimento Interno da Câmara dos Deputados (RICD), significa que a PEC possui preferência na votação em relação às proposições de tramitação ordinária.

Para compensar a extinção de diversas deduções, isenções e seletividades, a proposta prega a devolução parcial do IBS para contribuintes de baixa renda como mecanismo de transferência de recursos.

A proposta prevê a criação, por lei complementar, de um Comitê Gestor Nacional responsável pela fiscalização do IBS e composto por representantes dos três entes federativos, encarregando-se da gestão tributária de acordo com a definição dos padrões operacionais. Desse modo, os entes federados ficarão vinculados entre si em suas tomadas de decisões. Diante disso, a migração para o novo IBS reduz a liberdade das entidades e unifica a legislação tributária nacional.

Apesar de não haver previsão expressa, estima-se que a alíquota do IBS ficará entre 20% e 25%, bastante alta ao se considerar apenas a tributação indireta.

Finalmente, o IBS da proposta da Câmara levará em conta o critério da tributação no destino e incidirá sobre todas as etapas de comercialização e produção, com total desoneração das exportações, e não cumulatividade plena.

### 3.2 A PEC nº 110 DE 2019

Dois meses após a proposta da Câmara, a PEC nº 110/2019, originada de um relatório do ex-deputado federal Luiz Carlos Hauly, foi protocolada no Senado Federal por Davi Alcolumbre, presidente da Casa.

A proposta prevê a conversão de nove tributos em dois: o IBS – aqui, de competência estadual – e um Imposto Seletivo (IS), desta vez com funções de cobrança suplementares aos tributos de competência federal. Os novos impostos estão dispostos nos artigos 153, VIII e § 6º, e no artigo 155, IV e § 7º.

Na proposta do Senado, o IS incide sobre uma ampla gama de produtos como carros, barcos, aviões, derivados do petróleo, combustíveis, energia, eletricidade, serviços de telecomunicações, bebidas não alcoólicas, etc.

Além dos cinco impostos que a PEC nº 45/2019 pretende substituir, a PEC nº 110/2019 inclui mais quatro tributos federais em sua lista de extinção, aqui listados: o IOF, CIDE-combustíveis, Pasep, e o salário-educação.

Em contraste à proposta da Câmara, a PEC nº 110/2019 pretende implementar algumas medidas pontuais na tributação sobre a renda, o patrimônio e a folha salarial.

Na proposta do Senado, o Comitê Gestor Nacional será composto apenas por representantes de Estados e Municípios, sem representantes da União. Deste modo, os governos estaduais ganham posição de destaque no processo de tomada de decisões e no engrandecimento das suas arrecadações. A PEC nº 110/2019 busca mitigar a resistência dos entes federados ao preservar a subdivisão dos poderes, conferindo posições de destaque aos estados e municípios.

Os Estados se encarregarão da administração do IBS e repartirão a receita com as outras entidades. A administração do IBS estadual será limitada pela legislação unificada no país, enquanto sua inspeção será realizada pelo Comitê Gestor Nacional, que demandará o cumprimento de uma série de condições, tais como proibição de incentivos fiscais - salvo disposição em contrário da legislação nacional.

Para compensar a perda das arrecadações da União e dos municípios, a PEC nº 110/2019 prevê que a arrecadação do IBS estadual seja repartida com os outros entes federativos, criando um sistema complexo de compartilhamento das receitas.

Para compensar as perdas arrecadatórias dos municípios, a proposta prega o aumento das transferências de receitas oriundas tributação sobre a propriedade. Nesse sentido, prevê-se que o IPVA e o ITCMD sejam gradualmente transferidos ao município, ao mesmo tempo em que se alarga a base de incidência do IPVA para captar barcos, lanchas e aeronaves, bem como

fixar novas alíquotas do ITCMD. A estimativa é que essas transferências ultrapassem a arrecadação municipal atual.

Como exposto, a tributação sobre a propriedade é melhor explorada na PEC nº 110/2019 ao alargar-se a base de incidência do IPVA para acrescentar veículos aquáticos e aéreos, bem como requerer correções nos valores atinentes ao IPTU e ITBI. A proposta transfere a competência do ITCMD para a União, porém, com a destinação das verbas aos municípios

Finalmente, o IBS estadual da proposta do Senado pertencerá ao Estado de destino, tendo, também, tributação favorecida para determinados produtos.

### 3.3 O projeto de lei nº 3.887 de 2020

Em agosto de 2020, o projeto de lei nº 3.887 de 2020, proposta do Poder Executivo, foi trazido às pressas para integrar o debate da reforma tributária. A proposta do governo planeja criar a CBS, uma nova contribuição social independente dos tributos sobre o consumo<sup>27</sup>, que incidirá sobre operações com bens e serviços, ao passo que extingue as contribuições sociais PIS/Pasep e Cofins.

De acordo com o projeto, a CBS cobrará uma taxa de 12% sobre o total das receitas geradas com a exploração de bens e serviços, com exceção dos bancos, que terão alguns privilégios – taxa de 5,8%, podendo ainda ser efetuadas algumas deduções da base de cálculo.

---

<sup>27</sup> “Art. 7º A base de cálculo da CBS é o valor da receita bruta auferida em cada operação.

