

UNILEÃO
CENTRO UNIVERSITÁRIO DOUTOR LEÃO SAMPAIO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

VINÍCIUS NATAN BRITO LIMA

**A TRIBUTAÇÃO REGRESSIVA NO BRASIL E AS DESIGUALDADES SOCIAIS E
ECONÔMICAS**

JUAZEIRO DO NORTE-CE
2023

VINÍCIUS NATAN BRITO LIMA

**A TRIBUTAÇÃO REGRESSIVA NO BRASIL E AS DESIGUALDADES SOCIAIS E
ECONÔMICAS**

Trabalho de Conclusão de Curso – *Artigo Científico*,
apresentado à Coordenação do Curso de Graduação
em Direito do Centro Universitário Doutor Leão
Sampaio, em cumprimento às exigências para a
obtenção do grau de Bacharel.

Orientador: Me. Iamara Feitosa Furtado Lucena.

JUAZEIRO DO NORTE-CE
2023

VINÍCIUS NATAN BRITO LIMA

**A TRIBUTAÇÃO REGRESSIVA NO BRASIL E AS DESIGUALDADES SOCIAIS E
ECONÔMICAS**

Este exemplar corresponde à redação final aprovada
do Trabalho de Conclusão de Curso de VINÍCIUS
NATAN BRITO LIMA.

Data da Apresentação 13/12/2023

BANCA EXAMINADORA

Orientador: ME. IAMARA FEITOSA FURTADO LUCENA.

Membro: PROF. ME. CHRISTIANO SIEBRA FELÍCIO CALOU.

Membro: PROF. ESP. MICAEL FRANÇOIS GONÇALVES CARDOSO.

JUAZEIRO DO NORTE-CE
2023

A TRIBUTAÇÃO REGRESSIVA NO BRASIL E AS DESIGUALDADES SOCIAIS E ECONÔMICAS

Vinícius Natan Brito Lima¹
Iamara Feitosa Furtado Lucena²

RESUMO

Matriz tributária trata-se de um conceito desenvolvido por estudiosos do Direito Tributário, que permite estudar o fenômeno da tributação tanto do ponto de vista legal como social, histórico, político e econômico. O objetivo central da pesquisa é analisar como se encontra a matriz tributária brasileira, principalmente no que diz respeito à desigualdade e à concentração de riqueza no Brasil, de forma a enfatizar a regressividade e a progressividade tributária, os encargos tributários de países estrangeiros que podem servir como parâmetro para o legislador brasileiro e os desafios para a implementação de um sistema equânime e de justiça fiscal. Tudo será feito de uma forma metódica, apresentando os argumentos pertinentes ao estudo com base em dados e nos grandes ensinamentos de renomados autores, bem como artigos científicos relacionados ao tema. Propõe-se, assim, gerar reflexões e analisar como intercorre a implementação da tributação progressiva e o quanto pode ser conveniente e se colocar como uma possível solução, diante do atual quadro de desigualdade social no qual o Brasil se encontra, tal como do ponto de vista econômico. Vale ressaltar, ainda, a análise das propostas de revisão do sistema tributário, que atualmente é tema de debate no âmbito do poder legislativo, chamando atenção de especialistas e da sociedade como um todo. A partir disso, os objetivos da pesquisa foram alcançados e conseguiu-se chegar a um panorama geral sobre o sistema tributário e a matriz tributária brasileira, apesar dos estreitos lindes desse estudo, frente à profundidade abissal do tema.

Palavras Chave: Tributação. Desigualdade. Regressividade. Progressividade. Justiça fiscal.

ABSTRACT

The tax matrix is a concept developed by scholars of tax law, which makes it possible to study the phenomenon of taxation from a legal, social, historical, political, and economic point of view. The central objective of the research is to analyze the Brazilian tax matrix, especially regarding inequality and the concentration of wealth in Brazil, to emphasize the tax regressivity and progressivity, the tax burdens of foreign countries that can serve as a parameter for the Brazilian legislator, and the challenges for the implementation of an equitable and fiscal justice system. Everything will be done methodically, presenting the arguments pertinent to the study based on data and the great teachings of renowned authors, as well as scientific articles related to the subject. Thus, it is proposed to generate reflections and analyze how the implementation of progressive taxation intercourse can be convenient and is a possible solution, given the current framework of social inequality in Brazil from an economic point of view. It is also worth

¹ Discente do Curso de Direito da UNILEÃO. E-mail: viniciusnatanbl@gmail.com

² Doutoranda em Direito (UNIMAR), Mestra em Direito (UNISANTOS), Especialista em Direito Penal e Criminologia (URCA), Especialista em Direito Processual Penal (ANHANGUERA – LFG), Professora do Centro Universitário Doutor Leão Sampaio/UNILEÃO. E-mail: iamara@leaosmpaio.edu.br

mentioning the analysis of the proposals to review the tax system that are currently the subject of debate within the legislative power, drawing the attention of experts and society as a whole. From this, the research objectives were achieved, and it was possible to reach a general overview of the tax system and the Brazilian tax matrix, despite the narrow lines of this study, facing the abyssal depth of the theme.

Keywords: Taxation. Inequality. Regressivity. Progressivity. Fiscal justice.

1 INTRODUÇÃO

“A igualdade pode ser um direito, mas não há poder sobre a Terra capaz de a tornar um fato” (HONORÉ DE BALZAC, 1799-1850).

O estudo acerca da matriz tributária brasileira é muito importante para a sociedade e para o desenvolvimento econômico do país. Os tributos não são apenas uma forma de arrecadar recursos financeiros para o Estado para a manutenção da máquina pública e fornecimento de serviços, mas também são um fator de extrema relevância, quando se trata da promoção da igualdade social e do crescimento econômico de um estado. A forma como os tributos são cobrados devem refletir os valores desse mesmo estado (PISCITELLI, 2023).

Uma tributação efetivamente progressiva, incidente sobre a renda e sobre a propriedade especialmente é uma alternativa que tem sido defendida por muitos doutrinadores e tributaristas renomados, quase que de forma unânime, como uma alternativa mais justa e eficiente para o sistema tributário brasileiro e para a implementação dos objetivos da República. O direito tributário nessa conjuntura transpõe a condição de um mero estatuto protetivo do contribuinte, que impõe limitações ao estado, e passa a ganhar vida como uma importante ferramenta no debate dos direitos humanos.

Constitui-se em um eficaz instrumento do estado a fazer frente a suas necessidades financeiras, mas também auxilia na redistribuição de riquezas e na realização da justiça social, com respeito à dignidade da pessoa humana e à manutenção do equilíbrio econômico e da prosperidade (ABRAHM, 2022).

A matriz tributária brasileira é atualmente bastante regressiva com relação aos tributos que incidem sobre as rendas mais elevadas do país. Além disso, a maior parte da receita vem de tributos incidentes sobre o consumo, o que provoca uma inevitável situação de injustiça e desproporcionalidade econômica entre a população, contribuindo para que o Brasil ainda seja um dos países com maior nível de concentração de renda e desigualdade entre as grandes nações, sendo que a evolução histórica desses fenômenos está interligada.

A título de esclarecimento preliminar, a tributação progressiva consiste em tributar as camadas mais ricas da população com uma alíquota mais alta, enquanto as camadas mais pobres são tributadas com alíquotas menores ou isentas. A Constituição Federal enaltece o princípio da capacidade contributiva, e o respeito a esses princípios constitucionais é inerente a um sistema tributário progressivo e justo, e a sua efetivação depende de uma legislação tributária pautada na distributividade, ou seja, os contribuintes providos de maior poder aquisitivo, em tese pagariam impostos pessoais com alíquotas mais elevadas. Assim, presume-se que o sacrifício econômico por eles sentido seja proporcionalmente igual ao que é suportado economicamente pelos contribuintes mais vulneráveis, conforme os ensinamentos de Eduardo Sabbag (SABBAG, 2022).

Dentro desse contexto, a pesquisa parte dos seguintes questionamentos: De que maneira a cobrança de tributos no Brasil deve ser repensada e quais os principais desafios para a implementação de um sistema de justiça fiscal no contexto da matriz tributária brasileira? Serão apresentadas discussões acerca de um sistema de tributação mais progressivo sobre renda e patrimônio, do ponto de vista econômico e social, analisando as suas vantagens e desafios, levando-se em consideração as peculiaridades e complexidades que fazem parte do sistema tributário e financeiro do Brasil.

Tem como objetivos específicos, principalmente, fazer uma perquirição sobre como se encontra a matriz tributária brasileira, como se dá a tributação progressiva, sobretudo no Brasil e países da OCDE e como uma eventual reforma tributária pode contribuir na implantação de um sistema progressivo e de justiça fiscal.

Quanto às metodologias empregadas, a presente pesquisa caracteriza-se por ser de natureza básica estratégica, na qual o pesquisador não se utiliza de situações específicas, as quais tenha a pretensão de resolver na prática, aqui, existe uma reunião de conhecimento útil, já existente, principalmente no campo do Direito Tributário, Constitucional e financeiro, de forma que, a partir de tais conhecimentos e das conclusões obtidas, o estudo possa ser aplicado na prática e também servir de embasamento para pesquisas futuras. A proposta consiste em uma abordagem de conhecimentos que possam eventualmente serem utilizados para a solução de problemas relevantes e conhecidos, na presente pesquisa, o problema da regressividade do sistema tributário nacional (MUNIZ, 2020; FONTENELLE, 2017).

Buscou-se, portanto, dentro dos limites que caracterizam a pesquisa, fazer uma compilação do conhecimento já existente, propondo soluções para determinadas situações, com uma abordagem do problema de forma quantitativa, tendo em vista a natureza dos dados utilizados, boa parte de natureza estatística. O método quantitativo se vale da quantificação,

podendo ocorrer em duas modalidades: coleta de informações ou no tratamento das mesmas. É qualitativa, simultaneamente, tendo em vista a análise de conteúdo e documental, artigos, decisões judiciais, teses, dissertações, livros, leis, etc. Baseia-se na interpretação de determinados fenômenos e atribuição de significados (PEREIRA, 2016).

Quanto aos objetivos, o tipo de pesquisa utilizado é a pesquisa descritiva. Segundo Vergara (2003), a pesquisa descritiva traz as características presentes em determinada população ou fenômeno, estabelecendo correlações entre variáveis e define sua natureza. Trata-se de uma pesquisa bibliográfica e documental, cuja construção se dará através da busca de autores importantes do Direito Tributário, que dialogam entre si, principalmente os ensinamentos da professora Tathiane Piscitelli, Regina Helena Costa e Luiz Eduardo Schoueri, que abordam de forma aprofundada os temas de justiça fiscal e sistema tributário. Além disso, serão utilizados gráficos, teses e dissertações acadêmicas, por meio de plataformas de indexação abertas ao público e nos grandes acervos literários, contendo clássicos do direito tributário (VERGARA, 2003 *apud* COSTA; SCHOUERI, 2020).

