



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ  
FACULDADE DE DIREITO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**

**ANA PAULA FERREIRA DE ALMEIDA VIEIRA RAMALHO**

**A TRIBUTAÇÃO COMO INSTRUMENTO DE REDUÇÃO DA  
DESIGUALDADE ECONÔMICA NO ESTADO SOCIAL: CRÍTICAS À ATUAL  
PROGRESSIVIDADE DO IMPOSTO DE RENDA**

**FORTALEZA**

**2020**

ANA PAULA FERREIRA DE ALMEIDA VIEIRA RAMALHO

A TRIBUTAÇÃO COMO INSTRUMENTO DE REDUÇÃO DA DESIGUALDADE  
ECONÔMICA NO ESTADO SOCIAL: CRÍTICAS À ATUAL PROGRESSIVIDADE  
DO IMPOSTO DE RENDA

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, como exigência parcial para obtenção do título de Mestre em Direito. Área de concentração: Constituição, sociedade e pensamento jurídico.

Orientadora: Profa. Dra. Cynara Monteiro Mariano.

FORTALEZA

2020

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação  
Universidade Federal do Ceará  
Biblioteca Universitária  
Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

---

R135t Ramalho, Ana Paula Ferreira de Almeida Vieira.  
A Tributação como Instrumento de Redução da Desigualdade Econômica no Estado Social: Críticas à atual  
progressividade do Imposto de Renda / Ana Paula Ferreira de Almeida Vieira Ramalho. – 2020.  
192 f. : il. color.

Dissertação (mestrado) – Universidade Federal do Ceará, Faculdade de Direito, Programa de Pós-  
Graduação em Direito, Fortaleza, 2020.

Orientação: Profª. Dra. Cynara Monteiro Mariano.

1. Tributação. 2. desigualdade econômica . 3. progressividade. 4. imposto . 5. renda. I. Título.

CDD 340

---

ANA PAULA FERREIRA DE ALMEIDA VIEIRA RAMALHO

A TRIBUTAÇÃO COMO INSTRUMENTO DE REDUÇÃO DA DESIGUALDADE  
ECONÔMICA NO ESTADO SOCIAL: CRÍTICAS À ATUAL PROGRESSIVIDADE  
DO IMPOSTO DE RENDA

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito. Área de concentração: Constituição, sociedade e pensamento jurídico.

Aprovada em: \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_.

BANCA EXAMINADORA

---

Profª. Cynara Monteiro Mariano (Orientadora)  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

---

Prof. Hugo de Brito Machado Segundo  
Universidade Federal do Ceará (UFC)

---

Prof. Martonio Mont'Alverne Barreto Lima  
Unifor- Universidade de Fortaleza

Aos meus pais, Luiz Alberto e Fátima, pelo amor incondicional, por serem exemplos de garra e pelo apoio aos meus projetos.

Aos meus irmãos, Roberto, Daniele, Andréa e Carla, pelo amor e apoio. Agradecimento especial à Carlinha, pela conexão de sempre.

Ao meu marido, Deodato Neto, pelo amor, serenidade e companheirismo na vida.

À minha pequena Luísa, por ter me mostrado a dimensão mais pura e doce do amor.

## AGRADECIMENTOS

Aos meus pais, Luiz Alberto e Fátima, pelo amor, dedicação e estímulo aos estudos. São exemplos de força e de simplicidade. Agradeço o auxílio e a atenção à pequena Luísa, nos momentos em que não pude dar.

Ao meu marido, Deodato Neto, por ser um exemplo de garra e de serenidade, bem como por incentivar meus projetos, vibrando orgulhosamente a cada conquista. Foram dois anos de muita dedicação e renúncias, acalmados por compreensão e incentivo. Dessa jornada, vem mais um fruto do nosso amor, que se desenvolve no meu ventre.

À minha Luísa, pelo amor incondicional expresso no seu olhar e por me mostrar diariamente que a felicidade está em pequenos momentos.

Aos meus irmãos, Roberto, Andréa, Daniele e Carla, pela relação de parceria e incentivo.

Às minhas “amigas-irmãs”, Aline e Renata, pela amizade que levarei no coração eternamente, pelas palavras de apoio e pela troca de vivências, que fazem a rotina mais doce.

À escolinha Vila Criança, por cuidar da Luísa com amor e dedicação, proporcionando a educação, que é um dos bens mais importantes da vida, e por permitir minha dedicação aos estudos e ao trabalho.

À professora e orientadora, Cynara Monteiro Mariano, pelos ensinamentos, generosidade e leveza na condução da orientação, tornando a caminhada ainda mais prazerosa.

Ao professor, Hugo de Brito Machado Segundo, pela gentileza, paciência em explicar cada dúvida, disponibilidade e pelos valiosíssimos ensinamentos.

Ao professor Martonio Mont’Alverne, por aceitar o convite em participar da Banca do Mestrado, compartilhando seus ensinamentos e críticas, para enriquecer o trabalho.

Por fim, agradeço à Faculdade de Direito da UFC, por ter me dado a oportunidade de voltar aos seus bancos e rejuvenescer a alma, e aos colegas da turma do PPGD-UFC, pelo aprendizado compartilhado, cabendo um agradecimento especial às colegas Lara Gurgel, Leanne Holanda e Mellissa Freitas, mulheres admiráveis e lutadoras, com quem compartilhei as dificuldades e muitas risadas.

*“O imposto não é bom nem ruim em si: tudo depende da maneira como ele é arrecadado e do que se faz com ele.”*

*Thomas Piketty*

## RESUMO

Verifica-se no Brasil uma intensa desigualdade social na face econômica, a qual é agravada pela injustiça fiscal, que marca o sistema tributário brasileiro como regressivo, na medida em que onera mais as classes menos favorecidas e aumenta a concentração de riquezas em parcela reduzida da população. Citado caráter regressivo da tributação brasileira se configura pela maior composição da carga tributária proveniente de tributos indiretos (incidentes sobre consumo de bens e serviços) em relação aos tributos diretos (incidentes sobre renda, capital e patrimônio), de forma que a população menos favorecida acaba consumindo mais sua renda com tributos, em relação à parcela mais rica da população. A carga tributária brasileira, apesar da ideia reinante no senso comum, não é alta, pois é em torno de 33% do PIB, percentual semelhante aos países membros da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), mas agrava as desigualdades pela sua composição maior sobre o consumo de bens e serviços, em relação à renda, patrimônio e capital. No país, nas décadas de 1980-1990, seguindo principalmente as orientações políticas e econômicas dos governos de Ronald Reagan e Margaret Thatcher, nos Estados Unidos e no Reino Unido, verificou-se a redução da progressividade do imposto sobre a renda, tendo em vista as ideias de redução da tributação da renda e do capital. Dessa forma, o intuito da pesquisa é fomentar o debate da tributação como um meio de redução da desigualdade econômica no Estado Social, sendo as críticas à atual progressividade do imposto sobre a renda o ponto de partida para mudanças na legislação infraconstitucional, com o fim de aumentar a tributação sobre a renda e reduzir sobre o consumo, para melhor combinar eficiência e equidade na tributação. Ressalte-se que, concomitantemente, o fortalecimento do Estado Social previsto constitucionalmente urge, pois é uma das vias de promoção do desenvolvimento econômico e social, na medida em que o investimento na prestação de serviços públicos relativos aos direitos sociais, tais como educação, saúde, saneamento básico, assistência social etc., dispostos no art. 6º da Constituição Federal, permite o acesso a tais direitos e a melhoria da vida da população. Nessa senda, o sistema tributário há de se coadunar com os objetivos constitucionais de construção de uma sociedade livre, justa e solidária; combate à pobreza e redução das desigualdades sociais e regionais e de desenvolvimento nacional, conforme o art. 3º da Constituição Federal, e não se pautar apenas nas ideias de crescimento econômico e de neutralidade fiscal. Do ponto de vista metodológico, trata-se de pesquisa bibliográfica, exploratória, descritiva e interpretativa, de cunho qualitativo mediante análise bibliográfica e documental.

**PALAVRAS-CHAVE:** Tributação; desigualdade econômica; justiça fiscal; progressividade; imposto; renda.

## ABSTRACT

In Brazil there is an intense social inequality on the economic side, which is aggravated by the fiscal injustice, that marks the Brazilian tax system as regressive, as it places more burden on the less favored classes and increases the concentration of wealth in a small portion of the population. The regressive character of Brazilian taxation is characterized by the greater composition of the tax burden from indirect taxes (incidents on consumption of goods and services) in relation to the right taxes (incidents on income, capital and equity), so that the less favored population ends up more consuming their income with taxes, in relation to the richest portion of the population. The Brazilian tax burden, despite the prevailing idea in common sense, is not high, as it is around 33% of GDP, a percentage similar to the member countries of the Organization for Economic Cooperation and Development (OECD), but aggravates inequalities by their greater composition of the consumption of goods and services in relation to income, equity and capital. In the country, in the 1980-1990s, following mainly the political and economic orientations of the Ronald Reagan and Margaret Thatcher governments in the United States and the United Kingdom, there was a reduction in the progressivity of income tax, in view of the ideas reducing income and capital taxation. In the country, in the 1980-1990s, following mainly the political and economic orientations of the Reagan and Thatcher governments in the United States and the United Kingdom, there was a reduction in the progressivity of income tax, in view of the ideas reducing income and capital taxation. Thus, the purpose of the research is to foster the debate on taxation as a means of reducing economic inequality in the Social State, and the criticism of the current progressivity of income tax is the starting point for changes in infra-constitutional legislation, in order to increase taxation. on income and reduce on consumption to better combine efficiency and fairness in taxation. At the same time, the constitutionally foreseen strengthening of the Social State is urgent, as it is one of the ways to promote economic and social development, as investment in the provision of public services related to social rights, such as education, health , sanitation, social assistance, etc., provided for in art. 6 of the Federal Constitution, allows access to such rights and the improvement of the population's life. In this way, the tax system must be in line with the constitutional objectives of building a free, just and solidary society; fight against poverty and reduction of social and regional inequalities and national development, according to art. 3 of the Federal Constitution, and not only based on the ideas of economic growth and fiscal neutrality. From the methodological point of view, it is a bibliographical, exploratory, descriptive and interpretative research, of qualitative nature through bibliographic and documentary analysis.

**KEYWORDS:** Taxation; economic inequality; tax justice; progressivity; tax; income.

## LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

“g”	taxa de crescimento econômico
“r”	taxa de rendimento do capital
ADCT	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
Agr	Agravo
AgRg	Agravo Regimental
AI	Agravo de Instrumento
ARE	Agravo em Recurso Extraordinário
CARF	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CEPAL	Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
DIEESE	Departamento Intersindical de Estatística Estudos Socio econômicos
FMI	Fundo Monetário Internacional
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICMS	Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços
IGF	Imposto sobre Grandes Fortunas
Ipea	Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IR	Imposto sobre a Renda
IRPF	Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas
IRPJ	Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas
ISS	Imposto sobre Serviços
ITBI	Imposto sobre a Transferência de Bens Imóveis
ITCMD	Imposto sobre Transmissão Causa mortis e Doação
ITR	Imposto Territorial Rural
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

ONU	Organização das Nações Unidas
PIB	Produto Interno Bruto
PNAD	Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios
PNUD	Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento
POF	Pesquisa de Orçamentos Familiares
RE	Recurso Extraordinário
REsp	Recurso Especial
RG	Repercussão Geral
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	12
1. A TRIBUTAÇÃO COMO INSTRUMENTO DE REDUÇÃO DA DESIGUALDADE ECONOMICA.....	20
1.1 Considerações acerca da prejudicialidade da pobreza e da extrema desigualdade a todos: ricos ou pobres.....	21
1.2 Dados sobre a pobreza e a desigualdade econômica no Brasil e a relação com a carga tributária: a injusta carga tributária brasileira.....	36
1.3. A tributação como instrumento de combate à pobreza e de redução da desigualdade socioeconômica por meio da distribuição equânime da carga tributária e da redistribuição do arrecadado, através do investimento no Estado Social.....	47
2. FUNÇÃO REDISTRIBUTIVA DA TRIBUTAÇÃO: A IMPORTÂNCIA DO ESTADO SOCIAL NA REDUÇÃO DA DESIGUALDADE ECONÔMICA.....	60
2.1. Estado Social na Constituição Federal de 1988: os direitos sociais e a prestação de serviços públicos como garantia fundamental.....	63
2.2. O papel do Estado no fortalecimento do Estado Social, como promotor do desenvolvimento.....	67
2.3 O Estado Social na Constituição de 1988 e as influências neoliberais da década de 90: impacto no sistema tributário brasileiro.....	72
2.4 A noção constitucional de desenvolvimento nacional além da perspectiva do crescimento econômico: abordagem dos índices Gini e IDH <i>versus</i> PIB.....	79
2.5 Prestações sociais como medidas de redução de desigualdade e combate à pobreza.....	87
3. FUNÇÃO DISTRIBUTIVA: CRÍTICAS À ATUAL PROGRESSIVIDADE FISCAL DO IMPOSTO SOBRE A RENDA COMO PONTO DE PARTIDA PARA UMA REFORMA TRIBUTÁRIA MAIS EQUÂNIME.....	95
3.1 Da progressividade fiscal.....	96
3.2 Da incidência do Imposto de Renda sobre os rendimentos do trabalho.....	113
3.3. Da tributação da renda sobre os rendimentos do capital: a isenção sobre lucros e dividendos distribuídos e a dedutibilidade da despesa denominada juros sobre capital próprio (JCP).....	124
CONCLUSÃO.....	157
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	165

## INTRODUÇÃO

O intuito da presente pesquisa é fomentar o debate da tributação como um meio de redução da desigualdade econômica extrema, sendo a tributação progressiva<sup>1</sup> do imposto de renda o ponto de partida, a ser combinada com o fortalecimento do Estado de bem-estar social previsto na Constituição Federal de 1988. Trata-se de medida para a melhoria da vida da população, a qual também é uma das vias de promoção do desenvolvimento econômico e social por meio do investimento na prestação de serviços públicos relativos aos direitos sociais, tais como educação, saúde, assistência social e moradia (art. 6º da CF/88).

Primeiramente, esclareça-se que não se pretende no presente trabalho propor soluções ao sistema tributário ou expor qual seria a tributação ideal, pois estas dependem sobretudo de nuances do debate democrático e do impacto socioeconômico. Pretende-se apenas formular críticas à tributação atual que, por seu caráter regressivo, mais acentua as desigualdades do que as reduz, na medida em que incide mais sobre consumo e serviços do que em relação ao patrimônio, capital e renda, impondo, dessa forma, ônus mais elevado aos estratos de renda mais baixos.

O trabalho busca pesquisar o papel que a tributação brasileira pode desempenhar na redução da regressividade e da desigualdade de renda, com a premissa da ampliação da progressividade fiscal, em observância ao princípio da capacidade contributiva, para ao final tecer algumas críticas à atual progressividade do imposto sobre a renda.

