

A TRIBUTAÇÃO COMO INSTRUMENTO DE JUSTIÇA SOCIAL E DE CONCREÇÃO DE DIREITOS FUNDAMENTAIS EM TEMPOS DE PANDEMIA E PÓS-PANDEMIA

TAXATION AS AN INSTRUMENT OF SOCIAL JUSTICE AND FUNDAMENTAL RIGHTS IN TIMES OF PANDEMIC AND POST- PANDEMICS

Juvencio Borges Silva¹

Carlos Eduardo Montes Netto²

João Henrique Gonçalves Domingos³

RESUMO

O presente trabalho busca analisar se o sistema tributário brasileiro, que concentra importante parte da arrecadação de tributos sobre o consumo e salários, contribui para a manutenção e o agravamento da desigualdade social, considerando que, de acordo com o princípio da capacidade contributiva, quem ganha mais, deve pagar mais tributos. Pretende-se, ainda, apontar possíveis soluções visando a diminuição da desigualdade social, a promoção de uma maior justiça fiscal e a concreção de direitos fundamentais, especialmente diante da crise sanitária e econômica provocada pela COVID-19, com efeitos ainda imprevisíveis. Optou-se pela realização de uma pesquisa exploratória com a utilização de revisão bibliográfica e da análise qualitativa dos dados a fim de se cumprir esse objetivo, o que possibilitou inferir, ao final, que a atual forma de tributação incidente sobre o consumo e salários contribui para a manutenção e ampliação da desigualdade social, sendo recomendável a adoção de uma maior tributação do patrimônio e da renda, especialmente da não oriunda de salários, com uma ampla revisão da tabela do imposto sobre a renda, a tributação de dividendos, além da cessação de benefícios fiscais injustificados que em nada beneficiam a população, dentre outras medidas.

PALAVRAS-CHAVE:

Tributação; Instrumento; Justiça social; Concreção; Direitos fundamentais.

ABSTRACT

This paper seeks to analyze whether the Brazilian tax system, which is an important concentration of tax collection on consumption and wages, contributes to the maintenance and

1 Pós-doutor em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Doutor em Sociologia pela Universidade Estadual Júlio de Mesquita Filho - UNESP, Mestre em Sociologia pela Universidade de Campinas - UNICAMP. Docente do Programa de Mestrado e Doutorado em Direitos Coletivos e Cidadania da Universidade de Ribeirão Preto. Membro associado do CONPEDI - Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito. Editor-adjunto dos seguintes periódicos: Revista Paradigma, Revista Reflexão e Crítica do Direito.

2 Doutorando e mestre em Direitos Coletivos e da Cidadania pela UNAERP, Ribeirão Preto-SP (Brasil). Professor de cursos de graduação e de pós-graduação. Juiz de Direito do Estado de São Paulo. Membro do grupo de pesquisa em Direito Constitucional e do Conselho Consultivo da Brazilian Research and Studies Journal, da University of Würzburg, Campus Hubland Nord, Würzburg, da Alemanha, vinculados ao Brazilian Research and Studies Center (BraS).

3 Mestrando em Direitos Coletivos e Cidadania pela Universidade de Ribeirão Preto – UNAERP. Professor do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Advogado.

aggravation of social inequality, considering that, according to the principle of contributory capacity, whoever wins more, must pay more taxes. It is also intended to point out possible solutions aimed at reducing social inequality, promoting greater fiscal justice and the realization of fundamental rights, especially in light of the sanitary and economic crisis caused by COVID-19, with still unpredictable effects. It was decided to carry out an exploratory research using a literature review and qualitative data analysis in order to achieve this objective, which made it possible to infer, in the end, that the current form of taxation on consumption and wages contributes for the maintenance and expansion of social inequality, it is recommendable the adoption of greater taxation of equity and income, especially that which does not come from wages, with a broad revision of the income tax table, the taxation of dividends, in addition to the cessation of unjustified tax benefits that do not benefit the population at all, among other measures.

KEYWORDS:

Taxation; Instrument; Social justice; Realization; Fundamental rights.

1. INTRODUÇÃO

A Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB/88)⁴, desde o seu preâmbulo, visa a estabelecer um Estado Democrático de Direito que assegure os direitos coletivos e individuais, assim como o bem-estar e a igualdade.

A efetivação dos direitos sociais previstos na CRFB/88, a exemplo da educação, saúde, alimentação, moradia, transporte, lazer, previdência social e assistência aos desamparados, no entanto, demanda a geração de recursos para que o Estado possa cumprir a sua missão constitucional.

Segundo Dimoulis e Martins “muitos direitos garantidos nas partes da Constituição dedicadas aos direitos sociais e tratados pela doutrina como tais são, na verdade, direitos de resistência na ótica da classificação sistemática de Jellinek”⁵.

Ao longo de todo o texto constitucional, é possível verificar, ainda, uma série de outros direitos e, no caso da tributação, tem-se a existência das denominadas limitações constitucionais ao poder de tributar, representadas, especialmente, pelos princípios constitucionais tributários

4 BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 06 ago. 2021.

5 DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. Teoria geral dos direitos fundamentais. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007, p. 93.

e pelas imunidades, que impedem uma tributação excessiva e buscam uma adequação da carga tributária.

A legislação tributária também propicia a criação de tributos com características extrafiscais, ou seja, não necessariamente criados com o escopo de gerar recursos aos cofres públicos, mas sim de regular determinadas situações e garantir a existência de tributos progressivos, como é o caso do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU), do imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR), do imposto sobre a renda (IR) e, até mesmo, das contribuições, nas quais se observa uma gradação na tributação, de acordo com o valor do salário recebido, tendo como limite o teto do salário de contribuição.

Nessa perspectiva, a presente pesquisa se justifica pela necessidade de analisar se: i) o sistema tributário brasileiro, que concentra grande parte da arrecadação de tributos sobre o consumo e salários, contribui para a manutenção e o agravamento da desigualdade social, considerando que, de acordo com o princípio da capacidade contributiva, quem ganha mais, deve pagar mais tributos; e ii) se a tributação pode representar um instrumento efetivo de redução da desigualdade social e contribuir para a concreção de direitos fundamentais, especialmente durante e após o período da grave crise sanitária e financeira provocada pela COVID-19 e, em caso positivo, de que forma.

Buscando alcançar o objetivo pretendido de acordo com uma análise qualitativa do contexto, para este estudo optou-se pela realização de uma pesquisa exploratória, por meio de revisão bibliográfica, com ênfase nas dimensões doutrinária e normativa que envolvem a interpretação da CRFB/88, valendo-se da análise de dados estatísticos, notícias, livros e de trabalhos acadêmicos.

O presente estudo abordará: i) a tributação no Brasil; ii) as limitações constitucionais ao poder de tributar; iii) o IR e o princípio da progressividade; iv) o princípio da seletividade no ICMS e IPI; e v) possíveis alternativas visando a adoção de uma tributação mais justa e a concreção de direitos fundamentais.

2 A TRIBUTAÇÃO NO BRASIL

O Brasil possui uma carga tributária elevada⁶, além de um sistema tributário complexo, representado por um alto valor de tributação (obrigação principal) e uma imensa gama de obrigações acessórias, que correspondem à forma como as informações são prestadas ao fisco para que a tributação possa ocorrer.

São milhares de leis ordinárias, instruções normativas, portarias, atos declaratórios executivos e uma série infindável de normas que compõe o sistema jurídico tributário brasileiro⁷, sem contar as decisões proferidas por Tribunais Administrativos e Judiciais, que, não raras vezes, modificam posicionamentos já consolidados sobre as questões tributárias, gerando insegurança jurídica.