A análise de conteúdo, sugerida por Henrique e Medeiros (2017), tem como principal característica a metodologia de tratamento e análise de informações que constam de documentos, mas também pode ser aplicada a qualquer tipo de texto. Por fim, tem-se a análise dos dados descritiva, cujo objetivo é reunir uma série de valores da mesma natureza. Dessa forma, é possível que se tenha uma visão ampla da variação desses valores, organiza e descreve os dados de três maneiras, podendo ser feita por meio de gráficos, que serão muito utilizados ao longo da pesquisa, tabelas, ou outros tipos de medidas descritivas, por Guedes, *et al* (2023).

O sistema tributário brasileiro, as desigualdades sociais, os dados a respeito da distribuição de renda, como funciona a tributação sobre o consumo e sobre a renda no Brasil, os modelos adotados por outros países, principalmente os integrantes da OCDE, a revisão do sistema tributário, que adveio no corrente ano (2023), entre outros temas, tudo isto será abordado ao longo da pesquisa. A discussão do tema revela-se essencial para a sociedade brasileira, pois pode contribuir para a melhoria do sistema tributário e para a promoção de um ambiente de justiça fiscal e de crescimento econômico.

2 MATRIZ TRIBUTÁRIA, SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E A CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA

É importante primeiramente elucidar o que seja matriz tributária e sistema tributário. A matriz tributária trata-se de um conceito desenvolvido pelo professor Valcir Gassen (2013),

para quem a matriz tributária pode ser entendida como sendo as escolhas políticas e sociais feitas em um determinado momento histórico, referentes ao fenômeno da tributação dentro de um estado, não se trata apenas de um conjunto de normas jurídicas ou de questões dogmáticas (GASSEN, 2013).

Já o sistema tributário nacional, diz respeito ao conjunto de regras destinadas a regular a instituição, competência, cobrança, arrecadação, a partilha das receitas, entre outras, previstas na Constituição Federal em capítulo próprio, no próprio Código Tributário Nacional (CTN) e em diversas leis infraconstitucionais.

A leitura das obras de Valcir Gassen vislumbra o conceito de sistema como sendo insuficiente para abordar as questões sociais inerentes ao fenômeno da tributação, pois não especifica questões como vinculação entre tributação e orçamento, não traz a relação entre tributação e sistema previdenciário, tributação e desigualdade de gênero, não traz discussões sobre a carga tributária dividida entre os contribuintes, tributação e programas de transferência de renda, tributação e sistema prisional, vinculação entre Direito Tributário e Direitos Humanos, repartição de receitas públicas de riquezas, além de faltar compreensões sobre a formação do estado brasileiro, então, a matriz tributária seria a base do sistema tributário (GASSEN, 2013, *apud* KINCHECK).

Na mesma linha, considera o autor que as contribuições sociais são uma relevante fonte de recursos. Assim, o Direito Previdenciário precisa ser tangenciado ao estudo do sistema tributário. O Direito Constitucional também precisa ter o seu devido respeito, pois tem a função de viabilizar a democracia e os direitos fundamentais (BARBOSA, 2017).

Costa (2021) ensina que, por Sistema Tributário Nacional, compreende-se, naturalmente, o conjunto de normas constitucionais e infraconstitucionais que disciplinam e norteiam a atividade tributante, tendo origem essencialmente em uma conjunção de normas, com três níveis normativos distintos: o texto constitucional, a lei complementar, que dispõe sobre normas gerais em matéria tributária (o Código Tributário Nacional), e a lei ordinária, que é responsável por instituir os tributos (COSTA, 2021).

De acordo com Marcus Abrahm (2022), o Direito Tributário possui uma grande relação com o Direito Constitucional, pois é na Constituição que se encontram os valores e princípios tributários, bem como as normas de competência tributária atribuídas aos entes federativos e as limitações ao poder de tributar, ao construir minuciosamente todo o Sistema Tributário Nacional (art. 145 ao 156 e art. 195), o que corrobora pelas palavras de Coêlho (2020): “Temos, então, como ápice do sistema tributário, a Constituição. A partir dela, de cima para baixo, os

entes normativos extraem os seus respectivos fundamentos de validade. O sistema é piramidal” (COELHO, 2020, p. 456).

É, aliás, na Constituição Federal de 1988, no seu art. 24, inciso I, que se encontra o fundamento da autonomia e da competência legislativa do Direito sobre Direito Tributário. Isso decorre, especialmente, da natureza das normas constitucionais, que devem ser fundamento de todo o ordenamento jurídico de um estado, como se pode extrair da leitura de alguns dos dispositivos supramencionados:

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: I - Direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico; Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - Impostos; II - Taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III - Contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. § 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos (Brasil, 1988).

Esses dois artigos são apenas uma pequena parte do capítulo referente ao Sistema Tributário Nacional. Então, percebe-se a estruturação do sistema tributário prevista no próprio texto constitucional, reforçando a importância da matéria aqui tratada. Nota-se no §1º do artigo 145 a previsão do princípio da capacidade contributiva, tendo como escopo o atingimento da justiça fiscal. Nos dizeres de Harada (2016), tem a finalidade de repartir os encargos do Estado na proporção das possibilidades de cada contribuinte. O texto refere-se corretamente à capacidade econômica do contribuinte, que corresponde à capacidade contributiva (HARADA, 2016).

Para Eduardo Sabbag (2022), existe uma íntima ligação entre o Direito Tributário e o Direito Constitucional, pois é a partir de onde se originam vários pontos em comum, estabelecimento de regras específicas sobre determinados impostos, as espécies tributárias, os princípios ou limitações ao poder de tributar do Estado, imunidades, a escolha das rendas tributáveis e das competências impositivas, além de várias outras generalidades e aspectos importantes do chamado Direito Tributário Constitucional (SABBAG, 2022).

Importante destacar ainda os vários objetivos e garantias fundamentais que são enumerados pela Constituição Federal, em seus artigos 3º e 5º, como redução das desigualdades, promoção do bem de todos, erradicação da pobreza e construção de uma sociedade justa, *ipsis litteris*:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - Construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - Garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - Promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. Art. 5º (caput) Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade (BRASIL, 1988).

Colares (2018) considera que o ideal moral de justiça a ser perseguido é um ideal liberal, tendo como finalidade o alcance de um equilíbrio entre a liberdade e a igualdade, mas impondo, sobretudo, ações positivas do Estado, principalmente no sentido de erradicar a pobreza e a marginalização e para reduzir as desigualdades. Pode-se afirmar, portanto, a partir dessa premissa, que o ideal perseguido pela Constituição é guiado por uma concepção liberal de tendências igualitárias, por estar inserido no contexto do Estado Democrático Fiscal (COLARES, 2018).

Essa relação entre o sistema tributário, a Constituição Federal e os direitos e garantias fundamentais é um dos motivos que levam os juristas e estudiosos da área tributária e financeira a refletir e buscar soluções a respeito das desigualdades sociais, tendo em vista que o ideal de estado de direito instituído na Constituição está diretamente ligado ao sistema tributário, principalmente no que diz respeito à regressividade estruturada na legislação tributária brasileira, conforme as escolhas políticas que foram feitas nos últimos anos, de forma a se distanciar dos mandamentos constitucionais. Tudo será melhor abordado nos próximos tópicos.

3 O ATUAL CENÁRIO DE DESIGUALDADES SOCIOECONÔMICAS NO BRASIL E O SISTEMA TRIBUTÁRIO

Para a compreensão do atual quadro de desigualdade em que o Brasil se encontra, é importante inicialmente a exposição de alguns dados divulgados através de um estudo feito pelo World Inequality Report 2022 (Relatório das Desigualdades Mundiais 2022), em que foram analisados os vários aspectos da desigualdade em todo o mundo até o ano de 2021.

Foram analisados e comparados resultados sobre riqueza global, desigualdades de renda, de gênero e nas situações que envolvem o cenário ecológico entre países pobres e ricos. Os dados levantados relativos ao Brasil são assustadores. É possível identificar que os 10% mais ricos da população brasileira ganham quase 59% da renda nacional total; os 50% mais pobres ganham 29 vezes menos do que os 10% mais ricos; a metade mais pobre no Brasil possui menos de 0,4% da riqueza do país; os 10% mais ricos no Brasil possuem quase 80% do

patrimônio privado do país; e o 1% mais rico possui cerca 48,9% da riqueza nacional (PISCITELLI, 2023).

Lucas Chancel, um dos principais autores da pesquisa, ressaltou que a discrepância de renda no Brasil é marcada por níveis extremos há muito tempo. O documento ainda concluiu que a Europa possui os níveis de desigualdade mais baixos do mundo (CHANCEL, 2022). Ainda, de acordo com dados divulgados pelo próprio Instituto Brasileiro de Geografia e estatística (IBGE), no ano de 2021, houve um recorde no aumento da pobreza, atingindo 62,5 milhões de pessoas, sendo o maior nível desde 2012 (BERLANDI, 2022).

A vinculação desse cenário com as atuais configurações da cobrança de tributos no Brasil pode não parecer tão explícita para quem não tem muito contato com o Direito Tributário e com o Direito Constitucional, mas partindo de uma análise geral, o Direito Tributário tem a atribuição de escolher determinadas manifestações de riqueza para a partir dessas manifestações de riqueza extrair receita. A Constituição Federal concede poder de tributar por meio de lei aos entes federativos, União, estados, Distrito Federal e municípios e, ao fazer isso, prefere algumas bases possíveis para a incidência de tributos, sendo as bases mais comuns de tributação são patrimônio, renda, consumo e propriedade (PISCITELLI, 2023).

Uma análise da regressividade na tributação sobre o consumo atualmente, ao lado da renda e da propriedade existe outra base possível de geração de tributos que é o consumo. A tributação sobre o consumo é muito eficiente no que diz respeito à arrecadação, sendo, portanto, necessária (PISCITELLI, 2023). Diante disso, os impostos sobre o consumo constituem a maior fonte de receita tributária nos países em desenvolvimento ou subdesenvolvidos. Nesses países, onde se há uma certa dificuldade em se arrecadar impostos que incidem diretamente na renda, os impostos sobre o consumo são vistos como uma alternativa para o governo obter receita suficiente para suas atividades fins (BARBOSA; SIQUEIRA, 2001).

Então, entende-se que partir da tributação sobre o consumo é muito eficaz no que diz respeito à arrecadação, tendo em vista que a partir dela é gerada muita receita pública para ser destinada às necessidades públicas. Porém, ela também gera regressividade, principalmente através dos impostos indiretos. Consiste em um tipo de imposto cujo ônus tributário é repassado para terceira pessoa, não sendo assumido diretamente pelo idealizador do fato gerador (BARBOSA; SIQUEIRA, 2001).

