



Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Direito

Laís Gramacho Colares

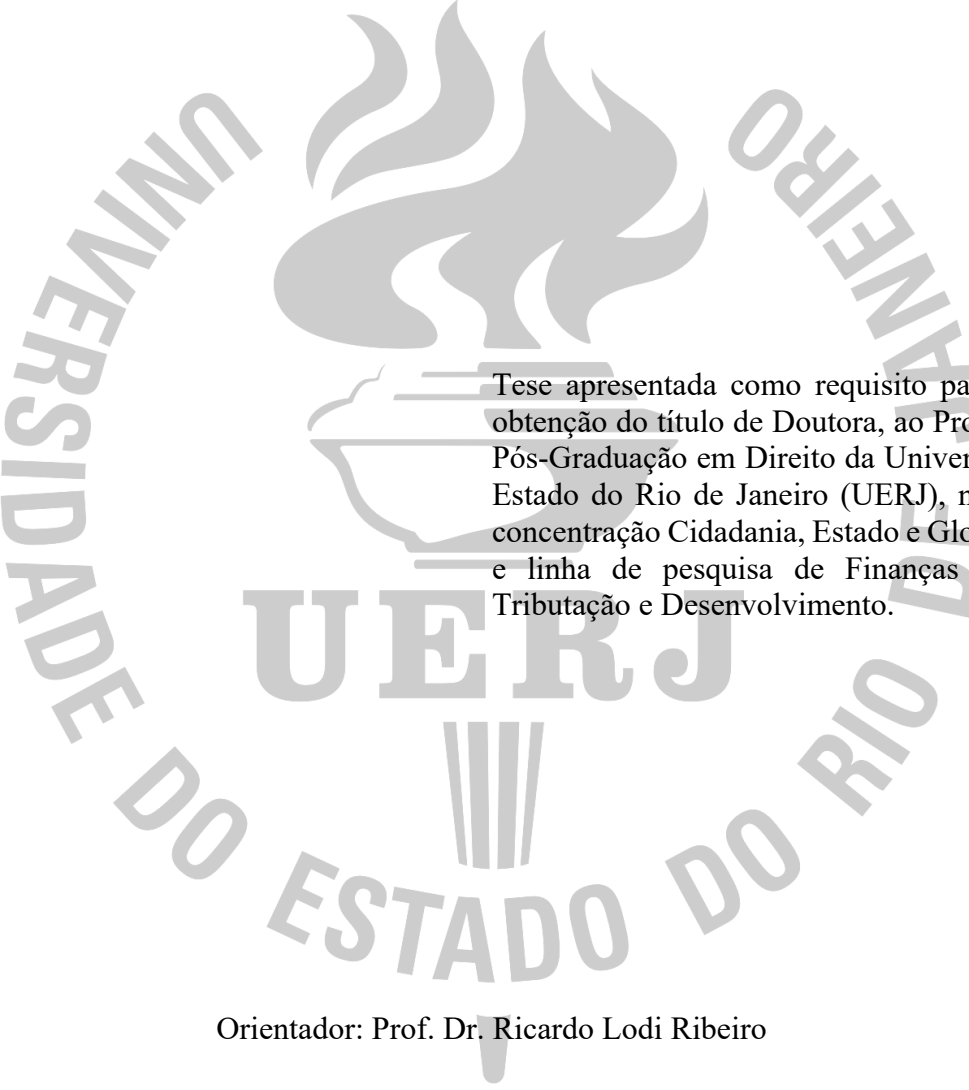
**Progressividade, redução da desigualdade e federação:
caminhos para uma reforma tributária**

Rio de Janeiro

2022

Laís Gramacho Colares

**Progressividade, redução da desigualdade e federação:
caminhos para uma reforma tributária**



Tese apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Doutora, ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ), na área de concentração Cidadania, Estado e Globalização e linha de pesquisa de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento.

Orientador: Prof. Dr. Ricardo Lodi Ribeiro

Rio de Janeiro

2022

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/C

C683 Colares, Laís Gramacho.

Progressividade, redução da desigualdade e federação: caminhos para uma reforma tributária / Laís Gramacho Colares. – 2022.
220 f.

Orientador: Prof. Dr. Ricardo Lodi Ribeiro.

Tese (doutorado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Faculdade de Direito.

1. Reforma tributária - Teses. 2. Imposto sobre a renda - Teses. 3. Justiça - Teses. I. Ribeiro, Ricardo Lodi. II. Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Direito. III. Título.

CDU 336.2

Bibliotecária: Angélica Ribeiro CRB7/6121

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta dissertação, desde que citada a fonte.

Assinatura

Data

Laís Gramacho Colares

**Progressividade, redução da desigualdade e federação:
caminhos para uma reforma tributária**

Tese apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Doutora, ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ), na área de concentração Cidadania, Estado e Globalização e linha de pesquisa de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento.

Aprovada em 15 de fevereiro de 2022.

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Ricardo Lodi Ribeiro (Orientador)

Faculdade de Direito – UERJ

Prof. Dr. Carlos Alexandre de Azevedo Campos

Faculdade de Direito – UERJ

Prof. Dr. Gustavo da Gama Vital Oliveira

Faculdade de Direito – UERJ

Profa. Dra. Bianca Ramos Xavier

Fundação Getúlio Vargas

Prof. Dr. Marco Antonio Ferreira Macedo

Universidade Federal Fluminense

Rio de Janeiro

2022

DEDICATÓRIA

A Laura e a Lívia, por quem e para quem quero ser inspiração.

AGRADECIMENTOS

Nesses últimos anos, aprendi que o doutorado é mais do que um processo de desenvolvimento de pesquisa ou de aprendizagem acadêmica. Envolve também um processo de aprendizagem pessoal e de amadurecimento, que nunca é fácil.

Envolve muitos conflitos pessoais de ideias, nem sempre compartilháveis, além de horas e horas de trabalho solitário. Certamente, um período de muito estudo, empolgação, descobertas e superação, mas também muito desânimo, sentimento de impotência e baixa autoestima. Um período de ambivalência.

Nesses últimos cinco anos, período do meu doutorado, posso até dizer que ele foi o meu refúgio, em alguns momentos, diante de provas na vida pessoal e profissional. Para quem cursou o doutorado nesse período, além do isolamento natural que a tese demanda, experimentou uma situação inusitada: a pandemia... Ah, a pandemia!

Quando se desejava um isolamento para o desenvolvimento da tese, experimentamos um isolamento imposto, somado a medo, ansiedade, sem rede de apoio com os filhos, sem a possibilidade de encontrar a leveza dos amigos e familiares.

O isolamento social imposto pela pandemia da Covid-19, para mim e para muitas pessoas, foi um desafio a mais para o desenvolvimento da tese. Um período em que tive que me refugiar com a minha família e renunciar a todo o resto; e ainda concluir uma tese.

Por essa razão, o meu primeiro agradecimento é para Laura e Lívia, minhas filhas - nascidas no meu terceiro ano de doutorado - por serem a razão para eu querer retomar, e ser uma mulher que lhes cause algum tipo de admiração.

Agradeço também a Leonardo, meu marido, amigo e companheiro de vida, de quarentena, de maternidade, por todas as “broncas” para eu voltar a escrever; por sempre tentar conhecer e entrar em discussões sobre o meu tema; por sua forma peculiar de amar.

Agradeço a Ruy, meu melhor e mais chato amigo, por nunca deixar de me pressionar com o doutorado e por sempre dissipar minhas desculpas com pequenas e simples soluções.

A minha mãe, pelo companheirismo de longa distância e pela revisão fundamental não só do português, mas da verificação da linguagem acessível.

A minha querida família, especialmente aqueles presentes nas chamadas de domingo, Vó Ana, Tia Heló, Johnny, Grazi, Memel, Dindo, tia Mil e Sandoca, pelo apoio emocional que trocamos durante a pandemia, mesmo estando cada um em um lugar do mundo; pela abertura

ao desabafo e pelos empurrões. Um agradecimento especial a meu irmão Gilson Júnior e minha cunhada Iara, pelo apoio, pela disponibilidade e pelas boas energias.

A meu orientador, Ricardo Lodi, por me inspirar desde os estudos para o projeto para a seleção do Programa, através dos seus textos provocativos, além das aulas, grupos de pesquisa e toda a troca de ideias em torno de um tema que tem também o seu foco de estudo. E, em especial, pela admiração que me causa a sua dedicação na luta contra as desigualdades.

Agradeço a todos os professores do Programa de Pós-Graduação em Direito da UERJ. Especialmente, ao professor Carlos Alexandre, por todas as provocações e discussões acerca da filosofia política em torno da ideia de justiça, além do acesso a textos e todas as dicas e críticas realizadas no exame de qualificação da tese. Ao professor Gustavo da Gama, pelos textos e discussões em torno do Federalismo Fiscal. Ao professor Luís Cesar Queiroz, pelos textos e discussões em torno da tributação da renda e do patrimônio. Posso dizer que tentei aproveitar ao máximo todas essas contribuições, que, certamente, estão refletidas na minha tese.

Agradeço também a todos os colegas do mestrado e doutorado do PPGD da UERJ que cursaram disciplinas comigo nos anos de 2017 e 2018, por todas as discussões, trocas de conhecimento, provocações etc. Especialmente, a Vanessa Benelli e Thiago Bastos, por mantermos essas discussões também fora do programa, por todo o apoio e amizade que desenvolvemos ao cursar esse doutorado juntos, elo que foi formado desde o dia da banca do exame para ingresso no programa. Vocês fizeram tudo parecer mais leve e mais fácil.

Agradeço aos meus alunos da Faculdade Baiana de Direito, que me estimularam a cursar o doutorado. E aos meus alunos da Universidade Federal do Rio de Janeiro, pela troca importantíssima nos primeiros anos de doutorado (2017-2018).

Agradeço, por fim, a todos os pesquisadores do mundo, especialmente, os do Brasil, onde são muito mal remunerados e, ainda mais especialmente, àqueles que se dedicam ao desenvolvimento e produção de vacinas, pois, sem eles, não acredito que eu (assim como muitas outras mães) tivesse conseguido retomar alguma atividade não materna em tempo hábil para concluir essa tese, durante uma pandemia.

A novidade era o máximo
Do paradoxo estendido na areia
Alguns a desejar seus beijos de deusa
Outros a desejar seu rabo pra ceia
(...)
Ó, mundo tão desigual
Tudo é tão desigual
(...)
Ó, de um lado esse carnaval
Do outro a fome total

Gilberto Gil

RESUMO

COLARES, Laís Gramacho. *Progressividade, redução da desigualdade e federação: caminhos para uma reforma tributária*. 2022. 220 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2022.

Tomando por base a teoria do liberalismo igualitário, naquilo que contribui para a construção de vias distributivas institucionais que resguardam os valores democráticos, o presente trabalho destaca o papel que os tributos podem desempenhar para redução da desigualdade econômica. A desigualdade econômica e a crescente concentração de riquezas no mundo são um problema não apenas moral, mas também político-social porque maculam o princípio democrático. O caminho que as políticas econômicas têm adotado diante de grandes crises só tem agravado o problema. Isso ficou evidenciado com a pandemia da Covid-19. No Brasil, a tributação regressiva é um agravante. Uma reforma tributária que pretenda enfrentar esse problema deve estar voltada para a progressividade. Isso, entretanto, esbarra no problema da divisão de competências tributárias próprias do federalismo fiscal brasileiro. A forma como este está organizado faz com que a tributação sobre a produção e consumo tenha maior protagonismo do que a da renda. Tornar o sistema progressivo significa inverter essa lógica. O objetivo do presente trabalho é formular uma proposta com base em direcionamentos, para tornar o sistema tributário progressivo, garantindo a autonomia dos entes federativos, através de um equilíbrio entre redução da desigualdade e federação. Através de pesquisa bibliográfica, o estudo se desenvolveu por meio do método lógico-dedutivo. Chegou-se ao equilíbrio aspirado através da possibilidade da criação de uma competência tributária concorrente entre a União e os estados para instituir imposto sobre a renda, principal imposto do sistema no que diz respeito à justiça fiscal. A partir dessa competência, da revogação da isenção desse imposto sobre lucros e dividendos e ampliação da sua base relativa a outros aspectos, a proposta envolve também a extinção de alguns tributos incidentes sobre a produção e o consumo, a fim de conferir maior protagonismo à tributação da renda. O resultado que se define para os direcionamentos é que o Sistema Tributário Nacional seja progressivo, considerando todas as incidências em conjunto, e que a distância entre as faixas de renda após a tributação seja reduzida. Isso resguardando, ou até melhorando, a autonomia dos entes federativos através de competências tributárias próprias e transferências fixadas com base em critérios para compensar desigualdades regionais.

Palavras-chave: Reforma tributária. Desigualdade. Progressividade. Federação. Federalismo fiscal. Justiça. Imposto sobre a renda.

ABSTRACT

COLARES, Laís Gramacho. *Progressivity, inequality reduction and federalism: paths to a tax reform*. 2022. 220 f. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2022.

Based on the theory of equality liberalism and on its contribution to create institutional paths to improve wealth distribution to protect democratic values, the present work focus on how taxes help to reduce economic inequality. Economic inequality and wealth concentration are not only a moral problem but also a political and social one. Mostly, because it threatens the democratic principle. In face of major crises, current economic policies have taken paths that only aggravate the problem, as it has become clear in the context of Covid-19 pandemic. In Brazil, the regressive taxation is also an aggravation to this problem. To tackle it, a tax reform geared towards progressivity taxation is necessary. However, such reform conflicts with Brazil's fiscal federalism and its tax competence division. The Brazilian tax system is organized in a way that production and consumption taxes have more relevance than income tax. Making the system progressive means to reverse the current logic. The objective of the present work is to formulate a proposal based on guidelines to make the Brazil National Tax System progressive while assuring the autonomy of the federative entities through a balance between reducing inequality and the keeping the federation organization. Through bibliographic research, this study was developed based on the deductive logic method. The desired balance was reached through the possibility of creating a concurrent income tax competence between the federal government and the states, because it is the most relevant tax regarding fiscal justice. It revokes the tax exemption on profits and dividends and expands its basis on other aspects. The proposal also includes the elimination of other taxes applied on production and consumption to increase the relevance of income taxation. The proposed guidelines is to make Brazil National Tax System progressive when considering the overall taxation. Finally, the most important outcome of such guidelines is the reduction of the income inequality gap. These guidelines ensure, or even improve, the federative entities tax autonomy by creating their own income tax and on setting federal government transfers based on criteria to compensate regional inequalities.

Keywords: Tax reform. Inequality. Progressivity. Federation. Fiscal Federalism. Justice. Income Tax. Brazil National Tax System.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

ADCT	Ato das disposições constitucionais transitórias
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
Art.	Artigo
CAMEX	Câmara de Comércio Exterior
CDES	Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social
CEPAL	<i>Comisión Económica para América Latina y el Caribe</i>
CF	Constituição Federal de 1988
CCiF	Centro de cidadania fiscal
CGSN	Comitê Gestor do Simples Nacional
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CONFAZ	Conselho Nacional de Política Fazendária
Covid-19	<i>Corona virus disease</i>
CPF	Cadastro de pessoas físicas
CPMF	Contribuição provisória sobre movimentação financeira
CSLL	Contribuição social sobre o lucro líquido
CTN	Código Tributário Nacional
CVM	Comissão de valores mobiliários
DEM	Democratas
DRU	Desvinculação de Receitas da União
EC	Emenda Constitucional
EPP	Empresa de pequeno porte
EUA	Estados Unidos da América
FECP	Fundo Estadual de Combate à Pobreza (Rio de Janeiro)
FGTS	Fundo de garantia por tempo de serviço
FGV	Fundação Getúlio Vargas
Fiocruz	Fundação Oswaldo Cruz
FMI	Fundo Monetário Internacional
FPE	Fundo de Participação dos Estados
FPM	Fundo de Participação dos Municípios
FSE	Fundo Social de Emergência

FUNDAF	Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBS	Imposto sobre bens e serviços
ICMS	Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, ainda que as operações e prestações se iniciem no exterior
IGF	Imposto sobre grandes fortunas
IN	Instrução Normativa
IMF	Imposto sobre movimentações financeiras
IOF	Imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro e sobre operações relativas a títulos e valores mobiliários
IPCA	Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo
IPI	Imposto sobre produtos industrializados
IPTU	Imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana
IPVA	Imposto sobre veículos automotores
IR	Imposto sobre a renda
IRPF	Imposto sobre a renda das pessoas físicas
IRPJ	Imposto sobre a renda das pessoas jurídicas
ISS	Imposto sobre serviços de qualquer natureza
ITBI	Imposto sobre a transmissão <i>inter vivos</i> , a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição
ITCMD	Imposto sobre transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos
ITR	Imposto sobre a propriedade territorial rural
IVA	Imposto sobre valor adicionado
LRF	Lei de Responsabilidade Fiscal
MDB	Movimento democrático brasileiro
ME	Microempresa
MEI	Microempreendedor Individual
OCDE	Organização para a cooperação e desenvolvimento econômico
OMS	Organização Mundial da Saúde
PEC	Proposta de Emenda à Constituição
PIB	Produto Interno Bruto

PIS	Programa de Integração Social
PT	Partido dos trabalhadores
RE	Recurso Extraordinário
SEBRAE	Serviço brasileiro de apoio às micro e pequenas empresas
SM	Salário-mínimo
STF	Supremo Tribunal Federal
SUS	Sistema Único de Saúde
TCU	Tribunal de Contas da União

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Gráfico 1 – Alíquotas efetivas do imposto de renda por faixas de rendas, considerando a renda tributável somada à renda isenta.....	110
Tabela 1 – Participação das faixas de renda no total da renda antes e depois da tributação.....	111
Gráfico 2 – Comparação entre a participação das faixas de renda no total da renda antes e depois da tributação, considerando a alíquota efetiva (incidente considerando o total da renda, tributável e não tributável)	111
Gráfico 3 – Comparativo da arrecadação com ICMS, IR, IPI e Contribuições de 1997 a 2015.....	132
Tabela 2 – Comparação do percentual de arrecadação de alguns tributos que refletem indiretamente na renda das pessoas e o total de arrecadação por ente, em relação ao PIB.....	135
Tabela 3 – Faixas de renda que poderiam ser adotadas por uma nova tabela progressiva, utilizando como base as faixas resultantes da análise da distribuição de renda no Brasil.....	182
Tabela 4 – Valor arrecadado (em milhões) por tributo em 2018.....	183

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO.....	16
1	ANTES DE TUDO: FUNDAMENTO FILOSÓFICO DA TESE.....	21
1.1	O liberalismo igualitário: premissas básicas.....	24
1.2	Uma teoria da justiça: John Rawls.....	28
1.2.1	<u>Princípio da diferença.....</u>	31
1.2.2	<u>Críticas à teoria da justiça de John Rawls.....</u>	33
1.3	Princípio da responsabilidade pessoal: Ronald Dworkin.....	35
1.4	Concepções acerca da tributação no âmbito do liberalismo igualitário.....	38
1.4.1	<u>Concepções acerca da tributação em John Rawls.....</u>	39
1.4.1.1	<u>Algumas influências da teoria da justiça de Rawls.....</u>	42
1.4.2	<u>Concepções acerca da tributação em Ronaldo Dworkin.....</u>	43
1.4.3	<u>Premissas básicas para um sistema tributário com bases igualitárias em uma sociedade democrática.....</u>	48
2	A TRIBUTAÇÃO COMO MEIO NECESSÁRIO PARA A DISTRIBUIÇÃO DE RIQUEZAS E DESENVOLVIMENTO SOCIAL: FUNDAMENTO ECONÔMICO.....	50
2.1	O problema da distribuição de riquezas no Sistema Capitalista.....	50
2.1.1	<u>Austeridade e o impacto da atuação do Estado na distribuição de riquezas.....</u>	50
2.1.2	<u>Os impactos da austeridade no Brasil.....</u>	57
2.1.3	<u>Austeridade e concentração de renda no contexto da tributação regressiva.....</u>	62
2.1.4	<u>Agravamento do cenário: a pandemia da COVID-19.....</u>	66
2.2	O efeito da tributação na distribuição de riquezas e a redução da desigualdade.....	77
2.2.1	<u>O papel dos tributos na redistribuição de riquezas em uma economia liberal ...</u>	78
2.2.2	<u>O caminho para a progressividade.....</u>	82
3	PROGRESSIVIDADE NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.....	89
3.1	A regra da progressividade na Constituição de 1988.....	91
3.2	A progressividade como princípio.....	92
3.2.1	<u>O fundamento moral para o Sistema Tributário Nacional.....</u>	93
3.2.2	<u>A função dos tributos no Estado Brasileiro.....</u>	95

3.2.3	<u>A progressividade como princípio geral implícito no Sistema Tributário Nacional.....</u>	98
3.2.4	<u>Os efeitos práticos esperados pela adoção da progressividade como um princípio geral do Sistema Tributário Nacional.....</u>	101
3.3	O mito da progressividade da tributação da renda no Brasil.....	103
3.3.1	<u>O desenvolvimento da progressividade do imposto de renda da pessoa física no Brasil.....</u>	103
3.3.2	<u>Análise da carga do imposto sobre a renda em relação às faixas de renda no Brasil.....</u>	106
3.3.3	<u>Isenção da tributação da renda de lucros e dividendos.....</u>	113
3.3.4	<u>Tributação reflexa da renda pelo consumo (redução da progressividade)</u>	117
3.3.5	<u>O mito da progressividade do imposto de renda.....</u>	120
4	FEDERALISMO FISCAL E O PROBLEMA DAS COMPETÊNCIAS	125
4.1	Competência tributária privativa e concorrente: possibilidades num federalismo cooperativo.....	126
4.1.1	<u>Competência privativa e concorrente na Constituição de 1988.....</u>	126
4.1.2	<u>Noção de federalismo fiscal cooperativo.....</u>	127
4.2	Movimentos de descentralização pós Constituição de 1988 e sua reversão.	129
4.2.1	<u>Descentralização e posterior movimento de centralização das receitas tributárias na União.....</u>	129
4.2.2	<u>Resultados da centralização das receitas na distribuição do ônus tributário entre contribuintes: análise de iniquidade.....</u>	134
4.3	Cláusula pétrea do pacto federativo e os limites para a alteração constitucional das competências tributárias.....	136
4.3.1	<u>Cláusula pétrea do sistema federativo.....</u>	136
4.3.2	<u>Limites para a modificação das competências tributárias: o núcleo do princípio federativo.....</u>	139
4.4	Proposta em análise: competência concorrente.....	145
4.4.1	<u>Precedentes da competência tributária concorrente para impostos no federalismo fiscal brasileiro.....</u>	145
4.4.2	<u>Possibilidade de introdução de competência tributária concorrente para o imposto de renda na Constituição Federal de 1988.....</u>	148

5	UMA REFORMA TRIBUTÁRIA VOLTADA PARA PROGRESSIVIDADE, DESENVOLVIMENTO SOCIAL E FEDERAÇÃO.....	151
5.1	Nuances para a implementação da progressividade.....	152
5.1.1	<u>Por que não complexidade?</u>	152
5.1.2	<u>Progressividade e os entraves do federalismo.....</u>	157
5.1.3	<u>Progressividade e justiça.....</u>	158
5.2	Principais propostas em discussão no Congresso Nacional.....	159
5.2.1	<u>Proposta de Emenda à Constituição nº 45/2019.....</u>	159
5.2.2	<u>Proposta de Emenda à Constituição nº 110/2019.....</u>	166
5.2.3	<u>Proposta de Emenda à Constituição nº 128/2019.....</u>	170
5.2.3	<u>Projeto de Lei nº 2337/2021.....</u>	173
5.3	A proposta.....	178
5.3.1	<u>Tributação sobre a produção e o consumo.....</u>	178
5.3.2	<u>Tributação da renda.....</u>	181
5.3.3	<u>Tributação da transmissão de bens e sobre a propriedade.....</u>	185
5.3.4	<u>Transferências obrigatórias e redução das desigualdades regionais.....</u>	187
5.3.5	<u>Compensação para o orçamento da seguridade social.....</u>	188
5.3.6	<u>Tributação das grandes fortunas.....</u>	191
5.3.7	<u>Simples Nacional.....</u>	192
5.3.8	<u>O risco da fuga de capitais.....</u>	193
	CONCLUSÃO.....	196
	REFERÊNCIAS.....	203

INTRODUÇÃO

Progressividade, redução da desigualdade e federação constituem os três pilares para a definição de caminhos para uma reforma tributária no Brasil. Esse é o tema da tese submetida ao Programa Pós-Graduação em Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ), na área de concentração “Cidadania, Estado e Globalização” e na linha de pesquisa de “Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento”, como requisito formal para a obtenção do título de doutora.

Corresponde ao estudo sobre como o Sistema Tributário Nacional pode influenciar na dinâmica da desigualdade econômica, sem comprometer a federação. Mais especificamente, propõe-se a busca por caminhos para uma reforma tributária no Brasil, que contemple, ao mesmo tempo, redução da desigualdade econômica, através da progressividade, e federalismo, encontrando um equilíbrio entre esses pilares.

A constatação de que a crescente concentração de riquezas no mundo macula o próprio princípio democrático faz com que a distribuição de riquezas não seja uma demanda de cunho apenas extremista, mas uma questão de justiça e uma etapa necessária ao desenvolvimento social e econômico.

Após uma série de discussões filosóficas e econômicas no início do Séc. XXI, a pandemia da Covid-19 evidenciou e aprofundou as desigualdades no mundo e mostrou que algo está errado na dinâmica econômica adotada, do ponto de vista global, para enfrentamento deste problema.

Após a crise econômica de 2008, a crise sanitária e econômica provocada pela pandemia veio reforçar a necessidade de revisão dessa dinâmica. O mundo parou, muitos empregos foram perdidos, mas a concentração de riquezas e a desigualdade aumentaram em quase todo o mundo. O papel dos tributos passou a ser refletido nos mais importantes direcionamentos para a superação da crise.

O papel dos tributos na sociedade, portanto, não mais se resume à concepção de simples distribuição dos ônus públicos (coletivos) entre os indivíduos sociais. Como atenta Thomas Piketty ao analisar a economia mundial no século XXI, essa não é mais uma questão apenas técnica, mas sobretudo política e filosófica, além de ser a mais importante delas¹.

¹ PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Trad. Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. P. 480.

A atividade financeira do estado não mais está voltada apenas a despesas com serviços públicos essenciais, como saúde e educação, mas também se responsabiliza pela geração de rendas de substituição e transferência, a fim de garantir o acesso a certo número de bens e direitos considerados fundamentais.

Para além disso, a tarefa de verificar como a tributação influencia na formação da sociedade deixa de ser exclusiva da sociedade política e passa a ser fundamental para qualquer análise jurídica sobre o papel da tributação na sociedade.

No caso do Brasil, além de um cenário de desigualdade em que os mais ricos são comparáveis aos mais ricos dos países desenvolvidos e os mais pobres ao lado dos mais pobres dos países em desenvolvimento, há a regressividade tributária. Os mais pobres pagam proporcionalmente mais tributos, em relação a sua renda, do que os mais ricos.

Tal cenário aponta para dois problemas fundamentais (entre muitos outros): o Sistema Tributário está colaborando para o aumento da desigualdade e concentração de riquezas; o aumento da concentração de riquezas reflete em influência na elaboração de leis e adoção de decisões políticas como um todo, dificultando a consolidação da democracia.

A desigualdade e a concentração de riquezas, portanto, não se mostram negativas apenas do ponto de vista moral, mas influenciam substancialmente a manutenção e garantia do sistema democrático na dinâmica das sociedades do Séc. XXI. No Brasil, a tributação apenas contribui para esse cenário.

É possível avaliar o quanto o Sistema Tributário Nacional influencia negativamente nas desigualdades e como ele poderia ser revisado para que sua influência colaborasse com a mudança dessa dinâmica, num caminho em busca de desenvolvimento social e econômico.

No cenário brasileiro, esse caminho pode, certamente, esbarrar na atual repartição de competências tributárias e, portanto, no princípio federativo. A forma de divisão das competências tributárias no Brasil é um dos fatores que influencia o panorama regressivo do sistema tributário como um todo.

Isso porque é possível que a regressividade do Sistema Tributário Nacional se deva, principalmente, à importância que é dada aos tributos incidentes sobre a produção e consumo, naturalmente regressivos, em detrimento da falta de protagonismo do imposto sobre a renda.

A modificação desse panorama só se torna possível através de uma reforma tributária para tornar o sistema tributário brasileiro progressivo, através da consideração das incidências dos tributos em conjunto. Ou seja, torna-se necessária a revisão das atuais regras do sistema, para que, efetivamente, quem possui maior capacidade de contribuição contribua mais (e cada

vez mais), e quem possui menos ou não possui capacidade de contribuição contribua menos ou não contribua.

Para se construir um sistema tributário progressivo do ponto de vista nacional, é preciso que se modifiquem não apenas os pesos das cargas geradas pelos tributos federais, mas também estaduais e municipais, através de mudanças significativas na divisão das competências tributárias.

A construção de um sistema de tributação progressiva deve se dar através do maior protagonismo da tributação da renda, em conjunto com uma redução significativa do peso da tributação que hoje incide sobre a produção e o consumo.

Reduzir a importância da tributação sobre a produção e o consumo envolve lidar com o ICMS, que é o principal imposto de competência dos estados, e com as contribuições especiais, que garantem parte significativa do orçamento da União.

É preciso, portanto, enfrentar a necessidade de encontrar um equilíbrio entre a busca por um sistema tributário progressivo, que influencie de maneira positiva na dinâmica das desigualdades econômicas, e o princípio federativo, através da garantia da autonomia dos entes federativos.

É possível que se encontre um equilíbrio entre uma revisão substancial das competências tributárias e a garantia da autonomia dos entes através da atribuição de outra(s) competência(s) no lugar daquelas suprimidas dos entes subnacionais.

O caminho pode indicar também que a divisão de receitas e competências tributárias próprias garanta, efetivamente, essa necessária autonomia, de uma maneira até melhor do que o que a atual divisão representa.

Para garantir uma efetiva progressividade do sistema, é possível que a competência concorrente para a instituição do imposto sobre a renda, atribuída tanto à União, quanto aos estados-membros, seja um caminho adequado.

Os direcionamentos a serem adotados podem alterar de forma substancial a divisão de competências tributárias, atribuindo maior protagonismo à tributação da renda através dessa competência tributária concorrente.

A presente pesquisa tem por finalidade a elaboração de uma proposta de reforma tributária, baseada em grandes decisões sobre as alterações das bases tributárias e repartição das competências entre os entes federativos, em busca do objetivo fundamental do desenvolvimento social, através da demonstração de que este é um trabalho essencial para a implementação da justiça social e desenvolvimento econômico do país.

O objetivo do presente trabalho, portanto, é apresentar uma proposta, em forma de direcionamentos para verificação econômica e contábil, voltados para a formulação de projetos de Emenda à Constituição e de leis infraconstitucionais, a fim de fazer com que o Sistema Tributário Nacional desempenhe seu papel na redução da desigualdade econômica, mediante a realização da progressividade, com a preocupação de manutenção da autonomia dos estados.

O estudo pretende contribuir para as discussões acerca da reforma tributária, inovando na sua proposta voltada para a progressividade, a fim de abrir mais um espaço para discussões voltadas para o papel da tributação na redução das desigualdades. Pretende, inclusive, demonstrar a necessidade de reunir esforços para a elaboração de um sistema tributário que contribua de forma significativa para a superação de um dos entraves para o desenvolvimento econômico e social.

A pesquisa desenvolvida foi bibliográfica, com o auxílio de dados coletados a partir de outras pesquisas, utilizando o método lógico-dedutivo², para identificar critérios e analisá-los de forma crítica, assim como para refutar algumas teorias até então dominantes.

O desenvolvimento da pesquisa ao longo do doutorado envolveu a publicação de algumas premissas e conclusões parciais sobre o tema. O primeiro, no início de 2018, foi a publicação de um capítulo no livro “Direito Público: Ênfase em Direito Financeiro e Tributário”, sob o título “Igualdade e capacidade contributiva”, que correspondeu à introdução aos estudos dos princípios e da igualdade.

Em seguida, no segundo semestre de 2018, foi publicado o artigo “O princípio geral da progressividade no Sistema Tributário Nacional”, no volume 6, número 7, da Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, estudo que muito contribuiu para a elaboração do Capítulo 3 desta tese.

No segundo semestre de 2019, foi publicado o artigo “O mito da progressividade da tributação da renda no Brasil”, no número 6, ano 3, da Revista ABRADT Fórum de Direito Tributário, estudo que também foi essencial para o Capítulo 3 desta tese.

Em 2020, foi publicado o capítulo “Justiça tributária, capacidade contributiva e função redistributiva da tributação na doutrina de Ricardo Lobo Torres”, no livro “Direito financeiro e tributário na obra de Ricardo Lobo Torres”. Esse capítulo foi resultado de um grupo de estudos sobre a obra do Professor Ricardo Lobo Torres e contribuiu para um aprofundamento do estudo que já havia sido realizado no início do doutorado, em 2017, sobre justiça tributária,

² POPPER, Karl. *Lógica das ciências sociais*. Tradução: Estevão de Rezende Martins, Apio Cláudio Muniz Acquarone Filho, Vilma de Oliveira Moraes e Silva. 3ª ed. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2004.

contribuindo para maior reflexão sobre a premissa filosófica desta tese, elaborada no Capítulo 1.

O trabalho será apresentado em cinco capítulos. No primeiro capítulo, debruçar-se-á sobre o seu fundamento filosófico. Qual o sentido de justiça que se adota como ponto de partida para a construção de uma proposta de tributação. Neste capítulo, serão abordadas nuances sobre a doutrina igualitária e os princípios básicos extraídos das teorias construídas sob essa “denominação”.

No segundo capítulo, será abordada a sua justificativa econômica, trazendo a questão da tributação como um meio necessário para a distribuição de riquezas e o desenvolvimento social. Assim, será apresentada a situação atual do problema da desigualdade econômica e concentração de riquezas, como as políticas neoliberais de austeridade contribuem para isso, além de trazer as especificidades do cenário brasileiro de uma tributação regressiva. Neste capítulo, também será trazido o contexto da pandemia da Covid-19, que trouxe para a discussão das políticas econômicas no mundo a necessidade de enfrentar o problema da desigualdade mediante (entre outras) medidas tributárias.

O terceiro capítulo será o responsável por uma abordagem jurídica a respeito da progressividade. Neste capítulo, será feita a análise da norma jurídica da progressividade, extraída da Constituição Federal de 1988, assim como será enfrentada a questão de como essa norma é violada e quais são os fatores que fazem com que o Sistema Tributário Nacional seja regressivo.

No quarto capítulo, a questão federativa será o foco. É nele em que se verificará como a distribuição das competências tributárias interferem para que o Sistema Tributário Nacional seja regressivo e como a solução da tributação voltada para a progressividade tem que, necessariamente, passar por uma revisão do federalismo fiscal brasileiro.

O quinto capítulo será responsável por sintetizar os eixos de uma reforma tributária voltada para a progressividade. A síntese das premissas levantadas nos quatro capítulos anteriores será fundamental para a tese sustentada, que será apresentada neste capítulo. Para isso, será realizada a análise das principais propostas de reforma tributária em trâmite no Congresso Nacional, à luz das premissas fixadas na tese. Por fim, serão apresentados os direcionamentos para a elaboração de uma reforma tributária no Brasil, que atenda ao equilíbrio entre redução da desigualdade econômica e federação.

1 ANTES DE TUDO: FUNDAMENTO FILOSÓFICO DA TESE

A reforma tributária no Brasil consiste em uma discussão sem fim, cujos lados serão sempre defensáveis a depender da base filosófica em que se funda ou, mais honestamente, do interesse que se quer defender. E esses interesses podem ser extraídos do modelo de Estado que cada grupo político-social deseja extrair, de alguma forma, da Constituição Federal de 1988.

Ainda que se utilize a Constituição Federal de 1988 como ponto de partida e até como limite, pode-se identificar divergências interpretativas sobre a vertente da filosofia moral que adota.

No fim das contas, o que prevalecerá será, de fato, a base político-filosófica (ou interesse) da maior parte (ou de 3/5, a depender da proposta) do Congresso Nacional, conforme composição da época.

Isso não me desanima a continuar com a minha proposta³, decorrente das minhas pesquisas e da concepção da filosofia moral que acabei por adotar. Continuo acreditando que a minha tese traz uma nova e boa proposta para resolver boa parte dos problemas que considero mais relevantes no Sistema Tributário Nacional.

Ao contrário de muitas propostas, que pretendem ser “a mais correta de todas”, “a que se extrai dos valores constitucionais”, “a única possível”, “a única capaz de resolver este ou aquele problema” ou, principalmente, “a mais justa”, a proposta a ser apresentada nesta tese pretende contribuir, de forma transparente, com os debates, alinhando-se e harmonizando-se com fundamentos constitucionais e morais, a partir de determinada concepção de justiça, que será previamente exposta.

Por conta disso, antes mesmo de iniciar a abordagem sobre os problemas do Sistema Tributário Nacional que a proposta pretende solucionar, são trazidas aqui as bases da filosofia moral adotada e em que medida se adota, expondo, antes de tudo, a concepção de “para que servem os tributos” ou “para que deveriam servir”.

Antes, é preciso fazer um esclarecimento acerca do espectro e denominação dessa vertente. Álvaro de Vita, em trabalho voltado a dar um tratamento detalhado a algumas das principais teorias políticas normativas que se apresentam como alternativas àquilo que ele denomina como “justiça igualitária”, parte de duas proposições para localização dessas teorias: “a vida de todas as pessoas tem valor e um valor igual”, da qual derivam as razões morais

³ E aqui peço licença para utilizar a primeira pessoa, apenas nesta passagem, sem comprometer o formalismo necessário para uma tese no decorrer da análise.

“neutras em relação ao agente”; “cada pessoa tem sua própria vida para levar”, da qual se originam as razões “relativas ao agente”⁴.

As razões neutras em relação ao agente são de natureza imparcial e consequencial. Basicamente, entre seus componentes estão a imparcialidade e a impessoalidade, de acordo com as quais cada um de nós deve ter consideração imparcial pelo bem-estar e pelos interesses das outras pessoas. Dessas razões, derivam duas teorias políticas normativas: o utilitarismo e o liberalismo igualitário⁵.

As razões relativas ao agente são determinadas pelo ponto de vista individual e podem ser divididas em três tipos: as razões de autonomia pessoal, obrigações para com as pessoas com as quais se tem algum vínculo especial e as restrições deontológicas (interdições à ação individual ou coletiva). Dessas, derivam as teorias do libertarianismo e do contratualismo hobbesiano⁶.

O presente trabalho se identifica mais com o primeiro espectro de razões morais, as neutras em relação ao agente. Mais especificamente, com a teoria do liberalismo igualitário, que também é conhecido como “justiça igualitária”, “contratualismo rawlsiano” etc⁷. Tal teoria não se confunde com o liberalismo clássico ou com o neoliberalismo ou com o libertarianismo. Aliás, há um fosso entre o liberalismo igualitário e o libertarianismo, que pode ser explicado da seguinte forma:

Direitos podem ser entendidos como razões (relativas ao agente) para que você se abstenha de determinadas condutas ou como razões (neutras em relação ao agente) para que determinada estrutura institucional seja preferível a outra. O primeiro entendimento é próprio de uma teoria deontológica da justiça – como são as teorias de Hayek e Nozick. O segundo, próprio de uma teoria normativa que tem um largo componente de consequencialismo.

Essa diferença na forma de conceber os direitos indica a existência de um fosso, no nível dos princípios, entre as duas variantes de pensamento liberal que serão confrontadas aqui: o libertarianismo e o liberalismo igualitário⁸.

O liberalismo igualitário não é adotado como filosofia moral integralmente compartilhada pelos ideais sociais e democráticos que permeiam o desenvolvimento desse trabalho, mas por ser aquela que, dentro desse espectro, efetivamente, apresenta como objetivo uma “estrutura básica da sociedade”, através da observação dos efeitos e consequências “que configurações institucionais distintas têm para a distribuição de encargos e benefícios na

⁴ VITA, Álvaro de. *A justiça igualitária e seus críticos*. 2ª ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2007. P. 2-4.

⁵ Ibid. p. 2-7.

⁶ Ibid. p. 4-8.

⁷ Ibid. p. 8.

⁸ Ibid. p. 17.

sociedade”⁹. Ou seja, é aquela que considera a igualdade do ponto de vista da justiça distributiva. Seus princípios, portanto, são úteis para a construção de um sistema tributário que tem por base a melhor distribuição de riquezas em uma sociedade democrática.

É preciso, entretanto, fazer duas ressalvas. Conforme observa Álvaro de Vita, a exemplo do próprio Rawls, houve um deslocamento da preocupação central da teoria do liberalismo igualitário, ao longo da década de 1980, de questões de igualdade distributiva para questões pertinentes ao que ele denominou de “ideal de tolerância liberal”. O autor considera que a causa disso “talvez tenha sido a crítica comunitarista ao liberalismo, que costuma recair sobretudo na justificativa teórica e/ou nas implicações práticas da neutralidade liberal”, ou ainda “de uma percepção mais clara dos desafios que o multiculturalismo apresenta, até mesmo nos países ocidentais desenvolvidos, aos fundamentos do Estado liberal-democrático”¹⁰.

Então é importante salientar, logo de início, que as concepções da teoria do liberalismo igualitário que servem de base para o presente trabalho são aquelas que tem como preocupação central a igualdade distributiva. Restringe-se à noção de igualdade do ponto de vista econômico, tendo em vista que se trata de uma proposta voltada para as finanças públicas, mais especificamente, para a estruturação do Sistema Tributário, tendo por base a igualdade distributiva.

Não se ignora a possibilidade de os tributos influenciarem em outros tipos de desigualdades sociais, como de gênero ou raça. No âmbito dessa tese, entretanto, o recorte é realizado no âmbito da desigualdade do ponto de vista econômico e por isso as bases do liberalismo igualitário ainda trazem boas contribuições.

A segunda ressalva é que, apesar de, teoricamente, falar-se em igualdade quando se trata de fundamentos político-filosófico, é preciso ter presente que esta tese apresenta uma proposta a ser aplicada no âmbito da sociedade brasileira. Dessa forma, mais adequado parece se discutir a redução da desigualdade antes de uma promoção da igualdade em si.

Isso porque, devido à gravidade da profunda desigualdade e concentração de riquezas que caracteriza o Brasil, algumas adaptações dessas teorias, construídas no cenário de países desenvolvidos, são necessárias. A situação da profunda desigualdade brasileira mitiga a própria liberdade. A redução da desigualdade é um passo imprescindível para que, em primeiro lugar, os indivíduos possam desfrutar de alguma liberdade, como caminho em busca de uma igual liberdade.

⁹ VITA, Álvaro de. *A justiça igualitária e seus críticos*. 2ª ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2007. p. 19-20.

¹⁰ Ibid. p. 24-25.

A proposta a ser apresentada se alinha, portanto, com a vertente do liberalismo igualitário, sem influências extremistas, mas com grande carga de valores sociais, numa harmonização dessa vertente com a realidade social brasileira, em busca de uma igual liberdade, ou igual campo ou margem de liberdade para todos.

1.1 O liberalismo igualitário: premissas básicas

Ao tratar dos fundamentos teóricos do liberalismo, Jeremy Waldron afirma ser claro que, no coração da maioria das posições políticas liberais, está a convicção sobre a importância da liberdade individual¹¹.

No entanto, as diferentes concepções da igualdade conferem ao liberalismo diversas correntes, cujas distinções muitas vezes não encontram consenso na doutrina. Aliás, a própria expressão “liberalismo” não tem um significado unívoco na Teoria Política¹². Divergências surgem principalmente a partir da possibilidade ou não de ponderação do valor da liberdade com outros valores relevantes, como é o caso da igualdade.

Uma questão fundamental colocada por Waldron é que os liberais não precisam tomar uma posição anarquista em relação ao problema da ordem social. Eles podem aceitar que a adoção de regras sociais leva a medidas que podem inclusive comprometer a liberdade. Mas, desde que seja possível para o indivíduo escolher viver sob uma ordem social e concorde com as suas restrições, a aplicação dessas regras não implica que o valor da liberdade esteja sendo violado¹³.

Sobre o que há de comum nas duas vertentes que identifica para o liberalismo, Álvaro de Vita destaca que um Estado justo deve propiciar aos seus membros condições para que possam agir de acordo com suas próprias convicções. Não é, assim, a autoridade política que dita seus objetivos e fins nem há uma doutrina verdadeira, seja moral, política ou religiosa, à qual os membros devam se submeter ou se conformar¹⁴.

Opondo-se à vertente “libertariana”, que coloca enfoque na “liberdade negativa”, a vertente igualitária do liberalismo parte da constatação de que não é suficiente que cada

¹¹ “(...) it is clear enough that a conviction about the importance of individual freedom lies close to the heart of most liberal political positions”. WALDRON, Jeremy. Theoretical foundations of liberalism. In: *The Philosophical Quarterly*. Vol. 37, n. 147, abr-1987. p. 127-150. Tradução livre: É claro suficiente que a convicção sobre a importância da liberdade individual está próximo ao coração da maioria das posições políticas liberais.

¹² VITA, Álvaro de. Liberalismo contemporâneo. In: *Dimensões políticas da justiça*. (Org.) Leonardo Avritzer, Newton Bignotto, Fernando Filgueiras, Juares Guimarães e Heloísa Starling. Rio de Janeiro: Civilização brasileira.

¹³ WALDRON, op. cit. nota 10. p. 127-150.

¹⁴ VITA, op. cit. nota 11.

membro da sociedade disponha de condições para viver de acordo com suas próprias convicções morais. É necessária a formulação de arranjos institucionais básicos, inclusive socioeconômicos, para possibilitar que cada membro tenha efetivamente a capacidade de viver de acordo com suas convicções. Trata-se da noção de “liberdade efetiva”¹⁵.

Combinam, assim, um ideal de igualdade com um ideal de liberdade e responsabilidade pessoal¹⁶.

A expressão “liberalismo igualitário” ou “igualitarismo” é, certamente, confundida dentro da própria doutrina liberal. Um autor brasileiro que se dedicou ao estudo da liberdade no âmbito da filosofia política e deixou isso claro foi Ricardo Lobo Torres. De acordo com o autor:

(...) o relacionamento entre as ideias de liberdade e tributo se coloca simetricamente ao que se desenvolveu entre as de liberdade e igualdade e que marcou as duas correntes principais do liberalismo: de um lado o liberalismo igualitário, revolucionário ou radical, com a figura exponencial de Rousseau, que absolutizava o conceito de liberdade e atribuía à igualdade certo conteúdo político e econômico; de outra parte, o liberalismo de tipo inglês, moderado ou doutrinário, que defendia, com Tocqueville, Benjamin Constant e outros, o conceito negativo de liberdades política e civil, restringindo a igualdade aos aspectos formais e isonômicos da ausência de constrição estatal¹⁷.

Para ele, a expressão “igualitarismo” é usada, de forma exagerada, para qualquer doutrina que aproxime a igualdade da justiça, ainda que não afaste a importância da liberdade, como é o caso das teorias de Rawls e Dworkin. Ele concebe que o “igualitarismo” é caracterizado pela desconsideração da liberdade, ou seja, teorias mais extremadas¹⁸, nas quais tais teorias (de Rawls e Dworkin) não se adequam.

Firma, ainda, a posição de que “liberdade e justiça não podem sobreviver uma sem a outra, e só se confundem nas teorias do igualitarismo grosseiro”¹⁹.

É nesse contexto que, de certa forma, ele critica a hierarquização dos valores, presa às ideologias: “no liberalismo, prevalecia a liberdade; no positivismo e no utilitarismo do Estado Social, a justiça social; no pós-positivismo do Estado democrático é que se procura o equilíbrio de valores”²⁰.

¹⁵ VITA, Álvaro de. Liberalismo contemporâneo. In: *Dimensões políticas da justiça*. (Org.) Leonardo Avritzer, Newton Bignotto, Fernando Filgueiras, Juarez Guimarães e Heloísa Starling. Rio de Janeiro: Civilização brasileira.

¹⁶ CAPPELEN, Alexander W.; TUNGODDEN, Bertil. Tax policy and fair inequality. In: *Taxation: philosophical perspectives*. Martin O’Neil e Shepley Orr (orgs.). Oxford: Oxford University Press, 2018. p. 111-123.

¹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *A ideia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991. p. 110/111.

¹⁸ Id. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: Valores e princípios constitucionais tributários*. Vol. II. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. p. 143.

¹⁹ Ibid. p. 44.

²⁰ Ibid. p. 45.

Bobbio explica que “uma coisa é a doutrina igualitária ou um movimento nela inspirado, que tendem a reduzir as desigualdades sociais e a tornar menos penosas as desigualdades naturais; outra coisa é o igualitarismo, quando entendido como ‘igualdade de todos em tudo’”²¹. Com esse esclarecimento, a designação igualitarismo seria, realmente, mais radical, na qual não se enquadraria Rawls e Dworkin.

É possível, então, que o que se designa aqui como liberalismo igualitário seja uma versão do liberalismo do pós-positivismo, na qual se busca esse equilíbrio entre liberdade e igualdade, ou seja, a busca pela igual liberdade²². Seria uma doutrina igualitária, que não se confunde com o referido igualitarismo²³.

Deixando clara essa concepção, Will Kymlicka concebe que os liberais endossam o Estado de Bem-estar social, para combinar liberdade com igualdade (desigualdades capitalistas + políticas igualitárias de bem-estar social). Reconhecem alguns tipos de liberdades econômicas produtoras de desigualdades como necessárias para reforçar a ideia geral da própria igualdade (e não em oposição a esta)²⁴.

Há, no entanto, quem faça distinção entre abordagens liberais igualitárias e teorias do bem-estar, defendendo ser aquelas capazes de distinguir desigualdades justas e injustas de modo que estas não conseguem fazer²⁵.

Para chegar a essa combinação (liberdades econômicas + igualdade), sugere-se uma mistura de liberdades de mercado e tributação estatal, além de exigir que cada pessoa inicie a vida com uma parcela igual de recursos da sociedade. “Talvez a igualdade liberal favoreça algo como os nossos esquemas existentes de redistribuição contínua de renda, mas apenas depois de uma única redistribuição radical de riqueza e posse de propriedade”²⁶.

O conflito entre o desenvolvimento econômico, necessário para o Estado de bem-estar social, e o próprio Estado de bem-estar social gerou uma bifurcação do liberalismo, de modo que uma corrente se aproxima mais do liberalismo tradicional e despreza o princípio da justiça,

²¹ BOBBIO, Norberto. *Direita e esquerda*. Trad. Marco Aurélio Nogueira. 3ª ed. São Paulo: Editora Unesp, 2011. p. 116.

²² Apesar desse esclarecimento, é preciso reconhecer que as premissas filosóficas liberais dessa tese não correspondem às adotadas por Ricardo Lobo Torres, como ficará evidenciado adiante. Ambas têm em comum a procura do equilíbrio dos valores, própria do liberalismo pós-positivista.

²³ Bobbio utiliza também a expressão “socialismo liberal”, que designaria doutrinas e movimentos simultaneamente igualitário e libertários, situados na “centro-esquerda”, e que compreende todos os partidos social-democratas, apesar das diferentes práticas políticas. BOBBIO, op. cit. nota 20. p. 135.

²⁴ KYMLICKA, Will. *Filosofia política contemporânea*. Uma introdução. Trad. Luís Calos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 112.

²⁵ CAPPELEN, Alexander W.; TUNGODDEN, Bertil. Tax policy and fair inequality. In: *Taxation: philosophical perspectives*. Martin O’Neil e Shepley Orr (orgs.). Oxford: Oxford University Press, 2018. p. 111-123.

²⁶ KYMLICKA, op. cit. nota 23. p. 112.

e outra corrente reafirma esses princípios, mas não está preparada para desafiar a produtividade²⁷.

O foco do liberalismo igualitário é, então, a discussão acerca de uma estrutura básica da sociedade, em que se debruce sobre a distribuição de direitos, oportunidades e recursos. Há, portanto, uma preocupação com consequências distributivas de diferenças que as pessoas sofrem e pelas quais não são responsáveis, que geram desigualdades socioeconômicas injustas ou não merecidas, cujos efeitos devem ser mitigados pela estrutura básica de uma sociedade democrática justa²⁸.

Uma característica chave é, justamente, a distinção entre as desigualdades geradas pelos fatores de responsabilidade do indivíduo e aquelas que não são de responsabilidade do indivíduo. Estas seriam ilegítimas, enquanto aquelas podem ser consideradas legítimas²⁹.

Podem-se reunir as principais premissas do liberalismo igualitário em: 1 – Não é suficiente que cada membro da sociedade disponha de condições para viver de acordo com suas próprias convicções, são necessários arranjos institucionais para possibilitar isso a cada membro; 2 – A aplicação de regras sociais e suas restrições (inclusive decorrentes do Estado de bem-estar) não implica necessariamente que o valor da liberdade esteja sendo violado; 3 – Para se chegar à combinação liberdades econômicas + igualdade, encontra-se um misto de liberdades de mercado e tributação estatal.

Daí porque, em regra, quase todos aqueles que defendem arranjos de tributação justa minimamente distributiva ou redistributiva, nas atuais sociedades democráticas, partem de premissas filosóficas do liberalismo igualitário.

Note-se que, no contexto dessas premissas básicas, adota-se, nesta tese, o liberalismo igualitário, por não desprezar as medidas de bem-estar, e sim acolhê-las, inclusive, como fundamentais para a construção de uma sociedade livre e justa e por entender que o sistema tributário desempenha papel fundamental como arranjo institucional nessa construção.

²⁷ KYMLICKA, Will. *Filosofia política contemporânea*. Uma introdução. Trad. Luís Calos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 113.

²⁸ VITA, Álvaro de. Liberalismo contemporâneo. In: *Dimensões políticas da justiça*. (Org.) Leonardo Avritzer, Newton Bignotto, Fernando Filgueiras, Juarez Guimarães e Heloísa Starling. Rio de Janeiro: Civilização brasileira. “The dominant modern egalitarian view is that people, within a framework offering equal opportunities and respecting personal freedom, should be held responsible for their accomplishments”. CAPPELEN, Alexander W.; TUNGODDEN, Bertil. Tax policy and fair inequality. In: *Taxation: philosophical perspectives*. Martin O’Neil e Shepley Orr (orgs.). Oxford: Oxford University Press, 2018. p. 111-123. Tradução livre: A visão igualitária dominante moderna é que as pessoas, numa estrutura que oferece igualdade de oportunidades e respeito à liberdade pessoal, devem ser responsabilizadas por suas realizações.

²⁹ CAPPELEN, Alexander W.; TUNGODDEN, Bertil. Tax policy and fair inequality. In: *Taxation: philosophical perspectives*. Martin O’Neil e Shepley Orr (orgs.). Oxford: Oxford University Press, 2018. p. 111-123.

No contexto social brasileiro, em que brotam e se reproduzem uma série de desigualdades injustas e não merecidas e que, por conta disso, um grande percentual da população fica à mercê de qualquer parcela de liberdade, a adoção do liberalismo igualitário exige medidas mais intensas de redistribuição de recursos³⁰. Acredita-se que, por conta desse cenário, a adoção de posições fundadas filosoficamente no liberalismo igualitário possa ser, muitas vezes, confundida com posições mais extremadas, que rejeitam a liberdade como valor fundamental.

Apenas para tornar mais transparentes as bases filosóficas adotadas, ressalta-se, neste capítulo, a importância das teorias de John Rawls e Ronald Dworkin, com todas as suas falhas, mas pela tentativa de “articular e defender ideais que acreditam estar na base de uma cultura liberal-democrática”³¹.

É provável que John Rawls seja o principal representante da doutrina que se designa como liberalismo igualitário. Sua “teoria da justiça” foi concebida como alternativa ao utilitarismo³². É por isso que toda abordagem acerca do liberalismo igualitário ou igualdade liberal deve partir da “teoria da justiça” de Rawls.

1.2 Uma teoria da justiça: John Rawls

Em seu livro, “Uma teoria da justiça”, John Rawls coloca como central a ideia de justiça como equidade e pretende apresentar uma teoria da justiça que “generaliza e eleva a um nível mais alto de abstração a concepção tradicional do contrato social”. Nesse contexto, o contrato social “é substituído por uma situação inicial que contém certas restrições procedimentais aos argumentos apresentados, cujo fito é levar a um consenso original no tocante aos princípios da justiça”³³.

Em um outro trabalho, *Justice as fairness*, Rawls explica que a noção de justiça como equidade é uma concepção política³⁴. É uma concepção moral, é claro, mas elaborada

³⁰ Não necessariamente mais medidas do que já existem, mas medidas diferentes ou mais efetivas.

³¹ KYMLICKA, Will. *Filosofia política contemporânea*. Uma introdução. Trad. Luís Calos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 117.

³² Ibid. P. 64.

³³ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Trad. Jussara Simões. 4ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2016. p. 3.

³⁴ John Rawls entende o liberalismo político como uma doutrina que pertence à categoria do político e que não conta com nada fora dele. Ele traz três traços para justificar isso: é uma concepção política que se aplica em primeira instância à estrutura básica da sociedade (instituições políticas, econômicas e sociais); pode ser formulada independentemente de qualquer doutrina compreensiva de caráter religioso, filosófico ou moral; suas ideias fundamentais pertencem à categoria do político e são familiares à cultura política de uma sociedade democrática e a suas tradições de interpretação da constituição e das leis básicas, além de documentos históricos e outros

especificamente para as instituições políticas, sociais e econômicas. Foi pensada para o que denominou de “estrutura básica” de uma democracia constitucional moderna³⁵.

Em resposta às críticas de Habermas à sua teoria, Rawls explica que concebe a justiça como equidade como uma concepção política liberal da justiça desenvolvida para um regime democrático, mas que ele espera que possa ser incorporado por todas as doutrinas compreensivas razoáveis que existem em uma democracia regulada por ela ou por uma concepção similar³⁶.

Ele acentua a necessidade de um conjunto de princípios para definir o modo de organização social e as parcelas distributivas apropriadas. Esses princípios da justiça social são uma maneira de atribuição de direitos e deveres às instituições básicas da sociedade; definem “a distribuição apropriada dos benefícios e dos encargos da cooperação social”³⁷.

Mais do que um grau de consenso nas concepções de justiça, Rawls entende que é preciso que os planos dos indivíduos sejam compatíveis entre si e se realizem sem que sofram frustrações graves. Tais planos precisam também estar compatíveis com a justiça e o sistema de cooperação social deve ser estável (cumprimento das normas básicas de forma voluntária)³⁸.

Além disso, entende que não se deve considerar a concepção de justiça apenas pelo papel distributivo, mas é uma concepção preferível “quando suas consequências mais amplas são mais desejáveis”³⁹.

Para Rawls, então, o conceito de justiça é definido “pelo papel de seus princípios na atribuição de direitos e deveres e na definição da divisão apropriada das vantagens sociais. A concepção de justiça é uma interpretação desse papel”⁴⁰.

Ele propõe, assim, que se investigue esses princípios através da imaginação de uma situação original hipotética, em que os indivíduos estão por trás do chamado “véu da ignorância”. Ou seja, não conhecem o lugar que ocuparão na sociedade, sua classe, *status* social, sorte na distribuição dos recursos, habilidades naturais, inteligência, força, nem mesmo concepções do bem ou propensões psicológicas. Na sua concepção, essa situação “garante que

conhecidos escritos políticos. HABERMAS, Jürgen; RAWLS, John. *Debate sobre el liberalismo político*. Trad. Gerard Vilar ROCA. Barcelona: Ediciones Paidós Ibérica, 1998. p. 77-79.

³⁵ RAWLS, John. *Justiça como equidade: uma concepção política, não metafísica*. Trad. Regis de Castro Andrade. Lua Nova, nº 25, 1992. Para Rawls, “O ponto essencial é este: do ponto de vista político prático, nenhuma concepção moral geral pode fornecer uma base publicamente reconhecida para uma concepção de justiça num Estado democrático moderno”.

³⁶ HABERMAS, Jürgen; RAWLS, John. *Debate sobre el liberalismo político*. Trad. Gerard Vilar ROCA. Barcelona: Ediciones Paidós Ibérica, 1998. p. 77.

³⁷ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Trad. Jussara Simões. 4ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2016. p. 5.

³⁸ Ibid. p. 7.

³⁹ Ibid. p. 8.

⁴⁰ Ibid. p. 12.

ninguém seja favorecido ou desfavorecido na escolha dos princípios pelo resultado do acaso natural ou pela contingência de circunstâncias sociais”⁴¹.

Isso porque, na posição originária, as contingências do mundo social são abstraídas, eliminando-se, assim, o poder superior de barganha que surge das instituições de qualquer sociedade, resultante de tendências sociais, históricas e naturais. Essas contingências não devem influenciar no acordo sobre os princípios que devem nortear a estrutura básica da sociedade⁴².

Para elaborar a concepção de justiça como equidade, Rawls considera que “uma das principais tarefas é decidir que princípios da justiça seriam escolhidos na posição original”⁴³. A ideia é configurar um procedimento equitativo, para justificar os princípios escolhidos. O fundamento da teoria, portanto, é a ideia da justiça procedimental pura⁴⁴.

É nesse contexto que explica a sua oposição ao utilitarismo. Na imaginada posição original, ele entende que é muito pouco provável que as pessoas que se consideram iguais aceitem algum princípio que exija condições de vida inferiores para alguns em troca de uma soma maior de vantagens a serem desfrutadas pelos outros. Por essa razão, afirma que o princípio da utilidade “é incompatível com a concepção de cooperação social entre iguais para se obterem vantagens mútuas. Parece incompatível com a ideia de reciprocidade implícita na ideia de sociedade bem-ordenada”. Ou, pelo menos, afirma ele, é a sua argumentação⁴⁵.

Rawls entende que, na posição original, as pessoas escolheriam princípios bem diferentes do da utilidade. O primeiro diz respeito à igualdade na atribuição dos direitos e deveres fundamentais e o segundo determina que as desigualdades sociais e econômicas só são justas se geraram vantagens compensadoras para todos, especialmente para os membros menos favorecidos da sociedade⁴⁶.

O seu objetivo com a formulação de uma teoria da justiça como equidade é prático e não metafísico ou epistemológico. Rawls entende que é apresentada não como uma concepção verdadeira, mas como algo que possa servir de base para um acordo político informado e voluntário entre cidadãos considerados como pessoas livres e iguais. E, se firmemente fundado

⁴¹ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Trad. Jussara Simões. 4ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2016. p. 15.

⁴² Id. *Justiça como equidade: uma concepção política, não metafísica*. Trad. Regis de Castro Andrade. Lua Nova, nº 25, 1992.

⁴³ RAWLS, op. cit. nota 40. p. 17.

⁴⁴ Ibid. p. 165.

⁴⁵ Ibid. p. 17.

⁴⁶ Ibid. p. 17/18.

em atitudes políticas públicas e sociais, “esse acordo sustenta os bens de todas as pessoas e associações num regime democrático justo”⁴⁷.

Voltado, portanto, aos critérios para a construção da estrutura básica de uma sociedade democrática justa, a partir da chamada “posição original”, Rawls se debruça, intuitivamente, sobre os princípios que surgiriam desse acordo político inicial.

1.2.1 Princípio da diferença

A primeira formulação dos princípios que Rawls entende que seriam acordados na posição original é a seguinte:

Primeiro: cada pessoa deve ter um direito igual ao sistema mais extenso de iguais liberdades fundamentais que seja compatível com um sistema similar de liberdades para as outras pessoas.

Segundo: as desigualdades sociais e econômicas devem estar dispostas de tal modo que tanto (a) se possa razoavelmente esperar que se estabeleçam em benefício de todos como (b) estejam vinculadas a cargos e posições acessíveis a todos⁴⁸.

O primeiro princípio diz respeito à necessidade de iguais liberdades para todos, enquanto o segundo trata da distribuição da renda e riqueza e à estruturação de organizações de autoridades e responsabilidades⁴⁹.

Rawls afirma ser o primeiro precedente ou prioritário em relação ao segundo, de forma que “as violações das iguais liberdades fundamentais protegidas pelo primeiro princípio não podem ser justificadas nem compensadas por maiores vantagens sociais e econômicas”⁵⁰. Nesse aspecto, deixa clara a sua posição liberal, tendo em vista a precedência da liberdade sobre a igualdade na distribuição de riquezas.

Rawls explica que “a justiça como equidade tenta apresentar uma concepção de justiça política fundada nas ideias intuitivas básicas encontradas na cultura pública de uma democracia constitucional”. Assim, “procura identificar o núcleo de uma interface consensual”; trata-se de uma concepção política de justiça e não uma doutrina moral abrangente⁵¹.

⁴⁷ RAWLS, John. *Justiça como equidade: uma concepção política, não metafísica*. Trad. Regis de Castro Andrade. Lua Nova, nº 25, 1992.

⁴⁸ Id. *Uma teoria da justiça*. Trad. Jussara Simões. 4ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2016. p. 73.

⁴⁹ Ibid. p. 74.

⁵⁰ Ibid. p. 74.

⁵¹ RAWLS, op. cit. nota 46.

O consenso entre conflitantes e incomensuráveis concepções do bem no contexto de um Estado democrático constitucional é o que, basicamente, faz com que a sua concepção de justiça como equidade se enquadre como uma perspectiva liberal⁵².

Ao analisar a melhor interpretação para tais princípios, Rawls chega à interpretação democrática, através da combinação do princípio da igualdade equitativa de oportunidades (igualdade liberal) com o princípio da diferença:

Presumindo-se a estrutura de instituições exigidas pela liberdade igual e pela igualdade equitativa de oportunidades, as expectativas mais elevadas dos que estão em melhor situação serão justas se, e somente se, fizerem parte de um esquema que eleve as expectativas dos membros mais desfavorecidos da sociedade. A ideia intuitiva é que a ordem social não deve instituir e garantir as perspectivas mais atraentes dos que estão em melhor situação, a não ser que isso seja vantajoso também para os menos afortunados⁵³.

Com o acréscimo do princípio da diferença, Rawls reformula o segundo princípio da justiça, que passa a ter o seguinte enunciado:

As desigualdades sociais e econômicas devem estar dispostas de tal modo que tanto (a) propiciem o máximo benefício esperado para os menos favorecidos como (b) estejam vinculadas a cargos e posições abertos a todos em condições de igualdade equitativa de oportunidades⁵⁴.

Importante observar que, para Rawls, a segunda parte do segundo princípio, de cunho essencialmente liberal, não deve ser confundido com a ideia de carreiras abertas ao talento, haja vista a sua vinculação ao princípio da diferença. A partir dessa vinculação, portanto, não conduziria a uma sociedade meritocrática⁵⁵.

Rawls entende, portanto, que, quando os dois princípios são atendidos, as liberdades fundamentais de cada um são asseguradas e todos se beneficiam da cooperação social. Nesse sentido, explica a aceitação do sistema social⁵⁶.

Por outro lado, com o princípio da utilidade, não há garantia de que todos se beneficiem, ao contrário, “a fidelidade ao sistema social pode exigir que alguns, em especial os menos favorecidos, renunciem a benefícios em favor de um bem maior para o conjunto”⁵⁷.

⁵² RAWLS, John. *Justiça como equidade*: uma concepção política, não metafísica. Trad. Regis de Castro Andrade. Lua Nova, nº 25, 1992. Para Rawls, o liberalismo, “como doutrina política, supõe que há muitas concepções conflitantes e incomensuráveis do bem, sendo cada uma delas compatível com a plena racionalidade das pessoas humanas, tal como podemos verificar no âmbito de uma concepção política praticável de justiça. Em consequência dessa suposição, o liberalismo pressupõe que a adoção pelos cidadãos de uma pluralidade de concepções conflitantes e incomensuráveis do bem é uma característica típica da cultura democrática livre”.

⁵³ Id. *Uma teoria da justiça*. Trad. Jussara Simões. 4ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2016. p. 91.

⁵⁴ Ibid. p. 100.

⁵⁵ Ibid. p. 101/102.

⁵⁶ Ibid. p. 217.

⁵⁷ Ibid. p. 218.

Com isso, Rawls justifica seus princípios da justiça, em especial, o da diferença, que confere uma maior amplitude a sua teoria, além da fidelidade ao valor da justiça, demonstrando ser uma melhor alternativa do liberalismo ao utilitarismo.

1.2.2 Críticas à teoria da justiça de John Rawls

Há diversas críticas feitas à Teoria da Justiça de John Rawls. Algumas a negam, outras admitem os seus pressupostos morais e vão além. É indiscutível, entretanto, o legado dessa teoria para que outras construções e abordagens pudessem ser realizadas.

Pode-se fazer alusão a algumas críticas tecidas à teoria de Rawls, mas mais para se ter uma noção do legado deixado do que para refutá-la. Isso porque, pelo que se pode perceber, as críticas acabaram levando muitos de seus “seguidores” a, partindo de suas bases, ir além e construir novas abordagens, novas propostas de uma teoria da justiça no âmbito do chamado liberalismo igualitário.

Um exemplo disso foi a tentativa realizada por Ville Päivänsalo, no seu livro *Balacing reasonable justice: John Rawls and crucial steps beyond*. Nele, o autor admite a importância da herança de Rawls, mas pretende modificar algumas de suas concepções de justiça sem perder suas principais forças, pretende ir além⁵⁸.

Assim, o autor reúne as principais críticas que identifica à teoria de Rawls em cinco noções e propõe cinco passos para “além de Rawls”. As cinco noções críticas são: a ideia de posição original de Rawls não possui um relato suficientemente dialógico; ele não consegue discutir de forma transparente as implicações igualitárias de sua concepção sobre a pessoa e seu princípio da igualdade justa de oportunidades; o princípio da diferença desconsidera importantes considerações de pluralismo, mérito e beneficência; suas concepções de bom e de verdade são desnecessariamente rasas; ele não conseguiu estender sua visão a questões globais de maneira completa e flexível⁵⁹.

No mesmo sentido de uma dessas cinco noções, Will Kymlicka entende que a concepção geral do princípio da justiça de Rawls não é uma teoria completa, pois pode haver conflito entre os vários bens que estão sendo distribuídos de acordo com esse princípio⁶⁰.

⁵⁸ PAIVANSALO, Ville. *Balacing reasonable justice: John Rawls and crucial steps beyond*. Hampshire: Ashgate, 2007. p. XVI.

⁵⁹ Ibid.

⁶⁰ KYMLICKA, Will. *Filosofia política contemporânea*. Uma introdução. Trad. Luís Calos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2006. P. 67.