Segundo o texto constitucional, a tributação ocorre em três níveis (federal, estadual e municipal) com uma concentração na esfera federal, em detrimento dos Estados e Municípios⁸. São sete impostos federais que se pode instituir sobre: i) a importação de produtos estrangeiros; ii) a exportação de produtos nacionais ou nacionalizados; iii) a renda e proventos de qualquer natureza; iv) produtos industrializados; v) operações de crédito, câmbio, seguro e valores mobiliários; vi) propriedade territorial rural; e vii) imposto sobre grandes fortunas. Além disso, existe a possibilidade de instituição de contribuições sociais e para a seguridade social, conforme art. 195 da CRFB/88, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias corporativas.

Com relação aos Estados, há a possibilidade de instituição do: i) imposto *causa mortis* e doação; ii) imposto sobre a operação relativa à circulação de mercadorias e serviços; e iii) imposto sobre a propriedade de veículos automotores, enquanto aos Municípios cabe a instituição do: i) imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana; ii) sobre a transmissão

⁶ De acordo com dados do Tesouro Nacional, em 2020, a carga tributária bruta (CTB) do governo federal, estados e municípios foi de 31,64% do Produto Interno Bruto (PIB) (BRASIL. Tesouro Nacional Transparente. **Carga Tributária do Governo Federal**. 2021. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/carga-tributaria-do-governo-geral/2020/114>. Acesso em: 19 out. 2021).

⁷ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do direito tributário**. São Paulo: LEJUS, 2004, p. 3.

⁸ Segundo a Receita Federal do Brasil, no ano de 2018, por exemplo, coube à União 67,53% da arrecadação total de tributos no país, ao passo que a participação dos Estados federados foi de 25,90% e dos Municípios de apenas 6,57% (BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Carga tributária no Brasil 2018**: análise por tributos e bases de incidência. 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 19 out. 2021).

“inter vivos” por ato oneroso; e iii) sobre serviços de qualquer natureza. Esses entes também possuem competência para instituir contribuições para o custeio da seguridade social nos seus âmbitos.

A tributação, da forma como foi organizada, visou garantir o federalismo, assegurando a cada ente federado a sua capacidade econômico e financeira, com a arrecadação de seus próprios tributos. Todos podem cobrar suas taxas para a prestação de serviços públicos específicos e divisíveis e em razão do exercício do poder de polícia, assim como a contribuição de melhoria e à União, ainda, é reservada a possibilidade de criação de impostos extraordinários e residuais, desde que por lei complementar, atendidos os requisitos previstos na CRFB/88, além dos empréstimos compulsórios.

Entretanto, não raras vezes, cada novo governo eleito busca alterar as regras existentes sobre a tributação, criando novas alíquotas, bases de cálculo dos tributos, incentivando ou não determinadas atividades, não como fruto de um plano a longo prazo para o país, mas sim como produto de escolhas meramente individuais ou para atendimento do seu grupo político, típicas de uma verdadeira “*democracia delegativa*”⁹.

No Brasil, constata-se a inexistência de um projeto para a nação, com estruturas e regras claras, previamente definidas, sem rupturas abruptas entre os titulares dos Poderes Executivo e Legislativo, sendo bastante comum até mesmo a inversão de políticas públicas e o cancelamento de obras e investimentos, em detrimento do interesse coletivo primário, provocando o desperdício de dinheiro público.

Com relação a possíveis situações de inconstitucionalidade, a exemplo de eventual alteração legislativa em matéria tributária em desrespeito aos princípios constitucionais tributários, Silva¹⁰ observa que todos os Poderes são limitados pela CRFB/88 e que as normas que integram o ordenamento jurídico somente serão válidas se com ela (Constituição) se conformarem.

⁹ O'DONNELL, Guilherme Alberto. **Democracia delegativa**. Novos Estudos Cebrap, São Paulo: Cebrap, 1991, p. 25-40.

¹⁰ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 47.

Nessa perspectiva, Kelsen¹¹ defende a existência de uma estrutura escalonada de normas jurídicas, na qual o direito possui a capacidade de regular a sua própria criação, determinando, inclusive, como outras normas podem ser produzidas, tendo por base uma norma fundamental (Constituição). Mais que isso, defende que uma norma inferior somente é válida, dentro da estrutura escalonada de normas, quando guarda relação de pertinência com a norma superior. Assim, por exemplo, uma lei ordinária deve sempre respeitar os limites impostos pela Constituição, sob pena de ser reconhecida a sua inconstitucionalidade.

No mesmo sentido, Carvalho¹² destaca que o direito positivo tem uma particularidade, pois os elementos que o compõe (normas jurídicas) são dispostos em uma estrutura hierarquizada, ou seja, uma determinada norma N1 encontra fundamento de existência jurídica em outra norma N2, que por sua vez encontra fundamento de validade em outra norma N3 e, se percorrermos o caminho contrário, poderemos perceber que a norma N3 deriva da norma N2 e assim sucessivamente. Porém, todas essas normas convergem para uma outra, um ponto em comum, qual seja, a Constituição, que se situa no ápice do ordenamento jurídico e com relação a qual todas as demais devem se conformar.

Desta forma, evidencia-se a necessidade de que todas as normas do sistema tributário convirjam com a CRFB/88 e com ela sejam compatíveis, tendo em vista que a tributação representa a retirada da “riqueza” de alguém e a transferência para outro, no caso, o Estado, consistindo a tributação numa verdadeira “exceção” ao direito de propriedade, na medida em que permite ao Estado interferir na vida econômica de cada cidadão, retirando parcela do seu patrimônio, da renda e/ou de qualquer outro signo de riqueza, objetivando satisfazer as suas próprias necessidades de manutenção de todo o aparato público, bem como o cumprimento dos mandamentos constitucionais.

As denominadas receitas derivadas, a exemplo da tributação, são pagas por um ato de autoridade e podem consistir em forte elemento para a reforma social, promovendo a redução de desigualdades, fato este verificado em países amadurecidos, que reduziram a distância entre a parcela mais rica e a parcela mais pobre da sua população¹³.

¹¹ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 8. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2020, p. 246-247.

¹² CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 604.

¹³ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 194.

Além disso, os Poderes Legislativo e Judiciário também devem atuar visando a redução do *status quo* de disparidade social existente no país, em cumprimento aos seus deveres constitucionais:

Nesse passo, ser federal ou não o Estado é irrelevante. A federação não dispõe de instrumentos diferentes da confederação ou do Estado unitário para dar maior ou menor garantia ao exercício dos direitos. Estes se constituem de um rol inserido nas modernas Cartas escritas que buscam dar segurança jurídica à população. Para seu anteparo existem as políticas públicas que são utilizadas pelos governantes como forma de ação. Discurso estratégico para convencimento do povo. Nada mais.

O Legislativo utiliza o rótulo de forma mais abrangente para elaboração das leis – sempre em benefício dos menos favorecidos. Estes aparecem em estatísticas e as leis sobrevir para ampará-los. Só que não o faz. Normalmente, os recursos alocados nos diversos itens orçamentários não chegam ao destino; são desviados sob a forma de propina ou para pagamento de servidores públicos. Jamais as verbas chegam para cumprir a finalidade a que se destinam.

No Judiciário, que deveria ser a garantia maior dos interesses em jogo e para segurança dos menos favorecidos, as respostas são tardias e nem sempre os amparam. Vê-se claramente, que a forma de Estado é irrelevante. Pode-se afirmar que o federalismo não é instrumento para concretização de direitos fundamentais e sociais. O fato de as competências serem repartidas entre um centro (O Estado Federal – União) e Estados-membros é irrelevante para garantia de qualquer direito. O que vale são as políticas públicas aplicadas por qualquer governo, desde que sério. Em qualquer circunstância¹⁴.

Assim, observa-se que os Poderes constituídos possuem o dever constitucional de concretizarem os direitos sociais de forma minimamente satisfatória, representando a arrecadação de tributos a principal fonte de receita do Estado para a ensejar uma maior justiça social.