Parágrafo único. Não integra a base de cálculo da CBS o valor:

I - do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS destacado no documento fiscal;

II - do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS destacado no documento fiscal;

O projeto apresentado pelo governo gerou polêmicas em relação ao aumento da carga tributária das contribuições. No modelo atual, o regime não-cumulativo guarda alíquotas de 1,65% e 7,6% para o PIS/Pasep e a Cofins, respectivamente, totalizando a alíquota total da carga tributária das contribuições sócias em 9,25%. As instituições financeiras já possuem tratamento privilegiado, contribuindo com 0,65% e 4%, respectivamente, de PIS/Pasep e Cofins.

As empresas que utilizam o lucro presumido são tributadas no regime cumulativo. Atualmente, alíquotas de PIS/Pasep e Cofins equivalentes a 0,65% e 3%, respectivamente, somando-se um total de 3,65%.

Diante disso, um aumento para a alíquota uniforme de 12% levou à indignação dos contribuintes, principalmente empresas prestadoras de serviços tributadas pelo lucro presumido, sem muitos créditos para compensar.

Destaca-se que o projeto de lei apresentado pelo Ministério da Economia do governo Bolsonaro foi protocolado sob o regime de urgência, tendo prioridade em relação às demais proposições. Nesse sentido, o PL nº 3.887/2020 é a aposta do governo federal para aumentar a arrecadação durante o contexto da pandemia pelo corona-vírus.

#### 3.4 As propostas de reforma tributária diante da regressividade do sistema atual

Em março de 2020, a Comissão Mista Temporária da Reforma Tributária, comissão designada por consolidar o texto da reforma tributária constitucional a partir das propostas apresentadas, propôs a realização de audiência com alguns especialistas para debater e propor medidas capazes de mitigar o caráter regressivo do sistema tributário brasileiro, como se dispõe do enxerto retirado do Requerimento nº 24/2020<sup>28</sup>:

---

<sup>28</sup> BRASIL. Senado Federal. **Requerimento nº 24/2020, de 9 de março de 2020**. Solicita audiência pública para discutir a Tributação Direta no âmbito da Reforma Tributária. [S. l.], 9 mar. 2020. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=8073997&ts=1602686468670&disposition=inline>. Acesso em: 4 out. 2020.

A natureza regressiva do sistema tributário afronta diretamente o comando consagrado no art. 145, §1º do texto constitucional.

(...)

Frente ao exposto, entendemos que uma efetiva reforma tributária, para além da simplificação de tributos, deverá alterar a composição da incidência dos tributos do sistema tributário brasileiro

Apesar de cientes quanto da regressividade e à afronta aos referidos ditames constitucionais, nenhuma modificação significativa foi feita, até então, para converter o texto das propostas em uma possibilidade de reforma ampla e sistêmica. Como visto, pode-se perceber que a escolha da perpetuação desse modelo traz algumas vantagens para o maquinário fiscal, as quais o Estado se recusa a abrir mão.

### 3.4.1 O “*trade off*”<sup>29</sup> entre equidade e simplificação

Conforme visto, as propostas apresentadas convergem em sua essência para modificar o modelo atual de tributação pulverizada. Para fazer isso, pretendem, essencialmente, implementar um novo modelo com dois principais tributos: o imposto sobre o valor agregado (IBS), e o imposto seletivo (IS).

No entanto, ao mesmo tempo que desejam “enxugar” o sistema, trazem grande complexidade à gestão tributária e à repartição de receitas entre os entes federados. As propostas de reforma em discussão no Congresso Nacional centram-se na “simplificação” do modelo atual, e fornecem, mais uma vez, o protagonismo da tributação sobre o consumo, esquivando-se de corrigir as distorções mais gritantes do modelo atual.

Nesse sentido, as propostas não parecem ter pretensões quanto à equidade da matriz tributária. Na verdade, a altíssima alíquota do IBS e da CBS demonstram, até mesmo, um sistema possivelmente mais regressivo.

Essa é a opinião de Regina Helena Costa, ministra do STJ. Em entrevista, declarou: “O que eu temo é que em nome da simplificação e da unificação se leve a cabo uma reforma que

---

<sup>29</sup> Consiste na escolha de uma opção em detrimento de outra.

não pense minimamente na Justiça. Estamos em um país essencialmente desigual” (COSTA, 2019, p. 3). Em um país como o Brasil, nem sempre as soluções mais simples são as mais justas.

Em consonância, Ribeiro (2019, p. 2) preconiza: “A proposta também não tem pretensões relacionadas com a equidade do sistema tributário nacional. Ao contrário, tem o cunho bastante regressivo, com o fim da seletividade do IPI e do ICMS”

Um sistema ideal não deveria ter de anular a simplificação em detrimento da equidade e vice-versa. Seleciona-se, na prática, a prevalência de um sobre o outro. No entanto, as normas constitucionais tributárias brasileiras estão mais inclinadas à equidade, como assinala Viol (2014, p. 11):

Assim, na decisão do trade-off da política tributária entre equidade e eficiência, a sociedade tem, sistematicamente, demonstrado sua preferência pelo primeiro. O porquê desta preferência pode ser explicado pelo próprio papel do Estado – que, como vimos, tem suas origens interconectadas com a tributação.