A redução da desigualdade extrema, além de contribuir para o combate à pobreza, vem sendo considerada cada vez mais indispensável, tendo em vista as evidências de que sociedades mais igualitárias têm melhor desempenho econômico, quando comparadas a sociedades desiguais, bem como por ameaçar a própria democracia,

---

<sup>1</sup> Em resumo, o imposto pode ser proporcional, progressivo ou regressivo. Proporcional é o imposto cuja taxa é a mesma, ou seja, fixa, para todos (“*flat tax*”); progressivo, quando a taxa é mais elevada quanto mais rico for o contribuinte e mais baixa para os mais pobres; e regressivo, quando a taxa reduz para os mais ricos, os quais escapam licitamente (por planejamento fiscal, dentro da legalidade) ou ilegalmente, por evasão, ou em virtude de previsão legal de regime regressivo, por meio de cobrança de taxas menores aos que mais têm e de taxas maiores aos mais humildes, como ocorreu com o famoso “*poll tax*” no Reino Unido, que levou Margaret Thatcher à queda do posto de primeira-ministra em 1990 (PIKETTY, 2014, p. 482).

quando esta passa a concretizar interesses privados em detrimento do interesse público, conforme lembra o economista, laureado pelo Nobel de Economia em 2001, Joseph Stiglitz (2016).

Ademais, a questão das desigualdades não é mais vista como uma questão de ideologia, eis que mesmo entidades como a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE e o Fundo Monetário Internacional - FMI têm se mostrado preocupadas com a temática, em razão da influência no desenvolvimento econômico.

A maior progressividade fiscal é medida de justiça fiscal e de redução das desigualdades, na medida em que o aumento da incidência tributária não somente sobre a renda, mas sobre o patrimônio ou riqueza nos extratos mais ricos da sociedade, ao lado de medidas para redução da tributação indireta sobre consumo de mercadorias, bens e serviços, alivia a carga tributária suportada pelas camadas de menor renda.

Contudo, a condição necessária da justiça fiscal não é suficiente, pois também é necessário que o sistema tributário subsidie o investimento no Estado Social que, ao melhorar as condições de vida da população na prestação de bens sociais, como saúde, educação, previdência social, assistência social e saneamento básico, tem o efeito de reduzir as desigualdades econômicas.

Políticas públicas voltadas ao investimento na concretização de direitos fundamentais garantidos na Constituição Federal, cujo acesso se dá pela prestação de serviços públicos a serem financiados adequadamente, devem ser prioridade, o que nos remete à importância do Estado Social, para se coadunar com os objetivos fundamentais do Estado, dentre os quais, consta expressamente a erradicação da pobreza e da marginalização, a redução das desigualdades sociais e regionais, o desenvolvimento nacional e a construção de uma sociedade não somente livre, mas também justa e solidária, segundo art. 3º da CF, em que a atuação do Estado é dirigida, portanto, para fazer valer o caráter distributivo e redistributivo da tributação.

Ressalte-se que a análise da atual progressividade fiscal do Imposto de Renda realizada neste trabalho não é exaustiva e é apenas um dos instrumentos para a divisão mais justa da carga tributária, pois outras medidas tributárias merecem análise, como a verificação da utilidade de políticas de concessão de incentivos fiscais. Serão abordados, ainda, instrumentos que permitem o desvio na arrecadação, como a prática da

“pejotização”, segundo a qual pessoas com relação personalíssima, deixam de ser contratados como pessoa física e prestam serviços intermediados, ilicitamente, por pessoa jurídica, o que implica repercussão no imposto de renda, arrecadado por uma alíquota menor, afastando a incidência da tabela de alíquotas progressivas da pessoa física<sup>2</sup>.

Uma observação metodológica realizada na presente dissertação se faz importante, referente ao tributo escolhido, qual seja, o Imposto de Renda. Sabe-se que a redução significativa da desigualdade da renda não se implementa somente com o incremento da progressividade do imposto sobre a renda. Contudo, este ocupa lugar central em qualquer sistema tributário minimamente justo, sendo certo, como dito, que a arrecadação isoladamente considerada não representa redução das desigualdades sociais.

A tributação pode exercer papel importante no combate à pobreza e à redução da desigualdade, ou incrementá-las, dependendo de como aconteça. Assim, uma legislação tributária e políticas públicas que beneficiem os mais ricos e retirem, proporcionalmente, mais da renda daqueles que têm menor capacidade contributiva agrava a disparidade econômica, tanto direta como indiretamente, em razão do que se deixa de arrecadar para compor o orçamento destinado à saúde e educação públicas e gratuitas, que também mitigam o impacto da desigualdade socioeconômica.

Outra observação metodológica se faz importante. Adota-se na presente investigação a tributação como um dos meios para promover o desenvolvimento, sendo a justiça fiscal um componente do desenvolvimento econômico. Assim, a justiça fiscal se apresenta como um dos meios de o Estado promover o desenvolvimento econômico com o investimento no Estado Social, sem deixar de considerar a existência de outros processos de transformação estrutural como meios de desenvolvimento, a exemplo da inovação tecnológica, da sustentabilidade e proteção ambiental ou do estímulo ao microempreendedor individual, em razão de sua abordagem multidimensional.

Ressalte-se que outros temas também têm interseção com a desigualdade e com a arrecadação tributária, como o pagamento dos juros da dívida pública e os juros

---

<sup>2</sup> Apesar de não ser o objeto deste trabalho, configurada relação de emprego nos moldes da Consolidação das Leis Trabalhistas (CLT), a pejotização implica, ainda, em redução das contribuições incidentes sobre a folha de salários, em prejuízo dos direitos dos próprios trabalhadores (*In: A Reforma Tributária Necessária. Justiça Fiscal é possível: subsídios para o debate democrático sobre o novo desenho da tributação brasileira.* Eduardo Fagnani (org.). Brasília: ANFIP; FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Social, 2018).

altos praticados pelos bancos no Brasil, dentre outros, mas que não são objeto do presente estudo.

Nessa senda, a visão que se propõe é da importância do resgate da perspectiva da tributação como um instrumento de desenvolvimento, em razão da função de distribuição mais justa do ônus fiscal e da arrecadação de recursos para o investimento no Estado Social, figurando o Estado como promotor das políticas públicas.

Pretende-se tecer críticas à atual progressividade da renda, cujo incremento pode auxiliar na redução das desigualdades sociais, a qual deve pautar não somente a atuação estatal, mas também o mercado, conforme os arts. 3º e 170 da CF<sup>3</sup>. Portanto, o Estado Social tem estreita relação com a tributação, na medida em que esta é diretamente ligada à efetivação dos direitos sociais prestacionais pelo Estado, previstos no art. 6º da CF, principalmente aos que estão na base da pirâmide social, tais como educação, moradia, saúde, previdência e assistência social, visto que a tributação é fonte de financiamento da prestação dos serviços públicos, que consiste na via de concretização de tais direitos.

A perspectiva adotada de desenvolvimento se opõe àquela que associa desenvolvimento apenas a crescimento, medido pelo incremento do Produto Interno Bruto-PIB, mais se aproximando de outros indicadores que mensuram a qualidade de vida da população por políticas de redistribuição de renda, como índices GINI e IDH. Contrapõe-se, ainda, à visão de que a pobreza deve ser reduzida por medidas baseadas na liberdade econômica, razão pela qual se adota o argumento em favor de políticas redistributivas, inobstante críticos da redistribuição, como João Ricardo Catarino (2008).

O estudo apresenta como objetivo geral expor críticas à progressividade atual do imposto sobre a renda e acentuar a importância do Estado Social, para tentar cooperar com medidas tributárias de redução da desigualdade socioeconômica, pelo aspecto distributivo e redistributivo dos impostos. A redução da desigualdade econômica é objetivo constitucional expresso, arts. 3º e 170 da CF, de importância não só sob o viés moral e ético, mas também como um princípio econômico, pois a redução da desigualdade

---

<sup>3</sup> CF: “Art. 3.º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: (...) III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; (...)”; “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...) VII - redução das desigualdades regionais e sociais; (...)” (BRASIL, 1988).

econômica proporcionada pelos serviços públicos e transferências diretas fomenta o mercado, na medida em que estimula o gasto do orçamento familiar não empregado com saúde e educação, por exemplo.

Como objetivos específicos, pretende-se: a) analisar os impostos na sua função distributiva, baseada na justa divisão do ônus fiscal pela progressividade tributária e capacidade contributiva, e na redistributiva, através da introdução de prestações positivas do Estado, referente aos direitos sociais fundamentais, cuja concretização se dá com a prestação de serviços públicos e transferências diretas; b) discutir a noção constitucional de desenvolvimento relacionada diretamente com o Estado de bem-estar social adotado na CF/88, bem como o papel do Estado no desenvolvimento econômico e social; c) compreender o desenvolvimento nacional não como mero crescimento econômico, mas como melhoria da qualidade de vida da população, razão pela qual tem como núcleos o combate à pobreza e a redução da desigualdade econômica; e d) fomentar o debate sobre o incremento da progressividade do imposto sobre a renda, com correção de alíquotas e bases de cálculo, perpassando sobre temáticas como a isenção dos lucros e dividendos, cujo fim da isenção teria repercussão no IRPJ (Imposto de Renda Pessoa Jurídica) e IRPF (Imposto de Renda Pessoa Física), como medida de justiça fiscal, na perspectiva do desenvolvimento econômico e social e na redução da desigualdade de renda, aliada ao reequilíbrio da composição da carga tributária, pela redução dos tributos indiretos e aumento da tributação direta.

O trabalho se divide em três capítulos. O primeiro abordará a tributação como instrumento de redução da desigualdade econômica, citando-se os fundamentos teóricos da prejudicialidade da pobreza e da extrema desigualdade a todos, tanto ricos como pobres, além da menção de dados sobre a pobreza e desigualdade no Brasil e sua conexão com a carga tributária brasileira. Abordar-se-á a função dos tributos na distribuição de renda e como fonte arrecadadora de recursos estatais para concretização dos direitos sociais, segundo a capacidade contributiva e a extensão da progressividade em combinação com o Estado Social, bem como a ideia de justiça distributiva na tributação.

Nesse sentido, serão citados no capítulo inicial, como referenciais teóricos, alguns autores que tratam da redução da desigualdade econômica, tais como Thomas Piketty (2014), Joseph Stiglitz (2016), Kate Pickett e Richard Wilkinson (2015), Antony B. Atkinson (2015), Steven Pinker (2019), dentre outros. Da literatura nacional, serão

citados Hugo de Brito Machado (2019), Hugo de Brito Machado Segundo (2018), Ricardo Lodi Ribeiro (2015), Marciano Buffon e Mateus Bassani de Matos (2015), Nathalia de Andrade Medeiros Tavares (2017), além da tese de Doutorado de Marcus Vinícius Parente Rebouças (2019) e da coletânea organizada por Eduardo Fagnani (2018), dentre outros.

Acerca das funções da tributação, serão abordados no primeiro capítulo autores como Casalta Nabais (2015), Gobetti e Orair (2015; 2016; 2017), Diogo R. Coutinho (2013), Ramon Tomazela (2015) e Ricardo Lobo Torres (2014), dentre outros. Será abordada ainda a carga tributária brasileira marcadamente regressiva em comparação com a média dos países da OCDE, com o recurso a pesquisas sobre o nível de desigualdade do Brasil, como Relatórios da OXFAM, do IBGE- Instituto Brasileiro de Pesquisa e Estatística, da FGV- Fundação Getúlio Vargas, do IPEA- Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada e dos órgãos como FMI, Banco Mundial e OCDE, para perpassar pela importância da alteração da legislação tributária para reduzir a tributação sobre a serviços e consumo e aumentar a tributação direta, relativa à renda, patrimônio e herança, de forma a reequilibrar a composição da carga tributária.

O segundo capítulo tratará da importância do fortalecimento do Estado de bem-estar social, o qual proporciona oferta de bens sociais diretos, a exemplo do bolsa família, da previdência social e da assistência social, e dos bens indiretos, como saúde e educação. Analisar-se-á a perspectiva do serviço público como garantia fundamental, na medida em que é a via de concretização dos direitos sociais. Será tratada a temática da relação do Estado de bem-estar social com o desenvolvimento do país, para esclarecer a perspectiva da noção constitucional de desenvolvimento não restrita ao crescimento econômico.

O segundo capítulo visa fortalecer a relevância do fortalecimento do Estado Social, por meio do investimento em direitos sociais prestacionais, como saúde, educação, saneamento básico, segurança pública etc., cujo financiamento resulta dos tributos (dentre eles, os impostos), e para firmar a importância do Estado como promotor de políticas públicas. Serão mencionados, da literatura nacional, Celso Furtado (2003), Celso Antônio Bandeira de Melo (1998, 2009, 2017), Onofre Alves Batista Júnior (2015), Cynara Monteiro Mariano (2017, 2018), Martonio Mont'Alverne Barreto Lima (2017;

2018) e Newton Albuquerque (2017), Adriana Schier (2016, 2018), Daniel Hachem (2003, 2016), Emerson Gabardo (2009, 2003), dentre outros.

No terceiro capítulo, especificamente acerca do Imposto de Renda, como integrante da tributação direta, serão feitas exposições sobre o princípio da capacidade contributiva e da progressividade fiscal. Pretende-se criticar a atual progressividade fiscal, a qual merece ser incrementada. Assim, foi feito um corte metodológico para criticar a progressividade na perspectiva da incidência da renda sobre os rendimentos do trabalho, abrangendo as atuais bases de cálculo e alíquotas do imposto de renda da pessoa física (IRPF) e sobre os rendimentos do capital, em que serão comentadas a isenção do imposto de renda da pessoa física sobre a distribuição dos lucros e dividendos e a dedutibilidade da despesa denominada legalmente “juros sobre capital próprio” da base de cálculo do imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ)<sup>4</sup>. Será abordada também a temática da pejetização e, brevemente, a questão dos paraísos fiscais. Serão utilizadas a pesquisa bibliográfica que analisou o Relatório “Grandes Números- IRPF” da Receita Federal do Brasil, pelos autores nacionais Gobetti e Orair.

A questão tributária será abordada sob o enfoque da necessidade de redução da desigualdade socioeconômica extrema para promover o desenvolvimento nacional, e não somente permitir o aumento de riquezas concentradas no topo da pirâmide, demonstrando que a redução da desigualdade econômica também ocorre por meio do fortalecimento do Estado de bem-estar social, e não por seu desmonte.

A metodologia adotada será por meio de pesquisa bibliográfica acerca de conceitos que envolvem o tema, focando em suas repercussões jurídicas, por meio da leitura de livros, revistas, artigos e publicações periódicas.

A pesquisa também será documental, tendo sido utilizados dados do Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe - CEPAL, Oxfam internacional, Fundo Monetário Internacional - FMI, IPEA-Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada

---

<sup>4</sup> Ressalte-se que as críticas à progressividade feitas no presente trabalho não são exaustivas. Outras medidas podem ser apontadas para aumentar a atual progressividade do imposto de renda, que se encontra mitigada. A título de exemplo, citem-se a possibilidade de amortização do ágio na incorporação e fusão de pessoas jurídicas, prevista na Lei 9.532/97, bem como medidas relativas à tributação internacional, as quais podem ser repensadas. Para uma leitura sobre as temáticas, conferir: FAGNANI, Eduardo (org.). A Reforma Tributária Necessária. Justiça Fiscal é possível: subsídios para o debate democrático sobre o novo desenho da tributação brasileira. Brasília: ANFIP; FENAFISCO; São Paulo: Plataforma Social, 2018.

e Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE, sobre carga tributária, explosão da desigualdade e outras informações pertinentes a pesquisa, bem como estudo publicado pela Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (ANFIP) e pela Federação Nacional do Fisco Estadual e Distrital (FENAFISCO), organizado por Eduardo Fagnani, e dados da Receita Federal do Brasil (RFB).