O próprio Rawls, entretanto, faz essa afirmação, justificando que “uma ideia contratualista pode ser ampliada à escolha de qualquer sistema ético mais ou menos completo, isto é, de um sistema que contenha os princípios de todas as virtudes”. No entanto, a justiça como equidade não é uma teoria contratualista completa, porque está restrita aos princípios da justiça⁶¹.

Will Kymlicka argumenta não ser inteiramente inútil o dispositivo do contrato, por duas razões: a posição original fornece uma forma de avivar as intuições; embora as intuições demonstrem que a igualdade de oportunidades não é suficiente, elas indicam o que mais é exigido. O dispositivo do contrato, assim, pode auxiliar a tornar mais precisas as intuições⁶².

Para o autor, uma crítica a Rawls, para ser bem-sucedida, “deve desafiar suas intuições fundamentais ou demonstrar por que o princípio da diferença não é a melhor especificação destas intuições”⁶³.

Wil Kymlicka ressalta que o próprio Rawls “deixa espaço demais para a influência das desigualdades naturais e, ao mesmo tempo, deixa muito pouco espaço para a influência de nossas escolhas”⁶⁴.

Também critica a distinção feita por Rawls entre as desigualdades sociais, que são imerecidas e, por isso, devem ser compensadas, e as desigualdades naturais, que podem influenciar, sim, na distribuição de bens sociais, de acordo com a igualdade de oportunidades. Para Kymlicka, “as desigualdades naturais e sociais são igualmente imerecidas” e, por isso, devem ser compensadas⁶⁵.

Outro problema que aponta diz respeito às desigualdades que resultam de escolhas. Ele entende que o princípio da diferença cria uma iniquidade e defende que seja criado um esquema distributivo “insensível à dotação” e “sensível à ambição”⁶⁶. Com a ideia desse esquema, o autor traz o exemplo de Ronald Dworkin.

Ronald Dworkin critica o princípio da diferença de Rawls por algumas razões essenciais. Primeiro, entende que o princípio da diferença não fornece um critério para definição do teto da classe dos menos favorecidos. Além disso, ele atende apenas à posição daqueles que tem menos bens primários e exige que sua posição seja melhorada independentemente das consequências para quem tem mais. Para Dworkin, parece injusto

⁶¹ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Trad. Jussara Simões. 4ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2016. p. 20.

⁶² KYMLICKA, Will. *Filosofia política contemporânea*. Uma introdução. Trad. Luís Calos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 87.

⁶³ Ibid. p. 90.

⁶⁴ Ibid. p. 90.

⁶⁵ Ibid. p. 94.

⁶⁶ Ibid. p. 97.

ignorar o impacto de um esquema de bem-estar em pessoas que não estão no pior grupo da sociedade. Entende que o princípio da diferença de Rawls parece mais apropriado em temas de expectativas gerais crescentes⁶⁷.

Ainda numa perspectiva liberal, Dworkin propõe um outro princípio, que acabou se destacando no âmbito das concepções liberais igualitárias, qual seja, o da responsabilidade pessoal.

1.3 Princípio da responsabilidade pessoal: Ronald Dworkin

Ronald Dworkin considera que a relação entre o Estado e seus membros deve se basear, realmente, em uma igualdade de respeito/consideração sobre cada um que está sob o domínio daquele governo⁶⁸. Esclarece, ainda, que é evidente que uma sociedade comprometida com o igual respeito/consideração deve ser uma democracia⁶⁹. Sua teoria, portanto, é voltada para o mesmo objetivo da de Rawls: uma sociedade democrática justa.

O autor concebe que um governo legítimo deve tratar todos sob o seu domínio não apenas com certo respeito/consideração, mas com igual respeito/consideração, como se o impacto de suas políticas sobre a vida de qualquer cidadão fosse igualmente importante. Assim, a legitimidade política não é uma questão de tudo ou nada, mas uma questão de grau⁷⁰.

Para ele, a interpretação preferida da igual respeito/consideração afetará não apenas o desenho de todas as instituições fundamentais do governo, mas também as decisões particulares que cada uma dessas instituições irá adotar⁷¹.

Trata-se do que chama de princípio da responsabilidade pessoal, que exige uma organização econômica principalmente de livre mercado, que é a que permite que as pessoas fixem os principais elementos estruturais da cultura econômica em que vivem. Somente dessa forma, as pessoas podem exercer a responsabilidade de identificar e realizar valor em suas próprias vidas⁷².

No entanto, ele identifica também que o mercado produz uma grande desigualdade não apenas por conta das escolhas das pessoas, mas, ainda mais dramaticamente, porque algumas

⁶⁷ DWORKIN, Ronald. *Sovereign virtue: the theory and practice of equality*. Harvard University Press: Massachusetts, 2002. P. 330-331.

⁶⁸ Id. *Is democracy possible here?: principles for a new debate*. Princeton University Press: New Jersey, 2006. p. 95.

⁶⁹ DWORKIN, op. cit. nota 66. P. 185.

⁷⁰ DWORKIN, op. cit. nota 67. p. 97.

⁷¹ DWORKIN, op. cit. nota 66. P. 184.

⁷² DWORKIN, op. cit. nota 67. p. 107.

pessoas são melhores em produzir outros valores, têm mais sorte em seus investimentos, ou ainda em relação a acidentes e saúde. Uma comunidade que tem a mesma consideração com todos não pode ignorar simplesmente as variáveis de talento e sorte, que influenciam na configuração da desigualdade social. Para o autor, a redistribuição através de políticas de impostos e gastos parece ser uma solução óbvia, porque a tributação ocorre depois que as pessoas fizeram suas próprias escolhas e, portanto, afeta preços e escolhas menos do que uma economia mais forçada faria⁷³.

Basicamente, o destino das pessoas é determinado por suas escolhas e suas circunstâncias. Suas escolhas refletem sua personalidade, que envolve ambição (gostos, preferências, convicções) e caráter (aplicação, energia, obstinação). As circunstâncias de alguém envolvem seus recursos pessoais (saúde física e mental e habilidade/talento) e impessoais (reatribuídos de outra pessoa, como riqueza e propriedade). Não faz sentido ter responsabilidade pelas circunstâncias, a menos que elas sejam resultado das escolhas⁷⁴.

Em sua concepção, as pessoas têm igual oportunidade quando seus recursos dependem do valor e custos de suas escolhas, mas não de sua sorte (genética ou em talentos). Importante perceber que o autor assume que esse ideal não pode ser realizado perfeitamente, por várias razões. Por esta razão, propõe adotar um ideal para definir um programa tributário otimamente justo e minimamente redistributivo, compatível com a legitimidade. Como critério, o autor utiliza a técnica de distinção muito usada pelos economistas: a distinção entre igualdade *ex post* e *ex ante*⁷⁵.

Para o autor, uma comunidade estabeleceu uma igualdade *ex post* quando as diferenças entre as riquezas de seus cidadãos podem ser plenamente explicadas em todos os momentos pelas suas escolhas, não afetadas pelas diferenças de talentos e sorte que tiveram em seus investimentos e pela saúde. Assim, quando há interferências na riqueza da pessoa por questões de talento ou sorte, um governo comprometido com a igualdade *ex post*, na medida do possível, restaura a posição que teria assumido, se não fosse essa eventual deficiência ou acidente. Já um governo direcionado à igualdade *ex ante* faz de tudo para colocar as pessoas em igual posição antecipadamente a qualquer virada do destino que possa torná-las desiguais (antes dos eventos ou circunstâncias que contam com boa ou má sorte)⁷⁶.

⁷³ DWORKIN, Ronald. *Is democracy possible here?: principles for a new debate*. Princeton University Press: New Jersey, 2006. p. 107/108.

⁷⁴ Id. *Sovereign virtue: the theory and practice of equality*. Harvard University Press: Massachusetts, 2002. P. 322-323.

⁷⁵ DWORKIN, op. cit. nota 72. p. 108.

⁷⁶ Ibid. p. 108/109.

Inicialmente, o autor afirma que a igualdade *ex post* parece ser exatamente o que uma genuína igual consideração requer e muitos igualitários insistem que somente ela será suficiente como um ideal político geral⁷⁷.

No entanto, o autor discorda e assume que os conservadores estão certos em rejeitá-la. Primeiro, porque boa parte da diferença que a sorte faz na vida das pessoas é devido à sorte do investimento. Assim, a igualdade *ex post* teria que estabelecer uma distinção entre investimentos (relacionados a escolhas) e outras formas de sorte, descartando o primeiro como base para redistribuição. Segundo, porque ele entende que a igualdade *ex post* seria irracional como ideal político geral, mesmo que se restringisse à sorte não decorrente de investimentos. Isso porque as escolhas do governo para as correções da desigualdade nem sempre refletiriam as prioridades das pessoas ou as fariam melhorar de posição⁷⁸.

O autor considera que os igualitaristas radicais podem pensar que são argumentos errados, porque o objetivo não pode ser levado ao extremo. No entanto, reafirma que a igualdade *ex post* “razoável” é um padrão indisciplinado que deixa grande espaço para hipocrisia e “autoengano” e, dessa forma, oferece pouca proteção aos pobres, inclusive em uma sociedade que a abraça com entusiasmo⁷⁹.

Assim, o autor prefere o critério da igualdade *ex ante*, mas considera que precisa de um relato mais completo sobre o que ela significa, o que envolve um esforço social. Esclarece que pretende se concentrar na fonte de desigualdade mais facilmente atacada através do sistema fiscal: a desigualdade na capacidade das pessoas de se protegerem contra um risco antecipadamente através de uma ou outra forma de seguro⁸⁰.

Admitindo que a entrega de certa quantidade de bens sociais não compensa as desvantagens naturais, Dworkin recorre a uma ideia similar a de Rawls, a do “véu da ignorância”. De acordo com essa ideia, as pessoas receberiam a mesma parcela em recursos e decidiriam quanto de sua parcela estariam dispostas a gastar com seguro contra serem deficientes ou desfavorecidas de outra maneira na distribuição de dotes naturais⁸¹.

Kymlicka vislumbra também alguns problemas para essa solução: a quantidade de recursos para compensar as desvantagens naturais seriam limitadas à cobertura adquirida pelo

⁷⁷ DWORKIN, Ronald. *Is democracy possible here?: principles for a new debate*. Princeton University Press: New Jersey, 2006. p. 109.

⁷⁸ Ibid. p. 109/110.

⁷⁹ Ibid. p. 110.

⁸⁰ Ibid. p. 111.

⁸¹ KYMLICKA, Will. *Filosofia política contemporânea*. Uma introdução. Trad. Luís Calos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 103.

prêmio pago pelas pessoas, escolhido no pacote inicial; algumas pessoas ainda restariam desfavorecidas imerecidamente⁸².

A concepção de Dworkin voltada ao esquema do seguro, entretanto, é relevante para a construção de uma estrutura de tributação baseada na concepção liberal igualitária, conforme se verificará adiante.

Percebe-se, assim, que Rawls e Dworkin partem de premissas básicas e objetivos semelhantes, mas discordam acerca do princípio básico que norteará a construção das instituições básicas de uma sociedade democrática justa, principalmente no critério (*ex ante* ou *ex post*) para a distribuição inicial dos bens sociais.

Ambos trazem suas contribuições básicas, e tanto o princípio da diferença, quanto o da responsabilidade, podem atuar como critérios (não absolutos) de justiça na construção de um sistema tributário.

1.4 Conceções acerca da tributação no âmbito do liberalismo igualitário

Apresentadas as concepções básicas do liberalismo igualitário, é possível afirmar que, de acordo com esta corrente filosófica, a igualdade é um valor relevante a ser buscado, na medida em que algumas desigualdades sociais são produzidas por fatores aquém das escolhas dos indivíduos e sobre as quais, portanto, estes não teriam responsabilidade.

Essa ideia não só pode servir de base filosófica para o que se concebe como justiça da tributação, como a própria tributação pode ser um dos instrumentos para a perseguição do valor igualdade numa sociedade. É importante, portanto, entender qual seria a justificativa para a tributação de acordo com esse viés.

Alguns autores, nele baseados, afirmam que a utilização de política tributária redistributiva se justificaria quando as desigualdades de renda decorressem de fatores de não responsabilidade dos indivíduos, ou seja, quando tais desigualdades não forem fruto de suas escolhas/preferências livres⁸³.

O sistema tributário, portanto, apresenta-se como instrumento de suma relevância para a construção de esquemas redistributivos no âmbito das teorias do liberalismo igualitário.

⁸² KYMLICKA, Will. *Filosofia política contemporânea*. Uma introdução. Trad. Luís Calos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2006. p. 104.

⁸³ CAPPELEN, Alexander W.; TUNGODDEN, Bertil. Tax policy and fair inequality. In: *Taxation: philosophical perspectives*. Martin O'Neil e Shepley Orr (orgs.). Oxford: Oxford University Press, 2018. p. 111-123.

Pode-se, novamente, nesta abordagem, utilizar as mesmas teorias que ainda servem de base e que mais influenciam diversas construções acerca da estrutura de um sistema tributário para uma sociedade democrática justa.

1.4.1 Concepções acerca da tributação em John Rawls

John Rawls considera que “o sistema econômico não é apenas um dispositivo institucional para satisfazer desejos e necessidades existentes, mas também um modo de criar e moldar necessidades futuras”⁸⁴. Enfatiza também que essa é uma questão tão óbvia, que foi considerada por economistas tão diferentes quanto Marshall e Marx.

No âmbito da sua teoria da justiça, John Rawls explica que, quando as desigualdades de riqueza excedem determinado limite, “a liberdade política tende a perder o valor e o governo representativo a só existir nas aparências”. Ele mesmo defende que os tributos são um instrumento adequado para evitar que esse limite seja ultrapassado⁸⁵.

Rawls entende que “o provimento de bens públicos deve ser assegurado pelo processo político, e não pelo mercado”. Assim, “tanto a quantidade a ser produzida quanto o seu financiamento devem ser estabelecidos por lei”⁸⁶.

Ele também entende que, se o bem público é produzido, seu acesso a ele não é diminuído por falta de contribuição. Dessa forma, “o fornecimento e financiamento dos bens públicos deve ficar a cargo do Estado, e deve-se fazer cumprir alguma norma obrigatória que determine o pagamento”⁸⁷. As normas impostas pelo Estado precisariam existir ainda que todos tivessem o mesmo senso de justiça⁸⁸.

Contrapondo-se ao liberalismo clássico, John Rawls defende não apenas o chamado imposto de renda negativo, uma espécie de complementação progressiva da renda das pessoas, pelo Estado, através de transferências, para garantir o mínimo social⁸⁹; defende a imposição de impostos sobre heranças e doações, com a finalidade não de aumentar a receita, “mas corrigir, gradual e continuamente, a distribuição da riqueza e impedir concentrações de poder que prejudiquem o valor equitativo da liberdade política e da igualdade equitativa de oportunidades”⁹⁰.

⁸⁴ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Trad. Jussara Simões. 4ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2016. p. 323.

⁸⁵ Ibid. p. 346.

⁸⁶ Ibid. p. 332.

⁸⁷ Ibid. p. 332.

⁸⁸ Ibid. p. 333.

⁸⁹ Ibid. p. 343.

⁹⁰ Ibid. p. 345/346.

Traz, ainda, como exemplo, uma tributação progressiva dos beneficiários. Sua justificativa é que isso ajudaria a dispersão da propriedade necessária à manutenção do valor equitativo de liberdades iguais⁹¹.

Inclui também o financiamento do Estado através de uma carga tributária partilhada de forma justa. Pressupondo um sistema ideal para uma sociedade bem-estruturada⁹², defende que o sistema tributário deve se centrar na tributação proporcional do consumo, destinada, esta sim, à produção de receita para o Estado financiar os bens públicos. O índice de riqueza tributado, neste caso, seria o quanto a pessoa retira do estoque comum de bens, podendo haver isenções / deduções para dependentes⁹³.

Fora do contexto de um sistema ideal, Rawls defende a possibilidade de ser melhor a instituição de uma tributação progressiva, com a finalidade de “proteger a justiça da estrutura básica no tocante ao primeiro princípio da justiça e à igualdade equitativa de oportunidades e, assim, evitar acúmulos de propriedade e poder que provavelmente solapam as instituições correspondentes”⁹⁴.

No entanto, deixa bem claro que, dada a injustiça das instituições existentes, podem ser justificados impostos sobre a renda vertiginosamente progressivos, levando em consideração todos os fatores⁹⁵.

A princípio, o pensamento de Rawls poderia ser interpretado como se ele só fosse favorável à tributação progressiva em um contexto de exceção. No entanto, há que se resgatar que a ideia de uma sociedade justa ideal é aquela que reconhece, “em suas instituições básicas, a igualdade humana fundamental ou o valor intrínseco igual dos seres humanos”⁹⁶. No mundo capitalista atual, do Século XXI, verifica-se um afastamento cada vez maior desse ideal, através do aumento da desigualdade, da concentração de riquezas e da influência disso nas decisões políticas (na democracia), o que leva ao caminho em que a ideia excepcional seja a regra necessária.

Rawls, portanto, divide a sua concepção de tributação em contextos ideais e reais. Como a construção de sua teoria da justiça se dá num plano intuitivo, a partir da imaginação de uma

⁹¹ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Trad. Jussara Simões. 4ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2016. p. 346.

⁹² O autor pressupõe que a sua estrutura básica seja regulada por uma constituição justa que assegure liberdades da cidadania igual; que sejam garantidas a Liberdade de consciência e de pensamento e o valor equitativo da Liberdade política; que haja uma justa produção da legislação; que estejam asseguradas uma igualdade de oportunidades equitativa e a igualdade de oportunidades nas atividades econômicas e na livre escolha de ocupação; por último, a garantia do mínimo existencial pelo Estado. RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Trad. Jussara Simões. 4ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2016. p. 342/343.

⁹³ Ibid. p. 347.

⁹⁴ Ibid. p. 347.

⁹⁵ Ibid. p. 348/349.

⁹⁶ VITA, Álvaro de. *A justiça igualitária e seus críticos*. 2ª ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2007. p. 183.

posição original construindo as premissas de justiça e instituições básicas de uma sociedade ideal em plena cooperação, a sua primeira ideia de critério para tributação seria a dos tributos proporcionais sobre o consumo.

Partindo, entretanto, para o plano da realidade e concebendo os tributos como meio de garantir os princípios da justiça, mediante a função de evitar que se ultrapasse um certo limite de desigualdade econômica, defende que a tributação progressiva seria o melhor instrumento para proteger a igualdade equitativa de oportunidades.

Isso condiz com a premissa liberal igualitária de considerar a responsabilidade dos indivíduos por suas escolhas. A tributação progressiva, portanto, não é compatível com o ideal liberal igualitário em qualquer contexto. Daí a restrição de determinado contexto feita por Rawls. A depender do contexto, ela pode gerar dois efeitos opostos: pode reduzir desigualdades injustas entre indivíduos que têm idêntico respeito com seus fatores de responsabilidade; assim como pode eliminar desigualdades justas entre indivíduos que têm diferentes considerações com seus fatores de responsabilidade⁹⁷.

Assim, a justiça na tributação depende do contexto social no qual ela será adotada. Em sociedades mais igualitárias e com um eficaz grau de cooperação e de consenso de justiça, é possível que a tributação proporcional sobre o consumo se mostre ideal; num contexto oposto de extrema concentração de riquezas, é possível (ou até imperativo) clamar por um imposto de renda vertiginosamente progressivo, com o objetivo de corrigir as distorções econômicas injustas e proteger os princípios da justiça.

No caso da realidade brasileira, de profunda desigualdade social e extrema concentração de riqueza, a proposta de Rawls para um contexto ideal é inaplicável e surtiria o efeito exatamente contrário do que é por ele perseguido. Na concepção da tributação para o contexto brasileiro, a preocupação está longe da eliminação das desigualdades justas, mas se concentra na eliminação ou, mais propriamente, na redução das desigualdades injustas, que prevalecem em um nível possivelmente não considerado por Rawls, dadas as circunstâncias do seu próprio contexto.

O contexto brasileiro se enquadra exatamente na exceção que ele não deixa de considerar, de forma que a tributação progressiva é que atuaria de forma mais eficaz para a promoção dos ideais liberais igualitários que lhe servem de premissa. É com essa consideração e apenas nessa exceção que a teoria de Rawls serve de base para a proposta desta tese.

⁹⁷ CAPPELEN, Alexander W.; TUNGODDEN, Bertil. Tax policy and fair inequality. In: *Taxation: philosophical perspectives*. Martin O'Neil e Shepley Orr (orgs.). Oxford: Oxford University Press, 2018. p. 111-123.

1.4.1.1 Algumas influências da teoria da justiça de Rawls

A Teoria da Justiça de John Rawls influenciou e influencia muitos pensadores, de diversas áreas do conhecimento que se debruçam sobre a questão da justiça. Entre os que se dedicaram à área econômica e, mais especificamente, à construção de propostas relativas ao sistema tributário, pode-se destacar Liam Murphy e Thomas Nagel, em “O mito da propriedade”, e, mais recentemente, Thomas Piketty, em “O capital no século XXI”.

John Rawls foi, certamente, uma influência para Liam Murphy e Thomas Nagel, em sua obra “O mito da propriedade”. Alguns constataam que a sua análise fiscal se deu no âmbito da estrutura de uma teoria mais abrangente da justiça⁹⁸.

Nessa obra, os autores encaram que a tarefa daquele responsável por formular um determinado sistema tributário é criar um esquema que seja, ao mesmo tempo, eficiente e justo⁹⁹.

Após analisar os critérios tradicionais de equidade tributária, partem para a análise da justiça econômica na teoria política, passagem em que abordam a justiça distributiva, a imparcialidade e a prioridade dos mais necessitados, tendo John Rawls como referência. Encaram, portanto, em contraposição ao utilitarismo, que “(...) uma melhora no bem-estar de um mais pobre vale mais do que uma melhora (de mesma magnitude absoluta) no bem-estar de um mais rico”¹⁰⁰.

No entanto, alguns críticos, como Geoffrey Brennan, entendem que eles misturam duas coisas que deveriam ficar separadas: os direitos de propriedade e o nível de renda a que a estrutura dos direitos de propriedade dá origem. Há outras influências no nível de renda que não estão diretamente ligadas aos direitos de propriedade. Geoffrey Brennan entende ainda que Liam Murphy e Thomas Nagel se afastam da visão de Rawls ao focar o princípio da justiça como apenas justiça distributiva¹⁰¹.

Apesar de chegarem a pontos distintos da Teoria da Justiça, talvez baseados em uma teoria mais ampla, o destaque que se dá aqui é para a influência de Rawls na construção da concepção de justiça distributiva e igualdade de oportunidade dos autores.

⁹⁸ BRENNAN, Geoffrey. Striving for the middle ground: taxation, justice, and the status of private rights. In: *Taxation: philosophical perspectives*. Martin O’Neil e Shepley Orr (orgs.). Oxford: Oxford University Press, 2018. p. 60-80.

⁹⁹ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 16.

¹⁰⁰ Ibid. p. 72/73.

¹⁰¹ BRENNAN, op. cit nota 97.

A Teoria da Justiça também influenciou as premissas filosóficas do economista Thomas Piketty, em “O capital no século XXI”, que se tornou um *best-seller*. Este autor, logo no início da sua obra, deixa clara a sua ideia de que

Quando a taxa de remuneração do capital ultrapassa a taxa de crescimento da produção e da renda, como ocorreu no século XIX e parece provável que volte a ocorrer no século XXI, o capitalismo produz automaticamente desigualdades insustentáveis, arbitrárias, que ameaçam de maneira radical os valores da meritocracia sobre os quais se fundam nossas sociedades democráticas¹⁰².

Apesar da sua abordagem bem voltada para dados históricos e econômicos, o autor deixa claro que o seu objetivo não é o combate ao capitalismo ou ao liberalismo econômico¹⁰³, mas às desigualdades insustentáveis e arbitrárias que ele produz ao adotar determinada estrutura, com a preocupação central, assim como Rawls, de defesa da democracia.

Essa influência não é tão evidente em seu livro, porque Piketty não se debruça diretamente aos seus pressupostos da filosofia moral. Entretanto, ao ser questionado sobre isso no debate a respeito do seu livro, ocorrido em 26/10/2014 na Universidade de São Paulo (USP), no Brasil¹⁰⁴, o autor citou expressamente a influência de John Rawls, quando questionado acerca da sua perspectiva filosófica a respeito da igualdade.

Outra influência que pode ser citada, no campo da filosofia, é o próprio Ronald Dworkin, que, ao criticar alguns pontos da Teoria da Justiça, desenvolveu um novo princípio da justiça, a partir do qual também propôs estruturas tributárias com critérios distributivos, voltados para uma sociedade democrática justa.

1.4.2 Concepções acerca da tributação em Ronaldo Dworkin

Para Ronald Dworkin, a batalha sobre os tributos não é uma questão de previsões econômicas. A luta de muitos conservadores por tributos menores está ligada ao desejo destes de reduzir ou eliminar os programas de bem-estar tornados possíveis pelos tributos¹⁰⁵.

¹⁰² PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Trad. Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 9.

¹⁰³ Para o autor, “o crescimento econômico moderno e a difusão do conhecimento tornaram possível evitar o apocalipse marxista, mas não modificaram as estruturas profundas do capital e da desigualdade – ou pelo menos não tanto quanto se imaginava nas décadas otimistas pós-Segunda Guerra Mundial”. PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Trad. Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 9.

¹⁰⁴ A pergunta e, logo em seguida, a resposta do autor, estão disponíveis em 1:51:37 do vídeo de registro do evento. DEBATE COM THOMAS PIKETTY SOBRE O LIVRO “O CAPITAL NO SÉCULO XXI”. São Paulo: IPTV-USP, 2014. (130 min). Disponível em <https://iptv.usp.br/portal/video.action?idItem=25467> Acesso em 14/06/2021.

¹⁰⁵ DWORKIN, Ronald. *Is democracy possible here?: principles for a new debate*. Princeton University Press: New Jersey, 2006. p. 92.

Nas últimas sete décadas (desde o New Deal trazido na presidência de Roosevelt), as pessoas nas democracias bem-sucedidas têm aceitado mais largamente o papel do governo de proporcionar uma mais justa distribuição da riqueza da nação do que o que uma economia de livre mercado alcança sozinha. Os tributos são o principal mecanismo através do qual o governo realiza a redistribuição. Ele recolhe dinheiro em alíquotas progressivas para que os ricos paguem um percentual mais alto de sua riqueza ou renda que os pobres, e usa esse dinheiro para financiar vários programas sociais¹⁰⁶.

Considerando que tanto os argumentos dos conservadores quanto os dos liberais acerca da tributação são baseados na ideia de justiça, Dworkin define que a sua proposta é de conexão entre os níveis de tributação, e não apenas justiça, e a legitimidade do governo. Em algum ponto, irá defender que o fracasso do governo na redistribuição de riqueza que um mercado livre levemente regulado produz enfraquece a reivindicação do governo ao respeito e à lealdade de todos os seus cidadãos¹⁰⁷.

A partir dos princípios da dignidade humana, Dworkin questiona: que políticas tributárias devemos perseguir se aceitamos como fundamento que as vidas humanas têm valor intrínseco e que cada pessoa tem responsabilidade por identificar e realizar o valor potencial em sua própria vida? Ele reconhece que não é imediatamente aparente o papel das finanças, tributos e despesas exigido por esses princípios, mas é exatamente o que pretende investigar¹⁰⁸.

Considerando a sua concepção de governo legítimo, como aquele que dispensa igual consideração com todos os cidadãos, o autor coloca a seguinte pergunta: que política tributária o governo deve adotar se for tratar todos da comunidade política com igual respeito/consideração? Se ele assume que tem as mesmas responsabilidades de cuidado e atenção para cada um de seus cidadãos?¹⁰⁹

Ele refuta a ideia de que um governo mostra igual consideração para todos os cidadãos apenas organizando sua solução política para que cada um tenha os mesmos recursos, não importando as suas escolhas ou sorte. Isso seria incompatível com o segundo princípio da dignidade humana, que atribui a cada um a responsabilidade pessoal de identificar e realizar valor em sua própria vida. Assim, o autor considera que precisa de uma concepção de igual consideração que respeite a responsabilidade pessoal dos cidadãos, bem como o valor intrínseco

¹⁰⁶ DWORKIN, Ronald. *Is democracy possible here?: principles for a new debate*. Princeton University Press: New Jersey, 2006. p. 92.

¹⁰⁷ Ibid. p. 93.

¹⁰⁸ Ibid. p. 94.

¹⁰⁹ Ibid. p. 98.

de suas vidas, o que limita substancialmente até que ponto o governo pode garantir que todos os cidadãos tenham sempre os mesmos recursos a sua disposição¹¹⁰.

Com isso, o autor exemplifica uma política econômica radicalmente igualitária que colete todos os recursos da comunidade uma vez por ano e redistribua-os igualmente para anular as transações do passado e deixe as pessoas livres para recomeçar em igualdade de condições. Isso faria com que nenhuma escolha tivesse qualquer consequência. A política econômica igualitária radical teria o mesmo resultado pelo menos financeiramente: as pessoas seriam isoladas das consequências econômicas de seus atos e, portanto, incapazes de assumir responsabilidades pela dimensão econômica das próprias vidas¹¹¹.

Na visão do autor, um programa igualitário menos radical comprometeria a responsabilidade pessoal de forma menos profunda, mas ainda substancial¹¹².

Nessa passagem, Dworkin faz uma objeção diferente à teoria de Rawls. Em sua opinião, Rawls define o grupo mais desfavorecido apenas em termos dos recursos de seus membros, sem discriminação entre aqueles que estão mal por terem ficado doentes ou por terem tido má sorte e aqueles que estão mal por terem optado por não trabalhar tanto quanto os outros, ou para não trabalhar em tudo. Portanto, a proposta de Rawls não faz com que o destino de alguém nesta classe mais desfavorecida dependa, de qualquer maneira, das escolhas ou responsabilidades pessoais¹¹³.

O autor entende que se deve argumentar construtivamente uns com os outros (e não através da dicotomia conservadores x liberais), ampliando o terreno do argumento, e não se pode fazer isso sem incluir, como parte do argumento, questões quanto a responsabilidade pessoal sobre o destino econômico das pessoas. O autor rejeita, assim, qualquer esquema igualitário que pretenda não reconhecer essa responsabilidade¹¹⁴.

Ronald Dworkin, também conformando o viés liberal com o igualitário, afirma que duas grandes metáforas vêm sendo utilizadas pela filosofia política em grande escala para a teoria da justiça social: a metáfora do contrato social imaginário que prevê a redistribuição dos ricos para os pobres; a metáfora de um conjunto de seguros para o qual os membros da sociedade contribuem e através do qual os necessitados seriam beneficiados. Apesar de a metáfora do

¹¹⁰ DWORKIN, Ronald. *Is democracy possible here?: principles for a new debate*. Princeton University Press: New Jersey, 2006. p. 102.

¹¹¹ Ibid. p. 102.

¹¹² Ibid. p. 103.

¹¹³ Ibid. p. 103.

¹¹⁴ Ibid. p. 104.

seguro ter sido muito menos utilizada pelos filósofos políticos, o autor considera que desempenha importante papel na política prática¹¹⁵.

Ele começa, assim, a sua construção a partir de uma história utópica, em que os Estados Unidos foram transformados de algumas maneiras. A riqueza e outras oportunidades foram bastante distribuídas em algum momento particular e todos estão cientes da competição global, instabilidade tecnológica, aumento da expectativa de vida e todos os fatores que contribuem para a insegurança econômica atualmente. A todos é oferecida a oportunidade de comprar um seguro que garante uma renda estipulada em caso de desemprego ou de emprego com salário menor do que a renda estipulada. Tal seguro é oferecido através de “taxas” para a comunidade, ou seja, o mesmo prêmio para a mesma cobertura a todos, partindo da premissa de que cada pessoa assume que todos são igualmente suscetíveis a perder o emprego. As pessoas tomam suas decisões individuais sobre o seguro de forma prudente e apropriada a suas esperanças, medos, gostos e valores dominantes¹¹⁶.

O autor defende que os tributos que as pessoas pagam para financiar os programas sociais (contra acidentes, doenças, desemprego etc.) devem ser entendidos como seguro e os benefícios que as pessoas recebem (quando estão doentes, acidentadas, desempregadas ou necessitadas de alguma forma) como benefícios do seguro. Essa é, na visão do autor, uma reivindicação de igualdade *ex ante*¹¹⁷.

Descrever um programa social redistributivo como seguro sugere solidariedade social, ou seja, sugere que os cidadãos de uma comunidade política têm reafirmado sua identidade coletiva através do agrupamento de riscos que enfrentam¹¹⁸.

O sistema tributário projetado pelo autor poderia ser descrito da seguinte forma: imagina-se o custo total do prêmio se todos na comunidade comprassem o mesmo nível de seguro; fixam-se tributos anuais agregados para fornecer uma soma igual ao prêmio de seguro hipotético; por hipótese, o prêmio produziria renda suficiente para que a comunidade pudesse, então, compensar aqueles com má sorte no valor a que eles teriam direito se todos tivessem comprado o mesmo nível de seguro, compensação essa que poderia assumir a forma de transferências diretas ou gastos públicos para prover os benefícios. O autor considera o conceito econômico de “utilidade marginal decrescente” da renda, para afirmar que as pessoas com renda mais alta pagariam prêmios mais elevados (a porcentagem de sua renda em prêmios iria

¹¹⁵ DWORKIN, Ronald. *Is democracy possible here?: principles for a new debate*. Princeton University Press: New Jersey, 2006. p. 111.

¹¹⁶ Ibid. P. 332.

¹¹⁷ Ibid.

¹¹⁸ Ibid.

aumentar conforme a sua própria renda). Modelando a estrutura tributária hipotética na metáfora do seguro, portanto, o sistema de alíquotas seria progressivo e os regimes fiscais fixos ofenderiam o ideal de igualdade *ex ante*¹¹⁹.

O autor ressalta ainda que um tributo regressivo, que exige que todos paguem o mesmo sobre suas compras, seria obviamente ilegítimo. Aumentar, portanto, a parcela de tributação sobre o consumo gera a necessidade de cautela para manter o nível agregado de tributação tão alto quanto a progressividade hipotética exige¹²⁰.

Considera, por outro lado, que algumas objeções conservadoras ao imposto sobre propriedade têm mérito: ele critica a tributação da propriedade em mesmo nível, sem considerar o número ou a riqueza dos seus beneficiários. Ele também considera ser difícil justificar um imposto sobre imóveis no hipotético modelo de seguro de igualdade *ex ante*. Seria mais justo, para o autor, tratar dons substanciais de qualquer forma, incluindo legados, como rendimentos sujeitos a tributos correntes. No entanto, admite que, se esses tributos forem devidamente progressivos, essa categoria de rendimentos únicos e não repetitivos deve estar sujeita a regras especiais, permitindo ao beneficiário amortizar o rendimento ao longo dos anos¹²¹.

Concebe, por fim, que os tributos são justos somente quando fornecem, pelo menos, o mínimo que podemos seguramente assumir que as pessoas teriam assegurado a si próprias para se prover se fossem *ex ante* igual na maneira como descreveu¹²².

A abordagem hipotética do seguro tenta pôr em prática, de acordo com o autor, uma série de programas de bem-estar que razoavelmente seriam exigidos pela conjugação dos princípios de que as vidas das pessoas são de igual importância e que cada pessoa tem a responsabilidade de assumir o controle de sua própria vida¹²³.

Considerando um contexto mais próximo da realidade, portanto, Dworkin chegaria, por outro caminho, à mesma conclusão de Rawls acerca da estrutura da tributação para promover uma justa distribuição de bens em uma sociedade desigual: a tributação progressiva.

Para se assegurar a igual liberdade e o mesmo poder decisório a cada cidadão e, portanto, garantir uma real democracia, é necessário que o ajuste econômico social se dê através da tributação progressiva, evitando a concentração de riquezas que macule o sistema

¹¹⁹ DWORKIN, Ronald. *Is democracy possible here?: principles for a new debate*. Princeton University Press: New Jersey, 2006. p. 116/117.

¹²⁰ Ibid. p. 117.

¹²¹ Ibid. p. 117.

¹²² Ibid. p. 118.

¹²³ Id. *Sovereign virtue: the theory and practice of equality*. Harvard University Press: Massachusetts, 2002. P. 340.

representativo e garantindo um sistema de bem-estar a compensar as desigualdades injustas (ou não provenientes das escolhas, mas da sorte ou da saúde dos indivíduos).

1.4.3 Premissas básicas para um sistema tributário com bases igualitárias em uma sociedade democrática

A premissa básica de que a real liberdade do indivíduo possibilita que ele viva na sociedade de acordo com suas próprias convicções e possa adotar as suas próprias escolhas, responsabilizando-se por elas, leva automaticamente às considerações acerca do nível de desigualdade que seria admissível numa sociedade democrática justa.

Isso porque se uma parcela da população se encontra em uma situação desfavorecida, por conta de má sorte ou saúde, e em que sua escolha não possa realmente influenciar no processo decisório, o sistema representativo é só aparente. A busca pela análise do nível admissível de desigualdade social em uma sociedade democrática é o cerne das teorias do liberalismo igualitário.

A complementação do princípio da diferença de Rawls com o princípio da responsabilidade de Dworkin oferece premissas básicas para a proposição de estruturas sociais que equalizem as diferenças que maculam o processo democrático.

A tributação assume papel de suma relevância, portanto, nessas teorias, tendo em vista que se mostra como principal instrumento para correção das desigualdades econômicas injustas (recorte definido para esta tese), a fim de alcançar o tal nível admissível para a manutenção da democracia.

Não se pode afirmar um consenso acerca de todas as nuances de um complexo sistema tributário, até porque elas dependem também de outras decisões sociais. No entanto, é possível traçar algumas diretrizes comuns, logicamente decorrentes dos princípios básicos da diferença e da responsabilidade.

Adotando o critério da metáfora do contrato hipotético ou do sistema de seguros, a tributação progressiva¹²⁴ sempre irá brotar como medida redistributiva necessária para correção das desigualdades injustas em uma sociedade democrática caracterizada por uma considerável concentração de riquezas. Seja para diminuir a concentração de riqueza que monopoliza o poder

¹²⁴ Conforme se verificará no Capítulo 3, pode-se dizer que tributação progressiva é aquela cuja carga aumenta conforme o aumento da base de cálculo. Em termos sociais, os mais ricos arcam com mais tributos do que os mais pobres, na medida da sua riqueza adquirida.

político decisório, seja para construir um sistema de bem-estar capaz de atenuar ou eliminar as desigualdades injustas, não decorrentes das escolhas dos indivíduos.

É claro que outras discussões serão demandadas acerca do contexto e do nível de progressividade. Do contexto, porque a tributação progressiva pode apresentar contradições para as premissas liberais igualitárias adotadas. A adoção de critérios de progressividade tributária não pode, portanto, desconsiderar os fatores de responsabilidade, a ponto de eliminar desigualdades justas, fruto da escolha e do esforço dentro de um contexto. Do nível, porque ela não pode chegar ao ponto de eliminar o âmbito de liberdade de qualquer indivíduo, seja qual for o estrato social em que se encontre.

As possíveis divergências pontuais relativas à tributação do consumo e da propriedade não eliminam o ideal da tributação progressiva sistêmica, ou seja, aquela considerada em relação aos diversos tributos de um sistema em conjunto.

De acordo com o liberalismo igualitário, portanto, pode-se dizer que o esquema ideal de tributação para sociedades desiguais, que se pretendem democráticas, é o da progressividade no contexto do conjunto dos tributos adotados por determinado sistema tributário.

No entanto, é preciso deixar claro que às diretrizes do liberalismo igualitário, úteis para a construção de vias distributivas institucionais que resguardam os valores democráticos, somam-se os valores da socialdemocracia¹²⁵, no sentido de que, além dos direitos de liberdade, sejam estendidos a todos os cidadãos também os direitos sociais, o que envolveria também uma consideração imprescindível do gasto público. Aspira-se, portanto, a uma efetiva redistribuição de bens, com base nesse ideal político-sociológico. Esta etapa da redistribuição, entretanto, ultrapassa os limites epistemológicos da presente tese e, por isso, limita-se neste momento, ao seu registro.

No próximo capítulo, será possível ratificar essa soma de ideais mediante análises mais direcionadas ao fundamento econômico desta tese.

¹²⁵ Bobbio, ao tentar decifrar o conteúdo da diáde política “esquerda-direita”, explica que o conceito de igualdade é relativo a, pelo menos, três variáveis: os sujeitos entre os quais serão repartidos bens e ônus; os bens e ônus a serem repartidos; e o critério de repartição. “Com respeito aos bens, a democracia social que estende a todos os cidadãos, além dos direitos de liberdade, também os direitos sociais, é mais igualitária do que a democracia liberal”. BOBBIO, Norberto. *Direita e esquerda*. Trad. Marco Aurélio Nogueira. 3ª ed. São Paulo: Editora Unesp, 2011. P. 112-115.

2 A TRIBUTAÇÃO COMO MEIO NECESSÁRIO PARA A DISTRIBUIÇÃO DE RIQUEZAS E DESENVOLVIMENTO SOCIAL: FUNDAMENTO ECONÔMICO

2.1 O problema da distribuição de riquezas no Sistema Capitalista

Conforme se verificou no capítulo 1, a base filosófica utilizada nesta tese é a ideia de justiça proposta pelas teorias do liberalismo igualitário, com o recorte voltado para a desigualdade econômica. Isso, por si só, já coloca a excessiva concentração de riquezas como um problema, na medida em que concebe que a desigualdade excessiva/extrema, ou melhor, injusta, macula o próprio princípio democrático.

Para justificar que a tributação é um meio necessário (não o único) para solucionar parte dos problemas de desigualdades econômicas geradas de acordo com o atual cenário do mundo capitalista, não se pretende debruçar-se sobre os pormenores da distribuição de riquezas, mas apenas contextualizá-la.

Segundo Zygmund Bauman, “há um fabuloso crescimento econômico das fortunas da parcela de 1% dos mais ricos, para piorar o que já é péssimo, ‘num período de austeridade sem paralelo’ para a maioria dos 99% remanescente”¹²⁶.

Para o contexto desse trabalho, o mais importante não é justificar como o sistema capitalista produz essa concentração de riquezas, o que parece talvez óbvio ou natural. O importante aqui é sinalizar de que forma a atuação estatal corrobora, no sentido de atuação positiva e/ou negativa, para esse cenário.

2.1.1 Austeridade e o impacto da atuação do Estado na distribuição de riquezas

A palavra austeridade não é, originariamente, um termo econômico.

A palavra tem origem na filosofia moral e aparece no vocabulário econômico como um neologismo que se apropria da carga moral do termo, especialmente para exaltar o comportamento associado ao rigor, à disciplina, aos sacrifícios, à parcimônia, à prudência, à sobriedade... e reprimir comportamentos dispendiosos, insaciáveis, pródigos, perdulários¹²⁷.

Na economia, o termo vem sendo utilizado como “uma forma de deflação voluntária, em que a economia se ajusta através da redução de salários, preços e despesa pública para

¹²⁶ BAUMAN, Zygmunt. *A riqueza de poucos beneficia todos nós?* (Trad.) Renato Aguiar. Rio de Janeiro: Zahar, 2015. p. 48.

¹²⁷ ROSSI, Pedro; DWECK, Esther; ARANTES, Flávio. Economia política da austeridade. In: *Economia para poucos*. Pedro Rossi, Esther Dweck e Ana Luiza (Org.). São Paulo: Autonomia Literária, 2018. p. 14 – 31.

restabelecer a competitividade, que (supostamente) se consegue melhor cortando o orçamento do Estado, as dívidas e os déficits”¹²⁸. Seus defensores acreditam que é um conjunto de medidas que “inspirará a ‘confiança empresarial’ uma vez que o governo não estará ‘esvaziando’ o mercado de investimento ao sugar todo o capital disponível através da emissão de dívida, nem aumentando a já ‘demasiada grande’ dívida da nação”¹²⁹.

Essa ideia acaba se espalhando com certa facilidade, pois, como afirma Paul Krugman, “o medo exagerado do déficit mantém seu domínio sobre o discurso dos políticos e sobre a formulação de políticas públicas”¹³⁰. Na visão do autor, “o medo dos déficits orçamentários é impulsionado principalmente pelo medo de ataques pelos vigilantes de bônus. E os defensores da austeridade fiscal, [...] mesmo diante do desemprego em massa, geralmente argumentam que devemos fazer o necessário para satisfazer o mercado do bônus”¹³¹.

No entanto, há muitos mitos nos argumentos a favor da austeridade fiscal. Como atenta Mark Blyth, “cortar no Estado de Bem-Estar em nome da produção de mais crescimento e oportunidades é uma balela ofensiva”¹³².

De antemão, deve-se reconhecer que, além da capacidade dos gastos sociais de redistribuir renda e construir uma sociedade mais igualitária, “as políticas sociais demonstram capacidade para desencadear efeitos macroeconômicos que lhes dão funções análogas às outras políticas econômicas que buscam sustentar o crescimento de longo prazo”¹³³. O primeiro efeito macroeconômico é a ampliação da massa de rendimentos disponíveis para consumo; o segundo, é a estabilização automática da renda; o terceiro efeito é o multiplicador de renda.

Mark Blyth afirma que a austeridade é uma ideia perigosa, em primeiro lugar, porque ela não está funcionando, se “funcionar” significa reduzir a dívida e promover o crescimento”¹³⁴.

¹²⁸ BLYTH, Mark. *Austeridade: A história de uma ideia perigosa*. Trad. Freitas e Silva. São Paulo: Autonomia Literária: 2017. p. 22.

¹²⁹ Ibid. p. 22.

¹³⁰ KRUGMAN, Paul. *Um basta à depressão econômica!* Propostas para uma recuperação plena e real da economia mundial. Trad. Afonso Celso da Cunha Serra. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. p. 120.

¹³¹ Ibid. P. 121.

¹³² BLYTH, op. cit. nota 127. p. 18.

¹³³ FAGNANI, Eduardo; ROSSI, Pedro. Desenvolvimento, desigualdade e reforma tributária no Brasil. In: *A reforma tributária necessária: diagnósticos e premissas*. Eduardo Fagnani (org.). ANFIP - Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital, 2018. P. 141-160.

¹³⁴ BLYTH, op. cit. nota 127. p. 25.

De acordo com Joseph Stiglitz, “sempre que o crescimento econômico se alicerça na procura de maximização de rendas e em bolhas financeiras, não se verifica o investimento nas empresas, nas pessoas e nas infraestruturas necessárias ao crescimento sustentável”¹³⁵.

A política de austeridade foi bastante defendida nos últimos anos e reforçada pelos países mais afetados com a crise de 2008. Muitos deles, influenciados pelo FMI inclusive, adotaram um “pacote de ajuste fiscal” com o objetivo de reduzir a dívida pública, o que, na teoria da austeridade, promoveria o crescimento. No entanto, após mais de 10 anos de ajuste, verifica-se que a austeridade não está funcionando nesses países.

Ricardo Lodi reforça esse pensamento afirmando que

O fracasso da austeridade é, em grande parte, decorrente da inexistência de uma lógica sólida ou factual que a embase, uma vez que se trata de uma ideologia econômica fundada na convicção de que o governo limitado e o mercado livre são sempre preferíveis à intervenção estatal, a partir de um mito socialmente construído¹³⁶.

Um artigo publicado na página do FMI se propõe a uma análise dos efeitos da adoção da chamada “agenda neoliberal” e traz como título “Neoliberalismo: superestimado?”¹³⁷. A proposta se limita à avaliação de duas políticas: a abertura financeira ou de capital e a chamada “austeridade”, voltada para a redução dos déficits fiscais e dos níveis de endividamento.

Os autores da análise chegaram à três conclusões “inquietantes” (*disquieting*):

Parece bastante difícil estabelecer os benefícios em termos de aumento do crescimento quando se olha para um amplo grupo de países; os custos em termos de aumento da desigualdade são proeminentes. Tais custos resumem a troca entre o crescimento e os efeitos da equidade de alguns aspectos da agenda neoliberal; o aumento da desigualdade, por sua vez, prejudica o nível e a sustentabilidade do crescimento. Mesmo que o crescimento seja o único ou principal objetivo da agenda neoliberal, os defensores dessa agenda ainda precisam prestar atenção aos efeitos distributivos¹³⁸.

¹³⁵ STIGLITZ, Joseph E. *A economia mais forte do mundo: um plano para revitalizar a economia Americana e promover a prosperidade global*. Sara M. Felício e Paulo Tavares (trad.). Lisboa: Bertrand, 2017. p. 124. O autor, em seu livro, traz uma proposta de reforma fiscal que, em sua visão, “reduziria os incentivos relativos à maximização de rendas e aumentaria as receitas direcionadas para o investimento público”.

¹³⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Austeridade seletiva e desigualdade*. In: https://www.academia.edu/36180387/Austeridade_Seletiva_e_Desigualdade. Acesso em 16/04/2018.

¹³⁷ Tradução livre de *Neoliberalism: oversold?* OSTRY, Jonathan D; LOUNGANI, Prakash; FURCERI, Davide. *Neoliberalism: Oversold? IMF FINANCE DEVELOPMENT*, v. 53, n. 2, p. 1–4, 2016.

¹³⁸ Tradução livre de: *The benefits in terms of increased growth seem fairly difficult to establish when looking at a broad group of countries; the costs in terms of increased inequality are prominent. Such costs epitomize the trade-off between the growth and equity effects of some aspects of the neoliberal agenda; increased inequality in turn hurts the level and sustainability of growth. Even if growth is the sole or main purpose of the neoliberal agenda, advocates of that agenda still need to pay attention to the distributional effects*. OSTRY, Jonathan D; LOUNGANI, Prakash; FURCERI, Davide. *Neoliberalism: Oversold? IMF FINANCE DEVELOPMENT*, v. 53, n. 2, p. 1–4, 2016.

Os autores chegam a afirmar que “diante da escolha entre viver com a dívida alta – permitindo que o nível da dívida caia organicamente com o crescimento – ou deliberadamente administrando superávits orçamentários para reduzir a dívida, os governos com amplo espaço fiscal viverão melhor com a dívida”¹³⁹.

A experiência demonstra que a adoção das políticas de austeridade provoca a perda de políticas públicas voltadas para as pessoas que se encontram na base da distribuição de rendas, sob o argumento de que é preciso “apertar os cintos” para provocar o crescimento econômico, o que, supostamente, é gerado pela maior confiança diante da política de corte de gastos públicos.

Mark Blyth explica que se a pessoa está situada na metade inferior da distribuição de renda e riqueza, ela deve depender dos serviços governamentais diretos (transferências, transportes públicos, educação pública, cuidados de saúde) e indiretos (isenções fiscais e subsídios). Já se ela está mais acima e tem alternativa privada é, “obviamente, menos dependente desses serviços”, mas sentirá “as consequências dos cortes de despesas do Estado quando o impacto da austeridade subir na escala da distribuição de rendimento na forma de crescimento menor, de maior desemprego, de infraestruturas desgastadas e de uma distribuição mais distorcida de recursos e oportunidades de vida”¹⁴⁰.

Acrescenta, ainda, que “na essência, a democracia e as redistribuições que ela possibilita são uma forma de seguro de ativos para os ricos, e, mesmo assim, através da austeridade, descobrimos que aqueles que têm a maioria dos ativos andam fugindo ao pagamento do seguro”¹⁴¹.

De acordo com Jonathan D. Ostry, Prakash Loungani e Davide Furceri, as políticas de austeridade geram custos substanciais de bem-estar tanto para o lado da oferta, quanto da demanda. Pioram o emprego e o desemprego. Ou seja, “[...] os custos de curto prazo em termos de menor produção e bem-estar e maior desemprego foram subestimados, e a conveniência de países com amplo espaço fiscal simplesmente viverem com alta dívida e permitir que seus índices caiam organicamente através do crescimento é subestimada”¹⁴².

¹³⁹ Tradução livre de: “*Faced with a choice between living with the higher debt —allowing the debt ratio to decline organically through growth — or deliberately running budgetary surpluses to reduce the debt, governments with ample fiscal space will do better by living with the debt*”. OSTRY, Jonathan D; LOUNGANI, Prakash; FURCERI, Davide. Neoliberalism: Oversold? *IMF FINANCE DEVELOPMENT*, v. 53, n. 2, p. 1–4, 2016.

¹⁴⁰ BLYTH, Mark. *Austeridade: A história de uma ideia perigosa*. Trad. Freitas e Silva. São Paulo: Autonomia Literária: 2017. p. 38.

¹⁴¹ Ibid. p. 38.

¹⁴² Tradução livre de: “*the short-run costs in terms of lower output and welfare and higher unemployment have been underplayed, and the desirability for countries with ample fiscal space of simply living with high debt and allowing debt ratios to decline organically through growth is underappreciated*”. OSTRY, Op. cit. nota 138.

Ao mesmo tempo, tais políticas provocam a socialização dos prejuízos gerados em razão de crises econômicas, inclusive aquelas geradas por decisões econômicas ruins, até mesmo desonestas, por conta do próprio “mercado” que precisa crescer a qualquer custo¹⁴³.

A respeito do mercado financeiro, Joseph Stiglitz explica que “a ideia de que são demasiado grandes (ou demasiado independentes) para falir concede aos bancos uma vantagem: não têm de responder pelos custos que os seus fracassos impõem ao sistema geral, sendo, ao invés, subsidiados”¹⁴⁴.

Ricardo Lodi explica que, “na verdade, as crises econômicas e fiscais são ocasionadas pelas decisões daqueles que estão no topo e, como demonstra a crise econômica de 2008, criam um passivo enorme a exigir socorro estatal, que será suportado pelos que estão na parte inferior da distribuição de renda”¹⁴⁵.

Por outro lado, temos alguns exemplos de que o investimento em políticas sociais e redistribuição de riquezas não são medidas necessariamente antagônicas ao crescimento econômico ou ao bom desenvolvimento de uma economia liberal.

Muito pelo contrário, o aumento da desigualdade gerado pela abertura financeira e pela austeridade, por si só, pode minar o crescimento, o que a agenda neoliberal acaba impulsionando¹⁴⁶.

Para demonstrar que é possível proteção sem protecionismo, Karl Ove Moene explica que

(...) a igualdade social e a segurança dos trabalhadores têm persistido nas pequenas economias de mercado aberto na Escandinávia durante décadas. As características igualitárias sugeriram juntamente com um alto grau de modernização capitalista no setor privado da economia, um alto nível de inovação e uma forte orientação para a

¹⁴³ Ao criticar o fundamentalismo de mercado, aproximando-o de uma religião, Vito Tanzi acentua que “*in increasingly common, real-life settings, some market operators may acquire so much space in the economy, and implicit monopoly power, that they may come to believe that, if things go badly in some of their market operations, the government will be forced to come to their rescue. This belief may encourage them to take more risks than they would or should have taken otherwise. This is now believed to happen when some financial institutions, and especially some banks, become ‘too big to fail’*”/ (...) em configurações cada vez mais comuns na vida real, algumas operações de mercado podem adquirir tanto espaço na economia, e implícito poder de monopólio, que podem vir a acreditar que, se as coisas forem mal em algumas de suas operações de mercado, o governo será forçado a assumir seu risco. Essa crença pode encorajar eles a assumirem mais riscos do que eles assumiriam ou deveriam assumir de outra forma. Isso acontece quando algumas instituições financeiras, e especialmente alguns bancos, tornam-se “grandes demais para fracassar” (tradução livre). TANZI, Vito. *Termites of The State*. Crambridge: Cambridge University Press, 2018. p. 79-80.

¹⁴⁴ STIGLITZ, Joseph E. *A economia mais forte do mundo: um plano para revitalizar a economia Americana e promover a prosperidade global*. Sara M. Felício e Paulo Tavares (trad.). Lisboa: Bertrand, 2017. p. 137/138.

¹⁴⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Austeridade seletiva e desigualdade*. In: https://www.academia.edu/36180387/Austeridade_Seletiva_e_Desigualdade. Acesso em 16/04/2018.

¹⁴⁶ OSTRY, Jonathan D; LOUNGANI, Prakash; FURCERI, Davide. Neoliberalism: Oversold? *IMF FINANCE DEVELOPMENT*, v. 53, n. 2, p. 1–4, 2016.

exportação por parte dos produtores. Como resultado, o crescimento econômico tem andado a par dos Estados Unidos¹⁴⁷.

Munido de alguns exemplos, Ha-Joon Chang afirma que é óbvio que “o tamanho do estado do bem-estar social é apenas um dos fatores que determinam o desempenho econômico de um país, mas isso mostra que um estado do bem-estar social forte não é incompatível com o crescimento econômico elevado”¹⁴⁸.

Mark Blyth aponta, então, três razões pelas quais afirma que a austeridade é uma ideia perigosa¹⁴⁹. Primeiro, ela é adotada a partir da representação equivocada dos fatos. Nos EUA, a política de austeridade foi adotada em razão do discurso, após 2008, dos políticos e meios de comunicação em torno da “crise da dívida soberana”, enquanto o estado da dívida pública deveu-se ao resgate do governo aos bancos privados, por uma crise causada por eles próprios.

Segundo, “os que estão na base de distribuição de renda perdem mais do que os que estão no topo pela simples razão de que os que estão no topo dependem menos de serviços públicos e podem se dar ao luxo de perder mais, porque têm mais riqueza”¹⁵⁰. Se os “ricos” consideram seus pagamentos injustos e desproporcionais, por conta da dívida pública, a medida contra isso gera o financiamento da dívida pelos pobres.

Em terceiro lugar, está a observação de que “não podemos ser todos austeros ao mesmo tempo”. Se a economia vai mal e se retrai, a retração do governo gera um paradoxo: “se todos pouparmos ao mesmo tempo não há consumo que estimule o investimento”¹⁵¹. Neste cenário, a política de austeridade retira a capacidade do governo de criar demanda que resgate a economia e promova o efetivo crescimento.

Isso não quer dizer que controlar a dívida pública não é importante, ou que se deve ignorá-la e até aumentá-la em nome da manutenção do Estado de Bem-Estar Social. A adoção das políticas de austeridade tem demonstrado que elas não são a solução para controle da dívida e que essa é uma ideia, portanto, equivocada. Mark Blyth explica, por exemplo, que não é apenas o gasto público que provoca o crescimento da dívida. O “baixo crescimento pode levar

¹⁴⁷ MOENE, Karl Ove. Igualdade escandinava: um ótimo exemplo de proteção sem protecionismo. In: *Em busca de segurança: proteção sem protecionismo e o desafio da governança global*. Joseph Stiglitz e Mary Kaldor (org.). Trad. Sara M. Felício. Lisboa: Bertrand, 2015. p. 83-121.

¹⁴⁸ CHANG, Ha-Joon. *23 coisas que não nos contaram sobre o capitalismo*. Trad. Claudia Gerpe Duarte. São Paulo: Cultrix, 2013. p. 311.

¹⁴⁹ BLYTH, Mark. *Austeridade: A história de uma ideia perigosa*. Trad. Freitas e Silva. São Paulo: Autonomia Literária: 2017. p.

¹⁵⁰ Ibid. p. 30.

¹⁵¹ Ibid. p. 30/31.

igualmente a mais dívida, sabendo que a solução seria aumentar o crescimento e não baixar a dívida”¹⁵².

A dívida pública, portanto, pode ser controlada por outras medidas econômicas, que não as de austeridade pregadas pela agenda neoliberal. Também não se quer, aqui, dizer que cortar gastos não é importante. O corte de gastos para o aumento da eficiência da máquina estatal é sempre importante. O que se coloca em crítica aqui é o discurso desenfreado do corte de gastos, como medida necessária para o controle da dívida pública, o que recai no encolhimento do bem-estar social, associado ao discurso da “reserva do possível”.

O que se verificou nos EUA e, possivelmente, em muitos países que adotaram a política de austeridade, é que ela é, na realidade, seletiva. A atribuição da crise econômica norte-americana ao governo deveu-se à assunção do ônus do débito gerado por atuação do próprio mercado financeiro, como medida para “salvar” a economia. Nesse momento, o discurso da austeridade não era central, afinal, o governo gastou e não poupou.

Em seguida é que o discurso de austeridade se torna central, a necessidade de “apertar” os cintos e o aumento da dívida se tornam, realmente, o problema. A austeridade é seletiva porque não é aplicada poupando os cofres públicos quando a medida relevante é “salvar” a economia, garantindo a riqueza alcançada por aqueles que estão no topo da distribuição da renda. Ela é aplicada justamente após essas medidas, refletindo nos gastos públicos sociais, o que faz com que os mais pobres paguem a conta da crise gerada pelos mais ricos. O documentário “Trabalho interno”¹⁵³ deixa claro esse cenário de austeridade seletiva.

A economia e o orçamento público norte-americano são completamente diferentes do brasileiro, o que faz com que seja muito perigosa a importação de cenários e teorias para este país. Além disso, não se pode comparar o espaço fiscal que esses dois países têm para controle da dívida, no lugar do “simples” corte de gastos, que reflete, em regra, no encolhimento das medidas estatais de bem-estar. No entanto, diante dos três alertas de Mark Blyth, pode-se verificar que a política de austeridade poderia ser ainda mais devastadora para o Brasil.

O Brasil tem mais previsão de gastos sociais que os EUA (em termos de direitos sociais garantidos pelo Estado não necessariamente de valores despendidos). No Brasil, há previdência pública e saúde pública universal, que não são realidades concretas norte-americanas. Um corte de gastos sociais no Brasil gera um efeito ainda mais agravante para os que estão na base da

¹⁵² BLYTH, Mark. *Austeridade: A história de uma ideia perigosa*. Trad. Freitas e Silva. São Paulo: Autonomia Literária: 2017. p. 35.

¹⁵³ Tradução livre de *Inside job*. INSIDE JOB. Direção: Charles H. Ferguson. Produção: Charles H. Ferguson e Audrey Marrs. Estados Unidos da América: Sony Pictures Classics, 2010.

distribuição de renda, que efetivamente dependem de transferências diretas e indiretas do governo para a subsistência.

No que diz respeito ao cenário econômico, o potencial de criação de demanda com o gasto público pode ser ainda superior no Brasil, comparado aos EUA. Isso porque boa parte da produção dos EUA está em outros países. No Brasil, os gastos sociais do governo podem gerar demanda com muito mais eficiência, de forma que a retração dos gastos, através de políticas de austeridade podem influenciar ainda mais numa retração econômica e baixo crescimento econômico.

Essa demanda é de suma importância para o crescimento econômico no Brasil. Eduardo Fagnoni e Pedro Rossi, em análise sobre a reforma tributária no Brasil, alertam que

A distribuição de renda pode ser o primeiro ‘motor’ do crescimento. A ampliação da renda das famílias fomenta o mercado interno de consumo de massas induzindo os investimentos privados na ampliação da produção, impulsionando a geração de emprego e renda que revertem em mais consumo, investimento e renda¹⁵⁴.

A nocividade das políticas de austeridade fiscal para a sociedade e até mesmo para a economia, já verificada na experiência norte-americana, é completamente ignorada no Brasil, como se pode observar das prioridades atuais das políticas públicas. Com um agravante: a tributação regressiva brasileira¹⁵⁵.

2.1.2 Os impactos da austeridade no Brasil

Entre os perigos da ideia de austeridade, pode-se destacar que ela ignora as externalidades geradas pelo “impacto das opções de uma pessoa nas opções de outra pessoa, especialmente em sociedades com uma distribuição de renda altamente distorcida”¹⁵⁶.

O relatório utilizado para justificar algumas medidas econômicas do Brasil¹⁵⁷ mostra que, desde 2006, a dívida pública brasileira reduziu consideravelmente, mas os superávits alcançados não foram direcionados para sua amortização. O governo reduziu

¹⁵⁴ FAGNANI, Eduardo; ROSSI, Pedro. Desenvolvimento, desigualdade e reforma tributária no Brasil. In: *A reforma tributária necessária: diagnósticos e premissas*. Eduardo Fagnani (org.). ANFIP - Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital, 2018. P. 141-160.

¹⁵⁵ A tributação regressiva do Brasil será demonstrada no Capítulo 3 dessa tese.

¹⁵⁶ BLYTH, Mark. *Austeridade: A história de uma ideia perigosa*. Trad. Freitas e Silva. São Paulo: Autonomia Literária: 2017. p. 39.

¹⁵⁷ INSTITUIÇÃO FISCAL INDEPENDENTE. *Relatório de acompanhamento fiscal*. Julho/2017. http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/529913/RAF5_JUN2017_pt4_Divida_Publica.pdf

consideravelmente a dívida externa, o que evitou a influência de variações cambiais na dívida. Por outro lado, a dívida interna foi controlada por outras medidas monetárias.

O direcionamento econômico adotado contribuiu não apenas para a redução das desigualdades, mas, englobando também transferências públicas para pessoas que se encontravam na base da distribuição da renda, estimulou o crescimento do consumo.

O período de 2006 a 2010 foi de transformações para o crescimento econômico e social. Além de alguns fatores que favoreceram o crescimento, medidas governamentais auxiliaram na redução da pobreza, o que repercutiu no padrão de consumo das famílias: “produtos e serviços antes consumidos apenas pelos mais ricos passaram a ser consumidos também pela população de baixa renda”¹⁵⁸.

A análise do IBGE (Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística) aponta que a maior participação dos trabalhadores nas remunerações no período de 2004 a 2015 deveu-se a dois fatores principais:

Em um primeiro momento prevaleceu o crescimento da economia mundial e o aumento das exportações brasileiras, o que beneficiou as atividades econômicas de países emergentes, como o Brasil. Após a crise internacional de 2008 e a retração dos mercados internacionais, foram os aumentos reais do salário mínimo, a expansão de programas sociais e a elevação do crédito e dos investimentos públicos que estimularam a demanda doméstica e favoreceram o aquecimento da economia e da criação de vagas no mercado de trabalho, majoritariamente formais. Embora beneficiando o trabalhador com a maior oferta de vagas e aumentos salariais, o aquecimento do mercado interno foi também positivo para empresas e governos, pois a venda de bens e serviços cresceram, aumentando também, em termos absolutos, o excedente operacional e a arrecadação tributária¹⁵⁹.

A partir de 2014, entretanto, a dívida voltou a subir¹⁶⁰. Provavelmente influenciada pelo cenário político e econômico.

Mesmo com a política de conjugar crescimento e redistribuição que caracterizou uma tendência de muitos países latino-americanos nos anos 2000, o Brasil continuou entre os países mais desiguais do mundo, em que os mais pobres têm situação comparável aos mais pobres do mundo em desenvolvimento e os mais ricos estão próximos dos mais ricos dos países desenvolvidos¹⁶¹.

Aliás, Marc Morgan, em pesquisa que conjuga dados domiciliares com dados fiscais, entendeu que foi quase imperceptível o resultado dessas políticas para a efetiva redistribuição

¹⁵⁸ CARVALHO, Laura. *Valsa Brasileira: do boom ao caos econômico*. São Paulo: Todavia, 2018. p. 23.

¹⁵⁹ IBGE. *Síntese de Indicadores Sociais: Uma análise das condições de vida da população brasileira*. Rio de Janeiro: IBGE, 2018.

¹⁶⁰ INSTITUIÇÃO FISCAL INDEPENDENTE. *Relatório de acompanhamento fiscal*. Julho/2017. http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/529913/RAF5_JUN2017_pt4_Divida_Publica.pdf

¹⁶¹ SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira de. *A desigualdade vista do topo: a concentração de renda entre os ricos no Brasil, 1926-2013*. Brasília: Universidade de Brasília, 2016.

da renda, entre os anos 2001 e 2015. Ele demonstrou que “os 50% mais pobres aumentaram sua participação de renda de 10,6% para 12,5% nos 15 anos, enquanto os 10% mais ricos tiveram sua participação reduzida de 54,7% para 53,4”¹⁶².

Marc Morgan demonstra, ainda, que, se comparado a outros países, a desigualdade no Brasil é ainda mais acentuada. “Os 10% do topo no Brasil ultrapassam consistentemente a participação capturada pelo mesmo grupo na China e nos Estados Unidos, mesmo considerando que o último esteja ficando mais próximo dos níveis de desigualdade brasileiros”. O único que supera o Brasil na concentração dos 10% é a África do Sul. “A situação para os 40% intermediários é inversa, uma vez que a participação brasileira tem ficado em torno de 35%, enquanto as participações para a faixa intermediária na China e nos Estados Unidos ultrapasse sua marca proporcional de 40%”. Em relação aos 50% inferiores, “as participações brasileiras vêm se aproximando continuamente dos níveis chineses”¹⁶³.

É interessante notar que a evolução da metade mais pobre dos brasileiros adultos é oposta da observada nos Estados Unidos desde o início dos anos 2000. Em resumo, a distribuição no Brasil é altamente distorcida, mas a faixa inferior parece ter obtido maiores ganhos do que China ou Estados Unidos, desde o início do novo milênio¹⁶⁴.

Migrando para a faixa de 1% do topo da participação de renda, o Brasil parece superar os países mais desiguais analisados pelo autor (Colômbia, África do Sul, Estados Unidos e China), em termos de concentração¹⁶⁵.

Em pesquisa divulgada pela Oxfam, em 2018, ficou demonstrado que, para uma pessoa que ganha um salário-mínimo no Brasil ganhar o mesmo que uma pessoa pertencente ao 0,1% mais rico ganha em um mês, precisaria trabalhar 19 anos¹⁶⁶.

A política de austeridade no Brasil começou a ser aplicada no início do Governo de Dilma Rousseff (PT), inicialmente moderada e, posteriormente, mais evidente, através do ajuste fiscal conduzido pelo então Ministro da Fazenda Joaquim Levy¹⁶⁷. No governo de Michel

¹⁶² MORGAN, Marc. Desigualdade de renda, crescimento e tributação da elite no Brasil: novas evidências reunindo dados de pesquisas domiciliares e fiscais. In: *Tributação e desigualdade*. José Roberto Afonso, Melina Rocha Lukic, Rodrigo Octávio Orair, Fernando Gaiger Silveira (Org.). Belo Horizonte: Letramento: Casa do Direito: FGV Direito Rio, 2017. p. 223-259.

¹⁶³ Ibid. p. 223-259.

¹⁶⁴ Ibid. p. 223-259.

¹⁶⁵ Ibid. p. 223-259.

¹⁶⁶ OXFAM. Compensem o trabalho, não a riqueza. 2018. Disponível em <https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/arquivos/2018_recompensem_o_trabalho_nao_a_riqueza_resumo_word_0.pdf> Acesso em 18.fev.2019.

¹⁶⁷ Em 2015, “o governo promoveu o maior contingenciamento na autorização orçamentária, desde o início da Lei de Responsabilidade Fiscal, o que levou a uma revisão de cronograma de obras de infraestrutura e programas governamentais e também suspendeu a contratação de novos cargos”. DWECK, Esther; SILVEIRA, Fernando Gaiger; ROSSI, Pedro. Austeridade e desigualdade social no Brasil. In: *Economia para poucos*. Pedro Rossi, Esther Dweck e Ana Luiza (Org.). São Paulo: Autonomia Literária, 2018. p. 32-56.