Vale dizer que, no âmbito desse gravame, a responsabilidade tributária continua sendo do contribuinte de direito, porém o ônus tributário é transferido para o contribuinte de fato, não se onerando diretamente o contribuinte de direito. São exemplos de impostos indiretos: ICMS e IPI (SABBAG, 2022). No ICMS, por exemplo, o contribuinte de direito é o industrial,

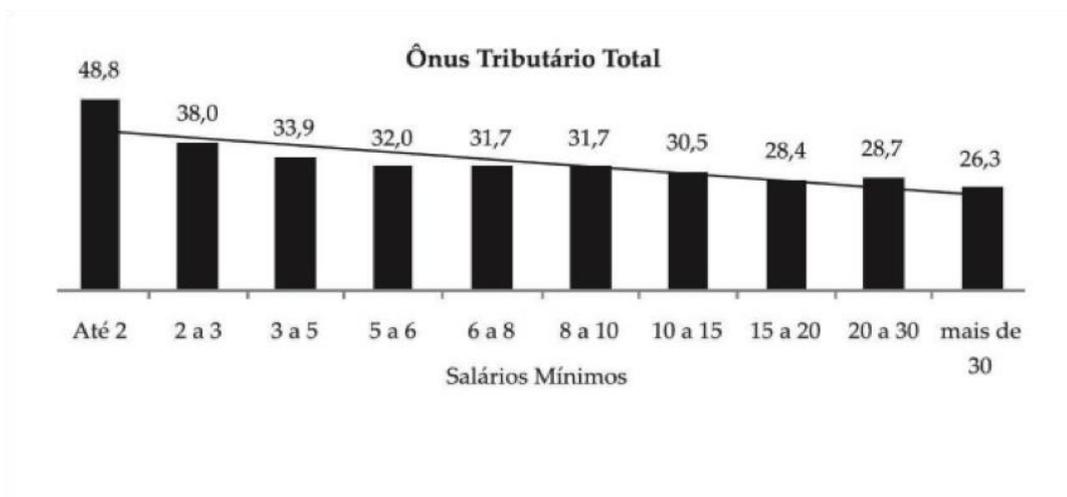
comerciante ou produtor e o contribuinte de fato aquele que suporta o ônus fiscal, isto é, o adquirente (consumidor final) das mercadorias ou serviços (SABBAG, 2022). Com a aprovação da nova reforma tributária em 2023, tais impostos deixarão de existir, sendo substituídos por um único, mas isso será tratado com mais profundidade em tópico próprio. A tributação sobre a renda possui maiores chances de observar a capacidade contributiva.

Ao contrário do que ocorre na maioria dos países desenvolvidos, a carga tributária incidente sobre os tributos indiretos no Brasil é bastante excessiva, o que compromete o mínimo existencial, muitas vezes, contribuindo para a regressividade do sistema tributário nacional. (RODRIGUES; OLIVEIRA, 2017).

A pesquisadora Maria Helena Zockun (2003), *apud* Schoueri (2021), da Fundação Instituto de Pesquisas Econômicas (FIPE) da Universidade de São Paulo, publicou um estudo a respeito dos efeitos da regressividade da tributação sobre o consumo no Brasil, apesar de os dados serem relativos aos anos de 2002/2003, ainda são bastante relevantes, tendo em vista que não houveram mudanças significativas na estrutura tributária brasileira desde então.

O Gráfico 01 apresenta dados relativos ao ônus tributário indireto pelo recebimento de salários mínimos. Alguns desses dados merecem especial atenção: quem tem um recebimento de até 2 salários mínimos tem um ônus tributário indireto de 48,8%, sendo que esse ônus vai diminuindo conforme o aumento da renda pelo número de salários mínimos recebidos; quem recebe de 6 a 8 salários mínimos tem uma incidência de 31,7%; quem recebe de 8 a 10 tem uma incidência de 31,7%; e quem recebe mais de 30 salários mínimos incide apenas cerca de 26,3%, conforme o gráfico a seguir:

Gráfico 01 – Ônus tributário indireto pelo recebimento de salários mínimos



O gráfico ajuda a ilustrar a elevadíssima carga tributária sobre o consumo, no que diz respeito à tributação indireta, pois quanto menor a renda, mais excessivo é o ônus tributário. Torna-se demasiadamente elevada a tributação sobre bens e serviços no Brasil, que corresponde a 18,8% do PIB, maior do que a média de qualquer país da OCDE, cuja média é de 11,6% do PIB (IPEA, 2016).

Nesse sentido, a política tributária brasileira tem sido um fracasso na redução das desigualdades sociais. De acordo com dados recentes divulgados pela Receita Federal, a carga tributária sedimentada sobre bens e serviços equivale a 44,02% da arrecadação, ou seja, quase a metade da arrecadação total, sendo que a renda responde por cerca de 23,92%, quase a metade do que é a tributação sobre o consumo. Já a propriedade, equivale a cerca de 4,87%. A partir desses dados, é possível auferir que o sistema tributário brasileiro é fortemente baseado no consumo. A carga tributária é equiparada a de países desenvolvidos. Obviamente não há como estabelecer uma tributação progressiva sobre o consumo.

A elevada tributação do consumo encontra, evidentemente, justificativa diante do padrão de renda brasileiro, sendo classificado como um país pobre. Mas esse fato, contudo, não deve ser visto como óbice um olhar crítico para a distribuição atual da carga tributária, com vistas a minimizar a regressividade existente em nosso sistema, cujos níveis reforçam cada vez mais as desigualdades (FONTELES *et al.* 2020).

Regressividade, singelamente falando, significa que pessoas menos favorecidas economicamente acabam tendo que arcar com uma carga tributária maior do que pessoas mais abastadas de forma proporcional aos ganhos de cada um, já que a mesma carga tributária incide sobre os produtos, independentemente de ser alguém com renda baixa ou renda mais elevada.

Schoueri (2021) esclarece que, no caso dos tributos sobre o consumo, o risco de regressividade se torna patente ao considerar que o percentual de renda destinado ao consumo é decrescente, conforme incrementa a riqueza do contribuinte. O autor explica que, aqueles de maiores posses e de maior poder econômico terão boa parte de sua renda convertida em investimentos, aquisição de bens, imóveis, atividades de lazer, etc, não sendo, portanto, boa parte da renda atingida, ao menos imediatamente, pelo imposto sobre consumo. Por outro lado, uma pessoa com poucos recursos econômicos destinará a totalidade de sua renda ao consumo (e, portanto, toda a sua renda será alcançada pela tributação do consumo). O efeito regressivo da tributação sobre o consumo se torna imediato, quando se entende que o tributo não recai sobre o produto, mas sobre a renda manifestada no ato do consumo. A regressividade não respeita a capacidade contributiva (SCHOUERI, 2021).

Ótimo exemplo trazido pela professora Tathiane Piscitelli (2023), ao abordar o tema durante palestra promovida pela UFRGS (Universidade Federal do Rio Grande do Sul) recentemente, segundo a qual uma família que tem uma renda mensal de apenas R\$ 1.000,00, possivelmente irá destinar toda essa renda ao consumo de bens e serviços essenciais e, talvez, não seja suficiente. Então, esta família é integralmente tributada sobre o consumo, a título de exemplo.

Já uma família que tenha um ganho mensal de R\$ 10.000,00, também terá que adquirir bens e serviços essenciais, sendo tributada sobre esse consumo, mas é possível que ainda sobre uma boa quantia para ser polpada, para adquirir patrimônio ou para prática de lazer, viagens e outras finalidades. É por isso que a tributação sobre o consumo traz essa regressividade econômica, pesando mais para os mais pobres, sendo, portanto, injusta. (PISCITELLI, 2023).

4 A TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA E O PATRIMÔNIO E SUAS PECULIARIDADES NO BRASIL E NO MUNDO, SOB A PERSPECTIVA DA JUSTIÇA FISCAL

Os teóricos da economia e da justiça tradicionalmente e majoritariamente defendem que as bases de incidência relacionadas à propriedade e à renda são as mais adequadas para a realização de uma justiça tributária significativa, uma vez que, quanto maior for a renda de uma pessoa, evidentemente ela terá mais riquezas. Portanto, faz sentido que a renda dessa pessoa seja tributada progressivamente, ou seja, quanto maior for a renda maior será o imposto (PISCITELLI, 2023).

O mesmo deve acontecer em relação à propriedade. Quanto maior for a manifestação de riqueza com relação à propriedade, maior deve ser a alíquota. Cabe destacar que a tributação da propriedade tem um efeito distributivo, na medida em que evita que haja o acúmulo patrimonial, como no caso de recebimento de uma herança, ITCMD, cujo tema já foi objeto de julgamento pelo STF, em sede de julgamento do Recurso Extraordinário, nº 562.045, em que se chegou à conclusão pela possibilidade de aplicação da progressividade do ITCMD. Vale a pena transcrever um breve trecho do voto do Ministro Ayres Brito:

Em suma, tratando-se de ITCMD, bem mais razão é de se ajuizar que a nossa Magna Lei não contém condição semelhante à que havia em relação à progressividade do IPTU, antes da EC nº 29/2000. Daí que a norma geral do § 1º do art. 145 passa a incidir pelo modo mais desembaraçado para, naturalmente, admitir a progressividade das alíquotas “segundo a capacidade econômica do contribuinte”. Vale dizer, aqui (no

âmbito do ITCMD) não há e nunca houve necessidade de emenda constitucional para que o imposto fosse progressivo (STF, RE 562.045).³

Por maioria, o STF deu provimento ao recurso, julgando ser constitucional a progressividade do ITCMD. Na ocasião, restaram vencidos o Ministro Ricardo Lewandowski (relator) e o Ministro Marco Aurélio. A Ministra Ellen Gracie trouxe à tona importantes considerações do autor espanhol, Juan Martin Queralt, abaixo transcritas:

Deve ser calculado o valor integral, resultado da aplicação da taxa de imposto à base tributável, que consiste num escalonamento progressivo por secções. Como vimos anteriormente, a alíquota pode ser fixada pelo CCAA. Caso não o façam, será aplicada a taxa aprovada pelo Estado, que varia entre 7,65% para a parte da matéria coletável inferior a 7.993,46 euros, e 34% para a parte da matéria coletável que exceda 7.993,46 euros. Em terceiro lugar, a taxa de imposto determinada pela aplicação da taxa integral inclui um coeficiente multiplicador que varia em função da relação entre o falecido ou doador e o sujeito passivo e os bens pré-existentes deste último. Quanto mais distante for a relação e maiores forem os ativos pré-existentes, maior também será o coeficiente multiplicador. Atualmente, tais coeficientes variam entre 1 e 2,4. (QUERALT, 2007, p. 179, citado por ELLEN GRACIE, 2013)

Conforme apontado por Lucena (2022), o ITCMD cuida-se de um imposto estadual, e apesar de ter uma função predominantemente fiscal, produz alguns efeitos extrafiscais⁴, na medida em que a adoção de alíquotas progressivas tem a função de desestimular a concentração de renda (LUCENA, 2022). Quanto ao ITCMD, foram trazidas algumas modificações pela PEC 45/2019, as quais serão abordadas em momento oportuno, quando tratarmos da reforma tributária.