Finalmente, a pesquisa será de natureza bibliográfica, exploratória, descritiva e interpretativa, de cunho qualitativo, valendo-se da utilização do método indutivo.

## **1. A TRIBUTAÇÃO COMO INSTRUMENTO DE REDUÇÃO DA DESIGUALDADE ECONOMICA**

Conforme PIKETTY(2014, p. 480), a tributação não é uma questão meramente técnica, mas é “eminentemente política e filosófica”, que demanda vontade política para fazer valer sua extrema relevância de nortear e custear os objetivos coletivos de uma sociedade, pois “sem impostos, a sociedade não pode ter um destino comum e a ação coletiva é impossível”. O autor lembra que “no cerne de cada transformação política importante, encontramos uma revolução fiscal”.

O desafio é escolher de forma soberana e democrática de quem cobrar os tributos e a melhor forma de aplicar os recursos que serão dedicados à saúde, educação, desigualdade, emprego, meio-ambiente sustentável, dentre outros gastos. Dessa maneira, os tributos se mantêm no cerne da discussão política, sem esquecer que não somente a progressividade fiscal é medida de importância, pois há outras medidas também relevantes e que pedem a intervenção estatal, como a prática moderada de juros, a inflação controlada e os estímulos ao empreendedorismo, com o fim de estimular a construção de uma poupança no médio e longo prazo e promover o desenvolvimento (CALIENDO, 2017, p. 212-213; SATRÚSTEGUI, 2013, p. 61).

Como a tributação envolve a retirada compulsória de recursos financeiros do domínio privado para os cofres públicos, inclusive sem previsão de contraprestação estatal específica, enseja implicações na sociedade e na economia, bem como debates ideológicos e conflitos sociais, apresentando-se, nessa toada, como um tema político de relevância institucional e de cunho conflitivo e atemporal (REBOUÇAS, 2019, p. 23), pois demanda discussão do que deve ser tributado e de quem deve ser tributado.

Nessa senda, a tributação deve se pautar não somente na neutralidade fiscal e no crescimento econômico. Há que se coadunar com a Constituição, de acordo com os ideários de justiça social, igualdade material, solidariedade, equidade e capacidade contributiva, conforme a Constituição de 1988. Deve-se preocupar, portanto, expressamente em “erradicar a pobreza e reduzir as desigualdades sociais e regionais”, nos termos do art. 3º, inc. III e art. 170, inc. VII da CF, razão pela qual as verificações a seguir ganham relevância.

## **1.1 Considerações acerca da prejudicialidade da pobreza e da extrema desigualdade a todos: ricos ou pobres**

Sabe-se que a vida na pobreza é indesejável para as pessoas. Contudo, não somente a pobreza é ruim, cuja ideia é mais aceita, mas também a elevada desigualdade econômica. A preocupação com a desigualdade vem crescendo em termos mundiais e nacionais, não somente no meio político, mas também no campo filosófico e na Economia.

Dessa forma, é importante, inicialmente, definir o que se entende por desigualdade a ser objeto de redução pela tributação. Pretende-se perquirir, nas palavras de Atkinson, “desigualdade do quê e em relação a quem” (ATKINSON, 2015, p. 24 e 26-58) e porque a desigualdade importa a todos (STIGLITZ, 2016, p. 152-190), bem como a estreita relação entre tributação e a redução das desigualdades econômicas, cuja perspectiva já vinha ganhando destaque, tendo a obra de Thomas Piketty, “O Capital no Século XXI”, estimulado os debates e dado maior propagação à questão.

Segundo Amartya Sen (2010, p. 120/121 e p. 55), apesar da baixa renda ser uma das causas da pobreza, esta não se restringe ao critério da renda. A pobreza há de ser vista em uma perspectiva maior de privação, referente ao que o autor denomina “capacidades básicas”, entendidas como oportunidades de acesso à saúde, educação, emprego remunerado ou segurança econômica e social, as quais devem ser inclusivas para ter maior potencialidade de superação da pobreza e para proporcionar a expansão do que o economista indiano denomina de “liberdades substantivas” das pessoas, compreendidas como as necessidades elementares de evitar privações como a fome, a subnutrição, doenças evitáveis, a mortalidade precoce, a liberdade de expressão, saber ler e fazer cálculos aritméticos, o acesso à participação política, dentre outras.

O estudo em comento refere-se ao aspecto econômico da desigualdade brasileira, verificada em níveis extremos, a qual se apresenta tanto como desigualdade acentuada referente ao patrimônio e à renda, ou seja, à desigual concentração de recursos financeiros e capitais de uns poucos em relação à maioria da sociedade, o que traz interferências na economia, na democracia e nos “processos políticos, sociais e culturais” a favor de uns poucos e em prejuízo dos demais (OXFAM, 2014, p. 4); como também na

acepção de desigualdade de condições de vida e em relação ao acesso à prestação de serviços públicos de saúde, educação, segurança pública, dentre outros (ARRETICHE, 2018, p. 4). Desse modo, pode-se entender as desigualdades sociais como multifacetadas, pois se apresentam em diversos aspectos, como desigualdade de gênero, raça, política, acesso a serviços públicos, geográfica, de mobilidade social e econômica, as quais muitas vezes ocorrem de forma concomitante.

Em suma, a desigualdade econômica não se restringe à desigualdade social na face da renda, entendida esta como a disparidade na renda auferida e no patrimônio acumulado pelas pessoas (MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 107). A distinção entre desigualdade de renda e desigualdade econômica se faz importante, conforme Amartya Sen (2010, p. 146-147), inobstante empregadas por vezes como sinônimos na Economia, visto que a desigualdade econômica é mais ampla, não sendo medida estritamente pela renda ou patrimônio, mas incluindo privações relativas a outras variáveis, como desemprego, mortalidade, subnutrição, analfabetismo, doença, baixo nível de instrução e exclusão social, o que nos convida a discutir a necessidade de implementar políticas públicas de cunho socioeconômico, como os serviços públicos de saúde e educação, medidas de segurança pública, dentre outras.

Há entendimento de que somente a pobreza há de ser combatida, pois é censurável e a vida sem o mínimo de subsistência causa morte, e não a desigualdade, que faz parte do capitalismo e do livre mercado, cuja atuação estatal poderia ensejar a penalização pela geração de riqueza e estimular a ociosidade, como entende PINKER (2019, p. 127-153).

Existe, outrossim, posicionamento de que a concentração de riqueza com o aumento da desigualdade daqueles que estão no topo da pirâmide social não é nociva, desde que sem privações e com atenção às necessidades básicas a todos, pois uma sociedade em que todos fossem nivelados pela miséria seria pior que a existência de forte desigualdade, conforme se pode inferir da ideia de justiça de John Rawls na sua obra “Teoria da Justiça” (MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 113-114). Para Rawls (2002, p. 64-65; p. 82, p. 333-334), a justiça se pauta no “princípio da igualdade” e no “princípio da diferença”.

Segundo o “princípio da igualdade”, cada pessoa tem o direito igual ao mais extenso sistema de liberdades básicas que possa ser extensível a todos. Tais liberdades

básicas se referem à liberdade política (direito de votar e ocupar um cargo público), liberdade de expressão, de reunião e de pensamento, bem como à liberdade da pessoa, que inclui a sua integridade física, pois se protege contra a violência psicológica e agressão física; além da propriedade privada e proteção contra detenção e prisão arbitrárias. Conforme o “princípio da diferença”, as desigualdades sociais e econômicas se justificam e são aceitáveis, desde que consideradas como vantajosas para todos, ou seja, em benefício de todos, principalmente aos que estão em piores condições e, se estiverem vinculadas a posições e cargos abertos, que sejam acessíveis a todos em igualdade equitativa de oportunidades. Ressalta John Rawls que a distribuição de riqueza e renda pode ser desigual, desde que vantajosa a todos, ou seja, beneficie aos menos favorecidos (RAWLS, 2002, p. 202, p. 64-65; p. 82, p. 333-334; CATARINO, 2008, p. 255).

Como elucida João Ricardo Catarino (2008, p. 264), na teoria da justiça de Rawls, o “princípio da diferença” não estabelece os limites máximos quanto à vantagem que alguns possam obter, nem limites mínimos de condição social que outros possam viver, razão pela qual se infere que a concentração de riqueza no topo da pirâmide social não é prejudicial aos demais, desde que sem privações e atendidas necessidades básicas a todos.

Murphy e Nagel (2005, p. 256-257), na obra “O mito da propriedade”, reconhecem não ter opinião formada acerca da reprovabilidade da elevada desigualdade no topo da pirâmide em si, independentemente de sua redução melhorar a vida daqueles que estão abaixo. Reconhecem os autores a injustiça de uma sociedade em que uma pequena parcela da população é extremamente rica em relação aos outros, cuja riqueza se perpetua pelas gerações vindouras, ainda que não haja ninguém na pobreza absoluta, mas afirmam não saber “que importância isso tem”, de forma que a diminuição da fortuna dos que estão no topo não é de fácil defesa na política, a menos que seja para elevar a condição dos demais (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 256-257)<sup>5</sup>.

---

<sup>5</sup> Apesar de os autores afirmarem não saber a importância da desigualdade pela concentração de renda no topo da pirâmide, ao tratarem da questão do aumento de tributação, abordam um dos problemas que a concentração da renda no topo traz, qual seja, a assimetria na democracia, pois dinheiro é poder. Com efeito, afirmam que qualquer proposta que vise a aumentar a tributação dos mais ricos “terá que se haver com a importância do dinheiro na política norte-americana”, pois as pessoas “gastam dinheiro para ganhar ou conservar ainda mais dinheiro”, de forma que se não for disposto em *lei* limites às contribuições feitas

Apesar tais posicionamentos, a desigualdade extrema traz prejuízos a toda a sociedade. Como elucida Machado Segundo (2018, p. 114-115), mesmo sem a miséria das pessoas constantes na base da pirâmide social, inobstante a pobreza ser o problema mais nocivo, a elevada concentração de riqueza nas mãos de poucos do topo da pirâmide social desgasta a sociedade e traz assimetrias, como distorções no sistema democrático e na escolha de decisões políticas, ensejando uma atuação do Estado em prol dessas pessoas, configurando, como mencionado pela OXFAM (2015), uma “captura política”.

Para Daron Acemoglu e James Robinson (2012, p. 309 e p.330), a base das instituições passa a ser uma elite que estrutura as instituições econômicas em benefício próprio e em detrimento da maioria da população, dominando o Estado. Entretanto, apesar do círculo vicioso de dominação estatal, os autores defendem que as instituições extrativistas podem ser tornar inclusivas, embora não seja fácil e nem rápido, destacando-se a relevância de circunstâncias críticas aliadas à ampla coalizão dos que pressionam por reformas para que mudanças ocorram.

Ressalte-se que os liberais não são indiferentes à desigualdade, mas defendem que a melhor forma de resolver não está no Estado, mas no livre mercado, por meio da criação de mais riqueza e da geração de empregos no exercício da ampla liberdade econômica com interferência mínima do Estado, ainda que a riqueza se concentre nas mãos de poucos (MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 114).

Nessa toada, os liberais Milton e Rose Friedman defendem, na obra “Liberdade para escolher: um depoimento pessoal” (2015), que “uma sociedade que põe a igualdade — no sentido de igualdade de resultados — à frente da liberdade terminará sem uma nem outra”, pois a liberdade econômica com intervenção mínima do Estado “preserva a oportunidade para que desfavorecidos de hoje se tornem os privilegiados de amanhã e, no processo, habilita quase todo mundo, do topo à base, a usufruir de uma vida mais plena e mais rica”. Afirmam os autores que o núcleo da filosofia liberal é a crença na dignidade do indivíduo, em sua liberdade de usar suas capacidades e oportunidades conforme suas escolhas individuais, respeitando a liberdade dos demais, o que implica naturalmente na igualdade dos homens, em um sentido, e na desigualdade, em outro (FRIEDMAN, 2015, p. 165-197). A oportunidade vem, assim, do mercado, e a

---

aos políticos, a busca pela justiça socioeconômica ficará prejudicada pela influência desproporcional daqueles que mais têm (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 257).

desigualdade é natural, de forma que o problema é a pobreza, a qual deve ser combatida pelo Estado.

Contudo, como dito, não somente a pobreza é ruim para as pessoas que nela vivem e prejudicial ao desenvolvimento e crescimento dos países, mas também níveis extremos de desigualdade entre ricos e pobres, seja no aspecto moral, ético ou econômico. A desigualdade em níveis acentuados obstaculariza a própria redução da pobreza, na medida em que enseja o crescimento econômico em benefício da parcela mais abastada, em detrimento dos demais, e reflete em ameaça à democracia e ao sistema político, que se desenvolverá em torno dos interesses dos endinheirados, gerando uma crise na representatividade dos mais pobres, decorrente da atuação dos eleitos em busca dos interesses econômicos que representam (STIGLITZ, 2016, p. 36/37).

Branko Milanovic (2016, p. 201-220) também aborda a ameaça à democracia pela desigualdade de renda, quando se verifica a dominação do processo democrático pelos mais ricos (“plutocracia”), os quais ignoram as opiniões e os desejos daqueles que se situam na base ou no meio da pirâmide social, esvaziando a democracia.

Entretanto, há quem entenda que a desigualdade não consiste em risco à democracia, pois as pessoas, em regra, preocupam-se mais em melhorar suas condições de vida por meio do emprego e do estímulo ao crescimento, do que em prejudicar os outros ou instalar a revolução ou caos. Além disso, em momentos de crise, nem sempre se verificou a eleição de partidos verdadeiramente igualitários e, mesmo nos Estados Unidos, não há risco de plutocracia, pois nem sempre os eleitos à presidência foram ricos, a exemplo de Obama, o qual tem a formação modesta (DELSOL, 2015, p. 45).

Todavia, o perigo à democracia não consiste somente na eleição de pessoas mais ricas à presidência ou em risco de revolução. A revolução é a situação extrema e a ameaça à democracia se verifica pelo próprio desenvolvimento do sistema político sem a legítima representatividade, tanto no Poder Executivo quanto no Poder Legislativo, na medida em que os mais abastados estarão representados, em detrimento dos mais vulneráveis, o que pode ensejar a adoção de políticas públicas não voltadas ao bem de todos, incluindo as minorias. Ademais, em momentos de crise, podem-se eleger partidos

não igualitários por outros motivos, como a repulsa ao governo da situação, sem percepção das consequências, as quais provavelmente aparecerão<sup>6</sup>.

Esclareça-se que alguma desigualdade econômica é natural existir e funciona como estímulo ao trabalho, ao sucesso profissional e ao empreendedorismo, na busca por melhores condições de vida. Em outras palavras, são desigualdades aceitáveis e benéficas aquelas que surgem do esforço de cada um, de forma que se alguém trabalhou por mais horas em relação a outros, é justificável que os resultados sejam desiguais, mas desde que as posições ocupadas estivessem ao alcance de todos (MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 108-109).