3 DAS LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR

Para que uma tributação possa ser “graduada” de forma a garantir o suprimento de recursos ao Estado, bem como possibilitar que pessoas físicas e jurídicas desfrutem de um sistema equilibrado que proporcione o pleno desenvolvimento econômico, respeitando-se o princípio da livre iniciativa, sendo necessário que sejam observados também os princípios constitucionais tributários e as imunidades, como forma de impedir excessos por parte dos entes tributantes.

¹⁴ OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Federalismo (s) em juízo**: o federalismo como instrumento de concretização de direitos fundamentais sociais. São Paulo: Noeses, 2019, p. 107.

Quanto às imunidades, tratam-se de regra (Constitucional) que dispõe sobre a construção de outras regras, que delimitam o exercício da competência tributária, impedindo a criação de exações sobre determinados fatos e pessoas¹⁵.

No que se refere aos princípios constitucionais tributários, Stecca¹⁶ afirma que uma tributação não pode ser edificada com base na desigualdade, seja ela indireta ou estrutural, sendo necessário que a regra-matriz obedeça aos preceitos da CRFB/88.

Dworkin¹⁷ analisa a questão dos princípios com base na técnica do equilíbrio, considerando a existência de dois objetivos, quais sejam: i) constitui tarefa da filosofia fornecer uma estrutura que sustente as convicções subjetivas sobre os quais se tem mais ou menos certeza, explicando os pressupostos subjacentes que elas refletem e fornecendo orientação sobre os casos em que não se tem convicção alguma; ii) os princípios também devem fundamentar os juízos e não simplesmente explicá-los, de modo que se for impossível encontrar um conjunto coerente de princípios deve-se, ao menos, buscar-se uma solução conciliatória.

Alexy¹⁸, por sua vez, estabelece que o ponto decisivo na distinção entre regras e princípios é que esses últimos são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível e dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes, constituindo, assim, mandamentos de otimização que poderão ser satisfeitos em graus variados, não dependendo a sua satisfação apenas das possibilidades fáticas, mas também das possibilidades jurídicas. O autor acrescenta que uma norma será válida ou inválida e um princípio, ao colidir com o outro, deverá ser analisado sobre a ótica da prevalência em determinada situação, sem que isso implique na sua invalidade.

Em matéria de direito tributário, Machado¹⁹ destaca os princípios da legalidade, anterioridade, igualdade, competência, capacidade contributiva, vedação ao confisco e o da liberdade de tráfego. Ao tratar especificamente sobre o princípio da capacidade contributiva, o

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011, p. 375.

¹⁶ STECCA, Gabriel Capristo. **Função social do tributo: reflexões sobre a teoria geral do direito tributário**. 2018. 167 p. Dissertação (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2018, p. 100. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/20950/2/Gabriel%20Capristo%20Stecca.pdf>. Acesso em: 27 out. 2021.

¹⁷ DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. 3. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2020, p. 243.

¹⁸ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 90-94.

¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 39-40.

autor assenta a sua incidência em todas as espécies tributárias. Com relação ao princípio que veda o confisco, Machado defende que a sua avaliação depende da provocação do interessado e poderá ser sempre invocado quanto a tributação lhe confiscar os bens e também deve ser avaliado em razão de toda a carga tributária em conjunto.

No que se refere à competência tributária, Amaro²⁰ ressalta as limitações constitucionais ao poder de tributar. Nesse sentido, o exercício do poder de tributar supõe o respeito a essas fronteiras do campo de incidência material definido pela Constituição e a obediência às demais normas constitucionais e infraconstitucionais que complementam a demarcação desse campo e balizam o exercício da competência tributária, sendo necessária, ainda, a conformação com os princípios constitucionais tributários e a adequação, quando for o caso, dos limites quantitativos (alíquotas máximas ou mínimas) definidos na Constituição ou nas leis complementares.

Conforme se observa, os elementos mais importantes de um sistema são os princípios, que habitam o patamar constitucional ao lado de outras normas, mas se distinguem em razão do valor neles contido, que se irradiam por todos os quadrantes do direito²¹.

Com relação ao princípio da capacidade contributiva, observa-se a sua ligação com o princípio da isonomia, nos termos do art. 145, §1º da CRFB/88, que dispõe que “Sempre que possível” os impostos serão graduados “segundo a capacidade econômica do contribuinte”.

Alexandre²², sustenta que todos os impostos incidem sobre uma determinada manifestação de riqueza do contribuinte como auferir renda, ser proprietário, importar, transmitir bens, dentre outras, obrigando-o a entregar parte dessa sua riqueza ao Estado, que a redistribuirá para toda a sociedade por meio das atividades estatais, sendo justo que cada pessoa, na medida de suas possibilidades, contribua, sem que isso venha a comprometer a sua subsistência.

No entanto, a realidade parece ser diferente, evidenciando-se distorções no sistema tributário brasileiro que parecem indicar que a tributação é maior e mais efetiva aos que menos recursos financeiros possuem e, de outro lado, menor e menos efetiva aos detentores do capital, o que leva alguns estudiosos a afirmar que nenhuma das reformas tributárias propostas até hoje

²⁰ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 128-129.

²¹ JARDIM, Eduardo Maciel Ferreira. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2013, p. 83.

²² ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário**. 12. ed. Salvador: Juspodivm, 2018, p. 151.

“pelos sucessivos governos buscou atingir o verdadeiro cerne do problema: a fórmula adotada para recolher os tributos, que cobra proporcionalmente pouco dos ricos e muito dos pobres”²³.

Segundo o vice-presidente de Assuntos Tributários da Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal (Anfip), Cesar Roxo Machado “O sistema tributário do Brasil é injusto porque acentua a concentração da renda, ao invés de diminuí-la”, ainda “O tributo deve ser um instrumento de diminuição das desigualdades sociais não apenas no momento em que é aplicado nas políticas públicas, mas também no momento em que é recolhido. Quem tem mais deve pagar mais e quem tem menos deve pagar menos”²⁴.

Observa-se, ainda, a existência de um outro problema posterior à arrecadação tributária, relacionado ao retorno proporcionado pelos serviços públicos, considerando que além de uma carga tributária elevada e complexa, o produto do recolhimento dos tributos não retorna devidamente ao cidadão na forma de investimento público em educação de qualidade²⁵, saúde acessível²⁶, infraestrutura adequada²⁷ para o desenvolvimento econômico, dentre outras mazelas que podem se prestar a justificar, inclusive, a alta sonegação fiscal existente, devendo a questão ser objeto de novo estudo específico que ultrapassa os limites do presente trabalho.

²³ AGÊNCIA SENADO. **Por que a fórmula de cobrança de impostos do Brasil piora a desigualdade social.** 2021. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/infomaterias/2021/05/por-que-a-formula-de-cobranca-de-impostos-do-brasil-piora-a-desigualdade-social>. Acesso em: 20 out. 2021.

²⁴ AGÊNCIA SENADO. **Por que a fórmula de cobrança de impostos do Brasil piora a desigualdade social.** 2021. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/infomaterias/2021/05/por-que-a-formula-de-cobranca-de-impostos-do-brasil-piora-a-desigualdade-social>. Acesso em: 20 out. 2021.

²⁵ De acordo com a UNESCO, a qualidade da educação no Brasil continua sendo um desafio importante a ser enfrentado, diante de pesquisas que apontam que grande parcela dos alunos dos mais diversos níveis educacionais apresenta deficiências de aprendizagem em disciplinas críticas (UNESCO. **Educação de qualidade no Brasil.** [s.d.]. Disponível em: <https://pt.unesco.org/fieldoffice/brasil/education-quality>. Acesso em: 20 out. 2021.).