Ao contrário do Brasil, o modelo Norte americano tem uma alíquota de tributo elevada sobre a herança. A forma de pensar também é totalmente diferente, pois ao tributar sobremaneira o patrimônio, busca-se, além de distribuir a renda, promover uma conscientização nas novas gerações de que é necessário trabalhar para se adquirir sua própria riqueza. (BARBOSA, 2016). A comunidade internacional, a exemplo da Alemanha, abre mão da cobrança do Imposto Sobre Grandes Fortunas, em benefício de uma tributação progressiva.

³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 562.045. Art. 18 da Lei estadual 8.821/1989, que instituiu um sistema progressivo de alíquotas para o Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doações – ITCMD. Constitucionalidade. Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul. Recorrido: Espólio de Emília Lopes Leon. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Brasília DF, 06 de fevereiro de 2013. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630039>. Acesso em 29 de maio de 2023.

⁴ Extrafiscalidade significa que um tributo não terá um caráter meramente fiscal e arrecadatório de receitas, o tributo nesse caso possui um importante papel social quanto ao estímulo ou desestímulo de algumas condutas, como por exemplo o caso de alíquotas elevadas sobre cigarros, como objetivo de prevenir doenças pulmonares e promover a saúde pública, dentre várias outras situações que sempre estão presentes.

Nessa mesma linha, o professor a Valcir Gassen (2016) destaca a importância do poder judiciário no seu papel de guardião da Constituição Federal, na participação da promoção da justiça fiscal, principalmente no que diz respeito ao poder de controle das normas infraconstitucionais, ajudando a desenhar a matriz tributária, em um importante julgado, citado pelo professor em uma de suas teses ajuda a ilustrar esse ponto, como é mostrado a seguir (GASSEN, 2016).

Há ainda, vários episódios em que o Judiciário, em prol da justiça fiscal, demonstra sua capacidade de modificar a legislação com escopo na alteração do quadro tributário. Como exemplo, o esclarecedor julgamento do Tribunal Regional Federal da 3ª Região (BRASIL, 2012), quando foi declarada a incompatibilidade com a Constituição Federal do teto para a dedução de gastos com educação, no Imposto de Renda Pessoa Física. Trata-se de um bom exemplo de ativismo judicial do Órgão Especial de um Tribunal Federal, cuja jurisdição abarca a unidade federativa mais populosa e economicamente relevante do país (GASSEN, 2016).

O mesmo autor ainda prossegue, ao situar a uniformização repetitiva ou vinculante de decisões judiciais, criando um caráter jurisprudencial, como um instrumento de igualdade tributária, na medida em que aqueles contribuintes que frequentemente ingressam com ações judiciais, terão as mesmas decisões aplicadas a todos, inclusive aqueles que não possuem um poder econômico significativo, casos de súmulas vinculantes e precedentes, onde a Receita Federal estará obrigada a agir conforme as interpretações, o que repercute pelo fato de que existem contribuintes que nunca ingressarão em juízo para requerer os seus direitos.

Passando a uma análise mais aprofundada a respeito do Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR), notoriamente de caráter pessoal, trata-se do imposto mais pessoal entre todos os impostos, ou seja, leva em conta a capacidade contributiva e qualidades pessoais do contribuinte. Para Jarach (1971, p. 195), citado por Ellen Gracie (2013), os impostos pessoais têm como característica que os eventos tributáveis dizem respeito às qualidades pessoais importantes do contribuinte. Diferentemente dos impostos reais, para os quais as qualidades pessoais do contribuinte são indiferentes à majoração de alíquotas (JARACH 1971, p. 195, *apud* GRACIE, 2013)

Constitucionalmente falando, o imposto de renda está entre aqueles de competência da União, em seu artigo 153, III, acrescentando que este será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei, conforme o §2º, I, do referido artigo:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: III - renda e proventos de qualquer natureza; § 2º O imposto previsto no inciso III: I - Será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei; (BRASIL, 1988)

Cuida-se a progressividade não apenas de uma técnica legislativa para discriminar a incidência de alíquotas sobre um determinado tributo. Como visto, é um princípio constitucionalmente previsto e trata-se de uma orientação geral, para o direcionamento da carga tributária, mais especificamente com relação às alíquotas, segundo os parâmetros e critérios estabelecidos em lei (COSTA, 2003). Destaca-se que existem princípios tributários específicos do Imposto de Renda que regem a incidência deste tributo:

a) generalidade: deve alcançar a todos sem distinção entre pessoas ou profissões; b) capacidade contributiva: deve levar em consideração aspectos subjetivos de natureza econômica e a exteriorização de riqueza disponível do contribuinte, tributando de acordo com as suas possibilidades econômicas e financeiras (princípio da igualdade); c) progressividade: sistema em que a alíquota aumenta à medida que aumenta a base de cálculo, fixada em percentual variável, como expressão da capacidade contributiva e do princípio da igualdade; d) legalidade e anterioridade: as alíquotas somente podem ser alteradas por lei ordinária, a vigorar a partir do exercício financeiro seguinte (embora não se submeta à anterioridade nonagesimal); e) irretroatividade: não pode incidir sobre fato geradores anteriores à lei que o instituiu (o fato gerador do IR é em 31/12) (ABRAHM, 2022, p. 358).

Com relação à alíquota é que se coloca nos debates, quando se trata de progressividade. Nesse sentido, Regina Helena Costa (2003, p. 27) ensina que: “O princípio da capacidade contributiva, como vimos, exige que a tributação seja feita em proporção à riqueza de cada um, assim entendida aquela manifestação pelo fato imponible”. A mesma autora ainda continua ressaltando que a progressividade tributária significa que seja a tributação mais do que proporcional à riqueza de cada um. Portanto, um imposto é progressivo com o aumento quantidade gravada, em decorrência da elevação da alíquota.

A progressividade dos impostos é a técnica mais adequada para se alcançar uma igualdade na sua acepção material, concreta, é o ideal para o qual o ordenamento jurídico deve estar direcionado. Adhemar João de Barros, critica a progressividade, de maneira a considerar que ela sanciona as pessoas mais eficientes e que possuem maiores chances de auferir renda serão desestimuladas, prejudicando, assim, toda a sociedade, por causar um desestímulo coletivo ao esforço e a criatividade, além de que os serviços públicos não serão destinados àqueles que recolhem o imposto mais elevado (BARROS, *apud* MINARDI, 2016)

Também de forma contrária à progressividade é a posição de Fernando Aurélio Zilveti, que considera que a progressividade permitiria o planejamento tributário pelos mais ricos e que

suportariam uma tributação mais elevada apenas pessoas que não possuem recursos técnicos e econômicos para realizar tal planejamento, sendo, portanto, ineficiente. É necessário mostrar tais críticas, tendo em vista o caráter revisional da presente pesquisa (ZILVETI, citado por MINARDI, 2016).

Apesar das posições contrárias, a experiência internacional e a doutrina majoritária é o que interessa nas discussões desenvolvidas e reiteram o posicionamento favorável a um sistema de tributação progressiva. Ricardo Lobo Torres (2003) afirma que a progressividade é uma forma de justiça distributiva, em que se cobra desigualmente o tributo conforme se desigalam os contribuintes. É contraditório observar, no Brasil, com tamanha disparidade social e com uma absurda concentração de renda, ter um sistema de progressividade tão reduzido na tributação do imposto de renda (MENEZES, 2015, p. 16).

Seria necessário também projetar as exigências da justiça tributária sobre a tributação internacional e as linhas necessárias para implementar tal requisito de forma praticável. Como eles apontado por M. A. CAAMAÑO ANIDO e J. M. CALDERÓN CARRERO, há um notável "grau de flexibilidade e sacrifício [de] certos princípios fiscais clássicos e constitucionais (princípios de igualdade/capacidade económica, progressividade, redistribuição) como consequência das tensões a que a globalização sujeita os Estados." Na opinião destes autores, "o que é relevante é grau de erosão de tais princípios e das forças que provocam tal fenómeno, bem como as consequências que daí decorrem para o sistema e para o direito fiscal, incluindo a reação de Estados, que defendem medidas de coordenação fiscal para responder globalmente aos novos problemas. (MOLINA, 2003, p. 38).

Importante ressalva é feita por Sacha Calmon Navarro Coêlho (2016), para quem o princípio da capacidade contributiva não está atrelado tão somente à técnica da progressividade, cujo objetivo é tributar mais quem mais tem. O autor seleciona vários outros institutos tributários, que auxiliam no cumprimento de tal princípio. Uma boa exemplificação são as isenções subjetivas em matéria de taxas. As leis, com frequência, isentam os pobres em relação a inúmeras taxas, reconhecendo, assim, a incapacidade contributiva dos mesmos (COÊLHO, 2016).

A justiça gratuita, nos termos do artigo 98 do Código de Processo Civil de 2015, que é um direito daqueles sem recursos ou presumidamente sem recursos, por serem pobres em sentido legal, sendo, portanto, dispensados do pagamento das custas judiciárias. O fundamento de todas as isenções, por isso legítimas, nas taxas, é justamente a incapacidade contributiva (formulação negativa do princípio).

Nessa senda, encontra-se o princípio da seletividade, que conforme preceitua o saudoso autor Hugo de Brito Machado (2002), não deve se confundir a progressividade com a seletividade. O imposto é seletivo quando sua alíquota é diferente para cada objeto tributado.

O imposto é seletivo, porque seleciona os vários objetos sobre os quais incide, onerando mais pesadamente uns do que outros (MACHADO, 2002).

A seletividade também é um importante instrumento para a realização da justiça fiscal, esse princípio permite que itens essenciais sejam dispensados do pagamento de determinados impostos, como por exemplo itens de cestas básicas ou absolve, tornando-os mais acessíveis para as pessoas de baixa renda, ou ainda, itens nocivos à saúde, sejam tributados mais pesadamente, como cigarros e bebidas alcoólicas, alcançando um caráter extrafiscal.

Ora, olhando para o sistema tributário brasileiro na prática, pode-se afirmar que a tributação da renda poderia compensar a elevada carga tributária sobre o consumo, mas isso apenas seria possível se fosse feita de forma progressiva, ou seja, quanto mais renda maior a tributação, quando da análise dos dados relativos ao IRPF (Imposto de Renda da Pessoa Física), tem-se o seguinte quadro, que mostra a alíquota por salários mínimos:

Tabela 1 – Alíquota de IRPF

Renda mensal por salários mínimos	Alíquota de IRPF em (%)
Até ½	0,0%
De 1/2 a 1	0,0%
De 1 a 2	0,0%
De 2 a 3	0,3%
De 3 a 5	1,6%
De 5 a 7	3,9%
De 7 a 10	6,6%
De 10 a 15	9,2%
De 15 a 20	10,3%
De 20 a 30	10,6%
De 30 a 40	10,4%
De 40 a 60	9,0%
De 60 a 80	7,0%
De 80 a 160	5,4%
De 160 a 240	4,1%
De 240 a 320	3,6%
Mais de 320	2,1%

Fonte: Dados extraídos da Receita Federal do Brasil, ano 2023 (PISCITELLE, 2023).