Também a desigualdade de renda em si não é necessariamente ruim, pois sua *supressão* poderia advir de um Estado autoritário, que suprimisse as liberdades individuais em prejuízo à sociedade. Por estas razões, a CF/1988 elenca como objetivo no Brasil que haja a *redução* das desigualdades, bastante acentuadas desde a época da promulgação da Constituição, mas não *a supressão*. A eliminação das desigualdades seria incompatível com outros preceitos constitucionais que garantem as liberdades individuais, como a livre iniciativa e concorrência, o direito de propriedade e o direito de herança (MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 106-107).

No entanto, a concentração excessiva de riqueza nas mãos de poucos leva a desigualdade a níveis extremos e se torna prejudicial a toda a sociedade, inclusive aos mais abastados, visto que não significa somente que os ricos ficam mais ricos e os pobres mais pobres. A desigualdade extrema gera riscos à própria democracia, mina a economia e desintegra a sociedade, que passa a ser marcada pela falta de coesão social<sup>7</sup>, em razão do enfraquecimento da ideia de pertencimento e de solidariedade (FITOUSSI e ROSANVALLON, 2010; PIKKETY, 2014; STIGLITZ, 2016; REBOUÇAS, 2019).

---

<sup>6</sup> A democracia e política afeta a todos, não podendo ser esquecida pelos cidadãos, pois “o maior perigo para a democracia é a crença de que a política não nos diz respeito e que ela não pode nada para nós. O maior perigo para a democracia é o esquecimento pelo povo de que a política depende dele, que ela depende de todos nós” (WOLFF, 2007, p. 79).

<sup>7</sup> Segundo Relatório da OXFAM denominado “A distância que nos une: um retrato das desigualdades sociais brasileiras”, p. 17, a redução das desigualdades se apresenta como meio para aumentar o acesso a serviços essenciais, como fornecimento de água e serviços médicos, além de proporcionar a redução das taxas de mortalidade infantil, sendo também via de redução de conflitos e de violência, pois a exclusão social está diretamente relacionada com o aumento dos índices de violência. Ressalta o relatório que “a boa saúde de uma democracia depende de sociedades igualitárias: quanto maior a desigualdade e a interferência indevida de elites na definição de políticas, menor é a crença das pessoas na capacidade da democracia melhorar suas condições de vida, e menor é a crença na democracia em si.” (OXFAM, 2017, p. 17).

Neste cenário, a atuação do Estado se faz necessária na adoção de medidas para reduzir a desigualdade socioeconômica, dentre as quais podem ser destacadas as tributárias (RIBEIRO, 2015).

Para demonstrar o prejuízo a toda a sociedade, Richard Wilkinson e Kate Pickett (2015), na obra “*O nível: por que uma sociedade mais igualitária é melhor para todos*”, têm estudo rico em dados, no qual demonstram que em países nos quais a desigualdade socioeconômica é elevada há também correlação entre números altos de outros fatores negativos, como violência, baixa expectativa de vida, doenças, inclusive mentais e obesidade; criminalidade, aumento de pessoas encarceradas, desemprego, analfabetos, redução da mobilidade social, desigualdade social e de gênero, razão pela qual a desigualdade extrema alcança a todos, ricos ou pobres<sup>8</sup>.

Segundo os autores, a desigualdade elevada de renda reflete em pessoas menos dispostas a ajudar os outros, ainda que doentes ou idosos, o que atinge a generosidade das pessoas, conforme pesquisa realizada em 26 países europeus. Além disso, a extrema desigualdade repercute no desempenho educacional, segundo estudo também mencionado pelos autores, em que se verificou que crianças indianas de classes sociais diferentes podem obter resultado semelhante em avaliações escritas, quando seu nível social é omitido em relação às outras crianças, mas podem ter desempenho reduzido, quando os alunos têm a classe social, grupo étnico ou gênero sexual objeto de preconceito anunciado aos demais alunos (WILKINSON; PICKETT, 2015, p. 17-19 e p. 151-152).

Como dito, a desigualdade em alguma medida é inevitável, mas o alto nível desta é evitável e reversível, bem como interfere enfraquecendo a eficiência da economia e a democracia, de forma que, para a redução das desigualdades sociais que surgem devido às forças do mercado são necessárias políticas públicas governamentais, sobretudo por meio do sistema tributário progressivo, como ocorreu nos Estados Unidos entre 1950 e o início da década de 1970. Contudo, nesse mesmo período, a desigualdade econômica aumentou quando as iniciativas governamentais criadas para controlar as injustiças do

---

<sup>8</sup> A respeito, cite-se reportagem intitulada “Por que a desigualdade extrema prejudica os ricos?”, em que se firmou que a falta de empenho estatal na destinação de recursos públicos para desenvolver uma vacina para o vírus “Ebola”, principalmente na África, permitiu que a doença se tornasse uma ameaça mundial. A publicação alerta para a percepção de que os riscos e interesses entre ricos e pobres são muitas vezes comuns e que o esvaziamento da coesão e solidariedade sociais entre eles pode advir da movimentação do Estado em benefício dos grupos econômicos, cujos interesses estão sendo honrados pelos governantes eleitos, deixando em segundo plano ou desprotegidos os menos abastados (Peston, BBC NEWS BRASIL, 2015).

mercado foram abandonadas, uma vez que os impostos foram reduzidos para as classes do topo e os programas sociais sofreram cortes. Embora o mercado molde as desigualdades, são o governo e as políticas públicas que guiam o mercado, razão pela qual políticas fiscais são mecanismos de correção das desigualdades e das injustiças sociais (STIGLITZ, 2016, p. 63/65).

No mesmo sentido, no contexto dos Estados Unidos, Robert Reich (2008, p. 212) reconhece que o mercado é motivado por seus objetivos econômicos, bem como denuncia que o capitalismo invadiu a democracia, pois o processo de interação com setores políticos e sociais é movido por interesses privados, cuja eficácia em defender seus interesses impediria o Estado de assumir a liderança nas decisões políticas que envolvem os fatores socioeconômicos relevantes. Nesse contexto, como o capitalismo dominou a democracia, fenômeno que o autor denomina “democracia acabrunhada”, as decisões políticas referentes a leis, tributos e subsídios, por exemplo, são guiadas pelos lobistas empresariais e estão relacionadas pelas necessidades e interesses dos setores econômicos mais influentes. O autor (2008, p. 131) também aponta o sistema tributário mais progressivo como uma das medidas para financiar melhorias na educação e na assistência médica básica.

A economia é também prejudicada pela desigualdade elevada da parcela mais rica e dominante do topo da pirâmide social, pois o consumo fica limitado e reduzido, visto que as pessoas com maiores rendimentos consomem proporcionalmente menos que as pessoas com menores rendimentos. As pessoas que estão no topo poupam e reinvestem em torno de 15% e 25% dos seus rendimentos, enquanto aqueles que estão na base consomem toda a sua renda. Com a redução da procura pelo mercado pelos consumidores, empresa, Estado e investidores, há redução da produção e o desemprego aparece. Outro ponto considerado como redutor da eficiência da economia, é a resistência dos mais ricos no aumento de tributos, os quais servem para subsidiar investimento público em saúde e educação, por exemplo, e, quando se investe pouco dinheiro em educação e saúde, deixa-se de formar profissionais mais capacitados e saudáveis para o mercado de trabalho, abalando, assim, a confiança dos trabalhadores (STIGLITZ, 2016, p. 152-190).

Cite-se, ainda, como exemplo da repercussão da desigualdade econômica na economia, a prática de atividade que os economistas denominam de “rent-seeking” (em português, “busca de rendas”), que consiste na obtenção de rendas econômicas por meio

da manipulação do meio social e político, sem incremento de produção, gerando uma redução da igualdade de oportunidades e aumento da desigualdade de resultados. No âmbito tributário, pode-se exemplificar o êxito daqueles que estão no topo da pirâmide social em pagar menor fração de tributos dos seus rendimentos em relação aos mais pobres, o que define o sistema tributário regressivo. Outra forma bem conhecida de “rent-seeking” são as práticas abusivas de cartão de crédito do setor financeiro e os empréstimos a juros altos, condutas que deveriam ser proibidas pelo Estado (STIGLITZ, 2016, p. 93; 99-101).

Confirmando a prejudicialidade da desigualdade econômica para a Economia, entidades como o Banco Mundial, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE e o Fundo Monetário Internacional - FMI têm se manifestado acerca da prejudicialidade da desigualdade extrema para a sociedade, em razão da influência no crescimento econômico, o que afasta a temática da necessária eliminação da pobreza e redução da desigualdade econômica em níveis elevados como inerente a uma discussão ideológica<sup>9</sup>.

FAGANANI e ROSSI (2018, p. 141) reiteram que o FMI e o Banco Mundial têm alertado acerca da problemática “explosão da desigualdade” e destacam que a diretora-geral do FMI, Christine Lagarde, expôs em discurso em Bruxelas em 2015 que

---

<sup>9</sup>Acerca do tema, em 06.08.2019, foi publicado no site do jornal “EL PAÍS” entrevista com ex-economista do Banco Mundial, Martin Ravallion, de nome “É preciso apagar a ideia de que reduzir a desigualdade é coisa de comunista”, em que o australiano explica por que a desigualdade é um dos grandes problemas globais contemporâneos. Segundo o economista, “A desigualdade na América Latina é muito alta e isso é um problema, tanto ao crescimento econômico como à luta contra a pobreza. E a falta de consenso em relação a esse ponto é um grande problema: há muita complacência e muita falsa retórica. (...) Há níveis de desigualdade que são positivos em termos de incentivos, ao crescimento e à própria redução da pobreza. Mas esse grau de desigualdade, como a desigualdade racial e de gênero, é inaceitável e devemos construir um consenso em torno disso. Muita gente apela à ideia de que em um mundo sem desigualdade não haveria incentivos e, como dizia, há uma certa verdade nessa afirmação. Mas o objetivo não deve ser a desigualdade zero, e sim a pobreza zero. O objetivo deve ser um nível de desigualdade manejável, aceitável, que não se perpetue. Continuam existindo economistas que não prestam atenção às questões de distribuição de renda: nunca será possível fazer com que todos os economistas da academia concordem em algo. Mas não acho que alguém possa consultar a literatura disponível hoje e discordar do fato de que a desigualdade é um freio ao crescimento. Há 15 ou 20 anos, a maioria dos economistas pensava unicamente na eficiência e dizia que a desigualdade era positiva ao crescimento: novamente, depende dos níveis de desigualdade de que estamos falando, mas agora já são poucos. É significativo que o livro de economia mais vendido de todos os tempos seja um sobre desigualdade, O Capital no Século XXI, de Thomas Piketty.” Martin Ravallion respondeu a algumas perguntas (P.), dentre as quais destaque-se: “P. Pensemos em um índice como o de Gini. Em que ponto deveria estar a iniquidade para que fosse “manejável”? Não focaria tanto nos índices, e sim nas causas: é preciso existir boas condições de saúde, creches e escolas decentes, os jovens devem poder estudar na Universidade e desenvolver todo o seu potencial... Essas são as coisas que verdadeiramente importam: é preciso focar mais nas políticas do que nos índices e nas taxas. (...)” (Fariza, 2019).

“reduzir a desigualdade excessiva não é apenas correto do ponto de vista moral e político, mas é um bom princípio econômico”, pois “para ter crescimento mais *duradouro*, será necessário gerar crescimento mais *equitativo*”, tendo sido lembrado no discurso que “Não é preciso ser altruísta para apoiar políticas que elevem a renda dos pobres e da classe média. Todos se beneficiarão com essas políticas, porque elas são essenciais para gerar crescimento mais alto, mais inclusivo e mais sustentado.” (LAGARDE, 2015, p. 2).

Ressalte-se que a questão da desigualdade extrema no Brasil foi reconhecida pelas elites econômicas brasileiras no pacto político popular democrático precedente à transição democrática de 1985. A desigualdade econômica era objeto de críticas desde o regime militar, pois o Brasil já era considerado um dos países mais desiguais do mundo. A desigualdade brasileira foi reiterada por um estudo pelo Banco Mundial, publicado em 1980, comparando a participação das famílias 10% mais ricas na renda nacional de 32 países capitalistas, dentre estes, países desenvolvidos, latino-americanos, asiáticos e africanos, em que o Brasil apresentou o maior índice de concentração (50,6%) e a Suécia o mais baixo, no percentual de 21,3% (BRESSER-PEREIRA, 2018, p. 123-124).

No grande acordo de transação e transição democrática, empresários e trabalhadores concordaram com a democracia e com a necessidade de reduzir a grande desigualdade econômica brasileira, que seria feita principalmente pelo aumento do gasto social do Estado em educação e saúde, mas, segundo Bresser-Pereira, não se falou em imposto progressivo, embora sua ausência seja a principal causa hoje da desigualdade brasileira (BRESSER-PEREIRA, 2018, p. 124).

A inquietação pela mudança estrutural da sociedade brasileira constou expressamente na Constituição de 1988, na ordem social (art. 193 da CF), na ordem econômica (art. 170 da CF), bem como constou como objetivo da República Federativa do Brasil (art. 3, inc. III), dentre outras disposições relativas à igualdade material (REBOUÇAS, 2019, p. 26).

Reforçando a importância da redução das desigualdades econômicas e do combate à pobreza para o desenvolvimento, em que a melhoria da qualidade de vida da população se insere, e não apenas o mero crescimento econômico e o aumento da concentração de renda nas mãos de uns, enquanto outros têm suas condições de vida

reduzidas, o economista Anthony B. Atkinson (2016, p. 13) firma que “a economia é, antes de tudo, uma ciência social e moral”<sup>10</sup>.

Carla Abrantkoski Rister (2007, p.112/113) aponta a relevância da aproximação entre a economia e a ética, pois, embora a economia se utilize meios matemáticos e das ciências exatas, ela não é essencialmente uma ciência exata, eis que funciona para viabilizar a distribuição de recursos escassos para satisfazer o homem, a demonstrar a estreita relação entre a economia e os fins humanos.

Deixar de lado a origem ética da economia consiste em considerá-la um fim em si mesmo, o que vem provocando uma multidão de excluídos socialmente e economicamente. Assim, a economia deve primar pela felicidade humana e não somente pelos interesses individuais ou de grupos econômicos, em relação tanto aos fins quanto aos meios, pois “fins nobres não justificam meios não-nobres”. Nessa linha, Carla Abrantkoski Rister se vale da linguagem e conclusão do economista Amartya Sen, em sua obra “*Sobre ética e economia*”, para firmar a relevância do comportamento com comprometimento (*committed behaviour*) pautado na solidariedade em matéria econômica no combate à pobreza, em que a redução da desigualdade social se insere, e na busca do bem-estar social, a trazer reflexos não somente na organização do Estado, mas também na sociedade civil e nas organizações (RISTER, 2007, p. 113/118)

O combate à pobreza perpassa pela necessidade de redução das desigualdades, não somente de renda, mas também desigualdade de raça, gênero, de acesso aos serviços públicos, como de fornecimento de água, saúde e educação, dentre outras, as quais normalmente estão interconectadas, a impactar nos índices de violência e nas oportunidades de vida da população, inclusive para as próximas gerações. Em outras palavras, uma pessoa que vive na pobreza ou na desigualdade social extrema tende a não conseguir sair desta condição, nem proporcionar que seus filhos e netos consigam

---

<sup>10</sup> O *crescimento econômico* ocorre pelo aumento da capacidade produtiva do país ou do quantitativo da riqueza, ainda que concentrada nas mãos de poucos. Mede-se por indicadores como o Produto Interno Bruto (PIB). Já o *desenvolvimento socioeconômico* é o processo que envolve tanto o aumento quantitativo de riqueza, quanto o qualitativo, em que se verifica a melhoria da qualidade de vida da população, da educação, da saúde, da taxa de desemprego, do bem-estar social, do nível de consumo, das taxas de analfabetismo, dentre outros aspectos. O nível de desenvolvimento de uma país pode ser aferido por índices que abordam tais critérios (educação e saúde, por exemplo), como o Coeficiente de Gini ou Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), os quais serão tratados adiante no Capítulo 2. Conforme HACHEM (2013), a noção de desenvolvimento socioeconômico, não restrita ao crescimento econômico, é a que mais se coaduna com a noção constitucional de desenvolvimento nacional, constante no inc. III do art. 3º da Constituição Federal.

alcançar melhores condições de vida, razão pela qual há repercussão na mobilidade social e nas gerações futuras<sup>11</sup>.