O efeito regressivo do IBS não conseguirá ser neutralizado por mudanças pontuais da tributação direta sobre a renda e o patrimônio, uma vez que pouco exploradas nas propostas de reforma. Portanto, é necessário que haja uma verdadeira reforma sistêmica, envolvendo não só o consumo, mas outras bases econômicas como a renda e a propriedade.

### 3.4.2 Sistema atual de alíquotas diferenciadas vs modelo de alíquota uniforme IVA

Os bens e serviços podem incidir na cadeia produtiva de diversas maneiras, dentre as quais destacam-se a tributação sobre o valor agregado, a monofásica, plurifásica, e etc. Entretanto, se o encargo econômico será suportado pelo consumidor final, qual o melhor método para se tributar bens e serviços?

O imposto sobre o valor agregado IVA tem se mostrado muito eficiente para arrecadar impostos sobre o consumo. Com ele, descartam-se tributações em “cascata”, típicas de regimes cumulativos. Na tributação monofásica de varejo, por exemplo, a cobrança do imposto é única,

feita ao final da cadeia. Apesar de facilmente fiscalizável, este tipo de tributação está sujeito a altas taxas de evasão fiscal.

Por outro lado, a tributação sobre o valor agregado mostra-se vantajosa por distribuir a arrecadação ao longo da cadeia, sendo não apenas fácil de recolher, mas também de fiscalizar, além de permitir a compensação dos créditos da operação anterior com os débitos da etapa subsequente.

Nesse sentido, Carvalho (et. al, 2018, p. 99) descreve alguns aspectos dos modelos monofásicos/bifásicos, bem como as consequências da tributação em “cascata” nas cadeias de produção:

Em modelos monofásico/bifásico na produção e/ou distribuição, a arrecadação do tributo se dá uma única vez sobre o produtor/indústria (ou também na distribuição, se bifásico). A vantagem é a grande facilidade de arrecadação e fiscalização, principalmente em cadeias concentradas. O problema principal deste modelo, no entanto, é a tributação em cascata. Porque os produtos sobre os quais incidem o monofásico servem de insumos para outros também submetidos ao monofásico (e não há desconto de créditos dos tributos pagos), há o pagamento de tributo sobre tributo, havendo uma oneração excessiva da cadeia. Além disso, o monofásico pode incidir sobre todos os produtos ou apenas sobre alguns específicos (para evitar oneração excessiva). Neste último caso, pode ainda causar distorções no mercado, já que certos setores serão onerados e outros não.

O modelo atual de tributação sobre o consumo destaca-se por quatro impostos responsáveis por mais da metade da arrecadação nacional: IPI, ICMS, Cofins e PIS/Pasep. Tratam-se de tributos plurifásicos, isto é, que podem incidir sobre mais de uma etapa do processo produtivo.

Ainda que a legislação preveja a adoção de variados mecanismos de atenuação do efeito “cascata”, os referidos impostos possuem sérios entraves quanto à aplicação prática da não cumulatividade.

O ICMS, por exemplo, é imposto plurifásico apoiado na técnica da não-cumulatividade, compensando-se os créditos gerados em uma operação com os débitos da operação

subsequente. No entanto, os Estados podem estipular a incidência de ICMS monofásico dentro do seu território, como substituições tributárias internas e regimes especiais para suas operações.

Ressalta-se, ainda, a dificuldade em superar o conceito de crédito físico nas legislações do ICMS e do IPI, as quais permitem a apropriação de créditos somente em relação a insumos que são incorporados fisicamente ao produto final, fazendo com que uma parcela do imposto incidente na cadeia seja irrecuperável.

Desse modo, Godoi (2017, p. 38) assevera a dificuldade do contribuinte para ter seus saldos credores ressarcidos por um mecanismo ineficiente:

O ressarcimento aos contribuintes de saldos credores acumulados se submete a limitações em todos os quatro tributos, constituindo regra sua transferência para períodos de apuração seguintes e exceção a admissão de mecanismos complementares como a compensação com débitos tributários diversos e a restituição em dinheiro (IPI, Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS) ou a cessão de créditos a outros contribuintes (ICMS). (GODOI, 2017, p. 38)

O sistema, portanto, mostra-se degradado pelo efeito “cascata”, e, diante das dificuldades do modelo atual de tributação pulverizada, o imposto sobre o valor agregado IVA apresenta-se como a possível chave para as dificuldades. Nesse cenário, permite-se uma apropriação de créditos simplificada, na qual se deduz o valor que já foi pago na operação anterior. Deste modo, o IVA incide apenas no valor acrescido ao bem ou serviço, evitando-se a tributação “em cascata”.

### 3.4.3 O modelo de alíquota uniforme do IBS/IVA pode agravar a regressividade?

Silveira (2012) fornece dados importantes em sua pesquisa, onde calculou as proporções dos cinco principais tributos incidentes no consumo (ICMS, ISS, IPI, PIS/Pasep e Cofins) sobre a renda média *per capita* de cada um dos décimos da população – representados da classe mais baixa até a mais alta.

A metodologia da pesquisa levou em consideração as desonerações tributárias nos produtos da cesta de consumo das famílias da Pesquisa de Orçamento Familiar (POF), feita pelo IBGE, como se constata do gráfico a seguir.