²⁶ Entre 2008 e 2017 houve um aumento de 130% no ajuizamento de ações judiciais envolvendo o fornecimento de medicamentos ou tratamentos médicos, com o ingresso de 498.715 processos na primeira instância, distribuídos em 17 tribunais estaduais, 277.411 processos em segunda instância, distribuídos em 15 tribunais de justiça estaduais, gerando um impacto no orçamento do Ministério da Saúde em 2016 de R\$ 1,6 bilhão, representando um aumento de 13 vezes nos gastos em atendimento a demandas judiciais (BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Soluções construídas pelo CNJ buscam reduzir judicialização da saúde.** 2020. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/solucoes-construidas-pelo-cnj-buscam-reduzir-judicializacao-da-saude/>. Acesso em: 03 de jun. 2021.).

²⁷ Recentemente o Governo autorizou o início de um plano de racionamento de energia elétrica, destinado a grandes consumidores, objetivando a redução da demanda em horários de pico, com a finalidade de diminuir riscos de apagões (VALOR ECONÔMICO [Brasília]. **Governo autoriza início de plano de racionamento de energia.** 23 ago. 2021. Disponível em: <https://valor.globo.com/brasil/noticia/2021/08/23/governo-autoriza-inicio-de-plano-de-rationamento-de-energia.ghtml>. Acesso em: 20 out. 2021.).

4 O IR E O PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE

O IR é um tributo (imposto) de competência federal (art. 153, III da CRFB/88), que incide sobre o acréscimo na renda do contribuinte, adquirida num determinado período de tempo. A tributação incide sobre pessoas físicas e jurídicas e possui diversas materialidades, como o recebimento de salários, proventos, receitas financeiras, ganhos de capital, dentre outras.

Justifica-se como tributo federal, diante da potencialidade em se constituir num instrumento de distribuição de renda, visando o desenvolvimento econômico e social de todas as regiões do país, como forma de redução das desigualdades sociais e regionais, sendo também importante para o orçamento da União, por representar umas das principais fontes de receita tributária. Possui um caráter eminentemente fiscal, mas diante da função de distribuir riquezas e promover o desenvolvimento regional, também apresenta uma relevante função extrafiscal²⁸.

Em regra, a principal finalidade dos tributos é arrecadatória, que consiste na geração de recursos para os cofres públicos, porém, em vários tributos, a exemplo do imposto de importação (II), do imposto de exportação (IE), do imposto sobre produtos industrializados (IPI), observa-se uma função regulatória de incentivo ou não a determinada atividade, de natureza eminentemente extrafiscal. Destaca-se que, mesmo em tributos com características eminentemente fiscais (arrecadatórias), também é possível verificar a função extrafiscal, como é o caso do IR e do imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS).

Retornando ao IR, nos termos do § 2º, I, do art. 153 da CRFB/88, constata-se que esse é informado pelos princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade. No que se refere à generalidade, a lei abrange todas as pessoas que realizarem o seu fato imponible. Desse modo, verificando-se que houve a realização da renda ou acréscimo patrimonial em determinado período de tempo, ocorrerá a tributação.

De acordo com o princípio da universalidade, a tributação deverá alcançar todas as rendas e os lucros de qualquer espécie recebidos pelo titular. A renda deve ser vista como um

²⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 321.

todo e não isoladamente, por isso a razão de entregas periódicas de obrigações acessórias, com vistas a ajustes no respectivo período de apuração do imposto.

Com relação à progressividade, Carrazza²⁹ assenta que ela se revela da seguinte maneira: quanto maior a base de cálculo do IR, maior será a alíquota aplicável na determinação do quanto devido ou, em linhas gerais, a legislação deverá imprimir às alíquotas aplicáveis ao imposto um desenvolvimento gradual, de sorte que, percentualmente, quanto maior a base de cálculo, maior será a tributação.

Segundo o autor, justifica-se, inclusive, a não tributação de rendimentos muito pequenos, essenciais à sobrevivência do cidadão, como, por exemplo, de quem ganha um salário mínimo para manter-se e a seus familiares, não possuindo capacidade para suportar qualquer ônus tributário³⁰. Nessa perspectiva “a satisfação das necessidades materiais básicas de pessoas que não tenham condições de fazê-lo por si próprias é um componente central da ideia de justiça que justifica a sua proteção jurídica, inclusive no plano constitucional”³¹. Assim:

O princípio da dignidade da pessoa humana, por vezes não revela eficácia direta na órbita tributária, mas entendemos que indiretamente estará sempre presente, pois é certo que as relações jurídicas tributárias, porque detentoras de efeitos patrimoniais, tocam direitos fundamentais, como a liberdade e a propriedade. O conteúdo essencial desses direitos é intocável pela tributação. É dizer; no conflito entre princípios, há que se manter o núcleo essencial desses direitos fundamentais do contribuinte, em decorrência do princípio da proporcionalidade. Acrescentamos que todos os princípios garantidores de uma tributação pautada pela justiça merecem tratamento distintivo e hierarquizado no ciclo de positivação do direito e na atividade hermenêutica dos aplicadores do direito, ou seja, aos Tribunais Superiores compete atribuir a essas normas maior eficácia possível, e mais, sempre conjugá-las com o sistema constitucional de maneira sistemática.

Na realidade, o Supremo Tribunal Federal tem se pronunciado quanto a aplicabilidade do princípio da dignidade da pessoa humana em matéria tributária, garantindo a intributabilidade do mínimo vital. Não mais se tolera um poder estatal arbitrário, pautado no atropelamento de direitos fundamentais do contribuinte-cidadão, sob a justificativa de necessária arrecadação de recursos, cada vez maior, para dar cumprimento a todos os demais direitos que o constituinte elegeu como poder-dever³².

²⁹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto sobre a renda**: perfil constitucional e temas específicos. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 72.

³⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto sobre a renda**: perfil constitucional e temas específicos. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 72.

³¹ SARMENTO, Daniel. **Dignidade da pessoa humana**. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 207.

³² CASTRO, Anna Lúcia Malerbi de. **O Princípio da dignidade da pessoa humana e a norma jurídica tributária**. São Paulo: Noeses, 2019, p. 201.

Também com fundamento na progressividade se justificam a existência de certas deduções, como nos casos de gastos com estudos, alimentação, médicos, vestuário, como consectário natural dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva³³.

Em síntese, o princípio da progressividade deveria assegurar aos contribuintes a existência de uma tributação crescente, na qual o aumento da renda ensejará a incidência de uma alíquota mais elevada.

No caso do Brasil, esse princípio parte de valores de base de cálculo muito baixos³⁴⁻³⁵⁻³⁶, o que permite concluir que não existe uma progressividade efetiva, carecendo a norma de uma melhor adequação, principalmente para uma maior tributação do patrimônio e da renda e de uma menor tributação do consumo, na qual ricos e pobres acabam pagando o mesmo percentual, acentuando a desigualdade.

Além disso, a ausência de correção da tabela do IR diante da inflação, acaba configurando um verdadeiro aumento disfarçado da carga tributária, fazendo com que o indivíduo, antes isento, torne-se contribuinte do referido imposto sem qualquer aumento efetivo de renda.

³³ CARRAZZA, Roque Antônio. Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 72.

³⁴ Só é isento do pagamento do IR que possui renda mensal de até R\$ 1.903,98 (renda inferior a dois salários mínimos). Rendimentos mensais superiores a R\$ 4.664,68 já ingressam na alíquota máxima 27,5% (BRASIL. Câmara dos Deputados. Proposta do governo atualiza tabela do IR, mas limita desconto simplificado: Governo estima que o número de pessoas isentas aumentará em 5,6 milhões, passando de 10,7 milhões para 16,3 milhões. 2021. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/778071-proposta-do-governo-atualiza-tabela-do-ir-mas-limita-desconto-simplificado/>. Acesso em: 20 out. 2021).