Quando a desigualdade de resultados é muito intensa, reflete-se em desigualdade de oportunidades. Verifica-se, assim, a interferência nas gerações futuras, pois a desigualdade social extrema ou acima de certos limites impede que uma pessoa nascida na base da pirâmide social ascenda de classe, ainda que se esforce e trabalhe mais e, da mesma forma, uma pessoa que esteja no topo da pirâmide por menos que trabalhe, provavelmente se manterá na posição, o que, além de moralmente reprovável, é prejudicial à economia por deixar de estimular qualidades que poderiam gerar desenvolvimento em prol da sociedade (MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 112), no desempenho de uma profissão ou no empreendedorismo, por exemplo.

Nessa perspectiva, Atkinson (2015, p. 31-34) reforça a importância da desigualdade de resultados e não apenas da igualdade de oportunidade, esta consistente na igualdade de “pontos de partida”, e elenca três motivos. Primeiramente, pode ser que uma pessoa caia na pobreza, tendo esta como resultado, ainda que parta do mesmo ponto, do que se conclui que não se pode ignorar aqueles que tiverem um sofrimento como resultado. No segundo motivo, diferencia o autor, a “igualdade de oportunidade competitiva e não competitiva” e firma que esta assegura que as pessoas tenham igual chance de realizar seus projetos de vida, ou seja, utilizando-se de uma analogia esportiva, o autor firma que seria a oportunidade de todos conquistarem medalhas de natação.

Em comparação, a “igualdade competitiva de oportunidades” significa que todos têm a mesma chance de participar de uma competição de natação, mas os prêmios são desiguais e definidos pelos nossos sistemas social e econômico, os quais determinarão “se o vencedor ganha um buquê de flores ou US\$ 3 milhões”. O segundo motivo, assim, é a distribuição desigual de “prêmios”. Como terceiro motivo de preocupação com a desigualdade de resultados, afirma o autor que esta afeta a desigualdade de oportunidades para a geração seguinte, pois os beneficiários da riqueza ou renda desigualmente

---

<sup>11</sup> Segundo Relatório denominado “Equilibre o jogo” da OXFAM Brasil, “Pesquisadores demonstraram que, nos 21 países cujos dados estão disponíveis, há uma forte correlação entre a desigualdade extrema e a baixa mobilidade social. Em outras palavras, se você nasceu pobre em um país altamente desigual, você provavelmente vai morrer pobre e seus filhos e netos também serão pobres. No Paquistão, por exemplo, um menino nascido em uma área rural cujos pais pertencem aos 20% mais pobres da população tem chance de apenas 1,9% de chegar à posição dos 20% mais ricos. Nos EUA, quase a metade das crianças nascidas em famílias de baixa renda tornam-se adultos de baixa renda.” (OXFAM, 2014, p. 10).

distribuída de hoje transmitem pela herança uma vantagem injusta aos seus filhos. Conclui o economista que a limitação da mobilidade social e o agravamento da desigualdade de oportunidades se intensificam à medida que as distribuições de renda e de riqueza se tornam mais desiguais (ATKINSON, 2015, p. 33).

Há, ainda, outros efeitos que afastam a assertiva de que se deve combater a pobreza, e não a desigualdade em si, pois apesar de não haver dúvida de que viver na miséria é grave, uma excessiva concentração de renda nas mãos de poucas pessoas no topo da pirâmide também causa assimetrias, ainda que aqueles situados na base não estejam em situação miserável. Como já dito, a desigualdade extrema desequilibra os processos democráticos e a tomada de decisões políticas, minando a própria democracia e fazendo com que o Estado passe a atuar em benefício destas pessoas situadas no topo, e não do interesse público (MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 114-115).

Por essa conexão entre pobreza e desigualdade, Carla Abrantkoski Rister (2007, p. 362) enfatiza que a questão da pobreza resvala na redução das desigualdades, atentando que, talvez em razão dessa interconexão entre pobreza e redução das desigualdades, a Constituição tratou no mesmo inciso a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais e regionais, nos termos do art. 3º, inc. III da CF/88.

De fato, não apenas a pobreza é prejudicial à economia do país, mas também a desigualdade, que tanto causa assimetria quanto à própria democracia, a qual passa a ser exercida em prol daqueles que mais detém riqueza e renda, quanto causa efeitos sociais. Assim, a pobreza e a desigualdade, além de repulsivas por razões ético-morais, são também obstáculos ao desenvolvimento econômico, de forma que a redução da desigualdade e o combate à pobreza compõem o “núcleo duro” da noção de desenvolvimento econômico, entendido para além do crescimento por meio da elevação do PIB (Produto Interno Bruto), mas sim como a melhoria da qualidade de vida da população, por meio de saúde, educação, moradia, saneamento básico, dentre outras necessidades (COUTINHO, 2013, p. 108; HACHEM, 2013)<sup>12</sup>.

Verifica-se a necessidade do comprometimento do bem-estar social das gerações presentes e futuras, o que demanda a atuação *sustentável* do Estado e da sociedade no exercício de seus direitos e deveres, pois não se pode conceber um modelo

---

<sup>12</sup> O crescimento pelo aumento do PIB demonstra o aumento de riqueza, mas não a melhor distribuição desta ou melhoria na vida da população.

excludente e de miserabilidade consentida, razão pela qual ressalta Juarez Freitas (2011, p. 55) o “direito ao futuro” e a natureza pluridimensional do princípio da sustentabilidade, a ser entendida nas dimensões social, ética, jurídico-política, econômica e ambiental, as quais são “entrelaçadas como galhos da mesma árvore”.

Segundo o autor, conforme a dimensão social, não se pode admitir a vida em padrões indignos de confiança, admitindo um modelo de exclusão social e de sobrevivência de poucos, sendo nesta dimensão da sustentabilidade que se sobressaem os direitos fundamentais sociais com os correspondentes serviços públicos, como os de saúde, educação e segurança, os quais precisam ser universalizados, sob pena do modelo de gestão público ou privado ser “autofágico ou insustentável” (FREITAS, 2011, p. 53/59).

A dimensão ética da sustentabilidade se define pela ligação natural e intersubjetiva entre todos os seres em que a solidariedade surge como um “dever-prazer universalizável”, existindo um dever ético de ser benéfico para todos através de um bem-estar social duradouro, no limite do possível e não apenas deixar de prejudicar. Na certeza de que “o fim da iniquidade é melhor que o mero crescimento econômico” que devem se pautar os critérios para a adoção de políticas públicas, alocação de recursos públicos e universalização do bem-estar físico, psíquico e espiritual (FREITAS, 2011, p. 53/59).

A acepção ambiental da sustentabilidade se sintetiza no direito das gerações atuais e futuras ao ambiente limpo em todos os seus aspectos, razão pela qual não se admite fuga da responsabilidade ambiental e retrocesso em relação à biodiversidade, para evitar debilitar a qualidade de todas as vidas. Já a dimensão econômica da sustentabilidade se mostra na essencialidade do equilíbrio entre eficiência e equidade, em que o autor cita a garantia da renda básica como exemplo de equação custo-benefício e como vantajosa quando assegurada a todos, pois o abandono da pobreza permite e estimula conquistas maiores<sup>13</sup>. Finalmente, a acepção jurídico-política se verifica na

---

<sup>13</sup> A respeito, cite-se artigo de Ignacy Sachs, Carlos Lopes e Ladislau Dowbor (SACHS; LOPES e DOWBOR, 2013) intitulado “Crises e oportunidades em tempos de mudança”, segundo o qual “a teoria tão popular de que o pobre se acomoda se receber ajuda, é simplesmente desmentida pelos fatos: sair da miséria estimula”. Na mesma linha, Amartya Sen lembra que há outras motivações, além da renda, para as pessoas buscarem emprego, as quais não podem ser compensadas por transferências do Estado (como bolsa-família e seguro-desemprego), pois o desemprego tem efeitos debilitadores sobre o indivíduo, como a exclusão social de grupos, perda da autoconfiança, de autonomia, da saúde física e do bem-estar psicológico (SEN, 2010, p. 36-37). Ademais, cite-se estudo da FGV sobre o benefício do bolsa-família, política assistencialista existente no Brasil, reunido no livro “Programa Bolsa Família: uma década de inclusão e cidadania”, de

medida em que a sustentabilidade é um direito e um dever constitucional no processo democrático de fixação dos direitos e deveres da sociedade, com vistas a concretizar o direito à educação, democracia, à boa administração pública, à renda, ao ambiente limpo, dentre outros (FREITAS, 2011, p. 60-65).

Conclui-se, assim, que a desigualdade extrema é prejudicial a toda a sociedade e pode ser atenuada por medidas tanto do Estado, como do mercado. Dentre as medidas estatais, mudanças no sistema tributário brasileiro se destacam, pois não cabe ao Estado agravar por meio da tributação a desigualdade econômica, mas atenuá-la, conforme os dispositivos constitucionais de solidariedade e justiça social, conforme art. 3º, art. 6º, art. 170, art. 193 e art. 196, dentre outros, cujas normas também são aplicáveis ao sistema normativo tributário. O próprio art. 170 da CF, voltado à Ordem Econômica, que inclui o mercado, norteia a geração de riquezas com a dignidade da pessoa, conforme os ditames da justiça social e observados, dentre outros, os princípios da função social da propriedade, defesa do meio ambiente, redução das desigualdades regionais e sociais e busca do pleno emprego.

Destaca-se a importância dos atores políticos em concretizar mudanças no sistema normativo tributário, ao agir na aprovação de normas que estipulem mais tributos de quem mais pode pagar e na atuação pela defesa dos órgãos de cobrança tributária, respeitados os direitos dos contribuintes.

Pode-se alcançar uma sociedade com mais oportunidades, com uma democracia mais forte e com melhores padrões de vida para a maioria das pessoas, apesar de existirem forças do mercado puxando para outro lado, impedindo a política não só da eficiência, mas também da equidade. Isto porque, as forças do mercado são moldadas pela política, pelas normas jurídicas e pelo comportamento das nossas instituições (como o

---

agosto de 2013, organizado por Marcelo Neri e Tereza Campello, no qual, dentre vários artigos que abordam os impactos no bolsa-família, tem-se o artigo ““Efeito preguiça” em Programas de Transferência de renda?”. Segundo este, firmou-se “com muito embasamento, que não existe constatação empírica que sustente a hipótese de que haveria um efeito renda maior do que um efeito substituição (fenômeno que recebeu a alcunha de “efeito preguiça”), no caso destes programas.”(CAMPELO; NERI, 2013, p. 356). Ao contrário, os estudos mostram que o Programa Bolsa Família tem contribuído positivamente na economia do país, em razão do efeito multiplicador do consumo de alimentos e bens duráveis que as transferências permitem de segmentos sociais antes excluídos do mercado consumidor (CAMPELO; NERI, 2013, p. 353-356). Por outro lado, destaca-se a importância de conjugar as políticas assistencialistas estatais com um projeto de desenvolvimento nacional duradouro, pois tais programas isoladamente tendem a ser insuficientes para a eliminação da pobreza e a redução das desigualdades do país (RISTER, 2007, p. 385). Finalmente, cabível também a expansão dos programas assistencialistas com políticas públicas de estímulo à inserção no mercado de trabalho, por exemplo.

Banco Central, por exemplo), as quais podem frear os excessos do mercado (STIGLITZ, 2016, p. 355-356).

Há de se esclarecer, contudo, que a exação tributária, isoladamente, não combate miséria nem reduz desigualdade, podendo até agravá-las, pois apenas transfere recursos ao Estado. Desse modo, o mais importante é como o Estado aplica os recursos que arrecada para implementar o propósito redistributivo e redutor das desigualdades da tributação, podendo-se elencar como investimentos pertinentes à redução das desigualdades os relativos à educação, assistência social, saúde e à moradia (MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 115 e p. 134-138).

Passa-se, a seguir, a tratar de alguns dados sobre a pobreza e a desigualdade brasileiras e sobre como a tributação as agrava, com o fim de fomentar a discussão de políticas tributárias para reversão ou minimização do quadro.

## **1.2 Dados sobre a pobreza e a desigualdade econômica no Brasil e a relação com a carga tributária: a injusta carga tributária brasileira**

Apesar da concepção de SEN (2010) sobre a pobreza, a qual deve ser vista como privação de “capacidades básicas”, e não somente pelo critério de baixa renda, não há consenso sobre a definição da linha de pobreza. Há várias pesquisas, com critérios diversos, para mensuração da pobreza, conforme a seguir citadas. Algumas pesquisas utilizam somente o critério da renda, bem como outras adotam mais parâmetros, em razão da perspectiva multidimensional da pobreza. Segundo a Organização das Nações Unidas (ONU, 2019), a situação multidimensional de pobreza é aquela que não se resume ao critério da renda, mas abrange também dificuldades em relação ao acesso à saúde e educação, bem como de qualidade de vida.

Dados do Ministério da Cidadania apontam que há cerca de 13,5 milhões de pessoas vivendo em situação de pobreza extrema, considerada como sendo o custeio com renda mensal até R\$ 89 por pessoa, e pobres, considerados aqueles com renda per capita mensal entre R\$ 89,01 e R\$ 178, as quais recebem bolsa família no valor médio de R\$ 189,86 (MINISTÉRIO DA CIDADANIA, 2019).

Já dados da publicação da Síntese de Indicadores Sociais de 2018 (SIS 2018) do IBGE revelaram que houve aumento da pobreza de 2016 para 2017, passando de 52,8

milhões para cerca de 54,8 milhões de brasileiros que estão abaixo da linha da pobreza, ou seja, 1/4 da população nacional (em torno de 26,5%) tem renda domiciliar por pessoa inferior a R\$ 406 por mês, de acordo com os critérios adotados pelo Banco Mundial, como valor de linha de pobreza (IBGE, 2018a).

No mesmo sentido, dados do Relatório “Nós e as desigualdades 2019”, publicado pela Oxfam Brasil, divulgaram que, adotando como linha de pobreza o salário mínimo, o Brasil teria em 2017, cerca de 83 milhões de pessoas pobres, perto de 40% da população abaixo da linha de pobreza percebida (OXFAM, 2019).