Gráfico 2 – Comparação entre o peso dos impostos atuais (ICMS, ISS, PIS e Cofins) e o IBS sobre a renda domiciliar *per capita* dos décimos da população (em %)

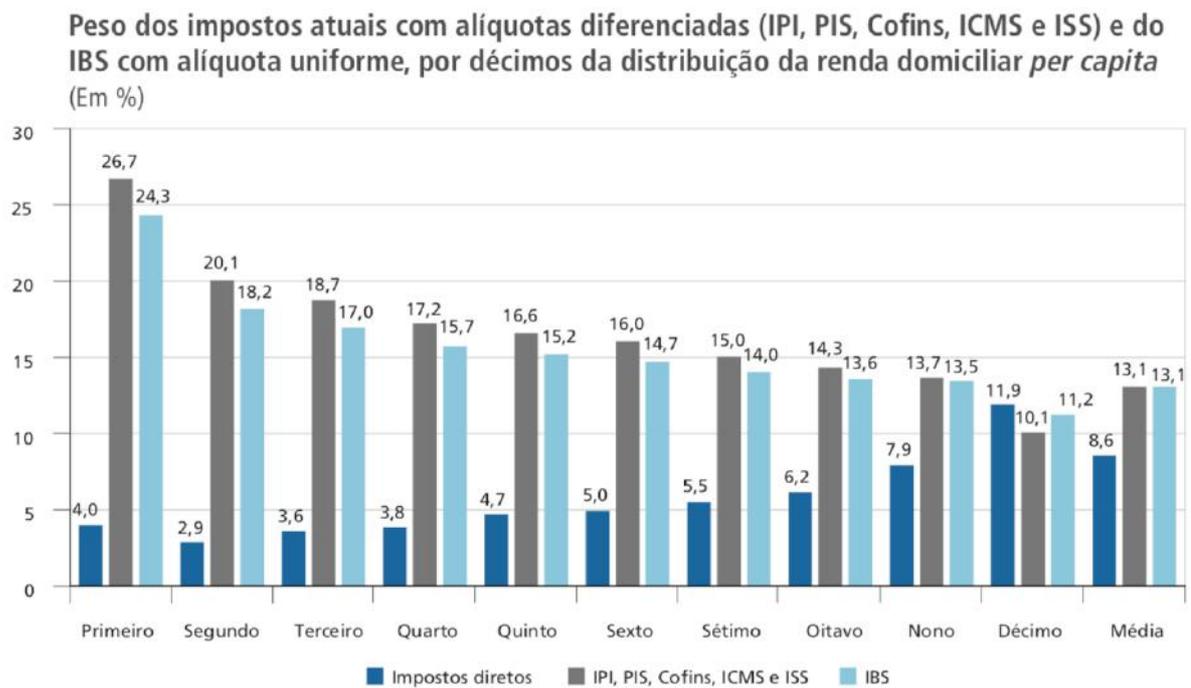


Gráfico retirado do estudo de Silveira (2012)

De acordo ao que foi discutido, os resultados demonstram a clara regressividade dos principais tributos sobre o consumo (ICMS, ISS, IPI, PIS/Pasep e Cofins), retirando proporcionalmente mais da renda *per capita* dos primeiros décimos da população – representados pelos mais pobres da pirâmide social.

No modelo pulverizado atual, o primeiro décimo da distribuição tem 26,7% da sua renda ocupada pela tributação sobre o consumo, ao passo que decresce gradualmente à medida que os décimos avançam, constatando-se que apenas 10,1% da renda do décimo mais rico é direcionada aos referidos tributos.

No cenário do IBS, os tributos sobre o consumo ocupam 24,3% da renda *per capita* do primeiro décimo, de modo que a taxa estaciona em 11,2% para o décimo mais rico.

Apesar da regressividade se manter enquanto avançam os décimos da população, observa-se que a imposição da alíquota uniforme do IBS pode atenuar ligeiramente o perfil regressivo do sistema, embora não o reduza significativamente, como se espera de uma reforma tributária sistêmica.

Essa, no entanto, não é a opinião de Márcio Holland<sup>30</sup>, ex-secretário de Política Econômica, que assinala o potencial altamente regressivo do IVA, de acordo com farta literatura internacional. Everardo Maciel, ex-secretário da Receita Federal, assevera o perigo de uma alíquota única. Em suas palavras:

Diz-se que o sistema atual é regressivo. Mas não existe nada mais regressivo que uma alíquota única. O enfrentamento da regressividade está na pluralidade de alíquotas.” É claro que não se pode ter alíquotas demais, pondera ele, porque isso traz maior complexidade do sistema. “Mas é preciso ter algumas alíquotas diferenciadas.” Também é um equívoco, diz ele, partir do pressuposto de que simplificar o sistema consiste em juntar tributos. “Vamos juntar PIS e Cofins. Por quê? Os dois são iguais, têm a mesma legislação, exceto em casos especialíssimos, têm o mesmo documento de arrecadação. (MACIEL, 2020, p. 4)

Embora a implementação da alíquota uniforme do IBS possa ou não tornar o sistema tributário mais regressivo, pode-se afirmar que, certamente, não promoverá mudanças sistêmicas e estruturais na matriz tributária brasileira.