Temer (MDB), após o impeachment de Dilma Rousseff, a austeridade ganhou contornos bem mais radicais¹⁶⁸.

Isso é evidenciado pela aprovação da Emenda Constitucional nº 95/2016. Por meio dessa emenda ficaram estabelecidos limites individualizados para despesas primárias, baseados no valor da despesa paga no exercício imediatamente anterior, corrigido pelo IPCA (Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo – IPCA), o que vigorará por 20 anos, independente do crescimento econômico representado pela evolução do PIB ou do aumento da população.

Esther Dweck, Fernando Gaiger Silveira e Pedro Rossi explicam que, a partir de 2015, os ganhos e tendências relativos à redução da desigualdade foram revertidos, em razão das mudanças da política econômica que implementaram medidas contrárias à redução da desigualdade. Eles explicam que “para além dos efeitos de curto prazo dos cortes de gasto público, a aprovação da EC 95 alterou de forma decisiva o contrapeso entre a Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF) e a CF 88, em detrimento das responsabilidades sociais”¹⁶⁹.

O ajuste fiscal caracterizado pelo corte de gastos públicos e incentivos fiscais se aproxima de uma versão “Milton Friedman” de solução fiscal em períodos de recessão¹⁷⁰.

Mesmo considerando a implementação do “teto dos gastos” um primeiro passo para um ajuste fiscal necessário, o Banco Mundial considera que a sua implementação “será particularmente difícil devido ao alto grau de rigidez do Orçamento Federal e às pressões demográficas”. Isso porque a pequena parte do orçamento que é discricionária é composta por prioridades voltadas para investimentos públicos em infraestrutura e o Bolsa Família, que é “o principal programa brasileiro de combate à pobreza”¹⁷¹.

Isso se agrava com a constatação de que “o Brasil vem passando por uma rápida transição demográfica, que levará a uma pressão fiscal significativa sobre os serviços públicos de saúde”. Assim, a implementação do teto de gastos exigiria mudanças necessárias nos

¹⁶⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Austeridade seletiva e desigualdade*. In: https://www.academia.edu/36180387/Austeridade_Seletiva_e_Desigualdade. Acesso em 16/04/2018.

¹⁶⁹ DWECK, Esther; SILVEIRA, Fernando Gaiger; ROSSI, Pedro. *Austeridade e desigualdade social no Brasil*. In: *Economia para poucos*. Pedro Rossi, Esther Dweck e Ana Luiza (Org.). São Paulo: Autonomia Literária, 2018. p. 32-56.

¹⁷⁰ Milton Friedman defendeu que “mesmo que se aceite a opinião de que o orçamento federal deve ser e pode ser usado como roda de equilíbrio (...) não há necessidade de recorrer ao lado das despesas do orçamento para esse propósito. O lado das receitas tributárias também está disponível. O declínio na renda nacional reduz automaticamente a receita tributária do governo federal, em maior proporção, e, assim, empurra o orçamento rumo ao déficit, ocorrendo o oposto durante as bonanças. Se for necessário fazer mais, é possível reduzir os impostos durante as recessões e aumentá-los durante as expansões”. FRIEDMAN, Milton. *Capitalismo e liberdade*. Trad. Afonso Celso da Cunha Serra. Rio de Janeiro: LTC, 2017. p. 82.

¹⁷¹ GRUPO BANCO MUNDIAL. *Um ajuste justo: Análise da eficiência e equidade do gasto público no Brasil*. Vol. I. Nov. 2017.

programas de gastos obrigatórios, para “garantir que o ajuste não afete exclusivamente a pequena parcela discricionária do orçamento”¹⁷².

Ao comentar a proposta do teto dos gastos no Brasil, Ricardo Lodi assevera que

O que a proposta faz é, a partir do pretexto da austeridade oferecido pela crise fiscal, promover uma aceleração do processo de transferência de renda do conjunto da sociedade brasileira para o setor financeiro, que passaria a ser o destinatário quase que exclusivo de todas as receitas decorrentes do aumento de arrecadação, seja ele decorrente da elevação da carga tributária ou da melhoria das condições macroeconômicas nacionais¹⁷³.

De acordo com a Síntese de Indicadores Sociais, publicada pelo IBGE, em 2018, no último triênio analisado (2015-2017), há evidentes impactos negativos das medidas para o mercado de trabalho. A síntese aponta que houve redução tanto do consumo das famílias, como do PIB, apesar da leve recuperação apresentada em 2017. “A menor geração de renda implicou na menor produção de bens e serviços, o que tornou mais difícil a colocação dos trabalhadores no mercado”¹⁷⁴.

O IBGE também registra que, entre os anos de 2016 e 2017, houve um aumento da pobreza extrema (pessoas com rendimento domiciliar *per capita* inferior a US\$ 1,90 por dia ou R\$ 140,00 mensais), de 6,6% para 7,4% da população. Da mesma forma, houve um aumento da pobreza (pessoas com rendimento domiciliar *per capita* inferior a US\$ 3,20 por dia ou R\$ 236,00 mensais) de 12,8% para 13,3%. Houve, ainda, um aumento de 25,7% para 26,5% da população que se encontra abaixo da linha de US\$ 5,50 diários ou R\$ 406,00 mensais¹⁷⁵.

De acordo com a análise, “seriam então necessários cerca de R\$ 1,2 bilhão, R\$ 3,2 bilhões e R\$ 10,2 bilhões de reais mensais para fazer as pessoas alcançarem as linhas de US\$ 1,90, US\$ 3,20 e US\$ 5,50, respectivamente”, ou seja, para “fazer com que as pessoas alcancem os valores das linhas de pobreza”¹⁷⁶.

Quando se espera que os da base paguem desproporcionalmente um problema criado pelo topo, quando os do topo fogem ativamente a qualquer responsabilidade pelo problema, atribuindo a culpa dos seus erros ao Estado, espremer os da base não só não produzirá receitas suficientes para resolver as coisas como produzirá uma sociedade ainda mais polarizada e politizada, em que as condições para uma política sustentável de lidar com mais dívida e menos crescimento estão minadas. Populismo, nacionalismo e apelos ao regresso de “Deus e dinheiro” em doses iguais é o que a

¹⁷² GRUPO BANCO MUNDIAL. *Um ajuste justo: Análise da eficiência e equidade do gasto público no Brasil*. Vol. I. Nov. 2017.

¹⁷³ RIBEIRO, Ricardo Lodi. PEC 241: austeridade seletiva ou rent-seeking? *Direito do Estado*. N. 277. Ano 2016. Disponível em <http://www.direitodoestado.com.br/colunistas/Ricardo-Lodi-Ribeiro/pec-241-austeridade-seletiva-ou-rent-seeking> Acesso em 08 fev.2019.

¹⁷⁴ IBGE. *Síntese de Indicadores Sociais: Uma análise das condições de vida da população brasileira*. Rio de Janeiro: IBGE, 2018.

¹⁷⁵ Ibid.

¹⁷⁶ Ibid.

austeridade desigual gera, e a ninguém, nem mesmo aos do topo, isso beneficia. Em um mundo tão desigual e austero, os que partem do fundo da distribuição de renda ficarão no fundo, e, diante da falta de possibilidades de progresso, de “melhoria da situação de uma pessoa”, como diz Adam Smith, o único movimento possível é um movimento violento¹⁷⁷.

A análise do autor, feita em sua edição original de 2013, cabe como uma luva no transcurso da situação da austeridade no Brasil nos últimos anos.

2.1.3 Austeridade e concentração de renda no contexto da tributação regressiva

É preciso considerar que o cenário histórico brasileiro do início do século XXI demonstra que o período em que a dívida foi mais controlada, assumindo, inclusive, um processo de redução, foi o período em que houve altos gastos sociais do governo¹⁷⁸.

Atribuir o crescimento da dívida, a partir de 2014, aos “elevados” gastos sociais é uma ideia que desconsidera o cenário do país nos anos imediatamente anteriores (2006 a 2013). A política adotada no Brasil para os próximos anos desconsidera a possibilidade de baixo crescimento econômico, o que leva, igualmente, ao crescimento da dívida.

Conforme esclarece Laura Carvalho, “[...] o aumento da dívida pública que caracterizou o final do primeiro governo Dilma não está associado a um aumento do tamanho do Estado. [...] a dívida pública pode aumentar mesmo sem aumento dos gastos públicos em relação ao PIB, se a carga tributária estiver diminuindo”¹⁷⁹.

O crescimento da arrecadação federal no Brasil foi de apenas 2,9% no primeiro ano do governo Dilma¹⁸⁰. Isso se deveu a uma desaceleração do próprio ritmo da atividade econômica, mas também ao efeito de desonerações tributárias, que passaram a representar um custo médio anual de R\$ 69,3 bilhões entre 2011 e 2014 (em face de R\$ 26,3 bilhões entre 2006 e 2010).¹⁸¹

A adoção de medidas de austeridade fiscal no Brasil pode ser ainda mais devastadora, por conta do potencial que o orçamento público representa tanto para a redistribuição de riquezas como para o estímulo da economia.

¹⁷⁷ BLYTH, Mark. *Austeridade: A história de uma ideia perigosa*. Trad. Freitas e Silva. São Paulo: Autonomia Literária: 2017. p. 40.

¹⁷⁸ INSTITUIÇÃO FISCAL INDEPENDENTE. *Relatório de acompanhamento fiscal*. Julho/2017. http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/529913/RAF5_JUN2017_pt4_Divida_Publica.pdf

¹⁷⁹ CARVALHO, Laura. *Valsa Brasileira: do boom ao caos econômico*. São Paulo: Todavia, 2018. p. 93/94.

¹⁸⁰ “[...] ante 6,1% nos dois governos Lula e 8,4% no segundo governo FHC”. CARVALHO, Laura. *Valsa Brasileira: do boom ao caos econômico*. São Paulo: Todavia, 2018. p. 89.

¹⁸¹ “Se nos concentrarmos apenas nas desonerações instituídas entre 2011 e 2014, seu custo subiu de 45,5 bilhões em 2012 para 74,8 bilhões em 2013 e 101,3 bilhões em 2014, ou seja, 1,8% do PIB”. CARVALHO, Laura. *Valsa Brasileira: do boom ao caos econômico*. São Paulo: Todavia, 2018. p. 89.

O efeito nocivo que a austeridade apresenta na distribuição de rendas, em qualquer cenário já revelado nos últimos anos, agrava-se no contexto da tributação regressiva no Brasil. A regressividade que a adoção dessas políticas gera no gasto público, em regra, mediante corte de serviços e aumento de renúncias fiscais voltadas para o crescimento econômico, através de novos investimentos de empresas privadas, agrava-se pelo fato de o financiamento do Estado se dar, proporcionalmente mais, pela base da pirâmide de distribuição de rendas, através de uma tributação altamente regressiva.

Em linhas gerais, podemos resumir o impacto distributivo da política fiscal no Brasil como uma política um lado que concentra (tributário) e outros que distribui (gasto); ou seja, que o sistema tributário não contribui para a redução da desigualdade, pois todo o ganho de distribuição com a arrecadação direta, é perdido pela arrecadação indireta e que todo o efeito distributivo ocorre pelos gastos públicos: transferências e pelos serviços públicos¹⁸².

O Banco Mundial constata também que “gastar com políticas de apoio às empresas é considerado algo essencialmente regressivo”, uma vez que “os maiores programas de políticas públicas, com exceção do SIMPLES, beneficiam, em sua grande maioria, empresas grandes e estabelecidas”. Considerando que “seus impactos na geração de empregos e nos salários são, na melhor das hipóteses, limitados, eles parecem ser uma alocação regressiva de recursos públicos”¹⁸³.

Laura Carvalho considera que “[...] a maior parte das desonerações fiscais concedidas parece ter servido como política de transferência de renda para os mais ricos, contribuindo também para deteriorar sobremaneira as contas públicas”¹⁸⁴. É o que se pode designar como gasto público indireto, mediante a renúncia de uma receita anteriormente prevista, sem contrapartida efetiva.

É como se os mais pobres financiassem proporcionalmente mais as contas do Estado, para que este adotasse políticas voltadas para o benefício dos mais ricos. A regressividade da tributação preexistente à adoção de políticas de austeridade fez com que essas fossem ainda mais prejudiciais, aprofundando ainda mais as desigualdades.

No Brasil, o número de bilionários também cresceu no período citado: cinco bilionários brasileiros têm riqueza equivalente à metade mais pobre da população. O patrimônio desses

¹⁸² DWECK, Esther; SILVEIRA, Fernando Gaiger; ROSSI, Pedro. Austeridade e desigualdade social no Brasil. In: *Economia para poucos*. Pedro Rossi, Esther Dweck e Ana Luiza (Org.). São Paulo: Autonomia Literária, 2018. p. 32-56.

¹⁸³ GRUPO BANCO MUNDIAL. *Um ajuste justo: Análise da eficiência e equidade do gasto público no Brasil*. Vol. I. Nov. 2017.

¹⁸⁴ CARVALHO, Laura. *Valsa Brasileira: do boom ao caos econômico*. São Paulo: Todavia, 2018. p. 74.

bilionários cresceu 13% entre 2016 e 2017, enquanto a fatia da renda da metade mais pobre caiu de 2,7 para 2% no período¹⁸⁵.

A crítica à austeridade no contexto brasileiro deve se dar, principalmente, sob a ótica da austeridade seletiva, aquela que corta os gastos públicos com políticas sociais, voltadas basicamente para a já incipiente distribuição de rendas da sociedade brasileira¹⁸⁶.

É possível que se identifique uma série de problemas graves nos gastos públicos brasileiros, que justifique medidas contundentes de cortes. Isso é especialmente verificado, nos artifícios que agregam alguns dos já altos salários do funcionalismo público, se comparados à realidade da iniciativa privada equivalente. Apenas para citar um exemplo.

Um breve relato poderia tornar isso ainda mais evidente. É que, em meio ao discurso político da necessária reforma da previdência, que tem bases solidárias e assistenciais no Brasil¹⁸⁷, com o principal ponto de partida no déficit (de R\$ 195,2 bilhões, em 2018)¹⁸⁸, aprovou-se um aumento de 16,38% nos salários do STF e Ministério Público, que repercutem em R\$ 4,5 bilhões nas contas públicas¹⁸⁹, num contexto em que o valor total de renúncia tributária projetado para o exercício de 2017, segundo consta no relatório do TCU, foi de R\$ 270,4 bilhões¹⁹⁰. Desse montante, 10,37% são representados por rendimentos isentos e não tributáveis do IRPF¹⁹¹, entre os quais se podem citar os lucros e dividendos, assim como diversos auxílios a servidores públicos, como o auxílio-moradia. Além disso, quase 5% desse

¹⁸⁵ Esses dados foram extraídos da apresentação do relatório da OXFAM de janeiro de 2018, “Recompensem o trabalho, não a riqueza”, que está na página da instituição. OXFAM. Disponível em <https://www.oxfam.org.br/assim-nao-davos> Acesso em 25 fev. 2019.

¹⁸⁶ “Nesse contexto, a austeridade é seletiva uma vez que, além de não oferecer qualquer revisão para os maiores ralos do dinheiro público no Brasil, ainda reserve todos os excepcionais benefícios do crescimento econômico o setor financeiro, já que a integralidade dos frutos do incremento econômico terá como destinatários os credores do Estado. É o processo de financeirização da economia que, como os precedentes históricos já demonstraram, tendo o exemplo britânico como melhor paradigma, além de concentrar significativamente a renda, compromete o desempenho da atividade industrial”. RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Austeridade seletiva e desigualdade*. In: https://www.academia.edu/36180387/Austeridade_Seletiva_e_Desigualdade. Acesso em 16/04/2018.

¹⁸⁷ Laura Carvalho, levando em conta o grande contingente de assalariados ou beneficiários da seguridade social que recebem igual ou próximo a um salário-mínimo, identifica que a sua valorização possui dois efeitos principais na distribuição da renda: deslocamento de toda a distribuição salarial; e “compressão da distribuição de renda, ou seja, a redução da diferença entre quanto ganha o trabalhador mais pobre e quanto ganha em média o conjunto de trabalhadores”. CARVALHO, Laura. *Valsa Brasileira: do boom ao caos econômico*. São Paulo: Todavia, 2018. p. 21.

¹⁸⁸ BRASIL. Secretaria da Previdência. *Previdência social teve déficit de R\$ 195,2 bilhões, em 2018*. Disponível em <http://www.previdencia.gov.br/2019/01/previdencia-social-teve-deficit-de-r-1952-bilhoes-em-2018/> Acesso em 25 fev. 2019.

¹⁸⁹ BRASIL. Senado Federal. Parecer da Comissão de assuntos econômicos sobre o Projeto de Lei da Câmara nº 27, de 2016. Disponível em < <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=3576266&disposition=inline> > Acesso em 25 fev. 2019.

¹⁹⁰ BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Relatório e parecer prévio sobre Contas do Presidente da República*. Exercício de 2017. Disponível em < <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/relatorio-e-parecer-previo-sobres-contas-do-presidente-da-republica-2017.htm> > Acesso em 25 fev. 2019.

¹⁹¹ Ibid.

montante total são desoneração da Folha de Salários¹⁹², que também foi uma medida de incentivo ao crescimento econômico.

De acordo com a análise do Banco Mundial, “o apoio às empresas no Brasil drena uma parcela significativa de recursos públicos, mas a maioria dos estudos disponíveis indicam que a maior parte dos programas é ineficaz e distorcida. Logo, seria possível removê-los sem impactos negativos para a produtividade ou os níveis de emprego da economia como um todo”¹⁹³.

A seletividade da austeridade é tão evidente no Brasil, que acaba corroborando com o olhar, também seletivo, dos seus principais defensores. Afinal, se o governo não sabe gastar, melhor que não gaste (e isso serve para qualquer campo).

É claro que é um tempo curto para fazer análise de resultados, mas é possível notar o reflexo do cenário econômico do Brasil a partir de 2016: corte de gastos, aumento da dívida pública, aumento da concentração de riqueza.

É possível que isso explique como a polarização e politização da sociedade, o populismo, o nacionalismo e o discurso de “Deus e dinheiro” em doses iguais¹⁹⁴, sem contar com o agravamento da violência, encontraram no Brasil um terreno ainda mais fértil.

Em uma sociedade como a nossa, que nunca deixou de estar entre as mais desiguais do mundo, a opção por medidas de redução estrutural da rede de proteção social, em vez da via da tributação mais justa e do fortalecimento do Estado de bem-estar social, reforça uma abordagem exclusivista e punitivista da marginalidade social¹⁹⁵.

Os resultados da adoção de políticas de austeridade demonstraram que é um mito a justificativa moral de que “a busca de lucro individual também fornece o melhor mecanismo para a busca do bem comum”¹⁹⁶. É possível verificar que isso não acontece naturalmente, especialmente em sociedades em que se verifica um grau de desigualdade extrema.

Ao contrário de tal justificativa, “a riqueza acumulada no topo da sociedade, ostensivamente, não obteve qualquer ‘efeito de gotejamento’; nem tornou qualquer um de nós,

¹⁹² BRASIL. Tribunal de Contas da União. *Relatório e parecer prévio sobre Contas do Presidente da República*. Exercício de 2017. Disponível em < <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/relatorio-e-parecer-previo-sobre-as-contas-do-presidente-da-republica-2017.htm> > Acesso em 25 fev. 2019.

¹⁹³ GRUPO BANCO MUNDIAL. *Um ajuste justo: Análise da eficiência e equidade do gasto público no Brasil*. Vol. I. Nov. 2017.

¹⁹⁴ Em referência à previsão de Mark Blyth. BLYTH, Mark. *Austeridade: A história de uma ideia perigosa*. Trad. Freitas e Silva. São Paulo: Autonomia Literária: 2017. p. 40.

¹⁹⁵ CARVALHO, Laura. *Valsa Brasileira: do boom ao caos econômico*. São Paulo: Todavia, 2018. p. 160.

¹⁹⁶ BAUMAN, Zygmunt. *A riqueza de poucos beneficia todos nós?* (Trad.) Renato Aguilar. Rio de Janeiro: Zahar, 2015. p. 11.

em qualquer medida, mais rico; nem nos deixou mais seguros e otimistas quanto a nosso futuro e de nossos filhos; nem tampouco, segundo qualquer parâmetro, mais felizes”¹⁹⁷.

Em um contexto de tributação regressiva, ao invés de apenas reforçar a concentração de riqueza no topo, as medidas de austeridade representam, conforme já se pôde notar dos resultados econômicos dos últimos anos, uma transferência de riqueza da base para o topo. Longe dos resultados almejados, guia o país para uma situação social e econômica com prejuízos irreparáveis.

2.1.4 Agravamento do cenário: a pandemia da COVID-19

Em 11 de março de 2020, a Organização Mundial da Saúde (OMS) declarou o covid-19 uma pandemia. Quando a decisão foi anunciada pelo diretor-geral da OMS, Tedros Ghebreyesus, em Genebra, o mundo já tinha mais de 118 mil infecções com 4.291 mortes, em sua maioria na China, onde a doença surgiu no final do ano de 2019. A doença já atingia 114 países, incluindo nestes o Brasil¹⁹⁸.

Em apenas um mês após o anúncio do primeiro caso (em 26 de fevereiro de 2020), o Brasil já contava com 3.417 casos confirmados e 92 óbitos pela doença. Com isso, uma série de medidas foram adotadas pelas unidades federativas¹⁹⁹, para conter o avanço da doença, entre as mais recorrentes estavam: suspensão das aulas, nas redes públicas e privadas, proibição de eventos com grande número de pessoas, redução da frota para os transportes públicos e alteração nas regras de abertura de comércios, bares e restaurantes²⁰⁰.

Em algumas unidades federativas, como o caso do estado de São Paulo, foi decretado estado de calamidade pública e todo o comércio foi fechado, com exceção apenas de serviços essenciais, como supermercados e farmácias. Restaurantes e outros estabelecimentos foram autorizados a funcionar apenas com entrega em domicílio²⁰¹.

¹⁹⁷ BAUMAN, Zygmunt. *A riqueza de poucos beneficia todos nós?* (Trad.) Renato Aguilar. Rio de Janeiro: Zahar, 2015. p. 13.

¹⁹⁸ NAÇÕES UNIDAS. *Organização Mundial da Saúde declara o novo coronavírus uma pandemia*. Disponível em <https://news.un.org/pt/story/2020/03/1706881>. Acesso em 5 jan. 2022.

¹⁹⁹ Em decorrência da disputa pela competência para adotar medidas para conter o avanço da pandemia no Brasil, especialmente medidas de isolamento social, o STF reconheceu a competência concorrente da União, estados, Distrito Federal e municípios (ADI nº 6341), validando as medidas adotadas no âmbito local, por estados e municípios.

²⁰⁰ AGÊNCIA BRASIL. *Veja as medidas que cada estado está adotando para combater a covid-19: de suspensão de aulas a fechamento do comércio, veja o que é regra*. Disponível em <https://agenciabrasil.ebc.com.br/saude/noticia/2020-03/veja-medidas-que-cada-estado-esta-adotando-para-combater-covid-19>. Acesso em 5 jan. 2022.

²⁰¹ Ibid.

Apesar de não serem medidas provenientes do governo federal e de, muitas vezes, não serem regras adotadas pelo estado, muitos municípios acabaram adotando alguma restrição desse tipo, por conta do risco de colapso no Sistema Único de Saúde, que não tinha capacidade para lidar com o rápido alastramento e agravamento da doença. Isso sem contar com a falta de informações sobre o comportamento da doença, com a falta de tratamento e com profissionais de saúde logo infectados e afastados dos seus postos de trabalho.

Além disso, houve a determinação de distanciamento social, isolamento e quarentena para infectados. Logo em seguida, houve também a determinação para uso obrigatório de máscaras para proteção de nariz e boca em quaisquer vias públicas, entre outras medidas para conter a transmissão da doença²⁰².

Foi uma situação de choque, em que boa parte do mundo “parou”, na tentativa de frear o alastramento da doença, evitando mais contaminações e óbitos²⁰³.

O Boletim Epidemiológico nº 93 do Coronavírus elaborado pelo Ministério da Saúde, que apresenta a análise referente à semana epidemiológica 51 (19/12 a 25/12) de 2021, de 26 de fevereiro de 2020 (primeira notificação de caso confirmado de covid-19 no Brasil) a 25 de dezembro de 2021, foram confirmados 22.234.626 casos e 618.424 óbitos por covid-19 no Brasil. O maior registro de notificações de novos óbitos se deu em 18 de abril de 2021, contabilizando 4.249 óbitos²⁰⁴.

No âmbito das finanças públicas, os orçamentos públicos dos países caminharam na contramão de qualquer perspectiva de equilíbrio. De um lado, despesas cada vez maiores, sejam relativas a gastos com saúde, inclusive em países que não contam com um sistema organizado de saúde pública, sejam com gastos voltados a questões econômicas a seguir relatadas. De outro, uma queda na arrecadação, naturalmente decorrente dessa “parada”.

É claro que isso tudo reflete de forma acentuadamente negativa na economia²⁰⁵, especialmente em países em que a desigualdade e a pobreza são uma realidade. Com o

²⁰² Essa medida foi, posteriormente, prevista na Lei nº 13.979/2020, que já previa medidas como isolamento e quarentena, conforme alteração promovida pela Lei nº 14.019/2020.

²⁰³ Apesar de o verbo ter sido colocado no tempo passado, cumpre registrar que, até o depósito desta tese, apesar de muitas medidas restritivas já terem sido flexibilizadas, por conta da vacinação em massa da população brasileira, a pandemia ainda é uma realidade presente e o uso obrigatório de máscaras de proteção ainda é uma regra na maioria dos locais.

²⁰⁴ BRASIL. *Ministério da Saúde*. Boletim Epidemiológico nº 93 – Boletim COE Coronavírus pelo Ministério da Saúde, atualizado em 01/01/2022. Disponível em: https://www.gov.br/saude/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/boletins/boletins-epidemiologicos/covid-19/2021/boletim_epidemiologico_covid_93.pdf/view. Acesso em: 11 jan. 2022.

²⁰⁵ “O nível de utilização da capacidade instalada caiu de 75,3% em março para 57,3% em abril. A produção industrial recuou 9,1% entre fevereiro e março. O volume de serviços sofreu retração de 6,9% entre março e abril. As vendas no varejo recuaram 13,7% entre fevereiro e março, na apuração do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE). O Índice Cielo aponta queda de quase 30% desde o início da pandemia, mas com taxas de

fechamento do comércio e isolamento de boa parte da população, muitos empregos foram perdidos e os mais pobres foram, novamente, os maiores atingidos. Ao lado da crise sanitária, portanto, está a crise econômica.

Um relatório da Oxfam publicado em janeiro de 2021 demonstra como a pandemia evidenciou e aprofundou as desigualdades no mundo, num momento e numa situação em que, em tese, todos estariam “no mesmo barco”. O coronavírus parecia ser um vírus “democrático”, num primeiro momento, sem escolher gênero, raça ou classe social, espalhando-se facilmente por todo o mundo. Mas os seus reflexos na desigualdade já são mais do que evidentes, afastando qualquer ideia de que todos estariam “no mesmo barco”.

De acordo com a Oxfam, os 1000 maiores bilionários do mundo levaram nove meses para retornarem suas fortunas ao nível “pré-pandemia”, enquanto a recuperação dos mais pobres do mundo pode levar mais de uma década. É possível que o total de pessoas que vivem na pobreza tenha aumentado entre 200 e 500 milhões em 2020. Para piorar, “o aumento da riqueza dos 10 maiores bilionários desde o início da crise é mais do que suficiente para evitar que qualquer um caia na pobreza por conta da pandemia e para pagar uma vacina contra a covid-19 para todos e todas”²⁰⁶.

Além da quantidade de vidas perdidas, da quantidade de pessoas que foram levadas à miséria e à pobreza, entra na conta da pandemia o aumento da desigualdade em praticamente todos os países do mundo ao mesmo tempo, pela primeira vez desde que se tem esse registro²⁰⁷.

A crise do coronavírus afeta diretamente o orçamento público, devido a inúmeras novas despesas, sem previsão e sem precedente, que tiveram que ser adotadas pelos países, atingindo especialmente os países mais pobres.

No Panorama Social da América Latina de 2020, elaborado pela Comissão Econômica para América Latina e Caribe (CEPAL) das Nações Unidas, há uma projeção de que a taxa de pobreza extrema alcançaria 12,5% e a taxa de pobreza 33,7%. Isso significa um total de 209 milhões de pessoas pobres no final de 2020, 22 milhões a mais do que em 2019. Dessas, 78

redução declinantes nas últimas semanas: -52,3%, na 4ª semana de março, -32,4%, na 4ª semana de abril; - 29,3%, na 1ª semana de maio. O fluxo nas estradas com pedágio reduziu-se em 19,1% entre abril e março. A produção de veículos praticamente parou em abril, com redução de 98,9% em relação a abril do ano anterior”. CORREIA NETO, Celso de Barros, et. al. *Tributação em tempos de pandemia* - Estudo técnico. Jun. 2020. Brasília, Câmara dos Deputados, 2020. p. 8.

²⁰⁶ OXFAM. *O vírus da desigualdade: unindo um mundo dilacerado pelo coronavírus por meio de uma economia justa, igualitária e sustentável*. Disponível em https://d335luupugsy2.cloudfront.net/cms%2Ffiles%2F115321%2F1611531366bp-the-inequality-virus-110122_PT_Final_ordenado.pdf Acesso em 05 jan. 2022.

²⁰⁷ Ibid.

milhões se encontrariam em situação de pobreza extrema, 8 milhões a mais do que o ano anterior²⁰⁸.

No que diz respeito à taxa de pobreza, desde 2008 não se tinha um percentual similar (33,5%), o que representa um retrocesso de 12 anos para a região da América Latina. Esse retrocesso é ainda maior quando se trata da pobreza extrema, a respeito da qual não se via um percentual similar desde 2000 (12,4%), um retrocesso, portanto de 20 anos²⁰⁹.

A CEPAL analisa, ainda, que esse aumento da pobreza e da pobreza extrema teria sido ainda maior se não houvesse se implementado medidas de transferência de renda. Os percentuais estariam em 37,2% e 15,8%, respectivamente²¹⁰.

A Oxfam estima, ainda, que “a América Latina perderá US\$ 113,4 bilhões em receitas fiscais em 2020, o que equivale a 59% dos gastos com saúde pública na região”²¹¹. Por outro lado, o gasto emergencial que se promoveu na região para conter a crise sanitária também representa um considerável impacto.

Diante do déficit de sistemas verdadeiramente universais e abrangentes, que garantam um nível básico de consumo e bem-estar ao longo do ciclo de vida, os governos responderam à pandemia COVID-19 com uma bateria sem precedentes de programas emergenciais de proteção social, destinados a cobrir principalmente famílias pobres ou compostas por pessoas com maior risco de cair na pobreza, como é o caso dos trabalhadores informais. Esses programas incluem a adaptação e extensão das transferências existentes de dinheiro e em espécie, bem como a criação de novos instrumentos²¹².

As medidas de proteção social se mostraram fundamentais para o controle da pandemia, assim como para a reativação da economia²¹³.

Para enfrentar os impactos socioeconômicos da pandemia COVID-19, os governos da América Latina e do Caribe adotaram medidas de proteção social, bem como outros apoios destinados principalmente a pessoas e famílias em situação de pobreza e

²⁰⁸ COMISIÓN ECONÓMICA PARA AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE (CEPAL), *Panorama Social de América Latina, 2020* (LC/PUB.2021/2-P/Rev.1), Santiago, 2021. Disponível em https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/46687/8/S2100150_es.pdf Acesso em 06 jan. 2022. p. 73.

²⁰⁹ Ibid. p. 73.

²¹⁰ Ibid. p. 75.

²¹¹ OXFAM. *O vírus da desigualdade: unindo um mundo dilacerado pelo coronavírus por meio de uma economia justa, igualitária e sustentável*. Disponível em https://d335luupugsy2.cloudfront.net/cms%2Ffiles%2F115321%2F1611531366bp-the-inequality-virus-110122_PT_Final_ordenado.pdf Acesso em 05 jan. 2022.

²¹² Tradução livre de: “Frente al déficit de sistemas verdaderamente universales e integrales, que aseguren un nivel básico de consumo y de bienestar a lo largo del ciclo de vida, los gobiernos han respondido a la pandemia de COVID-19 con una batería inédita de programas de protección social de emergencia, orientados a cubrir principalmente a los hogares pobres o aquellos integrados por personas que enfrentan un mayor riesgo de caer en la pobreza, como es el caso de los trabajadores informales. Estos programas incluyen la adaptación y extensión de transferencias monetarias y en especie ya existentes, así como la creación de nuevos instrumentos”. COMISIÓN ECONÓMICA PARA AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE (CEPAL), op. cit. nota 207. p. 119.

²¹³ Ibid. p. 119.

vulnerabilidade. Além do conjunto de medidas contributivas e de proteção social dirigidas aos trabalhadores formais, durante 2020, em 32 países, foram adotadas 263 medidas não contributivas que incluem transferências de dinheiro, entregas de alimentos e medicamentos e garantia de oferta de serviços básicos. Estima-se que as transferências monetárias e em espécie atingiriam, em média, 49,4% da população dos países da região²¹⁴.

O resultado é uma estimativa de que o gasto público dos países da América Latina poderia chegar a 25,9% do PIB em 2020, o que representaria o nível mais alto desde 1950, ao tempo em que os ingressos cairiam para 16,9% do PIB, sendo o menor nível desde 2004, e provocando um déficit de 9,0% do PIB²¹⁵. Esses dados ainda não são definitivos, assim como não representam o resultado de todo o panorama da pandemia, uma vez que ainda se tem que analisar os impactos da crise nos anos de 2021 e de 2022, quando não se sabe se a pandemia terá um fim. Isso aponta para uma possibilidade de a situação econômica ter tido um impacto ainda maior, com prorrogações desses gastos públicos essenciais e emergenciais, incluindo aquisição de vacinas e execução de plano de vacinação em massa.

A desigualdade influencia tanto como resultado da crise quanto como a forma desastrosa do mundo em lidar com a crise que afetou a todos, mas em diferentes medidas. Um exemplo disso, foi a concentração de vacinas, tidas como solução para a pandemia. 75% das doses e quase 90% das patentes no mundo foram concentradas em apenas 10 países²¹⁶. A desigualdade funciona como uma espécie de barreira para a solução do problema mundial e é ainda mais aprofundada enquanto ele se perdura.

No Brasil, de acordo com pesquisa publicada pela FGV, “a média das rendas individuais do trabalho na população incluindo os informais e os sem trabalho, caiu 9,34% na pandemia, a queda de renda da metade mais pobre foi 21,5% mais, duas vezes maior que a da média”, isso do último trimestre de 2019 ao segundo trimestre de 2020²¹⁷.

²¹⁴ Tradução livre de: “Para hacer frente a los impactos socioeconómicos de la pandemia de COVID-19, los gobiernos de América Latina y el Caribe han adoptado medidas de protección social, así como otros apoyos direccionados principalmente a las personas y los hogares en situación de pobreza y vulnerabilidad. Además del conjunto de medidas contributivas y de protección social dirigidas a los trabajadores formales, durante 2020, en 32 países se han adoptado 263 medidas no contributivas que incluyen transferencias monetarias, entregas de alimentos y medicamentos, y aseguramiento del suministro de servicios básicos. Se estima que las transferencias monetarias y en especie llegarían, en promedio, al 49,4% de la población de los países de la región”. COMISIÓN ECONÓMICA PARA AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE (CEPAL), *Panorama Social de América Latina, 2020* (LC/PUB.2021/2-P/Rev.1), Santiago, 2021. Disponível em https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/46687/8/S2100150_es.pdf Acesso em 06 jan. 2022. p. 129.

²¹⁵ Ibid. p. 157.

²¹⁶ Dados publicados em setembro de 2021. AGÊNCIA BRASIL. *Desigualdades agravam pandemias, alertam pesquisadores*. Disponível em: <https://agenciabrasil.ebc.com.br/saude/noticia/2021-09/desigualdade-agravam-pandemias-alertam-pesquisadores> Acesso em 06 jan. 2022.

²¹⁷ NERI, Marcelo C. *Percepções da população de políticas públicas portadoras de futuro na pandemia: distribuições nacionais e globais ligadas a saúde, educação e meio ambiente – Sumário Executivo*. Rio de Janeiro: FGV Social, 2021. Disponível em: https://www.cps.fgv.br/cps/bd/docs/Sumario-Executivo_PoliticasPandemia_FGV-Social_Marcelo-Neri.pdf Acesso em 06 jan. 2022.

Já “a queda de renda entre os 10% mais ricos foi de 7,16%, menos de 1/3 da queda de renda observada na metade mais pobre”. Já o grupo que fica entre os 50% mais pobre e os 10% mais rico teve uma queda de renda de 8,96%²¹⁸.

A taxa de inflação projetada no início de setembro de 2021 foi de 7,58%. No entanto, considerando os 12 meses terminados em julho de 2021, “a inflação dos pobres foi de 10,05%, quase 3 pontos de percentagem maior que a inflação da alta renda 7,11%, segundo estimativas do Ipea”²¹⁹. A razão para essa diferença foi o aumento do preço de produtos que têm maior peso no consumo dos mais pobres, como alimentos e gás de cozinha²²⁰.

No que diz respeito ao desemprego, a taxa entre os mais pobres subiu de 26,55% no último trimestre de 2019 para 35,98% último trimestre de 2021, enquanto entre os mais ricos a taxa foi de 2,6% para 2,87%²²¹, o que reduziu ainda mais as perspectivas dos mais pobres, que já se encontravam numa situação complicada.

O aprofundamento da desigualdade com a crise decorrente da pandemia do Covid-19 é evidente no mundo; e no Brasil não é diferente. No Brasil, “o índice Gini que já havia aumentado de 0,6003 para 0,6279 entre os quartos trimestres de 2014 a 2019 (201404 a 201904) saltou na pandemia atingindo 0,640 no segundo trimestre de 2021 (202102) acima de toda a série histórica pré-pandemia”²²².

As razões para a crise ter atingido mais os mais pobres são inúmeras, desde testagem, plano de saúde, número de pessoas em casa, a acesso à internet, possibilidade de trabalho remoto, tempo de estudo para crianças e adolescentes. Esses “canais” protegem mais os que têm mais renda²²³, aprofundando a distância entre os extratos mais altos e mais baixos de renda no país.

O trabalho de pesquisa de Marcelo Neri demonstrou ainda que há outros grupos sociais que perderam mais, comparativamente, evidenciando outras desigualdades importantes, como os moradores da região nordeste, as mulheres, especialmente cônjuges, e os idosos²²⁴.

O Governo Brasileiro adotou uma série de medidas para enfrentamento da crise. A principal delas pode ter sido o Auxílio Emergencial. Tratou-se de um benefício financeiro

²¹⁸ NERI, Marcelo C. *Desigualdade de impactos trabalhistas na pandemia*. Rio de Janeiro: FGV Social, 2021. Disponível em: https://www.cps.fgv.br/cps/bd/docs/Desigualdade_de_Impactos_Trabalhistas_na_Pandemia_Marcelo-Neri_FGV-Social.pdf Acesso em 06 jan. 2022.

²¹⁹ Ibid.

²²⁰ Ibid.

²²¹ Ibid.

²²² Ibid.

²²³ Ibid.

²²⁴ Ibid.

temporário destinado a trabalhadores informais, Microempreendedores individuais (MEI), autônomos e desempregados, como uma forma de proteção relativa aos efeitos da crise causada pela pandemia do Coronavírus, conforme previsto na Lei nº 13.982/2020.

O Auxílio Emergencial no Brasil trouxe grandes impactos para conter o aumento da pobreza no início da pandemia. Apesar do aumento da pobreza, se não fosse pelo Auxílio Emergencial, o resultado teria sido muito pior.

Antes da pandemia, em 2019, a proporção de pobres era na média de 10,97% (aproximadamente 23,1 milhões de pessoas). Em setembro de 2020, a pobreza passa para 4,63%, em função da adoção do Auxílio Emergencial pleno, que contemplou 9,8 milhões de brasileiros. No primeiro trimestre de 2021, durante a suspensão de todo Auxílio Emergencial, mas devolvendo o Bolsa Família, a pobreza atingiu 16,1% da população (34,3 milhões de pobres). Um cenário desolador apontando 25 milhões de novos pobres em relação aos seis meses anteriores. Com a adoção do novo auxílio em escala reduzida, com duração limitada a partir de abril de 2021, o índice de pobres chega a 12,98% (27,7 milhões de pessoas)²²⁵.

Entre as primeiras medidas adotadas, também estavam: o crédito para manutenção de empregos, uma espécie de auxílio financeiro a trabalhadores que tiveram jornada reduzida (em até 70%) ou contrato suspenso, dando estabilidade no emprego em contrapartida²²⁶; liberação de recursos aos estados e municípios²²⁷; e a suspensão da obrigação de cumprimento da quantidade mínima de dias letivos no ano de 2020, além de redução da carga horária²²⁸.

Houve também algumas medidas de desoneração ou prorrogação de obrigações financeira e tributária, como a redução para zero da alíquota do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) (Decreto 10.305/2020); a suspensão do pagamento do FGTS dos meses de março, abril e maio, inicialmente, com parcelamento em seis parcelas fixas com início em julho de 2020 (Circular nº 897/2020); o adiamento do pagamento da contribuição previdenciária (Portaria nº 139/2020); e a prorrogação da entrega da declaração de ajuste do IRPF (IN nº 1930/2020).

O Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) postergou ainda o vencimento dos pagamentos do Simples Nacional, englobando os tributos federais e também o ICMS e ISS (Resolução CGSN nº 154/2020).

²²⁵ NERI, Marcelo C. *Desigualdade de impactos trabalhistas na pandemia*. Rio de Janeiro: FGV Social, 2021. Disponível em:

https://www.cps.fgv.br/cps/bd/docs/Desigualdade_de_Impactos_Trabalhistas_na_Pandemia_Marcelo-Neri_FGV-Social.pdf Acesso em 06 jan. 2022.

²²⁶ Previsto na Medida Provisória nº 935/2020.

²²⁷ Previsto na Medida Provisória nº 938/2020.

²²⁸ Previsto na Medida Provisória nº 934/2020.

Isso adicionalmente às medidas restritas a bens ou setores da economia estratégicos no combate à pandemia, como é o caso da redução a zero das alíquotas do Imposto de Importação sobre produtos de higiene, desinfetantes, equipamentos de proteção individuais e produtos médico-hospitalares²²⁹ e a redução a zero do IPI sobre artigos de laboratório ou de farmácia, luvas e termômetros clínicos²³⁰.

É preciso apenas registrar que essas foram as primeiras medidas adotadas, algumas prorrogadas, outras não, mas estavam, em sua maioria, voltadas para aspectos econômicos da crise. A falta de ações coordenadas, especialmente encabeçadas pelo Governo Federal, fez com que o país não conseguisse evitar o maior colapso sanitário e hospitalar da história do Brasil²³¹.

De acordo com o Observatório Covid-19 da Fiocruz, em março de 2021, “das 27 unidades federativas, 24 estados e o Distrito Federal estavam com taxas de ocupação de leitos UTI Covid-19 para adultos no Sistema Único de Saúde (SUS) iguais ou superiores a 80%, sendo 15 com taxas iguais ou superiores a 90%”²³².

O efetivo resultado da crise ainda não se sabe ao certo, mas o prejuízo em diversos setores já é alarmante e, no que diz respeito à desigualdade, é certo, o que ainda não se sabe é a sua extensão. Há quem entenda que crises como essa mostram ser fundamental o papel do Estado, independente de qualquer ideologia político-partidária²³³.

De fato, sem o desempenho do papel do Estado, não há exemplo de solução para a crise causada pela pandemia, ou de caminho para a solução. No entanto, apesar de todos os efeitos negativos das medidas de austeridade experimentados após a crise de 2008, essas medidas voltam a atormentar, especialmente os países mais pobres.

De acordo com a análise da Oxfam, “em setembro de 2020, 84% dos empréstimos do fundo Covid-19 do FMI encorajavam e, em alguns casos, exigiam que os países adotassem medidas de austeridade após a crise de saúde”²³⁴.

²²⁹ Resolução nº 17/2020 da Câmara de Comércio Exterior (CAMEX).

²³⁰ Decreto nº 10.302/2020.

²³¹ FIOCRUZ. *Observatório Covid-19 aponta maior colapso sanitário e hospitalar da história do Brasil*. Disponível em <https://portal.fiocruz.br/noticia/observatorio-covid-19-aponta-maior-colapso-sanitario-e-hospitalar-da-historia-do-brasil> Acesso em 07 jan. 2022.

²³² Ibid.

²³³ VITTORIA, Aline Della. Desigualdade e tributação: quem paga a conta da pandemia? *Revista da PGFN*. 11 ed., 2019. Disponível em https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/revista-pgfn/ano-xi-numero-i-2021/pgfn_11-1_07_desigualdade-e-tributacao.pdf Acesso em 05 jan. 2022.

²³⁴ OXFAM. *O vírus da desigualdade: unindo um mundo dilacerado pelo coronavírus por meio de uma economia justa, igualitária e sustentável*. Disponível em https://d335luupugsy2.cloudfront.net/cms%2Ffiles%2F115321%2F1611531366bp-the-inequality-virus-110122_PT_Final_ordenado.pdf Acesso em 05 jan. 2022.

Esse é um dado preocupante, especialmente tendo em vista o que se tem recomendado, inclusive por organismos internacionais para a superação da crise em um momento futuro.

Em estudo técnico, a consultoria legislativa da Câmara dos Deputados apresentou as principais recomendações de política tributária de organismos internacionais e de pesquisadores estrangeiros para controlar os efeitos da pandemia sobre a economia. Dividindo as medidas em fases, ter-se-ia que:

- A primeira fase seria a de contenção da pandemia, através de isolamento, distanciamento social e *lockdowns*, com uma consequente retração da atividade econômica. Seriam recomendáveis, então, “medidas tributárias que garantam a liquidez das empresas e a renda das famílias”;
- “A segunda fase corresponde ao período de relaxamento gradual das medidas de distanciamento social”. Seria o momento em que, às medidas anteriores se somariam também medidas voltadas a cuidar da solvência das empresas, garantindo-se condições para a recuperação econômica;
- A terceira fase seria a de recuperação da economia, “que exige políticas consistentes de estímulo ao investimento e ao consumo”;
- E a quarta fase seria de superação da crise de saúde pública, “com maior atenção à resiliência da economia e à adoção de medidas tributárias voltadas à recuperação das contas públicas”²³⁵.

As medidas adotadas, inicialmente, no Brasil, apesar de estarem alinhadas com o que recomendam organismos internacionais, mostram-se tímidas ou até mesmo insuficientes para o enfrentamento que a crise demanda²³⁶.

Além disso, a instabilidade que a pandemia apresenta, oscilando momentos de agravamento e alívio, mesmo após o início da vacinação da população, deixa obscuros os limites entre uma e outra fase, razão pela qual se acredita ser cada vez mais necessário discutir-se panoramas relativos à quarta fase e à superação da crise, mesmo sem previsão para o fim da pandemia.

Enquanto não chega a quarta fase e enquanto se estiver nas etapas de superação da pandemia, as medidas financeiras estarão mais focadas na despesa do que na receita pública. E, quanto mais perdurar esse período pandêmico, mais difícil será a superação, o que exigirá

²³⁵ CORREIA NETO, Celso de Barros, et. al. *Tributação em tempos de pandemia* - Estudo técnico. Jun. 2020. Brasília, Câmara dos Deputados, 2020. p. 13/14.

²³⁶ BUFFON, Marciano; MENEGUSSI, Matheus Costella. Tributação sustentável e a covid-19: políticas fiscais de curto, médio e longo prazo. *Revista Eletrônica de Direito do Centro Universitário Newton Paiva*, Belo Horizonte, n.42, p.271-292, set./dez. 2020. Disponível em: <https://revistas.newtonpaiva.br/redcunp/wp-content/uploads/2021/01/DIR42-17.pdf>. Acesso em: 11 jan. 2022.

reformas estruturais e inteligentes no âmbito da receita pública, evidenciando que a complexidade não é mais (se é que já foi) o foco dos problemas do Sistema Tributário²³⁷.

A Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados, ao tratar de medidas tributárias que já estão sendo estudadas para o período pós-pandemia, voltadas à recuperação das contas públicas e à retomada do crescimento econômico, considera, no âmbito das recomendações gerais da OCDE, que

a reforma dos atuais sistemas tributários pode significar a revisão da matriz tributária, com o reequilíbrio das fontes de receitas, o alargamento das bases, o fim de gastos tributários ineficientes e a adoção de medidas que aumentem a progressividade do sistema, como incremento dos tributos sobre a propriedade ou a introdução de impostos sobre fortunas²³⁸.

Reforça, ainda, que

o FMI defende a adoção de medidas que tornem o sistema tributário mais progressivo, pelo seu maior potencial para funcionar como um estabilizador automático, ao garantir que a renda disponível das famílias suba menos quando a economia cresce e não diminua drasticamente quando ela retrai²³⁹.

Ou seja, apesar de não abandonar completamente alguma projeção de austeridade, o próprio FMI reconhece que as medidas que realmente se apresentarão como solução passam pelo enfrentamento da desigualdade, ao menos através do tributo.

No entanto, é preciso observar que, apesar de ainda não se verificar o momento de aumentar a carga tributária ou instituir novos tributos, diante do cenário de desigualdade e dos diferentes efeitos da pandemia em diferentes extratos de renda no mundo, é conveniente refletir se não é o caso de adotar medidas de tributação de forma emergencial.

A Oxfam estima, por exemplo, que, no curto prazo, a instituição de “um imposto temporário sobre os lucros excedentes das 32 empresas globais que mais lucraram durante a pandemia poderia ter arrecadado US\$ 104 bilhões em 2020”. Ela sugere também que os

²³⁷ “A necessidade de recompor a arrecadação tributária, associada ao reconhecimento do alto grau de regressividade da tributação no Brasil, indica, em tese, o aumento da cobrança dos tributos sobre a renda e o patrimônio, e, em contrapartida, a diminuição dos tributos sobre o consumo, que penalizam proporcionalmente mais os menos afortunados, sem dúvida, aqueles que mais sofreram com as chagas da pandemia”. BUFFON, Marciano; MENEGUSSI, Matheus Costella. Tributação sustentável e a covid-19: políticas fiscais de curto, médio e longo prazo. *Revista Eletrônica de Direito do Centro Universitário Newton Paiva*, Belo Horizonte, n.42, p.271-292, set./dez. 2020. Disponível em: <https://revistas.newtonpaiva.br/redcunp/wp-content/uploads/2021/01/DIR42-17.pdf>. Acesso em: 11 jan. 2022.

²³⁸ CORREIA NETO, Celso de Barros, et. al. *Tributação em tempos de pandemia* - Estudo técnico. Jun. 2020. Brasília, Câmara dos Deputados, 2020. p. 21.

²³⁹ Ibid. p. 22.

governos aumentem os impostos sobre a riqueza, para investir suas receitas em planos de superação da crise do coronavírus, focando no apoio aos grupos mais marginalizados²⁴⁰.

Na Argentina, por exemplo, há a notícia de que foi aprovada a implementação de um imposto temporário sobre a riqueza para os cidadãos mais ricos²⁴¹. De acordo com o previsto, esse imposto “pode gerar mais de US\$3 bilhões para pagar medidas contra o coronavírus, incluindo suprimentos médicos e socorro para pessoas que vivem na pobreza e para pequenas e médias empresas”²⁴².

Essa é uma medida temporária, emergencial, que, além de contribuir para os necessários gastos públicos de enfrentamento da pandemia, evitam os efeitos catastróficos que essa crise tem gerado no que diz respeito ao aprofundamento da desigualdade econômica.

Abandonar a ideia de medidas de austeridade fiscal para superação da crise e investir na concretização de ideias já amplamente discutidas de como equalizar a arrecadação e gastos públicos, voltados para a redução da desigualdade, como passo fundamental para o desenvolvimento econômico, são ações que se mostram cada vez mais necessárias.

Ricardo Lodi Ribeiro assevera que “neste contexto de luta contra o vírus, resta evidenciado para a população que, com a pandemia, a única saída para vencer o inimigo invisível e letal é o abandono do individualismo exacerbado, que fundamenta o neoliberalismo, pela adoção de práticas de coesão social e de solidariedade”²⁴³.

O aumento da pobreza (e da pobreza extrema) e da desigualdade com a manutenção do Sistema Tributário atual faz com que a tributação no Brasil reforce ainda mais o cenário da desigualdade, tendo em vista o peso da tributação sobre o consumo e sobre a renda assalariada, frente à tributação da renda do capital. A projeção do cenário pós-pandemia faz com que pensar sobre o papel dos tributos na dinâmica das desigualdades seja ainda mais urgente.

²⁴⁰ OXFAM. *O vírus da desigualdade: unindo um mundo dilacerado pelo coronavírus por meio de uma economia justa, igualitária e sustentável*. Disponível em https://d335luupugsy2.cloudfront.net/cms%2Ffiles%2F115321%2F1611531366bp-the-inequality-virus-110122_PT_Final_ordenado.pdf Acesso em 05 jan. 2022.

²⁴¹ BUENOS AIRES TIMES. *Senate approves one-time levy on assets for Argentina's richest*. Disponível em <https://batimes.com.ar/news/argentina/senate-approves-one-time-levy-on-assets-for-argentinan-%20richest.phtml> Acesso em 12 jan. 2022.

²⁴² OXFAM. Op. cit. nota 239.

²⁴³ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A pandemia, a volta de Keynes e a MMT: a crise do princípio do equilíbrio orçamentário. *Revista de Direito Público da Economia*. Belo Horizonte, v.18, n.71, jul./set. 2020.

2.2 O efeito da tributação na distribuição de riquezas e a redução da desigualdade

“A desigualdade que hoje experimentamos é uma escolha, tendo nós a oportunidade de fazer uma escolha melhor”²⁴⁴.

As preocupações concernentes às desigualdades, outrora restritas a determinadas ideologias morais, possuem cada vez mais espaço nas discussões a respeito das medidas econômicas que nortearam e nortearão a economia liberal no século XXI.

A concentração de riquezas e os seus efeitos já identificados no crescimento econômico e nas instituições democráticas passam a ser um problema que não mais se restringe a uma ideologia socialista. A análise acerca do equilíbrio e do desenvolvimento sustentável não mais prescinde da análise das desigualdades sociais.

O desenvolvimento social no Brasil não é um pleito, portanto, que deva ser restrito a filosofias igualitárias extremistas. Dada a desigualdade social verificada, com concentração extrema de riqueza, o desenvolvimento social é algo que precede e até serve como condição ao desenvolvimento econômico, ainda que do ponto de vista de uma sociedade liberal.

Os prejuízos da concentração de riqueza na esfera de decisões democráticas já têm sido duramente verificados no Brasil²⁴⁵. A promoção do desenvolvimento social deve ser uma pauta de qualquer desenho que se trace para o desenvolvimento econômico e alguma distribuição de riquezas, dentro de parâmetros democráticos e deve ser imperativa.

Diante, portanto, dos argumentos filosóficos e econômicos dispostos anteriormente, a tributação se mostra como um meio jurídico e econômico apto para aliviar essa indesejada concentração (do ponto de vista de sociedade democrática), especialmente no cenário brasileiro.

É necessário, portanto, retomar esse panorama filosófico, a partir das premissas fixadas no Capítulo 1, para averiguar de que forma a tributação pode exercer essa função.

²⁴⁴ STIGLITZ, Joseph E. *A economia mais forte do mundo: um plano para revitalizar a economia Americana e promover a prosperidade global*. Sara M. Felício e Paulo Tavares (trad.). Lisboa: Bertrand, 2017. p. 126.

²⁴⁵ “Entre nós, a democracia sempre foi relativizada pelas mais variadas formas de clientelismo, populismo e controle oligárquico dos partidos. Uma estrutura de poder que não se limita ao campo político, mas alcança as elites de todos os escalões sociais – patronais e sindicais -, cristalizando privilégios e prerrogativas. Daí termos uma República que poderia ser caracterizada como democracia de um povo “semissoberano”, uma “democracia elitista”. ABRANCHES, Sérgio. *Presidencialismo de coalizão: raízes e evolução do modelo político brasileiro*. São Paulo: Companhia das letras, 2018. P. 21-22.

2.2.1 O papel dos tributos na redistribuição de riquezas em uma economia liberal

O chamado neoliberalismo caracterizou-se por um enfoque no crescimento econômico e na crença de que uma melhora de vida para todos seria a sua consequência natural. A situação atual da distribuição de riquezas no mundo mostra o contrário.

A obstinada persistência da pobreza no planeta que vive os espasmos de um fundamentalismo do crescimento econômico é bastante para levar pessoas atentas a fazer uma pausa e refletir sobre as perdas diretas, bem como sobre os efeitos colaterais dessa distribuição da riqueza. O abismo crescente que separa os pobres e os sem perspectiva de abastados, otimistas, autoconfiantes e exuberantes – abismo cuja profundidade já excede a capacidade de todos, exceto dos mais fortes e inescrupulosos arrivistas – é uma razão óbvia para ficarmos gravemente preocupados²⁴⁶.

O resultado disso é que parece ser uma característica do mundo atual (ou pelo menos quase toda parte do mundo) o crescimento rápido da desigualdade. E “[...] isso significa que os ricos, em particular os muito ricos, ficam mais ricos, enquanto os pobres, em particular os muito pobres, ficam mais pobres”²⁴⁷.

Ao que parece, a desigualdade chegou a um estágio em que aumenta por sua própria lógica, dispensando auxílio ou incentivo. “A desigualdade social parece agora estar mais perto que nunca de se transformar no primeiro motoperpétuo da história – o qual os seres humanos, depois de inumeráveis tentativas fracassadas, afinal conseguiram inventar e pôs em movimento”²⁴⁸.

A preocupação com o tema ecoa quando uma crescente quantidade de pesquisadores identifica que o seu problema não se restringe ao impacto negativo na qualidade de vida, mas possui também um “efeito adverso sobre o desenvolvimento econômico”. A desigualdade, ao invés de incrementar o desenvolvimento econômico, vem tolhendo-o²⁴⁹.

O crescimento econômico que tem sido verificado em alguns países desenvolvidos acarreta benefícios a uma parcela muito pequena da população e nem sempre representa o efetivo crescimento da produção de bens para a população. O crescimento rápido do mercado financeiro, por exemplo, agrava a situação, estando em descompasso com a possibilidade de crescimento de outros setores da economia²⁵⁰.

²⁴⁶ BAUMAN, Zygmunt. *A riqueza de poucos beneficia todos nós?* (Trad.) Renato Aguiar. Rio de Janeiro: Zahar, 2015. p. 10.

²⁴⁷ Ibid. p. 19.

²⁴⁸ Ibid. p. 19.

²⁴⁹ Ibid. p. 26.

²⁵⁰ “O problema dos mercados financeiros atuais é que eles são eficientes demais. Com as recentes ‘inovações’ financeiras que produziram um número enorme de novos instrumentos financeiros, o setor financeiro tornou-se mais eficiente em gerar lucros para si mesmo a curto prazo. Entretanto, como foi visto na crise global de 2008,

Por outro lado, verifica-se também um efeito colateral nas próprias instituições democráticas, que passam a ser questionadas diante do poder político que a concentração de riqueza gera ao influenciar as principais decisões políticas em Estados democráticos²⁵¹. Karl Ove Moene reforça que “se levarmos a sério a implementação democrática, tanto as políticas otimizadas como as boas políticas dependem da distribuição dos rendimentos na sociedade”²⁵².

Nesse contexto, Hugo de Brito Machado Segundo ressalta que o debate sobre a desigualdade “não é mais fruto apenas de uma contraposição de ideologias diferentes” e, para ratificar sua afirmação cita entidades que têm manifestado preocupação com o tema, como a OCDE e o FMI, “que não podem ser consideradas propriamente de esquerda”²⁵³. Essa preocupação, portanto, tem a ver com a influência da desigualdade no desenvolvimento econômico como um todo.

Para Hugo de Brito Machado Segundo, parece claro “que a atuação do Poder Público pode ter influência sobre as desigualdades, seja para preservá-las, minimizá-las ou incrementá-las. E a tributação, sem dúvida, pode ser um instrumento decisivo nessa atuação”²⁵⁴.

O problema da desigualdade, portanto, existe e não se restringe à sua afinidade com alguma corrente político-filosófica (apesar desta afinidade ser decisiva para suas propostas de solução). Diz respeito à necessidade de encarar a realidade do mundo moderno e propor soluções para o crescimento econômico sem abrir mão do princípio democrático e de uma ampliação do leque de liberdades para todos os cidadãos, que precisam se tornar, efetivamente, parte das decisões políticas fundamentais.

A utilização de instrumentos estatais nessa empreitada parece ser indispensável, de forma que se faz plausível resgatar medidas que possam ser utilizadas para intervir no cenário

esses novos ativos financeiros tornaram a economia como um todo, bem como o próprio sistema financeiro, muito mais instável. Além disso, considerando-se a liquidez dos seus ativos, os detentores dos ativos financeiros reagem com uma rapidez excessiva à mudança, o que torna difícil para as empresas do setor real manter o ‘capital paciente’ de que elas precisam para se desenvolver a longo prazo. A defasagem da velocidade entre o setor financeiro e o setor real precisa ser reduzida, o que significa que é necessário tornar o mercado financeiro deliberadamente menos eficiente”. CHANG, Ha-Joon. *23 coisas que não nos contaram sobre o capitalismo*. Trad. Claudia Gerpe Duarte. São Paulo: Cultrix, 2013. p. 314/315.

²⁵¹ Joseph Stiglitz explica que “a desigualdade é ampliada pelo poder – pelo desvio da economia de mercado de um paradigma concorrencial. [...] Existe também um poder político – a capacidade de as empresas assegurarem legislação e regulamentações que lhe possibilitam cobrar mais aos consumidores e pagar menos aos fornecedores e trabalhadores, assim como obter mais do Estado, contribuindo menos para o bem comum”. STIGLITZ, Joseph. *A economia mais forte do mundo: um plano para revitalizar a economia americana e promover a prosperidade global*. Trad. Sara M. Felício e Paulo Tavares. Lisboa: Bertrand, 2017. p. 127.

²⁵² MOENE, Karl Ove. Igualdade escandinava: um ótimo exemplo de proteção sem protecionismo. In: *Em busca de segurança: proteção sem protecionismo e o desafio da governança global*. Joseph Stiglitz e Mary Kaldor (org.). Trad. Sara M. Felício. Lisboa: Bertrand, 2015. p. 83-121.

²⁵³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Tributação e redução de desigualdades. *Revista Jurídica Luso-Brasileira*, Ano 4, n. 6, p. 105–146, 2018.

²⁵⁴ Ibid.

de extrema concentração de riquezas, mas no sentido de maximizar liberdades e não as restringir, ou seja, num viés democrático.

Daí a tentativa de harmonização do paradigma liberal com o paradigma social, que deu origem ao conhecido Estado Democrático de Direito²⁵⁵. Neste contexto, os tributos parecem ascender como uma medida de equilíbrio na empreitada de reverter o atual panorama das desigualdades e concentração de riquezas.

O papel dos tributos na sociedade não mais se resume à concepção de simples distribuição dos ônus públicos (coletivos) entre os indivíduos sociais. Como atenta Piketty, ao analisar a economia mundial no século XXI, essa não é mais uma questão apenas técnica, mas sobretudo política e filosófica, além de ser a mais importante delas²⁵⁶.

E, como se verificou no Capítulo 1, não se pode dizer que a ideia de tributo como instrumento de redistribuição de riquezas tem cunho socialista ou vai de encontro ao modelo capitalista. A própria ideia de Estado Fiscal perde toda a importância no Estado Socialista²⁵⁷.

A verificação intuitiva de que a distribuição de riquezas é, sim, uma questão de justiça, mesmo no modelo capitalista, decorre do natural clamor social pelo bem-estar de cada um e, ao mesmo tempo, de todos os indivíduos²⁵⁸. Essa constatação leva aos questionamentos, cada vez mais calorosos, a respeito de qual a melhor forma de se garantir a distribuição de riquezas e o desenvolvimento social, neste modelo de economia.

Atualmente, a distribuição de riquezas “é construída em torno de uma lógica de direitos e um princípio de igualdade de acesso a certo número de bens julgados fundamentais”²⁵⁹. Assim, a atividade financeira do estado não mais está voltada apenas a despesas com serviços públicos essenciais, como saúde e educação, mas também se responsabiliza pela geração de rendas de substituição e transferência, a fim de garantir o referido acesso.

²⁵⁵ “(...) em razão da concepção de Estado Democrático de Direito, de desiderato social, a amplitude do pagamento de tributos passou a abranger, além de garantias de direitos individuais (inclusive os de liberdade), os direitos sociais, pelo que o campo de disposição do direito de propriedade passou a ser reduzido se comparado com o paradigma liberal de Estado”. TAVARES, Nathalia de Andrade Medeiros. *Desigualdades sociais patrimoniais: como a tributação pode reduzi-las?* Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 26.

²⁵⁶ PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Trad. Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 480.

²⁵⁷ Ricardo Lobo Torres explica que, “se ao Estado pertencem os meios de produção, a entrada financeira necessária aos gastos estatais se faz a título de preço público ou de contraprestação pelos bens fornecidos ou pelos serviços prestados. Até mesmo os tributos indiretos, incidentes sobre bens e serviços, passam a ter a natureza do preço a que se agregam. Um que outro tributo direto pode haver na estrutura socialista, sem que, entretanto, daí se origine um vero sistema tributário”. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Vol. I – Constituição Financeira, Sistema Tributário e Estado Fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 523.

²⁵⁸ CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. p. 132.

²⁵⁹ PIKETTY, op. cit. nota 255. p. 467.

No atual modelo capitalista, os tributos são, sem dúvidas, “o instrumento mais importante por meio do qual o sistema político põe em prática uma determinada concepção de justiça econômica ou distributiva”²⁶⁰. César García Novoa ratifica essa concepção, afirmando que as Constituições atuais, ao recorrer a objetivos de igualdade real, exigem critérios de justiça distributiva²⁶¹.

Liam Murphy e Thomas Nagel apontam duas funções principais para a tributação. Uma delas é a de determinar qual é a porção de recursos da sociedade que estará sob domínio do governo para o cumprimento das decisões políticas estatais (divisão entre público e privado). Outra função é a de determinar de que modo o ônus social será repartido entre os indivíduos (propriedade privada x benefícios da ação pública), ou seja, é a distribuição²⁶².

Joseph Stiglitz afirma que

Os impostos não são apenas uma forma importante de aumentar as receitas destinadas aos serviços públicos e aos investimentos potencializadores de crescimento, mas também uma estratégia para melhorar os incentivos, encorajando os comportamentos econômicos desejáveis em termos sociais e combatendo os indesejáveis, como os que seguem a lógica do curto prazo²⁶³.

Além das políticas públicas, dos programas sociais e do aperfeiçoamento dos serviços públicos, principalmente aqueles essenciais, a tributação é uma boa alternativa e necessária para fazer justiça social no âmbito do modelo liberal²⁶⁴. De acordo com Piketty, ela constitui sempre “um método mais ou menos liberal para reduzir as desigualdades, pois respeita a livre concorrência e a propriedade privada”, exprimindo “um compromisso ideal entre justiça social e liberdade individual”²⁶⁵.

²⁶⁰ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*: os impostos e a justiça. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 5. Continuam os autores: “Numa economia não socialista, em que os meios de produção não estão nas mãos da administração pública, os impostos e os gastos do governo são os focos principais de todas as discussões sobre a justiça econômica”.

²⁶¹ NOVOA, César García. *El concepto de tributo*. Buenos Aires: Marcial Pons Argentina, 2012. P. 103.

²⁶² MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. op. cit. nota 259. p. 101.

²⁶³ STIGLITZ, Joseph E. *A economia mais forte do mundo*: um plano para revitalizar a economia Americana e promover a prosperidade global. Sara M. Felício e Paulo Tavares (trad.). Lisboa: Bertrand, 2017. p. 152. O autor exemplifica que “tal como um imposto sobre as transações financeiras ajudaria a refrear os comportamentos empresariais centrados no curto prazo que impõem externalidades negativas à economia em geral, um imposto sobre a poluição (incluindo as emissões de carbono) faria subir as receitas públicas e melhoraria a eficiência econômica” (p. 157).

²⁶⁴ Ao analisar o panorama atual do Brasil, Ricardo Lodi Ribeiro observa que “o modelo de conferir benefícios aos mais pobres sem impor ônus aos mais ricos parece ter dado sinais de esgotamento já no início do segundo Governo Dilma, revelando a impossibilidade de manutenção das conquistas sociais sem impor maiores sacrifícios aos mais ricos em um cenário de baixo crescimento econômico derivado da queda do preço das *commodities* nacionais no mercado exterior”. RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a reforma tributária igualitária no Brasil. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*. V. 3, n. 3, 2015. P. 37.

²⁶⁵ PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Trad. Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. P. 492.

Paulo Caliendo ressalta, ainda, que a redistribuição através da tributação pode ser uma excelente alternativa para a realização de direitos fundamentais sociais (garantia do mínimo) diante da situação de aumento progressivo dos custos da manutenção da máquina pública e estagnação de receitas tributárias ²⁶⁶, que caracterizaram algumas experiências de implementação de Estado Social.

Assim, a redistribuição ou desconcentração de riquezas pela via da tributação é compatível com um modelo de economia liberal, mantendo-se a busca pelo equilíbrio entre liberdade e igualdade, ou igual liberdade.

Considerando que os níveis de desigualdade podem comprometer o exercício da liberdade das pessoas, o que resvala para a própria democracia²⁶⁷, deve-se pensar em modelos tributários que possam lidar com a situação, sem comprometer, mas, ao contrário, auxiliando a fomentar o desenvolvimento econômico.

2.2.2 O caminho para a progressividade

A despeito da certeza de que os tributos podem desempenhar papel importante no panorama de distribuição de riquezas, a simples existência deles apenas garante a transferência de recursos do setor privado para o setor público²⁶⁸. É, portanto, de suma importância que se verifiquem propostas para modelos de tributação que, efetivamente, interfiram na dinâmica das desigualdades.

Milton Friedman, por exemplo, apesar de assumir os efeitos das altíssimas alíquotas progressivas que caracterizavam o Sistema Tributário dos EUA²⁶⁹ em meados do século passado nas desigualdades, tinha severas críticas acerca de outros efeitos adversos que elas provocavam. Ele tinha a impressão de que “essas medidas tributárias produziram efeito relativamente pequeno, embora não desprezível, no sentido de estreitar as diferenças entre a

²⁶⁶ CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009. P. 147.