Constata-se que quem recebe de 3 a 5 salários mínimos tem uma alíquota média de 1,6%; quem recebe de 5 a 7 salários mínimos responde por cerca de 3,9%; e vai aumentando, até que quem recebe de 20 a 30 salários mínimos responde por 10,6%. A alíquota se mantém

progressiva até aqui, porém, a alíquota começa a diminuir conforme o aumento da renda, isto é, quem recebe mais de 320 salários mínimos responde por uma alíquota de apenas 2,1%, estando muito próxima da que incide sobre quem recebe de 3 a 5 salários mínimos. Pode-se concluir que existe uma defasagem na tabela progressiva. Portanto, quem tem mais renda, paga menos tributos (PISCITELLI, 2023).

É quase unanimidade entre os autores, hoje em dia, que uma possível explicação para isso pode estar nos rendimentos isentos e não tributáveis. Os rendimentos isentos e não tributáveis são aqueles que não sofrem tributação do imposto de renda, assim, não são levados em consideração na hora de calcular o valor a ser pago tanto na fonte quanto na declaração de ajuste anual. Contudo, não significa que não precisam ser informados à Receita Federal (FLACH, 2023).

Um outro dado bastante pertinente a ser analisado, é a porcentagem de declarantes de rendimentos isentos por recebimento de salários mínimos, entre aquelas pessoas que recebem de 3 a 15 salários mínimos. Essas pessoas equivalem a cerca de 51% dos declarantes de imposto de renda e declaram apenas 12% de rendimentos isentos. Já as pessoas que possuem rendas muito elevadas, acima de 320 salários mínimos, são o equivalente a apenas 0,5 % dos declarantes e essas pessoas declaram 34% de rendimentos isentos (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, *apud* PISCITELLI, 2023).

Frente a esses dados, nota-se que, devido à existência de uma categoria de renda que não é tributada, a arrecadação de imposto de renda perde em parte o seu impacto econômico e social, tendo em vista que boa parte da renda não é tributada. A lei n.º 9.249/1995 trouxe a isenção sobre os lucros e dividendos dos acionistas, uma isenção que beneficia os mais ricos, ou seja, a não incidência do imposto sobre a distribuição de lucros e dividendos, a distribuição do lucro para os sócios de uma empresa não é tributada na pessoa física, inversamente ao que é feito em outros países pelo mundo.

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, não estão “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 (art. 10, caput, Lei nº 9.249/1995) (BRASIL, 1995).

De acordo com pesquisa realizada pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) em 2022, Austrália, Canadá, Coreia do Sul, Colômbia, Chile e México permitem a dedução integral ou de parte do IRPJ pagos pela empresa no IRPF sobre os dividendos como forma de reduzir o impacto da bitributação. A Colômbia possuía uma alíquota legal de 10%,

sendo totalmente compensada por esta dedução, tornando a tributação efetiva igual a zero. No Brasil, mesmo com a presença de uma tributação do IRPJ mais alta que a de outros países, não é suficiente para compensar a isenção completa sobre dividendos.

Possíveis soluções seriam, por exemplo, a instituição de uma tributação sobre dividendos de 20%, mantendo a atual alíquota do IRPJ em 34%, ou reduzir o IRPJ para 25% e a tributação de dividendos com uma alíquota progressiva não superior a 30% ou em torno de 25% com uma alíquota única, para atingir a média das economias avançadas da OCDE com uma tributação marginal global do lucro de 48,5% (IPEA, 2022).

O benefício da tributação da distribuição dos dividendos com relação ao lucro corporativo pelo IRPJ é porque se cuida de um imposto pessoal, o que torna possível o estabelecimento de uma tabela progressiva, sendo, portanto, mais justa. Não obstante, a principal vantagem da tributação do lucro pelo IRPJ é porque surge a opção de tributar diretamente o lucro das subsidiárias de companhias multinacionais. Um sistema coerente deve incluir os dois tipos de tributação na prática (IPEA, 2022).

Obviamente, essas alterações substanciais nos encargos tributários devem vir acompanhadas também de programas que visem destinar boa parte das receitas provenientes da tributação sobre o consumo e a renda aos programas de assistência social, saúde e previdência social, tendo em vista o bem-estar social.

O atual governo, com fulcro na implementação de uma tributação mais justa e igualitária trouxe uma série de inovações durante o ano de 2023, desde renúncias fiscais de IPI e PIS/COFISN para as montadoras, com o objetivo de baratear o preço final dos automóveis, até um aumento na faixa de isenção do IRPF, com o advento da lei n.º 14.663, de 28 de agosto de 2023, efetuando alterações na lei n.º 11.482 de 2007, que trata sobre a tabela progressiva de imposto de renda, com a nova redação dada ao seu artigo 1º, X, prevendo o seguinte quadro para a partir do mês de maio do ano calendário de 2023:

Tabela 02 – Progressão de Imposto de Renda, conforme lei n.º 14.663/2023

Base de Cálculo (R\$)	Alíquota (%)	Parcela a Deduzir do IR (R\$)
Até 2.112,00	0	0
De 2.112,01 até 2.826,65	7,5	158,40
De 2.826,66 até 3.751,05	15	370,40
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5	651,73
Acima de 4.664,68	27,5	884,96

Fonte: Planalto.gov.br

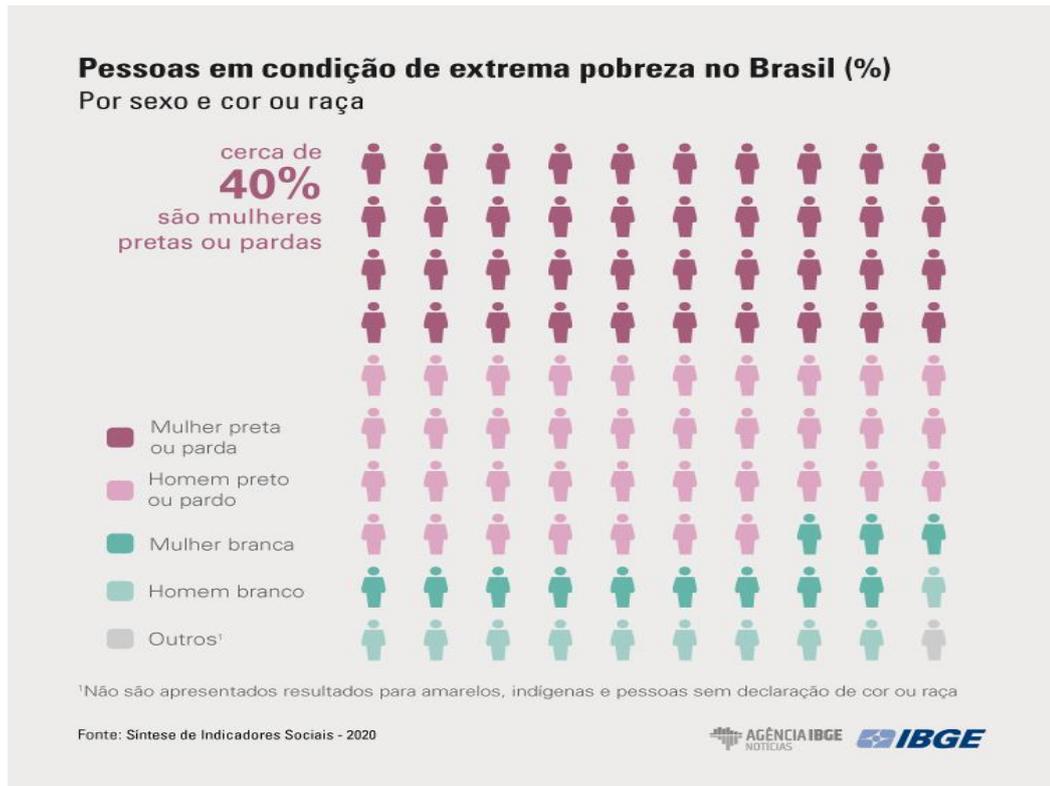
As conclusões que podem ser extraídas diante de tudo o que foi abordado até agora é que existe uma dissonância entre o sistema tributário que foi implementado e o estado de direito e justiça que a Constituição coloca. Temos um sistema altamente regressivo, concentrado no consumo e ao mesmo tempo a correção desse sistema que deveria ocorrer através da tributação da renda não acontece. Ao contrário disso, ocorre uma intensificação das desigualdades, com isenções e benefícios que convertem a tributação em um verdadeiro instrumento de concentração de riqueza. Há, portanto, uma reunião de fatores que faz com que o Imposto de Renda da Pessoa Física no Brasil não seja distributivo e não realize os ditames da justiça tributária, beneficiando as pessoas mais ricas (PISCITELLI, 2023).

Além disso, a concentração da carga tributária no consumo, de fato, acaba fazendo com que as populações menos favorecidas sejam mais oneradas com tributos, do ponto de vista proporcional, pois, como visto, essas pessoas destinarão a maior parte, se não toda a sua renda, ao consumo de mercadorias e serviços essenciais. Nesse sentido, o sistema tributário focado no consumo torna-se bastante injusto, e isso contribui para que haja uma desigualdade econômica abissal no Brasil. A partir dessas análises, pode-se ter um panorama geral de como se encontra a matriz tributária brasileira.

Claro que as discussões não se encerram no que diz respeito às desigualdades socioeconômicas. A professora Tathiane Piscitelli (2023), com base em dados divulgados pelo IBGE, mostra que a desigualdade ultrapassa questões meramente econômicas, e se estende a uma desigualdade de gênero e cor.

Os dados revelam que a maioria da população é negra, sendo que cerca de 27,8% são mulheres negras, no total existem 57 milhões de lares chefiados por mulheres negras, 57% dessas famílias vivem abaixo da linha da pobreza e, entre as mulheres, esse percentual sobe para 64%, onde 40% das mulheres pretas ou pardas vivem em situação de extrema pobreza. Na sequência, estão homens pretos ou pardos, mulheres brancas e homens brancos. A partir desses dados, pode-se concluir que a população negra vive em um estado de vulnerabilidade social, em especial as mulheres. Então, até mesmo entre as mulheres, existe grande desigualdade em virtude da raça, até mesmo desigualdades salariais, e no topo da pirâmide estão os homens brancos que correspondem à pequena parcela mais rica da população (PISCITELLI, 2023). Os gráficos a seguir ajudam a ilustrar melhor a situação.