³⁵ De acordo com o Projeto de Lei 2.337/21, do Poder Executivo, aprovado na Câmara dos Deputados e encaminhado ao Senado Federal, a faixa de isenção beneficiará quem ganha até R\$ 2.500,00, passando a pagar a alíquota máxima 27,5% quem auferir rendimentos mensais superiores a R\$ 5.300,00 (BRASIL. Câmara dos Deputados. PL 2.337/2021. 2021. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2288389>. Acesso em: 20 out. 2021).

³⁶ A propósito, Schell assenta que no Brasil “o IR comporta um pequeno grau de progressividade sendo totalmente insuficiente para corrigir, ou ao menos diminuir as desigualdades econômicas existentes entre as pessoas” (SCHELL, Emanuela Vieira de Araujo. Princípio da isonomia tributária: uma visão do judiciário como instrumento no combate às desigualdades sociais. 2021. 111 p. Dissertação [Mestrado em Direito]. Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Santa Catarina, 2021, p. 58. Disponível em: <https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/229354/PDPC1541-D.pdf?sequence=-1&isAllowed=y>. Acesso em: 27 out. 2021).

5 O PRINCÍPIO DA SELETIVIDADE NO ICMS E IPI

O ICMS é um imposto de competência estadual, previsto no art. 155, II da CRFB/88, representando a principal fonte de recursos para os cofres estaduais³⁷, alcançado pelo princípio da não-cumulatividade, ou seja, o valor devido em determinada operação poderá ser compensado com o valor pago na operação anterior.

Outro princípio aplicável ao ICMS é o da seletividade, que permite que o imposto seja seletivo em razão da essencialidade da mercadoria e dos serviços. De acordo com Melo³⁸, embora permitida e não obrigatória, a seletividade do ICMS deverá obedecer a diretrizes constitucionais, não havendo meros critérios de conveniência e oportunidade, não podendo, inclusive, serem cometidas arbitrariedades, como por exemplo o aumento de alíquotas unicamente com o propósito de aumentar a arrecadação.

Um grande problema vinculado ao ICMS é a guerra fiscal, por meio da qual estados concedem benefícios fiscais sem a devida aprovação dos demais estados da federação, sob os mais diversos argumentos, como o intuito de atrair empresas, melhorar o desenvolvimento social e econômico, dentre outros, gerando severas distorções na arrecadação e que nem sempre trazem benefícios efetivos ao cidadão.

Com relação ao IPI, imposto de competência da União previsto no art. 153, IV da CRFB/88 como seletivo e não cumulativo, a observância do princípio da seletividade é obrigatória.

Segundo Alexandrino e Paulo³⁹, a seletividade do IPI deve ser observada pelo legislador ordinário e difere do ICMS, no qual a seletividade é meramente facultativa. A seletividade do IPI significa que as alíquotas de produtos industrializados essenciais devem ser menores, enquanto as de bens supérfluos e desnecessários devem ser mais elevadas, devendo, ainda, serem exacerbadas as alíquotas de produtos cujo consumo seja desaconselhável, revelando a característica extrafiscal do tributo. Os autores, afirmam que o IPI é um imposto real e indireto,

³⁷ De janeiro a agosto de 2021, no Estado de São Paulo, por exemplo, o ICMS representou 85,8 % do total da receita tributária (SÃO PAULO. **Arrecadação tributária agosto 2021**. 2021. Disponível em: https://portal.fazenda.sp.gov.br/acessoinformacao/Downloads/Relatorios-da-Receita-Tributaria/2021/setembro/INTERNET_setembro21.pdf. Acesso em: 26 out. 2021).

³⁸ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS teoria e prática**. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 329-330.

³⁹ ALEXANDRINO, Marcelo. PAULO, Vicente. **Direito tributário na constituição e no STF**. 17. ed. São Paulo: Método, 2014, p. 236.

no qual ocorre o fenômeno da repercussão financeira, suportando a carga tributária o consumidor final ou contribuinte de fato do produto industrializado com a inclusão do tributo no preço do produto, sendo o princípio da capacidade contributiva o meio encontrado pelo constituinte para atender, embora imperfeitamente, o princípio da seletividade:

Explica-se: a alíquota do IPI incidente sobre um produto básico, como por exemplo, açúcar refinado, deve ser baixa. Acontece que compram açúcar refinado tanto o trabalhador de baixa renda quanto o milionário empresário e pagarão ambos exatamente o mesmo valor de IPI embutido no preço do produto. Desnecessário comentar a injustiça dessa situação, a qual torna o imposto economicamente regressivo em relação à renda dos contribuintes de fato (quanto maior a renda menor a carga proporcional de imposto).

Por outro lado, para os produtos supérfluos, a seletividade funciona satisfatoriamente no atendimento da capacidade contributiva. Em princípio, somente consomem bens supérfluos, ou, pelo menos, luxuosos, os que possuem maior poder aquisitivo, devendo as alíquotas do IPI incidente sobre tais bens ser mais elevadas. Também no caso de produtos potencialmente lesivos à saúde ou à sociedade, cujo consumo deva ser desestimulado, exacerbam-se as alíquotas do imposto com base no mesmo princípio da seletividade, como ocorre quanto às elevadas alíquotas do IPI incidente sobre cigarros, bebidas e armas. Nessas situações, o IPI desempenha a denominada função extrafiscal proibitiva⁴⁰.

Assim, evidencia-se que a concentração de tributos sobre o consumo não possibilita uma correta justiça fiscal, na medida em que, proporcionalmente, as pessoas de menor renda, ao adquirirem bens e serviços, arcam como contribuintes de fato com uma maior carga tributária em comparação com as pessoas com maior riqueza, contribuindo para a manutenção da desigualdade social.

6 POSSÍVEIS ALTERNATIVAS VISANDO A ADOÇÃO DE UMA TRIBUTAÇÃO MAIS JUSTA E A CONCREÇÃO DE DIREITOS FUNDAMENTAIS

Diante do atual cenário de crise econômica, agravado pela pandemia provada pela COVID-19 e pelas incessantes crises institucionais⁴¹, atrelado ao limite do teto de gastos, que tem sido questionado pelo próprio Governo e defendido por setores da economia⁴², além da

⁴⁰ ALEXANDRINO, Marcelo. PAULO, Vicente. **Direito tributário na constituição e no STF**. 17. ed. São Paulo: Método, 2014, p. 236.

⁴¹ CNN BRASIL. **O Brasil entrou em uma crise institucional**: Desde a redemocratização, não se registra tensão tão perigosa entre os poderes da República. 2021. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/politica/waack-o-brasil-entrou-hoje-numa-crise-institucional/>. Acesso: 26 out. 2021.

⁴² VALOR ECONÔMICO (Brasília). **Guedes fala em mudar limite do teto de gastos para pagar auxílio**: Ministro da Economia informa que há discussões para mudar teto que governo quer “ser reformista e popular”. 21 out. 2021. Disponível em: <https://valor.globo.com/politica/noticia/2021/10/21/guedes-fala-em-mudar-limite-do-teto-de-gastos-para-pagar-auxilio.ghtml>. Acesso em: 28 out. 2021.

necessidade de se manter o nível de arrecadação para não aumentar a dívida em razão do déficit fiscal, é preciso encontrar alternativas para uma melhor justiça fiscal, mormente porque milhões de brasileiros foram lançados ao grau de pobreza, necessitando de auxílio para alimentação, moradia e todas as demais necessidades básicas.

Nessa perspectiva, segundo pesquisa realizada pela Fundação Getúlio Vargas (FGV) em 2019, antes da pandemia, a proporção de pessoas com renda abaixo da linha da pobreza era de 10,97%, o que representava 23,1 milhões de pessoas. No primeiro trimestre de 2021, com a suspensão do pagamento do auxílio emergencial, atingiu 16,1% da população, 34,3 milhões de indivíduos⁴³. De acordo com a FGV “os dados mostram um cenário desolador no início de 2021”⁴⁴.