²⁶⁷ Afinal, como acentua Bauman, “a principal vítima do aprofundamento da desigualdade será a democracia”. BAUMAN, Zygmunt. *A riqueza de poucos beneficia todos nós?* (Trad.) Renato Aguilar. Rio de Janeiro: Zahar, 2015. p. 10.

²⁶⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Tributação e redução de desigualdades. *Revista Jurídica Luso-Brasileira*, Ano 4, n. 6, p. 105–146, 2018.

²⁶⁹ No período entreguerras, todos os países desenvolvidos passaram a experimentar “taxas” mais elevadas, mas os Estados Unidos foram os primeiros a ultrapassar 70%, alcançando, posteriormente, inclusive as heranças. PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Trad. Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. P. 492.

posição média dos grupos de famílias, classificadas por alguns indicadores estatísticos de renda”²⁷⁰.

Friedman explica que os efeitos dessas alíquotas elevadas na tributação progressiva são atenuados de duas formas distintas: desestimula a entrada de certas atividades; estimula a elisão fiscal. Por essa razão, propunha “alíquotas nominais mais baixas e ampliação da base tributária, por meio de tributação mais equânime de todas as fontes de renda”. Ele acreditava que isso poderia gerar mais progressividade na incidência média²⁷¹.

A estrutura mais adequada para o imposto de renda da pessoa física, para Friedman, seria a de alíquota única acima do limite de isenção, com uma definição de renda mais abrangente e poucas deduções permitidas. Acrescenta a isso a extinção do imposto de renda das empresas, com exigência de distribuição e tributação dos lucros para os acionistas, pelo imposto de renda da pessoa física. Defendia, ainda, a extinção de tratamentos especiais e revogação de numerosas deduções então existentes²⁷².

Voltado a entender que o problema a ser combatido era, de fato, a pobreza, defendia também o imposto de renda negativo, que reside em uma espécie de subsídio do governo para aqueles que se encontram abaixo da faixa de isenção, garantindo uma espécie de piso de renda líquida, abaixo do qual não estaria a renda de ninguém²⁷³.

Friedman, no entanto, contrapõe o liberalismo ao igualitarismo, explicando que, naquele, há uma distinção muito nítida entre igualdade de direitos e de oportunidades e a igualdade material ou de resultados. O liberal, para ele, defende a igual liberdade, dando “boas-vindas” a medidas que promovam a liberdade e igualdade e talvez até aprove medidas estatais de combate à pobreza. Ultrapassado esse ponto, é o igualitarismo que defenderá “tirar de alguns para dar a outros”, como fundamento de “justiça”. Neste caso, a igualdade conflita com a liberdade, não tendo como ser, ao mesmo tempo, liberal e igualitário²⁷⁴.

Contrapondo-se a essa crença, em sua teoria da justiça, John Rawls defende não apenas o chamado imposto de renda negativo, uma espécie de complementação progressiva da renda das pessoas, pelo Estado, através de transferências, para garantir o mínimo social²⁷⁵. Na primeira parte da sua ideia de setor de distribuição do Estado, defende a imposição de impostos sobre heranças e doações, com a finalidade não de aumentar a receita, “mas corrigir, gradual e

²⁷⁰ FRIEDMAN, Milton. *Capitalismo e liberdade*. Trad. Afonso Celso da Cunha Serra. Rio de Janeiro: LTC, 2017. p. 174.

²⁷¹ Ibid. p. 174/175.

²⁷² Ibid. p. 176

²⁷³ Ibid. p. 195.

²⁷⁴ Ibid. p. 198/199.

²⁷⁵ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Trad. Jussara Simões. 4ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2016. p. 343.

continuamente, a distribuição da riqueza e impedir concentrações de poder que prejudiquem o valor equitativo da liberdade política e da igualdade equitativa de oportunidades”²⁷⁶. Traz, ainda, como exemplo, uma tributação progressiva dos beneficiários.

Na segunda parte, inclui também o financiamento do Estado através de tributos ao setor distributivo, em razão da necessidade de que a carga tributária seja partilhada de forma justa. Nesse contexto, pressupondo um sistema ideal para uma sociedade bem-estruturada²⁷⁷, defende que o sistema tributário deve se centrar na tributação proporcional do consumo, destinada, esta sim, à produção de receita para o Estado financiar os bens públicos. O índice de riqueza tributado, neste caso, seria o quanto a pessoa retira do estoque comum de bens, podendo haver isenções/deduções para dependentes. No entanto, deixa bem claro que, dada a injustiça das instituições existentes, podem ser justificados impostos sobre a renda vertiginosamente progressivos, levando em consideração todos os fatores²⁷⁸.

Para Friedrich von Hayek, poucas medidas de política econômica que estão transformando a sociedade e produzindo resultados de grande projeção são tão firmemente estabelecidas e largamente aceitas, mesmo por pessoas que defendem a preservação de uma economia de livre mercado, como a redistribuição de renda através da tributação progressiva²⁷⁹.

Por outro lado, ele tem uma visão pessimista da progressividade e, no contexto de sua representação à Escola Austríaca e da análise de dados dos Estados Unidos e Reino Unido, entende que a sua defesa é uma falácia, porque a carga que atingiria as camadas mais pobres seria compensada pelos efeitos redistributivos do gasto do Governo²⁸⁰.

Misabel de Abreu Machado Derzi, num outro contexto, também concebe alguns programas do governo, tidos por assistenciais, como uma espécie de restituição parcial da alta regressividade do sistema tributário brasileiro, possibilitando a devolução de impostos aos desprovidos de capacidade econômica. Mas como se fosse uma espécie de correção à falha. É

²⁷⁶ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Trad. Jussara Simões. 4ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2016. p. 345/346.

²⁷⁷ O autor pressupõe que a sua estrutura básica seja regulada por uma constituição justa que assegure liberdades da cidadania igual; que sejam garantidas a Liberdade de consciência e de pensamento e o valor equitativo da Liberdade política; que haja uma justa produção da legislação; que estejam asseguradas uma igualdade de oportunidades equitativa e a igualdade de oportunidades nas atividades econômicas e na livre escolha de ocupação; por último, a garantia do mínimo existencial pelo Estado. RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Trad. Jussara Simões. 4ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2016. p. 342/343.

²⁷⁸ Ibid. p. 348/349.

²⁷⁹ HAYEK, Friedrich August von. Reexaminando a taxação progressiva. In: FERRAZ, Roberto. *Princípios e Limites da Tributação*, Quartier Latin: São Paulo, 2005. p.741-764.

²⁸⁰ Ibid. p.741-764.

o caso do Bolsa Família, apesar de esse efeito compensador ser negligenciado pelos políticos pragmáticos e pelos acadêmicos²⁸¹.

Há quem defenda que as medidas governamentais para redistribuição de riquezas não se restringem à política fiscal (tributação e gasto público). Vito Tanzi explica que:

A divergência entre os resultados das operações do mercado e a desejada distribuição de renda leva, ou deveria levar, às políticas de redistribuição fiscal que os governos introduzem ou esperam introduzir. São políticas geralmente associadas à tributação e gasto, mas também, ocasionalmente, com regulações e política monetária²⁸².

Acrescenta, ainda, o autor que:

O que poderia ser chamado de *mão invisível do governo*, em todas as suas manifestações, desempenha um papel muito maior na distribuição de renda do que a maioria das pessoas imagina. Isso significa que a distribuição de renda que a maioria da população pode considerar desejável pode não exigir apenas as políticas *ex post* explícitas, visíveis e redistributivas do governo, desempenhadas por impostos e gastos públicos, que levam a fortes reações negativas por parte de alguns países. Pode exigir também outras ações, incluindo especialmente reformas destinadas a tornar o funcionamento da economia diferente e mais neutro do que é, e pode exigir que os governos se tornem menos expostos a manipulações e favoritismos²⁸³.

Essa análise decorre de propostas recorrentes de regulação voltadas para alguns setores da economia, que costumam ser identificados como vilões tanto na concentração de riquezas, como na consequente manipulação de decisões políticas importantes, através do poder que detêm²⁸⁴.

²⁸¹ A autora esclarece que “o programa Bolsa Família é, a rigor, plenamente misto. Seu caráter assistencial não se perde, pois somente é pago às famílias de baixíssima renda, que certamente, não auferem quantia suficiente e indispensável à manutenção da vida. Entretanto, deveria configurar ainda reparação parcial da alta regressividade do sistema tributário brasileiro e possibilitar devolução de impostos a todos aqueles desprovidos de capacidade econômica que, no entanto, suportam-lhes o ônus que lhes são transferidos nos preços das mercadorias e dos serviços de alta necessidade que adquirem. DERZI, Misabel de Abreu Machado. Guerra fiscal, bolsa família e silêncio (relações, efeitos e regressividade). *Revista Jurídica da Presidência*. Brasília. v. 16, n 108, Fev. 2014/Mai. 2014, p. 39-64.

²⁸² Tradução livre de: “The divergence between the results from the operations of the market and the desired income distribution leads, or should lead, to the explicit redistributive fiscal policies that the governments introduce or are expected to introduce. These policies are often associated with *taxing and spending* but also occasionally with regulations and monetary policy”. TANZI, Vito. *Termites of The State*. Crambridge: Cambridge University Press, 2018. p. 192.

²⁸³ Tradução livre de: “What could be called the invisible hand of the government, in all its manifestations, plays a much larger role in the distribution of income than most people realize. This means that the income distribution that the majority of the population might consider desirable might not require only the explicit, visible, and redistributive *ex post* policies of the government, played with taxes and public spending, that lead to strong negative reactions by some. It may also require other actions, including especially reforms aimed at making the working of the economy different, and more neutral, than it is, and it may require that governments become less exposed to manipulations and cronyism”. TANZI, Vito. *Termites of The State*. Crambridge: Cambridge University Press, 2018. p. 199.

²⁸⁴ Essa crítica costuma ser voltada para o mercado financeiro e para o panorama atual dos direitos de propriedade industrial. Entre publicações mais recentes, além da obra de Vito Tanzi, a crítica pode ser encontrada em: CHANG, Ha-Joon. *23 coisas que não nos contaram sobre o capitalismo*. Trad. Claudia Gerpe Duarte. São Paulo: Cultrix,

Corroborando com a crítica de Tanzi, entretanto, há quem defenda também a utilização da tributação de alguns setores da economia que costumam ser os vilões da concentração de riquezas nas análises do Séc. XIX. Acerca do mercado financeiro, Joseph Stiglitz, por exemplo, defende que “uma sobretaxa forçaria os bancos a internalizarem os custos efetivos do seu risco e melhoraria a eficiência econômica, protegendo, ao mesmo tempo, os contribuintes dos custos inerentes às instituições falidas”²⁸⁵.

É preciso encarar que a regulação específica dessas atividades que acabam sendo consideradas vilãs na concentração de riqueza no mundo atualmente é também medida que deve ser considerada eficaz e talvez até mais do que a tributação, nesse cenário específico.

Apesar dessa consideração, não se pode negar que a tributação das pessoas continua tendo um papel fundamental na redistribuição de riquezas dentro de um modelo liberal. É certo que, diante do desenvolvimento das configurações da economia, não se pode dizer, já no Séc. XXI, que seja a única medida. É essencial que, junto com ela, adotem-se outras medidas governamentais para alterar a concentração de riqueza naturalmente gerada pelas atividades de mercado.

No modelo liberal, a tributação permite que a atuação estatal promova o combate à desigualdade, mediante prestações positivas destinadas aos mais pobres, financiadas com recursos provenientes da tributação dos mais ricos, promovendo, assim, uma redistribuição de renda. Além disso, a tributação de grandes riquezas pode gerar efeito, sim, na concentração de rendas²⁸⁶.

Eduardo Fagnani e Pedro Rossi entendem que a revisão do modelo de tributação deve estar no centro de um projeto de desenvolvimento social. Ele pode colaborar com esse projeto de duas formas: “Em primeiro lugar, na promoção da distribuição de renda, o que amplia a renda das famílias e estimula o mercado interno. Em segundo lugar, no financiamento do investimento social, outro vetor dinâmico do desenvolvimento”²⁸⁷.

Os mesmos autores explicam que a desigualdade de renda gerada pelo mercado (antes dos impostos e transferências governamentais) tem um nível semelhante, tanto na América

2013; e STIGLITZ, Joseph E. *A economia mais forte do mundo: um plano para revitalizar a economia Americana e promover a prosperidade global*. Trad. Sara M. Felício e Paulo Tavares. Lisboa: Bertrand, 2017.

²⁸⁵ STIGLITZ, Joseph E. *A economia mais forte do mundo: um plano para revitalizar a economia Americana e promover a prosperidade global*. Trad. Sara M. Felício e Paulo Tavares. Lisboa: Bertrand, 2017. p. 138.

²⁸⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Tributação e desigualdade social no Brasil. In: *Estado fiscal e tributação*. Luís Cesar Souza de Queiroz, Marcus Abraham, Carlos Alexandre de Azevedo Campos (org.). Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2015. p. 127-154.

²⁸⁷ FAGNANI, Eduardo; ROSSI, Pedro. Desenvolvimento, desigualdade e reforma tributária no Brasil. In: *A reforma tributária necessária: diagnósticos e premissas*. Eduardo Fagnani (org.). ANFIP - Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital, 2018. p. 141-160.

Latina, quanto na Europa ou nos países da OCDE. O que os diferencia é a distribuição de renda disponível, qual seja, aquela identificada após o desconto dos impostos diretos pagos e o acréscimo das transferências da Seguridade Social. Os autores apontam que “a melhora expressiva nos casos da União Europeia e da OCDE decorre tanto de um sistema tributário extremamente progressivo, quanto de um sistema de transferências de renda muito mais significativo e importante”²⁸⁸. Destacam, portanto, a necessidade de avanço da América Latina, especialmente do Brasil, nesse quesito.

Não há como negar, portanto, que a progressividade dos tributos deve servir como instrumento eficaz de redistribuição de riquezas no modelo liberal, a partir da concepção de que o nível atual de desigualdade e concentração de riquezas prejudica tanto o crescimento econômico como o desenvolvimento e fortalecimento da democracia.

Quando se colocam as propostas nesses termos, pode-se encontrar uma certa resistência, por exemplo, daqueles com mais afinidade às teorias de Friedman ou Hayek, trazidas para enriquecer o debate acerca do fundamento econômico desta tese. Isso porque é possível que se tenham níveis de tributação confiscatórios para se obter uma efetiva progressividade sob o manto da redistribuição de riquezas. Outro fator de resistência é decorrente da (justa) constatação de ineficiência do Estado Brasileiro com os gastos públicos, no âmbito do que se argumenta que não haveria efetiva redistribuição de riquezas apenas mediante a tributação progressiva. Seria necessária a revisão dos gastos públicos e que os gastos fossem efetivamente voltados para o desenvolvimento social.

Essas preocupações são importantes e não podem ser ignoradas. A tributação não pode ser confiscatória, tendo em vista que a propriedade privada é um direito fundamental no direito brasileiro. Efetivamente, em tese, não se consegue uma redistribuição apenas na arrecadação, se não houver uma revisão do gasto público.

Diante dessas preocupações é que se reforça a importância da abordagem das políticas de austeridade que foi trazida neste capítulo. O cenário brasileiro é peculiar em alguns aspectos, o que faz com que algumas medidas tributárias, em certa medida até óbvias, possam acarretar mudanças estruturais sem esbarrar nessas preocupações.

Como se verificará no capítulo 3, o Sistema Tributário Brasileiro é regressivo. Em outros termos, os tributos suportados pelos mais abastados são proporcionalmente menores do

²⁸⁸ FAGNANI, Eduardo; ROSSI, Pedro. Desenvolvimento, desigualdade e reforma tributária no Brasil. In: *A reforma tributária necessária: diagnósticos e premissas*. Eduardo Fagnani (org.). ANFIP - Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital, 2018. p. 141-160.

que aqueles que têm menores recursos, especialmente os trabalhadores. O Sistema Tributário Nacional, portanto, não é indiferente à distribuição de riquezas no Brasil, mas corrobora com a sua estrutura atual. É uma das vertentes estatais que atesta a concentração de riquezas e, portanto, é possível que seja considerado injusto diante de qualquer vertente filosófica, mas especialmente diante daquelas que consideram a igualdade como um valor de justiça.

Sendo assim, respeitar a propriedade privada, através de desenhos que não alcancem uma tributação confiscatória não é um empecilho para a construção de um sistema mais justo, voltado ao desenvolvimento econômico através do desenvolvimento social.

Também é possível que, no cenário específico do Brasil, um desenho tributário mais justo tenha uma interferência positiva direta na distribuição de riquezas, através da desoneração dos mais pobres e tributação direta proporcionalmente mais elevada dos mais ricos.

Note-se que, se a tributação no Brasil fosse ao menos proporcional, o que não se verifica, ela poderia ser indiferente à distribuição, mas isso apenas em tese. Como, atualmente, a tributação, considerando os diferentes tributos em conjunto, é regressiva, a tributação proporcional já faria efeito atenuante da atuação estatal que corrobora com a concentração.

Uma tributação voltada à progressividade, atendendo a tais preocupações, acarretará, do ponto de vista econômico, um efeito proveitoso no cenário da distribuição de riquezas no Brasil, ainda que os gastos públicos permaneçam intactos.

Não se quer dizer, com isso, que, para uma efetiva e ideal redistribuição de riquezas, a revisão dos gastos públicos não seja necessária. O que se quer dizer é que, diante do cenário atual, uma reforma tributária voltada à progressividade acarreta, sim e por si só, uma contribuição importante para a distribuição de riquezas no Brasil, uma vez que, ao menos, o Estado deixaria de retirar dos mais pobres o seu próprio financiamento.

Acrescente-se a isso que uma reforma tributária que enfrente a questão das desonerações acabaria por enfrentar também uma revisão, ao menos que pontual, do gasto público indireto. Em termos práticos, se o Estado deixar de financiar benefícios para os mais ricos através da contribuição dos mais pobres, já acarreta um choque bastante significativo para a distribuição de riquezas no Brasil.

No entanto, para alcançar os objetivos de uma tributação justa em uma sociedade democrática, há que se enfrentar outros problemas que acabam interferindo para que a regressividade exista no Brasil. Para isso, debruçar-se-á nos próximos capítulos sobre questões técnicas a respeito da progressividade e das questões federativas ligadas à tributação que lhe servem de empecilho.

3 PROGRESSIVIDADE NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

De acordo com o dicionário da língua portuguesa, “progressivo” significa aquilo “que tem desenvolvimento gradual”, “que faz progressos”, “que representa uma evolução, ou até “que se torna cada vez maior”²⁸⁹.

Em termos de ciências econômicas e sociais, pode-se dizer que “um imposto é progressivo se a sua ‘taxa’ é mais alta para os mais ricos e mais baixa para os mais pobres”²⁹⁰.

Juridicamente, verifica-se, em geral, a progressividade em uma razão existente entre a alíquota e a base de cálculo de determinado tributo. Assim, no caso de um imposto progressivo, a sua alíquota percentual crescerá conforme cresça a base de cálculo. O contrário aconteceria se o imposto fosse regressivo e seria proporcional se a alíquota percentual permanecesse idêntica, pouco importando o valor da base de cálculo²⁹¹.

Já no século XIV, mais especificamente em 1377, a tributação fixa tornou-se extremamente impopular, por tributar com a mesma alíquota pobres e ricos, além de sujeitar pessoas falidas e assalariadas aos impostos diretos²⁹².

Dois anos depois, registra-se o surgimento da mesma exação, instituída pelo governo britânico, com valores distintos por faixa, sujeitando a todos conforme sua posição na sociedade²⁹³.

Após um ano, nova tentativa foi feita. Um tributo fixo de no mínimo um e no máximo sessenta centavos para cada indivíduo foi instituído, de modo que, em média, arrecadasse seis centavos por pessoa. Fala-se em arrecadação média, pois todos teriam que pagar de acordo com sua condição financeira. (...) A intenção com esse tributo era que os ricos ajudassem os pobres²⁹⁴.

Era “uma forma primitiva de expressar a filosofia da capacidade contributiva”, através de uma contribuição voluntária fixada conforme a capacidade de cada indivíduo²⁹⁵.

²⁸⁹ Disponível em < <http://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/progressivo/> > Acesso em 01/02/2018.

²⁹⁰ PIKETTY, Thomas. *O Capital no século XXI*. Trad. Monica Baumgarten De Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 482.

²⁹¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 401.

²⁹² Registra-se que essa tributação foi verificada em 1377, durante a Guerra dos Cem anos entre França e Inglaterra (1337-1453), através de um tributo de quatro moedas por pessoa, com exceção apenas aos indigentes e de uma quantia menor para o clero. GRAPPERHAUS, Ferdinand H. M. *O tributo ao longo dos tempos: uma história em imagens – Histórias do segundo milênio: tributação na Europa (1000 a 2000), nos Estados Unidos da América (1765 a 1801) e na Índia (1526 a 1709)*. Traduzido por André Mendes Moreira. Belo Horizonte: Fórum, 2019. p. 84.

²⁹³ Ibid. p. 84.

²⁹⁴ Ibid. p. 84.

²⁹⁵ Ibid. p. 84/85.

Apesar desses registros, a tributação fixa por faixas não perdurou desde então. Retornou, pontualmente em 1513, em 1614 e de 1696 a 1702²⁹⁶. Esses primeiros registros demonstram muita dificuldade em se implementar esse tipo de tributação, especialmente devido a dificuldades das autoridades administrativas da época.

A progressividade, entretanto, é uma realidade nos sistemas tributários atuais, ao menos como uma forma de tributação com base na capacidade contributiva. E não é recente a sua contemplação pelo sistema tributário brasileiro.

No entanto, ora concebida como princípio, ora como regra no Sistema Tributário Nacional, a progressividade foi prevista pela Constituição Federal de 1988 apenas em caráter pontual, em relação a alguns impostos.

Isso refletiu o posicionamento da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal por certo período, através de uma interpretação literal do texto constitucional.

Em precedentes mais recentes, o Supremo Tribunal Federal acabou reconhecendo a regularidade de adoção da regra da progressividade para alguns outros impostos, à mercê de qualquer previsão expressa da Constituição, o que, possivelmente, represente uma mudança de paradigma.

Além da regra de progressividade expressamente prevista na Constituição Federal, em relação a alguns tributos, é possível identificar um princípio geral da progressividade, implícito no Sistema Tributário Nacional, como decorrência da função precípua dos tributos, em consonância com os objetivos fundamentais do Estado brasileiro.

Como princípio geral e implícito, o seu conteúdo e alcance pode ser encontrado na presente ordem constitucional, tecendo sobretudo uma crítica a sua sistemática violação pela forma como está construído o Sistema Tributário Brasileiro, principalmente no que diz respeito à distribuição da carga tributária pelas faixas de rendas dos cidadãos.

Para cumprir com esse objetivo, o presente capítulo se inicia com a concepção atual, comum e explícita sobre a progressividade na Constituição Federal de 1988, uma abordagem, portando, mais dogmática. Posteriormente, investigar-se-á a possibilidade de adoção da estrutura de princípio para a norma jurídica da progressividade, extraindo-se o seu conteúdo implícito, a partir de outros princípios constitucionais. Na segunda parte desse capítulo, serão utilizados dados extraídos de pesquisas sobre a carga tributária brasileira para demonstrar a

²⁹⁶ GRAPPERHAUS, Ferdinand H. M. *O tributo ao longo dos tempos: uma história em imagens – Histórias do segundo milênio: tributação na Europa (1000 a 2000), nos Estados Unidos da América (1765 a 1801) e na Índia (1526 a 1709)*. Traduzido por André Mendes Moreira. Belo Horizonte: Fórum, 2019. p. 85.

violação à norma da progressividade no Brasil, apontando, desde já, os principais problemas que servem de entrave à sua implementação prática.

3.1 A regra da progressividade na Constituição de 1988

Pode-se dizer que, apesar de muitos representantes da doutrina do direito tributário a denominarem como princípio, em sua previsão constitucional, a norma da progressividade é trazida mais como estrutura de regra, tendo por regras normas que possuem maior rigidez, descritivas de comportamentos devidos ou atributivas de poder²⁹⁷.

A Constituição Federal de 1988, quando tratou do imposto sobre a renda, determinou que este será informado pelo “critério” da progressividade (art. 153, §1º, I, da CF). No que diz respeito ao imposto sobre a propriedade rural, determinou que ele “será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedade improdutivas” (art. 153, §4º, I, da CF). Quanto ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, previu que este será progressivo em razão do valor do imóvel (art. 156, §1º, I, da CF), previsão esta incluída pela Emenda à Constituição nº 29 de 2000, além de ser progressivo no tempo, quando não estiver cumprindo a função social da propriedade nem o parcelamento compulsório (art. 182, §4º, II, da CF).

Nesse sentido, a Constituição efetivamente só prevê a progressividade como critério para definição das alíquotas do imposto sobre a renda e do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana. Em relação ao imposto sobre a propriedade territorial rural, a progressividade prevista não trata de uma elevação da alíquota, em razão do aumento da base de cálculo, mas sim de um mecanismo para estimular a função social da propriedade rural. Neste último caso, a progressividade se verifica quando a alíquota varia em razão da produtividade ou não da propriedade rural.

Em todos os casos, portanto, a progressividade funciona como uma técnica para a definição dos aspectos quantitativos da obrigação tributária (alíquota, em função da base de cálculo ou de algum comportamento esperado do proprietário de bens imóveis).

Provavelmente em razão dessas previsões constitucionais, sua interpretação se deu de forma bem literal, aplicando-se apenas nos casos específicos em que há previsão expressa, conforme se verifica da posição consolidada do Supremo Tribunal Federal ao longo do tempo,

²⁹⁷ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação de princípios jurídicos*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 89.

a teor das súmulas 656 e 668²⁹⁸. O STF, portanto, aplicava a progressividade mais de modo “tudo-ou-nada”, como norma de definição da forma como o poder de tributar deveria ser exercido, de acordo com as expressas previsões constitucionais.

Apesar dos indícios de alteração desse posicionamento recentemente, como se verificará adiante, pode-se perceber que a progressividade não foi, em geral, concebida como um ideal ou diretriz no Sistema Tributário Nacional, nem foi interpretada como princípio geral do sistema.

3.2 A progressividade como princípio

A partir de uma união de definições de autores como Humberto Ávila²⁹⁹, Luís Roberto Barroso³⁰⁰, Karl Larenz³⁰¹, Robert Alexy³⁰² e Ronald Dworkin³⁰³, podem-se conceber princípios como normas carregadas de ideias diretrizes valorativas para orientar (e vincular) o Estado e os indivíduos (seus destinatários) na criação e aplicação de outras normas, em busca de um “estado ideal das coisas”. Podem, assim, ser concebidos, ao mesmo tempo, como normas finalísticas e como pautas de valoração.

Galledo Peragón concebe a progressividade como princípio e regra. Assim, a progressividade, em abstrato, é um princípio que informa o sistema tributário e que não pode ser dispensado se o objetivo é que o sistema seja justo. No entanto, em concreto, é um instrumento técnico que possibilita uma igualdade de fato³⁰⁴.

No ordenamento jurídico brasileiro, a progressividade foi prevista como regra, como técnica de tributação atinente a algumas figuras tributárias específicas, como visto no item anterior. Entretanto, a previsão da progressividade como princípio, em abstrato, como diretriz para alcançar um estado ideal de igualdade, não é necessária para reconhecê-lo como parte do ordenamento jurídico brasileiro, uma vez que o fundamento moral e jurídico da tributação, este

²⁹⁸ Súmula 656 do STF: “É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão *inter vivos* de bens imóveis - ITBI com base no valor venal do imóvel”; Súmula 668 do STF: “É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana”.

²⁹⁹ ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2009.

³⁰⁰ BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição*. 6ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

³⁰¹ LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. Tradução José Lamego. 3ª Ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

³⁰² ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução por Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Editora Malheiros, 2008.

³⁰³ DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Tradução e Nelson Boeira. 3ª Ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2010.

³⁰⁴ GALLEDO PERAGÓN, José Manuel. *Los principios materiales de justicia tributaria*. Granada, 2003. P. 169.

explícito na Constituição, leva-nos à conclusão natural de que a progressividade é, sim, também um princípio norteador de todo o sistema tributário³⁰⁵.

É óbvio que não se quer, assim, dizer que a previsão constitucional desse princípio não faria qualquer diferença, principalmente do ponto de vista interpretativo. O que não se pode é condicionar a sua aplicação à expressa previsão constitucional, o que, de acordo com Ricardo Lodi Ribeiro, “esvazia mortalmente o princípio da capacidade contributiva”, no contexto do Estado Democrático de Direito³⁰⁶.

Assim, podemos dizer que a progressividade pode ser, ao mesmo tempo, uma regra e um princípio. No caso do Sistema Tributário Nacional, sua estrutura de regra é indubitável. Entretanto, é necessário explicitar os fundamentos para que lhe possa atribuir, também, a estrutura de princípio.

3.2.1 O fundamento moral para o Sistema Tributário Nacional

Do ponto de vista do fundamento moral, a Constituição Federal de 1988 jamais admitiria um ideal de justiça libertário, uma vez que impôs ao Estado o dever de “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais” (art. 3º, III, da Constituição Federal). Na mesma medida em que previu a garantia da liberdade, exigiu a promoção da igualdade, através do parâmetro da solidariedade.

O ideal moral de justiça a ser perseguido pode ser identificado como um ideal liberal, no contexto do Estado Democrático Fiscal³⁰⁷, objetivando, portanto, um equilíbrio entre a liberdade e igualdade, e impondo, sobretudo, ações positivas do Estado na erradicação da pobreza e da marginalização, para reduzir as desigualdades. Pode-se afirmar, com base nisso, que esse ideal admite a concepção liberal com tendências igualitárias que foi identificada como premissa para o presente trabalho no Capítulo 1.

Pode-se dizer que a Constituição adota a teoria da justiça pós-positivista, com a ideia de que a justiça social oferece conteúdo que se aproxima da necessidade de redistribuição de

³⁰⁵ Para Galleto Peragón, “la constitucionalización de la progresividad devine a favor de su eficacia jurídica, por cuanto es un criterio informador del ordenamiento jurídico que no puede ser menospreciado”. GALLETO PERAGÓN, José Manuel. *Los principios materiales de justicia tributaria*. Granada, 2003. p. 169.

³⁰⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Temas de direito constitucional tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 216.

³⁰⁷ De acordo com Ricardo Lobo Torres, “No Estado Democrático Fiscal, que é o Estado da passagem do século XX para o século XXI, também chamado de Estado Pós-Positivista ou Estado da Sociedade de Risco, a liberdade adquire a feição de igual liberdade e se caracteriza como a liberdade que se aproxima da justiça na mesma equação valorativa”. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: Valores e princípios constitucionais tributários*. Vol. II. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. p. 80.

rendas, protegendo os mais fracos, mais pobres etc., guiada por princípios como o da solidariedade³⁰⁸.

Nesse contexto é que entra o sistema tributário. Para Klaus Tipke e Joachim Lang, na escolha dos indicadores de capacidade contributiva, é importante saber para qual sociedade deve ser construído o sistema tributário: se a sociedade dá ênfase à redistribuição e à distribuição igualitária do capital, a tributação deve se dar o mais cedo possível, antes do consumo; no entanto, se a sociedade for construída de acordo com os ideais liberais e individualistas, o Estado deve esperar até que o cidadão consuma (o Estado protege a poupança e o investimento, permitindo a formação do bem privado)³⁰⁹.

No contexto social e econômico de concentração de riquezas, pode-se extrair o dever estatal de promover a redistribuição de riquezas, e o critério de distribuição do ônus tributário, portanto, pode ser o “princípio do sacrifício cada vez maior”, concebido por Liam Murphy e Thomas Nagel, de acordo com o qual “a tributação justa impõe fardos maiores aos mais ricos”³¹⁰.

Não se deve, portanto, partir para a construção de um sistema tributário ideal apenas com base na ideia de justa distribuição das cargas. Essa questão não deve ser separada da questão de saber se o governo realiza ou não justiça distributiva³¹¹.

Essa não é uma constatação óbvia e muito menos acolhida pacificamente pela doutrina do Direito Tributário. Klaus Tipke e Joachim Lang, por exemplo, distinguem justiça fiscal do que denominam de “postulado ético-social da redistribuição”. Para os autores, a justiça fiscal somente se realiza a partir da imposição com base na capacidade contributiva. Já a correção das desigualdades por meio da imposição trata-se de normas com finalidade social. Entendem, portanto, que a adoção da justiça redistributiva pela imposição evapora a harmonia de propósitos de justiça fiscal e eficiência³¹².

No entanto, partindo da constatação empírica da profunda desigualdade social, caracterizada pela excessiva concentração de riquezas, de um lado, e pobreza e miséria, de outro, percebe-se que a iniciativa privada, sozinha, não promove redistribuição. Assim, “a ideia

³⁰⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: Valores e princípios constitucionais tributários*. Vol. II. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. p. 112/119.

³⁰⁹ TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. *Direito Tributário (Steuerecht)*. Volume I. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008. p. 211.

³¹⁰ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O Mito da Propriedade: os impostos e a justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 42/43.

³¹¹ Ibid. p. 21.

³¹² É por isso que os autores entendem que a progressividade não resulta do princípio da capacidade contributiva. TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. Op. cit. nota 308. p. 395.

de tributação de acordo com a capacidade contributiva é entendida em função da noção de que a justiça exige uma redistribuição outra que não a efetuada pelo mercado”³¹³.

A partir dessa concepção, pode-se extrair que o fundamento da filosofia moral adotado no Capítulo 1 deste trabalho está em consonância com o paradigma de justiça que se extrai da Constituição de 1988. E, para a construção do sistema financeiro e tributário ideal no Brasil, é preciso atentar para o critério redistributivo, com base na solidariedade social. Tendo em vista que um dos objetivos que se extrai para o Estado brasileiro é a construção de uma sociedade solidária, o objetivo de erradicar a pobreza e a marginalização não deve ser alcançado apenas pela ação positiva do Estado, mas depende de uma atuação solidária de cada cidadão.

3.2.2 A função dos tributos no Estado Brasileiro

No que diz respeito ao fundamento dogmático, a sua busca se dá através de incursão no próprio ordenamento jurídico brasileiro, tendo por base os valores básicos adotados pela Constituição Federal de 1988. Para esta averiguação, deve-se ter em conta a crítica levantada por Ricardo Lobo Torres, acerca da segregação do Direito Tributário com o Direito Financeiro, o que causou e causa prejuízos no nosso desenvolvimento³¹⁴.

O Direito Tributário não pode mais ser visualizado de forma segregada, apenas como um conjunto de direitos e garantias do contribuinte, como reflete, de certa forma, o Capítulo I do Título VI, da Constituição Federal, intitulado de “do Sistema Tributário Nacional”. É preciso situar efetivamente a tributação como instrumento para a aferição de receitas públicas, o que deve ser compreendido dentro da instrumentalidade da atividade financeira do Estado, direcionada para a promoção dos objetivos estatais (satisfação das necessidades públicas definidas pela Constituição).

Dessa forma, a construção de um sistema tributário ideal deve concebê-lo como parte integrante do direito financeiro, dentro da dinâmica da atividade financeira do Estado, tendo por objetivos fundamentais: construir uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades

³¹³ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O Mito da Propriedade: os impostos e a justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 43

³¹⁴ Para Ricardo Lobo Torres, “grande parte dos problemas das finanças públicas atuais, no Brasil e no estrangeiro, veio do corte observado entre poder de tributar e poder de gastar, ou entre Direito Tributário e Direito Financeiro, que conduziu à irresponsabilidade fiscal e à própria crise fiscal que desestruturou o Estado de Bem-Estar Social”. TORRES, Ricardo Lobo. *O Poder de Tributar no Estado Democrático de Direito*. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito e Poder. Estudos em homenagem a Nelson Saldanha*. São Paulo: Manole, 2005, p. 460-504.

sociais e regionais; e promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor idade e quaisquer outras formas de discriminação (art. 3º da Constituição Federal).

Para Marco Aurélio Greco, a indicação de objetivos “não é mera declaração de boas intenções”, mas condicionante para mecanismos e instrumentos criados no exercício das competências constitucionais³¹⁵.

Marciano Godoi explica que tal objetivo leva a duas posturas: a menos exigente responde que uma sociedade solidária é aquela que reconhece, valoriza e incentiva que seus cidadãos pratiquem atos solidários; a postura mais exigente entende que uma sociedade solidária é aquela que se ergue sobre os pilares de sustentação efetivamente solidários. O autor se posiciona pela postura mais exigente, por entender que “se os pilares de sustentação de uma sociedade descuidam por completo da solidariedade entre os cidadãos, não serão práticas ou ações solidárias mais ou menos isoladas ou mais ou menos episódicas que tornarão essa sociedade verdadeiramente solidária”³¹⁶.

Assim, como bem ressalta Ricardo Lobo Torres, “o dispositivo deve ser entendido como norma programática e exortativa para o trabalho do legislador e não como declaração de princípios jurídicos”³¹⁷. O art. 3º da Constituição, portanto, deve ser concebido como pauta de realização para o Estado.

Ou seja, a assunção da responsabilidade pela construção de uma sociedade solidária não deve ser vista apenas do ponto de vista dos cidadãos diante dos seus semelhantes, mas também do ângulo do Estado para a sociedade³¹⁸. Marco Aurélio Greco vai além e afirma que o estabelecimento de um objetivo fundamental faz com que todos os instrumentos e categorias existentes devam ser utilizados e concebidos em sua direção³¹⁹.

A partir da identificação dos objetivos fundamentais para os quais o Estado está direcionado, a proposta de um sistema financeiro e tributário deve ter como ponto de partida (e de chegada) o alcance desses objetivos.

Tendo, portanto, como parâmetro a Constituição Federal de 1988, pode-se chegar à mesma conclusão que Francesco Moschetti chegou a respeito da Constituição Italiana: o dever

³¹⁵ GRECO, Marco Aurélio. *Solidariedade social e tributação*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Orgs.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 168-189. p. 172.

³¹⁶ GODOI, Marciano Seabra de. *Tributo e Solidariedade Social*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Org.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 148.

³¹⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: Valores e princípios constitucionais tributários*. Vol. II. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. p. 48.

³¹⁸ GRECO, op. cit. nota 314. p. 173.

³¹⁹ Ibid. p. 175.

de todos de concorrer com os gastos públicos em virtude de suas capacidades contributivas é expressão do dever de solidariedade econômica, política e social³²⁰.

Ernani Contipelli reforça ainda que a proposta da solidariedade social em torno de um ambiente de cooperação recíproca marcado pela ideia de dignidade social leva à “participação financeira do membro da comunidade na efetivação do programa de ação constitucional destinado ao atendimento do bem comum com o cumprimento de seu dever de colaboração de pagar tributo”³²¹.

O Sistema Tributário, assim, deixa de ser mero instrumento de geração de recursos para o Estado, para ser verdadeiro instrumento para a realização dos seus objetivos fundamentais³²². Adota um lugar central no Estado Democrático de Direito, como seu pressuposto funcional, tendo como fundamento a noção de que a tributação tem também como sentido “cumprir com o caráter solidário e redistributivo via arrecadação”³²³.

Nabais destaca essa função dos impostos como extrafiscal (em contraposição à função fiscal, ou seja, mera arrecadação de recursos), reconhecendo ser não apenas admissível, mas constitucionalmente exigível, como decorrência da modelação econômico-social em que o estado social se materializa, não podendo o Estado dispensar o seu mais importante instrumento (os impostos)³²⁴.

Construir uma sociedade solidária, entretanto, não deve ser apenas um objetivo extrafiscal da tributação, mas o cerne da sua existência, adotando feições propriamente fiscais.

A solidariedade, como critério norteador da construção do Estado e, portanto, do Sistema Tributário Nacional, levará a uma concepção própria de capacidade contributiva como critério de justiça fiscal³²⁵.

³²⁰ MOSCHETTI, Francesco. *El Principio De La Capacidad Contributiva*. In: AMATUCCI, Andrea (Org.). Tratado de Derecho Tributario, 2001, v. I, p. 241/242.

³²¹ CONTIPELLI, Ernani. *Solidariedade social tributária*. São Paulo: Almedina, 2010. p. 221.

³²² GRECO, Marco Aurélio. *Solidariedade social e tributação*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Orgs.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 168-189. p. 177.

³²³ BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. *Tributação no Brasil do século XXI: uma abordagem hermeneuticamente crítica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 145.

³²⁴ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2015. p. 244. Para Nabais, “a função econômica e a função fiscal dos impostos em rigor não se apresentam contrapostas nem separadas, mas sim imbricadas numa relação de recíproca dependência. (...) a função econômica da tributação *prima facie* extrafiscal tenha assim caráter fiscal” (p. 234).

³²⁵ Para Francesco Moschetti, “solidariedade e capacidade contributiva são dois aspectos da mesma realidade”: de um lado, a solidariedade requer o critério de repartição conforme a capacidade contributiva; de outro, a assunção da capacidade contributiva como fundamento para repartição dos tributos indica uma visão da relação entre cidadãos e sociedade que não se baseia no individualismo, mas numa síntese dos ideais de liberdade e socialidade que é própria do solidarismo (tradução livre). MOSCHETTI, op. cit. nota 319. p. 243.

Afirmar íntimas relações entre solidariedade e tributo e o reconhecimento da existência de um dever fundamental de pagar impostos ainda pode ser mal compreendido pelos brasileiros. Marciano Godoi explica as possíveis razões para isso: tradição positivista hegemônica na doutrina do Direito Tributário das últimas décadas; longo período de autoritarismo que se seguiu ao golpe de 1964; excessiva postura garantista oferecida pelo Direito Tributário; reduzida abertura da maioria da doutrina a contatos e investigações da doutrina e jurisprudência estrangeiras³²⁶.

Por outro lado, pode-se vislumbrar que a função dos tributos está tão intimamente ligada aos objetivos fundamentais que a demanda pela construção de uma sociedade livre, justa e solidária encontra-se em consonância, neste aspecto, com a demanda pelo desenvolvimento.

De acordo com Galledo Peragón, os Estados menos desenvolvidos têm a ideia de que a tributação progressiva é uma das ideias centrais para o desenvolvimento, que esse tipo de sistema tributário é indicativo de país civilizado, reconhecendo que a igualdade não se alcança apenas com o simples funcionamento das forças econômicas e sociais³²⁷. Espelhar-se em modelos tributários adotados pelos países desenvolvidos significa adotar um sistema tributário progressivo, o que também corrobora com a realização dos demais objetivos fundamentais.

Investigar a função dos tributos no Estado brasileiro leva, portanto, à constatação da íntima relação entre tributação e solidariedade e faz com que a progressividade seja elevada de uma simples técnica de definição de alíquotas para alguns impostos específicos, para uma ideia diretriz de todo o sistema.

3.2.3 A progressividade como princípio geral implícito no Sistema Tributário Nacional

Após estabelecer os delineamentos da progressividade como regra e como princípio, verifica-se que há uma evidente distinção entre o caráter progressivo de um imposto particular e o caráter progressivo da carga de todo um sistema tributário³²⁸.

Mesmo garantindo a tributação progressiva da renda (ao menos em tese), uma tributação indireta sobre as rendas mais baixas pode tornar o sistema, como um todo, regressivo, como acontece no Brasil. Neste caso, pode ser que a regra da progressividade do imposto sobre a renda esteja sendo atendida, a despeito do distanciamento considerável do sistema à realização

³²⁶ GODOI, Marciano Seabra de. *Tributo e Solidariedade Social*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Org.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 158.

³²⁷ GALLEDO PERAGÓN, José Manuel. *Los principios materiales de justicia tributaria*. Granada, 2003. p. 161.

³²⁸ HAYEK, Friedrich August von. *Reexaminando a taxação progressiva*. In: FERRAZ, Roberto. *Princípios e Limites da Tributação*, Quartier Latin: São Paulo, 2005. p. 746.

da progressividade como princípio, o que vem ofendendo, inclusive, o princípio da capacidade contributiva³²⁹.

A partir do ideal de solidariedade e de redistribuição, extrai-se do sistema jurídico brasileiro que o sistema financeiro e tributário ideal deve ser progressivo. A tributação progressiva, conforme demonstrou Piketty, a partir de uma pesquisa empírica e histórica de suma importância para o início do séc. XXI, desempenhou papel fundamental no desenvolvimento do Estado social e na transformação da estrutura da desigualdade no séc. XX, nos países considerados mais desenvolvidos³³⁰.

Essa progressividade não deve ser extraída de alguns tributos específicos, como os impostos sobre a renda e o patrimônio, conforme previsão expressa da nossa Constituição, mas deve ser uma progressividade sistêmica, de forma que, na análise final da incidência da carga tributária, o critério de sua repartição seja progressivo e que o sistema tributário, dentro do financeiro, seja capaz de se adequar aos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, principalmente no que diz respeito à construção de uma sociedade justa, livre e solidária³³¹.

A progressividade, como princípio, mesmo que não prevista expressamente na Constituição Federal, deve ser adotada como decorrência lógica do princípio do estado social, como “suporte de justiça social”, este sim expressamente previsto³³².

³²⁹ “O princípio jurídico da capacidade contributiva resume o essencial sobre a ideia de justiça liberal, pois autoriza o Estado a cobrar de cada contribuinte um ônus compatível com sua situação econômica, tendendo a atingir em maior grau aqueles que possuem mais receita. A eficácia da justiça materializa-se na seletividade da tributação dos bens e na progressividade das alíquotas que gravam a renda e o patrimônio”. PALMEIRA, Marcos Rogerio. *Direito Tributário versus Mercado: o liberalismo na reforma do estado brasileiro nos anos 90*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. p. 76.

³³⁰ PIKETTY, Thomas. *O Capital no século XXI*. Trad. Monica Baumgarten De Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 484.

³³¹ Para Marciano Godoi, o mínimo que se espera de um sistema tributário globalmente considerado é que responda às exigências de capacidade econômica, ou seja, que seja inspirado em critérios de progressividade. GODOI, Marciano Seabra de. *Tributo e Solidariedade Social*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Org.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 160.

³³² Nabais chega a esta mesma conclusão, em relação à Constituição Portuguesa, mas faz duas observações: a primeira é que, para este autor, a progressividade não é a única via nem a via necessária para a justiça social (ele defende a eficiência de sobrecarregar os rendimentos mais altos e os patrimônios maiores, o que não deixa de ser uma certa progressividade na concepção adotada neste trabalho); outra observação é que, apesar de a progressividade na receita não gerar necessariamente reversão desse incremento para gastos direcionados àqueles que ganham menos, não torna legítima a conclusão de que a progressividade dos impostos não tem justificação no princípio do estado social, refutando, assim, um argumento recorrente contra a progressividade. NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2015. p. 577/578.

Somente através da progressividade sistêmica, como decorrência dos critérios de justiça adotados pela Constituição, alcança-se a igualdade sistemática, tornando a atividade legislativa coerente com suas próprias decisões fundamentais³³³.

É preciso ressaltar que, apesar de tais critérios poderem ser extraídos do sistema jurídico como fundamentos para construção do sistema tributário ideal, para integrá-lo ao sistema financeiro e, efetivamente, alcançar os objetivos estatais fundamentais, a exigência de tributação justa não pode se distanciar da justiça na realização dos gastos públicos.

No entanto, conforme se verificará adiante, para o caso específico do Estado Brasileiro, a adoção do princípio geral da progressividade para a definição do sistema tributário é uma medida que, por si só, já contribui para a realização dos seus objetivos fundamentais. Ao contrário do que se defende numa posição mais pessimista da realidade, a progressividade dos gastos não é condição para que a progressividade na arrecadação cumpra seu papel. Ambas as medidas somadas representam o ideal, mas a pendência de uma não impede a adoção da outra.

A partir desses parâmetros, é preciso ressaltar que a construção de um sistema tributário progressivo deve acarretar influência nas previsões constitucionais das competências tributárias e, portanto, todas as considerações sobre a manutenção da autonomia financeira dos entes federativos devem ser realizadas, a fim de atender a um federalismo fiscal equilibrado e de cooperação, também compatível com o alcance dos objetivos fundamentais.

É importante ressaltar que esse não é o único modelo redistributivo que o Estado pode adotar³³⁴. Entretanto, se se quer construir um sistema tributário em consonância com os valores constitucionais básicos, é necessário que este cumpra com os objetivos fundamentais previstos pela Constituição e, neste caso, o melhor modelo pode ser o da tributação progressiva.

³³³ Humberto Ávila destaca o dever do legislador de respeitar as suas próprias decisões fundamentais, ou seja, respeitar os princípios básicos que ele mesmo adotou, levando-os de modo coerente, inclusive dentro de um mesmo corpo normativo. Trata-se do dever de evitar contradições internas, que o autor nomeia de dever de igualdade sistêmica (p. 128), ou “dever de congruência sistemática”. ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 129.

³³⁴ Para Friedrich Hayek, “é claro que a tributação progressiva não é o único método através do qual uma redistribuição de rendas pode ser realizada. Seria possível efetuar uma considerável redistribuição num sistema de tributação proporcional. Para consegui-lo bastaria devotar uma parte substancial da renda do imposto ao financiamento de serviços que beneficiem principalmente os relativamente pobres – ou subsidiá-los diretamente”. No entanto, o próprio autor verifica que a tributação proporcional não geraria o achatamento do topo das rendas e faria com que os próprios pobres financiassem, através de tributos, serviços gratuitos que usufruiriam do Estado. Assim, o autor assume que “parece inquestionável que a tributação progressiva seja a principal ferramenta disponível para realizar uma redistribuição de renda e que sem esta o alcance de uma tal política seria muito limitado”. HAYEK, Friedrich August von. *Reexaminando a taxação progressiva*. In: FERRAZ, Roberto. *Princípios e Limites da Tributação*, Quartier Latin: São Paulo, 2005. p. 745.

3.2.4 Os efeitos práticos esperados pela adoção da progressividade como um princípio geral do Sistema Tributário Nacional

A mudança de paradigma a respeito da progressividade é verificada, atualmente, com a própria mudança de posicionamento do STF a seu respeito. Pode-se dizer, em suma, que este Tribunal vem somando à ideia de que a progressividade é uma regra (uma técnica de definição das alíquotas de alguns impostos) a adoção da progressividade como princípio.

O posicionamento originário pode ser identificado no RE 153.771-MG, em que se declarou a inconstitucionalidade do IPTU progressivo, antes da Emenda Constitucional 29/2000, basicamente pela falta de previsão expressa na Constituição (art. 145, §1º, art. 156, §1º e 182, §§2º e 4º, II) e por ser o IPTU um imposto de caráter real. O IPTU só poderia ser progressivo para assegurar o cumprimento da função social da propriedade. Apesar da divergência na decisão, esse posicionamento só foi modificado com a introdução, pela Emenda Constitucional 29/2000, da previsão expressa de que o IPTU será progressivo em razão do valor do imóvel (art. 156, §1º, I)³³⁵.

Outra referência ao posicionamento superado é o RE 234.105-SP, em que o STF, por unanimidade, decidiu pela inconstitucionalidade do ITBI progressivo, por ser um imposto real, realizando a capacidade contributiva com base na proporcionalidade.

Alberto Macedo analisa a “virada na jurisprudência” através do RE 562/045-RS, em que o STF, apenas em 2013, adota a constitucionalidade do ITCMD progressivo, com base no princípio da capacidade contributiva, que ignora a classificação dos impostos como reais ou pessoais, não obstante a inexistência de qualquer previsão constitucional nesse sentido³³⁶.

O STF, portanto, adotou a progressividade como princípio decorrente da capacidade contributiva, que demanda um tratamento pessoal e, portanto, progressivo, nos impostos sobre a propriedade.

De todo modo, esse é um efeito da mudança de paradigma, mas um efeito tímido, diante do que se revela no contexto geral para o Sistema Tributário Nacional.

O primeiro efeito de se conceber a progressividade como um princípio geral, portanto, é a recomendação para se estabelecer alíquotas progressivas em outros impostos que não apenas o incidente sobre a renda, como sobre os impostos incidentes sobre patrimônio, herança e

³³⁵ MACEDO, Alberto. *A progressividade fiscal nos impostos sobre a propriedade e a decisão do STF sobre o ITCMD*. In: PARISI, Fernanda Drummond; TÔRRES, Heleno Taveira; MELO, José Eduardo Soares de (Org.). *Estudos de Direito Tributário em homenagem ao Professor Roque Antonio Carraza*. São Paulo: Malheiros, 2014, v. 2, p. 269–292.

³³⁶ Ibid.

doação. Pode-se dizer que o primeiro passo está sendo dado no âmbito da interpretação constitucional.

O segundo passo consiste na análise da progressividade não das alíquotas de impostos isolados, mas da consideração do conjunto dos impostos incidentes sobre determinado rendimento (ou faixa de renda). Recomenda-se, ainda, que, dentro desta análise em conjunto, a progressividade da tributação do patrimônio leve em consideração a distribuição patrimonial nacional e não apenas a base de cálculo de cada imposto, além de ser baseada em avaliações patrimoniais constantemente atualizadas.

A partir daí é preciso fazer com que a inevitável regressividade gerada por alíquotas proporcionais de alguns tributos (como os chamados indiretos ou incidentes sobre o consumo) seja compensada pela efetiva progressividade de outros (diretos ou incidentes sobre a riqueza – renda e patrimônio), para que, do ponto de vista nacional, a carga seja distribuída de forma verdadeiramente progressiva.

Outro passo de suma importância diz respeito à ampliação da base tributária³³⁷, através da redução de benefícios fiscais indiscriminados que não estejam em consonância com a realização da progressividade nacional. Os benefícios devem se concentrar no consumo de bens de primeira necessidade, renda mínima e, apenas como último recurso e por tempo estritamente determinado, como medida extrafiscal de estímulo econômico.

Tais passos são efeitos lógicos de se conceber a progressividade como princípio geral norteador do Sistema Tributário Nacional e se configuram como ponto de partida para uma complexa reforma do próprio sistema, para que ele seja enquadrado no âmbito dos objetivos fundamentais do Estado Democrático de Direito. Serão melhor explorados e analisados no Capítulo 5, através de uma proposta para alcançar esse objetivo.

A progressividade como princípio, portanto, deve nortear a construção do Sistema Tributário Nacional para uma situação ideal de redução das desigualdades econômicas e até de redistribuição de riquezas, sob o manto do princípio da solidariedade. Assim, a distribuição da carga tributária como um todo, considerando todos os tributos (diretos e indiretos), por faixa de renda, deve se dar de forma progressiva.

³³⁷ “O estreitamento da base tributária se dá quando governos sucessivos introduzem concessões tributárias que divergem de qualquer definição moral de renda, e essas “cracas” que grudam no casco do navio fiscal se mostram notavelmente pegajosas. Essas concessões normalmente consistem em ‘gastos tributários que são equivalentes, em termos orçamentários, a despesas de capital’”. ATKINSON, Anthony B. *Desigualdade: o que pode ser feito?* Trad. Elisa Câmara. São Paulo: Leya, 2015. P. 231.

3.3 O mito da progressividade da tributação da renda no Brasil

Um mito pode significar um personagem, um fato ou uma particularidade que, não sendo real, simboliza algo que se deve admitir. Pode também designar uma coisa ou pessoa que não existe, mas que se supõe real. Ou ainda, uma coisa só possível por hipótese, uma quimera³³⁸.

A progressividade da tributação da renda no Brasil é um mito. Algo que se admite, mas que não tem sentido na realidade fática, ou melhor, algo que não existe, mas que se supõe real³³⁹.

Apesar da constatação de que a progressividade corresponde também a um princípio, cujo reconhecimento é necessário para a compatibilização do Sistema Tributário Nacional com os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, como técnica, é um verdadeiro mito no sistema atual. Isso porque, na prática, não se realiza e as medidas adotadas pela legislação e pela política tributária se distanciam muito de qualquer realidade para a qual se destina, carecendo, portanto, de razoabilidade.

Para demonstrar isso, a presente abordagem consistirá em uma análise de dados relativos à tributação da renda no Brasil, desvendando os fatores que levam à afirmação de que a progressividade da tributação da renda é um mito.

O método consistirá em reunir dados extraídos de pesquisas já realizadas sobre tributação e economia no Brasil, apontar e reunir os problemas já vislumbrados em outras análises de dados, assim como promover novas comparações com esses mesmos dados. A análise, portanto, partirá da constatação da realidade para justificar os próximos passos que devem ser adotados na tributação da renda no Brasil.

3.3.1 O desenvolvimento da progressividade do imposto de renda da pessoa física no Brasil

Thomas Piketty afirma que “a inovação mais importante do século XX em matéria fiscal foi a criação e o desenvolvimento do imposto progressivo sobre a renda”³⁴⁰, inovação esta que foi muito timidamente experimentada no Brasil, onde sequer se pode afirmar efetivamente existente desde há muito, principalmente desde a década de 1990 até os dias atuais.

³³⁸ Dicionário Aurélio. Disponível em < <https://dicionarioaurelio.com/mito> > Acesso em 20/03/2018 às 17:39.

³³⁹ É conveniente reforçar que o sentido empregado para a palavra mito nesta abordagem diz respeito a uma realidade fática. É diferente da conotação conferida ao termo mito por Liam Murphy e Thomas Nagel, na obra “o mito da propriedade”, citada em algumas referências dessa tese. Sua abordagem está direcionada a uma realidade normativa, referente a algo que não tem fundamentalidade material.

³⁴⁰ PIKETTY, Thomas. *O Capital no século XXI*. Trad. Monica Baumgarten De Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 480.

O imposto de renda foi instituído no Brasil em 1922, pela Lei nº 4.625. Em razão de sua complexidade, alguns estudos tiveram que ser desenvolvidos e levou algum tempo para a sua efetiva cobrança. Sua primeira tabela progressiva contou com 9 faixas, uma isenta e as demais que variavam entre 1 e 8%³⁴¹.

As alíquotas foram aumentando gradativamente, até que, em 1944, a alíquota máxima chegou a 20%. Em 1948, ela deu o maior salto da história passando de 20 para 50%, percentual que permaneceu até 1961³⁴².

Em 1961, foi instituída uma nova tabela progressiva de imposto de renda, com 15 faixas e cujas alíquotas variavam entre 1 e 60%. Em 1962, a tabela progressiva do imposto de renda das pessoas físicas alcançou o percentual de alíquota máxima mais elevado da história, 65%³⁴³.

A reforma de 1965/1966 (período em que se promulgou o CTN) teve principalmente o papel de impulsionar o processo de crescimento econômico e aumentar a racionalidade da tributação. Ao mesmo tempo em que se aumentou a carga tributária, houve medidas para torná-lo mais consistente com os propósitos de crescimento. Já nesse período, deu-se ênfase aos incentivos fiscais e, como consequência, “ergueu-se um verdadeiro ‘paraíso fiscal’ para o capital, em geral, e para as camadas de média e alta renda”³⁴⁴. Como se verificará nos tópicos seguintes, essa realidade não se distancia muito do que atualmente se tem a título de tributação da renda no Brasil.

A redução da alíquota máxima do imposto de renda para 50% foi uma das primeiras medidas do regime autoritário. Esse cenário, possivelmente, também foi influenciado pelo contexto norte-americano, que reduziu a alíquota máxima de 90 para 70%. Mantiveram-se, entretanto, 12 faixas de tributação na tabela progressiva do imposto de renda³⁴⁵.

A carga tributária entre 1966-1970 foi de 23,99% sobre o PIB e a participação do IR na carga tributária era de apenas 8,3%. Apesar da expansão da carga tributária, portanto, havia fortes desequilíbrios³⁴⁶.

Na segunda metade da década de 1970, o cenário já era outro: desaceleração do crescimento econômico, resultado de acentuados desequilíbrios fiscais e financeiros do Estado,

³⁴¹ BRASIL. Receita Federal. *Trajetória*. Disponível em <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/institucional/memoria/imposto-de-renda/historia/trajetoria>> acesso em 02/03/2018 às 10:24.

³⁴² Ibid.

³⁴³ Ibid.

³⁴⁴ OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. *A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889-2009*. IPEA, p. 1-61, 2010.

³⁴⁵ GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. *Tributação e distribuição da renda no Brasil: novas evidências a partir das declarações tributárias das pessoas físicas*. p. 1-26, 2016.

³⁴⁶ OLIVEIRA, op. cit. nota 343.

processo inflacionário, explosão dos juros norte-americanos e eclosão da crise da dívida externa decorrente da decretação da moratória mexicana de 1980. Isso levou a obrigatórios ajustes recessivos da economia. A partir daí, portanto, aumentou-se a participação do imposto de renda na estrutura tributária, como início da “desmontagem do paraíso fiscal”, mas tal participação não passou de 20% da carga total³⁴⁷.

Até 1988, a tabela progressiva do imposto de renda sofreu pequenas variações, tanto na quantidade de faixas, como nos percentuais da alíquota máxima.

Com a redemocratização, houve uma redistribuição da receita tributária entre os entes federativos, o que representou queda do percentual de arrecadação da União, em relação ao total (de 60,1% para 54,3%). Isso fez com que a União adotasse a estratégia de priorizar a cobrança das receitas de contribuições sociais (que não participam da repartição das receitas com os outros entes) em detrimento dos impostos tradicionais, como é o caso do imposto de renda. O efeito dessa estratégia foi um ônus significativo para as camadas mais pobres da população³⁴⁸.

Em 1989, as alíquotas da tabela progressiva foram consideravelmente reduzidas, passando para apenas 2, 10 e 25%. Esse foi um movimento parecido com o de Reagan nos EUA, adotado no governo do ex-presidente José Sarney³⁴⁹.

Com o ajuste realizado entre 1989 e 1993, o imposto de renda da pessoa física (IRPF) teve suas alíquotas aumentadas de 10% para 15% e de 25% para 26,6%, além de uma alíquota adicional de 35%, que vigoraram até 1994/95, quando passaram a ser apenas 15% e 25%. O ajuste, juntamente com o plano real, resultou numa geração de *superávits* até 1994, mas depois o país experimentou sucessivos quadros de *déficit*³⁵⁰.

Entre as medidas adotadas entre 1994-1998, houve uma reforma do imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ), com o objetivo de corrigir distorções e aumentar a arrecadação, além do aumento das alíquotas do IRPF³⁵¹. A alíquota máxima passou a ser de 27,5%, permanecendo esta a alíquota máxima até os dias atuais.

³⁴⁷ A carga tributária não teve muitas variações no período (23,99% em 1966-1970 e 23,36% em 1988), mas a participação do IR, que era de apenas 8,3% em 1966-1970, aumentou gradativamente (10,8% em 1971-1975; 14,7% em 1976-1980; 16,6% em 1982-1985; 18,9% em 1986; 17,8% em 1987) para 20% em 1988, o que é um percentual ainda extremamente baixo, em termos de análise de equidade. OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. *A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889-2009*. IPEA, p. 1-61, 2010.

³⁴⁸ Ibid.

³⁴⁹ GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. *Tributação e distribuição da renda no Brasil: novas evidências a partir das declarações tributárias das pessoas físicas*. p. 1-26, 2016.

³⁵⁰ OLIVEIRA, op. cit. nota 346.

³⁵¹ OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. *A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889-2009*. IPEA, p. 1-61, 2010.

A década de 1990 também foi marcada por um ciclo de ampliação de benefícios tributários, com destaque para a isenção do imposto de renda sobre dividendos³⁵².

No período de 1999-2008, houve um crescimento considerável do PIB e a carga tributária passou por um período de crescimento (31,07% em 1999 para 35,8% em 2008).

Com a crise da economia mundial em 2008/2009, uma das medidas fiscais adotadas foi a redução das alíquotas do imposto de renda, para atenuar os efeitos da crise no Brasil.

O reflexo na tabela progressiva foi a criação de 2 novas alíquotas, passando a ser composta por 5 faixas: isento, 7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%. Essa é a mesma tabela dos dias atuais, que sofreu apenas algumas correções no que diz respeito aos valores das faixas de renda. A alíquota máxima permanece a de 27,5%.

Como não houve alterações na legislação e na tabela progressiva desde então, os dados a serem analisados a seguir são retirados de algumas análises realizadas nesse contexto, que permanece atual. Claro que houve alterações na carga tributária, montante arrecadado etc., mas, estruturalmente, a tributação da renda permanece a mesma.

3.3.2 Análise da carga do imposto sobre a renda em relação às faixas de renda no Brasil

Uma análise econômica realizada por três economistas sobre o imposto de renda na Guatemala levou a uma reflexão a respeito dos critérios utilizados para aferir o nível de progressividade do referido imposto.

Santiago Diaz de Serralde, Carlos Garcimartín e Jesús Ruiz-Huerta chegaram à conclusão de que os índices de Kakwani³⁵³ e de Reynolds-Smolensky³⁵⁴, habitualmente utilizados para analisar os efeitos de uma reforma fiscal na progressividade e na capacidade

³⁵² Que será abordada de forma mais detida no item 3.3.3. GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. *Tributação e distribuição da renda no Brasil: novas evidências a partir das declarações tributárias das pessoas físicas*. p. 1–26, 2016.

³⁵³ Os autores explicam o índice de Kakwani (K), habitualmente utilizado, que representa a diferença entre o coeficiente de concentração do imposto e o coeficiente de Gini da renda antes dos impostos. Assim, um imposto progressivo também geraria mudança na distribuição da renda existente antes e depois do seu pagamento. SERRALDE, Santiago Diaz de; GARCIMARTÍN, Carlos; RUIZ-HUERTA, Jesús. *La paradoja de la progresividad en países de baja tributación: el impuesto a la renta en Guatemala*. Revista CEPAL, n. 102, p. 1–16, 2010.

³⁵⁴ É habitual quantificar este efeito redistributivo através da distância entre as curvas de Lorenz antes e depois do imposto, pois no caso de uma imposição proporcional, ambas as curvas seriam iguais. Essa distância pode sintetizar-se por meio do conhecido índice de Reynolds-Smolensky (RS). SERRALDE, Santiago Diaz de; GARCIMARTÍN, Carlos; RUIZ-HUERTA, Jesús. *La paradoja de la progresividad en países de baja tributación: el impuesto a la renta en Guatemala*. Revista CEPAL, n. 102, p. 1–16, 2010.

arrecadatória, podem não resultar apropriados para valorações normativas em reformas fiscais que supõem mudanças significativas na arrecadação³⁵⁵.

Eles acabam fazendo algumas propostas, em relação às fórmulas que devem ser utilizadas para essa aferição, mas o mais importante desse estudo para a presente análise é a constatação de algumas variáveis curiosas que podem intervir na análise da progressividade.

A primeira constatação importante é que nem sempre a verificação de progressividade no imposto sobre a renda gera um aumento na capacidade redistributiva dessa tributação³⁵⁶. Com isso, os autores consideram que o mais importante é analisar dois efeitos distintos que uma determinada proposta de tributação pode gerar: o efeito nível (no nível impositivo) e o efeito distância (entre as rendas ou quotas de rendas)³⁵⁷.

No caso do Brasil, esse segundo efeito é o mais importante, tendo em vista que a carga tributária está compatível com a média das cargas nos países da OCDE³⁵⁸. Uma proposta de tributação sobre a renda não geraria, em tese, um incremento na carga tributária nacional (aquela comparada em face ao PIB), mas, certamente, geraria um incremento na arrecadação do imposto sobre a renda, que não é muito bem explorado³⁵⁹.

A reforma da tributação da renda no Brasil, portanto, deveria gerar um aumento da distância entre as faixas de renda, assim como (e até por consequência) um incremento no nível da arrecadação com esse imposto.

³⁵⁵ SERRALDE, Santiago Diaz de; GARCIMARTÍN, Carlos; RUIZ-HUERTA, Jesús. *La paradoja de la progresividad en países de baja tributación: el impuesto a la renta en Guatemala*. Revista CEPAL, n. 102, p. 1–16, 2010.

³⁵⁶ De acordo com os critérios tradicionalmente utilizados, os autores demonstram que pode ocorrer que apareça como regressiva uma reforma que não só aumenta a capacidade redistributiva dos impostos, como também incrementa as diferenças entre as quotas pagas pelos contribuintes de rendas alta e baixa. Isso acontece, principalmente em países de baixa tributação, como é o caso da Guatemala, em que a reforma visa também um incremento da arrecadação. Tais mudanças são, muitas vezes, “barradas”, por apontarem regressividade na carga, diante dos parâmetros tradicionais. SERRALDE, Santiago Diaz de; GARCIMARTÍN, Carlos; RUIZ-HUERTA, Jesús. *La paradoja de la progresividad en países de baja tributación: el impuesto a la renta en Guatemala*. Revista CEPAL, n. 102, p. 1–16, 2010.

³⁵⁷ Ibid.

³⁵⁸ Em 2017, a carga tributária registrada no Brasil foi de 32,3% do PIB, enquanto a média dos países da OCDE é de 34,2%. BRASIL. Receita Federal. *Carga tributária no Brasil 2018: Análise por tributos e base de incidência*. Março/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.pdf> . Acesso em: 29 abr. 2021.

³⁵⁹ De acordo com dados de 2017, a carga tributária sobre renda, lucro e ganho de capital do Brasil era de 7,0%, apenas 2 pontos percentuais acima do país que tem a menor tributação nessa categoria (República Eslováquia), estando acima apenas deste e da Polônia, Hungria e Eslovênia, com 6,9%, e empatado com o Chile, que conta com os mesmos 7%. A média dos países da OCDE registrada nesse ano foi de 11,4%. BRASIL. Receita Federal. *Carga tributária no Brasil 2018: Análise por tributos e base de incidência*. Março/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.pdf> . Acesso em: 29 abr. 2021.

A partir de análises matemáticas, os economistas constataam que o efeito redistributivo da tributação da renda, não depende só da sua progressividade, mas também do seu nível. Simplificando, em poucas palavras, o método dos autores, pode-se dizer que as análises importantes são³⁶⁰:

- Comparar as distribuições de rendas antes e depois dos impostos;
- Separar a análise do nível de arrecadação do nível de progressividade, ou seja, valorar positivamente o aumento da progressividade (isso porque uma reforma que diminua a arrecadação, gera uma constatação preliminar de aumento da progressividade, mas sem qualquer efeito redistributivo).

Como, neste capítulo, ainda não se está analisando uma proposta de reforma tributária, a primeira recomendação será utilizada para analisar o efeito redistributivo do imposto sobre a renda no Brasil atualmente.

No ano de 2016, a Secretaria de Política Econômica divulgou o primeiro Relatório sobre a Distribuição de Renda e da Riqueza da População Brasileira, elaborado com base nos dados das declarações de imposto de renda das pessoas físicas (2015/2014) fornecidos pela Receita Federal do Brasil³⁶¹.