Gráfico 2



Fonte: Agência IBGE notícias

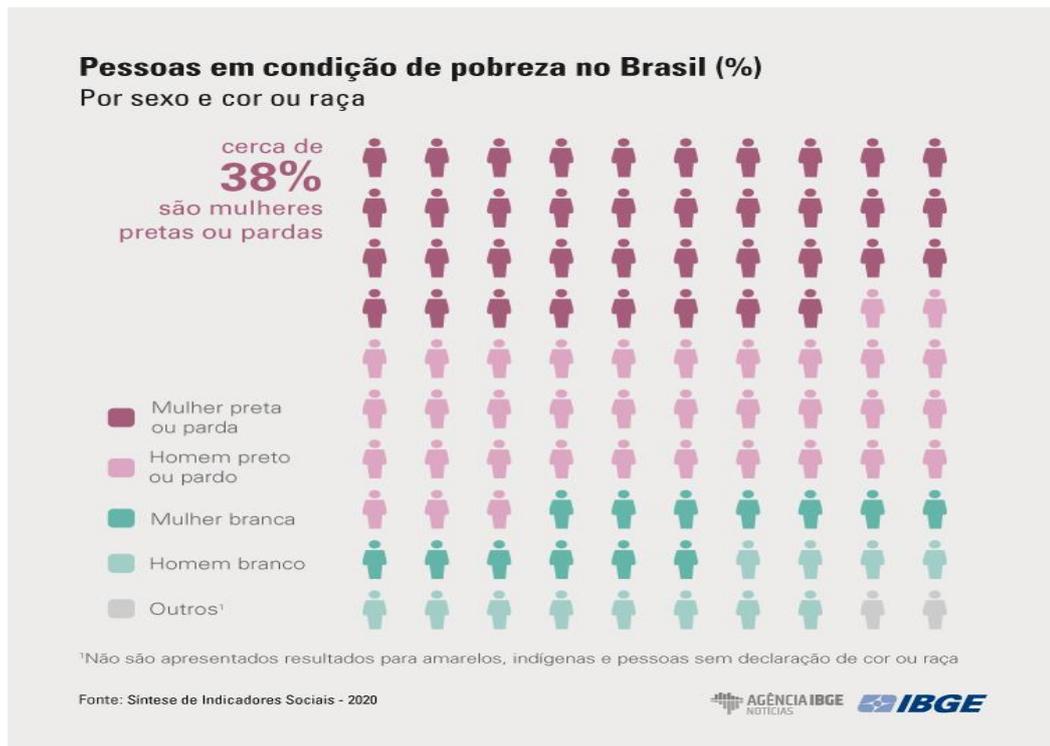
Esse primeiro gráfico, mostra que quase metade da população brasileira em situação de extrema pobreza corresponde as mulheres pretas ou pardas, um grande exemplo de como a matriz tributária brasileira é injusta não apenas do ponto de vista econômico, mas também tem um forte reflexo em desigualdades de cor e gênero, o que demonstra que o Brasil nunca foi capaz de superar a sua formação histórica e social, pois as escolhas políticas no campo tributário reforçam as desigualdades entre a população ainda nos dias atuais.

Quando se tem em mente a elevada carga tributária sobre o consumo de bens e serviços, que acaba sufocando o orçamento de famílias nessa situação, comprometendo o sustento e a qualidade de vida. O estado deve se posicionar cada vez mais no sentido de mitigar essa terrível situação de injustiça social. Os sistemas tributários possuem efeitos diretos nos vários tipos de arranjos e configurações familiares de maneira desigual, na medida em que as discriminações de gênero também estão ligadas com as de classe e raça, isso é um reflexo da estrutura social de cada país (VIECELI, 2023).

A busca pela igualdade, nesse sentido, não se resume somente ao aumento da progressividade da carga tributária, mas também em analisar a inclusão desigual das mulheres e homens na sociedade, bem como os diferentes padrões de consumo existentes e as variadas

consequências e efeitos da tributação (VIECELI, 2023). Deve-se destacar ainda, que a maior parte dos rendimentos isentos e não tributáveis pertencem a homens. No próximo gráfico, é possível identificar o cenário das pessoas e níveis de situação de pobreza, o que não difere muito do gráfico anterior.

Gráfico 3



Fonte: Agência IBGE notícias

Assim, um sistema de justiça fiscal requer que a carga tributária seja pensada de maneira a balancear a incidência de tributos entre renda, consumo e patrimônio, de maneira bastante equânime, retirando um pouco da carga tributária do consumo e transferindo para a renda, pois, como visto, a alta concentração dos tributos sobre o consumo em um país de baixa renda como o Brasil gera a regressividade e, conseqüentemente, contribui para as desigualdades sociais, de maneira que favorece determinadas pessoas da sociedade.

É claro que, quanto a isso, devem ser feitas várias ressalvas, pois se deve tomar cuidado, quando na tentativa de se fazer justiça social, ao retirar o peso da tributação do consumo, de forma que isso deve refletir o atual estado de desenvolvimento do Brasil, não massacrando uma pequena camada mais rica da população com impostos (MONGUILOD, 2019).

5 REFORMA TRIBUTÁRIA E JUSTIÇA FISCAL

Esse tópico será dedicado a uma sucinta análise sobre a reforma tributária que está avançando no Congresso Nacional. A reforma tributária consiste em uma forma de ajustar o sistema tributário para alcançar determinados objetivos. O presidente Luiz Inácio Lula da Silva, em seu plano de governo, trouxe a seguinte proposta:

Proporemos uma reforma tributária solidária, justa e sustentável, que simplifique tributos e em que os pobres paguem menos e os ricos paguem mais. Essa reforma será construída na perspectiva do desenvolvimento, “simplificando” e reduzindo a tributação do consumo, corrigindo a injustiça tributária ao garantir a progressividade tributária, preservando o financiamento do Estado de bem estar social, restaurando o equilíbrio federativo, contemplando a transição para uma economia ecologicamente sustentável e aperfeiçoando a tributação sobre o comércio internacional, desonerando, progressivamente, produtos com maior valor agregado e tecnologia embarcada (DIRETRIZES PARA O PROGRAMA DE RECONSTRUÇÃO E TRANSFORMAÇÃO DO BRASIL LULA ALCKMIN 2023-2026 COLIGAÇÃO BRASIL DA ESPERANÇA).

Deve ser feita uma análise a respeito dos dispositivos da reforma tributária que foram aprovados pelo Congresso Nacional, frente ao atual contexto brasileiro. Assim, em primeiro lugar, a proposta que realmente avançou no parlamento foi a PEC/45, tendo sido aprovada recentemente pelo Senado Federal, que altera somente a tributação sobre o consumo, não alterando a estrutura regressiva existente. Dessa maneira, especialistas afirmam que, com as mudanças, a carga tributária sobre o consumo irá aumentar.

Existem diversas justificativas para a aprovação de uma reforma sobre o consumo, tendo como principais a alta complexidade do sistema de tributação sobre o consumo no Brasil e os impostos indiretos, que geram cumulatividade ao longo da cadeia, aumentando os custos de produção e a existência de muitas legislações que precisam ser observadas, promovendo distorções e gerando uma alta complexidade no sistema tributário, o que enfraquece a economia, bem como contribui para a guerra fiscal entre os estados (REAL, 2023). A adoção de um sistema de Imposto sobre Valor Agregado (IVA), com incidência no destino e alíquota única e poucos regimes tributários e alíquotas, é a sistemática adotada atualmente por 170 países.

É evidente o custo acentuado do sistema tributário, tanto direto quanto indireto, simultaneamente ao sobrestante nível de complexidade, que guarda forte relação com o alto custo, dando espaço para o planejamento tributário e a sonegação fiscal e a sobrecarga do poder

judiciário com demandas de natureza fiscal (APPY, 2015; LIMA, 1999, *apud* PASSOS, ET AL, 2017).

Além disso, o sistema apresenta insignificante eficiência econômica, frente ao número de alíquotas de IPI e de ICMS, pela existência de tributos cumulativos, como a COFINS e o PIS-Pasep, e pela destacada quantidade de regimes especiais em setores e produtos específicos, principalmente em relação ao ICMS e ao PIS-COFINS, que tornam a legislação complexa com efeitos nocivos à economia e à produtividade (APPY, 2015; LIMA, 1999, *apud* PASSOS, ET AL, 2017).

Oliveira (2017), considera que a guerra fiscal gera perdas inestimáveis de receitas e uma organização da capacidade dos setores de produção, centrada em situações tributárias, não como deveria ser na eficiência produtiva. Para os autores, o Governo Federal não dá a devida importância ao seu papel de manutenção do sistema federativo nas políticas de desenvolvimento econômico regional, menosprezando a guerra fiscal. (OLIVEIRA, citado por PASSOS, *et al* 2017)

A PEC/45 extingue o ICMS (estadual) e o ISS (municipal) e cria o Imposto Sobre Bens e Serviços (IBS) de competência mista. Extingue também o Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), o PIS/PASEP e a COFOINS e cria a CBS e o IS da União. Tendo em vista a uniformidade de alíquotas, os três impostos terão uma base ampla, não incidindo sobre as exportações, tendo um período de transição de 10 (dez) anos.

Prevê, ainda, a criação de um Conselho Federativo para o IBS. Então, resumidamente, a reforma tributária visa simplificar o sistema tributário brasileiro, substituindo tributos como PIS/COFINS, IPI ICMS e ISS pelo Imposto Sobre Operações com Bens e Serviços (IBS), modernizar o sistema, impulsionando a economia e promovendo competitividade empresarial, buscando uma aproximação do Brasil com a realidade internacional (TV SENADO, 2023).

Tais alterações têm um enorme potencial de solucionar o problema da cumulatividade da tributação, promovendo a simplificação do processo de tributação dos bens e serviços, diminuindo, inclusive, o contencioso tributário, o que é de interesse de toda a sociedade, especialmente do setor produtivo e investidores, apesar de todas as controvérsias que o envolvem, tendo o condão de desafogar o poder judiciário das demandas de caráter fiscal. Porém, põe em discussão o preço final das mercadorias para o consumidor final, e existem temores de que possa acarretar uma regressividade ainda maior, apesar de o governo estabelecer uma certa política de devolução desses valores em forma, através de programas de transferência de renda.

Quanto às demais vantagens do IVA, na mesma linha da mudança da fonte da tributação na origem da produção para a do consumo, é a suavização da guerra fiscal, tendo em vista que a tributação sobre a produção estimula o uso do sistema tributário, por parte dos estados, para atender a outros propósitos.

De acordo com Luchet (2017), verifica-se que é vantajosa a instituição de um tributo único sobre o consumo, o IBS. O atual modelo, com a existência simultânea de cinco tributos de caráter geral (PIS, COFINS, IPI, ICMS e ISS), cobrados por diferentes entes federados, dão causa a uma redução da produtividade das empresas e onera os investimentos, eleva muito os custos de produção e burocráticos, e impede os consumidores de saber o valor que é destinado para os cofres públicos, provocando, inclusive, uma certa falta de transparência e tornando cada vez mais inacessível a educação fiscal para os contribuintes (LUCHET, 2017, *apud* BARBOSA).

De fato, a reforma que foi aprovada na data de 09/11/2023 não apresenta uma mudança no sistema de tributação sobre a renda e não tem como característica a promoção da igualdade social, uma vez que modifica apenas a tributação do consumo, visando alavancar o desenvolvimento econômico e os investimentos no país, apesar das inúmeras controvérsias que rodeiam os textos, com a relativização das competências tributárias dos entes federativos.