#### 3.4.4 Análise do mecanismo para mitigar a regressividade

Para mitigar os efeitos regressivos advindos da extinção da seletividade e da uniformização das alíquotas, as propostas em discussão no Congresso definem, entre seus objetivos, a implementação de um mecanismo de devolução parcial dos impostos, com a transferência de recursos para famílias de baixa renda.

---

<sup>30</sup> HOLLAND, Marcio. Reforma está no caminho errado, diz grupo de especialistas. **Valor PRO**, São Paulo, p. 1-7, 21 set. 2020

No entanto, além de custoso – Orair e Gobetti (2019, p. 53) estimam o custo entre R\$ 18 bilhões e R\$ 30 bilhões – este mecanismo prevê a devolução de apenas parte dos valores, sem especificar alíquotas, nem de que maneira a devolução será feita.

Apostar meramente em algum mecanismo de devolução de recursos mostra-se extremamente arriscado e ineficiente para sequer mitigar o perfil regressivo do sistema tributário brasileiro. De acordo com a professora Tathiane Piscitelli (2020, p. 2) “A devolução do imposto à população de baixa renda como forma de reduzir esse efeito é uma “falácia”, diz, pelo seu conceito e também pelas dificuldades operacionais”.

O Brasil possui sérios entraves operacionais, burocráticos e financeiros para a implementação adequada do mecanismo ao qual se referem as propostas. Ogawa (2020) ressalta o mau funcionamento dos mecanismos de devolução de impostos no Brasil, destacando a enorme burocracia, bem como a facilidade de fraudes constantes, a exemplo do Bolsa Família e de Estados que não conseguem compensar créditos de exportação perante à União. O autor vai além ao afirmar a possibilidade do efeito contrário, uma carga tributária ainda mais agressiva para os primeiros décimos da população:

As pessoas de renda mais baixa acabam tendo sua renda integralmente utilizada como consumo. Consumo e renda acabam sendo confundidos e sendo equivalentes. Então, se a tributação aumenta na compra de produtos como cestas básicas e medicamentos — se antes você tinha alíquota beneficiada e agora você não tem mais —, a carga tributária para os mais pobres aumentou (OGAWA, 2020, p. 3)

Por fim, tributos com perfis regressivos não são os “vilões”, desde que sejam devidamente compensados por outros instrumentos do sistema, a exemplo da tributação sobre a renda e a propriedade – bases econômicas mais apropriadas para atingir finalidades distributivas.

Na verdade, o efeito regressivo em um imposto como o IBS, por si só, não é um problema. No cenário ideal, o sistema tributário deve ser analisado sob uma perspectiva sistêmica, onde não haja a necessidade de todos os tributos perseguirem todos os propósitos ao mesmo tempo.

### 3.4.5 A necessidade de uma reforma ampla e sistêmica

Não se deseja ceifar a implementação de um imposto como o IVA, nem o condenar como instrumento inteiramente responsável pela regressividade e iniquidade do sistema tributário nacional. É necessário ter cautela por tratar-se de um tributo indireto muito expressivo incidente sobre a base econômica do consumo, e, conforme visto, a tributação indireta não é a melhor ferramenta para perseguir a justiça fiscal.

Neste sentido, o efeito regressivo do IBS não conseguirá ser neutralizado por mudanças pontuais da tributação direta sobre a renda e a propriedade, em razão da sua escassez nas propostas de reforma. Destarte, é necessário que haja uma reforma ampla e sistêmica, envolvendo não só o consumo, mas outras bases econômicas como a renda e a propriedade.

A reflexão que se pretende fazer é que, para se reformar um sistema, deve-se fazê-lo de forma ampla e sistêmica, realizando mudanças estruturais que modifiquem a matriz tributária brasileira. Quando o contribuinte permanece onerado nas mesmas bases, é como “trocar seis por meia dúzia”.

Nesse sentido, Márcio Holland, manifesta o perigo de contentar-se com as propostas atuais: “Independentemente de concordar ou não com o IVA, uma mudança exclusivamente sobre consumo coloca o risco de pararmos por aí e não fazermos uma reforma efetivamente ampla.”<sup>31</sup>

Não há soluções fáceis, muito menos simplistas. Um país de dimensões continentais tão diverso como o Brasil exige um sistema tributário à altura, buscando um equilíbrio entre os instrumentos à disposição do Estado para perseguir os fins primordiais da sociedade.

Como visto no item 2.1, apesar de essencialmente mais justas, até mesmo tributações progressivas demais têm efeitos nocivos, os quais geram desestímulos diante dos efeitos confiscatórios na sociedade e prejudicam a arrecadação.

---

<sup>31</sup> Reforma está no caminho errado, diz grupo de especialistas. **Valor PRO**, São Paulo, p. 1-7, 21 set. 2020. Disponível em: <https://valorinveste.globo.com/mercados/brasil-e-politica/noticia/2020/09/21/reforma-tributaria-esta-no-caminho-errado-diz-grupo-de-especialistas.ghtml>. Acesso em: 30 set. 2020.

## CONCLUSÃO

Conforme visto, não existe uma entidade tributária que possa ser considerada puramente fiscal ou extrafiscal. Ambos os conceitos convivem harmonicamente, sendo possível aferir a predominância entre um e outro. Além disso, a matriz tributária brasileira apresenta diversas funções, porquanto a função arrecadatória não seja a única dos tributos, podendo ser repartidas em arrecadatória, alocativa, estabilizadora e distributiva.