Dos dados dessa pesquisa, os mais importantes para o presente estudo são: faixas de renda, quantidade de declarantes por faixa de renda e imposto devido por faixa de renda (além das suas alíquotas efetivas). A primeira observação que se mostra importante é que a maior quantidade de declarantes está nas faixas de 3 a 20 salários-mínimos. Considerando que o salário-mínimo, em 2014, era de R\$ 724,00 (setecentos e vinte e quatro reais), pode-se dizer que a maior quantidade de declarantes possuía rendimentos entre R\$ 2.172,00 (dois mil cento e setenta e dois reais) e R\$ 14.480,00 (quatorze mil quatrocentos e oitenta reais).

Observa-se que, desse montante, uma quantidade considerável de declarantes, mais de 3,5 milhões (aproximadamente 13% dos declarantes), ganharam rendimentos na faixa de R\$ 7.240,00 (sete mil duzentos e quarenta reais) e R\$ 14.480,00. No entanto, a alíquota máxima da tabela progressiva do IRPF alcançava a faixa de renda acima de R\$ 4.463,81 (quatro mil quatrocentos e sessenta e três reais e oitenta e um centavos).

³⁶⁰ SERRALDE, Santiago Diaz de; GARCIMARTÍN, Carlos; RUIZ-HUERTA, Jesús. *La paradoja de la progresividad en países de baja tributación: el impuesto a la renta en Guatemala*. Revista CEPAL, n. 102, p. 1–16, 2010.

³⁶¹ BRASIL. Secretaria de Política Econômica. *Relatório sobre a distribuição de renda e da riqueza da população brasileira*. Disponível <http://www.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/transparencia-fiscal/distribuicao-renda-e-riqueza/relatorio-distribuicao-da-renda-2016-05-09.pdf> acesso em 05 mar. 2018.

Para construir, por exemplo, uma tabela progressiva de imposto de renda das pessoas físicas com cinco faixas, como reflexo da distribuição de rendas extraída das declarações de 2014, poderia se extrair mais ou menos as seguintes faixas:

- Do limite de isenção até 3 salários-mínimos;
- 3 a 5 salários-mínimos;
- 5 a 10 salários-mínimos;
- 10 a 40 salários-mínimos;
- Acima de 40 salários-mínimos.

Essa tabela levaria em consideração apenas a quantidade de pessoas declarantes por faixa de renda (aproximadamente cinco milhões), mas ainda falharia pelo grande intervalo que aparece nas faixas mais altas.

Isso mostra que cinco faixas de renda para discriminar a tributação dos brasileiros é completamente dissonante da realidade, em que se tem uma distinção de renda que alcança uma quantidade bem maior de faixas de renda (pelo menos 10 faixas), com intervalos consideráveis entre as faixas (intervalos que chegam a 40 salários-mínimos).

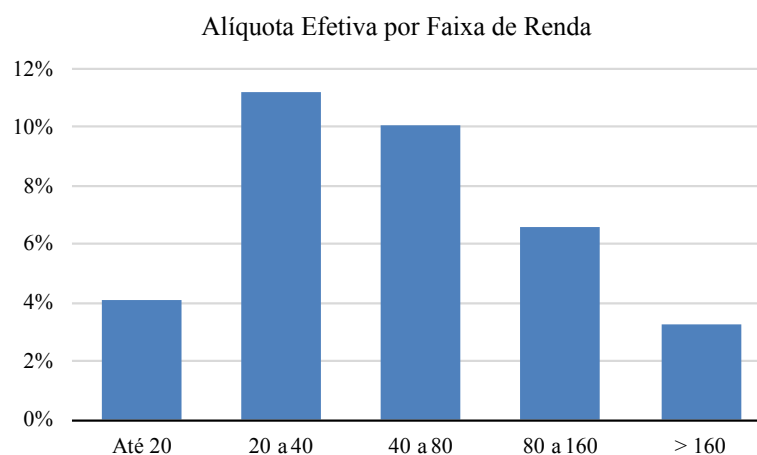
Quando se parte para a análise também das alíquotas, a situação se agrava. Alguns poderiam afirmar que o imposto de renda é progressivo apenas com base na tabela progressiva, o que, apesar de não refletir a realidade da distribuição de rendas no Brasil, não deixa de ser verdade. A mesma conclusão se chega ao analisar a alíquota, em relação às bases de cálculo. No relatório analisado, entretanto, a alíquota efetiva, considerando a renda tributável, já se apresenta problemática.

Verifica-se que a alíquota efetiva não sofre variações compatíveis com as variações de renda acima de 20 salários-mínimos. Após o saldo de 16,4% na faixa ente 20 e 40 salários-mínimos, tem-se uma alíquota de 19% para a faixa de 40 e 80 salários-mínimos e, acima de 80 salários-mínimos, a alíquota efetiva mantém-se em torno de 20%. O peso do imposto de renda, portanto, vai diminuindo a partir da faixa de 20 salários-mínimos, tornando-se a alíquota efetiva praticamente proporcional. Note-se que 0,3% dos declarantes estão na faixa acima de 160 salários-mínimos, arcando com a mesma alíquota dos mais de 8% que estão entre 20 e 160 salários-mínimos (sendo que quase 6% estão na faixa entre 20 a 40 salários-mínimos).

Pela tabela de imposto de renda da pessoa física no Brasil, as pessoas que ganham rendas equivalentes a pouco mais de 6 salários-mínimos já se enquadram na alíquota máxima do imposto de renda, sendo que quase 50% dos declarantes se encontram nas faixas acima de 5 salários-mínimos.

Para completar as distorções atuais da progressividade do imposto de renda, quando se verificam as deduções, a alíquota efetiva sobre a renda tributável somada à renda isenta é menor nas mais altas faixas de salário-mínimo. Enquanto a alíquota efetiva dos que ganham até 20 salários-mínimos é de 4,1%, a dos que ganham acima de 160 salários-mínimos fica em 3,3%, passando pela alíquota de 11,2% para a faixa de 20 a 40 salários-mínimos, 10,1% para a faixa entre 40 e 80 salários-mínimos e 6,6% na faixa entre 80 e 160 salários-mínimos³⁶².

Gráfico 1 – Alíquotas efetivas do imposto de renda por faixas de rendas, considerando a renda tributável somada à renda isenta



Fonte: A autora, 2018³⁶³.

Pode-se dizer que, diante da realidade verificada nas declarações de imposto de renda das pessoas físicas em 2015, considerando as isenções, a alíquota efetiva passa a ser regressiva a partir da faixa de 20 a 40 salários-mínimos, pois, a cada faixa, ela passa a ser menor.

Analisando o efeito distância³⁶⁴, pode-se construir a Tabela 1, verificando a distribuição de renda antes e depois da tributação pelo IRPF, principalmente nas faixas mais altas de renda, para averiguar se o imposto de renda é ou não redistributivo. Para isso, serão utilizados os seguintes dados: faixas de renda (em salários-mínimos), percentual de participação na renda total bruta, alíquota efetiva (considerando a renda tributável e isenta) e percentual de

³⁶² BRASIL. Secretaria de Política Econômica. *Relatório sobre a distribuição de renda e da riqueza da população brasileira*. Disponível <http://www.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/transparencia-fiscal/distribuicao-renda-e-riqueza/relatorio-distribuicao-da-renda-2016-05-09.pdf> acesso em 05 mar. 2018.

³⁶³ Gráfico de autoria própria, utilizando dados publicados pela Secretaria de Política Econômica do Brasil. BRASIL. Secretaria de Política Econômica. *Relatório sobre a distribuição de renda e da riqueza da população brasileira*. Disponível <http://www.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/transparencia-fiscal/distribuicao-renda-e-riqueza/relatorio-distribuicao-da-renda-2016-05-09.pdf> acesso em 05 mar. 2018.

³⁶⁴ De uma forma diferente de Serralde, Garcimartín e Ruiz-Herta, em razão dos dados que se tem. Aqui se tem o percentual de concentração de rendas por faixa de rendas. Aplicar-se-á a alíquota efetiva, para verificar qual a distância entre as faixas de concentração antes e depois da tributação, para verificar se o imposto de renda causa algum efeito redistributivo.

participação na renda total após a tributação (este dado é encontrado subtraindo-se o que representa a alíquota efetiva do percentual de participação na renda total e fazendo-se a proporcionalidade com os novos resultados).

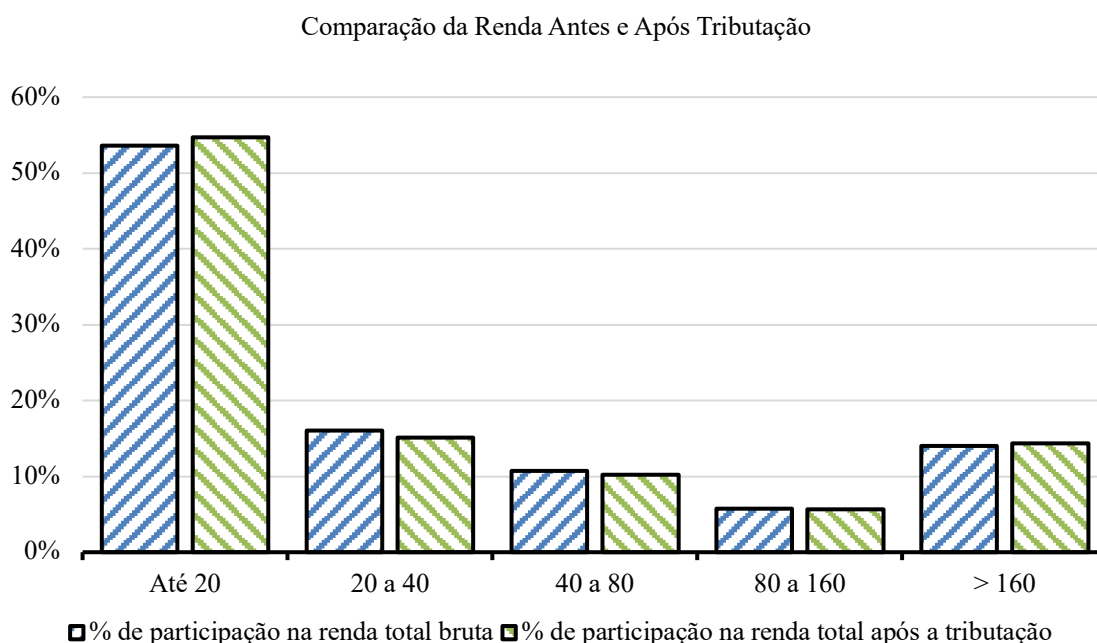
Tabela 1 – Participação das faixas de renda no total da renda antes e depois da tributação

Faixas de renda	% de participação		% de participação na renda total após a tributação
	na renda total bruta	Alíquota efetiva	
Até 20 SM	53,6%	4,1%	54,7%
20 a 40 SM	16,0%	11,2%	15,1%
40 a 80 SM	10,7%	10,1%	10,2%
80 a 160 SM	5,7%	6,6%	5,6%
> 160 SM	14,0%	3,3%	14,4%

Fonte: A autora, 2021³⁶⁵.

Transformando a tabela acima em gráfico, tem-se o seguinte:

Gráfico 2 – Comparação entre a participação das faixas de renda no total da renda antes e depois da tributação, considerando a alíquota efetiva (incidente considerando o total da renda, tributável e não tributável)



³⁶⁵ Tabela de autoria própria, utilizando dados publicados pela Secretaria de Política Econômica do Brasil. BRASIL. Secretaria de Política Econômica. *Relatório sobre a distribuição de renda e da riqueza da população brasileira*. Disponível <http://www.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/transparencia-fiscal/distribuicao-renda-e-riqueza/relatorio-distribuicao-da-renda-2016-05-09.pdf>

Fonte: A autora, 2021³⁶⁶.

Verifica-se que os níveis de concentração sofrem leve variação nas camadas mais baixas de renda, verificando-se que a distância reduz, conforme o aumento das faixas de renda, chegando ao ponto de ser quase imperceptível nas faixas acima de 40 salários-mínimos. Além disso, verifica-se um pequeno aumento na participação das rendas da faixa acima de 160 salários-mínimos, mesmo após a tributação. Isso quer dizer que o peso da tributação da renda nessas faixas não altera o grau de concentração de renda que estas camadas da população representam, chegando a aumentar essa concentração a partir de determinado patamar.

Chega-se a duas conclusões básicas com a análise desses dados: o imposto de renda da pessoa física no Brasil não é progressivo, ao contrário, isoladamente considerado, ele é até regressivo, porque as deduções e isenções fazem com que as alíquotas efetivas incidentes sobre o total dos rendimentos regridam nas faixas mais elevadas; e o IRPF, isoladamente considerado, não é redistributivo.

Para um imposto ser realmente progressivo e redistributivo, ele tem que observar a realidade da distribuição de rendas da sociedade na qual ele será aplicado e definir alíquotas compatíveis com esses níveis de renda, a fim de que, na análise da distribuição de rendas antes e depois da tributação, a progressividade das alíquotas gerem, efetivamente, uma redistribuição, ou seja, haja uma mudança (diminuição) efetiva no percentual da renda total atribuído às faixas mais altas de renda.

O fato de as alíquotas estabelecidas para a tributação da renda da pessoa física no Brasil não refletirem a realidade das distâncias existentes entre as faixas de renda efetivamente percebidas faz com que ele não seja efetivamente progressivo nem efetivamente redistributivo (a partir da análise da diferença das rendas antes e depois do imposto).

Com isso, verifica-se que a tabela progressiva do imposto sobre a renda reforça o mito da progressividade, pois apresenta uma ideia, em tese, que não se verifica na realidade. Uma mudança necessária para a progressividade, neste quesito, seria construir uma nova tabela em que a distância entre as alíquotas e as faixas de renda refletisse a real distribuição de renda na sociedade.

³⁶⁶ Gráfico de autoria própria, utilizando dados publicados pela Secretaria de Política Econômica do Brasil. BRASIL. Secretaria de Política Econômica. *Relatório sobre a distribuição de renda e da riqueza da população brasileira*. Disponível <http://www.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/transparencia-fiscal/distribuicao-renda-e-riqueza/relatorio-distribuicao-da-renda-2016-05-09.pdf> acesso em 05 mar. 2018.

3.3.3 Isenção da tributação da renda de lucros e dividendos

A Oxfam Brasil publicou, em 2017, uma análise das desigualdades brasileiras, intitulada “A distância que nos une: um retrato das desigualdades brasileiras”. Um dos fatores analisados para a manutenção das desigualdades sociais no Brasil foi a tributação.

Uma das conclusões a que se chegou foi a de que “o efeito da tributação no Brasil é, no geral, de aumentar a concentração da renda”. Designa a tributação como “uma barreira estrutural na redução das desigualdades”³⁶⁷.

Além dos fatores já apontados no tópico anterior, que corroboram essa afirmação, a referida análise afirma, expressamente, que os “super-ricos pagam pouco imposto de renda”. Para a Oxfam, “esta inversão é produto de duas distorções no imposto de renda: a isenção de impostos sobre lucros e dividendos e a limitação de alíquotas no Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF)”³⁶⁸.

Analizando a tributação da renda das pessoas físicas no Brasil, Marc Morgan destaca que a maior parte dos rendimentos dos mais ricos tem origem nos rendimentos do capital, tributados de forma mais leve no Brasil, ou nos rendimentos não tributáveis, como lucros e dividendos. Chega, portanto, à conclusão de que “o sistema fiscal no Brasil motiva formas distintas de comportamento de procura de renda pela elite”³⁶⁹.

No presente tópico, a análise parte da constatação de um dos problemas que se verifica em diversas análises sobre o Sistema Tributário do Brasil: a grande quantidade de hipóteses de exceção e de isenções fiscais que abrem espaço para a prática do planejamento tributário e para uma sonegação extremamente elevada³⁷⁰.

Um destaque será dado, efetivamente, na presente tese, para a isenção de lucros e dividendos, em relação ao imposto de renda da pessoa física, que gera uma influência direta no quadro da progressividade.

De acordo com Sérgio Wulff Gobetti e Rodrigo Octávio Orair, o modelo clássico de tributação apresenta a tributação do lucro das pessoas jurídicas após a apuração contábil somada à tributação dos dividendos pagos aos acionistas, pessoas físicas. A tributação dos lucros nessas

³⁶⁷ OXFAM BRASIL. *A distância que nos une: um retrato das desigualdades brasileiras*. p. 1–94, 2017. Disponível em: <https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/arquivos/Relatorio_A_distancia_que_nos_une.pdf>. Acesso em: 26 set. 2017.

³⁶⁸ Ibid.

³⁶⁹ MORGAN, Marc. Desigualdade de renda, crescimento e tributação da elite no Brasil: novas evidências reunindo dados de pesquisas domiciliares e fiscais. In: *Tributação e desigualdade*. José Roberto Afonso, Melina Rocha Lukic, Rodrigo Octávio Orair, Fernando Gaiger Silveira (Org.). Belo Horizonte: Letramento: Casa do Direito: FGV Direito Rio, 2017. p. 223-259.

³⁷⁰ LIMA, Edilberto Carlos Pontes. *Reforma Tributária no Brasil: entre o ideal e o possível*. IPEA, p. 1–29, 1999.

duas fases (pessoa jurídica e pessoa física) foi disseminada pelo mundo ao longo do século XX e também foi adotada pelo Brasil³⁷¹.

Na década de 1990, foi adotado um modelo diferenciado no Brasil, em que os dividendos não integravam a base de cálculo do imposto de renda das pessoas físicas dos seus acionistas, mas sofriam tributação exclusiva na fonte, através de uma alíquota inferior à alíquota máxima prevista na tabela progressiva, aliviando os efeitos da bitributação³⁷².

Com a Lei nº 9.249/95, duas figuras foram criadas e permanecem até os dias atuais despertando certa curiosidade no Sistema Tributário Nacional: o art. 9º da referida lei previu a possibilidade de dedução, pela pessoa jurídica, dos “juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio”, na apuração do lucro real; e o art. 10 previu que

Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

O argumento para a referida isenção recai na forma que se tem de evitar uma bitributação. Tal argumento não se viabiliza, tendo em vista que, pela teoria da personalidade jurídica, adotada no ordenamento jurídico brasileiro, a pessoa jurídica não se confunde com a pessoa física, o que vale para seus bens e patrimônios, salvo raras exceções (nenhuma delas é o pagamento de tributos). Por essa razão, a tributação da pessoa jurídica não se confunde com a da pessoa física do sócio ou acionista, que são pessoas distintas, com patrimônios e expressões de riquezas distintas.

Sérgio Wulff Gobetti e Rodrigo Octávio Orair muito bem observam que esse tipo de argumento, como é o caso da “necessidade” de se evitar a bitributação, é, muitas vezes, fundamentado em certo formalismo, o que contribui para perpetuar distorções econômicas e a injustiça fiscal³⁷³.

Os referidos autores verificaram que, dos 34 países da OCDE na época³⁷⁴, apenas a Estônia adotava esse regime de isenção total dos lucros e dividendos da pessoa física. Os demais

³⁷¹ GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. *Tributação e distribuição da renda no Brasil: novas evidências a partir das declarações tributárias das pessoas físicas*. p. 1–26, 2016.

³⁷² Ibid.

³⁷³ Ibid.

³⁷⁴ Hoje já são 37 com a inclusão da Letônia - 2016, Lituânia - 2018 e Colômbia – 2020.

praticam a “bitributação”, ainda que adotem mecanismos de integração das fases de tributação ou desoneração parcial dos dividendos³⁷⁵.

Somado a isso, os autores analisam a realidade do Brasil, conforme declarações das pessoas físicas relativas ao ano de 2013 e constatam que o volume de lucros e dividendos distribuídos alcançou R\$ 287 bilhões (duzentos e oitenta e sete bilhões de reais), o que beneficia 2,1 milhões de pessoas ou 7,9% dos declarantes, que chegam a representar 72% dos declarantes com rendimentos superiores a R\$1,3 milhão³⁷⁶.

Isso ratifica a situação constatada de concentração do capital, que, curiosamente, encontra-se em conjunto com uma expressiva renúncia de receita de imposto de renda.

Os autores analisaram uma série de dados, dos quais se destaca a informação de que aqueles declarantes que possuem rendimentos superiores a R\$ 1,3 milhão (um milhão e trezentos mil reais) representam 14% do total de rendimentos e possuem 63% dos seus rendimentos isentos, o que contrasta com a informação de que aqueles que possuem rendimentos de até R\$ 24,4 mil (vinte e quatro mil e quatrocentos reais) representam 3,5% do total de rendimentos e possuem 7,8% dos seus rendimentos isentos³⁷⁷.

Sérgio Wulff Gobetti e Rodrigo Octávio Orair fizeram ainda uma simulação de mudanças na legislação do IRPF e constataram que se o Brasil voltasse a tributar lucros e dividendos nos moldes anteriores a 1995, com alíquota linear de 15% exclusiva na fonte, isso representaria um aumento de arrecadação de R\$ 43 bilhões (quarenta e três bilhões de reais). Se, como alternativa, tributasse lucros e dividendos de acordo com a atual tabela progressiva de IRPF, o aumento na arrecadação seria de R\$ 59 bilhões (cinquenta e nove bilhões de reais)³⁷⁸.

Para se ter uma ideia da dimensão desses valores, eles representam muito mais do que o que o Governo Federal destinou para o Ministério da Saúde para o enfrentamento da pandemia no ano de 2020 (R\$ 36,6 bilhões) e no ano de 2021 (R\$27,2 bilhões). Representam ainda mais do que o dobro do que o Governo Federal despendeu nos anos de 2020 e 2021 com entidades e empresas produtoras e fornecedores de vacina contra a covid-19 (R\$ 21,5 bilhões)³⁷⁹.

No âmbito da reunião de diversas análises a respeito do efeito redistributivo do imposto de renda, Rodrigo Fernandes, Bernardo Campolina e Fernando Silveira observam que, mesmo

³⁷⁵ GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. *Tributação e distribuição da renda no Brasil: novas evidências a partir das declarações tributárias das pessoas físicas*. p. 1–26, 2016.

³⁷⁶ Ibid.

³⁷⁷ Ibid.

³⁷⁸ Ibid.

³⁷⁹ BRASIL. Controladoria-Geral da União. Portal da transparência. *Recursos federais destinados ao combate da pandemia de coronavírus (covid-19)*. Dados atualizados até dez. 2021. Disponível em <https://www.portaltransparencia.gov.br/coronavirus?ano=2020> Acesso em 14 jan. 2022.

que houvesse a introdução de uma alíquota linear de 15%, tal fato operaria “uma redução no Gini maior do que a introdução de alíquotas superiores sobre a renda tributável, de 35% e 40%”. Os autores concluem que “a tributação dos lucros e dividendos sugere um efeito superior em termos de arrecadação e redução da desigualdade”³⁸⁰.

Esse panorama é reforçado pelo dado da Receita Federal, analisado pelo Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social, de que a arrecadação do imposto de renda com rendimentos do trabalho somou, em 2008, 1,7% do PIB e 26,9% da arrecadação total do imposto de renda. Já a arrecadação com rendimentos do capital alcançou apenas 0,8% do PIB e 13% da receita do imposto de renda³⁸¹.

O estreitamento da base tributária através da isenção de lucros e dividendos no Brasil carece de qualquer justificativa moral. Trata-se, em verdade, de um “gasto tributário”, um gasto público criado através da renúncia de receitas, que beneficia, principalmente, as camadas mais ricas da população³⁸².

Além disso, esse tipo de isenção corrobora para o aumento das desigualdades, retirando do sistema nacional um elemento essencial para o Estado social: o imposto progressivo³⁸³.

Tecnicamente, essa isenção, que não tem justificativa em um valor constitucional, representa uma ofensa ao critério da universalidade do imposto de renda e, por consequência, distorce a progressividade. De acordo com Ricardo Mariz de Oliveira, a progressividade só se mostra eficiente associada aos princípios da generalidade e da universalidade, tendo em vista que, em razão destes, “as alíquotas crescentes têm a mesma aplicação quaisquer que sejam as fontes de produção do acréscimo patrimonial (generalidade) e sobre a totalidade do acréscimo patrimonial, também sem qualquer distinção da sua fonte produtora e sem a sua fragmentação (universalidade)”³⁸⁴. Fora desse contexto, dificilmente se verificará uma progressividade eficiente.

É uma ilusão, portanto, dizer que a regressividade do sistema tributário se deve apenas ao excesso da tributação do consumo. Que esta contribui para o quadro de regressividade, é um

³⁸⁰ FERANANDES, Rodrigo Cardoso; CAMPOLINA, Bernardo; SILVEIRA, Fernando Gaiger. *Imposto de renda e distribuição de renda no Brasil*. IPEA, Brasília, 2019.

³⁸¹ BRASIL. Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social. *Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional* – Relatório de Observação nº 2. 2ª ed. Brasília, 2011.

³⁸² Anthony B. Atkinson explica que “o estreitamento da base tributária se dá quando governos sucessivos introduzem concessões tributárias que divergem de qualquer definição moral de renda, e essas ‘cracas’ que grudam no casco do navio fiscal se mostram notavelmente pegajosas. Essas concessões normalmente consistem em ‘gastos tributários’ que são equivalentes, em termos orçamentários, a despesas de capital”. ATKINSON, Anthony B. *Desigualdade: o que pode ser feito?* Trad. Elisa Câmara. São Paulo: Leya, 2015. P. 231.

³⁸³ PIKETTY, Thomas. *O Capital no século XXI*. Trad. Monica Baumgarten De Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. P. 483.

³⁸⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008. P. 259

fato, mas o próprio imposto de renda, isoladamente considerado, já apresenta regressividade, se for considerada a alíquota efetiva incidente sobre da renda tributável somada à renda isenta.

Também é claro que a isenção do imposto de renda incidente sobre lucros e dividendos recebidos pelas pessoas físicas representa um fator essencial, que corrobora para a regressividade do próprio imposto de renda isoladamente considerado, além de representar uma renúncia expressiva de receita pública, sem qualquer justificativa econômica ou jurídica ou modelo expressivo de tributação de sucesso em algum outro país.

3.3.4 Tributação reflexa da renda pelo consumo (redução da progressividade)

Como se verificou, a análise isolada da tabela “progressiva” do imposto de renda das pessoas físicas no Brasil já demonstra que a progressividade é um mito, tendo em vista que a tributação da renda também se mostra regressiva quando se analisa a alíquota efetiva, ou seja, aquela incidente considerando o total das rendas (tributáveis e não tributáveis), o que se deve, em grande parte, a uma expressiva isenção que alcança, principalmente, as faixas mais altas de renda no Brasil.

Outro fator, entretanto, contribui para a situação da regressividade da tributação, que é o reflexo da tributação indireta, ou tributação sobre o consumo, na renda das pessoas físicas. Esta análise ultrapassa os declarantes do imposto de renda, pois atinge inclusive os isentos que não têm a obrigação de apresentar a declaração, mas cujo gasto e, portanto, pagamento de tributos indiretos, influencia, certamente, no montante “livre” da sua renda.

Analisar tributação indireta, ou sobre o consumo, do ponto de vista da progressividade e da justiça fiscal, demanda a análise reflexa da sua repercussão na renda.

De acordo com dados divulgados pela Receita Federal, do total da arrecadação tributária no Brasil, a tributação da renda representa 21,62%, enquanto a tributação de bens e serviços representa 44,74%, mais do que o dobro da tributação da renda³⁸⁵.

Conforme os dados de 2017, a carga tributária sobre renda, lucro e ganho de capital no Brasil era de 7,0%, apenas dois pontos percentuais acima do país que tem a menor tributação nessa categoria (República Eslováquia), estando acima apenas deste e da Polônia, Hungria e Eslovênia, com 6,9%, e empatado com o Chile, que conta com os mesmos 7,0%. A média dos

³⁸⁵ BRASIL. Receita Federal. *Carga tributária no Brasil 2018: Análise por tributos e base de incidência*. Março/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.pdf> . Acesso em: 29 abr. 2021.

países da OCDE registrada nesse ano foi de 11,4%. Já a carga tributária sobre bens e serviços é a quarta maior (14,3% do PIB), ficando apenas atrás da Hungria (16,0%), Grécia (15,4%) e Dinamarca (14,6%). Importante registrar que a Dinamarca é o país que tem também a maior carga sobre renda, lucro e ganho de capital (29,1%, bem acima da média) e é o segundo país com a maior carga tributária (46,0) ³⁸⁶.

Para efeito da presente análise, será chamado de direto o imposto sobre a renda e de indiretos os tributos que refletem, indiretamente, na renda, como ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS.

No segundo relatório de observações do Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social (CDES) sobre os indicadores de iniquidade do Sistema Tributário Nacional, os dados analisados revelaram que, em 2004, aqueles que ganhavam até dois salários-mínimos, comprometiam cerca de 45,8% de sua renda com o pagamento de tributos. Já aqueles com renda superior a 30 salários-mínimos, sofriam a carga tributária de 26,3%³⁸⁷.

Esses dados são expressivos, diante do ônus que acarreta a tributação direta da renda, que, em 2004, seria de 3,1% para aqueles com renda de até dois salários-mínimos e 9,9% para aqueles com renda superior a 30 salários-mínimos³⁸⁸. Isso sem considerar os outros fatores de distorções da tributação direta da própria renda, já apontados nos tópicos anteriores.

O peso da tributação direta da renda não compensa a tributação indireta sobre ela, através de tributos incidentes sobre o consumo, de forma que estes representam um ônus cada vez maior para as pessoas que se encontram nas faixas mais baixas de renda.

Isso se deve a alguns fatores. Em primeiro lugar, verifica-se que quanto menor é a renda da pessoa, maior é, em regra, o seu gasto em consumo em percentual relativo à renda total. Uma pessoa que ganha apenas um salário-mínimo, em regra, gasta toda a sua renda em consumo para manutenção de suas necessidades básicas.

Em segundo lugar, verifica-se que o peso da tributação indireta da renda dessas pessoas através do consumo é significativo em razão da possibilidade de tributação de bens essenciais para a manutenção do mínimo existencial, como produtos da cesta básica e medicamentos, cuja

³⁸⁶ BRASIL. Receita Federal. *Carga tributária no Brasil 2018*: Análise por tributos e base de incidência. Março/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.pdf>. Acesso em: 29 abr. 2021 às 15:46.

³⁸⁷ BRASIL. Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social. *Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional* – Relatório de Observação nº 2. 2ª ed. Brasília, 2011.

³⁸⁸ Ibid.

imunidade deveria ser prevista na Constituição Federal, como proteção da dignidade humana³⁸⁹.

Os produtos da cesta básica, por exemplo, até contavam com a previsão de isenção nas operações internas de alguns estados. O estado do Rio de Janeiro, por exemplo, isentava o ICMS “nas operações de saída dos produtos que compõem a cesta básica, promovidas por estabelecimentos varejistas diretamente ao consumidor” (art. 4º da Lei Estadual nº 3.188/99).

No entanto, esse benefício foi extinto pelo Decreto nº 46.543/2008, em cumprimento às determinações da Lei Complementar nº 160/2017 e do Convênio ICMS 190/2017, que disciplinaram a regularização de benefícios fiscais instituídos por legislação estadual, sem previsão em convênio, contrariando o que determina o art. 155, §2º, XII, “g”, da CF.

Como o Convênio ICMS 128/94 já autorizava a redução da carga tributária para 7% do ICMS nas saídas internas de mercadorias que compõem a cesta básica, apenas essa possibilidade de benefício continuou existindo.

Para combater a guerra fiscal, inúmeros benefícios locais que reduziam o peso da tributação sobre os mais pobres, como é o caso da isenção do ICMS sobre mercadorias que compõem a cesta básica, não puderam ser mantidos. O máximo que os estados podem fazer é reduzir a carga do ICMS sobre esses produtos para 7%, o que ainda é um peso bastante significativo.

Essa situação apenas contribui para o cenário de regressividade, pois muitas pessoas despendem boa parte da sua renda com esses produtos essenciais. Se uma pessoa, por exemplo, ganha um salário-mínimo e despende 50% do seu salário com produtos da cesta básica, quer dizer que está comprometendo 3,5% da sua renda total com o ICMS apenas no consumo desses bens, isso sem contar com os demais tributos que incidem sobre esse consumo e com a tributação incidente sobre o que adquire com os outros 50% do seu salário, incluindo eventuais medicamentos, gás de cozinha etc. Uma renda que deveria ser completamente isenta, sofre o reflexo da pesada tributação do consumo.

Esse é um problema que afeta a própria validade da tributação da renda, em termos conceituais. De acordo com Luís Cesar Queiroz, os valores despendidos por alguém em decorrência da necessidade de realizar despesas para preservar sua dignidade “devem informar

³⁸⁹ Fábio Luiz de Oliveira Bezerra, inclusive, afirma que a imunidade relativa a medicamentos já está implícita na Constituição, através da proteção ao mínimo existencial. BEZERRA, Fábio Luiz de Oliveira. *Imunidade do mínimo existencial na tributação do Imposto de Renda Pessoa Física*. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 55, p. 19–30, 2001.

negativamente o conceito de renda”³⁹⁰. Assim, não há renda quando se trata de valores destinados a necessidades básicas para a manutenção da existência digna.

Em terceiro lugar, há o problema federativo. Neste contexto, chama-se atenção especial para três tributos: o ICMS, de competência estadual e que apresenta, em regra, o maior peso sobre as operações de circulação de mercadoria e, portanto, a maior repercussão no consumo; a COFINS e a contribuição para o PIS, de competência federal, bastante exploradas como maneira de concentração das receitas públicas no âmbito da União.

Essa abordagem será o foco do Capítulo 4. Por ora, pode-se antecipar que o excesso de utilização das contribuições sociais pela União, principalmente em razão da burla da vinculação de parte de sua arrecadação, no lugar da devida exploração do potencial arrecadatório do imposto sobre a renda, reflete no desvio da progressividade obrigatória deste imposto.

O excessivo ônus indireto dos tributos sobre o consumo também se justifica pela carência de receitas próprias para os estados, para a aplicação em políticas locais e auxílio aos municípios (que possuem, em regra, arrecadação inexpressiva), o que faz com que mantenham o foco da sua tributação no ICMS.

De acordo com Rodrigo Fernandes Cardoso, Bernardo Campolina e Fernando Geiger Silveira, analisando a renda pós-tributação, “a regressividade da tributação indireta atua de modo a praticamente anular os efeitos redistributivos da tributação direta, com o Gini retornando praticamente a seu patamar original”³⁹¹.

Tais fatores contribuem para a mitigação da progressividade da tributação de renda, fazendo com que esta seja ainda mais regressiva.

3.3.5 O mito da progressividade do imposto de renda

No cenário do mundo globalizado, o Estado Brasileiro segue desonerando os grandes capitais, “à luz do discurso da extrafiscalidade atrativa de investimentos, da geração de empregos e da praticabilidade na arrecadação tributária”, e, por outro lado, procura “obter os recursos necessários a suas obrigações na massa de trabalhadores e consumidores que não tem

³⁹⁰ QUEIROZ, Luiz Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Ed. GZ, 2016. p. 274.

³⁹¹ FERANANDES, Rodrigo Cardoso; CAMPOLINA, Bernardo; SILVEIRA, Fernando Gaiger. *Imposto de renda e distribuição de renda no Brasil*. IPEA, Brasília, 2019.

acesso ao planejamento fiscal, utilizando técnicas legislativas simplificadoras, como a retenção na fonte dos assalariados e a tributação indireta exacerbada dos bens de consumo”³⁹².

A carga tributária, no Brasil, é mal distribuída, fazendo com que as pessoas que se encontram nas faixas de rendas mais baixas paguem proporcionalmente mais tributos do que as pessoas que se encontram nas faixas mais altas de renda. Isso se deve a diversos fatores, entre eles: “perda da progressividade nas faixas de renda mais altas do imposto de renda, má distribuição da carga entre impostos diretos e indiretos, baixa tributação do patrimônio e elisão e evasão fiscal”³⁹³.

“Pessoas que ganham 320 salários-mínimos mensais pagam uma alíquota efetiva de imposto (...) similar à de quem ganha cinco salários-mínimos mensais, e quatro vezes menos em comparação com declarantes de rendimentos mensais de 15 a 40 salários-mínimos”³⁹⁴. Verifica-se, portanto, que, no âmbito do próprio imposto de renda, em que a progressividade é uma regra específica, ela falha diante da realidade de distribuição de rendas do país. Ela só é verificada até a faixa dos 20 a 40 salários-mínimos de rendimento, caindo, justamente nos grupos mais ricos do país.

O mito da progressividade da tributação da renda pode ser identificado, desde a primeira análise, nas faixas da tabela de alíquotas progressivas do imposto de renda da pessoa física, que não correspondem às faixas de renda da sociedade, principalmente, no que diz respeito ao intervalo entre elas.

Além disso, são poucas alíquotas e não se atingem as rendas mais altas de forma diferenciada.

O que agrava ainda mais a situação é a isenção da tributação da renda correspondente a lucros e dividendos, que deixa as pessoas físicas que recebem as maiores rendas do país praticamente fora dessa categoria de tributação. A isenção sobre lucros e dividendos, além de ser uma peculiaridade do sistema tributário brasileiro, reforça e agrava a situação das desigualdades sociais, fazendo com que o sistema seja financiado proporcionalmente mais pelas pessoas que se encontram nas faixas mais baixas da renda para a realização de despesas que beneficiam proporcionalmente mais as pessoas que se encontram nas faixas mais altas.

³⁹² RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Neotributação ou Justiça Distributiva*. Revista Colunistas – Direito do Estado. Revista Colunistas – Direito do Estado. NUM 34, ANO 2015, in: < <http://www.direitodoestado.com.br/colunistas/Ricardo-LodiRibeiro/neotributacao-ou-justica-distributiva> > . Acesso: 21/03/2018 às 15:20.

³⁹³ Ibid.

³⁹⁴ OXFAM BRASIL. *A distância que nos une: um retrato das desigualdades brasileiras*. Disponível em < https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/arquivos/Relatorio_A_distancia_que_nos_une.pdf > Acesso em 26/09/2017.

Para completar o panorama, o excesso da tributação sobre o consumo reflete na renda de forma negativa, fazendo com que a tributação da renda das pessoas físicas, por reflexo, seja ainda mais regressiva. A inexistência de imunidade tributária para produtos que viabilizam uma vida digna e as distorções federativas são as principais causas desse excesso e exigem medidas complexas para mudar essa realidade.

O ônus da tributação da renda, portanto, reduz na proporção do aumento da sua base imponible. A progressividade da tributação da renda no Brasil é, portanto, um mito.

Não se sabe ao certo a origem da regressividade no Sistema Tributário Brasileiro, que faz com que as camadas mais pobres tenham uma participação proporcionalmente maior no financiamento do Estado. Mas é um fato que o receio de deslocamento do capital, diante das facilidades do mundo globalizado é algo que ratifica a sua permanência.

Ricardo Lodi explica que

[...] os sistemas fiscais dos Estados nacionais passaram a adotar estratégias, cada vez mais ousadas, para atrair esse capital volátil sempre em busca das melhores oportunidades de negócios. Diante da motivação crescente na atração de novos capitais por parte da maioria dos países do mundo, instalou-se um ambiente de guerra fiscal internacional, tendente à redução da tributação dos rendimentos do capital, como o imposto de renda e sobre o patrimônio³⁹⁵.

Assim, utilizando o discurso da extrafiscalidade, as fazendas públicas seguem desonerando grandes capitais, na crença de construção de um cenário de atração de investimentos, geração de empregos e de praticabilidade na arrecadação tributária. Por outro lado, concentra a obtenção da receita pública necessária às suas obrigações “na massa de trabalhadores e consumidores que não tem acesso ao planejamento fiscal, em face de técnicas simplificadoras aplicadas pela legislação, como a retenção na fonte dos assalariados e a tributação indireta de bens de consumo”³⁹⁶.

Thomas Piketty afirma que os impostos sobre o consumo sempre existiram e ainda são, muitas vezes, os mais detestados e onerosos para as classes populares³⁹⁷. A implicação prática dessa regressividade fiscal é que a sua confirmação e ampliação no futuro gera consequências na dinâmica da desigualdade patrimonial e aumento na concentração do capital³⁹⁸.

³⁹⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. Tributação e desigualdade social no Brasil. In: *Estado fiscal e tributação*. Luís Cesar Souza de Queiroz, Marcus Abraham, Carlos Alexandre de Azevedo Campos (org.). Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2015. p. 127-154.

³⁹⁶ Ibid.

³⁹⁷ PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Trad. Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 481.

³⁹⁸ Ibid. p. 483. Para Piketty, “tudo parece indicar que a progressividade fiscal no topo da hierarquia das rendas e das heranças explica em parte por que a concentração dos patrimônios, depois dos choques dos anos 1914-1945, nunca atingiu mais seu nível astronômico da Belle Époque. Por outro lado, a queda espetacular da progressividade

No sistema brasileiro, entretanto, a progressividade sobre a renda perde significado diante dos benefícios fiscais concedidos para aqueles que se encontram no topo da distribuição de rendas e do peso que a tributação sobre o consumo reflete na carga tributária em geral, tornando o sistema regressivo e injusto³⁹⁹.

Diante desse cenário, a primeira medida para desconstruir o mito da progressividade da renda no Brasil é urgente e, inegavelmente, necessária: a reformulação da tabela progressiva do imposto de renda das pessoas físicas.

É claro que, para esse empreendimento, é necessário que se realizem estudos econômicos e sociais do impacto dessas mudanças na renda das pessoas, na arrecadação e, principalmente, na redistribuição de riquezas através da tributação.

A partir desses estudos, muitas propostas podem ser eficazes e compatíveis com uma real progressividade. Uma proposta será apresentada no item 5.3 desta tese.

Outra medida que deve seguir a alteração da tabela progressiva é a revogação da isenção do imposto de renda sobre lucros e dividendos, através da revogação do art. 10 da lei nº 9.249/95. Tal medida possibilitaria, ainda mais, a exploração da potencialidade da arrecadação do imposto de renda da pessoa física, principalmente daquelas que se encontram no topo das faixas de rendimentos, que, hoje, com a referida isenção, contam com reduzido montante de rendimentos tributáveis (em face do total dos seus rendimentos) e, portanto, alíquotas efetivas baixíssimas, reforçando a regressividade do imposto de renda isoladamente considerado.

Essas duas primeiras medidas são mais simples, pois não demandam qualquer alteração constitucional. Através de simples alterações da legislação infraconstitucional do imposto de renda, é possível se fazer uma transição para um novo regime de arrecadação, após, é claro, um amplo e aprofundado estudo e debate acerca do resultado redistributivo efetivo do novo modelo.

A terceira medida que se vislumbra demanda uma maior complexidade, que é a redução do ônus da tributação indireta no Brasil. Na realidade, trata-se de um conjunto de medidas que podem ser vislumbradas nesse cenário. Em primeiro lugar, uma emenda à Constituição poderia

sobre as rendas nos Estados Unidos e no Reino Unido desde os anos 1970-1980 – mesmo que esses dois países estejam entre os líderes da taxaço progressiva no pós-guerra – justifica em parte o saldo das remunerações muito elevadas”.

³⁹⁹ De acordo com a concepção de Klaus Tipke, *“el principio de capacidad económica es el único principio fundamental que respeta todos los derechos fundamentales de las Constituciones del Estado Social de Derecho”*, e sobre o conteúdo deste princípio, alerta que *“teóricamente, el Impuesto sobre la Renda es el impuesto ideal com arreglo al principio de capacidad económica, pero también plantea innumerables problemas teóricos y prácticos”* TIPKE, Klaus. Moral tributaria del estado e de los contribuyentes. Trad. Pedro M. Herrera Molina. Barcelona: Marcial Pons, 2002. p. 34 e 38. Tradução livre: o princípio da capacidade econômica é o único princípio fundamental que respeita todos os direitos fundamentais das Constituições do Estado Social de Direito / teoricamente, o Imposto sobre a Renda é o imposto ideal com o arranjo do princípio da capacidade econômica, mas também acarreta inúmeros problemas teóricos e práticos.

criar a imunidade para a criação de tributos sobre a produção, circulação e faturamento de produtos componentes da cesta básica e medicamentos (a serem definidos por lei complementar). Tal medida já desoneraria o consumo daqueles que se encontram nas faixas mais baixas de renda, cujos rendimentos são destinados, quase exclusivamente, a produtos de primeira necessidade.

Outra medida que pode ser vislumbrada é a extinção de algumas contribuições que já se encontram incompatíveis com o ordenamento jurídico, como é o caso da COFINS e da contribuição para o PIS, e cuja perda da arrecadação seria compensada através da ampliação da arrecadação do imposto sobre a renda. Isso desoneraria, consideravelmente, o consumo.

Também é necessária a previsão constitucional de que o imposto incidente sobre o consumo seja obrigatoriamente seletivo, em razão da essencialidade dos bens, assim como acontece com o IPI.

Mesmo assim, essas medidas ainda não parecem ser suficientes para que a progressividade, que será promovida com as alterações do imposto de renda da pessoa física, compense a regressividade natural da tributação do consumo.

Algumas medidas mais bruscas podem ser estudadas e cogitadas, como é o caso da unificação dos tributos sobre bens e serviços em um tributo sobre o valor agregado, assim como adotado em muitos outros países, de forma até mais simplificada do que ocorre no Brasil. No entanto, para essa parte da proposta, é necessária uma análise sob o prisma do federalismo fiscal brasileiro, tendo em vista que propostas apenas simplificadoras certamente acarretariam perda expressiva da arrecadação dos estados, por envolver alterações no ICMS. Isso será analisado de forma mais cuidadosa e detida no Capítulo 4.

Muitas medidas podem ser adotadas para que a progressividade da tributação da renda no Brasil deixe de ser um mito e que essa tributação possa cumprir a função redistributiva das ações financeiras estatais, conforme os objetivos fundamentais do Estado Brasileiro.

4 FEDERALISMO FISCAL E O PROBLEMA DAS COMPETÊNCIAS

As discussões sobre possíveis reformas tributárias no Brasil ora dão ênfase à necessidade de simplificação do Sistema, ora o foco é a correção da iniquidade na distribuição do ônus tributário entre a população.

Esses são dois problemas comumente apontados, mas seu enfrentamento envolve a necessidade de análise e reflexão sobre questões federativas. Isso porque simplificar e/ou reduzir a tributação sobre a produção e o consumo interfere, diretamente, na estrutura do federalismo fiscal brasileiro⁴⁰⁰.

É possível identificar que, apesar de a Constituição Federal de 1988 haver adotado um modelo federativo de descentralização, em face ao contexto de centralização próprio do regime ditatorial anterior, deixou brechas para que a União reagisse à “perda” de receitas através de um movimento de centralização no campo da análise material.

O resultado disso gera distorções no modelo de federalismo cooperativo previsto na Constituição Federal de 1988 e agrava a iniquidade na distribuição do ônus tributário entre a população.

No presente capítulo, pretende-se analisar uma das possibilidades de competência tributária num federalismo cooperativo, que é a competência concorrente entre o ente central e os entes subnacionais⁴⁰¹ do principal imposto que se tem no Sistema Tributário Nacional, no que diz respeito à justiça fiscal e à possibilidade de adoção de políticas redistributivas: o imposto sobre a renda. A análise tem como principal foco a necessidade de melhor distribuição do ônus tributário pela população e, portanto, um caminho em que a tributação da renda possa superar a tributação indireta (sobre o consumo), para que o sistema possa ser caracterizado pela progressividade.

Para isso, a primeira análise a ser desenvolvida serão as possibilidades de competência tributária num federalismo cooperativo. Posteriormente, será dedicado um tópico à análise histórica e de dados sobre o movimento de descentralização e posterior centralização no pacto federativo adotado pela Constituição de 1988. Neste capítulo, serão analisados os resultados desses movimentos, em termos de equidade na distribuição do ônus tributário entre a população.

⁴⁰⁰ No Capítulo 5, serão definidos os eixos para a reforma tributária proposta na presente tese e a simplificação não é um deles, apesar de ter sido citado nesta passagem apenas com o objetivo exemplificativo acerca da necessidade de enfrentamento das questões federativas.

⁴⁰¹ A designação “ente subnacional” está empregada nesta tese não como referência a qualquer tipo de hierarquia entre os entes federativos, mas no sentido de indicar os entes menores, que tem limitada extensão territorial no cenário nacional, em face ao ente que tem abrangência territorial nacional, a União, também designada aqui como “ente central”.

Em seguida, serão analisados os limites da cláusula pétrea para a alteração do pacto federativo, a fim de verificar os requisitos que devem ser observados na proposta. Por fim, será posta a proposta da competência tributária concorrente do imposto de renda entre a União e os estados.

4.1 Competência tributária privativa e concorrente: possibilidades num federalismo cooperativo

4.1.1 Competência privativa e concorrente na Constituição de 1988

O modelo de competências tributárias deve estar relacionado às qualidades e objetivos do modelo de federalismo fiscal adotado, que reflete o pacto firmado entre os diferentes entes.

Ricardo Lobo Torres elenca como principais qualidades do sistema tributário federado: “a) a equidade entre os entes públicos, com a distribuição equilibrada de recursos financeiros, em consonância com os serviços e gastos que também lhe sejam reservados; b) autonomia dos entes públicos menores para legislar e arrecadar seus tributos”⁴⁰².

Sérgio Uchôa Filho reforça ainda que “o principal objetivo do federalismo fiscal é utilizar a soma dos recursos nacionais para nivelar os serviços públicos à disposição de cada cidadão, não importa onde ele esteja fisicamente”⁴⁰³. O autor entende que o federalismo tem caráter essencialmente redistributivo, porque tem por propósito a transferência de renda das regiões mais desenvolvidas para fomentar as oportunidades das regiões menos desenvolvidas.

A competência tributária compreende a competência legislativa para o ente que a titula instituir seus próprios tributos. Assim, diz-se privativa a competência tributária que atribui esta função, com exclusividade, a um ente, ao tempo em que impede que os demais possam instituir o referido tributo. De acordo com a Constituição Federal de 1988, a competência dos entes para a instituição dos impostos é privativa, conforme se extrai dos artigos 153, 155 e 156. O mesmo ocorre em relação aos empréstimos compulsórios (art. 148 da CF) e às contribuições especiais (149 da CF), cuja competência é privativa da União⁴⁰⁴.

⁴⁰² TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*: os tributos na Constituição. Vol. IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 6.

⁴⁰³ UCHÔA FILHO, Sérgio Papini de Mendonça. *Transferências de recursos e participação na arrecadação tributária*: uma abordagem jurídico-econômica a partir do federalismo cooperativo e assimétrico brasileiro. In: CONTI, José Mauricio; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (Orgs.). *Federalismo fiscal*. Florianópolis: Conceito, 2010, p. 217–242. p. 240.

⁴⁰⁴ Importante observar que, apesar da regra geral de exclusividade da União para a instituição de contribuições especiais (art. 149 da CF), há duas exceções que merecem ser destacadas: a competência dos Estados, Distrito Federal e Municípios para instituir contribuição para custeio do regime próprio de previdência dos seus servidores (art. 149, §1º, da CF); a competência dos Municípios e do Distrito Federal para instituir a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública (art. 149-A da CF).

A competência residual consiste na atribuição constitucional para criação de tributos não previstos na própria Constituição. Apesar desta designação, esta competência é privativa da União, tanto para os impostos (art. 154, I, da CF), como para as contribuições especiais (art. 195, §4º, da CF).

A competência extraordinária está prevista para os casos de guerra externa ou sua iminência e também é privativa da União (art. 154, II, da CF).

A competência comum atribui aos entes a imposição dos mesmos tributos, reservando, entretanto, a limitação do seu exercício pela competência administrativa de cada ente. Esse é o caso dos tributos vinculados (taxas e contribuições de melhoria), nos quais a competência é de todos os entes, com a ressalva de se observar “o vínculo entre o tributo e o serviço prestado ou atividade exercida”⁴⁰⁵. No entanto, a depender da atribuição administrativa, essa competência se configurará em privativa (na hipótese em que a atividade administrativa compete a apenas um dos entes) ou concorrente (na hipótese em que a atribuição seja de mais de um dos entes, podendo o tributo ser instituído por dois ou todos eles).

A competência concorrente se dá, portanto, a partir da atribuição a mais de um ente federativo, cumulativa ou alternadamente, para instituição do mesmo tributo.

Assim, pode-se resumir a classificação das competências tributárias em privativa e concorrente. Essas competências devem refletir uma distribuição equitativa e a autonomia entre os entes, de forma que se possam nivelar os serviços públicos à disposição dos cidadãos.

4.1.2 Noção de federalismo fiscal cooperativo

Dois princípios fundamentais norteiam o federalismo fiscal: autonomia e participação. O primeiro está relacionado à autodeterminação dos entes federados, demandando uma “dose” de descentralização do ente central em favor dos subnacionais. O segundo está relacionado à noção de responsabilidade dos entes pelas boas práticas de governança. É desse contexto que emerge o sentido de cooperação, com o propósito de equacionar conflitos e desequilíbrios, possibilitando a realização desses princípios básicos⁴⁰⁶.

A separação vertical do poder tributário pode apresentar três formas principais, a coincidir quase com as fases históricas do próprio federalismo: a da separação vertical de rendas, característica do federalismo dualista; a da integração vertical de

⁴⁰⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*: os tributos na Constituição. Vol. IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 8.

⁴⁰⁶ VERGOLINO, José Raimundo de Oliveira. *Federalismo e autonomia fiscal dos governos estaduais no Brasil*: notas sobre o período recente (1990-2010). In: NETO, Aristides Monteiro (Org.). *Governos Estaduais no federalismo brasileiro: capacidades e limitações governativas em debate*. Brasília: IPEA, 2014. p. 63-117.

competências, típica do federalismo cooperativo; e a da distribuição assimétrica de poderes, que vai marcando o Estado Democrático de Direito e o seu federalismo concorrente⁴⁰⁷.

O modelo de federalismo cooperativo surgiu em substituição à rivalidade entre as esferas de poder que caracterizava o federalismo dual. Neste, os poderes dos entes incidem sobre o mesmo território e eles atuam de forma separada e independente dentro dos setores de sua responsabilidade⁴⁰⁸.

No modelo cooperativo, “o espírito de solidariedade ganha força para atenuar/corrigir desigualdades interpessoais e inter-regionais de renda, de modo a garantir um melhor equilíbrio federativo”⁴⁰⁹.

Nesse contexto, o poder central é concebido como mais capaz de exercer o papel relativo a instrumentos e mecanismos redistributivos e assume uma posição proeminente na distribuição do poder político territorial⁴¹⁰.

Trata-se, portanto, de um modelo que procura unir as distintas esferas de governo com o objetivo da promoção do bem comum, o que mantém coesa a federação, através da mitigação das desigualdades entre as unidades federativas⁴¹¹.

Um terceiro modelo é o federalismo centralizado, em que os entes subnacionais são meros agentes administrativos e o governo nacional é que detém o poder, centralizando a regulamentação e os recursos⁴¹².

A Constituição Federal de 1988, no contexto de redemocratização do país, adotou em seu texto um modelo descentralizado, mas prevendo uma cooperação entre os entes. Isso pode ser vislumbrado tanto do ponto de vista da atribuição de funções administrativas, através da previsão de competências comuns entre os entes (art. 23 da CF/88) e da competência legislativa concorrente entre a União, Estados e Distrito Federal (art. 24 da CF/88), como da atribuição de receitas, na medida em que prevê competências tributárias próprias (art. 153 a 156 da CF/88) e, posteriormente, a repartição das receitas dos entes maiores com os menores (art. 157 a 159 da CF/88).

⁴⁰⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *O Poder de Tributar no Estado Democrático de Direito*. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.) *Direito e Poder: nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos*. São Paulo: Manole, 2005. p. 460–504.

⁴⁰⁸ MACHADO, José Angelo; DE MOURA PALOTTI, Pedro Lucas. *Entre cooperação e centralização: Federalismo e políticas sociais no Brasil Pós-1988*. Revista Brasileira de Ciências Sociais, v. 30, n. 88, p. 61–23, 2015.

⁴⁰⁹ OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. *Teorias da Federação e do Federalismo Fiscal*. Belo Horizonte: Fundação João Pinheiro, 2007. P. 11.

⁴¹⁰ Ibid. p. 11.

⁴¹¹ Ibid. p. 11.

⁴¹² MACHADO, op. cit. nota 407.

Pode-se dizer, assim, que o modelo de federalismo vislumbrado pela Constituição de 1988, ao menos do ponto de vista formal, foi o do federalismo cooperativo.

4.2 Movimentos de descentralização pós Constituição de 1988 e sua reversão

4.2.1 Descentralização e posterior movimento de centralização das receitas tributárias na União

O contexto em que surgiu a Constituição Federal de 1988 levou à adoção de um modelo federativo descentralizador, como medida para a reconstrução do federalismo no Brasil, “estruturalmente abalado pelo modelo centralizador adotado sob o regime constitucional de 1967-69”⁴¹³.

O novo modelo, ao revitalizar o federalismo no campo das receitas tributárias, ocasionou o aumento da participação dos estados e municípios nas receitas tributárias e, como consequência, resultou numa redução na participação da União⁴¹⁴. Por outro lado, o sistema de controle previsto na Constituição, apesar de compatível com o federalismo cooperativo, já trazia a possibilidade de a União convertê-lo num modelo mais centralizado no campo material⁴¹⁵.

É possível, portanto, verificar que houve também a abertura de um espaço para a reversão desses ganhos mediante a reação do governo federal à perda de receitas decorrentes da própria descentralização pretendida⁴¹⁶.

A União se encontrava com reduzidas receitas e responsabilidades ampliadas, passando, assim, a explorar a “janela aberta” pelo art. 195 da Constituição, mediante a exploração da sua competência tributária relativa às contribuições para a seguridade social, com o intuito de

⁴¹³ BARROSO, Luís Roberto. A derrota da federação. *Revista de Direito da Procuradoria Geral*, n. 53 p. 107–113, 2013.

⁴¹⁴ De acordo com Luís Roberto Barroso, no que diz respeito à soma das competências tributárias próprias às transferências de recursos de um ente para outro, os Municípios aumentaram sua participação de 8,6%, no início dos anos 80, para 15,8% em 1993; os Estados, aumentaram de 22,2% para 26,4%; e a União sofreu redução de 69,2% para 57,8%. BARROSO, Luís Roberto. A derrota da federação. *Revista de Direito da Procuradoria Geral*, n. 53 p. 107–113, 2013.

⁴¹⁵ MACHADO, José Angelo; DE MOURA PALOTTI, Pedro Lucas. *Entre cooperação e centralização: Federalismo e políticas sociais no Brasil Pós-1988*. Revista Brasileira de Ciências Sociais, v. 30, n. 88, p. 61–23, 2015.

⁴¹⁶ OLIVEIRA, Fabrício Augusto. *Teorias da Federação e do Federalismo Fiscal*. Belo Horizonte: Fundação João Pinheiro, 2007. p. 48. Fabrício Augusto de Oliveira aponta algumas inconsistências do modelo adotado: perda de receitas antes destinadas ao financiamento da infraestrutura, com a fusão dos impostos únicos e especiais ao ICMS; ampliação das transferências intergovernamentais sem mudança dos critérios; ampliação de receitas dos entes subnacionais sem um projeto de descentralização de encargos; ampliação dos direitos sociais sem identificar claramente as fontes de receitas que garantiriam o seu financiamento.

recuperar receitas e atender às demandas da Constituição de 1988. A ênfase nessas contribuições não foi uma posição acertada para a economia, para a sociedade ou para a própria federação⁴¹⁷.

Isso porque, como as contribuições não estão no bojo das receitas compartilhadas entre os entes, houve um enfraquecimento do sistema de transferências constitucionais. Isso contribuiu mais para aumentar do que diminuir as desigualdades horizontais e verticais existentes entre os entes federativos⁴¹⁸.

José Raimundo Vergolino destaca alguns fatores que contribuíram para a reversão do movimento de descentralização intencionado pelo escopo da Constituição de 1988. Para o autor, como o controle do orçamento da Seguridade Social estava com a União, esta passou a criar contribuições para fazer frente à expansão desses gastos, principalmente em decorrência das pressões dos defensores de políticas sociais, como foi o caso da CPMF, PIS, COFINS e CSLL. Como receitas não compartilhadas, “contribuíram para a reversão do processo de descentralização, que constituía um desejo dos constituintes”. A isso o autor acrescenta as vinculações de receita com gastos nas áreas da saúde e educação, que promoveram um forte engessamento das receitas dos entes subnacionais. Tais fatos contribuíram “para a fragilidade fiscal dos governos estaduais”⁴¹⁹.

Como reação, os estados passam a promover o aumento da carga de impostos de sua competência, contaminando a composição da carga tributária com impostos de má qualidade, contrários aos princípios da equidade, neutralidade e competitividade, num contexto de globalização e de abertura da economia, o que exigiria exatamente a “limpeza” dessas estruturas⁴²⁰.

Duas alterações da Constituição agravaram esse quadro:

- A Emenda Constitucional nº 3/93 revogou o adicional de 5% do Imposto de Renda de titularidade dos estados e o imposto sobre vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, exceto óleo diesel, de competência dos municípios;

- Em 1994, a Emenda Constitucional de Revisão nº 1 criou o Fundo Social de Emergência, “com o objetivo de saneamento financeiro da Fazenda Pública Federal e de estabilização econômica, cujos recursos serão aplicados no custeio das ações dos sistemas de

⁴¹⁷ OLIVEIRA, Fabrício Augusto. *Teorias da Federação e do Federalismo Fiscal*. Belo Horizonte: Fundação João Pinheiro, 2007. p. 49.

⁴¹⁸ Ibid. p. 49.

⁴¹⁹ VERGOLINO, José Raimundo de Oliveira. *Federalismo e autonomia fiscal dos governos estaduais no Brasil: notas sobre o período recente (1990-2010)*. In: NETO, Aristides Monteiro (Org.). *Governos Estaduais no federalismo brasileiro: capacidades e limitações governativas em debate*. Brasília: IPEA, 2014. P. 63-117.

⁴²⁰ OLIVEIRA, op. cit. nota 416. p. 49.

saúde e educação, benefícios previdenciários e auxílios assistenciais de prestação continuada, inclusive liquidação de passivo previdenciário, e outros programas de relevante interesse econômico e social”. Entre as receitas destinadas ao fundo, estavam 20% do produto da arrecadação de todos os impostos e contribuições da União.

A extinção desses impostos sem qualquer compensação financeira para os estados e municípios colaborou, sem dúvida, para o enfraquecimento desses entes diante do Governo Central, atingindo o federalismo fiscal brasileiro⁴²¹.

Além da redução das competências dos estados e municípios, notou-se um desinteresse da União na exploração do Imposto de Renda e do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o que provocou queda nos fundos de participação dos entes subnacionais (FPE e FPM). A Desvinculação das Receitas da União (DRU) foi prorrogada sucessivas vezes (permanecendo até os dias atuais sem qualquer vinculação a fundo)⁴²², o que fez com que a União explorasse, cada vez mais, as receitas das contribuições, em detrimento dos impostos com produto repartido.

Como resposta aos déficits gerados nas contas públicas, especialmente nos entes subnacionais (responsáveis por cerca de 50% de todo o déficit nominal do setor público no biênio 1994-1995), a União passou a adotar diversas medidas para controlar a dívida desses entes. Introduziu-se, então, um mecanismo de controle, em que os entes subnacionais aderiram acordo de garantia e tinham que gerar determinados resultados primários positivos para pagamento de parcela da dívida com a União, engessando as finanças daqueles entes e modificando-se o desenho federativo então prevalecente. Tais medidas impediam que os entes subnacionais utilizassem a dívida como instrumento complementar de financiamento⁴²³.

A redução da autonomia dos governos subnacionais não veio, contudo, acompanhada de mudanças que conduzissem ao fortalecimento de sua capacidade de financiamento e de provisão das políticas públicas e serviços essenciais à população e ao

⁴²¹ OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital. *Temas de federalismo fiscal brasileiro*. Rio de Janeiro: Gramma, 2016. p. 29.

⁴²² De acordo com a Emenda Constitucional de Revisão nº 1/94, o FSE teria duração apenas nos exercícios de 1994 e 1995, com o objetivo de ajuste fiscal. A EC nº 10/96 estendeu sua vigência para o período de 01/01/96 a 30/06/97. A EC nº 17/97 incluiu o período de 01/07/97 a 31/12/1999. A EC 27/2000 passou a prever simplesmente a desvinculação de 20% da arrecadação de impostos e contribuições sociais da União, sem vinculá-los a qualquer fundo, no período de 2000 a 2003; foi aí que surgiu a completa desvinculação desse percentual, o que hoje se conhece como DRU. A EC 42/2003 incluiu nos 20% de desvinculação das receitas as contribuições de intervenção no domínio econômico e a prorrogou para o período de 2003 a 2007. A EC 56/2007 a prorrogou para até 31/12/2011. A EC nº 68/2011 a prorrogou até 31/12/2015. E a EC nº 93/2016 aumentou a DRU para 30%, retirou a previsão dos impostos, incluiu a receita das taxas e prorrogou a sua vigência para até 31/12/2023. Ou seja, nos 33 anos da Constituição Federal de 1988, as receitas das contribuições sociais só foram completamente vinculadas nos cinco primeiros. Há 28 anos que alguma disposição transitória desvincula 20% de suas receitas, sendo esse percentual elevado para 30% nos últimos anos.

⁴²³ OLIVEIRA, Fabrício Augusto. *Teorias da Federação e do Federalismo Fiscal*. Belo Horizonte: Fundação João Pinheiro, 2007. p. 56.

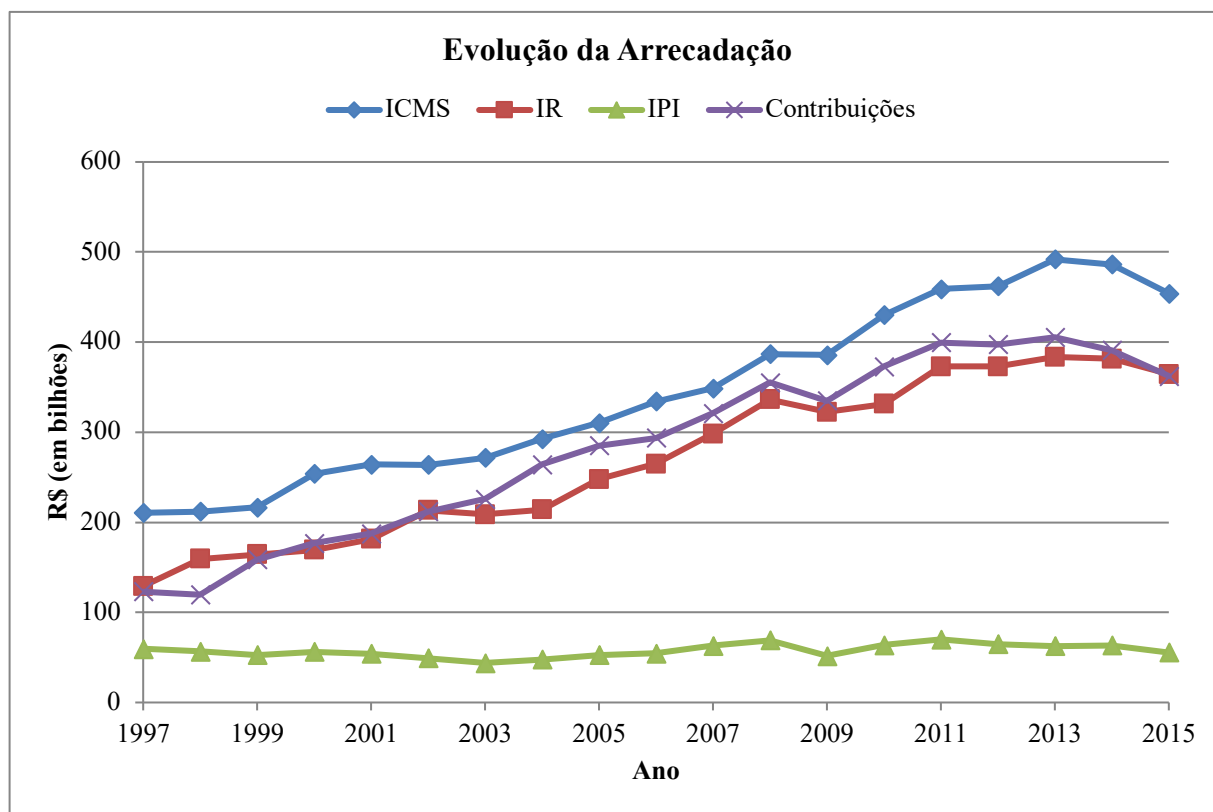
desenvolvimento, reforçando o processo de descentralização em curso e dando, a estes, melhores condições para substituir o governo federal em algumas dessas tarefas. Pelo contrário, ao não buscar uma solução global para a revisão do modelo federativo e trilhar o caminho da adoção de medidas pontuais para o ajuste que vinha realizando, o governo federal modificou as relações federativas, enfraquecendo os governos subnacionais, notadamente os estados, mas sem nada colocar no lugar⁴²⁴.

Possivelmente, como reação a esse cenário, os estados passaram a explorar ainda mais o ICMS, principal imposto de sua competência própria, gerando distorções não apenas no que diz respeito ao Sistema Tributário, mas também em relação à equidade na distribuição da carga tributária pela população. Soma-se a isso o fato de algumas contribuições, como é o caso da COFINS e da contribuição para o PIS, adotarem, em alguns casos, base de cálculo idêntica à do ICMS, estabelecendo certa concorrência entre os entes, típica de um federalismo dual, mas sem autonomia.

O gráfico abaixo demonstra um panorama da arrecadação desses tributos no período do ano de 1997 a 2015. Para a construção do gráfico, de autoria própria, foram utilizados os valores de arrecadação do ICMS do período, divulgados pelo CONFAZ, e os valores de arrecadação dos tributos federais (IR, IPI e Contribuições), divulgados pela Receita Federal, todos atualizados pelo IPCA-E do primeiro dia do exercício seguinte à arrecadação até agosto de 2018. Entre as contribuições, foram consideradas COFINS, PIS, CSLL, CIDE-combustíveis e Contribuição para o FUNDAP.

Gráfico 3 - Comparativo da arrecadação com ICMS, IR, IPI e Contribuições de 1997 a 2015

⁴²⁴ OLIVEIRA, Fabrício Augusto. *Teorias da Federação e do Federalismo Fiscal*. Belo Horizonte: Fundação João Pinheiro, 2007.



Fonte: A autora, 2018⁴²⁵.