A previsão de um sistema de devolução “cashback”, com relação aos tributos sobre o consumo, ainda é algo bastante embaraçoso. O governo pretende que a devolução dos impostos, diante da elevada carga tributária sobre o consumo, se dê sobre os programas de transferência de renda e benefícios assistenciais.

Apesar de haver algumas modificações com relação ao ITCMD, prevendo, entre outros aspectos, a inclusão do inciso VI ao §1º do artigo 155 da CF, dispondo que o ITCMD, “será progressivo em razão do valor da transmissão ou da doação”, e a criação de algumas regras relativas ao IPTU e ao IPVA, não traz alterações com relação à tributação da renda de maneira progressiva, em que, de acordo com a professora Tathiane Piscitelli (2023), o ideal seria o fim das isenções sobre lucros e dividendos, com a consequente tributação progressiva desses rendimentos. Tal matéria foi objeto de discussão no Congresso Nacional, no ano de 2022, mas não avançou, o que ficou conhecida como a reforma tributária do imposto de renda.

O ponto mais importante da PEC, nesse sentido, é previsão de que a cesta básica não terá cobrança de impostos. Já a chamada cesta estendida com outra classe de produtos, entre eles, os de higiene pessoal, carnes e de limpeza, terá um desconto de 60% dos tributos para beneficiários do Bolsa-Família (SENADO FEDERAL, 2023).

Mas, voltando a análise do IRPF, no Brasil, as variadas isenções e deduções coexistentes a uma alíquota marginal máxima de 27,5% restringem a capacidade distributiva da tributação direta, diminuindo o seu potencial para abaixo dos países da OCDE. Existe, ainda, uma seletividade em favor dos mais ricos, na legislação do IRPF, uma vez que, enquanto sobre a renda do trabalho ocorre a incidência de alíquotas progressivas nos rendimentos sujeitos à tributação (de 7,5% a 27,5%), sobre os rendimentos de capital, a incidência das alíquotas tem comportamento regressivo no tempo (inicia-se com 22,5% e decresce até 15%), e os rendimentos provenientes de lucros e dividendos são totalmente isentos (FERNANDES, CAMPOLINA E SILVEIRA 2017, *apud* PASSOS, et al, 2017).

Quanto a isso, a PEC/110, de 2010, apesar de não ter progredido, entende-se mais eficiente, tendo em vista ter sido elaborada, de acordo com a aplicação das diretrizes da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Além disso, prevê alíquotas menores para produtos considerados essenciais aos ser humano e um imposto de renda progressivo.

Existem propostas do Governo Federal tendentes a pôr fim às isenções fiscais de IRPF de lucros e dividendos, a partir do exercício de 2024, visando corrigir a defasagem da tabela progressiva de imposto de renda. Mas, por hora, as alterações se restringem aos impostos sobre o consumo. Portanto, a reforma tributária 2023 prioriza o crescimento econômico e tem como alvo principalmente o setor empresarial e não visa a promover um estado de justiça fiscal, o que parece uma realidade ainda distante.

6 PROGRESSIVIDADE E CRESCIMENTO ECONÔMICO

Para encerrar a presente explanação, faz-se necessário destacar a tributação progressiva como sendo um fator de crescimento econômico. Deve-se levar em conta que a qualidade de vida e o combate à pobreza estão diretamente ligados ao crescimento da economia, não se trata apenas de um setor produtivo.

Nesse caminho, Valcir Gassen (2016) aponta que a tributação tem como finalidade uma distribuição equitativa dos encargos tributários, contribuindo para uma redução das desigualdades. Além disso, a tributação progressiva pode ser uma forma de estimular o crescimento econômico, pois permite que as camadas mais pobres tenham mais recursos para investir e consumir, o que pode impulsionar a economia como um todo. Diante disso, a tributação possui uma finalidade além de arrecadatária, econômica, na medida em que deve ser

vista como uma política pública para a alocação de recursos, tendo como propósito principalmente uma estabilização da economia (GASSEN, 2022).

A esse propósito, vale trazer à baila importante pesquisa desenvolvida pelo observatório de política fiscal e a Fundação Getúlio Vargas (2022), cujo objetivo foi avaliar os impactos de uma modificação na composição da carga tributária brasileira de forma progressiva, de maneira a aumentar participação dos tributos diretos e reduzindo a parcela de indiretos, mantendo a carga tributária total. Foi simulada a inserção de tributação nos rendimentos provenientes de lucros e dividendos distribuídos à pessoa física, com respectiva desoneração da tributação que incide sobre o consumo das famílias, de forma fiscalmente neutra. Os resultados obtidos corroboram com as teses apresentadas no presente estudo (VARGAS, 2022).

Os resultados sugerem que modificações nesses moldes teriam efeito líquido expansionista no PIB, isto é, os impactos expansionistas da redução da tributação indireta para as famílias como um todo se sobreporiam, no agregado, aos impactos contracionistas da maior tributação de rendas características do topo da distribuição. Consumo das famílias e investimento contribuiriam para o ganho de PIB. O efeito atividade gerado pela modificação se reverteria em renda para as famílias, de modo que estas ganhariam também pelo efeito renda, além da redução das alíquotas sobre consumo, tornando-o mais barato. Apenas para a classe mais alta, no modelo aquela que angaria rendimentos acima de 30 salários mínimos, o efeito renda gerado pela expansão da atividade econômica não compensaria o efeito de queda na renda disponível devido à maior alíquota de imposto de renda na pessoa física. Dada essa configuração de impactos, com ganhos para a base e o meio e perda para o topo da distribuição, uma modificação nesses moldes teria efeitos de redução na desigualdade de renda no país. Os resultados também sugerem ampliação do consumo de bens e serviços relevantes para as classes mais baixas, como serviços de alimentação, carne processada e transporte de passageiros e também em serviços que pesam no orçamento das classes que se situam no meio da distribuição, como educação e saúde privada. Dado esses efeitos, os setores voltados para o mercado interno teriam sua produção relativamente mais estimulada vis-à-vis setores mais direcionados ao mercado externo (CARDOSO *et al*, 2022, p. 243).

Em suma, a partir do que foi simulado e posto em análise, os estímulos econômicos seriam consideráveis, tendo em vista que a maior parte da população iria dispor de mais capital para investir no consumo de bens e serviços, o que sem dúvida impulsionaria o mercado, o crescimento da economia e os efeitos positivos sobre o Produto Interno Bruto (PIB). O fortalecimento da economia nacional é o que vem sendo buscado há muito tempo por vários governos. Uma possível solução pode estar na revisão dos encargos tributários.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Os objetivos da pesquisa foram alcançados e a pergunta de partida foi respondida, de início. Delimitando os conceitos de matriz tributária e sistema tributário, frente aos direitos humanos, as garantias e os objetivos fundamentais previstos na Carta Magna de 1988. Chegou-se a um panorama geral a respeito da desigualdade socioeconômica profunda existente no Brasil, bem como a forte relação entre esse quadro de desigualdades e a cobrança de tributos.

Os dados analisados mostram que o Brasil possui um sistema tributário extremamente regressivo sobre o consumo, que onera mais as pessoas menos favorecidas e que a tributação sobre a renda acaba perdendo seu caráter progressivo e distributivo, devido a uma série de fatores, como as isenções tributárias do Imposto de Renda e dos impostos pessoais em geral, colocando o Brasil na contramão de vários outros países.

As tabelas e gráficos analisados mostram as distorções que as escolhas legislativas no campo da tributação provocam sobre o ônus tributário, cuja incidência recai de forma muito mais intensa sobre pessoas com menos renda e, com assustadores níveis de desigualdade, pessoas chegam a passar por muitas dificuldades financeiras e necessidades, circunstância que torna grande parte da população vulnerável, o que acarreta inclusive em desigualdades de gênero e cor, conforme analisado.

Nota-se que são grandes os desafios para a implementação de um sistema de justiça fiscal alinhado ao crescimento econômico, apesar de ser quase unanimidade entre os tributaristas que a progressividade é o melhor caminho a se seguir na busca de alcançar uma sociedade mais justa e distributiva.

Foi aprovada recentemente pelo Congresso Nacional a reforma tributária PEC 45/2019, que consiste, na verdade, em uma reforma sobre o consumo, direcionada a uma simplificação do sistema tributário, de interesse de toda a população mais especialmente de grandes investidores e empresários, frente a facilitação da administração tributária, o que positivamente pode diminuir as demandas judiciais de caráter fiscal, com a diminuição da prática de sonegação fiscal. Entretanto, uma reforma tributária que tenha como objetivo a implantação de um sistema de justiça fiscal, diante da necessidade da tributação progressiva sobre a renda e o patrimônio, corrigindo as isenções que beneficiam os mais ricos da população, isso ainda é cena para os próximos capítulos, apesar dos esforços de alguns setores da sociedade e do governo.

Para alcançar tal objetivo, o Brasil deve tentar se alinhar às diretrizes dos países da OCDE, com relação a tributação, diminuindo a tributação total sobre o consumo e ao mesmo tempo instituindo uma tributação mais progressiva sobre a renda e o patrimônio, de modo que, a tabela progressiva do imposto de renda, atualmente bastante defasada seja corrigida, para

atender aos ditames da justiça. Faz-se necessário que o sistema tome por base também os princípios da seletividade e demais institutos oferecidos pelo Direito Tributário.

Em síntese, conforme analisado, o combate à desigualdade social, o alinhamento da sociedade com os direitos fundamentais e direitos humanos previstos na Constituição Federal, pelos quais muitos pesquisadores e militantes têm lutado, pode ser fortalecido, dentre outras formas, através de uma cobrança de tributos justa e balanceada, pensada com o fito de promover a justiça social e a igualdade material.

Claramente, tudo o que foi abordado na presente pesquisa, consiste em uma reunião dos estudos de grandes tributaristas e estudiosos do direito financeiro, tendo como base a matriz tributária brasileira, bem como a experiência internacional no campo da tributação, com propostas que não encerram as discussões sobre o tema, mas cuja implementação pode amenizar os níveis de desigualdade e de pobreza extrema que existe no Brasil, já que, não há em qualquer sociedade conhecida na história, uma fórmula mágica ou eficientemente comprovada de acabar totalmente com as desigualdades sociais e econômicas. Quanto a isso, são as reflexões de Honoré de Balzac (1799-1850), importante escritor Francês do século XIX, cujas palavras foram transcritas no início deste texto.

Por fim, tudo isto pode parecer uma grande utopia, e nesse sentido, para concluir esta revisão bibliográfica, importante fazer uso das palavras de Eduardo Galeano, citado por Goularti (2015). “A utopia está lá no horizonte. Me aproximo dois passos, ela se afasta dois passos. Caminho dez passos e o horizonte corre dez passos. Por mais que eu caminhe, jamais alcançarei. Para que serve a utopia? Serve para isso: para que eu não deixe de caminhar” (GOULARTI, 2015).