Segundo estudo divulgado em outubro de 2019 pelo IBGE, conforme dados do módulo “Rendimentos de todas as fontes”, da Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua (PNAD Contínua), a renda do trabalho do 1% mais rico é 33,8 vezes maior que a renda dos 50% mais pobres em 2018. Verificou-se também que a parcela de maior renda arrecadou R\$ 27.744 por mês, aproximadamente, e os 50% menos favorecidos receberam cerca de R\$ 820, bem como que os 10% da população mais pobres detinham 0,8% da massa de rendimento, enquanto os 10% mais ricos concentravam 43,1% (IBGE, 2019). Segundo o IBGE, em 2017, a renda mensal média dos 10% mais ricos foi em torno de R\$6.629 por pessoa, incluindo renda, rendimentos de aposentadoria, pensão e programas sociais, dentre outros, e a parcela dos 40% mais pobres obteve rendimento médio mensal de R\$ 376 (IBGE, 2018b). Como se verifica com base nas citadas rendas médias mensais das pesquisas do IBGE, nem os todos os 10% mais ricos e nem todo o 1% apontado como mais rico são detentores de grandes riquezas, mas a disparidade com os mais pobres é acentuada. Citada pesquisa do IBGE também mostrou as desigualdades de renda entre os estados.

No mesmo sentido, conforme estudo da Fundação Getúlio Vargas (FGV Social) de agosto de 2019, denominado “*A Escalada da Desigualdade- Qual foi o impacto da Crise sobre a Distribuição de Renda e Pobreza?*”, a desigualdade no Brasil tem se acentuado cada vez mais. Nos termos do estudo, verificou-se que, nos últimos 17 (dezessete) trimestres, a parcela mais abastada da população brasileira se distanciou cada vez mais da parcela mais carente, tendo sido verificado que, enquanto a renda da metade mais pobre caiu 17,1%, a dos 10% mais ricos acresceu ganhos de 2,55% e do 1% mais rico teve aumento de 10,11% (FGV SOCIAL, 2019, p. 05). Citado estudo revelou que o número de pobres que vivem com menos de R\$ 233 (duzentos e trinta e três reais por

mês) chegou a 23,3 milhões em 2017 (FVG SOCIAL, 2019, p. 15) e elencou como principal motivação para as discrepâncias o desemprego, que pune mais os mais pobres, bem como os que têm menor nível de escolaridade<sup>14</sup>.

Cite-se, ainda, pesquisa realizada pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) denominada “*A Contribuição dos Ricos para a Desigualdade de Renda no Brasil*”, na qual se concluiu que a renda dos 10% mais ricos responde por 51,5% da desigualdade total de renda brasileira, cujo percentual é superior ao de outros países, como Estados Unidos (45%), Alemanha (44%) e Grã-Bretanha (41%) (HECKSHER; SILVA; CORSEUIL, 2018, p. 22).

Apesar da importância das citadas pesquisas domiciliares, estas não mostram a percepção ampla da desigualdade econômica e da concentração de renda, as quais não se restringem à renda do trabalho e de programas sociais, mas alberga os rendimentos do capital, como rendimentos de aplicações financeiras, lucros e dividendos, ganhos de capital, juros, dentre outros (GOBETTI e ORAIR, 2015; GOBETTI e ORAIR, 2017 e MEDEIROS, SOUZA E CASTRO, 2015). Medeiros, Souza e Castro (2015) estimaram que, para o período de 2006 a 2012, o 0,1% mais rico recebeu 11% da renda total e o 1% mais rico concentrou 25% da renda total.

Partindo da análise das Declarações de Imposto de Renda das Pessoas Físicas divulgada pela Receita Federal do Brasil de 2013, constatou-se que há os “super-ricos”, representados por um percentual de pessoas dentro do 1% mais rico, cuja riqueza destoa dos demais, ou seja, a concentração de renda no topo é bem elevada, o que não se verifica nas pesquisas domiciliares (GOBETTI; ORAIR, 2016, p. 17-18).

Verificou-se que o montante de lucros e dividendos distribuídos quase dobrou de 2007 para 2013, passando de R\$ 149 bilhões para R\$ 287 bilhões, cujo aumento correspondeu ao percentual de 41% a mais que a expansão do PIB, e que as isenções tributárias beneficiam cerca de 2,1 milhões de pessoas, as quais representam 7,9% dos declarantes de rendimentos e estão no topo da pirâmide social. Pode-se afirmar, com base

---

<sup>14</sup> O estudo em referência da FGV Social de Agosto de 2019 citou que, no período crítico (2014.T4 a 2019.T2), a perda foi mais forte entre os jovens de 20 a 24 anos (-17,6%), entre analfabetos (-15,09%), entre moradores da região Norte (-13,08%) e Nordeste (-7,55%) e pessoas de cor preta (-8,35%), os quais tiveram redução de renda pelo menos duas vezes maior que a da média geral, que foi de -3,71%. O único grupo tradicionalmente excluído que não perdeu foram as mulheres (2,22%) contra as perdas dos homens (-7,16%), tendo sido citado como diferencial feminino a escolaridade (FGV SOCIAL, 2019, p. 12).

no ano de 2013, que o décimo mais rico detém aproximadamente 52% da renda nacional; o centésimo mais rico concentra cerca de 23,2% da renda nacional e o milésimo mais rico alcança 10,6%, bem como que a concentração de renda ainda é mais elevada quando se observa o meio milésimo mais rico (0,05%), que corresponde a aproximadamente 71 mil pessoas, as quais detém riqueza correspondente a 8,5% da renda nacional, cujo nível de concentração de riqueza não se encontra no resto do mundo (GOBETTI; ORAIR, 2016, p. 17-18, p. 24-25).

Afirmam ainda Gobetti e Orair (2015, p. 1) que, dos 71 mil de brasileiros citados, aproximadamente 50 mil receberam dividendos em 2013, sem pagar qualquer imposto, o que destoa da tributação sobre ganhos financeiros variante de 15% e 20%, bem como da tributação sobre salários, cujo imposto progressivo tem a alíquota máxima de 27,5%, incidente acima de R\$ 4,7 mil reais mensais de renda ou EU 1,3 mil em 2015, aproximadamente. Verifica-se, assim, que além do Brasil ser um país de desigualdade econômica elevada, o Estado, através do sistema tributário, reforça essas desigualdades.

Em 2019, dados do “Global Wealth Report” (em português, “Relatório Global de Riqueza”) publicados anualmente pelo “Credit Suisse Research Institute”, acerca da riqueza mundial, computaram o aumento de milionários no Brasil com mais de US\$ 1 milhão de dólares de patrimônio, que passou de 217 mil pessoas em 2018 para 259 mil em 2019, o que corresponde a um aumento de quase 20% (GWR, 2019, p. 11). A elevação dos números de milionários no Brasil superou a Holanda, China, Japão e Estados Unidos. Os chamados “ultra-ricos”, cujo patrimônio é acima de US\$ 50 milhões, aumentou em 860 pessoas de 2017 para 2018 no Brasil, superando apenas o aumento nos Estados Unidos (EUA) que foi de 4,2 mil “ultra-ricos” (GWR, 2019, p. 13).

Nessa toada, no Relatório “*A distância que nos une: um retrato das desigualdades brasileiras*”, publicado em 2017 pela Oxfam Brasil, foi revelado que 6 brasileiros<sup>15</sup> concentram juntos a mesma riqueza que os 100 (cem) milhões mais pobres

---

<sup>15</sup> Conforme o relatório da ONG britânica, o número de bilionários aumentou de 2000 a 2016 de 10 para 31, os quais, em conjunto, detém um patrimônio de aproximadamente R\$ 424 bilhões de reais, cuja fortuna não foi advinda somente do trabalho, pois dos 31 bilionários, 16 obtiveram a fortuna por herança, o que não tira o mérito de quem trabalhou e elevou o patrimônio herdado. Contudo, o sistema tributário brasileiro reforça a concentração de renda e a desigualdade socioeconômica (OXFAM, 2017, p. 31-32). O ITCMD, por exemplo, apesar de ter alíquotas progressivas, tem alíquota máxima de 8%, conforme Resolução do Senado n. 09 de 1992, sendo a média brasileira em torno de 4%, enquanto a média dos países da OCDE é de 20% (MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 131-132).

do país, ou seja, aproximadamente a metade da população brasileira (207,7 milhões). Segundo os dados, caso estes seis bilionários gastassem um milhão de reais por dia, levariam 36 anos para esgotar o equivalente ao seu patrimônio (OXFAM, 2017, p. 30).

O levantamento também revelou que o 1% mais rico da população brasileira recebe, em média, mais de 25% de toda a renda nacional e que os 5% mais ricos detêm a mesma fatia de renda que os demais 95% da população. O estudo mostrou, ainda, que a parcela mais rica da população (0,1% da população brasileira) ganha em um mês o mesmo que uma pessoa que recebe um salário mínimo (R\$ 937, na época) - cerca de 23% da população brasileira - ganharia trabalhando por 19 anos seguidos. Segundo o citado relatório, os 10% mais pobres do Brasil gastam 32% de sua renda com tributos, enquanto os 10% mais ricos gastam 21% (OXFAM, 2017, p. 30).

Para corroborar os dados que indicam a concentração de renda nas mãos de poucos, em setembro de 2019, a Revista Forbes (2019) publicou a lista das pessoas mais ricas do Brasil. Dentre elas, as 10 pessoas mais ricas do Brasil concentraram aproximadamente 6% do Produto Interno Bruto (PIB) brasileiro em 2018. O PIB 2018 correspondeu a R\$ 6,8 trilhões<sup>16</sup>. Dentre os 10 citados, 5 são atuantes no setor financeiro, os quais lucraram com o rentismo, constando também atuação no mercado de bebidas, alimentos e saúde.

Por outro lado, ressalte-se que o Estado, que presta serviço público à comunidade, computou, em 2017, um total aproximando de 11,5 milhões de servidores públicos e custo de R\$ 721 bilhões, correspondente a 10,7% do Produto Interno Bruto (PIB) do país em 2017 (PIB 2017 de R\$ 6,6 trilhões), conforme pesquisa do IPEA, divulgada no Atlas do Estado Brasileiro (LOPES; GUEDES; 2018) e dados sobre o PIB de 2017 (IBGE, 2018c).

---

<sup>16</sup> A lista do 10 mais ricos tem como nomes Jorge Paulo Lemann (do setor de bebidas e investimentos, detentor de patrimônio estimado em R\$ 104,7 bilhões), Joseph Safra (do setor de banco, cujo patrimônio foi avaliado em R\$ 95 bilhões), Marcel Hermann Telles (setor bebidas e investimentos- patrimônio de R\$ 43,99 bilhões), Eduardo Saverin (atuação na internet (Facebook e startups) e investimentos, cujo patrimônio foi estimado em R\$ 43,16 bilhões), Carlos Alberto Sicupira (do setor de bebidas, varejo e investimentos, com patrimônio de R\$ 37,5 bilhões), André Esteves (do setor de bancos, e patrimônio de R\$ 20,75 bilhões), Luiz Frias (das empresas Pagseguro e grupo Folha, do setor de mídia e pagamento, e patrimônio de R\$ 20,34 bilhões), Joesley Batista (do setor de alimentos, e patrimônio de R\$ 14,8 bilhões), Wesley Batista (do setor de alimentos, e patrimônio de R\$ 14,8 bilhões) e Candido Pinheiro Koren de Lima (do setor de saúde- HAPVIDA, e patrimônio de R\$ 13,8 bilhões), conforme a Revista Forbes, cujo somatório chega a aproximadamente R\$ 408 bilhões (FORBES, 2019, p. 77-80).

Assim, apesar de o número parecer alto, quando comparado à riqueza que o mercado concentra, percebe-se que não é. Além disso, o Estado retorna à sociedade o que gasta com seus servidores, de forma que a modernização, eficiência, combate à corrupção e melhor qualidade dos seus serviços públicos depende de vontade política do próprio Estado. Por isso, como afirmou Jessé Sousa, não cabe “demonizar o Estado”, sob o pretexto de inábil ou ineficiente, mas sim cobrar, por meio da democracia, a arrecadação justa, melhor gestão e alocação de recursos públicos, para que o Estado combata a corrupção, seja moderno e eficiente (SOUSA, 2015, p. 249).

Verifica-se, portanto, que os medidores da desigualdade econômica são alarmantes, em razão da concentração de renda nas mãos de poucos e da situação de vulnerabilidade de tantos outros. A preocupação com a desigualdade extrema não se dá em razão da “política da inveja” pelo acúmulo de riqueza por uns isoladamente (OXFAM, 2016), mas sim em razão da elevada desigualdade econômica, percebida pelo aumento da concentração de riqueza nas mãos de poucos, enquanto outros vivem em piores condições. Concomitantemente, a carga tributária é menos pesada em relação aos mais ricos e mais pesada em relação aos mais pobres, que pagam mais tributos proporcionalmente, pois a tributação brasileira incide mais sobre consumo e bens, quando comparada à tributação do patrimônio, renda e capital.

Outros estudos confirmam o Brasil como um dos países mais desiguais do mundo, como se depreende do Relatório “*País estagnado: um retrato das desigualdades brasileiras- 2018*” (OXFAM, 2018, p. 16), divulgado pela Oxfam Brasil, segundo o qual o Brasil consta como o 9º país mais desigual no ranking global de desigualdade de renda de 2017 e mantém o mesmo patamar no Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), 0,74338, permanecendo na 79ª posição do ranking do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (Pnud), de um total de 189 países, sendo a renda o indicador com maior impacto negativo no IDH brasileiro.

Segundo a OXFAM (2017, p. 21), a desigualdade no Brasil marcada pelo caráter extremo é vislumbrada por ter o país o 3º pior índice de Gini da América Latina e Caribe (atrás somente da Colômbia e de Honduras). Cite-se, ainda, o Relatório de Desenvolvimento Humano do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (Pnud) 2016, em que o Brasil foi considerado o 10º país mais desigual do mundo, num ranking de mais de 140 países (OXFAM, 2017, p. 21).

Por outro lado, o Brasil encontra-se como a 9ª economia do mundo, medida pelo PIB nominal, na frente de países com nível maior de bem-estar social e de desenvolvimento, como Rússia, Canadá, Austrália e Espanha, conforme dados de 2017 (IPRI, 2017), do que se pode afirmar que há alta concentração de renda e deficiência na sua distribuição (REBOUÇAS, 2019, p. 27).

Em outras palavras, o bolo cresceu, mas se mantém “mal dividido”, como Fausto Cupertino já afirmava nos anos 1970, em que metade dos trabalhadores recebia quantia inferior ao salário mínimo e que o 1% mais rico detinha renda aproximada dos 50% mais pobres (CUPERTINO, 1977, p. 02-03).

Destaque-se que não se pretende ir de encontro à concentração elevada de renda no mercado isoladamente (PIKETTY, 2014, p.325), mas à tributação desigual, por ser regressiva, visto que o ordenamento brasileiro prevê uma carga tributária mais elevada para o consumo e uma tributação menos acentuada da renda, patrimônio e capital, dentre outras questões tributárias que reforçam as desigualdades.

Verificando que o mercado concentra mais riqueza que o Estado tem como despesa, revertida em favor da sociedade, sem a justa tributação, a questão da crise fiscal pelo viés do receita, e não pela limitação da despesa, como ocorreu por meio da aprovação da Emenda Constitucional n. 95 de 2016, pode se mostrar uma melhor alternativa, em concomitância não só com a eficiência, mas também com a ética, na alocação dos recursos públicos<sup>17</sup>.