Com relação à desigualdade “O índice de Gini, que mede a desigualdade e já havia aumentado de 0,6003 para 0,6279 entre os quartos trimestres de 2014 e 2019, saltou na pandemia atingindo 0,640 no segundo trimestre de 2021, ficando acima de toda série histórica pré pandemia”⁴⁵.

Diante desse cenário, o aumento da carga tributária, já elevada, equivalente a 31,64% do PIB, em 2019⁴⁶, não se revela a melhor solução para a diminuição da pobreza e redução da desigualdade, sendo mais aconselhável o seu equacionamento, com o alargamento da base de contribuintes, o combate à sonegação e, ainda, com a promoção de uma maior “justiça” na arrecadação, corrigindo-se as distorções existentes, como ocorre na excessiva tributação sobre o consumo.

Uma das possibilidades sugeridas é alteração da tabela do IR, fazendo com que os recebimentos de maior valor sejam efetivamente tributados com uma carga tributária maior. A atual tabela do IR, vigente para o ano de 2021, apresenta alíquotas entre 7,5% e 27,5%,

⁴³ AGÊNCIA BRASIL. **FGV**: mais pobres sofrem maior impacto na pandemia: O Índice de Gini, que mede desigualdade, atingiu 0,640 no 2º trimestre. 2021. Disponível em: <https://agenciabrasil.ebc.com.br/direitos-humanos/noticia/2021-09/fgv-mais-pobres-sofrem-maior-impacto-na-pandemia>. Acesso: 26 out. 2021.

⁴⁴ AGÊNCIA BRASIL. **FGV**: mais pobres sofrem maior impacto na pandemia: O Índice de Gini, que mede desigualdade, atingiu 0,640 no 2º trimestre. 2021. Disponível em: <https://agenciabrasil.ebc.com.br/direitos-humanos/noticia/2021-09/fgv-mais-pobres-sofrem-maior-impacto-na-pandemia>. Acesso: 26 out. 2021.

⁴⁵ AGÊNCIA BRASIL. **FGV**: mais pobres sofrem maior impacto na pandemia: O Índice de Gini, que mede desigualdade, atingiu 0,640 no 2º trimestre. 2021. Disponível em: <https://agenciabrasil.ebc.com.br/direitos-humanos/noticia/2021-09/fgv-mais-pobres-sofrem-maior-impacto-na-pandemia>. Acesso: 26 out. 2021.

⁴⁶ FGV IBRE. **Carga tributária no Brasil**: 1990-2020. 2021. Disponível em: <https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/series-historicas/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-1990-2020>. Acesso em: 26 out. 2021.

tributando com a alíquota mais elevada quem recebe valores anuais superiores a R\$ 55.976,16, pouco importando se a renda é muito superior a esse montante, ou seja, quem ganha por exemplo R\$ 1.000.000,00 por ano será tributado com a mesma alíquota máxima de 27,5%, em total desatenção ao princípio da progressividade, fazendo com que pessoas com renda consideradas baixas paguem, proporcionalmente, IR muito superior às pessoas de renda mais elevada.

Outra possível solução consiste na tributação da distribuição de lucros e dividendos, atualmente isenta, como forma de promoção de justiça fiscal, impedindo-se um aumento demasiado na carga tributária, com a criação de um escalonamento semelhante ao sugerido no caso do IR ou algo limitado ao teto do salário para as contribuições previdenciárias, observando que o empresário não só assume todos os riscos do negócios, mas já paga, na pessoa jurídica, todos os tributos, incluindo o IR e a contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL).

Tais medidas poderiam contribuir para a redução de alíquotas de tributos sobre o consumo, especialmente o ICMS e o IPI, na medida em que afetam de forma mais intensa, quem adquire produtos tributados e possuem menor renda.

Quando um cidadão que auferir uma renda de R\$ 100.000,00 reais mensais adquire um produto essencial à vida e tributado pelo ICMS, sofre um impacto financeiro bem menor do que outro cidadão, que recebe salário mínimo e adquire o mesmo produto.

Verifica-se, ainda, que a concessão de benefícios fiscais para diversos setores da economia tendem a criar mais distorções e injustiças no sistema tributário brasileiro, inclusive com relação a produtos e áreas da economia que não são considerados essenciais, como a Resolução nº 126/20⁴⁷, que reduziu a tributação sobre revólveres e pistolas, incluindo esses itens na lista de produtos que possuem tarifa diferenciada com relação à Tarifa Externa Comum (TEC), em total afronta ao princípio da seletividade, e a Proposta de Emenda à Constituição (PEC) nº 51/2017⁴⁸, aprovada pela Comissão de Constituição, Justiça e Cidadania (CCJ) do

⁴⁷ BRASIL. Ministério da Economia/Câmara de Comércio Exterior/Comitê-Executivo de Gestão. **Resolução GECEX Nº 126, de 8 de dezembro de 2020**. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/resolucao-gecex-n-126-de-8-de-dezembro-de-2020-293192472>. Acesso em: 27 out. 2021.

⁴⁸ BRASIL. Senado Federal. **PEC 51/2017**. 2017. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/132049>. Acesso em: 27 out. 2021.

Senado Federal, que prevê a concessão de imunidade tributária para consoles e jogos para videogames produzidos no Brasil, em tramitação.

Conforme se observa, muitos desses benefícios são concedidos sem qualquer fundamento constitucional ou finalidade de atender ao interesse coletivo. Com relação especificamente ao ICMS, Carvalho e Gregório⁴⁹ assentam que em razão do seu caráter neutro, esse imposto não possui vocação para ser utilizado como instrumento de desenvolvimento regional, podendo, se mal empregado, gerar distorções na alocação dos recursos econômicos e causar prejuízos à livre concorrência.

Outra questão que frequentemente gera injustiça fiscal é a concessão de parcelamentos especiais que possibilitam ao contribuinte em débito o pagamento de forma parcelada e com redução de juros e multas das dívidas tributárias pretéritas, as denominadas anistias fiscais.

Não se está aqui a sustentar a completa inadequação desse tipo de anistia, especialmente em momentos de crise como a pandemia provocada pela COVID-19, mas quando elas se tornam frequentes, cria-se um ambiente “especulativo” que induz o contribuinte a um “planejamento tributário às avessas”, no qual não se recolhe o tributo por um determinado período de tempo com a certeza de que haverá, em breve, alguma anistia.

Da forma como costumam ser concedidas, sem critérios de identificação dos “bons e maus contribuintes”, acabam por beneficiar aquele que deliberadamente deixa de pagar os seus tributos visando auferir alguma vantagem, em detrimento daqueles que passaram por uma crise momentânea, perpetuando-se o ambiente de instabilidade jurídica, com reflexos na arrecadação. Isso sem contar o fato de que a simples necessidade de reforço no caixa dos entes tributantes é invocada como justificativa para a concessão indiscriminada desse tipo de benefício, aumentando a injustiça fiscal e a desigualdade social.

Conforme observa Fernandes “O tema da justiça fiscal no Brasil apresenta um longínquo histórico de resistência do sistema político à perpetração de reformas legislativas

⁴⁹ CARVALHO, Osvaldo Santos de; GREGÓRIO, Leonardo de. Benefícios Fiscais e o Convênio ICMS 42/2016. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). **50 anos do Código Tributário Nacional**. São Paulo: Noeses, 2016, p. 973.

movidas pelo critério da progressividade, e de recalcitrância do Judiciário à concretização da igualdade na repartição das cargas públicas”⁵⁰.