Cada uma das funções denota a capacidade que a tributação tem para mudar o fluxo de renda de uma classe para outra, configurando-se como um dos mecanismos mais importantes de repartição da riqueza gerada pela economia. Portanto, a política fiscal demonstra-se ferramenta fundamental para se traçar os caminhos de uma sociedade, devendo distribuir os recursos arrecadados em conformidade aos preceitos constitucionais estabelecidos, com a finalidade da justiça fiscal.

Além disso, por invadir a esfera privada e constituir violação ao direito de propriedade – ainda que legítima – a tributação deve obediência aos limites e diretrizes constitucionais, diploma do qual oriunda o seu fundamento e o seu próprio dever-poder para tributar.

No entanto, o sistema tributário nacional possui vários defeitos que tornam necessária uma reforma. Como visto, tem-se um sistema tributário propenso à concentração de desigualdades no topo da pirâmide, além de cruelmente regressivo e “anestesiante”, uma vez que retira de quem menos possui de forma “mascarada”, sem que o contribuinte se dê conta do volume fiscal que arca.

Destaca-se a presença da tributação sobre o consumo, que ocupa praticamente metade de toda arrecadação fiscal brasileira. A situação se agrava ao levar-se em conta a tributação sobre a folha de salários, que se comporta como tributação indireta, sendo repercutida na cadeia econômica.

Considerando a tributação sobre a folha de salários, estima-se que a tributação indireta no Brasil abocanhe aproximadamente 70% da arrecadação total, fazendo mais da metade do universo dos contribuintes suportar o encargo econômico fiscal da maior parte da arrecadação nacional através do sistema de preços. (D'ARAÚJO, 2015, p. 128)

Mesmo diante da natureza injusta da tributação sobre o consumo, países em desenvolvimento insistem em manter a maior parte da sua arrecadação fiscal através desse tipo de tributação. Isso ocorre porque esse modelo de tributação carrega consigo algumas facilidades para a máquina estatal: (i) a potencialização da arrecadação; (ii) o efeito “anestesiante”; (iii) a facilidade de fiscalização; e (iv) a simplificação do processo arrecadatório.

Por fim, vale mencionar os problemas relativos à cumulatividade inerente à tributação indireta sobre o consumo. Ela diz respeito ao regime de tributação de produtos em contextos plurifásicos, isto é, quando um bem é onerado em várias etapas da sua cadeia de produção, provocando a incidência de “imposto sobre imposto”.

Esse tipo de apuração onera excessivamente produtos que precisam passar por muitos estágios em sua cadeia, de modo a criar distorções no processo produtivo e influenciando os agentes a tomarem atitudes contraproducentes para evitar a sobretaxação. Nesse sentido, essa situação é capaz de criar estruturas empresariais que vão de encontro à eficiência, quando, por exemplo, indústrias, fornecedores e comerciantes se fundem e “verticalizam” a cadeia produtiva para driblar a tributação cumulativa dos seus produtos.

Diante do exposto, conclui-se que o Brasil é um país com alta carga tributária, que constantemente relativiza os princípios da progressividade tributária e da capacidade contributiva estampados na Constituição e no Código Tributário Nacional, onerando severamente a maior parte da sua população de baixa renda pela tributação indireta do consumo.

Portanto, mostra-se mais do que necessário a implementação de mudanças estruturais no sistema e, para superar essa questão, a “reforma tributária” surge como uma das maiores pautas nacionais, com a finalidade de simplificar o sistema e alinhá-lo às melhores práticas internacionais.

Assim, o modelo atual de tributação está longe de ser um sistema ideal, desrespeitando o seu próprio fundamento e indo de encontro aos objetivos fundamentais estabelecidos pela Constituição. Apesar disso, as propostas que prometem reformar o sistema tributário não configuram, sistemicamente, uma reforma.

Sob a roupagem de um imposto único sobre o valor agregado do tipo IVA, a “reforma tributária” refere-se às propostas que atualmente tramitam no Congresso Nacional, e tem como propósito tornar o sistema tributário mais moderno, convidativo, e eficiente ao unificar diversos impostos federais e estaduais.

No entanto, as propostas de reforma não se mostram dispostas a solucionar as maiores questões do sistema tributário brasileiro. Conforme visto, elas se limitam a unificar impostos que atuam sobre o consumo e realizar uma redistribuição nas competências e repartição de receita dos entes, mantendo, porém, a preponderância da tributação indireta sobre o consumo.

As propostas de reforma mantêm a elevada carga da tributação sobre o consumo, ao passo que preveem mudanças pontuais quase irrisórias sobre a renda e a propriedade. Além disso, apresentam um arriscado mecanismo de devolução parcial de impostos como opção para mitigar a possível regressividade ocasionada pela extinção da seletividade e oneração sobre os bens de consumo.

Nesse sentido, para que haja uma reforma sistêmica da matriz tributária brasileira, é necessário que se alterem as participações das bases econômicas tributáveis, isto é, que se amplie a tributação sobre a renda e a propriedade, ao passo que reduza a tributação sobre o consumo.