Desse modo, o sistema tributário brasileiro tem estreita relação com a desigualdade econômica, pois a agrava em razão da injusta composição da carga tributária, de caráter regressivo, em que há uma retirada de tributos proporcionalmente maior daqueles que têm a menor capacidade de contribuir, o que aumenta a desigualdade de renda e a pobreza. Como dito, agravando a intensa desigualdade econômica, o sistema tributário brasileiro se configura pela maior arrecadação proveniente de tributos indiretos (incidentes sobre bens e consumos) do que tributos diretos (incidentes sobre renda,

---

<sup>17</sup> Como enfatiza Emerson Gabardo, a Constituição Federal de 1988 não sustenta um Estado eficiente isoladamente, pois há de ser conduzido pela ética, ou seja, pautar-se no bem comum. A eficiência “não é o ponto de partida, mas o ponto de chegada”, cujo caminho há de ser trilhado com ética e justiça, sob pena de permitir desumanidades, como o exemplo histórico do “Estado eficiente” alemão do período entre guerras (GABARDO, 2003, p. 02).

capital e patrimônio), de forma que a população menos favorecida acaba consumindo mais sua renda com tributos, em relação à parcela mais rica da população.

Para corroborar, cite-se pesquisa do IPEA de 2011, com base na Pesquisa de Orçamento Familiar (POF) dos períodos de 2002-2003 e 2008-2009, a qual verificou a regressividade da carga tributária. Firmou-se que nos 10% mais pobres, a carga atinge 30% do orçamento familiar, e nos 10% mais ricos, a tributação atinge 12 % (IPEA, 2011, p. 06).

Ao contrário da ideia reinante no senso comum, a carga tributária brasileira não é alta, pois é em torno de 33% do PIB, percentual semelhante ao dos países membros da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE), conforme se infere do gráfico a seguir (RECEITA FEDERAL, 2018, p.06):

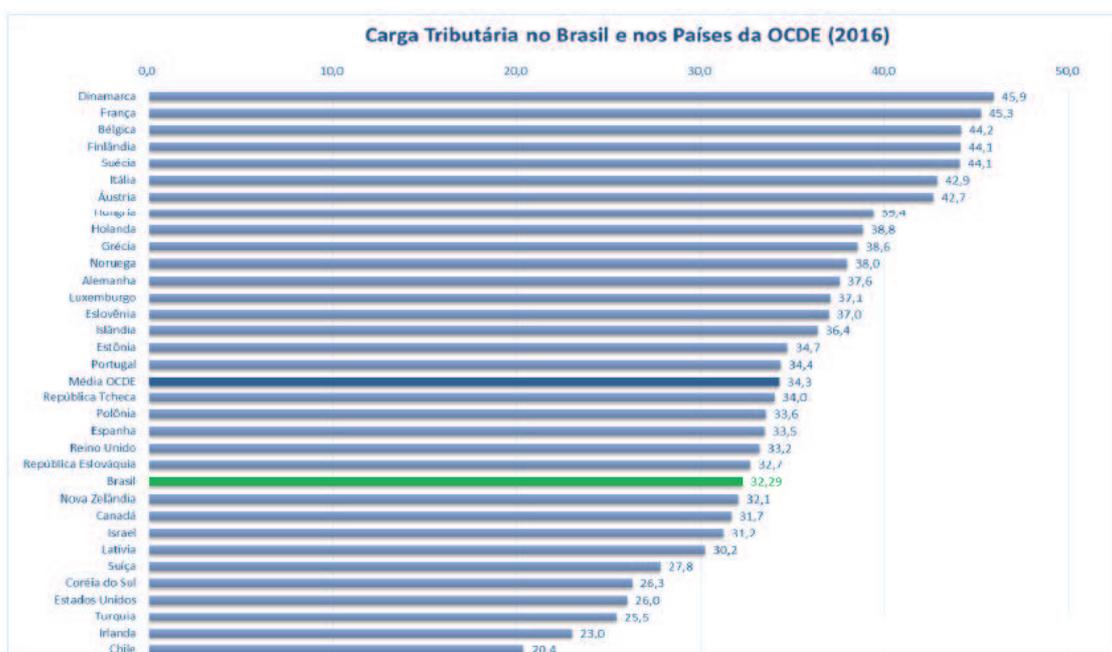


Gráfico 1- Carga Tributária no Brasil e nos países da OCDE  
Fonte: CETAD RFB, novembro de 2018, com base nos dados da OCDE.

Todavia, sua composição retrata a oneração maior das camadas menos favorecidas e cristaliza a desigualdade econômica do país, tendo em vista que 10% mais pobres no Brasil gastam 32% de sua renda em tributos, enquanto os 10% mais ricos gastam apenas 21%, conforme Relatório da Oxfam (OXFAM, 2017, p. 48).

Verifica-se que a carga e a base tributárias revelam as escolhas estatais sobre os sujeitos passivos da tributação e o alvo da tributação, bem como acerca de quais segmentos da sociedade arcarão mais ou menos com o ônus tributário (RIBEIRO, 2015, p. 09).

Constata-se a injusta composição da carga tributária brasileira, na medida em que seu percentual de 32,43% do PIB (Produto Interno Bruto) de 2017 é formado de 15,71% por tributos indiretos (incidentes sobre consumo de bens e serviços), por 8,47% do PIB relativo à folha de salários e por apenas 7,72% do PIB 2017 referente aos tributos diretos (sobre renda e propriedade). Deste percentual em menor grau de 7,72% do PIB 2017, o percentual relativo à renda é de 6,23% do PIB 2017 e o concernente à propriedade é de 1,49% PIB 2017 (RECEITA FEDERAL, 2018, p. 05), segundo tabela a seguir:

**Carga Tributária e Variações por Base de Incidência - 2017 x 2016**

Cód.	Tipo de Base	Arrecadação [R\$ milhões]			% PIB			% da Arrecadação		
		2016	2017	Variação	2016	2017	Var (p.p. do PIB)	2016	2017	Var (p.p. da)
0000	Total:	2.021.164,68	2.127.369,88	106.205,21	32,29%	32,43%	0,14	100,00%	100,00%	0,00
1000	Renda	404.390,60	408.941,58	4.550,98	6,46%	6,23%	-0,23	20,01%	19,22%	-0,78
2000	Folha de Salários	530.191,99	555.582,33	25.390,33	8,47%	8,47%	-0,00	26,23%	26,12%	-0,12
3000	Propriedade	91.379,43	97.512,32	6.132,90	1,46%	1,49%	0,03	4,52%	4,58%	0,06
4000	Bens e Serviços	961.400,45	1.030.411,76	69.011,31	15,36%	15,71%	0,35	47,57%	48,44%	0,87
5000	Trans. Financeiras	33.644,91	34.683,11	1.038,20	0,54%	0,53%	-0,01	1,66%	1,63%	-0,03
9000	Outros	157,30	238,79	81,49	0,00%	0,00%	0,00	0,01%	0,01%	0,00

Tabela 1- Carga tributária e variações por base de incidência- 2017 x 2016  
Fonte: CETAD RFB, novembro de 2018.

Além disso, a regressividade da carga tributária brasileira é caracterizada pela elevada incidência de tributos indiretos, incidentes sobre bens e serviços, tais como, PIS, COFINS, IPI, ICMS e ISS. A tributação direta se refere aos impostos sobre a renda (IRPJ, IRPF e IRF) e sobre a propriedade, tais como, IPTU, ITBI, ITR e ITCMD. Em termos de arrecadação, os dados da Receita Federal de 2017 apontaram que a quota da arrecadação dos tributos sobre bens e serviços foi de 48,44% da arrecadação total, enquanto a arrecadação da renda foi de 19,22% e a arrecadação relativa à propriedade foi 4,58% da arrecadação total (RECEITA FEDERAL, 2018, p. 05), conforme se infere do gráfico a seguir:

Série Histórica - Evolução da Participação das Bases de Incidência na Arrecadação Total - 2008 a 2017

Cód.	Tipo de Base	% da Arrecadação Total										Repres. Gráfica
		2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	
1000	Renda	20,46%	19,64%	18,22%	19,09%	17,94%	18,17%	18,09%	18,30%	20,01%	19,22%	
2000	Folha de Salários	24,49%	26,54%	26,20%	25,80%	26,61%	25,94%	26,16%	26,09%	26,23%	26,12%	
3000	Propriedade	3,55%	3,89%	3,77%	3,73%	3,88%	3,91%	4,09%	4,43%	4,52%	4,58%	
4000	Bens e Serviços	49,56%	48,26%	49,63%	49,15%	49,65%	50,26%	50,03%	49,40%	47,57%	48,44%	
5000	Trans. Financeiras	2,03%	1,79%	2,10%	2,20%	1,96%	1,68%	1,62%	1,80%	1,66%	1,63%	
9000	Outros Tributos	-0,09%	-0,12%	0,08%	0,03%	-0,03%	0,03%	0,01%	-0,02%	0,01%	0,01%	
0000	Total	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%	

Tabela 2- Evolução da participação das bases de incidência na arrecadação total 2008 a 2017.  
Fonte: CETAD RFB, novembro de 2018.

Diversamente, na média dos países da OCDE, a carga tributária total é semelhante à brasileira, mas na sua composição a tributação dos países desenvolvidos incide mais sobre a renda, lucros, ganhos de capital e propriedade (13,6% do PIB 2016) e menos sobre o consumo relativo bens e serviços (11,4% do PIB 2016) (RECEITA FEDERAL, 2018, p. 09), segue:

Evolução da Carga Tributária (% do PIB) - Brasil e Média OCDE (31 países)

	Carga Tributária Total		Renda, Lucros e Ganhos de		Folha de Salários		Propriedade		Bens e Serviços		Outros	
	2007	2016	2007	2016	2007	2016	2007	2016	2007	2016	2007	2016
Brasil	33,6	32,3	6,5	6,5	8,2	8,5	1,2	1,5	16,0	15,4	1,7	0,5
Média OCDE <sup>(1)</sup>	34,7	35,1	12,4	11,7	9,1	9,8	1,8	1,9	11,0	11,4	0,2	0,2

Tabela 3- Evolução da Carga Tributária (% do PIB) - Brasil e Média OCDE (31 países)  
Fonte: CETAD RFB, novembro de 2018, com base nos dados da OCDE

Segundo dados da Receita Federal sobre a carga tributária (2016), sob o critério da “Renda, Lucro e Ganho de Capital”, consta que a tributação na Dinamarca, por exemplo, cuja enraizada cultura da igualdade permite uma tributação intensa da renda, é de 28,7% relativo ao quesito renda, lucro e ganho de capital e 14,9% sobre bens e serviços. Já a Alemanha apresenta 12% sobre renda, lucro e ganho de capital e 10,2 % sobre bens e serviço. Diversamente, no Brasil, a diferença é bem acentuada, sendo a carga no critério renda, lucro e ganho de capital de apenas 6,5% e no critério bens e serviços de

15,4% do PIB 2016 (RECEITA FEDERAL, 2018, p. 07-08), conforme se verifica a seguir:

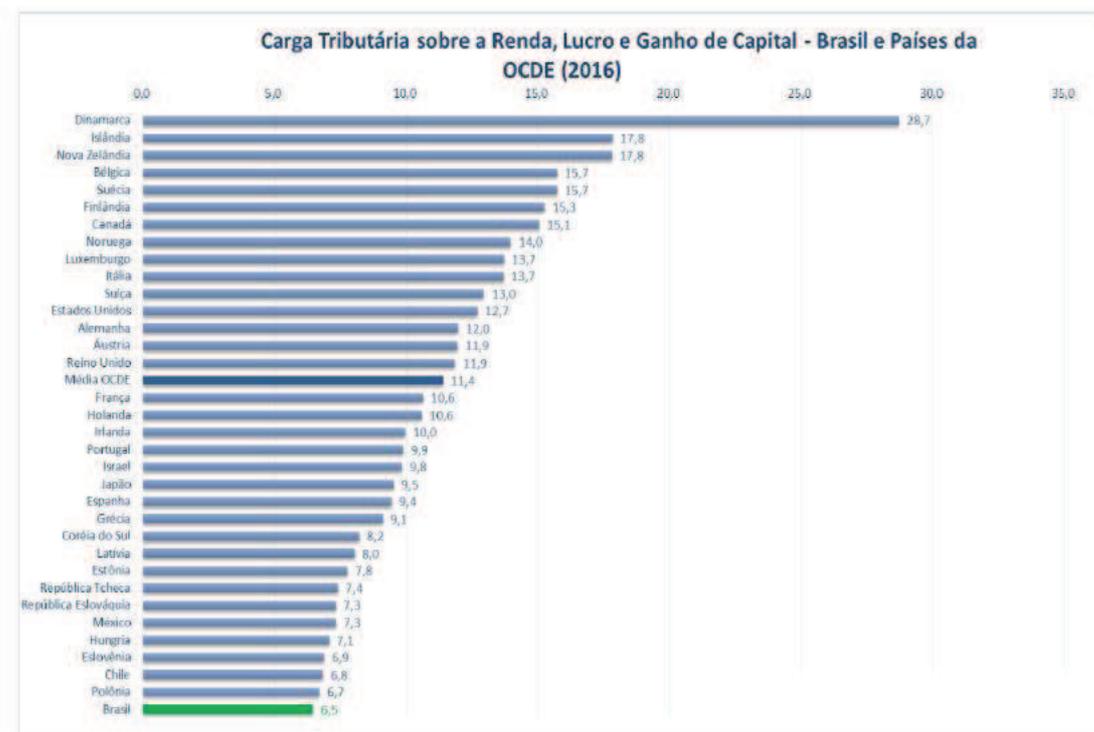


Gráfico 2- Carga tributária sobre renda, lucro e ganho de capital- Brasil e países da OCDE

Fonte: CETAD RFB, novembro de 2018, com base nos dados da OCDE

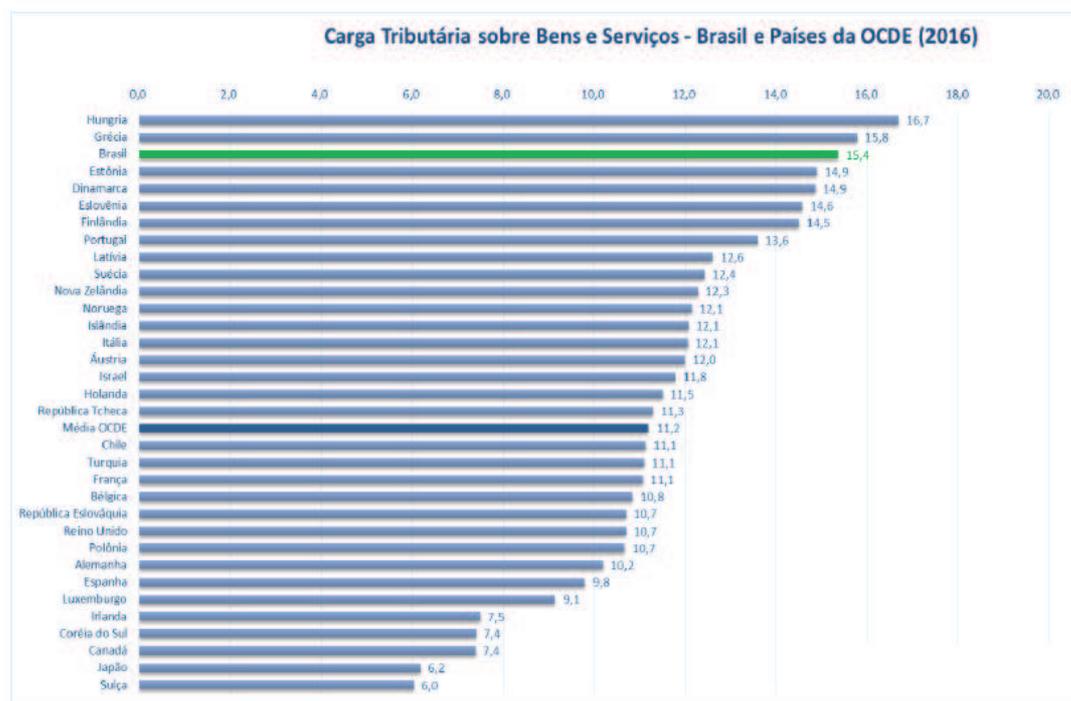


Gráfico 3- Carga Tributária sobre bens e serviços- Brasil e Países da OCDE (2016)

Fonte: CETAD RFB, novembro de 2018, com base nos dados da OCDE

A equalização da carga tributária brasileira por meio da redução da incidência dos tributos indiretos e aumento dos tributos diretos, como o imposto de renda, é medida fundamental para realizar a justiça fiscal. Segundo a pesquisa da Oxfam Brasil, o alinhamento da carga tributária com os padrões internacionais da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) por meio da redução da tributação sobre bens e serviços e do aumento sobre renda e patrimônio teria amplo apoio popular, caso fosse intentada por meio de reforma tributária. Apurou-se que 81% da população concorda que “o governo deveria diminuir os impostos sobre os produtos e serviços que a população consome e compensar a diferença com o aumento de impostos sobre a renda dos mais ricos” (OXFAM, 2019, p. 29).