Depreende-se dessa análise que, a partir do final dos anos 90 e início dos anos 2000, houve um aumento expressivo da arrecadação do ICMS, no âmbito dos estados, que mais do que dobrou no período. No âmbito das competências federais, o gráfico deixa claro o movimento de explorar mais contribuições do que o Imposto sobre a Renda e o IPI.

Percebe-se que, no final dos anos 90, a arrecadação a título de contribuições ainda estava abaixo do imposto sobre a renda, realidade que se inverteu a partir do ano de 2000, quando a arrecadação das contribuições suplantou os valores arrecadados a título de imposto de renda. A arrecadação com as contribuições quase quadriplicou no período. Apesar de também ser observado um aumento no que diz respeito à arrecadação do imposto sobre a renda, este não conseguiu superar sequer o ICMS. Somando a arrecadação com ICMS à das contribuições que incidem também sobre o consumo, o imposto de renda fica bem aquém dessa tributação indireta.

⁴²⁵ Gráfico de autoria própria, com utilização de dados divulgados Confaz e pela Receita Federal do Brasil. CONFAZ. *Boletim de arrecadação disponível de dezembro de 1996 até a presente data*. Disponível em < <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/boletim-do-icms> > Acesso em 28 set. 2019. / BRASIL. Receita Federal. *Análise da arrecadação das receitas federais*. Dezembro/2017. Disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2017/dezembro2017/analise-mensal-dez-2017.pdf> Acesso em 28 set. 2018.

Acentue-se que o IPI permaneceu quase estável durante o período, sendo este imposto uma das principais fontes de receita transferida para os estados (21,5% através do FPE e 10% do incidente sobre a importação). Sua exploração, entretanto, interferiria negativamente na dinâmica analisada, pois agravaria também a tributação do consumo. Por essa razão, a melhor via seria a exploração do imposto sobre a renda, em lugar das contribuições e até do ICMS.

As distorções federativas refletiram na distribuição do ônus tributário pela população, agravando a ênfase que se dá no Brasil à tributação indireta, que suplanta, e muito, a tributação da renda⁴²⁶, melhor parâmetro de equidade nesta distribuição.

Desta análise, pode-se chegar a duas conclusões preliminares: “a crise fiscal dos Estados e dos Municípios não pode ser imputada à partilha de rendas concebida pela Constituição de 1988”⁴²⁷, mas se deve a posteriores reformas no texto e à adoção de posturas antifederativas da União no plano formal e material; os meios utilizados para a concentração de receitas na União e as reações dos entes subnacionais a isso, especialmente dos estados, podem gerar uma iniquidade na distribuição dos ônus no Sistema Tributário Nacional.

4.2.2 Resultados da centralização das receitas na distribuição do ônus tributário entre contribuintes⁴²⁸

No Capítulo 3, mais especificamente no item 3.3.4, foi analisada a repercussão da tributação do consumo sobre a renda dos brasileiros e como isso gera iniquidades, contribuindo para a regressividade do Sistema Tributário Nacional. Como visto, isso está relacionado ao ônus que acarreta a tributação direta da renda em relação à tributação indireta da renda.

No desenho do federalismo fiscal brasileiro, a União tem a maior parte das competências tributárias em relação aos demais entes. Concentra em sua competência o imposto mais importante, em termos de equidade, que é o imposto sobre a renda. Apesar de a Constituição determinar a transferência de 48% da receita do imposto de renda da União para os estados e municípios, esse percentual não é suficientemente significativo para a autonomia dos demais entes, principalmente porque a União não explora a arrecadação deste imposto, concentrando-se nas contribuições cuja receita não sofre repartição.

⁴²⁶ Conforme verificou-se no item 3.3.4.

⁴²⁷ BARROSO, Luís Roberto. *A derrota da federação*. Revista de Direito da Procuradoria Geral, n. 53 p. 107–113, 2013.

⁴²⁸ Neste tópico, foram utilizados dados de diferentes exercícios. Não há, entretanto, qualquer prejuízo, tendo em vista que não houve mudanças substanciais no Sistema Tributário Nacional no período analisado e as pesquisas referenciadas não são realizadas anualmente. Os dados de diferentes pesquisas foram utilizados para demonstrar a iniquidade que se sustenta no presente Capítulo.

Em 2018, a União arrecadou, somente com contribuições, 42,97%⁴²⁹ do total da arrecadação do país, muito superior à arrecadação de todos os tributos dos estados (25,90% da arrecadação total nacional) e dos municípios (6,57% da arrecadação total nacional)⁴³⁰.

Dos tributos de competência estadual, restam o ICMS, ITCMD e o IPVA. O ITCMD sofre limitações pelo Senado Federal, que atualmente define a sua alíquota máxima em 8%⁴³¹. O IPVA sofre limitações na amplitude da arrecadação, como todos os tributos sobre patrimônio. O ICMS passa a ser o principal instrumento de arrecadação dos estados, cuja receita também é compartilhada com os municípios, que detém competências administrativas essenciais.

A exploração do ICMS pelos estados restou como alternativa de garantir alguma autonomia financeira, além de possibilitar políticas extrafiscais regionais. As alíquotas do ICMS giram em torno de 17/18%, chegando a percentuais expressivos em alguns estados (27%) em relação a alguns bens essenciais, como é o caso de energia elétrica e combustível, o que, sem dúvida, reflete na renda das pessoas que se encontram nas faixas mais baixas⁴³².

Note-se, então, que parte expressiva da arrecadação dos estados deve-se ao ICMS, que representa 20,92% da arrecadação total nacional e, mesmo assim, deixa o percentual total de receita tributária dos estados (25,90%) bem aquém ao da União (67,53%). No entanto, o percentual de arrecadação do ICMS ultrapassa o total da arrecadação do imposto de renda das pessoas físicas e jurídicas (apenas 18,11% da arrecadação nacional)⁴³³.

Tabela 2 – Comparação do percentual de arrecadação de alguns tributos que refletem indiretamente na renda das pessoas e o total de arrecadação por ente, em relação ao PIB.

UNIÃO		ESTADOS		MUNICÍPIOS	
67,53%		25,90%		6,57%	
Contribuições:	Outros:	ICMS:	Outros:	ISS:	Outros:
42,97%	24,56%	20,92%	4,98%	2,71%	3,86%

Fonte: A autora, 2021⁴³⁴.

⁴²⁹ Deste percentual, 35,01% foram contribuições para a seguridade social e 7,96%, demais contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico. BRASIL. Receita Federal. *Carga tributária no Brasil 2018: Análise por tributos e base de incidência*. Março/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.pdf>. Acesso em: 29 abr. 2021.

⁴³⁰ Ibid.

⁴³¹ Conforme determina a Resolução nº 09 de 1992 do Senado Federal.

⁴³² No Rio de Janeiro, a alíquota padrão do ICMS é de 18%, com o acréscimo de 2% destinado ao Fundo Estadual de Combate à Pobreza (FECF). A alíquota incidente sobre alguns produtos da cesta básica é de 12% e de medicamentos 7% (não há isenção). A alíquota sobre energia elétrica varia entre 18 e 28% e a incidente sobre a gasolina, que reflete diretamente no preço do transporte, é de 32%. Lei nº 2.657/96 (com atualizações até 2018).

⁴³³ BRASIL. Receita Federal. op. cit. nota 428.

⁴³⁴ Ibid.

A arrecadação da União com COFINS e Contribuição para o PIS, que são considerados indiretos por incidirem sobre o faturamento das pessoas jurídicas e ter seu ônus repassado para o consumidor no preço dos produtos e serviços, somou o percentual de 13,56% do total da arrecadação nacional em 2018, acima da arrecadação com imposto de renda das pessoas físicas, que representou o percentual de 12,94% do total da arrecadação no mesmo ano⁴³⁵.

Esse cenário, como verificado no tópico anterior, é fruto das distorções criadas no pacto federativo, que fez com que a União reagisse à perda de receita com a descentralização de 1988 com um movimento de centralização, focado, principalmente, em contribuições⁴³⁶, e os Estados, por conseguinte, reagissem a isso com o aumento expressivo da arrecadação do ICMS.

Como consequência, há “a hipercentralização da capacidade fiscal, tributária e regulatória no governo federal é um dos elementos essenciais da disfuncionalidade da democracia e do presidencialismo de coalizão”⁴³⁷. É também um dos fatores cruciais para a regressividade do Sistema Tributário Nacional.

4.3 Cláusula pétrea do pacto federativo e os limites para a alteração constitucional das competências tributárias

4.3.1 Cláusula pétrea do sistema federativo

A forma federativa do Estado Brasileiro é anunciada no art. 1º da Constituição Federal de 1988, quando determina que este será formado pela “união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal”.

A autonomia dos entes que caracteriza o federalismo é administrativa e financeira. Esta última é assegurada pela Constituição Federal de 1988 através de dois mecanismos de captação de receita para realizar suas próprias prioridades: repartição das fontes de receitas (arts. 145 a 156) e repartição do produto da arrecadação (arts. 157 a 162). O primeiro seria a captação direta de recursos, através do exercício de suas competências tributárias próprias. O segundo seria

⁴³⁵ BRASIL. Receita Federal. *Carga tributária no Brasil 2018: Análise por tributos e base de incidência*. Março/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>. Acesso em: 29 abr. 2021.

⁴³⁶ As contribuições, especialmente, PIS e COFINS, são consideradas tributos que causam ônus indireto na renda, pois têm como base de cálculo a receita ou o faturamento, incorporando-se ao preço dos produtos e mercadorias adquiridas. Não há como diferenciar quem sofre o ônus dessa tributação, tendo função semelhante (ou idêntica) à do ICMS, no que diz respeito ao papel na distribuição do ônus tributário entre a população. O crescimento de contribuições e de ICMS, portanto, são dois fatores que agravam a iniquidade do Sistema Tributário Nacional.

⁴³⁷ ABRANCHES, Sérgio. *Presidencialismo de coalizão: raízes e evolução do modelo político brasileiro*. São Paulo: Companhia das letras, 2018. p. 358.

uma forma de captação apenas indireta, proveniente de transferências de parte das receitas arrecadadas por outros entes⁴³⁸.

A distribuição de competências tributárias e a repartição das receitas provenientes da arrecadação de tributos fazem parte, portanto, do pacto federativo firmado entre os entes pela Constituição Federal de 1988.

O princípio federativo caracteriza a República Brasileira, e a própria Constituição Federal tratou de prever, expressamente, a limitação material expressa para qualquer alteração constitucional tendente a aboli-lo (art. 60, §4º, I).

Levando em consideração que as regras de competência tributária e de repartição de receitas delas provenientes fazem parte do pacto federativo, a simples interpretação literal do referido dispositivo poderia levar ao posicionamento de vedação à emenda constitucional que tratasse das competências dos entes federativos, por interferir nas autonomias a eles asseguradas⁴³⁹.

No entanto, a concepção de limitações materiais, também denominadas *cláusulas pétreas*, leva à impossibilidade de supressão total ou parcial dessas matérias, não apenas de forma expressa, mas impede qualquer deliberação do Congresso Nacional tendente a aboli-las. Há, portanto, uma expressa proibição de supressão de elementos constitutivos e conceituais da Federação, como, por exemplo, a autonomia dos estados e municípios⁴⁴⁰.

A grande questão perpassa pela definição dos elementos constitutivos e conceituais do princípio federativo, ou seja, do seu conteúdo. Para estabelecer esse conteúdo essencial e, portanto, intangível, uma interpretação mais prudente leva também em consideração outros valores contemplados constitucionalmente⁴⁴¹.

A rigidez da repartição de competências no Brasil, que estabelece atribuições privativas a cada um dos entes faz com que qualquer alteração constitucional deste modelo,

⁴³⁸ GAMA, Evandro Costa. A reforma tributária e a autonomia financeira das entidades subnacionais. In: José Mauricio Conti (org.). *Federalismo Fiscal*. Barueri, SP: Manole, 2004. p. 143. Complementa o autor: “(...) o princípio federativo não é um fim em si mesmo; pelo contrário, a entrega de competências tributárias e encargos públicos às unidades federadas – em que pese ser fundamental ao sistema federativo brasileiro – foi o meio mais eficiente que o Poder Constituinte encontrou para buscar a concretização dos valores que servem de alicerce ao Estado Democrático de Direito instalado no país a partir de 1988”.

⁴³⁹ Ibid. p. 156.

⁴⁴⁰ CUNHA JR., Dirley. *Curso de Direito Constitucional*. 5ª ed. Salvador: Jus Podivm, 2011. p. 250/251. De acordo com Gustavo da Gama Vital de Oliveira, “a função primordial das cláusulas pétreas é impedir que as alterações promovidas pelo constituinte derivado possam ferir o *núcleo essencial* dos princípios e institutos nele versados”. OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital. O Supremo Tribunal Federal e as cláusulas pétreas da forma federativa de Estado e da separação dos poderes em matéria tributária. In: Luís Cesar Douza de Queiroz e Gustavo da Gama Vital de Oliveira (org.). *Tributação constitucional, justiça fiscal e segurança jurídica*. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2014. p. 63.

⁴⁴¹ GAMA, op. cit. 437. p. 156.

principalmente envolvendo a repartição de receitas, deva ser resultado de um grande consenso nacional, o que justifica um certo imobilismo na adoção de grandes decisões, conforme se verifica atualmente⁴⁴².

A competência dos estados para instituir e cobrar ICMS advém da necessária autoadministração, que faz parte da autonomia dos entes federativos dentro do pacto firmado pela Constituição Federal de 1988. Neste modelo de federação, portanto, é preciso garantir um mínimo de competências tributárias próprias; não basta a simples transferência constitucional de recursos da União⁴⁴³. Esse aspecto será particularmente enfrentado no tópico que segue.

Por outro lado, é preciso ressaltar que, apesar da previsão constitucional do federalismo cooperativo (art. 23 da Constituição Federal de 1988), a distribuição de receita no Brasil ainda ocorre de forma predominantemente política, sem que sejam implementados instrumentos institucionais efetivos para acompanhamento da utilização final dos recursos⁴⁴⁴.

A própria distribuição da carga tributária por ente federativo no Brasil já deixa transparecer que a divisão não é compatível com as funções administrativas (despesas públicas de competência de cada ente) e que há uma evidente centralização da receita pública tributária no âmbito da União⁴⁴⁵. O próprio princípio federativo, atualmente, precisa ser revisto do ponto de vista cooperativo e democrático, para que os entes federativos possam realmente realizar suas prioridades autonomamente⁴⁴⁶.

⁴⁴² RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 6/7.

⁴⁴³ De acordo com Ricardo Lodi Ribeiro, a ideia de autonomia dos entes federativos está ligada à necessária descentralização territorial do poder, o que garante a sobrevivência da Federação. A garantia de um mínimo de competência tributária própria decorre do próprio federalismo cooperativo de viés democrático, consagrado pela Constituição de 1988, em que os estados, através de sua própria arrecadação, podem garantir o cumprimento de suas prioridades, e não as da União. RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009. p. 244/245. Há quem discorde dessa perspectiva, defendendo que é possível ter autonomia financeira mesmo sem competências impositivas próprias, bastando, para tanto, que o ente tenha recursos necessários ao desenvolvimento das demais autonomias administrativas. GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011. p. 208. Esta última posição, entretanto, ignora a garantia do cumprimento das prioridades financeiras próprias do ente federativo através das competências tributárias próprias.

⁴⁴⁴ SIQUETTO, Paulo Roberto. Os projetos de reforma constitucional tributária e o federalismo fiscal. In: José Mauricio Conti (org.). *Federalismo Fiscal*. Barueri, SP: Manole, 2004. p. 286.

⁴⁴⁵ Em 2018, a arrecadação da União representou 67,53% da receita tributária total, ao lado de 25,90% dos Estados e 6,57% dos Municípios. BRASIL. Receita Federal. *Carga tributária no Brasil 2018: Análise por tributos e base de incidência*. Março/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.pdf>. Acesso em: 29 abr. 2021.

⁴⁴⁶ De acordo com Tarsila Reis, “a Reforma do Estado tem sido suscitada como medida necessária para a superação das crises econômica e política herdadas do governo Dilma Roussef. Um dos seus temas tradicionais é a descentralização. Trata-se de política pública que promove a transferência de competências políticas, administrativas e fiscais desde o centro para as unidades descentralizadas. Esta transferência de competências pode ocorrer entre entes federativos (desde a União para os Estados e os Municípios) ou dentro de um mesmo ente federativo (desde o poder executivo central para autarquias, empresas estatais, etc). (...) Isto não significa confundir descentralização com cooperação, mas argumentar que cooperação é elemento subjacente à descentralização

A manutenção do pacto federativo, no que diz respeito à distribuição das competências tributárias próprias, da forma como está atualmente, não cumpre sequer o papel do princípio federativo.

Desta forma, “o princípio federativo não pode ser invocado como forma de obstruir o aperfeiçoamento do nosso sistema tributário e da distribuição de encargos públicos”⁴⁴⁷. Muito pelo contrário, o aperfeiçoamento da distribuição dos encargos públicos pode ser realizado de forma a aperfeiçoar também o pacto federativo, em vista do efetivo federalismo cooperativo.

4.3.2 Limites para a modificação das competências tributárias: o núcleo do princípio federativo

Quando se questiona sobre o núcleo do princípio federativo, está-se diante da averiguação de um acordo/contrato constitucional negociado e aprovado, que precisa ser respeitado e cumprido. “Caso rompidas as condições ou algumas das condições em que se sustenta, desfigura-se sua essência como forma de organização política territorial, dando origem a outros sistemas”⁴⁴⁸. Essas condições, pilares do pacto federativo, são o seu núcleo essencial.

José Raimundo de Oliveira Vergolino destaca aquelas que entende serem palavras-chave no bojo da discussão sobre federalismo e federalismo fiscal: “cooperação e conflitos de caráter vertical e horizontal, desigualdades entre os Entes Federados, autonomia, descentralização e centralização”⁴⁴⁹.

A autonomia acaba sendo a condição essencial na qual sempre se esbarra ao se identificar o núcleo desse princípio. Atingir esse núcleo não reside apenas na supressão da autonomia dos entes. O enfraquecimento da autonomia, seja ela tributária, administrativa, ou financeira, de forma que os entes subnacionais passem a “dependar do Poder Central para atender suas necessidades de recursos para desempenhar suas funções e responsabilidade”⁴⁵⁰ já desfigura a própria federação.

contemporânea”. REIS, Tarsila. *Pacto Federativo: hora de forçar em articulação*. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/colunistas/tarcila-reis/pacto-federativo-hora-de-focar-em-articulacao> Acesso em 11 jul. 2016.

⁴⁴⁷ GAMA, Evandro Costa. A reforma tributária e a autonomia financeira das entidades subnacionais. In: José Mauricio Conti (org.). *Federalismo Fiscal*. Barueri, SP: Manole, 2004. p. 157.

⁴⁴⁸ OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. *Teorias da Federação e do Federalismo Fiscal*. Belo Horizonte: Fundação João Pinheiro, 2007. p. 7.

⁴⁴⁹ VERGOLINO, José Raimundo de Oliveira. Federalismo e autonomia fiscal dos governos estaduais no Brasil: notas sobre o período recente (1990-2010). In: NETO, Aristides Monteiro (Org.). *Governos Estaduais no federalismo brasileiro: capacidades e limitações governativas em debate*. Brasília: IPEA, 2014. p. 63-117.

⁴⁵⁰ OLIVEIRA, op. cit. 447. p. 8.

A doutrina se divide em, basicamente, duas correntes: necessidade de competências tributárias próprias para garantir o mínimo de autossuficiência econômica e financeira; a autonomia não depende de competências tributárias próprias⁴⁵¹.

Luís Roberto Barroso, aderindo à 1ª corrente, explica que

(...) as relações intergovernamentais, fundadas em repasses federais, comprometem a integridade do sistema federativo, por ficar a viabilidade das entidades federadas dependentes de decisões políticas tomadas no âmbito de órgãos e entidades federais, muitas vezes condicionadas por circunstâncias partidárias e eleitorais⁴⁵².

Fabício Augusto Oliveira relaciona a segunda corrente com o fenômeno da globalização, em que predominam as ideias neoinstitucionais. Para ele, “a autonomia dos governos subnacionais, diante das exigências de harmonização das estruturas tributárias, deixa de estar associada a competências tributárias próprias na cobrança de impostos, passando a ser vinculada ao compartilhamento de receitas cobradas por outro nível de governo”.

Ao analisar os efeitos da globalização, Barroso sustenta que o caminho seguido no Brasil gerou o confronto entre a gestão macroeconômica conduzida pelo ente central e a autonomia dos entes subnacionais. “Na prática, o que ocorreu foi que o Governo Federal, diante da lastimável condição financeira dos Estados (...), dispôs de imenso poder de barganha para impor o seu projeto político e determinar as regras de ajustamento”⁴⁵³. Aos estados, não restaram alternativas a não ser ceder às condições exigidas pela União para repactuar suas dívidas. Não há que se falar em autonomia desses entes nesse contexto.

A adoção de uma ou outra corrente doutrinária implica em divergências na definição do núcleo do princípio federativo. Isso porque, adotando a 1ª corrente, as emendas constitucionais que tivessem por consequência a redução significativa da competência tributária própria dos entes subnacionais seriam inconstitucionais, por violar cláusula pétrea (art. 60, §4º, I, da CF). De acordo com a 2ª corrente, tais emendas somente seriam inconstitucionais se reduzissem o fluxo de recursos distribuídos para esses entes de forma drástica⁴⁵⁴.

Pode-se dizer que o presente caso seria uma situação que Alexy designaria como uma colisão entre um princípio fundamental (princípio federativo) e o princípio formal ou

⁴⁵¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os tributos na Constituição*. Vol. IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

⁴⁵² BARROSO, Luís Roberto. A derrota da federação. *Revista de Direito da Procuradoria Geral*, n. 53 p. 107–113, 2013.

⁴⁵³ Ibid.

⁴⁵⁴ OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital. *Temas de federalismo fiscal brasileiro*. Rio de Janeiro: Gramma, 2016. p. 27.

procedimental da competência decisória do legislador democraticamente legitimado⁴⁵⁵, cuja solução está no grau de certeza das premissas empíricas que fundamentam a decisão do próprio legislador⁴⁵⁶.

Essa colisão reflete, justamente, o papel contramajoritário das cláusulas pétreas nas decisões do legislador democraticamente legitimado⁴⁵⁷.

Transpondo o que Alexy designa como “lei epistêmica do sopesamento”⁴⁵⁸ para o presente impasse, seria possível a supressão de competências tributárias próprias dos entes subnacionais que, de acordo com as premissas empíricas, não afetassem a sua autonomia financeira. Entretanto, se essa supressão exige maior grau de certeza empírica, pode ser que a decisão do legislador esteja violando o princípio fundamental do federalismo e, por isso, não prevaleça quando submetida ao crivo do Tribunal Constitucional.

Essa referência ao princípio formal da competência decisória do legislador e à lei epistêmica do sopesamento traz a reflexão de que o conteúdo da cláusula pétrea do princípio federativo não é estático. Depende de reflexões empíricas acerca do quanto a decisão em questão afeta ou não a autonomia política, administrativa e/ou financeira dos entes menores.

Como a proposta dessa tese envolve alteração de competências tributárias dos entes por parte do legislador, é preciso analisar a questão empírica acerca de qual seria esse limite, se ou qual eventual alteração ou supressão de competência tributária poderia levar à mitigação da autonomia do ente.

Sérgio Uchôa Filho traz uma noção de equilíbrio numa federação essencial para a análise desse núcleo no contexto do federalismo brasileiro. O autor entende que essa noção se refere “a procedimentos e medidas que garantem, por um lado, uma distribuição adequada de encargos entre os governos, e, por outro, a correspondente distribuição de recursos que permita serem esses encargos adequadamente executados”⁴⁵⁹.

De acordo com essa noção, o ideal seria que as atribuições conferidas aos governos locais pudessem ser inteiramente financiadas com recursos provenientes da própria

⁴⁵⁵ O princípio formal ou procedimental da competência decisória do legislador democraticamente legitimado “exige que decisões relevantes para a sociedade devam ser tomadas pelo legislador democraticamente legitimado”. ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução por Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Editora Malheiros, 2008. p. 615.

⁴⁵⁶ Ibid. p. 617.

⁴⁵⁷ OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. *Temas de direito constitucional tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Gramma, 2017. p. 104.

⁴⁵⁸ ALEXY, op. cit. nota 454. p. 617.

⁴⁵⁹ UCHÔA FILHO, Sérgio Papini de Mendonça. Transferências de recursos e participação na arrecadação tributária: uma abordagem jurídico-econômica a partir do federalismo cooperativo e assimétrico brasileiro. In: CONTI, José Mauricio; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (Orgs.). *Federalismo fiscal*. Florianópolis: Conceito, 2010, p. 217–242. p. 240.

comunidade⁴⁶⁰, ratificando-se, desse ponto de vista, a importância da manutenção (e até otimização) da competência tributária própria para a concepção de conteúdo essencial do princípio federativo⁴⁶¹.

O problema de retirar do núcleo essencial do princípio federativo a necessidade de competências tributárias próprias como garantia da autonomia dos entes subnacionais é confiar numa ilusão de que o cooperativismo e a solidariedade irão nortear o ente central na repartição das receitas públicas. No caso de supressão das competências tributárias próprias, não há, portanto, uma certeza empírica em relação à manutenção da autonomia do ente. Muito pelo contrário.

Na análise das premissas em cada caso, pode ser que a supressão de apenas uma competência própria, com grau inexpressivo de arrecadação, em um dado contexto, seja neutra em relação à autonomia do ente federativo. Entretanto, em relação a outra(s) competência(s) própria(s), haja um grau de certeza empírica, em relação à mitigação da autonomia do ente, que gera uma inconstitucionalidade, violando o núcleo do princípio federativo.

Gustavo da Gama Vital de Oliveira propõe um critério material para a definição de um limite para a modificação das competências tributárias, de forma a preservar este núcleo essencial: “seria inconstitucional a emenda que tentasse retirar dos entes menores tal competência, ao menos naquelas hipóteses em que restasse evidenciado que a perda da arrecadação com o tributo próprio extinto fosse capaz de tornar o ente político menor completamente dependente do Governo Central”⁴⁶².

A supressão desse tipo de competência própria, portanto, não parece viável no contexto brasileiro. Primeiro, por uma questão de ordem formal. O art. 160, parágrafo único, da Constituição Federal de 1988, apesar de vedar, genericamente, a retenção ou restrição à entrega

⁴⁶⁰ UCHÔA FILHO, Sergio Papini de Mendonça. Transferências de recursos e participação na arrecadação tributária: uma abordagem jurídico-econômica a partir do federalismo cooperativo e assimétrico brasileiro. In: CONTI, José Mauricio; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (Orgs.). *Federalismo fiscal*. Florianópolis: Conceito, 2010, p. 217–242. p. 240.

⁴⁶¹ O autor, entretanto, defende um modelo de federalismo em que a arrecadação é concentrada no ente federativo central, para se evitar “distorções econômicas que o exercício de competências tributárias sobre renda e consumo poderia gerar, estando nas mãos de entes regionais ou locais”, com a distribuição de recursos através de transferências voltadas para a redução das desigualdades. UCHÔA FILHO, Sergio Papini de Mendonça. Transferências de recursos e participação na arrecadação tributária: uma abordagem jurídico-econômica a partir do federalismo cooperativo e assimétrico brasileiro. In: CONTI, José Mauricio; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (Orgs.). *Federalismo fiscal*. Florianópolis: Conceito, 2010, p. 217–242. p. 242.

⁴⁶² OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital. *Temas de federalismo fiscal brasileiro*. Rio de Janeiro: Gramma, 2016. p. 28.

dos recursos objeto das transferências obrigatórias para os entes subnacionais, possibilita o condicionamento da entrega desses recursos ao pagamento dos seus créditos⁴⁶³.

Segundo, recorrente a um argumento de ordem material, o contexto das transferências constitucionais de recursos do ente central para os entes periféricos no sistema federativo brasileiro, confere uma medida de poder ao ente central que atinge o núcleo da autonomia dos entes subnacionais, que deixam de titularizar a decisão financeira e orçamentária sobre as suas necessidades prioritárias para “honrar” com as suas dívidas perante o ente central, como condição para a aferição de suas receitas básicas, provenientes das transferências.

A experiência da repartição de receitas tributárias na federação brasileira, somada a uma contínua centralização de recursos não suscetíveis de repartição no ente central vem desfigurando o pacto federativo brasileiro e comprometendo a autonomia dos seus entes.

O contexto material demonstra que “o total dos gastos dos Estados e de alguns Municípios passaram a ser definidos não apenas com base em suas receitas próprias (tributárias e fiscais), mas em função de sua capacidade de obter recursos”⁴⁶⁴ através de mecanismos decorrentes de sua relação com o tesouro nacional⁴⁶⁵.

Apenas a título ilustrativo, pode-se citar a representatividade das receitas próprias e transferidas no Estado do Rio de Janeiro.

De acordo com a análise do IBGE, o Rio de Janeiro, em 2015, era o 2º Estado mais rico da federação, considerando sua participação no PIB. Contava com um percentual de participação de 11%, ficando apenas atrás de São Paulo, que representava 32,4%, na primeira posição⁴⁶⁶.

No relatório de execução orçamentária da receita do período acumulado de 08/2015 a 08/2016, 16,40% das receitas correntes residiu em transferências. Do total das receitas de

⁴⁶³ “Diferentemente das transferências intergovernamentais livres, em que governos subnacionais alocam livremente os recursos recebidos, as transferências condicionadas favorecem o alinhamento das prioridades dos governos subnacionais àquelas eleitas pelo Executivo federal”. MACHADO, José Angelo; DE MOURA PALOTTI, Pedro Lucas. Entre cooperação e centralização: Federalismo e políticas sociais no Brasil Pós-1988. *Revista Brasileira de Ciências Sociais*, v. 30, n. 88, p. 61–23, 2015.

⁴⁶⁴ BARROSO, Luís Roberto. *A derrota da federação*. Revista de Direito da Procuradoria Geral, n. 53 p. 107–113, 2013.

⁴⁶⁵ Isso pode ser identificado também na dinâmica política da composição do Congresso Nacional. “A reeleição de parlamentares depende fortemente da influência sobre a execução orçamentária e da ocupação de cargos de primeiro, segundo e terceiro escalão do Poder Executivo. As emendas parlamentares ao orçamento são instrumentos de acesso diferenciado às decisões sobre a alocação de recursos federais em suas bases eleitorais. Sem a ação federal em favor dos estados e municípios, sempre carentes de recursos federais, o parlamentar perde as condições de elegibilidade. A ausência de apoio parlamentar implica o congelamento da agenda de políticas da Presidência (...)”. Esse cenário tem “menos a ver com o sistema eleitoral em si e mais a ver com o federalismo dependente do poder central”, entre outros fatores. ABRANCHES, Sérgio. *Presidencialismo de coalizão: raízes e evolução do modelo político brasileiro*. São Paulo: Companhia das letras, 2018. p. 79/80.

⁴⁶⁶ IBGE. *Sistema de Contas Regionais: Brasil 2015*. Contas Nacionais, n. 57. 2017. Disponível em https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101307_informativo.pdf Acesso em 28 set. 2018.

transferências correntes, aproximadamente 42% são classificadas como “outras transferências da União”. Enquanto isso, as transferências a título de participação na receita da União (FPE, IPI exportação, CIDE e Operação de crédito cambial) representam em torno de 19% do total das transferências correntes da União para o Estado⁴⁶⁷.

Além do expressivo percentual que as transferências correntes representam no total das receitas correntes do 2º Estado mais rico da federação, verifica-se que, na composição das transferências, parte substancial e significativa decorre de acordos outros que não as transferências constitucionais obrigatórias, não sendo fruto do modelo do pacto federativo insculpido na Constituição de 1988.

O sistema de transferência de receitas não está funcionando do ponto de vista material⁴⁶⁸. Os entes subnacionais estão com a autonomia comprometida e a análise parte de um plano material e não apenas formal. A reconstrução do pacto federativo, levando em conta que a autonomia financeira através das competências tributárias próprias faz parte do núcleo do princípio federativo, não pode estar voltada para a concentração da competência tributária na União com sistema de transferência para os entes subnacionais. Já se verificou, na prática, que a tendência da União não é conferir autonomia aos entes subnacionais, mas controlar os seus orçamentos, o que leva à concepção de que um novo modelo de pacto deve priorizar a efetivação material da autonomia dos entes.

Na análise de uma proposta que altere as competências tributárias, é preciso considerar a necessidade de manutenção de competências próprias suficientes para que o ente mantenha a sua autonomia, no sentido de financiar suas atribuições constitucionais com recursos provenientes da sua própria comunidade. Dessa forma, a supressão de uma ou outra competência tributária, de forma isolada, só será constitucional se as demais mantidas (ou somadas a novas atribuídas) cumpram esse papel, para não violar a cláusula pétrea do princípio federativo. Isso depende do grau de certeza das premissas empíricas que cada situação envolve.

⁴⁶⁷ SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. *Relatório prestando contas ao cidadão – execução orçamentária da receita* 08.2016. Disponível em <http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/path/Contribution%20Folders/site_fazenda/prest_contas/cidadao/2013/2016/08%20-%20AGOSTO/%281%29%20Relat%C3%B3rio%20Prestando%20Contas%20ao%20Cidad%C3%A3o%20-%20Receita_08.2016.pdf?lve> Acesso em 28 set. 2018.

⁴⁶⁸ Há uma constatação recorrente de que “o compartilhamento de responsabilidades sobre uma área governamental em uma constituição federativa não é garantia de que ali se configure um padrão dominante de cooperação intergovernamental. MACHADO, José Angelo; DE MOURA PALOTTI, Pedro Lucas. Entre cooperação e centralização: Federalismo e políticas sociais no Brasil Pós-1988. *Revista Brasileira de Ciências Sociais*, v. 30, n. 88, p. 61–23, 2015.

4.4 Proposta em análise: competência concorrente

4.4.1 Precedentes da competência tributária concorrente para impostos no federalismo fiscal brasileiro

A Constituição de 1891 dividia a competência tributária privativa entre a União e os estados (arts. 7º ao 9º), mas a competência residual, para criação de novas fontes de receita não previstas, era concorrente da União e dos estados, cumulativamente ou não (art. 12). Como o imposto sobre a renda não foi previsto por esta Constituição, era cobrado com base nessa competência concorrente até 1934, quando passou a ter *status* constitucional, através da competência privativa da União⁴⁶⁹.

Fabício Augusto de Oliveira ressalta que esse foi um período de permanente tensão entre os estados e União, por conta das bases tributárias mal definidas, o que gerou disputas e conflitos por maior arrecadação⁴⁷⁰.

A Constituição de 1934 também previa a competência residual concorrente entre a União e os estados para criação de impostos não previstos na competência privativa (art. 10, VII). No entanto, a essa Constituição vedava a bitributação, determinando que prevaleceria o imposto decretado pela União (art. 11).

A Constituição de 1937 previa que a competência residual seria dos estados. Entretanto, continuou vedando a bitributação, com prevalência do imposto decretado pela União, nos casos de competência concorrente.

A Constituição de 1946, em seu art. 21, previa que “a União e os Estados poderão decretar outros tributos além dos que lhe são atribuídos por esta Constituição, mas o imposto federal excluirá o estadual idêntico”. Previa, assim, a competência residual concorrente entre União e estados, com prevalência do imposto federal, para evitar bitributação, assim como as anteriores. Esse dispositivo determinava também que “os Estados farão a arrecadação de tais impostos e, à medida que ela se efetuar, entregarão vinte por cento do produto à União e quarenta por cento aos Municípios onde se tiver realizado a cobrança”.

⁴⁶⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*: os tributos na Constituição. Vol. IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. P. 115.

⁴⁷⁰ OLIVEIRA, Fabício Augusto de. *A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro*: 1889-2009. IPEA, p. 1-61, 2010. P. 18.

Para Ricardo Lobo Torres, “a competência concorrente entre a União e os Estados sempre foi um tormento no constitucionalismo brasileiro”⁴⁷¹.

A Emenda Constitucional nº 18 de 1965, responsável pela reforma no Sistema Tributário, extinguiu a competência tributária concorrente, prevendo que os impostos seriam os que exclusivamente constavam dessa emenda. Apesar de posteriormente voltar-se a prever a competência residual, esta passou a ser privativa da União, abolindo-se a competência concorrente.

O tormento da existência da competência tributária concorrente entre União e estados no período apontado não se deve a esta modalidade de competência em si. Fabrício Augusto de Oliveira, ao apontar pontos relevantes da reforma tributária de 1965, ressalta que eliminação da competência residual concorrente, restringindo tal autonomia à União, teve o objetivo de “imprimir maior racionalidade ao sistema e fechar as portas para a criação indiscriminada de impostos por todos os entes federativos – o que praticamente conduziu à formação de três sistemas tributários autônomos, sem conexão entre si”⁴⁷².

A resolução do problema é reforçada pelo autor quando aponta outros dois pontos de modernização provocados pela reforma: definição do fato gerador de vários impostos que não o tinham bem definido; organização dos tributos à luz de suas bases econômicas⁴⁷³.

Disso se depreende que o problema histórico da competência tributária concorrente não foi o fato da sua existência em si, mas da falta de delimitação de fatos geradores e bases de incidência próprios, a serem atribuídos aos entes, que, por conta disso, promoviam uma concorrência extremamente prejudicial para a coesão do sistema tributário e, conseqüentemente, para o desenvolvimento da sociedade e da economia.

Para Vergolino, “o ambiente político, extremamente nebuloso e resultado do longo período de governos autoritários e centralistas, teve uma substancial influência no desenho da nova Constituição e, conseqüentemente, nos capítulos referentes à questão fiscal”⁴⁷⁴. O autor entende que o escopo da Constituição, principalmente atinente à ordem econômica, sofreu também influência de um cenário econômico adverso, caracterizado por problemas

⁴⁷¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os tributos na Constituição*. Vol. IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 98.

⁴⁷² OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. *A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889-2009*. IPEA, p. 1–61, 2010. p. 34.

⁴⁷³ Ibid. p. 34.

⁴⁷⁴ VERGOLINO, José Raimundo de Oliveira. *Federalismo e autonomia fiscal dos governos estaduais no Brasil: notas sobre o período recente (1990-2010)*. In: NETO, Aristides Monteiro (Org.). *Governos Estaduais no federalismo brasileiro: capacidades e limitações governativas em debate*. Brasília: IPEA, 2014. p. 63-117.

macroeconômicos extremamente complexos. Mesmo assim, entende que a Constituição de 1988 representa um marco no novo desenho do federalismo brasileiro.

Na análise do autor, três singularidades podem ser destacadas no contexto elaboração do pacto federativo da Constituição de 1988: os membros da Constituinte eram também membros do Parlamento, o que pode ter contribuído para a busca pela harmonia federativa; os municípios foram reconhecidos como entes federativos; “foi estabelecida uma agenda fortemente descentralizadora, em que a União cedia uma parte significativa de sua receita fiscal para os estados e municípios, sem, contudo, a necessária definição das competências”⁴⁷⁵.

Nesse contexto, aos estados foram atribuídas as seguintes receitas⁴⁷⁶:

- Impostos de competência privativa própria: sobre a transmissão *causa mortis* e doação de quaisquer bens e direitos (ITCMD); sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e prestações de iniciem no exterior (ICMS); sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) (art. 155, I, na redação original da Constituição Federal de 1988);

- Impostos decorrentes de transferências constitucionais obrigatórias: Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza retido na fonte sobre os rendimentos pagos pelos estados; produto repartido através do Fundo de Participação dos Estados (FPE) e percentual do IPI incidente sobre as exportações (arts. 157 e 159 da CF/88);

- Adicional de até 5% (cinco por cento) do Imposto de renda da União, incidente sobre lucros, ganhos e rendimentos do capital (art. 155, II, da redação original da Constituição Federal de 1988).

A Constituição de 1988 conferiu à União a competência residual, de forma privativa. Entretanto, pode-se dizer que trouxe uma hipótese de competência tributária concorrente ao atribuir aos estados a competência tributária para a instituição do adicional de 5% sobre o imposto sobre a renda, de competência da União (art. 155, II, da redação originária da Constituição Federal de 1988).

Essa competência não chegou a ser exercida pelos estados, pois, além de não haver sido regulamentada por lei complementar nacional (o que era um requisito para o exercício da

⁴⁷⁵ VERGOLINO, José Raimundo de Oliveira. *Federalismo e autonomia fiscal dos governos estaduais no Brasil: notas sobre o período recente (1990-2010)*. In: NETO, Aristides Monteiro (Org.). *Governos Estaduais no federalismo brasileiro: capacidades e limitações governativas em debate*. Brasília: IPEA, 2014. p. 63-117.

⁴⁷⁶ Nesse contexto, não serão citadas as contribuições de melhoria, cuja receita é eventual, nem as taxas, que têm o caráter de receita contraprestacional, destinada a financiar serviços públicos específicos e divisíveis e, por isso, não influenciam o contexto geral do lastro de receitas públicas dos estados no contexto do federalismo fiscal.

competência, de acordo com o STF)⁴⁷⁷, foi revogada pela Emenda Constitucional nº 3/93, revogação esta questionável do ponto de vista da análise da rigidez do pacto federativo⁴⁷⁸.

4.4.2 Possibilidade de introdução de competência tributária concorrente para o imposto de renda na constituição federal de 1988

Sergio Uchôa Filho destaca duas dimensões de brechas no federalismo fiscal brasileiro: uma vertical, correspondente “aos desequilíbrios entre as responsabilidades de cada nível de governo e os recursos com que eles contam para exercê-las”; outra horizontal, indicando “disparidades entre recursos e responsabilidades dentro de cada um desses níveis”⁴⁷⁹. Por conta disso, as transferências intergovernamentais assumem protagonismo na dinâmica do federalismo fiscal brasileiro.

O distanciamento do federalismo brasileiro de uma situação ideal pode ser verificada nas disparidades relativas à distribuição espacial da produção e da renda, que é resultado do desequilíbrio vertical (*vertical gap*), além de uma disparidade relativa à densidade demográfica, tamanho do estado, população e riqueza, o que representa o desequilíbrio horizontal (*horizontal gap*)⁴⁸⁰.

⁴⁷⁷ O STF, ao analisar a constitucionalidade da Lei nº 6.352/88, do Estado de São Paulo, que instituiu o adicional ao imposto de renda previsto no art. 155, II, da CF/88, assentou que “os Estados-membros não podem instituir, mediante ato legislativo próprio, o tributo a que se refere o art. 155, II, da Constituição (Adicional ao Imposto de Renda) enquanto não for editada, pela União Federal, a lei complementar nacional prevista no art. 146 da Lei Fundamental da República. A existência desse ‘vacuum legis’ não confere aos Estados-membros a possibilidade de exercerem, com base nas regras inscritas no art. 24, par. 3., da Constituição e no art. 34, par. 3, do ADCT/88, competência legislativa plena, eis que as recíprocas interferências que estabelecerão, obrigatoriamente, entre o imposto de renda, sujeito à competência legislativa da União, e o adicional ao imposto de renda, incluído na esfera de competência impositiva dos Estados-membros reclamam a edição de lei complementar nacional que indique soluções normativas necessárias à superação de possíveis conflitos de competência entre essas entidades políticas” (RE 149955, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 19/08/1993, DJ 03-09-1993 PP-17745 EMENT VOL-01715-02 PP-00324).

⁴⁷⁸ Rigidez não no sentido de impossibilidade genérica de supressão da competência concorrente relativa ao Imposto de Renda, mas no sentido de que se verifica, hoje, de acordo com premissas empíricas, que as receitas próprias dos estados, somadas às transferências constitucionais para esses entes, não têm sido suficientes para a manutenção de sua autonomia, estando esses entes endividados, perante o ente Central, que acaba de alguma forma controlando seus orçamentos.

⁴⁷⁹ O autor explica essas duas dimensões, apontando que, de forma geral, no Brasil, “o governo central apresenta um superávit fiscal estrutural em relação aos seus gastos diretos, e os governos subnacionais apresentam um déficit estrutural simétrico” (dimensão vertical). Além disso, verificam-se alguns estados mais deficitários do que outros, no mesmo nível de entes subnacionais (dimensão horizontal). UCHÔA FILHO, Sergio Papini de Mendonça. *Transferências de recursos e participação na arrecadação tributária: uma abordagem jurídico-econômica a partir do federalismo cooperativo e assimétrico brasileiro*. In: CONTI, José Mauricio; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (Orgs.). *Federalismo fiscal*. Florianópolis: Conceito, 2010, p. 217–242. p. 223.

⁴⁸⁰ Ibid.

Por outro lado, tem-se como principal tributo de competência própria dos entes subnacionais (pelo menos o responsável pelo maior montante de arrecadação, isoladamente) o ICMS. Isso influi, diretamente, na dinâmica da distribuição do ônus tributário na sociedade.

Para resolver tal problema, seria necessária a redução do peso da tributação sobre o consumo, o que perpassa pela redução do potencial arrecadatório dos estados-membros, através do ICMS. Outra possibilidade é a simplificação da tributação do consumo, através da reunião desta categoria de tributos no nível federal, o que esvaziaria a competência própria dos estados.

A resolução da injustiça fiscal da repartição do ônus tributário entre os cidadãos esbarra no agravamento do problema do federalismo fiscal, ao reduzir, ainda mais, a autonomia dos estados-membros, por meio de competências tributárias próprias.

Diante desse panorama, verifica-se que a extinção de receitas próprias (ou redução da sua capacidade arrecadatória, através da introdução de restrições constitucionais) de titularidade dos entes periféricos somente seria possível através de sua substituição por outras fontes de receita, mediante criação de nova competência tributária própria.

Difícilmente, o compartilhamento de receitas que hoje são titularizadas pelos estados e municípios com a União seria constitucional no contexto do federalismo fiscal brasileiro. O contrário, no entanto, parece perfeitamente constitucional, diante das premissas empíricas. Compartilhar a titularidade de uma competência tributária própria da União com os estados, por exemplo, poderia reduzir o peso da tributação sobre o consumo através do ICMS, sem retirar a autonomia financeira destes.

Pode-se aferir, assim, que o compartilhamento da competência para a instituição do imposto sobre a renda (hoje subexplorada pela União) com os estados poderia integrar uma proposta de reforma tributária voltada à progressividade e à justiça fiscal, sem violar a cláusula pétrea da forma federativa do estado.

Ao contrário, tal proposta possibilitaria a proteção do núcleo essencial do princípio federativo, que hoje encontra-se atingido pela estrutura galgada pelo federalismo assimétrico brasileiro.

Importante enfatizar que essa proposta não exclui a coexistência de um necessário sistema de participação dos entes menores nos recursos dos maiores, através de transferências obrigatórias (e, possivelmente, incondicionadas), para equalizar as distorções sócio-regionais, relativas à distribuição de renda.

O ideal seria a competência concorrente da União e dos estados relativa ao imposto sobre a renda, somada ao sistema de transferências pela via do Fundo de Participação dos

Estados (FPE), caracterizado por critérios de distribuição inversamente proporcionais ao potencial de arrecadação mediante o exercício da competência própria (renda *per capita* local).

Essa proposta se soma a uma série de ajustes que podem ser realizados no Sistema Tributário Nacional, a fim de torná-lo efetivamente progressivo, contribuindo para a redistribuição de rendas necessária para a defesa da democracia. Ou, ao menos, para que ele deixe de intervir negativamente na dinâmica da distribuição de rendas, como acontece com a sua característica regressiva atual.

No próximo capítulo, a definição dos eixos de uma reforma tributária no Brasil auxiliará nessa construção de propostas em conjunto para que a solução de um dos problemas hoje existentes não acarrete o agravamento de outro.

5 UMA REFORMA TRIBUTÁRIA VOLTADA PARA PROGRESSIVIDADE, DESENVOLVIMENTO SOCIAL E FEDERAÇÃO

Não há proposta simples para se implementar a progressividade no Sistema Tributário no Brasil. Uma reforma tributária, qualquer que seja o foco almejado, é complexa, ainda que seu objetivo seja, puramente, a simplificação do Sistema Tributário Nacional. Isso se deve a muitos fatores, mas, principalmente, à federação tripartite brasileira.

Sérgio André Rocha entende que “uma reforma tributária expõe conflitos que não são simples de ser superados”⁴⁸¹: conflitos intrafederativos (União x entes subnacionais; estados x municípios; estados entre si; municípios entre si); conflitos entre Estado e os contribuintes (incremento ou não da carga e complexidade); e conflitos entre contribuintes (modelo mais vantajoso, apesar da esperada neutralidade).

Esses conflitos mostram como é complexo implementar a progressividade no Sistema Tributário Nacional. Questiona-se, assim, quais seriam os eixos para uma reforma tributária no Brasil? Justiça? Redução da complexidade? Federalismo? Fim da guerra fiscal? Redução da evasão e elisão? Redução da carga tributária? Esses entre outros que poderiam ser aqui também elencados. Nem sempre é possível contemplar todos eles em uma proposta. Aliás, dificilmente será possível (senão impossível) contemplar todos eles. Por isso, deve-se eleger quais são os mais importantes, dando-lhes foco, sem agravar os demais.

Na presente tese, utilizou-se como base filosófica a teoria do liberalismo igualitário, traçando ideais de liberdade e igualdade econômica, com apoio em outras construções de teorias econômicas⁴⁸² que são base para uma democracia mais preocupada com o aspecto social. A partir da pesquisa realizada, chegou-se à conclusão de que o ideal para o Sistema Tributário Brasileiro é perseguir a progressividade, conforme demonstrado nos Capítulos 2 e 3. Desta forma, por decorrência lógica, o principal eixo para uma proposta de reforma tributária no Brasil é a justiça.

Por entender que uma proposta voltada para a justiça perpassa por reflexões e, certamente, substanciais alterações no desenho da distribuição de competências tributárias entre os entes federativos, o eixo que segue a justiça não poderia ser outro que não o federalismo.

⁴⁸¹ ROCHA, Sérgio André. *Justiça é um dos pilares da reforma tributária ideal*. Consultor Jurídico. In: <https://www.conjur.com.br/2019-jul-18/sergio-rocha-justica-entre-pilares-reforma-tributaria-ideal> Acesso em 05 mai. 2021 às 15:50.

⁴⁸² Conforme desenvolvimento do Capítulo 2.

Para que a reforma do Sistema Tributário Nacional seja eficaz em melhorar o sistema e torná-lo progressivo, é preciso enfrentar essas nuances.

Este capítulo terá a sua abordagem dividida em três partes. Na primeira parte, serão definidos, de forma objetiva, os direcionamentos que devem ser observados para a implementação da progressividade, relativa a cada uma dessas nuances: federalismo e justiça. Na segunda parte, serão analisadas as principais propostas de reforma tributária em trâmite no Congresso Nacional, a fim de averiguar se elas atendem a essas nuances, ou seja, se, de alguma forma, alcançam a progressividade, resolvendo os complexos conflitos que uma reforma envolve. Ao final, na terceira parte, será exposta a proposta decorrente logicamente das análises enfrentadas ao longo deste trabalho.

5.1 Nuances para a implementação da progressividade

5.1.1 Por que não redução da complexidade?

Quando se fala em complexidade do Sistema Tributário, pode-se estar referindo à complexidade decorrente da quantidade de tributos, da quantidade de alíquotas, da quantidade de exceções à regra geral, da quantidade de obrigações acessórias, da quantidade de leis e/ou regulamentos, da quantidade de alterações da lei/regulamento e, ainda, do próprio conteúdo da legislação. O Sistema Tributário Nacional é, portanto, complexo, pois ele se enquadra em algumas (senão em todas) dessas “categorias de complexidade”. Por conta disso, é comum se afirmar que esse é o seu principal problema.

A simplificação da tributação, em abstrato, gera, em regra, algumas vantagens para os contribuintes: compreender de que forma são tributados; ser capazes de cumprir suas obrigações tributárias; e estar em melhor posição para tomar decisões econômicas⁴⁸³. Apesar de haver um certo consenso nos debates sobre a reforma tributária acerca da necessidade de simplificação do Sistema, é preciso considerar que já há uma série de mecanismos de simplificação no atual Sistema, que fazem com que talvez ela não seja a principal demanda da maioria⁴⁸⁴.

⁴⁸³ BUDAK, Tamer *et al.* The Complexity of Tax Simplification: Experiences From Around the World. In: _____. (Ed.) *The Complexity of Tax Simplification. Experiences From Around the World*. Palgrave Macmillan, 2016, p. 1-10.

⁴⁸⁴ “Talvez para a maioria dos contribuintes pessoa jurídica, que pagam seus tributos pelo Simples ou pelo lucro presumido, a complexidade não seja o maior dos problemas. Porém, para as grandes empresas, que são responsáveis pela maior fatia da arrecadação, certamente a complexidade é uma característica inafastável da tributação”. ROCHA, Sérgio André. *Justiça é um dos pilares da reforma tributária ideal*. Consultor Jurídico. In:

Essas afirmações, entretanto, são bastante relativas. Tomando o Simples Nacional, como exemplo, pode-se chegar à conclusão de que há uma simplificação no que diz respeito à quantidade de tributos: em tese e em regra, de sete para um. Em tese, porque todos os tributos continuam existindo para aqueles contribuintes, apenas o pagamento que se dá em conjunto, em forma de uma “alíquota única”, para fins práticos.

Por outro lado, a Lei Complementar 123/2006 tem um tamanho considerável e seu conteúdo pode não ser considerado tão simples para o contribuinte. Talvez as obrigações acessórias não tenham sido simplificadas na mesma proporção (sete para um) para outros e, ainda, a fiscalização de cada tributo envolvido continua sendo realizada pelo ente competente para cada tributo, claro que mediante informações compartilhadas. Esses aspectos podem colocar em dúvida o nível de simplificação advindo do Simples Nacional.

Parece que o Simples continua sendo vantajoso para a maioria das empresas, caso contrário, não teria a adesão que continua tendo⁴⁸⁵. Mas isso não se deve, necessariamente, a sua “simplificação”. Parece claro também que há redução da complexidade em alguma(s) de suas categorias. Mas há também um espaço para complexidade em certo sentido, provavelmente, por conta de algumas questões que não foram enfrentadas na proposta originária ou que são inevitáveis.

Antes de qualquer proposta voltada à simplificação, portanto, é necessário averiguar o que levou o sistema à atual situação de complexidade⁴⁸⁶.

É possível que a influência política dos mais ricos e das grandes empresas na legislação tributária (através do lobby) gere uma complexidade no sentido de conferir-lhes certos privilégios excepcionais, mediante desonerações; ou que a complexidade do sistema é que abra espaço para esses privilégios⁴⁸⁷. A isenção do imposto de renda sobre lucros e dividendos é apenas um (e talvez o mais importante) exemplo disso.

<https://www.conjur.com.br/2019-jul-18/sergio-rocha-justica-entre-pilares-reforma-tributaria-ideal> Acesso em 05 mai. 2021 às 15:50.

⁴⁸⁵ “Entre 2007 e 2016, o número de empresas optantes do Simples Nacional cresceu 364%, passando de 2,5 milhões para 11,6 milhões (expansão de 9,1 milhões de optantes). O principal responsável por esta forte expansão foi o Microempreendedor Individual (MEI). No período em questão, foram criados 6,5 milhões de MEI, enquanto o número de ME e EPP optantes apresentou uma expansão de 2,6 milhões de empresas”. SEBRAE. *Simples Nacional*. Sebrae, 2017. Disponível em <https://datasebrae.com.br/simples-nacional/> Acesso em 27 out. 2021.

⁴⁸⁶ Comentando sobre tentativas de simplificação que não tiveram muito sucesso, Tamer Budak, Simon James e Adrian Sawyer entendem que “*one of the main reasons is that attempts to simplify tax systems are only likely to be successful and enduring if they take account of the reasons why taxation is complex*” / Uma das principais razões é que as tentativas de simplificar os sistemas tributários só têm probabilidade de ser bem-sucedidas se levarem em consideração as razões pelas quais a tributação é complexa (tradução livre). BUDAK, Tamer *et al.* *The Complexity of Tax Simplification: Experiences From Around the World*. In: _____. (Ed.) *The Complexity of Tax Simplification. Experiences From Around the World*. Palgrave Macmillan, 2016, p. 1-10.

⁴⁸⁷ Complexidades nos sistemas tributários podem ser exploradas por indivíduos com altos rendimentos e que podem bancar bons advogados e contadores, que podem “transitar” por leis e regulamentos complexos,

Durante muitos séculos e até os dias atuais, a tributação e, especialmente, a repartição da carga tributária entre os membros da sociedade, tem sido um jogo para os lobistas. Em uma democracia representativa, existe uma certa canalização das distintas ideias sobre o sistema tributário desejável. No entanto, quando essa plataforma política inexistente ou não funciona a contento, os interesses fiscais contrapostos quase sempre resultam em batalha aberta pelo poder, que às vezes, é decidida pela violência⁴⁸⁸.

Vito Tanzi também observa que, depois de uma simplificação inicial promovida pelas reformas tributárias dos anos 80 nos Estados Unidos e no Reino Unido, a complexidade voltou a crescer⁴⁸⁹. Isso se deveu a contínuas pressões da administração tributária, especialmente em razão das tentativas de alcançar aqueles que “escapam” da tributação, através de mudanças em leis e regulamentos; a pressões por incentivos fiscais a corporações e brechas que contribuíram para aumentar significativamente a diferença entre a alíquota prevista e a efetiva⁴⁹⁰.

A complexidade pode ser gerada pelos contribuintes em busca de privilégios, assim como pela administração tributária, em busca do combate à elisão e evasão. É possível que uma proposta que se preocupe com o combate a esses privilégios e à elisão e evasão seja mais duradoura e efetiva do que uma que tenha como foco a simplificação, pois já há experiências para afirmar que ela pode ser efêmera, no que diz respeito ao alcance de seu objetivo.

Apesar de corroborarem com a complexidade, esses fatores não representam um problema de complexidade em si, mas de justiça.

A organização federativa brasileira em três esferas é naturalmente complexa e pode ser elencada como um dos fatores que geram essa complexidade no Sistema Tributário. Somada a isso, a maneira como a União atua, em relação aos demais entes, ao utilizar espaços abertos para instituir tributos, muitas vezes concorrentes com os de competência dos outros, também é um fator que corrobora com essa complexidade.

A organização federativa em três esferas é inevitável e representa um entrave para a simplificação da tributação no Brasil, tornando-a um objetivo utópico. A atuação da União pode ser um dos pontos centrais no âmbito da reforma, mas em torno do eixo das questões federativas, em busca de uma melhora no cenário do federalismo fiscal, o que pode ou não

encontrando oportunidades para o “planejamento tributário” de seus clientes, o que é geralmente oferecido por sistemas tributários complexos. TANZI, Vito. *Termites of The State*. Crambridge: Cambridge University Press, 2018. p. 368.

⁴⁸⁸ GRAPPERHAUS, Ferdinand H. M. *O tributo ao longo dos tempos: uma história em imagens – Histórias do segundo milênio: tributação na Europa (1000 a 2000), nos Estados Unidos da América (1765 a 1801) e na Índia (1526 a 1709)*. Traduzido por André Mendes Moreira. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

⁴⁸⁹ Tanzi, inclusive, acentua que esse fenômeno já havia sido previsto por Milton Friedman. TANZI, Vito. *Termites of The State*. Crambridge: Cambridge University Press, 2018. p. 367.

⁴⁹⁰ Ibid. p. 367.

reduzir a complexidade. Esses fatores, portanto, também não são um problema de complexidade em si, mas do próprio federalismo.

Há, portanto, diversos fatores que levaram e levam o Sistema Tributário Nacional à complexidade. O excesso de complexidade gera uma dificuldade para o contribuinte de ter clareza sobre os tributos que paga e para qual ente paga, e, sobretudo, abre mais espaços para privilégios que afetam qualquer tentativa de implementação da progressividade.

De acordo com as premissas desta tese, é aí que reside o problema da complexidade: o seu excesso, capaz de prejudicar a equidade na repartição da carga tributária. A complexidade não é um problema em si, mas o seu excesso gera ao sistema um problema de justiça.

Para alcançar a progressividade, é preciso eliminar alguns privilégios que distorcem o Sistema, em primeiro lugar, a isenção de lucros e dividendos. Esses privilégios devem ser eliminados não porque tornam o sistema mais complexo, mas porque distorcerem as regras fundamentais de justiça.

Por outro lado, não há como se obter equidade sem complexidade⁴⁹¹. Numa sociedade desigual como a brasileira, não há como construir um Sistema Tributário sem a criação de um número considerável de faixas de tributação, deduções, isenções, entre outros mecanismos necessários para fazer com que a tributação se dê de acordo com a capacidade contributiva.

A busca pela simplificação, portanto, gera conflitos com ideias como a própria capacidade contributiva e a isonomia, ao buscar um grau de generalidade que se contraponha à necessidade de distribuição equitativa do encargo da tributação⁴⁹².

Após uma análise de movimentos de simplificação tributária em alguns países, Tamer Budak, Simon James e Adrian Sawyer opinam que o sucesso permanente de uma simplificação está atrelado ao fato de ser incorporada ao processo de desenvolvimento da política tributária de uma forma mais geral⁴⁹³. Dessa forma, mais útil do que uma proposta tributária voltada à simplificação é uma reforma tributária voltada à progressividade, que pode gerar algum tipo de redução da complexidade.

⁴⁹¹ “(...) the link between equity and simplicity should not be overlooked. Many complex aspects of the tax law arise from the need to quarantine their impact and to shelter taxpayers or groups of taxpayers from adverse impacts” / A ligação entre equidade e simplicidade não deve ser esquecida. Muitos aspectos complexos da lei tributária surgem da necessidade de colocar em quarentena seu impacto e proteger os contribuintes ou grupos de contribuintes de impactos adversos (tradução livre). WALPOLE, Michael. *Tax Complexity: A Necessary Evil?* In: EVANS, Chris *et al.* (Ed.) *Tax Simplification*, Wolters Kluwer, 2015. p. 181-192.

⁴⁹² TEIXEIRA, Daniel Alvez. *Praticidade no direito tributário: fundamento e controle*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. p. 63.

⁴⁹³ BUDAK, Tamer *et al.* The Complexity of Tax Simplification: Experiences From Around the World. In: _____. (Ed.) *The Complexity of Tax Simplification. Experiences From Around the World*. Palgrave Macmillan, 2016, p. 1-10.

As propostas de reforma tributária que serão analisadas na segunda parte desse capítulo, de certa forma, demonstram como a redução no número de tributos ou algumas generalizações simplificam apenas em tese o sistema, quando dependem de um arsenal legislativo, complexas regras de transição, além de prejudicar a busca pela progressividade.

Não se quer dizer aqui que a excessiva complexidade não é um problema (a complexidade em si, em tese, realmente não é). As propostas que serão colocadas nesta tese pretendem enfrentar apenas esse excesso e na medida em que isso venha a afetar negativamente a justiça fiscal.

A redução da complexidade não é um eixo para as propostas nesta tese porque não é possível utilizar a redução da complexidade (ou simplificação) como pilar para uma reforma tributária sem que isso afete a justiça e/ou o federalismo.

Há apenas que se fazer uma ressalva. Apesar de ser inevitável a complexidade, por conta da organização federativa brasileira e da busca pela progressividade, acredita-se que há espaço para alguma simplificação, sem comprometer o princípio federativo e a justiça. Um dos fatores que gera essa complexidade é a multiplicidade de sistemas de arrecadação utilizados pelos diferentes órgãos fiscais, o que acarreta um tempo considerável para os contribuintes cumprirem suas obrigações tributárias, assim como, em reflexo, para os Fiscos efetuarem suas atividades de fiscalização e cobrança⁴⁹⁴. No entanto, a solução para isso não está em uma reforma tributária, mas em um ajuste tecnológico que pode ser resolvido através de normas infralegais, como já vem ocorrendo ao longo do tempo.

Por essa razão, apesar de não se desprezar o problema que a excessiva complexidade representa, a redução da complexidade ou simplificação não é um eixo para a presente proposta de reforma tributária, seja porque são objetivos utópicos, seja porque não são desejáveis, do ponto de vista que não contribuem para tornar o sistema mais progressivo.

Muito pelo contrário, não há como ter um sistema tributário para ser aplicado em uma sociedade desigual como a brasileira, sem que ele seja complexo (muitas alíquotas, possibilidades de deduções, isenções etc.), se o objetivo que se tem é implementar a

⁴⁹⁴ De acordo com relatório divulgado pelo Banco Mundial, analisando dados de 2018, “os contribuintes brasileiros gastam quase quatro vezes mais tempo para cumprir suas obrigações fiscais do que os contribuintes de outros países da América Latina, e mais de dez vezes o tempo gasto pelos contribuintes dos países da OCDE”. Outro dado é que “o cumprimento de uma auditoria de imposto de renda de pessoa jurídica (para corrigir uma declaração incorreta) requer, em média, 86,6 semanas (39 horas) no Brasil, em comparação com 39,8 semanas (13,4 horas) na América Latina e 24,6 semanas (7,3 horas) nos países da OCDE. BANCO MUNDIAL. *Brasil: opções de reformas tributárias* – documentos sobre políticas públicas para discussão. Disponível em: <https://pubdocs.worldbank.org/en/981371534984323178/Nota-de-Pol%C3%ADtica-Pública-Pública-Sistema-Tributário.pdf> Acesso em 17 mai. 2021 às 16:00.

progressividade ⁴⁹⁵. Simplificação e progressividade, no contexto brasileiro, tornam-se objetivos incompatíveis.

5.1.2 Progressividade e os entraves do federalismo

Essa nuance contou com um capítulo próprio nesta tese, o Capítulo 4, em que se enfrentaram os problemas do federalismo fiscal brasileiro, que corroboram com a atual situação de regressividade da tributação.

Apenas para resgatar as principais ideias, juntamente com as demais nuances, ficou sedimentado que é preciso manter competências próprias dos estados, como medida de proteção ao princípio federativo. A reorganização das competências tributárias, portanto, não pode chegar ao ponto de excluir competências próprias dos entes subnacionais sem substituição por outras, porque já ficou demonstrado que isso atinge a sua autonomia.

Além disso, é preciso aproveitar o esforço democrático de uma reforma tributária para melhorar a distribuição de recursos entre os entes. Nesse contexto, é preciso observar que financiar as contas dos entes subnacionais predominantemente com tributos sobre o consumo e a produção deixa inevitável a regressividade do Sistema, se a competência for efetivamente própria.

É preciso atribuir aos entes subnacionais parte da competência do tributo que mais alcança a progressividade, o imposto sobre a renda.

Ressalva-se aqui que não se debruçou em uma defesa de competências próprias mais robustas para os municípios, devido à diferença de espaços fiscais desses entes. No Brasil, há municípios de diversos portes (e muito distantes), entre os quais muitos não possuem efetivamente espaços fiscais para se autofinanciar. Esse é um problema para uma outra pesquisa, mas que não pode ser ignorado.

Por essa razão, defender-se-á aqui a manutenção dos impostos sobre as propriedades para os municípios, que, no atual modelo federativo, ainda terão que contar com a receita das transferências dos entes maiores.

⁴⁹⁵ Fleming Jr., ao trazer o seu primeiro exemplo para fundamentar que a simplificação nem sempre é boa, alerta que, se uma espécie imposto fixo fosse usado por parte importante do sistema tributário de um país, ele resultaria em cargas esmagadoras e regressivas aos contribuintes de média e baixa renda ou aumentaria a arrecadação de forma inadequada, ou poderia até resultar em ambos. FLEMING JR., Clifton. Some cautions regarding tax simplification. In: EVANS, Chris et al. (Ed.) *Tax simplification*. Wolters Kluwer, 2015. p. 228.

A maior investida, portanto, será na garantia da autonomia dos estados, mediante competência própria de tributo com maior “qualidade”, no que diz respeito ao caminho para um sistema de tributação mais progressiva.

5.1.3 Progressividade e justiça

No âmbito do eixo da justiça tributária, o desenrolar desta tese deixa claro que a ideia de progressividade como objetivo principal do Sistema Tributário Nacional decorre das premissas filosóficas e econômicas acerca da justiça, diante da ideia de que uma tributação justa, progressiva, colabora para o desenvolvimento social e econômico.

Essa questão foi amplamente tratada nos capítulos 1 e 2 desta tese. Nessa reunião de eixos para a reforma, é importante ressaltar que o alcance da progressividade deve resultar em uma justa distribuição da carga tributária entre os contribuintes, de acordo com a capacidade contributiva.

Francesco Moschetti, autor italiano que se dedicou ao tema, resalta que a capacidade contributiva é uma aptidão global revelada por alguns índices parciais⁴⁹⁶ que, enquanto tais, são todas manifestações diretas de uma certa disponibilidade econômica limitada e manifestações indiretas da disponibilidade econômica global.

O princípio jurídico da capacidade contributiva resume o essencial sobre a ideia de justiça liberal, pois autoriza o Estado a cobrar de cada contribuinte um ônus compatível com sua situação econômica, tendendo a atingir em maior grau aqueles que possuem mais receita. A eficácia da justiça materializa-se na seletividade da tributação dos bens e na progressividade das alíquotas que gravam a renda e o patrimônio⁴⁹⁷.

Com base nessas considerações, verifica-se que a capacidade contributiva se realiza na presente proposta, através da própria aplicação da progressividade, que, do ponto de vista dos tributos em conjunto, levará à situação em que o ônus da tributação aumentará, conforme o aumento da renda considerada, seja do ponto de vista da tributação direta, como da indireta, mas numa análise dessas incidências em conjunto.

⁴⁹⁶ Moschetti resume os índices parciais nas seguintes previsões de impostos que o sistema tributário poderia conter: sobre a renda global (incrementos patrimoniais + incrementos de valor), sobre o patrimônio global, sobre o gasto global e sobre as pessoas jurídicas (ou entes semelhantes). MOSCHETTI, Francesco. *El Principio de Capacidad Contributiva*. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 1980. p. 263/264.

⁴⁹⁷ PALMEIRA, Marcos Rogério. *Direito Tributário versus Mercado: o liberalismo na reforma do estado brasileiro nos anos 90*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. p. 76.

Essa é uma tarefa imprescindível e um eixo cada vez mais importante diante da realidade de desigualdade econômica brasileira, o que só tem se aprofundado após a declaração da pandemia da Covid-19.

Como se verificará no tópico 5.2, as principais propostas que tramitam no Congresso Nacional atualmente atendem a um aspecto ou outro desses eixos, de maneira muito incidental, mas não atendem a ambos em seu conjunto, pois menosprezam a complexidade das peculiaridades do Sistema Tributário Nacional.