É necessário que a questão da regressividade seja urgentemente encaminhada, porém, deve-se ter em mente que o Brasil é um país emergente com grande potencial de crescimento econômico, que precisa de investimentos e políticas fiscais facilitadoras para tal. Num sistema ideal, não há um *trade off* completo entre simplificação e equidade.

Importante ressaltar que equidade não significa perda de competitividade. Pelo contrário, a redução da concentração de renda gera mais poder de compra na sociedade, fenômeno que estimula a economia numa relação ganha-ganha.

Diante do exposto, conclui-se que as propostas de reforma se mostram incipientes e incapazes, até o presente momento, de realizar modificações amplas e sistêmicas na matriz tributária.

Deste modo, demanda-se o emprego de um modelo de uma tributação harmônica e inteligente, com a combinação de tributos diretos e indiretos, progressivos e regressivos, adaptados à realidade social brasileira e fixados de acordo com as diretrizes constitucionais de eficiência, justiça, livre iniciativa e equidade.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. Direito Tributário brasileiro. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BASTOS, Ricardo Victor Ferreira; MEIRA, Liziane Angelotti. A necessidade de uma tributação sobre o consumo como elemento de distribuição de riqueza no Brasil. V Encontro Internacional do CONPEDI Montevideu - Uruguai, [s. l.], 2016. Disponível em: <http://conpedi.danilolr.info/publicacoes/9105o6b2/144qq457/F6iE2r4KPWz9kU3m.pdf>. Acesso em: 27 set. 2020.

BID. Carga tributária indireta no Brasil: análise de incidência efetiva sobre as famílias. Série de Estudos Econômicos e Sociais, [s. l.], 2004. Disponível em: <https://publications.iadb.org/publications/portuguese/document/Carga-tribut%C3%A1ria-indireta-no-Brasil-An%C3%A1lise-da-incid%C3%Aancia-efetiva-sobre-as-fam%C3%ADlias.pdf>. Acesso em: 27 set. 2020.

BRASIL. Governo Federal. Receita Federal. Carga Tributária no Brasil em 2018 - Análise por Tributos e Bases de Incidência. [S. l.], 2020. Disponível em: <https://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: 25 set. 2020.

BRASIL. IBGE. Taxa acumulada em quatro trimestres (em relação ao mesmo período do ano anterior). *In*: Crescimento do PIB brasileiro. [S. l.], 24 out. 2020. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/estatisticas/economicas/contas-nacionais/9300-contas-nacionais-trimestrais.html?edicao=26998&t=destaques>.

BRASIL. IBGE. Pnad Contínua 2018. Estatísticas Sociais, [S. l.], p. 1-11, 16 out. 2019. Disponível em: <https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/25700-pnad-continua-2018-10-da-populacao-concentram-43-1-da-massa-de-rendimentos-do-pais>. Acesso em: 27 set. 2020.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Estimativa da Carga Tributária Bruta no Brasil em 2019. *In*: TESOURO NACIONAL. Boletim CTB. [S. l.], 24 out. 2020. Disponível em: [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:32076](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::::9:P9_ID_PUBLICACAO:32076). Acesso em: 23 set. 2020.

BRASIL. Senado Federal. Instituição Fiscal Independente. Tópico Especial: carga tributária no Brasil e nos países da OCDE. In: RELATÓRIO DE ACOMPANHAMENTO FISCAL - DEZEMBRO 2018. [S. 1.], 25

BRASIL. IPEA. Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional: Relatório de Observação no 1. Brasília: Presidência da República, Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES, 1a Edição, 2009.

BRASIL. Secretaria de Política Econômica. Ministério da Fazenda. Gasto Social do Governo Central: 2001 e 2002. Brasília. nov. 2003

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. A Progressividade no Consumo Tributação Cumulativa e sobre o Valor Agregado, 2002 disponível em

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudotributarios/estatisticas/16%20Progressividade%20no%20Consumo.pdf>>

CARVALHO, Alexandre Ywata de; LUKIC, Melina Rocha; SACHSIDA, Adolfo; OLIVEIRA, Carlos Wagner de Albuquerque; LOZARDO, Ernesto (2018): Uma reforma dual e modular da tributação sobre o consumo no Brasil, Texto para Discussão, No. 2418, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), Brasília.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 29. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2018. 588 p.

COSTA, Regina Helena. Nenhuma proposta de reforma se preocupa com a Justiça Tributária. JOTA, [S. 1.], p. 1-8, 23 ago. 2019. Disponível em: <https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/reforma-tributaria-regina-helena-costa-23082019>. Acesso em: 30 set. 2020.

COSTA, Regina Helena. Princípio da Capacidade Contributiva. São Paulo: Malheiros Editores, 1993.

CREEDY, J. Are Consumption Taxes Regressive?, WP 20/97, Melbourne Institute Working Paper Series, University of Melbourne, Melbourne, 1997.

D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. A regressividade da matriz tributária brasileira: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social. 2015. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) - Faculdade de Direito, Universidade de Brasília, [S. l.], 2015.

D'ARAUJO, Pedro Júlio Sales; GASSEN, Valcir; PAULINO, Sandra Regina da Fonsêca. Tributação sobre o consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. In: GASSEN, Valcir (Org). Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012.