Não se está aqui a defender que a justiça social no Brasil poderá ser atingida exclusivamente por meio de uma maior justiça tributária, considerando que a histórica injustiça social brasileira decorre de múltiplos fatores, mas sim que o Estado deve agir como um bom gestor dos recursos públicos visando a concreção dos direitos e garantias constitucionais⁵¹.

Por meio da adoção de uma adequada política tributária, o Estado pode proporcionar ferramentas para o desenvolvimento econômico e social do país, contribuindo para a diminuição da desigualdade social e com o desenvolvimento de regiões menos favorecidas fomentando o “mercado financeiro, crescimento do número de empregos, dentre outros benefícios à sociedade que podem ser considerados como sendo as funções sociais tributárias”⁵².

Até mesmo as isenções que realmente atendem à população vulnerabilizada precisam ser aperfeiçoadas e se tornar de fato acessíveis, considerando que, não raras vezes, essas pessoas desconhecem a existência dos seus direitos, a exemplo da isenção do pagamento do IR com relação aos rendimentos de pensão e aposentadoria percebidos pelos portadores de moléstia grave, da isenção do pagamento de IPVA no caso de furto ou de roubo de veículos, dentre outras.

Muito embora a questão ainda esteja pendente de uma decisão definitiva do STJ, no AgInt no Recurso Especial nº 1.428.611/SE⁵³, a Corte Especial reconheceu o cabimento de ação civil pública para a tutela dos interesses individuais homogêneos de origem tributária, o que

⁵⁰ FERNANDES, Rayneider Brunelli Oliveira. Justiça tributária no Brasil: contexto social e aplicabilidade judiciária. **RFD - Revista da Faculdade de Direito da Uerj**, n. 32, p. 213-258, dez. 2017, p. 214. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/20289/22630>. Acesso em: 27 out. 2021.

⁵¹ TORRES, Ana Kátia Barbosa. Justiça tributária como pressuposto da justiça social. **RJurFA7**, Fortaleza, v. IX, n. 1, p. 87-96, abr. 2012, p. 92. Disponível em: <https://periodicos.uni7.edu.br/index.php/revistajuridica/article/view/102>. Acesso em: 27 out. 2021.

⁵² ROESEL, Claudiane Aquino; FERREIRA, Maria Flávia. A tributação como instrumento de justiça social. **Meritum**, Belo Horizonte, v. 12, n. 1, p. 196-210, jan./jun. 2017, p. 205. Disponível em: <http://revista.fumec.br/index.php/meritum/article/view/5216>. Acesso em: 27 out. 2021.

⁵³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AgInt no Recurso Especial nº 1.428.611 - SE**. Relatora: Min. Regina Helena Costa. J. 21 mar. 2017. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=70004949&num_registro=201400026759&data=20170330&tipo=5&formato=PDF. Acesso em: 24 nov. 2021.

pode ensejar o acesso à justiça em questões tributárias envolvendo pequenos valores, em benefício dos mais necessitados.

Outras medidas, inclusive no plano legislativo, poderiam promover a facilitação do acesso à justiça como, por exemplo, a alteração Lei de Ação Civil Pública para permitir expressamente a análise coletiva de questões tributárias e a instituição da conciliação, mediação e arbitragem, nesse último caso, inclusive no âmbito coletivo, devendo a questão ser objeto de estudo específico que ultrapassa os limites desta pesquisa.

Piscitelli⁵⁴, ao analisar o cabimento da arbitragem em matéria tributária, defende que o acesso à jurisdição deve ser amplo e eficaz, tendo os métodos adequados de resolução de disputa diversos da Justiça estatal se tornado relevantes, considerando que ampliam as possibilidades de acesso à solução de conflitos, sem prejuízo da observância de todas as garantias constitucionais, representando uma demanda o Estado Social e Democrático de Direito.

O que se sugere nessa pesquisa não é a efetivação de uma ampla reforma tributária que poderia comprometer a segurança jurídica do já complexo sistema tributário brasileiro, mas sim a adoção de possíveis soluções que poderiam contribuir para a diminuição da pobreza e da desigualdade no país, eliminando as distorções que foram apontadas neste estudo, especialmente no que se refere à tributação incidente sobre o consumo e a renda proveniente do recebimento de salários/remunerações.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente artigo buscou discorrer sobre o papel da tributação na condição de vida das pessoas, especialmente dos mais pobres, tendo em vista que se trata de uma autorização consentida para que o Estado retire parte da riqueza do particular e a tome para si, visando fazer frente à manutenção da máquina e às demais despesas e investimentos públicos.

⁵⁴ PISCITELLI, Tathiane. Arbitragem no direito tributário: uma demanda do Estado Democrático de Direito. In: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli de (Coord.). **Arbitragem Tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019, p. 185.

No entanto, conforme se ponderou, faz-se necessária a obediência aos princípios constitucionais tributários, que constituem limitações ao poder de tributar e impõem ao Estado a graduação da tributação de acordo com a capacidade contributiva de cada pessoa física ou jurídica, como medida de isonomia.

Ocorre que o modelo brasileiro de tributação, especialmente no que se refere ao IR, ICMS e IPI, revela-se injusto, considerando que faz com que a tributação incida de forma mais gravosa sobre a parcela mais pobre da população, ignorando o fato de que o direito tributário influencia diretamente no gozo e na concreção dos direitos fundamentais dos indivíduos.

Nessa perspectiva, quando a tabela do IR deixa de ser corrigida, por exemplo, observa-se um aumento disfarçado da carga tributária, uma vez que em decorrência da simples correção monetária (inflação) os valores percebidos a título de salário podem passar de uma situação de isenção para a incidência do IR, tornando o cidadão, outrora isento, contribuinte. Ainda, a progressividade existente na tabela não tributa de forma mais incisiva os grandes salários, não havendo diferença de alíquotas máximas entre quem ganha o valor de R\$ 6.000,00 e quem ganha R\$ 100.000,00 mensais.

Com relação à tributação incidente sobre o consumo, como é o caso do ICMS e do IPI, tem-se que a parcela mais carente da população paga, proporcionalmente, mais imposto que os mais ricos. Tomando como exemplo um produto essencial à vida e que custe R\$ 100,00, estão embutidos nesse montante R\$ 18,00 de ICMS e, assim, que ganha um salário mensal de R\$ 1.200,00 pagará o mesmo imposto de quem recebe uma remuneração mensal de R\$ 10.000,00, na aquisição desse produto, contribuindo para a manutenção e ampliação da desigualdade social.

Outra grave distorção que gera injustiça fiscal consiste na concessão de benefícios fiscais para diversos setores da economia, abrangendo, não raras vezes, produtos não essenciais, em ofensa ao princípio da seletividade, a exemplo de revólveres, pistolas e jogos eletrônicos, conforme se destacou.

Assim, a solução proposta nos limites desta pesquisa consiste em: i) uma maior tributação do patrimônio e da renda, especialmente a não oriunda de salários, com uma ampla revisão da tabela do IR, de forma a efetivar uma maior progressividade; ii) a tributação de dividendos, ao menos em parcela condizente com o teto do salário de contribuição da

previdência, evitando-se a fuga de capitais; iii) a cessação de benefícios fiscais injustificados que em nada beneficiam a população e que não possuem fundamento constitucional ou a finalidade de atender ao interesse coletivo; iv) a indicação de critérios racionais com fundamento na CRFB/88 na concessão de anistias fiscais pelos entes federativos; v) promover a informação da população mais necessitada com relação aos seus direitos enquanto contribuintes; vi) a ampliação do acesso à justiça por meio de ações coletivas e da utilização de outros métodos adequados de resolução de disputas na seara tributária.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AGÊNCIA BRASIL. FGV: mais pobres sofrem maior impacto na pandemia: O Índice de Gini, que mede desigualdade, atingiu 0,640 no 2º trimestre. 2021. Disponível em: <https://agenciabrasil.ebc.com.br/direitos-humanos/noticia/2021-09/fgv-mais-pobres-sofrem-maior-impacto-na-pandemia>. Acesso: 26 out. 2021.