5.2 Principais propostas em discussão no Congresso Nacional

Foram selecionadas três propostas de reforma tributária, em nível constitucional, apresentadas no ano de 2019⁴⁹⁸: a PEC 45/2019, por ser considerada a mais comentada e debatida; e as PEC's 110/2019 e 128/2019, por terem sido apresentadas no mesmo ano, no bojo das discussões sobre o que poderia ter sido melhor proposto na PEC 45/2019 e por apresentarem contribuições ponderativas em relação a ela.

Além dessas, será analisado o Projeto de Lei nº 2337/2021. Apesar de não representar uma reforma no plano constitucional e ter sido apresentado apenas em 2021, representa uma ampla e estrutural modificação na legislação do Imposto de Renda, que é considerado o imposto mais importante, em termos de justiça fiscal, nesta tese.

5.2.1 Proposta de Emenda Constitucional nº 45/2019

A Proposta de Emenda Constitucional (PEC) nº 45/2019 foi apresentada em abril de 2019 pelo Deputado Federal Baleia Rossi do MDB/SP. Antes de tratar do seu conteúdo, é preciso tratar um pouco sobre a sua origem e a sua justificativa.

Ela resulta de uma proposta desenvolvida pelo Centro de Cidadania Fiscal (CCiF). O CCiF se denomina como um “*think tank* independente”⁴⁹⁹. Foi criado em 2015, por especialistas em tributação e finanças públicas, com o “objetivo de desenvolver estudos e propostas que

⁴⁹⁸ O recorte foi realizado no ano de 2019, pois foi quando o tema voltou a receber maior destaque nos debates políticos, acadêmicos e da própria sociedade, a partir da apresentação da PEC 45/2019.

⁴⁹⁹ “Think tanks são instituições que desempenham um papel de advocacy para políticas públicas, além de terem a capacidade de explicar, mobilizar e articular os atores”. BRASIL. Escola Nacional da Administração Pública. Afinal, o que é um think tank e qual é a sua importância para políticas públicas no Brasil? Disponível em: <https://www.enap.gov.br/pt/acontece/noticias/afinal-o-que-e-um-think-tank-e-qual-e-a-sua-importancia-para-politicas-publicas-no-brasil> Acesso em 28 jan. 2022.

ajudem a simplificar e aprimorar o sistema tributário brasileiro e o modelo de gestão fiscal do país”⁵⁰⁰.

Por conta de sua origem no CCiF, a PEC nº 45/2019 foi fruto de uma ampla discussão entre especialistas, mas que, pelo próprio objetivo da instituição, tinha como objetivo principal a simplificação do Sistema Tributário Nacional.

De acordo com a sua justificativa, ela “tem como objetivo uma ampla reforma do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços, através da substituição de cinco tributos atuais por um único imposto sobre bens e serviços (IBS)”⁵⁰¹. O IBS, então, substituiria o IPI, o ICMS, o ISS, a Cofins e a Contribuição para o PIS. Além disso, teria as características de um Imposto sobre o Valor Adicionado (IVA), modelo adotado pela maioria dos países.

Ainda na justificativa, consta que “o modelo proposto busca simplificar radicalmente o sistema tributário brasileiro, sem, no entanto, reduzir a autonomia dos Estados e Municípios, que manteriam o poder de gerir suas receitas através da alteração da alíquota do IBS”⁵⁰².

Além disso, propõe

a substituição dos atuais critérios de vinculação e partilha da receita do IPI, do ICMS, do ISS, da Cofins e do PIS por um sistema que garanta maior flexibilidade na gestão do orçamento e maior transparência para os contribuintes, sem, no entanto, prejudicar nenhuma das áreas beneficiadas pelas atuais destinações de receita destes tributos⁵⁰³.

Além da simplificação, espera-se a redução do contencioso tributário e do custo burocrático de recolhimento dos tributos e um aumento da produtividade e do PIB do Brasil⁵⁰⁴.

O IBS proposto seria instituído por lei complementar da União, com uniformidade em todo o território nacional. Caberia à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exercer competência exclusivamente mediante alteração de suas alíquotas.

Seria, portanto, uma espécie de competência concorrente de todos os entes federativos, mas restrita à definição das alíquotas. Todos os outros aspectos da norma de incidência seriam definidos pelo Congresso Nacional, mediante aprovação pela maioria absoluta, conforme o rito de aprovação da lei complementar.

⁵⁰⁰ CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. Quem somos. Disponível em: <https://ccif.com.br/quem-somos/> Acesso em 07 mai. 2021.

⁵⁰¹ BRASIL. Câmara dos Deputados. *Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019*. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node01lv4yvdcgc3lr3mvj92oert2u10729853.node0?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019> Acesso em 07 mai. 2021.

⁵⁰² Ibid.

⁵⁰³ Ibid.

⁵⁰⁴ Ibid.

Há uma clara preocupação com a ampliação da base do imposto sobre consumo através do IBS, certamente alcançando atividades e tecnologias, que hoje “fogem” da tributação por não se enquadrarem nos restritos conceitos de mercadoria ou serviço, o que é um avanço importante. Note-se que a proposta pretende deixar claro, no próprio texto constitucional, a incidência do IBS sobre intangíveis, cessão e licenciamento de direitos, locação de bens, inclusive na importação. Isso põe fim a uma série de discussões que contribuem para que a tributação do Brasil seja complexa, insegura e burocrática demais.

O IBS também obedeceria à regra da não-cumulatividade, mediante compensação com o imposto incidente em etapas anteriores, e não poderia ser objeto de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros de qualquer ordem, que resultem “em carga tributária menor que a decorrente da aplicação das alíquotas nominais” (texto proposto para o novo art. 152-A, IV).

Outra tentativa de simplificação é que o IBS teria alíquotas uniformes para todos os bens, serviços e direitos, podendo variar apenas entre Estados, Distrito Federal e Municípios. Para o contribuinte, a alíquota seria a soma das fixadas pela União, pelos Estados ou Distrito Federal e pelos Municípios, considerando o destino do bem, serviço ou direito, pertencendo o produto da arrecadação aos entes de destino também.

O IBS seria administrado por um Comitê Gestor Nacional, integrado por representantes da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios. Esse Comitê seria responsável pelo regulamento, gestão da arrecadação, critérios de atuação coordenada entre os entes, distribuição da receita, representação judicial e extrajudicial dos entes nas matérias relativas ao IBS etc.

Além do IBS, a União teria competência para instituir “impostos seletivos, com finalidade extrafiscal, destinados a desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos” (redação que seria atribuída ao novo inciso III do art. 154 da CF).

Uma previsão curiosa na proposta é que ela coloca, no próprio texto constitucional, previsão acerca de um dos critérios para a definição das alíquotas do IBS, que é a soma das alíquotas singulares vinculadas a destinações atuais dos tributos cuja extinção está propondo. Então, no caso da União, a alíquota do IBS teria que abranger a vinculação à seguridade social (destinação da Cofins), financiamento do programa de seguro-desemprego e do abono de que trata o §3º do art. 239 (destinação da contribuição para o PIS), além das destinações de parcela dos impostos, como é o caso da manutenção e desenvolvimento do ensino, ações e serviços públicos de saúde, Fundo de Participação dos Estados e dos Municípios, etc. (previstos nos incisos propostos para o novo art. 159-A). No mesmo sentido, seguem as orientações para

definição desse critério para fixação da alíquota do IBS pelos Estados, Distrito Federal e Municípios. Ou seja, garantem-se as vinculações e transferências hoje existentes, mas num outro formato.

É inegável a tentativa de simplificação trazida pela proposta. Há uma redução de tributos e alíquotas considerável, além de uma tentativa de generalização quase que comum às propostas cujo foco seja a simplificação, o que pode reduzir os conflitos administrativos e praticamente acabar com a guerra fiscal, ao menos em tese.

Por outro lado, essa proposta demonstra quão utópica é uma efetiva simplificação no Sistema Tributário Nacional. Primeiro porque apenas a redução da quantidade de tributos e alíquotas, além da generalização proposta, por meio da vedação à instituição de exceções, não garantem uma efetiva simplificação, pelo menos se se tem como objetivo que ela perdure no tempo.

De antemão, o inteiro teor da proposta originária da PEC nº 45/2019 contém 63 páginas, mais de 20 com as alterações no texto constitucional e o restante para justificativas e explicações adicionais. Além de alterar diversos artigos da Constituição, ela propõe a introdução de pelo menos 14 novos artigos com diversos incisos e parágrafos, sendo 6 desses no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. O Capítulo do Sistema Tributário Nacional, hoje, conta com 20 artigos. Além de alterar muitos deles, a PEC 45 pretende acrescentar mais oito.

As regras de transição propostas pretendem durar mais de 50 anos, sendo as alterações para os contribuintes consolidadas nos primeiros 10 e os ajustes relativos às receitas dos entes perduram até mais de 50 anos após a sua aprovação.

É difícil afirmar que, do ponto de vista legislativo, essa proposta efetivamente simplifica. E, pelo teor dos debates a seu respeito, o seu conteúdo também não é de simples apreensão.

Não que haja caminhos para fazer uma reforma simples no Sistema Tributário Nacional. A complexidade da proposta que pretende simplificá-lo mostra que a simplificação, em certos aspectos, é, efetivamente, utópica. Imaginar a quantidade de alterações e regulamentos que essa proposta contará ao longo desse processo de transição leva a um certo questionamento acerca da consolidação da sua “simplificação”.

A Federação Brasileira é complexa. As soluções para problemas que a envolvem dificilmente serão simples e dificilmente a simplificará. É possível reduzir a sua complexidade, mas simplificação é uma utopia. É possível, portanto, que o principal objetivo dessa proposta se esvazie com o tempo ou sequer seja alcançado em algum momento.

Sem dúvidas, há que se considerar aspectos importantes propostos, especialmente por serem resultado de inúmeros debates e discussões importantes. A PEC 45/2019 deve ser levada em consideração por qualquer proposta de reforma que pretenda, ainda que entre outros objetivos, a redução da complexidade da tributação no Brasil.

Como visto logo de início, o objetivo da PEC 45/2019 é a simplificação e, por isso, ela não se adequa (nem pretende se adequar) aos eixos propostos nesta tese. O problema é que, ao colocar a complexidade como principal problema do Sistema Tributário e buscar a sua simplificação, ela acaba colidindo com os dois eixos para a reforma proposta nesta tese.

Quanto às questões federativas, apesar de demonstrada uma certa preocupação, esta se restringe à manutenção, de certa forma, do pacto federativo tal como ele está hoje, ao menos no que diz respeito à atribuição de receitas aos entes. Apesar de ter certa preocupação em conferir competência tributária aos entes subnacionais relativas ao IBS, esta se restringe a definição de alíquotas e à participação da gestão no Comitê Gestor Nacional.

A adoção do princípio do destino para o IBS também é proposta mediante regras de transição em mais de 50 anos, mantendo-se a distribuição de receitas no curto e médio prazo.

Pela proposta, nos primeiros vinte anos contados do início da transição, a distribuição da receita do IBS será feita de modo a repor, para cada Estado e para cada Município, o valor correspondente à redução da receita de ICMS e de ISS em cada ano da transição, corrigido pela inflação. Neste período, apenas a diferença entre o valor da receita do IBS correspondente à alíquota de referência e o valor que repõe a receita do ICMS e do ISS será distribuído pelo critério de destino⁵⁰⁵.

A preocupação central demonstrada com a questão federativa foi manter a distribuição de receitas, através da manutenção dos montantes de vinculações e transferências tal como existe hoje. Seria uma espécie de “substituição das atuais vinculações e partilhas por um sistema baseado em alíquotas singulares do imposto (cuja soma corresponde à alíquota total), gerenciáveis individualmente”⁵⁰⁶.

Entretanto, a competência própria dos entes subnacionais é esvaziada na medida em que é vedada a sua utilização com caráter extrafiscal, retirando deles qualquer possibilidade de exercer política tributária com competência própria, tendo em vista que lhes foram retirados os principais impostos de sua competência (ICMS e ISS).

⁵⁰⁵ BRASIL. Câmara dos Deputados. *Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019*. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node01lv4yvdcgc3lr3mvj92oert2u10729853.node0?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019> Acesso em 07 mai. 2021.

⁵⁰⁶ Ibid.

A proposta deixa, ainda, uma brecha para a atuação eventualmente concorrente da União, mediante competência para a instituição de impostos seletivos, sem restrição de base e de alcance (hipótese de incidência), o que pode gerar um novo movimento centralizador semelhante ao que aconteceu com as contribuições a partir da década de 1990.

Isso porque, o único critério para a sua instituição é finalístico: a extrafiscalidade, com o objetivo de desestimular determinados consumos, sem que seja também definido algum critério para legitimar a decisão de desestimular o consumo deste ou daquele bem⁵⁰⁷.

A respeito da questão federativa, portanto, a proposta não resolve os atuais problemas de distribuição de receitas tributárias dos entes, enfraquece a autonomia dos entes subnacionais e confere à União instrumentos para fomentar uma possível atuação antifederativa.

Do ponto de vista da lei epistêmica do sopesamento de Alexy⁵⁰⁸, a sua inconstitucionalidade pode ser vislumbrada, tendo em vista a carência de certeza das premissas empíricas em torno do objetivo de manter a autonomia dos estados e municípios apenas mediante a possibilidade de definição das alíquotas do IBS e da sua participação no Comitê Gestor. O esvaziamento da autonomia dos entes subnacionais atinge o núcleo essencial do princípio federativo e, caso venha a ser aprovada, é possível que essa proposta não sobreviva ao ser submetida ao crivo do Supremo Tribunal Federal.

Quanto à questão de justiça, esta é quase que completamente ignorada pela PEC 45/2019. Alguns aspectos da proposta podem, inclusive, a aprofundar a regressividade hoje existente no sistema.

Um deles é a retirada da seletividade como critério de atenuação da natural regressividade da tributação do consumo. A proposta exige uma alíquota única para bens, serviços e direitos, o que faz com que os essenciais sejam tributados com o mesmo peso do supérfluo. Um outro aspecto é que a proposta não propõe a redução do peso da tributação do consumo. Muito pelo contrário, garante a sua manutenção em certa medida.

Não se pode afirmar, com certeza, que a aplicação desse modelo piore o cenário de regressividade da tributação indireta no Brasil. Isso porque o cenário atual já demonstra uma

⁵⁰⁷ Sérgio André Rocha traz uma importante reflexão sobre se há razões para extinguir o IPI para criar outro(s) imposto(s) com finalidade extrafiscal. Apesar de reconhecer a procedência das críticas feitas ao IPI, o autor entende que todas elas “podem ser resolvidas com um decreto. Basta reduzir a zero todas as alíquotas do imposto e manter sua incidência somente nos casos em que ele seja tipicamente extrafiscal” ou bastaria “uma alteração no parágrafo 3º do art. 153 da Constituição Federal, restringindo-se a incidência do IPI a situações em que presente a necessidade de desincentivo do consumo”. ROCHA, Sérgio André. *A reforma tributária na PEC 45: uma proposta, vários tributos*. Consultor Jurídico. In: <https://www.conjur.com.br/2019-jul-24/sergio-rocha-reforma-tributaria-proposta-pec-45-nao-boa> Acesso em 10 mai. 2021.

⁵⁰⁸ Essa abordagem foi trazida no item 4.3.2 dessa tese. ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução por Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Editora Malheiros, 2008. p. 617.

utilização bastante reprovável (ou equivocada) da seletividade. No entanto, na mudança desse cenário em prol da progressividade, a seletividade é um critério essencial. Possibilitar a desoneração de bens, serviços e direitos essenciais, de primeira necessidade, que garantam o mínimo digno ao cidadão, é fundamental em uma proposta de reforma ampla da tributação brasileira. A PEC 45/2019 vai na contramão desse direcionamento.

É importante ressaltar que, na nota técnica nº 08⁵⁰⁹, o Centro de Cidadania Fiscal demonstra não ser indiferente ao problema da tributação do consumo de pessoas e famílias de baixa renda, mediante alíquota uniforme e base ampla do IBS. No entanto, ele considera que o sistema de desonerações gera complexidade e não atinge todo o consumo das famílias de baixa renda. Por isso, ele propõe um mecanismo de restituição do imposto pago, da seguinte forma:

A pessoa beneficiária deve estar inscrita no Cadastro Único de Programas Sociais, ou outro cadastro que venha a ser estabelecido para acompanhar a situação econômica e as necessidades das pessoas de baixa renda.

No ato da compra, a pessoa beneficiária indicará seu CPF para fins de crédito do imposto na conta de devolução tributária do comprador. Os detalhes do mecanismo de devolução serão definidos de modo a torná-lo o mais simples possível. A ideia é restituir em cada mês o IBS pago pela pessoa no mês anterior.

Mensalmente, o cartão possuído pela pessoa habilitada é creditado pelo montante de IBS que ela pagou em compras realizadas no mês anterior. Consistente com a limitação do benefício a pessoas de baixa renda, deverá haver um limite de compras que geram crédito⁵¹⁰.

A ideia é interessante e não deve ser descartada. Seria um mecanismo para aliviar a natural regressividade da tributação uniforme do consumo para a população de baixa renda, com uma possível redução da complexidade.

Essa proposta estaria no §9º, do art. 152-A, mediante a “devolução parcial, através de mecanismos de transferência de renda, do imposto recolhido pelos contribuintes de baixa renda, nos termos da lei complementar referida no caput”⁵¹¹.

Entretanto, há uma parcela da população, que, ainda que não se enquadre como baixa renda, permanece profundamente distante dos mais abastados, mas seria onerada de forma igual a estes pelo seu consumo, ainda que adquirindo bens de primeira necessidade.

⁵⁰⁹ CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. *Nota técnica nº 08: Exoneração do IBS para famílias de baixa renda*. v. 03, 30 set. 2018. Disponível em: <<https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/1809-Alivio-Tributario-de-Familias-de-Baixa-Renda-v.3.pdf>> Acesso em 10 mai. 2021.

⁵¹⁰ Ibid.

⁵¹¹ Na justificativa da PEC nº 45/2019, há a citação desse modelo que mitigaria o efeito regressivo da tributação do consumo, mediante transferência de renda equivalente a grande parte do imposto pago pelas famílias mais pobres. BRASIL. Câmara dos Deputados. *Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019*. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node01lv4yvdcgc3lr3mvj92oert2u10729853.node0?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019> Acesso em 07 mai. 2021.

Acredita-se que a desoneração de bens de primeira necessidade, por meio de imunidade tributária, ainda que gere alguma complexidade, e a redução do ônus da tributação do consumo em relação à tributação da renda⁵¹², são medidas imprescindíveis no objetivo de tornar a tributação no Brasil progressiva. A complexidade gerada por esses mecanismos é inevitável.

Por fim, a PEC 45/2019 não toca em alterações relativas ao imposto de renda. Claro que boa parte da reforma relativa ao imposto de renda pode ser realizada por meio de medidas infraconstitucionais, o que faz com que seja desnecessário que tais previsões estejam numa proposta de emenda à Constituição.

No entanto, a falta de direcionamentos leva à conclusão de que o objetivo de tornar a tributação progressiva, fazendo com que o ônus da tributação atinja com mais peso as maiores rendas e com menor peso as menores, não foi sequer aventado para a PEC 45/2019.

Pode-se dizer, então, com base nas premissas adotadas nesta tese, que a PEC 45/2019 está longe de resolver os problemas atuais de tributação no Brasil e, certamente, não contribuirá ao desenvolvimento econômico e aumento do PIB, como se propõe.

5.2.2 Proposta de Emenda à Constituição nº 110/2019

A Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 110/2019 foi protocolada pouco tempo após a PEC nº 45/2019, mas no Senado Federal, por um grupo grande de Senadores de diversos partidos, entre eles, o então presidente da casa, o Senador Davi Alcolumbre (DEM/AP).

Essa nova proposta reproduz, basicamente, o texto do Substitutivo da PEC nº 293/2004, que já havia sido aprovado na Comissão Especial da Câmara dos Deputados em dezembro de 2018 e que teve como relator o Deputado Luiz Carlos Hauly.

Por essa razão, foi um texto também bastante discutido e justifica-se que foi apresentado como nova proposta no Senado Federal com a intenção de conferir maior celeridade à sua aprovação, diante do avanço das discussões e apoio que ganhava a PEC nº 45/2019 naquele momento.

Independente dessas questões políticas, é uma proposta que possui forte apoio político e que também precisa ser trazida para a discussão.

⁵¹² Em crítica a esse aspecto da PEC nº 45/2019, Sérgio André Rocha sustenta que “se o IBS é um tributo potencialmente injusto, a meta deveria ser reduzir a sua carga. (...) a meta deveria ser reduzir a sua participação na arrecadação total, não criar um Godzilla tributário regressivo”. ROCHA, Sérgio André. *O imposto sobre bens e serviços proposto na reforma tributária da PEC 45*. Consultor Jurídico. In: <https://www.conjur.com.br/2019-set-13/sergio-rocha-imposto-bens-servicos-pec-45> Acesso em 10 mai. 2021 às 16:20.

De acordo com a sua justificativa, “a ideia é simplificar o atual sistema, permitindo a unificação de tributos sobre o consumo e, ao mesmo tempo, reduzindo o impacto sobre os mais pobres”⁵¹³.

São citados dois eixos: aumento gradativo dos impostos sobre a renda e sobre o patrimônio; melhora da eficácia da arrecadação, com menos burocracia⁵¹⁴.

Nessa proposta, seriam extintos oito tributos: IPI, IOF, PIS/Pasep, Cofins, Salário-Educação, Cide-Combustíveis (federais); ICMS (estadual) e ISS (municipal). No lugar deles, seria criado o Imposto sobre Operações com Bens e Serviços (IBS), de competência estadual, e um Imposto Seletivo, de competência federal.

Apesar de ter como foco o IBS, assim como a PEC 45/2019, a PEC 110/2019 exclui mais tributos, que seriam “abrangidos” pelo novo IBS.

Apesar de ser de competência estadual, o IBS seria uniforme em todo o território nacional, com regulamentação única e alíquota padrão, e sua arrecadação seria administrada por uma associação de fiscos estaduais. Na PEC 45/2019, os estados e municípios poderiam definir a sua alíquota do IBS.

Ambas apresentam o mesmo problema de nomenclatura do imposto, pois sua denominação “restrita” a bens e serviços pode gerar discussões futuras, no que diz respeito a novas atividades provenientes do avanço tecnológico.

De acordo com a PEC 110/2019, seria também vedada a concessão de incentivos fiscais relativos ao IBS, com algumas exceções, entretanto, que o próprio texto indica, mediante lei complementar, incluindo nesse rol alimentos, medicamentos, entre outros bens e serviços considerados essenciais.

Ao contrário da PEC 45/2019, que deixa em aberto qual seria a seletividade do Imposto Seletivo, a PEC 110/2019 especifica as operações sobre as quais ele incidiria, com o acréscimo do inciso VIII ao art. 153 da Constituição, quais sejam, “operações com petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações a que se refere o art. 21, XI, bebidas alcoólicas e não alcoólicas, e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos”⁵¹⁵. Não há, portanto, a previsão de extrafiscalidade, voltada a desestimular o consumo,

⁵¹³ BRASIL. Senado Federal. *Proposta de Emenda à Constituição nº 110, de 2019*. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Senado Federal, 2019. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7977850&ts=1602268349752&disposition=inline> Acesso em 11 mai. 2021 às 15:15.

⁵¹⁴ Ibid.

⁵¹⁵ Ibid.

como ocorre na PEC 45/2019, o que leva à conclusão de que ele pode ser utilizado com finalidade exclusivamente arrecadatória.

Outra limitação ao Imposto Seletivo é que ele não poderia ter alíquota superior ao IBS, exceto no caso de cigarros e outros produtos do fumo e de bebidas alcoólicas.

Além disso, a proposta prevê que parte da arrecadação do IBS, mais especificamente 35,57% seria transferida para a União, para compensar os tributos federais extintos. Os estados transfeririam, ainda, 22,91% do IBS para os municípios. Por outro lado, a União transferiria 20% do Imposto Seletivo para os estados, mantendo os problemas de execução orçamentária para os estados, em decorrência da utilização seletiva desse imposto pela União, prejudicando a sua previsão de receitas, como acontece hoje em relação do IPI, por exemplo.

A justificativa para essas transferências é a manutenção do volume de receita atual para os entes, tendo em vista que uma das premissas da proposta é não alterar a carga tributária nem sua distribuição para os entes.

O ITCMD passaria a ser também de competência federal, mas com receita destinada aos municípios. O IPVA passaria a atingir aeronaves e embarcações, mas excluiria veículos comerciais destinados à pesca e ao transporte público de passageiros e cargas, a fim de atingir a capacidade contributiva. Sua receita seria integralmente transferida aos municípios.

De acordo com a justificativa da proposta, a CSLL seria extinta e incorporada ao IR, que continuaria sendo de competência federal⁵¹⁶.

A PEC 110/2019 trata de redução da burocracia, ao invés de simplificação, o que a torna menos utópica em relação a seus objetivos. Por um lado, ela alcança mais generalidade em relação à PEC 45/2019, ao prever alíquota uniforme para o IBS; por outro, menos, quando prevê exceções para a própria incidência do IBS.

O modelo do IBS, em substituição de tantos tributos que hoje incidem sobre a produção e consumo, aponta para algum nível de redução da complexidade hoje existente. Pelo menos no que diz respeito à quantidade de tributos e alíquotas.

Para não dizer que ignora completamente os problemas federativos, a PEC traz a proposta de criação de fundos para estados e para municípios com o objetivo de reduzir as disparidades de receita per capita, através de recursos destinados à infraestrutura. No entanto,

⁵¹⁶ BRASIL. Senado Federal. *Proposta de Emenda à Constituição nº 110, de 2019*. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Senado Federal, 2019. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7977850&ts=1602268349752&disposition=inline>. Acesso em 11 mai. 2021 às 15:15.

a própria justificativa da proposta explica que isso serve para evitar perdas de arrecadação de alguns entes federados⁵¹⁷.

Há, na PEC 110/2019, um esvaziamento da autonomia dos estados em relação ao principal imposto de sua competência, de forma diferente do que prevê a PEC 45/2019. Isso porque os estados não poderiam fixar suas próprias alíquotas, que, por outro lado, seria definida por uma associação dos estados. O esvaziamento se dá na medida em que eles não poderiam utilizar seu principal tributo como instrumento de política fiscal.

Não há uma melhor distribuição da receita tributária entre os entes, tendo em vista a previsão de transferência de parte do IBS para a União, para compensar a perda de receita atinente aos tributos federais extintos. Além disso, a União transferiria parte da arrecadação do Imposto Seletivo para os estados, que ficariam reféns da sua política tributária.

Em termos federativos, portanto, a proposta pretende manter o desenho que se tem hoje, relativo à repartição de receitas, mas retira boa parte da autonomia dos estados, em relação ao exercício da competência tributária. Em relação a esse eixo, é possível vislumbrar um retrocesso.

É possível vislumbrar também uma inconstitucionalidade, nesse aspecto, recorrendo à lei epistêmica do sopesamento de Alexy⁵¹⁸, tendo em vista a carência de certeza das premissas empíricas em torno do objetivo de manter a autonomia dos estados com a possibilidade de regulamentação do IBS mediante sua participação na associação de fiscos estaduais. Seria preciso verificar se esse desenho atinge mais ou menos a autonomia dos estados, em relação ao desenho trazido pela PEC 45/2019. Como visto, entretanto, o esvaziamento da autonomia dos entes subnacionais atinge o núcleo essencial do princípio federativo e, caso venha a ser aprovada, é possível que essa proposta também não sobreviva ao ser submetida ao crivo do Supremo Tribunal Federal.

No que diz respeito ao eixo da justiça, entretanto, a PEC 110/2019 avança um pouco em relação à PEC 45/2019. Ela demonstra uma preocupação com a redução da regressividade, mas faz isso não com a redução do ônus da tributação do consumo. Pretende melhorar a progressividade do imposto de renda, mas isso se daria no plano infraconstitucional e não há nada na PEC 110/2019 que esteja condicionado a esse implemento.

⁵¹⁷ BRASIL. Senado Federal. *Proposta de Emenda à Constituição nº 110, de 2019*. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Senado Federal, 2019. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7977850&ts=1602268349752&disposition=inline>. Acesso em 11 mai. 2021 às 15:15.

⁵¹⁸ Essa abordagem foi trazida no item 4.3.2 dessa tese. ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução por Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Editora Malheiros, 2008. p. 617.

O seu avanço, entretanto, pode ser percebido com a possibilidade de desoneração de bens e serviços considerados essenciais, o que já apresenta uma tímida e irrenunciável interferência na natural regressividade da tributação uniforme do consumo.

É uma proposta, portanto, que não atende aos eixos definidos neste capítulo para uma reforma tributária voltada à progressividade, mas que apresenta algumas propostas que podem ser consideradas úteis, assim como a PEC 45/2019, especialmente diante das discussões e ponderações às quais já fora submetida.

5.2.3 Proposta de Emenda à Constituição nº 128/2019

Ainda no ano de 2019, foi apresentada a Proposta de Emenda à Constituição nº 128/2019, pelo Deputado Federal Luiz Miranda (DEM/DF). Apesar de não estar tão em evidência nas discussões como as duas anteriores já tratadas, ela foi destacada na presente análise por dois fatores: primeiro, por ter sido apresentada logo após a PEC 110/2019, fazendo frente a críticas que estavam sendo tecidas às tendências adotadas nas discussões; segundo, por trazer propostas concretas relativas ao imposto de renda, inovando nesse aspecto, em relação às demais.

O autor da PEC 128/2019, o Deputado Federal Luiz Miranda, era o coordenador da Frente Parlamentar Mista da Reforma Tributária e, por isso, acredita-se que suas propostas também foram alvo de muitos debates e discussões importantes.

De acordo com a proposta⁵¹⁹, o projeto aproveita 80% da PEC 45/2019, mas tem outras prioridades. Por essa razão, esta análise se concentrará naquilo que ela inova em relação à PEC 45/2019.

O noticiado no sítio da Câmara dos Deputados, na época, foi de que esse novo projeto teria o objetivo de reduzir a participação dos impostos sobre o consumo e aumentar a tributação sobre a renda. Além disso, priorizaria a redução da carga tributária sobre o dia a dia dos cidadãos e das empresas, mantendo as prerrogativas dos estados e municípios⁵²⁰.

Uma de suas principais propostas é a criação de um IMF, o imposto sobre movimentação financeira, nos moldes da extinta CPMF, com o objetivo de compensar a

⁵¹⁹ BRASIL. Câmara dos Deputados. *Proposta de Emenda à Constituição nº 128, de 2019*. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1792380&filename=PEC+128/2019. Acesso em 12 mai. 2021 às 14:56.

⁵²⁰ Disponível em <https://www.camara.leg.br/noticias/576691-reforma-tributaria-nova-pec-cria-imposto-sobre-movimentacao-financeira-e-mantem-ipi/>. Acesso em 12 mai. 2021 às 15:00.

redução da contribuição previdenciária das empresas. Além disso, prevê a manutenção do IPI e a criação de um IVA dual, também nomeado de IBS, que será desmembrado em 2 tributos, um federal (unificando PIS, COFINS e IOF) e outro dos estados e municípios (unificando ICMS e ISS).

Da mesma forma que preveem as propostas anteriores, o novo tributo seria não cumulativo. Também não seria objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros. Nas operações interestaduais e intermunicipais, a cobrança seria sempre no destino. A principal diferença é que ele unifica menos tributos do que as propostas anteriores.

A manutenção do IPI restringe o seu campo de incidência, o que faz com que ele faça as vezes do Imposto Seletivo. Na proposta, acrescenta-se no texto (art. 153, §3º, V) que o IPI “incidirá apenas com a finalidade de: a) desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos em razão de riscos à saúde pública e à segurança pública; ou b) dar efetividade ao tratamento preferencial à Zona Franca de Manaus (...)”⁵²¹. Em relação às demais propostas, define melhor a atuação da União em relação à extrafiscalidade desse imposto.

Uma proposta importante da PEC 128/2019, que inova em relação às demais, é o resgate da tributação dos lucros e dividendos pelo imposto de renda da pessoa física, ou seja, aqueles creditados aos sócios e acionistas das empresas. De acordo com o texto, essa tributação se daria em com uma alíquota reduzida, de 4%, exclusivamente na fonte, independente da forma de apuração do lucro pela pessoa jurídica. Por outro lado, a alíquota do imposto de renda das pessoas jurídicas seria reduzida na mesma proporção⁵²².

Assim como previsto na PEC 45/2019, o IBS dos estados e dos municípios seria exclusivamente regulado por lei complementar federal, podendo os estados, DF e municípios apenas fixarem as alíquotas, o que mantém o problema do esvaziamento da competência desses entes.

Além disso, o objetivo colocado na proposta de reduzir a tributação sobre o consumo pode afetar as finanças dos estados e municípios, que terão, como principal imposto o IBS, que concorrerá, na mesma base, com o IBS federal.

Outro problema relativo ao IBS, que foi mantido nessa proposta, é a uniformidade das alíquotas, que exclui, completamente, a seletividade. Também prevê um mecanismo de

⁵²¹ BRASIL. Câmara dos Deputados. *Proposta de Emenda à Constituição nº 128, de 2019*. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1792380&filename=PEC+128/2019 Acesso em 12 mai. 2021 às 14:56.

⁵²² Ibid.

transferência de renda, como uma espécie de devolução do imposto recolhido para os contribuintes de baixa renda (conforme se verifica na proposta para o §7º do art. 153), assim como a PEC 45/2019. No entanto, com a exceção desses, todos os demais contribuintes arcarão com o mesmo peso da tributação, seja na aquisição de bens ou de serviços.

Não se verifica uma proposta de efetiva mudança na distribuição de receitas entre os entes; assim como na PEC 45/2019, a definição das alíquotas do IBS seguirá o critério das receitas que hoje já são atribuídas a esses entes. A União continua concentrando a maior parte da competência tributária.

Sobre a questão federativa, portanto, mantém-se a mesma problemática das anteriores: impossibilidade de exercício de política tributária e esvaziamento da competência própria restrita apenas à possibilidade de alteração da alíquota do IBS, assim como ocorre na PEC 45/2019. Há um agravante: nessa proposta, há uma clara intenção de redução do peso da tributação do consumo, o que é positivo, do ponto de vista do caminho para a progressividade, mas a falta de compensação para os estados e municípios não altera a atual dinâmica de distribuição de receitas, o que mantém a possibilidade de uma concentração ainda maior de receitas pela União.

O avanço dessa proposta está no eixo da justiça. Apesar de ser tímida nesse aspecto, a PEC 128/2019 faz um avanço no caminho à progressividade em relação às demais, quando inclui no Imposto de Renda a tributação dos lucros e dividendos, ainda que numa alíquota reduzida (4%). De acordo com a proposta para o art. 117-A do ADCT, a alíquota de 4% seria aplicável apenas nos dois primeiros anos de transição. No entanto, do terceiro ao sexto ano subsequentes, haveria o acréscimo de quatro pontos percentuais a cada ano (art. 118-A, III do ADCT)⁵²³, o que pode causar um impacto positivo na reversão da regressividade da tributação da renda.

Há muito o que explorar ainda do imposto de renda, para o avanço da progressividade, em relação à criação de mais alíquotas e faixas de tributação. Essas alterações se dariam no plano infraconstitucional e, talvez por essa razão, não foram contempladas.

Há que se considerar que as contribuições da PEC 128/2019 representam algum avanço, em relação às demais, no que diz respeito ao caminho para a progressividade, ou redução da regressividade. São propostas ainda pontuais nesse propósito e que não enfrentam o problema

⁵²³ BRASIL. Câmara dos Deputados. *Proposta de Emenda à Constituição nº 128, de 2019*. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1792380&filename=PEC+128/2019. Acesso em 12 mai. 2021 às 14:56.

de compatibilizar esse caminho com a questão federativa, que é outro eixo também considerado fundamental nesta tese.

5.2.4 Projeto de Lei nº 2337/2021

O Projeto de Lei nº 2337/2021 foi apresentado pelo Poder Executivo em junho de 2021. Conforme mensagem do então Ministro da Economia, Paulo Guedes, ao Presidente da República, o projeto se divide, basicamente, em três frentes:

1.1. O Projeto modifica a legislação do Imposto sobre a Renda e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, com o objetivo de modernizá-la, bem como de reduzir a alíquota do Imposto sobre a Renda aplicável às pessoas jurídicas e dispor sobre a tributação dos lucros e dividendos distribuídos.

1.2. Dispõe também sobre o Imposto sobre a Renda incidente sobre as operações realizadas nos mercados financeiros e de capitais, com o objetivo de aprimorar a tributação das aplicações: (i) em títulos ou valores mobiliários; (ii) em fundos de investimento abertos e fechados, inclusive fundos de investimento em participações e fundos imobiliários; e (iii) em bolsas de valores, de mercadorias e de futuros.

1.3. Por fim, o Projeto dispõe sobre a legislação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física com o objetivo de alterar a Tabela Progressiva Mensal, bem como autorizar a atualização do valor dos imóveis localizados no País⁵²⁴.

Dois pontos são os mais relevantes para a presente tese: a tributação sobre lucros e dividendos distribuídos com redução da alíquota do Imposto de Renda das pessoas jurídicas e a alteração da tabela progressiva do Imposto de Renda da pessoa física.

Acerca da tributação dos lucros e dividendos distribuídos, o projeto inicial prevê uma tributação na fonte de 20%, como regra geral, com uma isenção de até R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) mensais para os lucros recebidos por pessoas físicas residentes no país pagos ou creditados por microempresas ou empresas de pequeno porte de que trata a Lei Complementar nº 123/2006.

Por outro lado, o Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas teria a alíquota de 12,5% (doze inteiros e cinco décimos por cento) no exercício de 2022 e 10% (dez por cento) no exercício de 2023.

No projeto, há diversas alterações na tributação de investimentos em geral, em direção a uma certa simplificação que, entre outras regras, unifica a alíquota do Imposto de Renda em 15% (quinze por cento), beneficiando não apenas o pequeno investidor, mas essencialmente o

⁵²⁴ BRASIL. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei nº 2337, de 2021*. Altera a legislação do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza das Pessoas Físicas e das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2021. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2288389> Acesso em 28 out. 2021 às 14:30.

grande investidor, que possuiria uma tributação mais branda, com mais possibilidades de compensação de determinados prejuízos.

Quanto à tabela progressiva do Imposto de Renda das Pessoas Físicas, há uma proposta de atualização/aumento de todas as faixas, mas a tabela continua contando com cinco faixas: uma de isenção e quatro faixas de renda, com respectivas alíquotas. As alíquotas também continuam as mesmas:

- Até R\$ 2500,00: 0,00
- De R\$ 2501,00 até R\$ 3200,00: 7,5%
- De R\$ 3201,00 até R\$ 4251,00: 22,5%
- Acima de R\$ 5300,00: 27,5%

De acordo com a justificativa do projeto, essa alteração se dá em respeito aos princípios constitucionais da progressividade e da capacidade contributiva e benéfica, por exemplo, em torno de 16 milhões de contribuintes com o aumento de 31,30% (trinta e um inteiros e trinta décimos por cento) da faixa de isenção⁵²⁵.

Essa é uma questão muito delicada, pois a tabela progressiva do IRPF é a mesma vigente desde o mês de abril do ano-calendário de 2015. Se for considerada a inflação do período, de abril de 2015 a setembro de 2021 (sabendo que será a mesma vigente até dezembro de 2021), tem-se um índice total de inflação de 41,02%⁵²⁶, considerando o Índice de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA).

Essa alteração na tabela progressiva não pode ser considerada um aumento, pois sequer representa uma atualização com base na inflação. Muito pelo contrário, está quase 10% abaixo dela. Não é verdade então que em torno de 16 milhões de contribuintes seriam “beneficiados” com a faixa de isenção, pois, tendo como base o princípio da justiça, eles só estão tendo uma “correção” situacional, que deveria alcançar muitos outros.

Por fim, ao fazer o “balanço” do incremento e redução das receitas tributárias com o implemento do projeto, a justificativa afirma que, praticamente, não haverá alterações nas receitas, ou serão muito sutis⁵²⁷.

⁵²⁵ BRASIL. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei nº 2337, de 2021*. Altera a legislação do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza das Pessoas Físicas e das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2021. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2288389> Acesso em 28 out. 2021 às 14:30.

⁵²⁶ O referido percentual foi encontrado a partir da calculadora do IPCA disponível na página do IBGE. Disponível em <https://www.ibge.gov.br/explica/inflacao.php>, acesso em nov./2021.

⁵²⁷ “Cabe informar que as medidas referentes à tributação de lucro e dividendos distribuídos, à revogação da dedutibilidade dos juros sobre o capital próprio, ao mercado financeiro e à atualização do valor dos bens imóveis para o ano de 2022 acarretarão um aumento de receitas tributárias estimado em R\$ 32,33 bilhões em 2022, em R\$

De acordo com a própria justificativa, “o efeito global das medidas propostas demonstra que o projeto foi construído para promover o equilíbrio entre medidas que promovem o aumento da arrecadação e redução de receitas tributárias, refletindo uma neutralidade dos efeitos das medidas propostas”⁵²⁸.

Analizando as principais medidas propostas pelo Projeto de Lei nº 2337/2021, o avanço que se vislumbra é mesmo o da tributação dos lucros e dividendos distribuídos pelas pessoas jurídicas, que é uma “correção” mínima e evidente das distorções do Sistema Tributário Nacional. Isso não incrementa a receita tributária, porque há uma redução na alíquota aplicável hoje às pessoas jurídicas.

É muito questionável, por outro lado, o limite de isenção fixado. Apesar de ser restrito aos lucros distribuídos por microempresas e empresas de pequeno porte⁵²⁹, a faixa de isenção de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) mensais representa uma faixa de renda muito alta para a realidade de distribuição de rendas no Brasil, muito acima, por exemplo, do limite para alcançar a maior faixa da tabela progressiva da pessoa física, que é a referência para tributação, em grande medida, dos assalariados.

Há também uma certa desoneração dos mais ricos, no que diz respeito aos investimentos, que passam a ter alíquotas unificadas na menor delas, 15%, o que vai na contramão dos princípios da progressividade e da capacidade contributiva. Caso houvesse uma necessidade de simplificação neste ramo, seria preciso avaliar o perfil do investidor brasileiro e, possivelmente, definir uma alíquota mais alta do que aquela que atinge o assalariado na tabela progressiva.

Para realmente avançar no quesito justiça seria necessária uma alteração mais robusta na tabela progressiva, criando mais faixas e alíquotas de tributação. É evidente a necessidade

55,04 bilhões em 2023 e em R\$ 58,2 bilhões em 2024. As medidas referentes à redução da alíquota do IRPJ, a atualização da tabela progressiva da pessoa física e à atualização do valor dos bens imóveis para os anos de 2023 e 2024 acarretarão uma redução de receitas tributárias estimada em R\$ 32,02 bilhões em 2022, em R\$ 54,71 bilhões em 2023 e em R\$ 57,61 bilhões em 2024”. BRASIL. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei nº 2337, de 2020*. Altera a legislação do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza das Pessoas Físicas e das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2020. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2288389> Acesso em 28 out. 2021 às 14:30.

⁵²⁸ BRASIL. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei nº 2337, de 2021*. Altera a legislação do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza das Pessoas Físicas e das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2021. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2288389> Acesso em 28 out. 2021 às 14:30.

⁵²⁹ As micro e pequenas empresas representam 99% dos estabelecimentos existentes no Brasil, de acordo com dados do SEBRAE de 2018. Disponível em <<https://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/sp/sebraeaz/pequenos-negocios-em-numeros,12e8794363447510VgnVCM1000004c00210aRCRD>> Acesso em nov./2021.

de, no mínimo, uma atualização da tabela progressiva vigente, que não é corrigida desde 2015. No entanto, nesse quesito, a alteração proposta pelo projeto não pode ser considerada um avanço, tendo em vista que sequer considera a inflação aplicada no período.

O Projeto de Lei nº 2337/2021 não é uma proposta de reforma tributária isolada. Teria que ser avaliado em conjunto, ao menos, com uma das Propostas de Emenda à Constituição sobre o tema. Mas, no quesito justiça, que parece ser a sua destinação (princípios da progressividade e da capacidade contributiva), apesar do avanço na tributação dos lucros e dividendos, ele falha ao não fazer uma efetiva modificação da tabela progressiva.

Apesar da sua aprovação pela Câmara dos Deputados, as emendas que foram aprovadas já reconfiguraram o projeto original e, em certa medida, afastaram-no ainda mais dos princípios da progressividade e da capacidade contributiva.

Considerando o “texto inicial” que foi enviado ao Senado Federal⁵³⁰, destaca-se, de antemão, a redução da alíquota do Imposto de Renda sobre os lucros e dividendos pagos ou creditados de 20 para 15% (quinze por cento).

Destaca-se também a extensão das isenções dessa tributação. A isenção sobre os lucros pagos e creditados por microempresas ou empresas de pequeno porte deixa de ter a limitação de R\$ 20.000,00 ao mês e passa ter a limitação prevista no art. 14 da Lei Complementar nº 123/2006:

Art. 14. Consideram-se isentos do imposto de renda, na fonte e na declaração de ajuste do beneficiário, os valores efetivamente pagos ou distribuídos ao titular ou sócio da microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional, salvo os que corresponderem a pró-labore, aluguéis ou serviços prestados.

§ 1º A isenção de que trata o caput deste artigo fica limitada ao valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta mensal, no caso de antecipação de fonte, ou da receita bruta total anual, tratando-se de declaração de ajuste, subtraído do valor devido na forma do Simples Nacional no período.

A limitação, portanto, passa a ser a opção pelo Simples Nacional e a aplicação dos percentuais do lucro presumido à receita bruta (art. 15 da Lei nº 9.249/1995), o que pode resultar na isenção de um valor maior ou não do que previsto no projeto inicial. Isso porque o projeto inicial fixa o limite nos valores recebidos pela pessoa física e a versão encaminhada para o Senado fixa o limite nos valores pagos ou creditados pela pessoa jurídica, com base na sua receita bruta, e não na da pessoa física.

⁵³⁰ BRASIL. Senado Federal. *Projeto de Lei nº 2337, de 2021*. Altera as Leis nºs 9.249, (...) e dá outras providências. Brasília, DF: Senado Federal, 2021. Disponível em <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9012837&ts=1636124083755&disposition=inline> Acesso em 08 nov. 2021 às 15:23.

Independente de a nova previsão resultar numa isenção maior ou não, se o critério que se busca é a progressividade, os critérios deveriam ser efetivamente fixados com base no montante recebido pela pessoa física e não com base na receita bruta da pessoa jurídica, o que não confere transparência para que aqueles que têm maiores rendas sejam mais tributados.

Foram incluídos também, nas isenções, os lucros recebidos por pessoas físicas de pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido, que tenha auferido, no ano anterior, receita bruta inferior ao limite previsto para enquadramento como empresa de pequeno porte (art. 3º, II, da LC 123/2006) e não se enquadre nas vedações previstas para esse enquadramento (§4º do mesmo artigo), o que estende o campo de isenção.

Entre outras tantas isenções que foram acrescidas ao projeto, destaca-se ainda a dos lucros e dividendos pagos em decorrência dos valores mobiliários integrantes das carteiras de fundos de investimento autorizados pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), independente da classificação do fundo de investimento, o que é exatamente oposto ao previsto no projeto original. De acordo com essa versão, o valor bruto dos dividendos deve ser incorporado ao valor patrimonial das cotas e se sujeitam à tributação aplicável, de acordo com a classificação de cada fundo de investimento.

A alíquota do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas proposta passa a ser 8% (oito por cento), de acordo com essa nova versão, ao invés de 10% da versão original. Ou seja, além de reduzir a alíquota dos lucros e dividendos e aumentar consideravelmente as hipóteses de isenção, reduz a alíquota do imposto de renda da pessoa jurídica, o que, possivelmente, gerará uma perda de receita para a União.

No que tange à tabela progressiva do Imposto de Renda da Pessoa Física, não houve alterações.

As emendas realizadas na Câmara dos Deputados ao projeto deixaram-no bastante diferente do original, com uma série de exceções e detalhes que anteriormente não foram previstos, deixando evidente a tentativa de reunir uma série de interesses de grupos específicos, que acabaram sendo contemplados na apreciação por aquela Casa.

No fim das contas, as críticas levantadas em relação ao projeto original do Poder Executivo são reforçadas e aprofundadas. É evidente que a tributação dos lucros e dividendos, em qualquer medida, representa um certo avanço, diante do cenário atual de total isenção. Mas o esforço democrático para a revogação dessa isenção deveria contar com um cenário que realmente contribuísse para a progressividade.

De acordo com a versão encaminhada para o Senado Federal, é possível identificar o alcance de uma parcela muito pequena dos beneficiários de lucros e dividendos e um acréscimo

de complexidade, com uma série de exceções a essa tributação, complexidade esta que realmente afeta a premissa de justiça, uma vez que representa privilégios injustificáveis.

5.3 A proposta

Como visto no item 5.1, os eixos básicos para a presente proposta de reforma tributária envolvem: resolução de questões federativas com o aumento da autonomia dos estados, mediante competência tributária própria somada ao sistema de transferências obrigatórias; e o resultado da progressividade global, de forma que o ônus aumente conforme o aumento da renda do contribuinte.

Neste tópico, serão definidos direcionamentos gerais e específicos para uma posterior avaliação econômica e contábil de uma reforma para o Sistema Tributário Nacional, com base nas premissas adotadas nesta tese.

Com esses direcionamentos, o fundamental será alcançado: os estados terão suas receitas melhoradas, de forma a garantir a sua autonomia como entes federativos; e o imposto de renda será o tributo mais importante e com maior arrecadação, além de possuir mais alíquotas, alcançando maiores faixas de renda, a fim de se tornar efetivamente progressivo.

Com a redução considerável do peso da tributação da produção e consumo e com o efetivo incremento da tributação da renda, espera-se dois resultados básicos: os titulares das maiores rendas contribuirão progressivamente mais com as finanças públicas e aqueles que apenas auferem uma renda considerada básica contribuirão com uma quantia quase insignificante de tributos indiretos; a tributação da renda terá um efeito distância⁵³¹, no sentido de provocar uma diferença nas maiores rendas pós tributação, melhorando o nível da progressividade, para que tenha um efeito minimamente redistributivo.

5.3.1 Tributação sobre a produção e o consumo

Em relação à tributação sobre a produção e o consumo, há duas mudanças básicas a serem alcançadas: a redução da participação dessa modalidade de tributação em relação à arrecadação total; a concentração dessa modalidade de tributação em um dos entes, para evitar

⁵³¹ SERRALDE, Santiago Diaz de; GARCIMARTÍN, Carlos; RUIZ-HUERTA, Jesús. *La paradoja de la progresividad en países de baja tributación: el impuesto a la renta en Guatemala*. Revista CEPAL, n. 102, p. 1–16, 2010.

que uma possível concorrência fiscal venha a novamente ampliar a participação dela em relação à arrecadação total.

Como visto, o ICMS representa a principal receita própria dos estados. Manter esse cenário significa que ou se explora o Imposto de Renda num nível muito mais alto do que se imagina para alcançar a progressividade, ou se renuncia à autonomia dos estados mediante competência tributária própria, tendo em vista que a progressividade é o objetivo central desta tese.

Esse conflito demonstra que esse modelo não está dando certo e que qualquer das duas alternativas apresentadas podem resultar num alto risco de falha ou de efemeridade.

Esta proposta, portanto, retira o ICMS da competência dos Estados.

Por outro lado, tem-se uma série de outras figuras tributárias que incidem também sobre a produção e o consumo, que são de competência da União. Nesse aspecto, dois fatores devem ser corrigidos: a quantidade de tributos incidentes sobre a produção e o consumo, o que, por si só, representa uma dificuldade em reduzir essa modalidade de tributação; a concorrência entre estados e União em relação às mesmas bases, o que já se resolve com a retirada do ICMS da competência dos estados.

Propõe-se, então, a redução das figuras tributárias, especialmente das contribuições incidentes sobre receita e faturamento das pessoas jurídicas. Mais especificamente, a extinção da Contribuição para o PIS, da COFINS e da CSLL. No âmbito estadual, seria extinto o ICMS e, no âmbito municipal, o ISS. A tributação da produção e do consumo será concentrada em um imposto federal (o Imposto sobre Valor Adicionado - IVA), que terá suas regras unificadas no plano nacional, com substancial redução da sua representatividade na arrecadação total.

Inicialmente, tem-se como parâmetro de limite máximo o percentual de 11% do PIB, que foi a média registrada entre os países da OCDE no ano de 2017, sem ultrapassar o percentual de 32% do total da arrecadação⁵³². Isso representa uma queda de, pelo menos, 12% da atual participação dessa modalidade de tributação na arrecadação total.

A fixação de um limite máximo é apenas um parâmetro, podendo a participação da tributação da produção e do consumo alcançar percentuais até menores. Essa definição, entretanto, não pode ser aleatória. Os estudos econômicos devem apontar o percentual ideal,

⁵³² O percentual de 32% de participação da tributação de bens e serviços em relação à arrecadação total foi encontrado considerando a média da carga tributária 32% (transformada em 100%), de forma que o percentual da carga tributária média dessa modalidade de tributação 11,1% representa uma participação em torno de 32% da arrecadação média total. BRASIL. Receita Federal. *Carga tributária no Brasil 2018: Análise por tributos e base de incidência*. Março/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.pdf>. Acesso em: 29 abr. 2021 às 15:46.

com base nos reflexos das alterações promovidas no Imposto de Renda, e levando em conta a necessidade de a União contar com receita suficiente para a redução das desigualdades regionais através das transferências obrigatórias, o que será melhor abordado adiante.

A tributação do consumo deve ser definida também de forma a evitar as discussões acerca da divisão de bases (bens, mercadorias e serviços), assim como, para se projetar para o futuro, contemplando a tributação de novas tecnologias. Assim, mais propício adotar-se a nomenclatura IVA (em lugar do IBS que vem sendo proposto).

A regra da não-cumulatividade deve ser mantida, como é natural de um IVA, que deve recair apenas sobre o valor que é agregado na operação que está sendo tributada. O IVA será também seletivo, conforme a essencialidade do bem ou serviço, a fim de atenuar a regressividade natural dessa modalidade de tributação.

O IPI, o Imposto de Importação e o Imposto de Exportação serão mantidos como medidas para utilização da extrafiscalidade, sendo que o IPI terá sua atuação restrita no próprio texto constitucional, a fim de não onerar a tributação do consumo em geral. A extrafiscalidade do IPI seria restrita a: desestimular o consumo excessivo de determinados produtos, nocivos à saúde ou ao meio ambiente, por exemplo; possibilitar a utilização de política fiscal em relação a determinados produtos considerados estratégicos para a economia.

A receita do IPI não será a fonte das transferências obrigatórias para os demais entes, que devem advir de arrecadações mais estáveis, como o Imposto de Renda e o IVA.

Serão ainda reduzidas as hipóteses de instituição de isenções, que passarão a ter justificativas predominantemente sociais, a fim de evitar a sua utilização como forma de privilegiar determinados grupos sociais. Preferível, inclusive, a previsão de imunidade para produtos da cesta básica e medicamentos (conforme regulamentação em lei complementar), a fim de evitar a tributação do mínimo existencial.

As alterações da tributação sobre a produção e consumo acabam acarretando uma certa redução da complexidade, no que diz respeito à quantidade de tributos. Hoje, há muitas rubricas onerando a produção e o consumo, o que acaba dificultando a redução da sua participação na arrecadação total. A sutil redução da complexidade é apenas um efeito colateral da busca pela redução dessa modalidade de tributação, em prol da progressividade.

Outra questão que essa proposta acaba resolvendo, sem que seja o seu objetivo central, é a guerra fiscal entre os estados. Apesar da evolução e eficácia de mecanismos para combatê-la, o fato de a tributação sobre complexas cadeias de produção e consumo, inevitáveis em um país com a dimensão do Brasil, concentrar-se em um tributo e de competência da União põe um ponto final definitivo na guerra fiscal e, de certa forma, também reduz a complexidade, na

medida em que reduz a quantidade de leis e regulamentos para um imposto que recai sobre situações já complexas.

De acordo com essa proposta, a tributação da produção e do consumo se concentra na União, através dos seguintes tributos:

- IVA, incidente sobre o valor que cada operação agrega a determinado bem ou serviço;
- IPI, extrafiscal, para desestimular o consumo de bens nocivos à saúde ou ao meio ambiente, e como medida regulatória sobre determinados produtos previamente definidos na própria Constituição;
- Imposto de Importação;
- Imposto de Exportação.

5.3.2 Tributação da renda

Com a correção das distorções causadas pela tributação da produção e do consumo que levam o atual Sistema à regressividade, a tributação da renda passa a ser o principal foco para a busca pela progressividade. Busca-se, neste tópico, medidas e direcionamentos para explorar a tributação da renda, dentro de uma realidade possível.

Em primeiro lugar, para compensar a perda da competência tributária relativa ao ICMS, os estados terão competência concorrente com a União para a instituição do Imposto de Renda Estadual. A União deduzirá o imposto de renda estadual do imposto de renda federal a pagar.

O Imposto de Renda terá um necessário incremento na sua arrecadação, alcançando um percentual considerável do total das receitas tributárias. Assim, a divisão das suas alíquotas entre alíquota estadual e alíquota federal deve observar esse incremento e garantir que, com a nova distribuição de competências, o Imposto de Renda Estadual ultrapasse o montante que hoje é arrecadado a título de ICMS, a fim de reforçar a autonomia dos estados.

A instituição do Imposto de Renda Estadual, portanto, não deve apenas garantir uma compensação em relação à perda da arrecadação como ICMS. Deve também garantir uma maior arrecadação para os estados (o que será alcançado em conjunto com as transferências obrigatórias).

Tais medidas já devem gerar um efeito, no que diz respeito à progressividade. Para efetivá-la, é preciso garantir que a competência concorrente para a tributação direta da renda aconteça com uma revisão da tabela progressiva, para que esta reflita a realidade da distribuição de rendas no Brasil, assim como a distância entre elas.

Seria possível utilizar, por exemplo, as faixas de rendas designadas pela Secretaria de Política Econômica, no seu relatório da distribuição pessoal da renda e da riqueza da população brasileira, que conta com dados do IRPF de 2015/2014⁵³³.

Primeiro, considera-se a faixa de isenção todos os rendimentos até R\$ 2.685,00, que representa a faixa de isenção definida em abril de 2015 (vigente até dezembro de 2021), corrigida pelo IPCA até setembro de 2021⁵³⁴. Os demais rendimentos poderiam ser divididos em oito faixas de rendas, com valores encontrados a partir do salário-mínimo vigente em 2021 (R\$ 1.101,95):

Tabela 3 – Faixas de renda que poderiam ser adotadas por uma nova tabela progressiva, utilizando como base as faixas resultantes da análise da distribuição de renda no Brasil

Faixas de renda
De 2.685,00 até 3.305,85
De 3.305,86 até 5.509,75
De 5.509,76 até 11.019,50
De 11.019,51 até 22.039,00
De 22.039,01 até 44.078,00
De 44.078,01 até 88.156,00
De 88.156,01 até 176.312,00
Acima de R\$ 176.312,00

Fonte: A autora, 2021.

Além disso, como haveria oito faixas de renda na tabela progressiva, seria necessário criar alíquotas compatíveis com as faixas de renda e que explorassem melhor a arrecadação, em especial, das faixas mais altas de renda. Verifica-se a possibilidade de progredir as alíquotas que poderiam alcançar percentuais de até 40/45%.

No entanto, a definição das alíquotas e sua distribuição por faixa de renda demanda uma análise bem mais aprofundada, com expertise técnica na área de economia, tendo em vista que

⁵³³ BRASIL. Secretaria de Política Econômica. *Relatório sobre a distribuição de renda e da riqueza da população brasileira*. Disponível em <http://www.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/transparencia-fiscal/distribuicao-renda-e-riqueza/relatorio-distribuicao-da-renda-2016-05-09.pdf> acesso em 05 mar. 2018 às 14:48.

⁵³⁴ De acordo com a calculadora do IPCA, disponível na página do IBGE, o percentual de inflação do período de abril de 2015 a setembro de 2021 é de 41,02%. Disponível em <https://www.ibge.gov.br/explica/inflacao.php>, acesso em nov./2021.

deve considerar as deduções legais realizadas por faixas de rendimentos, além da quantidade de declarantes e montante da arrecadação por faixa de renda.

Além disso, é preciso que o ônus dessa categoria de tributação seja aumentado na proporção da redução da tributação do consumo e da produção.

Seguindo o mesmo raciocínio adotado em relação à tributação do consumo, a tributação da renda deve atingir um mínimo de 11,4% sobre o PIB (considerando os parâmetros para o PIB de 2018) e 33% da arrecadação total de tributos no Brasil, o que representa um aumento de, pelo menos, 12% da participação desta categoria de tributação na arrecadação total⁵³⁵. Note-se que, neste momento, os parâmetros estão sendo definidos como mínimos e máximos, mas o ideal que se almeja é que a participação da tributação da renda em relação à arrecadação total seja consideravelmente maior do que a participação da tributação de bens e serviços.

Para garantir isso, ao contrário do que ocorre nas propostas analisadas no item 5.2, e considerando que o objetivo não é aumentar ou reduzir a carga tributária, pode-se fixar o direcionamento de que os montantes de arrecadação relativos aos tributos extintos serão direcionados para o IRPF e não para rubrica de mesma natureza.

Para um exemplo, serão utilizados os dados da arrecadação dos principais tributos que influenciarão na presente proposta:

Tabela 4 – Valor arrecadado (em milhões) por tributo em 2018

TRIBUTO	VALOR ARRECADADO (milhões)
Imposto de Renda Pessoas Físicas	32.513,02
Imposto de Renda Pessoas Jurídicas	119.062,91
Imposto de Renda Retido na Fonte	263.466,83
COFINS	244.286,93
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido	75.750,74
Contribuição para o PIS	66.526,78
ICMS	479.310,41
ISS	62.125,65

⁵³⁵ O percentual de 33% de participação da tributação da renda em relação à arrecadação total foi encontrado considerando a média da carga tributária 32% (transformada em 100%), de forma que o percentual da carga tributária média sobre essa modalidade de tributação 11,4% representa uma participação em torno de 33% da arrecadação média total. BRASIL. Receita Federal. *Carga tributária no Brasil 2018: Análise por tributos e base de incidência*. Março/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.pdf>. Acesso em: 29 abr. 2021 às 15:46.

Fonte: A autora⁵³⁶

A ideia é que, inicialmente, os valores arrecadados a título de PIS, COFINS, CSLL, parte do ICMS e ISS sejam remanejados para o Imposto de Renda Pessoa Física. Parte do ICMS seja remanejado para o IVA a ser criado. Isso porque a arrecadação com o ICMS, em 2018, representava 20,92%⁵³⁷ das receitas tributárias. Como o objetivo é reduzir o peso da tributação sobre o consumo, deve-se avaliar se esse percentual não deveria ser também reduzido, mesmo com a extinção do PIS, da COFINS e a restrição à incidência do IPI.

Isso sem contar com o redirecionamento das receitas do ITCMD, que também será extinto, conforme será abordado no próximo tópico.

A tributação da renda deve-se concentrar nas pessoas físicas, com a revogação da isenção sobre lucros e dividendos e respectiva redução da tributação do lucro na pessoa jurídica. A tributação dos lucros e dividendos será feita com base na tabela progressiva, com a possibilidade de dedução do que foi recolhido pela pessoa jurídica, conforme a proporção da cota que o contribuinte titularize.

Assim, o montante de arrecadação reduzido do IRPJ será acrescido ao IRPF, através da tributação de lucros e dividendos.

Considerando que o montante a ser reduzido do IRPJ e o que seria arrecadado a título de tributação sobre lucros e dividendos também demandam uma análise econômica mais aprofundada, que ultrapassa a proposta desta tese, pode-se concluir que o Imposto de Renda teria um incremento de, pelo menos, R\$ 128.652,42 (milhões), considerando apenas o montante arrecadado de PIS, COFINS, CSLL e ISS, que correspondem a um acréscimo de 19,58% na sua participação no total das receitas tributárias (mais do que dobraria, tendo em vista que o percentual registrado para todo o Imposto de Renda – IRPJ e IRPF – de 2018 foi de 18,11%). Isso diante de uma mesma redução na participação dos tributos incidentes sobre a produção e consumo⁵³⁸. Espera-se que, com a tributação dos lucros e dividendos e a possível redução do peso do IVA, em relação ao atual ICMS, o percentual de participação da arrecadação do Imposto de Renda no total das receitas tributárias alcance (ou até ultrapasse) os 50%.

⁵³⁶ Tabela elaborada pela autora com base em dados divulgados pela Receita Federal do Brasil. BRASIL. Receita Federal. *Carga tributária no Brasil 2018: Análise por tributos e base de incidência*. Março/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.pdf>. Acesso em: 29 abr. 2021 às 15:46.

⁵³⁷ Ibid.

⁵³⁸ Ibid.

Há dois outros direcionamentos importantes acerca do Imposto de Renda para o alcance de uma melhor progressividade. Primeiro, a renda proveniente de investimentos não pode ter uma tributação mais branda do que a da renda proveniente do trabalho, em razão do perfil do investidor brasileiro. Caso contrário, já haveria um decréscimo na progressividade pela impossibilidade de as alíquotas mais altas alcançarem efetivamente as maiores rendas. É possível que haja regulamentos próprios, devido a peculiaridades dos investimentos, mas deve-se observar o direcionamento de que esse tipo de tributação não pode acarretar uma perda de progressividade nas faixas mais altas de renda.

Segundo, deve haver uma peculiaridade na tributação da renda dos aluguéis. Em razão da concentração imobiliária no Brasil⁵³⁹, deve-se avaliar se a tributação desse tipo de renda não deveria progredir também com base na quantidade de imóveis utilizados com esse fim. Assim, a renda de aluguel proveniente de um único imóvel sofreria uma tributação com base na tabela progressiva geral. No entanto, a tributação da renda do aluguel do segundo imóvel teria um peso maior na tributação, e assim sucessivamente.

De acordo com essa proposta, a tributação da renda dar-se-á pelos seguintes tributos:

- Imposto de Renda Federal;
- Imposto de Renda Estadual.

Esses dois primeiros tópicos da proposta constituem o cerne desta tese, destacando-se a criação da competência concorrente para a instituição do Imposto de Renda entre a União e os estados. As medidas até aqui apresentadas, portanto, pretendem alcançar a progressividade do Sistema, observando as necessidades próprias do federalismo brasileiro.

Os tópicos que seguem apenas complementam a proposta, cujo foco já foi demonstrado como consequência lógica das premissas apresentadas e eixos delas decorrentes.

5.3.3 Tributação da transmissão de bens e sobre a propriedade

Apesar de o foco da progressividade da presente proposta ser o Imposto de Renda, é preciso considerar que “em razão da grande concentração de riquezas, os impostos sucessórios são hábeis não só a promover relevante arrecadação de recursos, mas, para além disso, contribuir para nivelar indivíduos desde o início da vida”⁵⁴⁰.

⁵³⁹ CARVALHO JR. *Aspectos distributivos do IPTU e do patrimônio imobiliário das famílias brasileiras*. Texto para discussão nº 1417. Rio de Janeiro: IPEA, 2009.

⁵⁴⁰ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Desigualdade e tributação na era da austeridade seletiva*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 228.

Esse nivelamento é apenas um ideal a ser perseguido. Não ocorre nem deve ocorrer. Mas essa consideração é importante para localizar a posição dos impostos de transmissão na presente reforma tributária, tendo em vista o eixo justiça definido em uma das suas premissas.

Assim, o que hoje se tem como imposto sobre a transmissão não onerosa de bens, *inter vivos* (doação) ou *mortis causa*, deve ser extinto e esses acréscimos patrimoniais devem ser tributados pelo Imposto sobre a Renda, alcançando alíquotas necessariamente e expressivamente maiores do que o que se tem hoje, assim como necessariamente progressivas.

Já a tributação da transmissão onerosa *inter vivos* também deve se concentrar no Imposto de Renda, através da tributação do ganho de capital. O que se deve tributar, neste caso, é a riqueza que está sendo acrescida ao patrimônio de alguém e não a transmissão em si.

Seriam, assim, extintos o ITCMD e o ITBI.

Com esse direcionamento, é preciso que os estudos econômicos e contábeis avaliem a possibilidade de essa riqueza entrar na base de cálculo do Imposto de Renda para ser tributado conforme a tabela progressiva, o que seria o ideal, ou se essa tributação deveria se dar de forma apartada, na forma de tributação exclusiva na fonte, desde que não se privilegie o patrimônio herdado, em detrimento da renda do trabalho. Por essa razão, é possível que se identifique uma necessidade de tributar o ganho de capital em um nível mais brando em relação ao patrimônio herdado.

Os estudos econômicos para essas definições são necessários para verificar o real impacto da ameaça de fuga de capitais. O direcionamento, entretanto, é para que as alíquotas sejam consideravelmente maiores do que as que se tem atualmente, além de progressivas.

Como a transmissão de bens será tributada pelo Imposto de Renda, será de competência concorrente da União e dos estados.

Os impostos sobre a propriedade serão de competência dos municípios, que ainda terão que contar substancialmente com receitas de transferência, enquanto não houver uma reforma federativa alterando status dessa categoria de unidade. Eles devem ser também progressivos.

Quanto ao IPTU, é preciso garantir que os valores dos imóveis sejam efetivamente atualizados, para que não se tenha também uma desigualdade nessa tributação, em razão da propriedade de imóveis antigos, cuja tributação não alcança o efetivo valor do bem, enquanto imóveis novos, mas com perfis mais populares, possuem a base de cálculo muitas vezes superior⁵⁴¹.

⁵⁴¹ CARVALHO JR. *Aspectos distributivos do IPTU e do patrimônio imobiliário das famílias brasileiras*. Texto para discussão nº 1417. Rio de Janeiro: IPEA, 2009.

Além do esforço dos municípios para essa atualização, é possível que se vincule um percentual de transferências a essa atualização, ao menos em relação aos municípios maiores. É possível também que os municípios tenham acesso aos dados das declarações de renda das pessoas físicas, para acompanhar as declarações de bens e direitos e que o sistema tenha algum mecanismo de atualização do valor daqueles imóveis, a fim de reduzir o custo a ser despendido pelos municípios com essa atualização. É possível que o aprofundamento dos estudos econômicos nessa área indique outros mecanismos, mas o importante é que os municípios utilizem melhor o seu espaço fiscal, para que as transferências de receitas sejam direcionadas, de forma a efetivamente compensar as desigualdades regionais.

A tributação da propriedade territorial rural deve permanecer com a União, cujo produto arrecadado deve ser transferido aos municípios.