REFERÊNCIAS

ABRAHM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 4ª ed. Gen/Editora Forense, 2022.

AGÊNCIA IBGE NOTÍCIAS. **Trabalho, renda e moradia: desigualdades entre brancos e pretos ou pardos persistem no país**. Ano 2020.

BRASIL. **Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA)**. Reforma e justiça. Disponível em: <<https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/8635/1/Reforma%20e%20justi%C3%A7a.pdf>>. Acesso em: 16 nov. 2023.

BRANDÃO, Rafael; PESSANHA, Gabriela. **Tributação progressiva: como funciona e por que é importante**. Nexo Jornal, 14 de maio de 2021.

BRASIL. **Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 562.045. Rio Grande do Sul**. 27/11/2013.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal.

BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Institui o Código de Processo Civil. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 17 mar. 2015.

BRASIL. Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007. **Altera a legislação tributária federal**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 1 jun. 2007.

BRASIL. Lei nº 14.663, de 22 de dezembro de 2006. **Dispõe sobre a política nacional de desenvolvimento sustentável da aquicultura e da pesca, regula as atividades pesqueiras**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 26 dez. 2006.

BRASIL. **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. Diário Oficial da União, 1995.

BORGES, Bráulio; et al. **Progressividade tributária e crescimento econômico**. Observatório de Política Fiscal e FGV/IBRE. 2022.

CANAL UM BRASIL. **O complexo sistema tributário brasileiro**, por Ana Carolina Monguilod. 2019.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Gen/Editora Forense. 17ª edição. 2020.

COLARES, Lais 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.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional.** Saraiva jus. 12ª edição. 2021.

COSTA, Regina Helena. **Reforma tributária: imposto de renda e capacidade contributiva.** CEJ Brasília. 2003.

FONTELES et al. **Reforma tributária e desigualdade de gênero: contextualização e propostas.** FGV Direito SP, 2020.

GASSEN, Valcir. **MATRIZ TRIBUTÁRIA: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a tributação no Brasil.** Ano 2013.

GASSEN, Valcir; FERNANDES, Ricardo Vieira. **Tributação, desigualdade social e reforma tributária: os três Poderes e os objetivos da República.** Revista jurídica da presidência, edição comemorativa 17 anos. 2016.

GOULARTI, Juliano Giasse. **Sistema tributário regressivo e desigualdades sociais no Brasil.** Plataforma política social, 2020.

GOMES, Edgar; PALATNIC, Samuel. **O ITCMD na reforma tributária.** Consultor Jurídico, 2023.

GUEDES, Terezinha e outros. **Estatística descritiva.** Disponível em: https://www.ime.usp.br/~rvicente/Guedes_et al_Estatistica_Descriptiva.pdf

HENRIQUE, A.; MEDEIROS, J. B. **Metodologia científica na pesquisa jurídica:** Teses de Doutorado, Dissertações de Mestrado, Trabalhos de Conclusão de Curso (TCC). 9. ed. rev. e reform. São Paulo: Atlas, 2017.

IPEA. **As distorções de uma carga tributária regressiva.** Brasília, 2016.

IPEA. **O sistema tributário dos países da OCDE e as principais recomendações da entidade:** fornecendo parâmetros para a reforma tributária no Brasil. Brasília, 2022.

KINCHESECK, Cristiano. **Matriz Tributária e Progressividade na Tributação**. Migalhas, 2016.

LUCENA, Iamara Feitosa Furtado. **Cooperação internacional e extrafiscalidade tributária: Ferramentas para implementação da agenda 2030 e de políticas de energia limpa no estado de Ceará/Brasil**. Lawinter editions, 2021.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Atlas, 3ª ed. 2002.

MINARDI, Josiane. **Manual de Direito Tributário**. 3ª ed, Editora Juspodivm, 2016.

MENEZES, Marcelo Cabral. **A progressividade do imposto sobre a renda como instrumento de justiça social**. Escola da Magistratura do Rio de Janeiro, 2015.

MOLINA, Pedro Manuel Herrera. *Metodología del Derecho Financiero y Tributario*. Universidad Complutense de Madrid. 2003.

MUNIZ, Carla. **Tipos de Pesquisa**. Enciclopédia Significados, 2020.

NATÁLIA, Flácl. **Imposto de Renda 2023: afinal o que são rendimentos isentos e não tributáveis?** Valor São Paulo, 10 de março de 2023.

FONTENELLE, André. **Tipos de pesquisa**. Disponível em: <<https://andrefontenelle.com.br/tipos-de-pesquisa/#:~:text=Na%20b%C3%A1sica%20estrat%C3%A9gica%20o%20autor,a%20solu%C3%A7%C3%A3o%20de%20problemas%20conhecidos>>. Acesso em 16 de set. 2023.

PASSOS, Luana; DYEGGO, Rocha Guedes; SILVEIRA, Fernando Gaiger. **Reforma tributária necessária: diagnósticos e premissas**. Justiça fiscal no Brasil: Que caminhos trilhar? Plataforma política social, ANFIP, 2018.

PENSADOR. **Epígrafes de Direito Tributário**. Disponível em https://www.pensador.com/epigrafes_de_direito_tributario/

PISCITELLI, Tathiane. **Fala da professora Tathiane Piscitelli no curso de extensão Educação Fiscal e Cidadania**. 18 de maio de 2023.

PEREIRA, José Matias. **Manual de Metodologia da Pesquisa Científica**. São Paulo. Atlas. 4ª edição. 2016.

REAL, Dão. **Videoaula: Reforma Tributária**. UFRGS, 2023.

RFB. **Receita Federal do Brasil**. Grandes números das declarações de imposto de renda da pessoa física de 2022.

RODRIGUES. Hugo Thamir. OLIVEIRA. Antonio Furtado. **A regressividade do sistema tributário brasileiro**. I congresso institucional UNISC/URCA, 2017.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo. Saraiva. 14ª ed. 2022.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. Saraiva jus. 11ª edição. 2021.

SENADO FEDERAL. **Relatório da reforma tributária prevê cesta básica sem tributos e cashback na conta de luz para famílias de baixa renda**. Brasília, 2023.

SINDIFISCO NACIONAL. **Reforma tributária: Principais aspectos da PEC 110/2019**. 2020.

SOCIEDADE BRASILEIRA DE BIOÉTICA. **World Inequality Report 2022**: relatório divulgado neste 7/12 mostra que o Brasil é um dos países mais desiguais do mundo. Notícias SBB.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 10 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

TV SENADO. **Reforma tributária: Discussões sobre o texto da PEC/45-A**. Brasília, 2023.

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL. **Curso de Educação Fiscal e Cidadania**. 11ª ed. ano 2023.

VERGARA, Sylvia C. **Projetos e relatórios de pesquisa em administração**. 4. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2003.

VIECELI, Cristina Pereira; AVILA, Róber Iturriet. **Tributação e Desigualdade de Gênero no Brasil: Uma análise a partir do IRPF 2020 e da POF 2017-2018**. Instituto Justiça Fiscal, 2023.

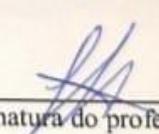
ZOCKUN, Maria Helena. **Equidade na tributação**. Setembro de 2016. Disponível em: <<https://downloads.fipe.org.br/publicacoes/textos/texto-15-2016-v2020.pdf>>. Acesso em: 16 nov. 2023.

**TERMO DE AUTORIZAÇÃO PARA ENTREGA DA VERSÃO
FINAL DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO (TCC II) DO
CURSO DE DIREITO**

Eu, Jamarc Fátora F. Luena, professor(a) titular do Centro Universitário Dr. Leão Sampaio - UNILEÃO, orientador(a) do Trabalho do aluno(a) Vinicius Natan Brito Lima, do Curso de Direito, AUTORIZO a ENTREGA da versão final do Trabalho de Conclusão de Curso (Artigo) do aluno supracitado, para análise da Banca Avaliadora, uma vez que o mesmo foi por mim acompanhado e orientado, sob o título A tributação regressiva no Brasil e as desigualdades sociais e econômicas.

Informo ainda que o mesmo não possui plágio, uma vez que eu mesmo passei em um antiplágio.

Juazeiro do Norte, 28/11/23


Assinatura do professor

PARECER DE REVISÃO ORTOGRÁFICA E GRAMATICAL

Eu, Wellington Gomes de Souza, professor(a) com formação Pedagógica em Letras: Língua Portuguesa-Licenciatura, pela Instituição de Ensino Superior URCA, realizei a revisão ortográfica e gramatical do trabalho intitulado A tributação regressiva no Brasil e as desigualdades sociais e econômicas, do (a) aluno (a) Vinícius Natan Brito Lima e orientador (a) Lamara Furtosa Furtado Lucena. Declaro este TCCapto à entrega e análise da banca avaliadora de Trabalho de Conclusão de Curso do Centro Universitário Doutor Leão Sampaio/Unileão.

Juazeiro do Norte, 05/12/23

Wellington Gomes de Souza
Assinatura do professor

PARECER DE REVISÃO NORMATIVA

Eu, Aline Rodrigues Ferreira, graduada em Biblioteconomia pela Universidade Federal do Cariri, atesto que realizei a revisão normativa do trabalho intitulado “**A TRIBUTAÇÃO REGRESSIVA NO BRASIL E AS DESIGUALDADES SOCIAIS E ECONÔMICAS**”, de autoria de Vinícius Natan Brito Lima, sob orientação do(a) Prof.(a) Iamara Feitosa Furtado Lucena. Declaro que este TCC está em conformidade com as normas da ABNT e apto para ser submetido à avaliação da banca examinadora de Trabalho de Conclusão de Curso do Centro Universitário Doutor Leão Sampaio/Unileão.

Juazeiro do Norte, 14/11/2023

ALINE RODRIGUES FERREIRA

**PARECER DE TRADUÇÃO DO RESUMO PARA LÍNGUA
INGLESA**

Eu, Patrícia Karla Filgueira Borja Almeida, professor(a) com formação Pedagógica em Letras: Língua Inglesa-Licenciatura, pela Instituição de Ensino Superior URCA – Universidade Regional do Cariri, realizei a tradução do resumo do trabalho intitulado ATRIBUTAÇÃO REGRESSIVA NO BRASIL E AS DESIGUALDADES SOCIAIS E ECONOMICAS do(a) aluno(a) Vinicius Natan Brito Lima e orientador(a) Prof.ª D.ª Iamara Feitosa Furtado Lucena. Declaro que o ABSTRACT inserido neste TCC está apto à entrega e análise da banca avaliadora de Trabalho de Conclusão de Curso do Centro Universitário Doutor Leão Sampaio/Unileão.

Juazeiro do Norte, 17/11/2023

Patrícia Karla Filgueira B. Almeida

Assinatura do professor (a)

Patrícia Karla Filgueira B. Almeida
Professora de Inglês e Espanhol