AGÊNCIA SENADO. Por que a fórmula de cobrança de impostos do Brasil piora a desigualdade social. 2021. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/infomaterias/2021/05/por-que-a-formula-de-cobranca-de-impostos-do-brasil-piora-a-desigualdade-social>. Acesso em: 20 out. 2021.

ALEXANDRE, Ricardo. Direito tributário. 12. ed. Salvador: Juspodvum, 2018.

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. Direito tributário na constituição e no STF. 17. ed. São Paulo: Método, 2014.

ALEXY, Robert. Teoria dos direitos fundamentais. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

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

BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do direito tributário. São Paulo: LEJUS, 2004.

BRASIL. Câmara dos Deputados. PL 2.337/2021. 2021. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2288389>. Acesso em: 20 out. 2021.

BRASIL. Câmara dos Deputados. Proposta do governo atualiza tabela do IR, mas limita desconto simplificado: Governo estima que o número de pessoas isentas aumentará em 5,6

milhões, passando de 10,7 milhões para 16,3 milhões. 2021. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/noticias/778071-proposta-do-governo-atualiza-tabela-do-ir-mas-limita-desconto-simplificado/>. Acesso em: 20 out. 2021.

BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. Soluções construídas pelo CNJ buscam reduzir judicialização da saúde. 2020. Disponível em: <https://www.cnj.jus.br/solucoes-construidas-pelo-cnj-buscam-reduzir-judicializacao-da-saude/>. Acesso em: 03 de jun. 2021.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 06 ago. 2021.

BRASIL. Ministério da Economia/Câmara de Comércio Exterior/Comitê-Executivo de Gestão. Resolução GECEX N° 126, de 8 de dezembro de 2020. Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/resolucao-gecex-n-126-de-8-de-dezembro-de-2020-293192472>. Acesso em: 27 out. 2021.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Carga tributária no Brasil 2018: análise por tributos e bases de incidência. 2020c. 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 19 out. 2021.

BRASIL. Senado Federal. PEC 51/2017. 2017. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/132049>. Acesso em: 27 out. 2021.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgInt no Recurso Especial nº 1.428.611/SE. Relatora: Min. Regina Helena Costa. J. 21 mar. 2017. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=70004949&num_registro=201400026759&data=20170330&tipo=5&formato=PDF. Acesso em: 24 nov. 2021.

BRASIL. Tesouro Nacional Transparente. Carga Tributária do Governo Federal. 2021. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/carga-tributaria-do-governo-geral/2020/114>. Acesso em: 19 out. 2021.

CARRAZZA, Roque Antônio. Imposto sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Osvaldo Santos de; GREGÓRIO, Leonardo de. Benefícios Fiscais e o Convênio ICMS 42/2016. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). 50 anos do Código Tributário Nacional. São Paulo: Noeses, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

CASTRO, Anna Lúcia Malerbi de. O Princípio da dignidade da pessoa humana e a norma jurídica tributária. São Paulo: Noeses, 2019.

CNN BRASIL. O Brasil entrou em uma crise institucional: Desde a redemocratização, não se registra tensão tão perigosa entre os poderes da República. 2021. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/politica/waack-o-brasil-entrou-hoje-uma-crise-institucional/>. Acesso: 26 out. 2021.

DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. Teoria geral dos direitos fundamentais. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

DWORKIN, Ronald. Levando os direitos a sério. 3. ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2020.

FERNANDES, Rayneider Brunelli Oliveira. Justiça tributária no Brasil: contexto social e aplicabilidade judiciária. RFD - Revista da Faculdade de Direito da Uerj, n. 32, p. 213-258, dez. 2017. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/20289/22630>. Acesso em: 27 out. 2021.

FGV IBRE. Carga tributária no Brasil: 1990-2020. 2021. Disponível em: <https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/series-historicas/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-1990-2020>. Acesso em: 26 out. 2021.

JARDIM, Eduardo Maciel Ferreira. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2013.

KELSEN, Hans. Teoria pura do direito. 8. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2020.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

MELO, José Eduardo Soares de. ICMS teoria e prática. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

O'DONNELL, Guilherme Alberto. Democracia delegativa. Novos Estudos Cebrap, São Paulo: Cebrap, 1991.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. Federalismo (s) em juízo: o federalismo como instrumento de concretização de direitos fundamentais sociais. São Paulo: Noeses, 2019.

PISCITELLI, Tathiane. Arbitragem no direito tributário: uma demanda do Estado Democrático de Direito. In: PISCITELLI, Tathiane; MASCITTO, Andréa; MENDONÇA, Priscila Faricelli de (Coord.). Arbitragem Tributária: desafios institucionais brasileiros e a experiência portuguesa. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

ROESEL, Claudiane Aquino; FERREIRA, Maria Flávia. A tributação como instrumento de justiça social. Meritum, Belo Horizonte, v. 12, n. 1, p. 196-210, jan./jun. 2017. Disponível em: <http://revista.fumec.br/index.php/meritum/article/view/5216>. Acesso em: 27 out. 2021.

SÃO PAULO. Arrecadação tributária agosto 2021. 2021. Disponível em: https://portal.fazenda.sp.gov.br/acessoinformacao/Downloads/Relatorios-da-Receita-Tributaria/2021/setembro/INTERNET_setembro21.pdf. Acesso em: 26 out. 2021.

SARMENTO, Daniel. Dignidade da pessoa humana. 2. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

SCHELL, Emanuela Vieira de Araujo. Princípio da isonomia tributária: uma visão do judiciário como instrumento no combate às desigualdades sociais. 2021. 111 p. Dissertação (Mestrado em Direito). Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Santa Catarina, 2021. Disponível em:
<https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/229354/PDPC1541-D.pdf?sequence=1&isAllowed=y>. Acesso em: 27 out. 2021.

SILVA, José Afonso da. Curso de direito constitucional positivo. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

STECCA, Gabriel Capristo. Função social do tributo: reflexões sobre a teoria geral do direito tributário. 2018. 167 p. Dissertação (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2018. Disponível em:
<https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/20950/2/Gabriel%20Capristo%20Stecca.pdf>. Acesso em: 27 out. 2021.

TORRES, Ana Kátia Barbosa. Justiça tributária como pressuposto da justiça social. RJurFA7, Fortaleza, v. IX, n. 1, p. 87-96, abr. 2012. Disponível em:
<https://periodicos.uni7.edu.br/index.php/revistajuridica/article/view/102>. Acesso em: 27 out. 2021.

UNESCO. Educação de qualidade no Brasil. [s.d.]. Disponível em:
<https://pt.unesco.org/fieldoffice/brasil/education-quality>. Acesso em: 20 out. 2021.

VALOR ECONÔMICO (Brasília). Governo autoriza início de plano de racionamento de energia. 23 ago. 2021. Disponível em:
<https://valor.globo.com/brasil/noticia/2021/08/23/governo-autoriza-inicio-de-plano-de-acionamento-de-energia.ghtml>. Acesso em: 20 out. 2021.

VALOR ECONÔMICO (Brasília). Guedes fala em mudar limite do teto de gastos para pagar auxílio: Ministro da Economia informa que há discussões para mudar teto que governo quer “ser reformista e popular”. 21 out. 2021. Disponível em:
<https://valor.globo.com/politica/noticia/2021/10/21/guedes-fala-em-mudar-limite-do-teto-de-gastos-para-pagar-auxilio.ghtml>. Acesso em: 28 out. 2021.

Data de Submissão: 28/10/2021

Data de Aceite: 23/11/2021