A tributação das transmissões de bens e sobre a propriedade fica da seguinte forma:

- Transmissão de bens: competência concorrente da União e dos estados, através do Imposto de Renda;
- Tributação da propriedade: - competência dos Municípios, através do IPTU e IPVA;
- competência da União, através do ITR.

5.3.4 Transferências obrigatórias e redução das desigualdades regionais

Uma questão fundamental a ser também destacada nesta proposta é de que forma esse novo sistema poderia compensar as desigualdades regionais.

O ICMS, atualmente, tem sua receita repartida entre o estado de origem e de destino do bem objeto da operação, conforme previsto no artigo 155, §2º, VII, da Constituição Federal, após aprovação da Emenda Constitucional nº 87 de 2015.

Isso ainda não é o ideal para lidar com a questão das desigualdades regionais. A maioria das propostas de reforma tributária define o critério de destino do bem, de forma que toda a receita do imposto incidente na operação seria devido ao estado onde se situa o consumidor, melhorando, nesse aspecto, a distribuição da receita do imposto sobre o consumo, tendo em vista que o estado de origem tem uma tendência a concentrar a arrecadação em geral, além de já serem estados mais ricos (maiores PIBs).

Apesar de não ser o ideal, é preciso encarar que há alguma distribuição com a divisão das alíquotas entre o estado de origem e o de destino, como se tem hoje.

A preocupação que se deve ter com a proposta desta tese é que a extinção do ICMS estadual com a criação do IVA federal, com importância reduzida, e o protagonismo da

tributação da renda dividida entre União e estados não venham a reforçar as desigualdades regionais.

O aumento da receita própria para os estados, a partir da competência concorrente para tributar a renda não se dá com a necessária ou significativa perda de receitas da União, pois, além do aumento considerável da receita do Imposto de Renda em si, esta terá a competência para o IVA, ainda que com importância reduzida.

Além do aumento da receita própria dos estados, reforçando a sua autonomia, as transferências obrigatórias para esses entes devem continuar existindo. Essas transferências poderão ser provenientes do IVA ou do Imposto de Renda Federal, com critérios exclusivamente baseados na redução das desigualdades regionais, por exemplo, o PIB *per capita* e a arrecadação com o exercício da competência própria.

Deve-se considerar que há grande espaço para a definição dessas transferências, tendo em vista que as receitas provenientes do Imposto de Renda serão consideravelmente aumentadas em razão: da criação de novas alíquotas e do aumento da progressividade; da tributação dos lucros e dividendos; da tributação das doações e heranças, entre outros detalhes, como a redução dos benefícios fiscais sem fundamento social.

É possível que, com o novo desenho e com a definição de critérios adequados, as transferências obrigatórias possam compensar as desigualdades regionais de forma mais produtiva do que se tem atualmente.

O direcionamento para o cálculo da avaliação do montante a ser transferido deve levar em consideração também o financiamento da Seguridade Social pelo Imposto de Renda.

5.3.5 Compensação para o orçamento da Seguridade Social

Uma questão importante a ser enfrentada na execução desta proposta é a avaliação das fontes das vinculações hoje existentes, especialmente àquelas destinadas à Seguridade Social.

A Contribuição para o PIS, a COFINS e a CSLL são contribuições sociais vinculadas ao financiamento da Seguridade Social. Embora haja a desvinculação constitucional de 30% dessas receitas, conforme abordado no item 4.2.1, 70% delas ainda financiam o Estado social, também fundamental para a redução das desigualdades sociais.

A desvinculação de parte dessas receitas, aumentadas recentemente, e a sua consequente utilização para outros fins, distintos daqueles que fundamentaram a sua criação, fazem com que esse tipo de financiamento para a Seguridade Social seja questionado e, até mesmo, revisto.

Atualmente, já há a vinculação de parte da receita dos impostos para despesas sociais, como é o caso de despesas com educação e saúde. Isso faz com que tenhamos tributos finalísticos, com parte de sua receita desvinculada; e tributos essencialmente não-vinculados com parte de sua receita vinculada a finalidades sociais.

O financiamento das despesas sociais ao longo do tempo, portanto, mostra que a vinculação constitucional nem sempre é suficiente e que a vinculação de receitas não-vinculadas nem sempre a desfigura, como ocorre na própria Constituição de 1988.

Tendo em vista que esses tributos finalísticos vêm colaborando para as distorções do Sistema Tributário, sejam relativas à complexidade ou à regressividade, a sua extinção é uma proposta comum em muitas propostas de reforma. Por outro lado, o orçamento da Seguridade Social não deve sofrer desfalque, pois seria o mesmo que defender que o gasto público é indiferente para a redistribuição de riquezas. O gasto público é fundamental para essa redistribuição.

A eficácia do financiamento da Seguridade Social exclusivamente através de contribuições vinculadas é questionável. Pode-se utilizar aqui o exemplo da previdência social, que nem seria afetada com as propostas desta tese, mas que, por ter essa fonte exclusiva de financiamento, poderia funcionar como instrumento de redistribuição de rendas.

No entanto, Fábio Zambitte avalia as complexidades do modelo brasileiro, desde a solidariedade invertida a confusões entre prestações verdadeiramente previdenciárias e diversas ações assistenciais, “camufladas de previdenciárias”, sem uma fonte de custeio específico. Ele conclui que, num primeiro pilar, uma proteção social e universal, financiada por impostos, “pode ser uma solução para as complexidades vigentes na realidade nacional, simplificando grande parte do financiamento e permitindo a redução das desigualdades do modelo vigente”. Na visão do autor, “a fraca performance na redistribuição de renda pode ser superada por um modelo adequado, sem descurar de sua finalidade principal, que é o atendimento a necessidades sociais”⁵⁴².

A avaliação da previdência social, sem maiores delongas, serve como uma analogia ao problema apresentado para o financiamento de algumas despesas sociais. Em primeiro lugar, porque esse financiamento hoje está atrelado a contribuições apenas em parte vinculadas ao seu custeio; segundo, porque, no caso da Cofins e da contribuição para o PIS, há um perfil regressivo, ao incidirem sobre a receita ou faturamento, incorporando-se aos preços e sendo repassadas ao consumidor, qualquer que seja ele.

⁵⁴² IBRAHIM, Fábio Zambitte. *A previdência social no estado contemporâneo*. Niterói: Impetus, 2011. p. 185.

Assim como ocorre com a previdência, essa fonte de financiamento exclusiva não necessariamente atende aos fins redistributivos desse sistema social. Para realizar o fim redistributivo, as despesas sociais teriam que ser custeadas por tributos progressivos, para que fossem financiadas em maior proporção por aqueles com maior poder aquisitivo.

A proposta desta tese, portanto, deve ser acompanhada de uma reavaliação acerca das fontes de financiamento do orçamento da Seguridade Social. Uma das possibilidades é a ampliação das exceções para a não vinculação da receita dos impostos, especialmente do Imposto de Renda, que terá sua receita ampliada.

Outra possibilidade seria determinar que o orçamento da Seguridade Social será financiado por, entre outras fontes, a receita do Imposto de Renda. Somado a isso, tornar determinadas despesas obrigatórias. É uma espécie de vinculação da receita do imposto, mas sem determinar um percentual específico para essa vinculação, e sim trazer uma norma mais aberta para a gestão pública através da obrigatoriedade da despesa, com diferentes fontes de financiamento.

Definir, por exemplo, a obrigatoriedade de que a previsão orçamentária dessas despesas seja sempre em montante superior ao previsto no exercício anterior, atualizados pelo IPCA, e que sua execução, dentro do exercício, seja obrigatória poderia ser um caminho para a vinculação da despesa, sem perda das conquistas já alcançadas no respectivo campo social.

Além disso, é fundamental a revogação da DRU, a fim de que as demais contribuições sociais, que ainda prevaleçam após esta reforma, tenham suas receitas completamente vinculadas à finalidade para a qual foram criadas.

O essencial, nesse direcionamento, é que o orçamento da Seguridade Social não sofra qualquer perda com a presente proposta e que a compensação pela extinção das contribuições finalísticas a ele vinculadas se dê através da receita do Imposto de Renda.

Essa compensação não tem sido um problema nas principais propostas de reforma tributária discutidas atualmente no Congresso Nacional. Todas elas contemplam a extinção de contribuições sociais, com respectiva transferência da vinculação do seu financiamento para um imposto, o IBS. Essa necessidade, portanto, parece já ser até comum em propostas com diferentes escopos.

5.3.6 Tributação das grandes fortunas

A Constituição Federal de 1988 previu o imposto sobre grandes fortunas no art. 153, inciso VII, de competência da União. Apesar das diversas tentativas, esse imposto nunca foi instituído, sendo o único imposto previsto pela Constituição e não instituído.

A primeira tentativa da instituição do IGF foi em 1989, através de um projeto de lei apresentado pelo então Senador Fernando Henrique Cardoso. A ele foram apensados uma série de outros projetos, mas não tiveram sucesso. Após ele, muitos outros foram apresentados.

Com a intensificação da discussão em torno da reforma tributária no Brasil em 2019, houve uma maior recorrência na apresentação de projetos de lei complementar para definir o que seria uma grande fortuna no Brasil e instituir o imposto.

Mais importante do que o imposto sobre grandes fortunas é, efetivamente, a exploração do imposto de renda em direção a uma efetiva progressividade. Por essa razão é que o IGF não teve qualquer protagonismo na presente proposta.

No entanto, é preciso ressaltar a conveniência em instituí-lo, ao menos para incidência em períodos maiores que o anual, a fim de promover ajustes na função redistributiva do Sistema Tributário Nacional.

Isso porque a progressividade do imposto de renda é perdida quando se chega a rendas muito altas, tornando essa tributação proporcional, para não atingir níveis confiscatórios.

Definir o que seja uma grande fortuna, considerando o patrimônio total, ou seja, atingindo patrimônio imobiliário e financeiro, para que um determinado percentual de imposto seja aplicado é importante para redistribuições periódicas. Além disso, uma tributação sobre o patrimônio total é também importante para regular e, de certa forma, reduzir a concentração de riquezas, que tende a crescer numa economia capitalista.

A crise econômica proveniente da pandemia da Covid-19 e o aumento da desigualdade dela decorrente abre espaço para uma conveniência ainda maior na instituição desse imposto, mesmo antes da aprovação de qualquer reforma tributária, como medida para conter o aumento da concentração de riquezas em um momento de crise sanitária, com aumento da pobreza e da pobreza extrema. Além disso, não deixa de ser uma forma de criar uma fonte de receita diante de tantas demandas para ações sociais do governo em um momento bastante delicado.

No entanto, o IGF gera um risco maior de fuga de capital do que um imposto progressivo sobre a renda, tendo em vista que há muitos países que não o adotam (ou não mais). Por essa razão, a sua instituição deve ser avaliada de forma mais cuidadosa, tanto em relação ao seu efetivo papel na progressividade global do sistema (considerando os impostos sobre o

patrimônio), quanto em relação aos riscos de sua instituição em face à concorrência fiscal internacional.

5.3.7 Simples Nacional

O Simples Nacional é o regime especial unificado de arrecadação de tributos e contribuições devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte, correspondente a um tratamento diferenciado e favorecido, conforme determina o art. 146, inciso III, alínea “d”, da Constituição Federal de 1988.

Apesar de corresponder a uma renúncia de receitas, no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, é um programa que deve estimular pequenos empreendimentos e possibilita uma certa progressividade no âmbito da tributação das pessoas jurídicas.

No âmbito das propostas desta tese, ele teria que ser adaptado, especialmente quanto à sua abrangência, em termos de tributos, o que traria como consequência lógica uma redução das suas alíquotas globais. O deslocamento de parte da tributação da pessoa jurídica para a pessoa física, através da incidência do imposto de renda sobre lucros e dividendos, faz com que a alíquota do Simples também sofra uma redução significativa.

Hoje, a alíquota única do Simples abrange o IRPJ, o IPI, a CSLL, a COFINS, a contribuição para o PIS, a Contribuição Previdenciária Patronal (CPP), o ICMS, e o ISS. Com a proposta desta tese, a CSLL, o PIS e a COFINS serão extintos. O ICMS e o ISS também serão extintos, mas o IVA entraria na composição da alíquota do Simples.

Em razão da sua função estritamente extrafiscal, não seria conveniente manter o IPI na composição da alíquota do Simples, pois a sua incidência passaria a ser restrita a determinadas situações ou para determinados ramos de atividade e até a determinado período, de forma que atrapalharia a simplificação do regime.

Desta forma, restaria ao Simples o IRPJ, o IVA e a CPP, esta não incluída nas propostas de reforma desta tese. Tendo em vista que, de modo global, a proposta pretende reduzir a tributação do consumo e das pessoas jurídicas, deslocando essa capacidade de imposição para o imposto de renda das pessoas físicas, a alíquota do Simples seria bastante reduzida.

Tendo em vista ainda que o IVA será de competência federal e o IRPJ de competência concorrente federal e estadual, pode ser (e é desejável) que o próprio sistema de arrecadação seja simplificado para todas as pessoas jurídicas e não só para as micro e pequenas empresas, de forma que o Simples, tal qual concebido hoje, perderia um de seus propósitos.

A desejável manutenção do Simples, no novo contexto, diz mais respeito à necessidade de um tratamento tributário favorecido do que simplificado para as micro e pequenas empresas. Dessa forma, é preciso que sejam aprofundados estudos econômicos de como seria esse tratamento simplificado e favorecido nesse novo cenário.

Considerando o ideal de que os lucros e dividendos fossem tributados conforme a tabela progressiva das pessoas físicas, não faria qualquer sentido conferir isenções para os lucros e dividendos distribuídos por microempresas ou empresas de pequeno porte. A depender do montante desse valor, ele já se enquadraria em alíquotas mais adequadas e progressivas, sendo a pessoa jurídica tributada com alíquotas proporcionalmente menores.

No caso de a tributação dos lucros e dividendos se dar por uma alíquota fixa, é conveniente e necessário avaliar a possibilidade da definição de uma alíquota diferente e menor para lucros e dividendos distribuídos por empresas optantes pelo Simples.

A adesão à tabela progressiva das pessoas físicas se apresenta sempre como uma opção mais justa e mais eficaz para o estabelecimento da progressividade do Sistema, tendo em vista a grande variedade de montantes auferidos a esse título, conferindo a cada um deles uma tributação de acordo com a capacidade contributiva daquele que é o titular do acréscimo patrimonial.

É preciso também registrar a necessária manutenção do sistema de tributação altamente simplificado e favorecido para o microempreendedor individual (MEI), tal como existe hoje, especialmente no que diz respeito à contribuição previdenciária. Quanto a esse, portanto, as mudanças propostas nesta tese não devem intervir de forma significativa.

5.3.8 O risco da fuga de capitais

Toda proposta de tributação progressiva encontra resistência com base no argumento da real ameaça de fuga do capital. Isso porque, com o avanço da globalização, já não há o controle de capital por parte dos Estados, que havia quando a progressividade dos tributos era uma realidade mais presente.

O risco, portanto, em aumentar a tributação daqueles que detêm maior parte do capital é, justamente, que eles migrem o seu patrimônio e seus investimentos para países que lhes ofereçam uma tributação mais branda. Isso é uma consequência lógica da maior liberdade dos indivíduos no plano internacional e, em regra, da ausência de uma consciência moral dos mais ricos frente ao combate à desigualdade excessiva.

Por conta disso, a concorrência fiscal internacional é uma realidade, e os países acabam abrando a sua tributação para atrair maiores investimentos advindos de outros países. Países mais pobres e/ou muito desiguais, como é o caso do Brasil, acabam tendo uma desvantagem nessa disputa, pois acabam renunciando ao financiamento do Estado Social, essencial para o seu desenvolvimento, a fim de evitar a fuga do capital.

Para enfrentar esse problema, Piketty trouxe à tona a proposta de um imposto mundial e progressivo sobre o capital, acompanhado de uma grande transparência financeira internacional, como instrumento ideal para que o Estado Social e o imposto progressivo continuem desempenhando papel central no futuro e para que a democracia possa controlar o capitalismo financeiro globalizado no século XXI⁵⁴³.

Como ele mesmo considerou, essa é uma utopia útil, entre outras razões, porque, mesmo que “não se torne realidade, num futuro previsível, é importante tê-la como ponto de referência, a fim de avaliar melhor o que as soluções alternativas oferecem ou deixam de oferecer”⁵⁴⁴. A questão da transparência dos governos nacionais, por exemplo, tem sido um objetivo possível apontado⁵⁴⁵.

A fuga de capitais é um risco diante da presente proposta de progressividade do Sistema Tributário Nacional. Entretanto, uma questão importante é que, na presente proposta, a progressividade não se dá mediante incremento da carga tributária, mas de deslocamento da tributação. E esse deslocamento se dá mediante a desoneração da produção e consumo, ou seja, especialmente da tributação das pessoas jurídicas, para a oneração das pessoas físicas.

É claro que isso impacta diretamente os titulares de grandes capitais, tendo em vista que são muito pouco tributados individualmente, enquanto a tributação de suas empresas é, em grande parte, repassada através do preço do produto ou serviço. Mesmo assim, é preciso considerar que a redução da tributação das pessoas jurídicas atende também a uma certa reivindicação da classe empresária, quando reclamam da tributação no Brasil, tendo em vista que é essencialmente essa que a atinge hoje.

Por outro lado, comparado a outros sistemas, as iniquidades do sistema brasileiro se destacam, de forma que ajustes internos podem ser feitos sem que haja o risco da fuga de capitais. Exemplo disso é a tributação de lucros e dividendos, que, entre os países da OCDE, apenas não ocorre na Estônia. A depender do nível dessa tributação no Brasil, ela não vai gerar

⁵⁴³ PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Trad. Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 501.

⁵⁴⁴ Ibid.

⁵⁴⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Desigualdade e tributação na era da austeridade seletiva*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019. p. 200.

qualquer risco de fuga de capitais, especialmente se acompanhada de uma redução da tributação das pessoas jurídicas.

Explicar isso, de forma a obter apoio político e popular, não é uma tarefa fácil e nem quer dizer que seja algo efetivamente acolhido algum dia. Basta citar a desfiguração da proposta de tributação dos lucros e dividendos após as emendas parlamentares apenas da Câmara dos Deputados até o momento (item 5.2.3).

Talvez esta proposta seja também uma utopia útil para o Brasil, porque oportuniza mais um espaço para o debate em torno de uma nova proposta de tributação que possa abrir caminhos para objetivos intermediários ou até próximos que tornem a tributação brasileira minimamente progressiva.

CONCLUSÃO

Não há soluções simples para problemas complexos. É possível afirmar, ainda, que estruturas complexas geram problemas complexos. Resolver os seus problemas ou alguns deles, não os tornará simples ou menos complexos.

Identificar os problemas que se pretende resolver com uma reforma, assim como a importância e relevância deles para a sociedade como um todo, é fundamental não apenas para que a proposta seja de alguma forma útil, mas também para que ela tenha alguma pretensão de se consolidar no tempo.

A presente proposta de reforma tributária foi construída a partir das reflexões acerca do liberalismo igualitário, no que diz respeito às suas construções sobre a igualdade econômica, consideradas úteis para a construção de vias distributivas institucionais que resguardam os valores democráticos, mas somadas aos valores da socialdemocracia, no sentido de que, além dos direitos de liberdade, sejam estendidos a todos os cidadãos também os direitos sociais.

As considerações acerca da influência da concentração de riquezas na democracia passaram a ter maior amplitude com o choque de realidade dado pela pandemia da Covid-19 em todo o mundo. Pensar nas soluções para a superação da crise torna imprescindível avaliar o papel que os sistemas tributários podem assumir para interferir na dinâmica da desigualdade e da concentração de riquezas.

No caso brasileiro, o quadro da desigualdade soma-se a um contexto de tributação regressiva. A reforma tributária proposta nesta tese, com base nessas premissas, teve como foco um caminho para a progressividade. Baseia-se numa concepção de justiça que entende necessária a redistribuição de recursos para reduzir a desigualdade (e a concentração de riqueza) a um nível em que seja possível fortalecer a democracia.

Como a regressividade do sistema tributário aprofunda as desigualdades brasileiras, possibilitando uma espécie de transferência de recursos da base para o topo, as discussões acerca da reforma tributária não podem mais desprezar esse problema.

No presente estudo, ficou demonstrado que essa regressividade não decorre apenas da ênfase que o sistema dá à tributação da produção e do consumo, em face da tributação da renda.

A regressividade pôde ser vislumbrada no âmbito do próprio imposto sobre a renda, isoladamente considerado, apesar do comando constitucional para que este tributo seja progressivo. Isso se deve ao excesso de desonerações, especialmente da isenção desse imposto sobre lucros e dividendos; e do fato de a tabela progressiva não refletir a distribuição de rendas

no Brasil, contando com poucas faixas de renda e poucas alíquotas, além de a alíquota máxima não ser capaz de alcançar com maior peso rendas mais altas.

Quanto à tributação indireta da renda pelos tributos que têm por base bens, mercadorias e faturamento, verifica-se um peso que suplanta a tributação direta da renda. E isso pôde ser verificado a partir dos percentuais expressivos que esses tributos representam na arrecadação total do país.

Esse é um problema que está correlacionado aos problemas do federalismo fiscal. A União passou a explorar mais a sua competência para a instituição de contribuições para compensar a sua perda de receita com o pacto trazido pela Constituição Federal de 1988, que tinha como objetivo a descentralização. Isso ficou ainda mais evidente após a possibilidade de desvinculação de parte da receita dessas contribuições, que as atribuiu feições próprias de impostos, sem a necessidade de compartilhar parte de suas receitas com os demais entes.

Concorrendo com bases equivalentes à do ICMS, principal receita própria dos estados, estes passaram a explorar ainda mais essa competência. Essa concorrência fiscal e a variedade de tributos incidindo sobre a produção e o consumo fizeram com que a tributação sobre bases desse tipo obtivesse cada vez mais protagonismo no Sistema Tributário Nacional.

Esse cenário em conjunto gerou a regressividade que se tem hoje.

Para encontrar um equilíbrio entre a progressividade com o princípio federativo, fixou-se que, para manter a autonomia dos entes subnacionais, é preciso compensar a competência própria retirada do ente subnacional (ICMS) com uma nova competência tributária própria.

Verificou-se que qualquer competência que tivesse por base algo ligado à produção e consumo geraria o mesmo problema de concorrência fiscal e tornaria a progressividade efêmera. Se o objetivo, portanto, foi dar protagonismo à tributação da renda, chegou-se à solução da tributação concorrente da renda entre União e estados.

A partir dessas conclusões, desenharam-se os direcionamentos para uma reforma tributária que tem como eixos a justiça e o federalismo, com o objetivo de tornar o sistema progressivo e que ele possa ter algum efeito redistributivo.

Em relação à tributação sobre a produção e o consumo, há duas mudanças básicas a serem alcançadas: a redução da participação dessa modalidade de tributação em relação à arrecadação total; a concentração dessa modalidade de tributação em um dos entes, para evitar que uma possível concorrência fiscal venha a novamente ampliar a participação dela em relação à arrecadação total.

Propõe-se, então, a redução das figuras tributárias, especialmente das contribuições incidentes sobre receita e faturamento das pessoas jurídicas. Mais especificamente, a extinção

da Contribuição para o PIS, da COFINS e da CSLL. No âmbito estadual, será extinto o ICMS e, no âmbito municipal, o ISS. A tributação da produção e do consumo será concentrada em um imposto federal (o Imposto sobre Valor Adicionado - IVA), que terá suas regras unificadas no plano nacional, com substancial redução da sua representatividade na arrecadação total.

Esse novo imposto não pode ultrapassar 32% do total da arrecadação, sendo preferível que se mantenha em nível consideravelmente abaixo desse percentual. Os estudos econômicos a serem realizados a partir desse direcionamento devem apontar o percentual ideal, com base nos reflexos das alterações promovidas no Imposto de Renda, e levando em conta a necessidade de a União contar com receita suficiente para a redução das desigualdades regionais através das transferências obrigatórias.

O IPI, o Imposto de Importação e o Imposto de Exportação serão mantidos como medidas para utilização da extrafiscalidade, sendo que o IPI terá sua atuação restrita no próprio texto constitucional, a fim de não onerar a tributação do consumo em geral. A extrafiscalidade do IPI será restrita a: desestimular o consumo excessivo de determinados produtos, nocivos à saúde ou ao meio ambiente, por exemplo; possibilitar a utilização de política fiscal em relação a determinados produtos considerados estratégicos para a economia.

Serão ainda reduzidas as hipóteses de instituição de isenções, que passarão a ter justificativas predominantemente sociais, a fim de evitar a sua utilização como forma de privilegiar determinados grupos sociais.

Para compensar a perda da competência tributária relativa ao ICMS, os estados terão competência concorrente com a União para a instituição do Imposto de Renda Estadual. A União deduzirá o imposto de renda estadual do imposto de renda federal a pagar.

O Imposto de Renda terá um necessário incremento na sua arrecadação, alcançando um percentual considerável do total das receitas tributárias, devendo representar o mínimo de 33% da arrecadação total de tributos, sendo preferível que atinja um percentual consideravelmente maior. Assim, a divisão das suas alíquotas entre alíquota estadual e alíquota federal deve observar esse incremento e garantir que, com a nova distribuição de competências, o Imposto de Renda Estadual ultrapasse o montante que hoje é arrecadado a título de ICMS, a fim de reforçar a autonomia dos Estados.

A instituição do Imposto de Renda Estadual, portanto, não apenas garantirá uma compensação em relação à perda da arrecadação como ICMS. Deve também garantir uma maior arrecadação para os estados (o que será alcançado em conjunto com as transferências obrigatórias).

Haverá uma revisão na tabela progressiva das pessoas físicas, para que conte com, ao menos, oito faixas de renda, ampliando a faixa de isenção com base em correção do último valor, definido em 2015. Serão também criadas novas alíquotas compatíveis com cada faixa, que progredirão até alcançar os percentuais de cerca de 40/45%.

Para que essa progressividade, de fato, alcance os níveis mais altos de renda, será preciso que a renda proveniente de investimentos não obtenha uma tributação mais branda e que seja revogada a isenção do imposto de renda sobre lucros e dividendos.

A tributação da renda deve se concentrar nas pessoas físicas, com a revogação da isenção sobre lucros e dividendos e respectiva redução da tributação do lucro na pessoa jurídica. A tributação dos lucros e dividendos será feita com base na tabela progressiva, com a possibilidade de dedução do que foi recolhido pela pessoa jurídica, conforme a proporção da cota que o contribuinte titularize.

A transmissão de bens será tributada também pelo Imposto de Renda e será, portanto, de competência concorrente da União e dos estados. Devem ser extintos o ITCMD e o ITBI, portanto.

O que hoje se tem como imposto sobre a transmissão não onerosa de bens, *inter vivos* (doação) ou *mortis causa* ao ser “integrado” ao Imposto sobre a Renda, alcançará alíquotas necessariamente e expressivamente maiores do que o que se tem hoje, assim como necessariamente progressivas.

O direcionamento leva à necessidade de estudos econômicos e contábeis avaliarem a possibilidade de essa riqueza entrar na base de cálculo do Imposto de Renda para ser tributada conforme a tabela progressiva, o que seria o ideal, ou se essa tributação deveria se dar de forma apartada, na forma de tributação exclusiva na fonte, desde que não se privilegie o patrimônio herdado, em detrimento da renda do trabalho.

Já a tributação da transmissão onerosa *inter vivos* também deve se concentrar no Imposto de Renda, através da tributação do ganho de capital. O que será tributado, neste caso, é a riqueza que está sendo acrescida ao patrimônio de alguém e não a transmissão em si.

Os impostos sobre a propriedade serão de competência dos municípios, que ainda terão que contar substancialmente com receitas de transferência. Eles devem ser também progressivos. É preciso garantir mecanismos para que os valores dos imóveis sejam periodicamente atualizados, para que haja uma efetiva progressividade, como a vinculação de um percentual das transferências à atualização, a utilização de dados das declarações de imposto de renda, com mecanismo de atualização do valor dos imóveis etc.

A tributação da propriedade territorial rural permanecerá com a União, cujo produto arrecadado deve ser transferido aos municípios.

Além do aumento da receita própria dos estados, reforçando a sua autonomia, as transferências obrigatórias para esses entes continuarão existindo. Essas transferências poderão ser provenientes do IVA ou do Imposto de Renda Federal, com critérios exclusivamente baseados na redução das desigualdades regionais, por exemplo, o PIB *per capita* e a arrecadação com o exercício da competência própria.

Deve-se considerar que há grande espaço para a definição dessas transferências, tendo em vista que as receitas provenientes do Imposto de Renda serão consideravelmente aumentadas em razão: da criação de novas alíquotas e do aumento da progressividade; da tributação dos lucros e dividendos; da tributação das doações e heranças, entre outros detalhes, como a redução dos benefícios fiscais sem fundamento social.

O orçamento da Seguridade Social será também financiado pela receita dos impostos, preferencialmente do Imposto de Renda, que terá sua base aumentada. Seria uma espécie de vinculação da receita do imposto, mas sem determinar um percentual específico para essa vinculação, e sim trazendo uma norma mais aberta para a gestão pública através da obrigatoriedade da despesa, com a possibilidade de diferentes fontes de financiamento.

Além disso, é fundamental a revogação da DRU, a fim de que as demais contribuições sociais, que ainda prevaleçam após essa reforma, tenham suas receitas completamente vinculadas à finalidade para a qual foi criada.

O presente estudo também apontou a conveniência para se instituir o Imposto sobre Grandes Fortunas, a fim de promover ajustes na função redistributiva do sistema, devido à perda da progressividade nas rendas muito altas. Definir o que seja uma grande fortuna, considerando o patrimônio total, ou seja, atingindo patrimônio imobiliário e financeiro, para que um determinado percentual de imposto seja aplicado, é importante para redistribuições periódicas, além de regular a concentração de riquezas.

A crise econômica proveniente da pandemia da Covid-19 e o aumento da desigualdade dela decorrente abrem espaço para uma conveniência ainda maior na instituição desse imposto, mesmo antes da aprovação de qualquer reforma tributária, como medida para conter o aumento da concentração de riquezas em um momento de crise sanitária, com aumento da pobreza e da pobreza extrema. Além disso, não deixa de ser uma forma de criar uma fonte de receita diante de tantas demandas para ações sociais do governo em um momento bastante delicado.

Esse é o principal aspecto sobre o qual deve se avaliar se há um efetivo risco de fuga de capital do país. É um problema importante e que deve ser considerado.

Apesar da necessidade de avaliar esse risco relativo à proposta como um todo, uma questão importante é que a progressividade resultado desse estudo não se dá mediante incremento da carga tributária, mas basicamente do deslocamento da tributação. E esse deslocamento se dá mediante a desoneração da produção e consumo, ou seja, especialmente da tributação das pessoas jurídicas, para a oneração das pessoas físicas.

É claro que isso impacta diretamente os titulares de grandes capitais, tendo em vista que são muito pouco tributados individualmente, enquanto a tributação de suas empresas é, em grande parte, repassada através do preço do produto ou serviço.

No entanto, comparado a outros sistemas, as iniquidades do sistema brasileiro se destacam, de forma que ajustes internos podem ser feitos sem que haja o efetivo risco da fuga de capitais. Exemplo disso é a tributação de lucros e dividendos, que, entre os países da OCDE, apenas não ocorre na Estônia. A depender do nível dessa tributação no Brasil, ela não vai gerar qualquer risco de fuga de capitais, especialmente por estar acompanhada de uma redução da tributação das pessoas jurídicas.

A presente proposta, portanto, apresenta direcionamentos básicos para um modelo de progressividade possível no sistema tributário brasileiro, considerando problemas que devem ser avaliados para a sua implementação, mas que fogem aos limites técnicos de uma tese jurídica. O resultado dos estudos provenientes desses direcionamentos não eliminará a possibilidade de implementação da ideia, mas apenas irá determinar o quanto e em que medida, no âmbito dos limites fixados pelos direcionamentos adotados.

O principal é que esses direcionamentos específicos se mantenham e sejam implementados com base em um direcionamento mais amplo: o Sistema Tributário Nacional tem que ser progressivo, considerando suas incidências em conjunto, de forma que as pessoas que possuem a maior renda e patrimônio contribuam com mais e aquelas que possuem rendas mínimas e não possuem patrimônio praticamente não contribuam.

Isso deve ser verificado a partir das distâncias entre as faixas de renda antes e após a tributação, de forma que o resultado da tributação seja uma redução, ainda que mínima, da distância entre as rendas, para que a tributação possua no Brasil um efeito minimamente redistributivo, desempenhando um papel positivo na redução das desigualdades econômicas brasileiras.

É claro que as decisões acerca do gasto público, voltadas também para os mais necessitados, são fundamentais para que a atividade financeira do Estado seja verdadeiramente redistributiva. Mas, no âmbito do corte epistemológico da presente tese, cumpriu-se o objetivo

de identificar como o sistema tributário pode influenciar, de forma positiva, na dinâmica das desigualdades e ter, sim, um efeito redistributivo já no âmbito da arrecadação tributária.

Além disso, será verificada a manutenção ou aumento da autonomia dos estados, através da sua nova competência para o Imposto de Renda, e as transferências contarão com melhores critérios para atenderem à finalidade precípua de compensar as desigualdades regionais.

É possível, portanto, uma reforma tributária que atenda a um equilíbrio entre a redução das desigualdades econômicas e a federação, a partir dos direcionamentos a que se chegou na presente tese, rumo à progressividade.

Do ponto de vista político, o resultado como um todo pode ser utópico. Mas, assim como algumas propostas relativas a algum imposto mundial, é uma utopia útil para o Brasil, porque abre mais um espaço para o debate em torno de uma nova proposta de tributação que possa sugerir caminhos para o alcance de objetivos intermediários ou até próximos que tornem a tributação brasileira minimamente progressiva.

REFERÊNCIAS

ABRANCHES, Sérgio. *Presidencialismo de coalizão: raízes e evolução do modelo político brasileiro*. São Paulo: Companhia das letras, 2018.

ALEXY, Robert. *Teoria dos Direitos Fundamentais*. Tradução por Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Editora Malheiros, 2008.

AGÊNCIA BRASIL. *Veja as medidas que cada estado está adotando para combater a covid-19: de suspensão de aulas a fechamento do comércio, veja o que é regra*. Disponível em <https://agenciabrasil.ebc.com.br/saude/noticia/2020-03/veja-medidas-que-cada-estado-esta-adotando-para-combater-covid-19> Acesso em 5 jan. 2022.

_____. *Desigualdades agravam pandemias, alertam pesquisadores*. Disponível em: <https://agenciabrasil.ebc.com.br/saude/noticia/2021-09/desigualdade-agravam-pandemias-alertam-pesquisadores> Acesso em 06 jan. 2022.

ATKINSON, Anthony B. *Desigualdade: o que pode ser feito?* Trad. Elisa Câmara. São Paulo: Leya, 2015.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação de princípios jurídicos*. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. *Sistema Constitucional Tributário*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BANCO MUNDIAL. *Brasil: opções de reformas tributárias – documentos sobre políticas públicas para discussão*. Disponível em: <https://pubdocs.worldbank.org/en/981371534984323178/Nota-de-Pol%C3%ADtica-Pública-Pública-Sistema-Tributário.pdf> Acesso em 17/05/2021 às 16:00.

BARROSO, Luís Roberto. *A derrota da federação*. Revista de Direito da Procuradoria Geral, n. 53 p. 107–113, 2013.

_____. *Interpretação e aplicação da Constituição*. 6ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

BAUMAN, Zygmunt. *A riqueza de poucos beneficia todos nós?* (Trad.) Renato Aguiar. Rio de Janeiro: Zahar, 2015.

BEZERRA, Fábio Luiz de Oliveira. *Imunidade do mínimo existencial na tributação do Imposto de Renda Pessoa Física*. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 55, p. 19–30, 2001.

BLYTH, Mark. *Austeridade: A história de uma ideia perigosa*. Trad. Freitas e Silva. São Paulo: Autonomia Literária: 2017.

BOBBIO, Norberto. *Direita e esquerda*. Trad. Marco Aurélio Nogueira. 3ª ed. São Paulo: Editora Unesp, 2011.

BRASIL. Caixa Econômica Federal. *Circular nº 897*, de 24 de março de 2020. Dispõe sobre a suspensão da exigibilidade do recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS referente às competências março, abril e maio de 2020, diferimento dos respectivos valores sem incidência de multa e encargos, regularidade do empregador junto ao FGTS e dá outras providências. Brasília, DF: Diário Oficial da União, 2020. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/circular-n-897-de-24-de-marco-de-2020-250404127>

_____. Câmara de Comércio Exterior. *Resolução nº 17*, de 17 de março de 2020. Concede redução temporária da alíquota do Imposto de Importação ao amparo do artigo 50, alínea d, do Tratado de Montevideu de 1980, internalizado pelo Decreto Legislativo nº 66, de 16 de novembro de 1981, tendo por objetivo facilitar o combate à pandemia do Corona Vírus / Covid-19. Brasília, DF: Câmara de Comércio Exterior, 2020. Disponível em: <http://www.camex.gov.br/resolucoes-camex-e-outros-normativos/58-resolucoes-da-camex/2670-resolucao-n-17-de-17-de-marco-de-2020>

_____. Câmara dos Deputados. *Proposta de Emenda à Constituição nº 293, de 2004*. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2004. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=259094>

_____. Câmara dos Deputados. *Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019*. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=node01lv4yvdcgc3lr3mvj92oert2u10729853.node0?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019 Acesso em 07 mai. 2021.

_____. Câmara dos Deputados. *Proposta de Emenda à Constituição nº 128, de 2019*. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2019. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1792380&filename=PEC+128/2019 Acesso em 12 mai. 2021.

_____. Câmara dos Deputados. *Projeto de Lei nº 2337, de 2021*. Altera a legislação do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza das Pessoas Físicas e das Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Brasília, DF: Câmara dos Deputados, 2021. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2288389> Acesso em 28 out. 2021.

_____. Comitê Gestor do Simples Nacional. *Resolução CGSN nº 154*, de 03 de abril de 2020. Dispõe sobre a prorrogação de prazos de pagamento de tributos no âmbito do Simples Nacional, em razão da pandemia da Covid-19. Brasília, DF: Receita Federal do Brasil, 2020. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=108368>

_____. Conselho Nacional de Política Fazendária. Convênio ICMS nº 128, de 24 de dezembro de 1994. Dispõe sobre o tratamento tributário para operações com as mercadorias que compõem a cesta básica. Brasília, DF: Conselho Nacional de Política Fazendária, 1994. Disponível em:

_____. *Emenda constitucional nº 29*, de 13 de setembro de 2000. Altera os arts. 34, 35, 156, 160, 167 e 198 da Constituição Federal e acrescenta artigo ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, para assegurar os recursos mínimos para o financiamento das ações e serviços públicos de saúde. Brasília, DF: Portal da legislação, 2000. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc29.htm Acesso em 18 jan. 2021.

_____. Escola Nacional da Administração Pública. Afinal, o que é um think tank e qual é a sua importância para políticas públicas no Brasil? Disponível em: <https://www.enap.gov.br/pt/acontece/noticias/afinal-o-que-e-um-think-tank-e-qual-e-a-sua-importancia-para-politicas-publicas-no-brasil> Acesso em 28 jan. 2022.

_____. Lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922. Orça a Receita Geral da República dos Estados Unidos do Brasil para o exercício de 1923. Brasília, DF: Portal da legislação. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1901-1929/14625.htm

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Portal da legislação, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm

_____. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. Brasília, DF: Portal da legislação, 1995. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19249.htm

_____. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; altera dispositivos das Leis nº 8.212 e 8.213, ambas de 24 de julho de 1991, da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, da Lei nº 10.189, de 14 de fevereiro de 2001, da Lei Complementar nº 63, de 11 de janeiro de 1990; e revoga as Leis nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e 9.841, de 5 de outubro de 1999. Brasília, DF: Portal da legislação, 2006. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm

_____. Lei Complementar nº 160, de 7 de agosto de 2017. Dispõe sobre convênio que permite aos Estados e ao Distrito Federal deliberar sobre a remissão dos créditos tributários, constituídos ou não, decorrentes das isenções, dos incentivos e dos benefícios fiscais ou financeiro-fiscais instituídos em desacordo com o disposto na alínea “g” do inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal e a reinstituição das respectivas isenções, incentivos e benefícios fiscais ou financeiro-fiscais; e altera a Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014. Brasília, 2017. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp160.htm Acesso em 13 jan. 2021.

_____. *Medida Provisória nº 934*, de 1º de abril de 2020. Estabelece normas excepcionais sobre o ano letivo da educação básica e do ensino superior, decorrente das medidas para enfrentamento da situação de emergência de saúde pública de que trata a Lei nº 13.979, de 6 de fevereiro de 2020. Brasília, DF: Portal da Legislação, 2020. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/mpv/mpv934.htm

_____. *Medida Provisória nº 935*, de 1º de abril de 2020. Abre crédito extraordinário, em favor do Ministério da Economia, no valor de R\$ 51.641.629.500,00, para os fins que especifica. Brasília, DF: Portal da Legislação, 2020. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/Mpv/mpv935.htm

_____. *Medida Provisória nº 935*, de 2 de abril de 2020. Dispõe sobre a prestação de apoio financeiro pela União aos entes federativos que recebem recursos do Fundo de Participação dos Estados - FPE e do Fundo de Participação dos Municípios - FPM, com o objetivo de mitigar as dificuldades financeiras decorrentes do estado de calamidade pública reconhecido pelo Decreto Legislativo nº 6, de 20 de março de 2020, e da - emergência de saúde pública de importância internacional decorrente do coronavírus (covid-19). Brasília, DF: Portal da Legislação, 2020. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2020/Mpv/mpv938.htm

_____. Ministério da Economia. *Portaria nº 139*, de 7 de abril de 2020. Prorroga o prazo para o recolhimento de tributos federais, na situação que especifica em decorrência da pandemia relacionada ao Coronavírus. Brasília, DF: Ministério da Economia, 2020. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=108392>

_____. Ministério da Saúde. *Boletim Epidemiológico nº 93* – Boletim COE Coronavírus pelo Ministério da Saúde, atualizado em 01/01/2022. Disponível em: https://www.gov.br/saude/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/boletins/boletins-epidemiologicos/covid-19/2021/boletim_epidemiologico_covid_93.pdf/view. Acesso em: 11 jan. 2022.

_____. Receita Federal. *Carga tributária no Brasil 2014*. Disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/29-10-2015-carga-tributaria-2014> Acesso em 08 jul. 2016.

_____. Receita Federal. *Carga tributária no Brasil 2016: análise por tributos e bases de incidência*. Disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2016.pdf> Acesso em 19 fev. 2018.

_____. Receita Federal. *Trajetória*. Disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/institucional/memoria/imposto-de-renda/historia/trajetoria> acesso em 02 mar. 2018.

_____. Receita Federal. *Análise da arrecadação das receitas federais*. Dezembro/2017. Disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao/arrecadacao-2017/dezembro2017/analise-mensal-dez-2017.pdf> Acesso em 28 set. 2018.

_____. Receita Federal. *Carga tributária no Brasil 2017: Análise por tributos e base de incidência*. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf> Acesso em: 20 fev. 2019.

_____. Receita Federal. *Carga tributária no Brasil 2018: Análise por tributos e base de incidência*. Março/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.pdf> . Acesso em: 29 abr. 2021.

_____. Receita Federal. Instrução normativa nº 1930, de 01 de abril de 2020. Altera a Instrução Normativa RFB nº 1.924, de 19 de fevereiro de 2020, que dispõe sobre a apresentação da Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física referente ao exercício de 2020, ano-calendário de 2019, pela pessoa física residente no Brasil. Brasília, DF: Receita Federal do Brasil, 2020. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=108340>

_____. Secretaria da Previdência. *Previdência social teve déficit de R\$ 195,2 bilhões, em 2018*. Disponível em <http://www.previdencia.gov.br/2019/01/previdencia-social-teve-deficit-de-r-1952-bilhoes-em-2018/> Acesso em 25 fev. 2019.

_____. Secretaria de política econômica do Brasil. *Relatório sobre a distribuição de renda e da riqueza da população brasileira*. Disponível <http://www.fazenda.gov.br/centrais-de-conteudos/publicacoes/transparencia-fiscal/distribuicao-renda-e-riqueza/relatorio-distribuicao-da-renda-2016-05-09.pdf> acesso em 05 mar. 2018.

_____. Senado Federal. Parecer da Comissão de assuntos econômicos sobre o Projeto de Lei da Câmara nº 27, de 2016. Disponível em < <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=3576266&disposition=inline>> Acesso em 25 fev. 2019.

_____. Senado Federal. *Proposta de Emenda à Constituição nº 110, de 2019*. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, DF: Senado Federal, 2019. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7977850&ts=1602268349752&disposition=inline> Acesso em 11 mai. 2021.

_____. Senado Federal. *Projeto de Lei nº 2337, de 2021*. Altera as Leis nºs 9.249, (...) e dá outras providências. Brasília, DF: Senado Federal, 2021. Disponível em <https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=9012837&ts=1636124083755&disposition=inline> Acesso em 08 nov. 2021.

_____. Senado Federal. *Resolução nº 9, de 6 de maio de 1992*. Estabelece alíquota máxima para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de que trata a alínea ‘a’, inciso 1, e parágrafo 1, inciso 4 do artigo 155 da Constituição Federal. Brasília, DF: Senado Federal, 1992. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/norma/590017/publicacao/15785996>

_____. Supremo Tribunal Federal. *Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 6341*. Requerente: Partido Democrático Trabalhista – PDT. Requerido: Presidente da República. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 15 de abril de 2020.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 562045*. Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul. Recorrido: Espólio de Emília Lopes de Leon. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 27 de novembro de 2013.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 234105*. Recorrente: Adolfo Carlos Canan. Recorrido: Município de São Paulo. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 31 de março de 1999.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 149955*. Recorrente: Indústria e comércio de bebidas Primor LTDA. Recorrido: Estado de São Paulo. Tribunal Pleno. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 03 de setembro de 1993.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 153771*. Recorrente: José Tarcizio de Almeida Melo. Recorrido: Município de Belo Horizonte. Tribunal Pleno. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 05 de novembro de 1997.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Súmula nº 656*: É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas progressivas para o imposto de transmissão *inter vivos* de bens imóveis - ITBI com base no valor venal do imóvel. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2003. Disponível em <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula656/false> Acesso em 18 jan. 2021.

_____. Supremo Tribunal Federal. *Súmula nº 668*: É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana. Brasília, DF: Supremo Tribunal Federal, 2003. Disponível em <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/seq-sumula668/false> Acesso em 18 jan. 2021.

_____. Tribunal de Contas da União. *Relatório e parecer prévio sobre Contas do Presidente da República*. Exercício de 2017. Disponível em < <https://portal.tcu.gov.br/biblioteca-digital/relatorio-e-parecer-previo-sobre-as-contas-do-presidente-da-republica-2017.htm>> Acesso em 25 fev. 2019.

BRENNAN, Geoffrey. Striving for the middle ground: taxation, justice, and the status of private rights. In: *Taxation: philosophical perspectives*. Martin O'Neil e Shepley Orr (orgs.). Oxford: Oxford University Press, 2018. p. 60-80.

BUDAK, Tamer *et al.* The Complexity of Tax Simplification: Experiences From Around the World. In: _____. (Ed.) *The Complexity of Tax Simplification. Experiences From Around the World*. Palgrave Macmillan, 2016, p. 1-10.

BUENOS AIRES TIMES. *Senate approves one-time levy on assets for Argentina's richest*. Disponível em <https://batimes.com.ar/news/argentina/senate-approves-one-time-levy-on-assets-for-argentinas-%20richest.phtml> Acesso em 12 jan. 2022.

BUFFON, Marciano; MATOS, Mateus Bassani de. *Tributação no Brasil do século XXI: uma abordagem hermeneuticamente crítica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

BUFFON, Marciano; MENEGUSSI, Matheus Costella. Tributação sustentável e a covid-19: políticas fiscais de curto, médio e longo prazo. *Revista Eletrônica de Direito do Centro Universitário Newton Paiva*, Belo Horizonte, n.42, p.271-292, set./dez. 2020. Disponível em: <https://revistas.newtonpaiva.br/redcunp/wp-content/uploads/2021/01/DIR42-17.pdf> . Acesso em: 11 jan. 2022.

CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CAPPELEN, Alexander W.; TUNGODDEN, Bertil. Tax policy and fair inequality. In: *Taxation: philosophical perspectives*. Martin O'Neil e Shepley Orr (orgs.). Oxford: Oxford University Press, 2018. p. 111-123.

CARVALHO, Laura. *Valsa Brasileira: do boom ao caos econômico*. São Paulo: Todavia, 2018.

CARVALHO JR. *Aspectos distributivos do IPTU e do patrimônio imobiliário das famílias brasileiras*. Texto para discussão nº 1417. Rio de Janeiro: IPEA, 2009.

CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. Quem somos. Disponível em: <https://ccif.com.br/quem-somos/> Acesso em 07 mai. 2021.

_____. *Nota técnica nº 08: Exoneração do IBS para famílias de baixa renda*. v. 03, 30 set. 2018. Disponível em: <<https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/1809-Alivio-Tributario-de-Familias-de-Baixa-Renda-v.3.pdf>> Acesso em 10 mai. 2021.

CHANG, Ha-Joon. *23 coisas que não nos contaram sobre o capitalismo*. Trad. Claudia Gerpe Duarte. São Paulo: Cultrix, 2013.

COLARES, Laís Gramacho. O princípio geral da progressividade no Sistema Tributário Nacional. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*, v. 6, n. 7, julho/dezembro, 2018, p. 100-121.

_____. Igualdade e capacidade contributiva. In: *Princípios do Direito Público: Ênfase em Direito Financeiro e Tributário*. ABRAHAM, Marcus; PEREIRA, Vítor Pimentel (coord.). Belo Horizonte: Fórum, 2018.

_____. O mito da progressividade da tributação da renda no Brasil. *Revista ABRADT Fórum de Direito Tributário*, ano 03, n. 06 (jul./dez. 2019). Belo Horizonte: Fórum, 2019. P. 17-36.

_____. Justiça tributária, capacidade contributiva e função redistributiva da tributação na doutrina de Ricardo Lobo Torres. In: Sérgio André Rocha; Silvia Faber Torres. (Org.). *Direito financeiro e tributário na obra de Ricardo Lobo Torres*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2020. p. 457-477.

_____. O desenvolvimento do método científico para a análise da compatibilidade de regras tributárias com o princípio constitucional da isonomia. In: *Metodologia da pesquisa em direito*. PAMPLONA FILHO... (et all) (coord.). v. 5. Salvador, Paginae, 2013. P. 299-329.

COMISIÓN ECONÓMICA PARA AMÉRICA LATINA Y EL CARIBE (CEPAL), *Panorama Social de América Latina, 2020* (LC/PUB.2021/2-P/Rev.1), Santiago, 2021. Disponível em https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/46687/8/S2100150_es.pdf Acesso em 06 jan. 2022. p. 73.

CONFAZ. *Boletim de arrecadação disponível de dezembro de 1996 até a presente data*. Disponível em < <https://www.confaz.fazenda.gov.br/legislacao/boletim-do-icms> > Acesso em 28/09/2018 às 09:50.

CONSELHO DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL. *Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional* – Relatório de Observação nº 2. 2ª ed. Brasília, 2011.

CONTIPELLI, Ernani. *Solidariedade social tributária*. São Paulo: Almedina, 2010.

CORREIA NETO, Celso de Barros, *et. al.* *Tributação em tempos de pandemia* - Estudo técnico. Jun. 2020. Brasília, Câmara dos Deputados, 2020.

CUNHA JR., Dirley. *Curso de Direito Constitucional*. 5ª ed. Salvador: Jus Podivm, 2011.

DEBATE COM THOMAS PIKETTY SOBRE O LIVRO “O CAPITAL NO SÉCULO XXI”. São Paulo: IPTV-USP, 2014. (130 min). Disponível em <https://iptv.usp.br/portal/video.action?idItem=25467> Acesso em 14/06/2021.

DERZI, Misabel de abreu Machado. Guerra fiscal, bolsa família e silêncio (relações, efeitos e regressividade). *Revista Jurídica da Presidência*. Brasília. v. 16, n 108, Fev. 2014/Mai. 2014, p. 39-64.

DWECK, Esther; SILVEIRA, Fernando Gaiger; ROSSI, Pedro. Austeridade e desigualdade social no Brasil. In: *Economia para poucos*. Pedro Rossi, Esther Dweck e Ana Luiza (Org.). São Paulo: Autonomia Literária, 2018. p. 32-56.

DWORKIN, Ronald. *Is democracy possible here? principles for a new debate*. Princeton University Press: New Jersey, 2006.

_____. *Levando os direitos a sério*. Tradução e Nelson Boeira. 3ª Ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2010.

_____. *Sovereign virtue: the theory and practice of equality*. Harvard University Press: Massachusetts, 2002.

FAGNANI, Eduardo; ROSSI, Pedro. Desenvolvimento, desigualdade e reforma tributária no Brasil. In: *A reforma tributária necessária: diagnósticos e premissas*. Eduardo Fagnani (org.). ANFIP - Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, FENAFISCO – Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital, 2018. P. 141-160.

FALSITTA, GASPARE. *Corso istituzionale di diritto tributario*. Milão: CEDAM, 2003.

FERNANDES, Rodrigo Cardoso; CAMPOLINA, Bernardo; SILVEIRA, Fernando Gaiger. *Imposto de renda e distribuição de renda no Brasil*. IPEA, Brasília, 2019.

FIOCRUZ. *Observatório Covid-19 aponta maior colapso sanitário e hospitalar da história do Brasil*. Disponível em <https://portal.fiocruz.br/noticia/observatorio-covid-19-aponta-maior-colapso-sanitario-e-hospitalar-da-historia-do-brasil> Acesso em 07 jan. 2022.

FLEMING JR., Clifton. Some cautions regarding tax simplification. In: EVANS, Chris et al. (Ed.) *Tax simplification*. Wolters Kluwer, 2015.

FRIEDMAN, Milton. *Capitalismo e liberdade*. Trad. Afonso Celso da Cunha Serra. Rio de Janeiro: LTC, 2017.

GALLEDO PERAGÓN, José Manuel. *Los principios materiales de justicia tributaria*. Granada, 2003.

GAMA, Evandro Costa. A reforma tributária e a autonomia financeira das entidades subnacionais. In: José Mauricio Conti (org.). *Federalismo Fiscal*. Barueri, SP: Manole, 2004.

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2011.

GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. *Tributação e distribuição da renda no Brasil: novas evidências a partir das declarações tributárias das pessoas físicas*. p. 1–26, 2016.

GODOI, Marciano Seabra de. *Tributo e Solidariedade Social*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Org.). *Solidariedade Social e Tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

GRAPPERHAUS, Ferdinand H. M. *O tributo ao longo dos tempos: uma história em imagens – Histórias do segundo milênio: tributação na Europa (1000 a 2000), nos Estados Unidos da América (1765 a 1801) e na Índia (1526 a 1709)*. Traduzido por André Mendes Moreira. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

GRECO, Marco Aurélio. *Solidariedade social e tributação*. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Orgs.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 168-189.

Grupo Banco Mundial. *Um ajuste justo: Análise da eficiência e equidade do gasto público no Brasil*. Vol. I. Nov. 2017.

HABERMAS, Jurgen; RAWLS, John. *Debate sobre el liberalismo político*. Trad. Gerard Vilar ROCA. Barcelona: Ediciones Paidós Ibérica, 1998.

HAYEK, Friedrich August von. *Reexaminando a taxação progressiva*. In: FERRAZ, Roberto. *Princípios e Limites da Tributação*, Quartier Latin: São Paulo, 2005.

IBGE. *Sistema de Contas Regionais: Brasil 2015*. Contas Nacionais, n. 57. 2017. Disponível em < https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101307_informativo.pdf > Acesso em 28/09/2018 às 08:48.

IBGE. *Síntese de Indicadores Sociais: Uma análise das condições de vida da população brasileira*. Rio de Janeiro: IBGE, 2018.

IBRAHIM, Fábio Zambitte. *A previdência social no estado contemporâneo*. Niterói: Impetus, 2011.

INSIDE JOB. Direção: Charles H. Ferguson. Produção: Charles H. Ferguson e Audrey Marrs. Estados Unidos da América: Sony Pictures Classics, 2010.

Instituição Fiscal Independente. *Relatório de acompanhamento fiscal*. Julho/2017. http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/529913/RAF5_JUN2017_pt4_Divida_Publica.pdf

KRUGMAN, Paul. *Um basta à depressão econômica!* Propostas para uma recuperação plena e real da economia mundial. Trad. Afonso Celso da Cunha Serra. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

KYMLICKA, Will. *Filosofia política contemporânea*. (trad.) Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. Tradução José Lamego. 3ª Ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

LIMA, Edilberto Carlos Pontes. *Reforma Tributária no Brasil: entre o ideal e o possível*. IPEA, p. 1–29, 1999.

MACEDO, Alberto. *A progressividade fiscal nos impostos sobre a propriedade e a decisão do STF sobre o ITCMD*. In: PARISI, Fernanda Drummond; TÔRRES, Heleno Taveira; MELO, José Eduardo Soares de (Org.). *Estudos de Direito Tributário em homenagem ao Professor Roque Antonio Carraza*. São Paulo: Malheiros, 2014, v. 2, p. 269–292.

MACHADO, José Angelo; DE MOURA PALOTTI, Pedro Lucas. *Entre cooperação e centralização: Federalismo e políticas sociais no Brasil Pós-1988*. *Revista Brasileira de Ciências Sociais*, v. 30, n. 88, p. 61–23, 2015.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Tributação e redução de desigualdades*. *Revista Jurídica Luso-Brasileira*, Ano 4, n. 6, p. 105–146, 2018.

MOENE, Karl Ove. *Igualdade escandinava: um ótimo exemplo de proteção sem protecionismo*. In: *Em busca de segurança: proteção sem protecionismo e o desafio da governança global*. Joseph Stiglitz e Mary Kaldor (org.). Trad. Sara M. Felício. Lisboa: Bertrand, 2015. p. 83-121.

MORGAN, Marc. *Desigualdade de renda, crescimento e tributação da elite no Brasil: novas evidências reunindo dados de pesquisas domiciliares e fiscais*. In: *Tributação e desigualdade*. José Roberto Afonso, Melina Rocha Lukic, Rodrigo Octávio Orair, Fernando Gaiger Silveira (Org.). Belo Horizonte: Letramento: Casa do Direito: FGV Direito Rio, 2017. p. 223-259.

MOSCHETTI, Francesco. *El Principio De La Capacidad Contributiva*. In: AMATUCCI, Andrea (Org.). *Tratado de Derecho Tributario*, 2001, v. I.

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

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2015.

NAÇÕES UNIDAS. *Organização Mundial da Saúde declara o novo conoravirus uma pandemia*. Disponível em <https://news.un.org/pt/story/2020/03/1706881> . Acesso em 5 jan. 2022.

NERI, Marcelo C. *Percepções da população de políticas públicas portadoras de futuro na pandemia: distribuições nacionais e globais ligadas a saúde, educação e meio ambiente – Sumário Executivo*. Rio de Janeiro: FGV Social, 2021. Disponível em: https://www.cps.fgv.br/cps/bd/docs/Sumario-Executivo_PolíticasPandemia_FGV-Social_Marcelo-Neri.pdf Acesso em 06 jan. 2022.

_____. *Desigualdade de impactos trabalhistas na pandemia*. Rio de Janeiro: FGV Social, 2021. Disponível em: https://www.cps.fgv.br/cps/bd/docs/Desigualdade_de_Impactos_Trabalhistas_na_Pandemia_Marcelo-Neri_FGV-Social.pdf Acesso em 06 jan. 2022.

NOVOA, César García. *El concepto de tributo*. Buenos Aires: Marcial Pons Argentina, 2012.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. *A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889-2009*. IPEA, p. 1–61, 2010.

_____. *Teorias da Federação e do Federalismo Fiscal*. Belo Horizonte: Fundação João Pinheiro, 2007.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital. *O Supremo Tribunal Federal e as cláusulas pétreas da forma federativa de Estado e da separação dos poderes em matéria tributária*. In: Luís Cesar Douza de Queiroz e Gustavo da Gama Vital de Oliveira (org.). *Tributação constitucional, justiça fiscal e segurança jurídica*. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2014.

_____. *Temas de federalismo fiscal brasileiro*. Rio de Janeiro: Gramma, 2016.

_____. *Temas de direito constitucional tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Gramma, 2017.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

OSTRY, Jonathan D; LOUNGANI, Prakash; FURCERI, Davide. Neoliberalism: Oversold? *IMF FINANCE DEVELOPMENT*, v. 53, n. 2, p. 1–4, 2016.

OXFAM BRASIL. *A distância que nos une: um retrato das desigualdades brasileiras*. Disponível em: https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/arquivos/Relatorio_A_distancia_que_nos_une.pdf Acesso em 26/09/2017.

_____. *Compensem o trabalho, não a riqueza*. 2018. Disponível em: https://www.oxfam.org.br/sites/default/files/arquivos/2018_recompensem_o_trabalho_nao_a_riqueza_resumo_word_0.pdf Acesso em 18 fev.2019.

OXFAM. *O vírus da desigualdade: unindo um mundo dilacerado pelo coronavírus por meio de uma economia justa, igualitária e sustentável*. Disponível em: https://d335luupugsy2.cloudfront.net/cms%2Ffiles%2F115321%2F1611531366bp-the-inequality-virus-110122_PT_Final_ordenado.pdf Acesso em 05 jan. 2022.

PAIVANSALO, Ville. *Balacing reasonable justice: John Rawls and crucial steps beyond*. Hampshire: Ashgate, 2007.

PALMEIRA, Marcos Rogerio. *Direito Tributário versus Mercado: o liberalismo na reforma do estado brasileiro nos anos 90*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002. P. 76/77.

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

POPPER, Karl. *Lógica das ciências sociais*. Tradução: Estevão de Rezende Martins, Apio Cláudio Muniz Acquarone Filho, Vilma de Oliveira Moraes e Silva. 3ª ed. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2004.

QUEIROZ, Luiz Cesar Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Ed. GZ, 2016.

RAWLS, John. *Justiça como equidade: uma concepção política, não metafísica*. Trad. Regis de Castro Andrade. Lua Nova, nº 25, 1992.

_____. *Justiça como equidade: uma concepção política, não metafísica*. Trad. Regis de Castro Andrade. Lua Nova, nº 25, 1992.

_____. *Uma teoria da justiça*. Trad. Jussara Simões. 4ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2016.

REIS, Tarsila. *Pacto Federativo: hora de forçar em articulação*. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/colunistas/tarcila-reis/pacto-federativo-hora-de-focar-em-articulacao> Acesso em 11/07/2016 às 15:29.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

_____. Piketty e a reforma tributária igualitária no Brasil. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*. V. 3, n. 3, 2015.

_____. Tributação e desigualdade social no Brasil. In: *Estado fiscal e tributação*. Luís Cesar Souza de Queiroz, Marcus Abraham, Carlos Alexandre de Azevedo Campos (org.). Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2015. p. 127-154.

_____. *Austeridade seletiva e desigualdade*. In: https://www.academia.edu/36180387/Austeridade_Seletiva_e_Desigualdade. Acesso em 16 abr. 2018.

_____. *Neotributação ou Justiça Distributiva*. Revista Colunistas – Direito do Estado. Revista Colunistas – Direito do Estado. NUM 34, ANO 2015, in: < <http://www.direitodoestado.com.br/colunistas/Ricardo-LodiRibeiro/neotributacao-ou-justica-distributiva>>. Acesso: 21/03/2018 às 15:20.

_____. *Desigualdade e tributação na era da austeridade seletiva*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.

_____. PEC 241: austeridade seletiva ou rent-seeking? *Direito do Estado*. N. 277. Ano 2016. Disponível em <http://www.direitodoestado.com.br/colunistas/Ricardo-Lodi-Ribeiro/pec-241-austeridade-seletiva-ou-rent-seeking> Acesso em 08 fev.2019.

_____. A pandemia, a volta de Keynes e a MMT: a crise do princípio do equilíbrio orçamentário. *Revista de Direito Público da Economia*. Belo Horizonte, v.18, n.71, jul./set. 2020.

_____. *Finanças Públicas: entre a austeridade e a democracia*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2021.

RIO DE JANEIRO. Lei nº 2657, de 26 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços e dá outras providências. Rio de Janeiro, 1996.

_____. Lei nº 3188, de 22 de fevereiro de 1999. Altera o Decreto-lei nº 5, de 15 de março de 1975, Código Tributário Estadual e dá outras providências. Rio de Janeiro, 1999.

_____. Decreto 46.543, de 28 de dezembro de 2018. Governo dispõe sobre a revogação de atos normativos que concediam benefícios fiscais. Rio de Janeiro, 2018.

ROCHA, Sérgio André. *Justiça é um dos pilares da reforma tributária ideal*. Consultor Jurídico. In: <https://www.conjur.com.br/2019-jul-18/sergio-rocha-justica-entre-pilares-reforma-tributaria-ideal> Acesso em 05/05/2021 às 15:50.

_____. *A reforma tributária na PEC 45: uma proposta, vários tributos*. Consultor Jurídico. In: <https://www.conjur.com.br/2019-jul-24/sergio-rocha-reforma-tributaria-proposta-pec-45-nao-bom> Acesso em 10/05/2021 às 15:40.

_____. *Reduzir o número de tributos não significa, necessariamente, simplificação*. Consultor Jurídico. In: <https://www.conjur.com.br/2019-ago-16/sergio-rocha-reduzir-numero-tributos-nao-garante-simplificacao> Acesso em 10/05/2021 às 16:10.

_____. *O imposto sobre bens e serviços proposto na reforma tributária da PEC 45*. Consultor Jurídico. In: <https://www.conjur.com.br/2019-set-13/sergio-rocha-imposto-bens-servicos-pec-45> Acesso em 10/05/2021 às 16:30.

ROSSI, Pedro; DWECK, Esther; ARANTES, Flávio. Economia política da austeridade. In: *Economia para poucos*. Pedro Rossi, Esther Dweck e Ana Luiza (Org.). São Paulo: Autonomia Literária, 2018. p. 14 – 31.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SEBRAE. *Simplex Nacional*. Sebrae, 2017. Disponível em <https://datasebrae.com.br/simplex-nacional/> Acesso em 27/10/2021.

SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO. *Relatório prestando contas ao cidadão – execução orçamentária da receita 08.2016*. Disponível em < http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/content/conn/UCMServer/path/Contribution%20Folders/si te_fazenda/prest_contas/cidadao/2013/2016/08%20-%20AGOSTO/%281%29%20Relat%C3%B3rio%20Prestando%20Contas%20ao%20Cidad%C3%A3o%20-%20Receita_08.2016.pdf?lve > Acesso em 28/09/2018 às 09:13.

SERRALDE, Santiago Diaz de; GARCIMARTÍN, Carlos; RUIZ-HUERTA, Jesús. *La paradoja de la progresividad en países de baja tributación: el impuesto a la renta en Guatemala*. Revista CEPAL, n. 102, p. 1–16, 2010.

SIQUETTO, Paulo Roberto. Os projetos de reforma constitucional tributária e o federalismo fiscal. In: José Mauricio Conti (org.). *Federalismo Fiscal*. Barueri, SP: Manole, 2004.

SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira de. *A desigualdade vista do topo: a concentração de renda entre os ricos no Brasil, 1926-2013*. Brasília: Universidade de Brasília, 2016.

STIGLITZ, Joseph E. *A economia mais forte do mundo: um plano para revitalizar a economia Americana e promover a prosperidade global*. Trad. Sara M. Felício e Paulo Tavares. Lisboa: Bertrand, 2017.

TABOADA, Carlos Palao. El principio de capacidade contributiva como critério de justicia tributaria: Aplicación a los impuestos directos e indirectos. Heleno Torres (coord). *Tratado de direito constitucional tributário: Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005.

TANZI, Vito. *Termites of The State*. Crambridge: Cambridge University Press, 2018.

TAVARES, Nathalia de Andrade Medeiros. *Desigualdades sociais patrimoniais: como a tributação pode reduzi-las?* Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

TEIXEIRA, Daniel Alvez. *Praticidade no direito tributário: fundamento e controle*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. *Direito Tributário (Steuerecht)*. Volume I. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2008.

_____. *Moral tributaria del estado e de los contribuyentes*. Trad. Pedro M. Herrera Molina. Barcelona: Marcial Pons, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. *A ideia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

_____. *O Poder de Tributar no Estado Democrático de Direito*. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.) *Direito e Poder: nas instituições e nos valores do público e do privado contemporaneous*. São Paulo: Manole, 2005. p. 460–504.

_____. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os tributos na Constituição*. Vol. IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

_____. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: Constituição Financeira, Sistema Tributário e Estado Fiscal*. Vol. I. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

_____. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: Valores e princípios constitucionais tributários*. Vol. II. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

UCHÔA FILHO, Sergio Papini de Mendonça. *Transferências de recursos e participação na arrecadação tributária: uma abordagem jurídico-econômica a partir do federalismo cooperativo e assimétrico brasileiro*. In: CONTI, José Mauricio; SCAFF, Fernando Facury; BRAGA, Carlos Eduardo Faraco (Orgs.). *Federalismo fiscal*. Florianópolis: Conceito, 2010, p. 217–242.

VERGOLINO, José Raimundo de Oliveira. *Federalismo e autonomia fiscal dos governos estaduais no Brasil: notas sobre o período recente (1990-2010)*. In: NETO, Aristides Monteiro (Org.). *Governos Estaduais no federalismo brasileiro: capacidades e limitações governativas em debate*. Brasília: IPEA, 2014. P. 63-117.

VITA, Álvaro de. *A justiça igualitária e seus críticos*. 2ª ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2007.

_____. Liberalismo contemporâneo. In: *Dimensões políticas da justiça*. (Org.) Leonardo Avritzer, Newton Bignotto, Fernando Filgueiras, Juarez Guimarães e Heloísa Starling. Rio de Janeiro: Civilização brasileira.

VITTORIA, Aline Della. Desigualdade e tributação: quem paga a conta da pandemia? *Revista da PGFN*. 11 ed., 2019. Disponível em https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/revista-pgfn/ano-xi-numero-i-2021/pgfn_11-1_07_desigualdade-e-tributacao.pdf Acesso em 05 jan. 2022.

WALDRON, Jeremy. Theoretical foundations of liberalism. In: *The Philosophical Quarterly*. Vol. 37, n. 147, abr-1987. p. 127-150.

WALPOLE, Michael. Tax Complexity: A Necessary Evil? In: EVANS, Chris *et al.* (Ed.) *Tax Simplification*, Wolters Kluwer, 2015. p. 181-192.