GASSEN, Valcir. Matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado a Constituição e o Direito Tributário. In: GASSEN, Valcir (Org). Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Brasília: Consulex, 2012.

GIAMBIAGI, Fabio; ALÉM, Ana Cláudia Duarte de. Finanças públicas: teoria e prática no Brasil. 4. ed., rev. e atual. Rio de Janeiro: Campus, Elsevier, 2011.

GODOI, André Milhomem Araújo de. A tributação plurifásica de bens e serviços e os mecanismos de neutralização do efeito cascata: um estudo comparativo do sistema tributário brasileiro. Orientador: José Hable. 2017. Artigo (LL.M. em Direito Tributário) - IBMEC, Brasília, 2017. Disponível em: <https://sistemas.stf.jus.br/xmlui/handle/123456789/1129>. Acesso em: 2 out. 2020.

HOLLAND, Marcio. Reforma está no caminho errado, diz grupo de especialistas. Valor PRO, São Paulo, p. 1-7, 21 set. 2020. Disponível em: <https://valorinveste.globo.com/mercados/brasil-e-politica/noticia/2020/09/21/reforma-tributaria-esta-no-caminho-errado-diz-grupo-de-especialistas.ghtml>. Acesso em: 30 set. 2020.

LIMA, Emanuel Marcos; REZENDE, Amaury Jose. Um estudo sobre a evolução da carga tributária no Brasil: uma análise a partir da Curva de Laffer. Revista INTERAÇÕES, [s. l.], v. 20, jan./mar. 2019. Disponível em: <https://www.interacoes.ucdb.br/interacoes/article/view/1609/pdf>. Acesso em: 27 set. 2020

MACHADO, Hugo de Brito. Tributação e Redução das Desigualdades. Revista Jurídica Luso-Brasileira, [s. l.], junho 2018.

MEDEIROS, Marcelo.; SOUZA, Pedro.; CASTRO, Fabio Avila. A estabilidade da desigualdade de renda no Brasil, 2006 a 2012. 2014

MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. Finanças públicas: teoria e prática. Tradução de Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1980.

OCDE. Tax levels and Tax structures, 1990-2018. Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 1990-2018, [s. l.], 2020. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/68739b9b-enes.pdf?expires=1603763949&id=id&accname=guest&checksum=AF5C28314799CFCAD D8485977FAA2BD0>. Acesso em: 25 set. 2020.

OGAWA, Luciano Martins. Para tributaristas, devolução de impostos pode não ser eficiente. Revista Consultor Jurídico, [S. l.], p. 1-4, 3 fev. 2020. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2020-fev-03/tributaristas-devolucao-impostos-nao-eficiente>. Acesso em: 30 set. 2020.

ONU. PNUD. Índice de Desenvolvimento Humano e seus componentes. Relatório do Desenvolvimento Humano 2019, [s. l.], 2019. Disponível em: <http://hdr.undp.org/en/2019-report/download>. Acesso em: 27 set. 2020.

ORAIR, Rodrigo Octávio; 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. In: BRASIL (Ministério da Economia). IPEA. Texto para Discussão 2530. [S. l.], 2019. Disponível em: [https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td\\_2530\\_web.pdf](https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/TDs/td_2530_web.pdf). Acesso em: 27 set. 2020.

ORAIR, Rodrigo; GOBETTI, Sérgio. REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL: Princípios norteadores e propostas em debate. Novos estudos CEBRAP - SciELO: DOSSIÊ BALANÇO CRÍTICO DA ECONOMIA BRASILEIRA (2003-2016), São Paulo, v. 37, p. 1-20, 2018. Disponível em: [https://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0101-33002018000200213&lng=pt&nrm=iso&tlng=pt](https://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0101-33002018000200213&lng=pt&nrm=iso&tlng=pt). Acesso em: 30 set. 2020.

PISCITELLI, Tathiane. Reforma está no caminho errado, diz grupo de especialistas. Valor PRO, São Paulo, p. 1-7, 21 set. 2020. Disponível em: <https://valorinveste.globo.com/mercados/brasil-e-politica/noticia/2020/09/21/reforma-tributaria-esta-no-caminho-errado-diz-grupo-de-especialistas.ghtml>. Acesso em: 30 set. 2020.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Reforma tributária simplifica, mas tem efeitos regressivos e centralizadores. *Conjur*, [S. 1.], p. 1-7, 8 abr. 2019. Disponível em: [https://www.conjur.com.br/2019-abr-08/ricardo-lodi-reforma-tributaria-simplifica-efeitos-regressivos#\\_ftn3](https://www.conjur.com.br/2019-abr-08/ricardo-lodi-reforma-tributaria-simplifica-efeitos-regressivos#_ftn3). Acesso em: 30 set. 2020.

SILVEIRA, F. G. Equidade fiscal: impactos distributivos da tributação e do gasto social. In: STN – SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL (Org.). *Finanças públicas: XVII Prêmio Tesouro Nacional, 2012 – coletânea de monografias*. 1. ed. Brasília: STN, 2012

VIOL, Andrea Lemgruber. A finalidade da tributação e sua difusão na sociedade. *Receita Federal*. 2014. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioii/texto02afinalidadedatributacao.pdf>. Acesso em: 20 set. 2020.