Portanto, verificada a profunda desigualdade socioeconômica, caracterizada pela excessiva concentração de riquezas, de um lado, e pela pobreza e desigualdade elevada, de outro, percebe-se que o mercado isoladamente não promove distribuição ou redistribuição de riqueza. Assim sendo, a atuação do Estado urge, com o fim não somente de empregar os meios tributários para arrecadar de forma mais justa, mas também pela via do gasto social eficiente, através de políticas públicas de gastos governamentais para proporcionar o bem-estar, o acesso às oportunidades, evitar desperdícios e combater a corrupção (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 189-191; COLARES, 2018, 105-106).

### **1.3. A tributação como instrumento de combate à pobreza e de redução da desigualdade socioeconômica por meio da distribuição equânime da carga tributária e da redistribuição do arrecadado, através do investimento no Estado Social.**

Pretende-se, neste ponto, tratar sobre a importância do cumprimento das acepções distributiva e redistributiva da tributação, bem como tecer considerações acerca do cumprimento da redução das desigualdades no Brasil pela tributação, cujo fundamento para tanto é constitucional. Conforme atenta Machado Segundo (2018, p. 116), o debate sobre a tributação perpassa pela função do próprio Estado na sociedade e pela premissa da interconexão entre liberdade, igualdade e democracia.

A tributação se apresenta como uma via de combate às desigualdades sociais tanto pela redistribuição de renda, que se define pela introdução de prestações positivas

pelo Estado aos mais pobres a partir de recursos orçamentários obtidos pela tributação dos mais ricos, quanto pela distribuição de rendas, a qual se baseia na ideia de justiça fiscal ou divisão equitativa do ônus fiscal pela capacidade contributiva, por meio da progressividade e tributação sobre as grandes riquezas, com o fim de evitar a concentração de renda. Assim, a tributação pode funcionar como um mecanismo de redução das desigualdades, caso disposta em harmonia com as liberdades individuais, como o direito de propriedade e a livre iniciativa, mas em consonância também com a justiça social, por meio da tributação que promova distribuição e redistribuição de riquezas (RIBEIRO, 2015, p.7/8).

O texto constitucional fixou como um de seus objetivos a redução das desigualdades sociais e regionais, sem, contudo, especificar como o Estado deveria fazê-lo. Poder-se-ia, assim, pensar na concretização do citado objetivo por meio de uma maior liberdade econômica e menor interferência estatal na economia, bem como pela neutralidade na tributação e redução desta, para que fossem gerados empregos e, em consequência, fosse reduzida a pobreza. Contudo, como já se constatou que a desigualdade elevada afeta o crescimento econômico, não se pode deixar a questão de lado, pois mesmo os que acatam a ideia de que se deve deixar o “bolo crescer, para depois dividi-lo”, devem considerar que a divisão menos desigual do bolo econômico pode contribuir para o seu crescimento (MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 114). Acreditar que o processo de concentração de renda é decorrência natural do crescimento econômico tem como ideia subjacente beneficiar em primeiro lugar o topo da pirâmide, em detrimento dos demais (CUPERTINO, 1976, p. 63).

As políticas distributivas do ônus tributário, segundo o qual se deve cobrar mais de quem mais pode pagar, e as políticas redistributivas, de captar recursos para o investimento nos instrumentos do Estado Social, têm fundamento de validade na CF/88. A Constituição Federal expressamente prevê que é dever do Estado combater a pobreza e marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais, conforme art. 3º, inc. III, cujos objetivos devem guiar inclusive o mercado, pois dispostos na ordem econômica e financeira, nos termos do art. 170, inc. VII da CF. Há, ainda, que se construir uma sociedade livre, mas também justa e solidária, e promover o desenvolvimento nacional (e não mero crescimento), conforme o art. 3º, inc. I e inc. II da CF. Tratam-se de preceitos morais que a construção do sistema tributário deve se pautar, visto que o sistema tributário

não é estanque, nem apartado de tais nortes (COLARES, 2018, p.103-112; RIBEIRO, 2011, p.12).

Em outras palavras, os tributos no Brasil têm a função redistributiva, ou seja, de redistribuir riquezas, segundo a Constituição de 1988, a qual determina que é uma função da República Federativa do Brasil e, portanto, do Estado a erradicação da pobreza, da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais, conforme art. 3º, inc. III; art. 43; art. 165, § 7º e art. 170, inc. VII da CF/88.

Portanto, a CF/88, no equilíbrio do viés liberal e social, trouxe tendências igualitárias e solidárias da mesma forma que dispôs sobre a livre iniciativa e a propriedade privada, determinando equilíbrio para a construção de uma sociedade livre, justa e solidária. Como a principal receita do Estado é advinda de tributos, o sistema tributário há de ser orientado com base no viés redistributivo, tanto na perspectiva do gasto público voltado para a prestação de serviços públicos ou transferência direta de receitas públicas, a beneficiar as camadas mais necessitadas; quanto com base no viés solidário e mais justo da arrecadação tributária, com o fim de cobrar mais daqueles que mais têm, em observância ao princípio da capacidade contributiva, previsto no art. 145 da CF/88.

Na perspectiva da solidariedade, cabe ao Estado Social e Democrático de Direito, para garantir a dignidade da pessoa humana, as prestações estatais positivas custeadas por meio de recursos públicos angariados daqueles que não dependem destas prestações para socorrer aqueles que, embora sem recursos para contribuir, necessitam da atuação estatal, de maneira que o princípio da capacidade contributiva, como instrumento de distribuição de riqueza, promove a redistribuição de riqueza (RIBEIRO, 2011, p. 6).

A capacidade contributiva consiste na tributação dos cidadãos de acordo com sua capacidade de contribuição e tem seu fundamento de validade na igualdade, “inimiga de privilégios”, e na existência do Estado Fiscal, que deve cumprir as funções estatais exatamente por meio da carga tributária equitativa (TIPKE, 1984, p. 517;526), com o fim de cumprir a previsão do Estado Social do Constituinte de 1988.

Portanto, o Estado deve implementar um sistema tributário distributivo e redistributivo com o intuito de tratar a todos os cidadãos da comunidade, sejam ricos ou pobres, com a mesma preocupação, sem desvalorizar nenhuma vida, sob pena de comprometer sua legitimidade, pois a democracia exige uma cultura de respeito a todos,

e não somente a um grupo, ainda que este seja a maioria (DWORKIN, 2006, p. 109; p. 161).

Conforme lembra o autor (DWORKIN, 2006, p. 90-91), reduções tributárias muito dramáticas, como as implementadas pelo presidente americano George Bush no seu primeiro mandato, favoreceram os mais ricos. Dentre as medidas tributárias, citou-se a de promover uma redução de 1,8 trilhão de dólares em dez anos, paradoxalmente requerida ao Congresso no contexto de uma dispendiosa campanha militar. Mencionada redução prejudicou, por exemplo, a ajuda posterior de locais atingidos pelo furacão Katrina, que deixou Nova Orleans e outras partes dos estados do Golfo acabadas, deixando a América desacreditada pela resposta tardia do Estado em socorrer os moradores pobres dessas áreas. Ressalta o autor que as reduções tributárias de Bush aumentaram mais a diferença entre ricos e pobres<sup>18</sup>.

Portanto, a tributação no Estado Social e Democrático de Direito constitui o mecanismo da sociedade, já que é por meio das receitas tributárias que são custeadas as ações estatais, a estrutura política e administrativa do Estado, para a concretização dos direitos prestacionais, como os viabilizados por serviços públicos; e não prestacionais, como os relativos à liberdade e propriedade.

Nessa toada, expõe NABAIS (2015, p. 185; p. 191-192; p. 224 ), que o Estado Fiscal há de ser custeado sobretudo por meio das receitas advindas dos impostos (e não outras espécies tributárias), pois estabelecidos com base na capacidade contributiva e sem correspondência específica de prestação estatal ao contribuinte, mas para captação de riqueza estatal, não sendo o imposto nem “mero poder” para o Estado nem um “mero sacrifício” para os cidadãos, mas sim um contributo indispensável à vida em sociedade organizada em estado fiscal, cujas necessidades financeiras são satisfeitas por impostos.

Portanto, “o dever fundamental de pagar impostos”, na expressão de NABAIS (2015), tem ligação direta com “custos dos direitos” (HOLMES; SUSTEIN, 2019), por financiá-los, cuja implementação se dá através do instrumento constitucional dos serviços públicos e das transferências diretas.

---

<sup>18</sup> Como expõe DWORKIN (p. 90-91), há elevada concentração de renda nos Estados Unidos, pois, em 2001, 1% da população possuía mais de um terço da riqueza, os 10% principais da população possuíam 70% dela e os 50% inferiores apenas 2,8%.

Verifica-se, sobretudo, a necessidade de se restaurar a consciência das responsabilidades individuais e coletivas dos cidadãos, seus direitos e deveres numa sociedade democrática, resgatando os vínculos da solidariedade, para reafirmar a importância da cidadania fiscal, compreendida pela relação de transparência e equilíbrio entre contribuinte e Estado. Nesta relação, os contribuintes são informados da arrecadação e gestão dos recursos públicos, bem como são conscientes das funções socioeconômicas dos tributos e da necessidade da justa participação dos custos da vida em sociedade, numa relação participativa, transparente e racional entre governantes e governados (VALADÃO e ZIEMBOWICZ, 2018, p. 551-555). Cabe também ao Estado legitimar a cidadania fiscal e o contrato social através da atuação na arrecadação e no gasto de forma eficaz, ética e honesta, para concretizar os direitos fundamentais.

Lembram os autores Valadão e Ziembowicz (2018, p. 551-555) que até o exercício dos direitos fundamentais não prestacionais, referentes à liberdade, exigem atividades estatais e são custosos, na medida em que dependem de infraestrutura (prédios públicos, ruas, equipamentos e servidores etc.), de proteção dos direitos de liberdade (segurança, judiciário etc.), embora exijam, aparentemente, menos recursos públicos que aqueles necessários para a promoção dos direitos sociais prestacionais, como os relativos à saúde e à educação, por exemplo. Concluem os autores (2018, p. 559) que a cidadania fiscal consiste não somente no dever de contribuir, através do pagamento de tributos, mas também no direito fundamental de exigir a contribuição de todos de acordo com suas capacidades econômicas, conforme a CF/88.

A tributação, na acepção redistributiva, como um meio de captar recursos para proporcionar serviços públicos adequados é instrumento para o desenvolvimento nacional para um projeto de país, com o fim de atenuar a disparidade econômica entre a renda dos que estão na base social e a auferida pelos mais ricos. A importância da tributação se impõe como um instrumento de desenvolvimento por meio da arrecadação de recursos para o investimento no Estado Social. A função do Estado é de promotor das políticas públicas, com o fim de promover a redução das desigualdades sociais que, como dito, conforme os arts. 3º e 170 da CF/88, revela-se como princípio a pautar não somente a atuação estatal, mas também a do mercado<sup>19</sup>.

---

<sup>19</sup> CF/88: “Art. 3.º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: (...) III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; (...)”; “Art. 170. A ordem

Ressalte-se, entretanto, que não se está a defender o dever de pagar tributos de forma excessiva ou arbitrária, mas o dever de pagamento da tributação com suporte nas normas constitucionais, sob pena de violência aos direitos individuais. A Constituição prevê as possibilidades e os limites de atuação na tributação, tanto por meio das normas de competência tributária para instituição de tributos pelos entes federados, cujos sentidos das palavras são limitações à atuação do intérprete (MACHADO, 2013, p. 58), quanto pela previsão expressa de garantias fundamentais do contribuinte, como a observância dos princípios do não-confisco, da legalidade, da irretroatividade, da liberdade de tráfego e da isonomia, as quais devem ser observadas. A ordem jurídica surgiu para impor limites ao poder estatal de tributar. Assim, em relação a tributos indevidos, há o direito fundamental de *não pagar*.

O sistema tributário há de ser não apenas simples na sua arrecadação e transparente e eficiente no seu gasto social com o arrecadado pelos tributos, mas também equânime, cobrando mais de quem pode pagar mais, em observância do princípio da capacidade contributiva e da progressividade fiscal, para concretizar a justiça social e a fiscal. O ponto de partida do sistema tributário ideal tem como objetivos a *arrecadação*; a *equidade vertical*, pela promoção da progressividade, com o fim de onerar mais aqueles com maior capacidade contributiva, de acordo com as necessidades sociais; a *equidade horizontal*, para evitar arbitrariedades de tratamentos tributários desiguais para contribuintes na mesma situação; e a *eficiência*, consistente na busca por minimizar desvios econômicas e administrativas concernentes à arrecadação e no objetivo de simplificar o sistema (ORAIR, GOBETTI, 2018, p. 216). Portanto, não deve se pautar somente na neutralidade fiscal e no crescimento econômico.

Observe-se, contudo, que a redistribuição e a progressividade provocam polêmicas, razão pela qual o aumento de alíquotas que ocorreu após as Primeira e Segunda Guerras<sup>20</sup>, por exemplo, não se deu sem oposição das elites, conforme reconhece PIKETTY (2014, p.500), segundo o qual “foram as guerras, e não o sufrágio universal,

---

econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: (...) VII - redução das desigualdades regionais e sociais; (...)” (BRASIL, 1988).

<sup>20</sup> De forma simplificada, PIKETTY (2014, p. 495) afirma que as alíquotas do imposto sobre a renda americanas e britânicas passaram de 80-90% nos períodos de 1930-1980 para 30-40% nos anos de 1980-2010, cuja marco da redução da tributação seu deu nos governos de Reagan e Thatcher. Já as alíquotas alemãs e francesas permaneceram estáveis em torno de 50-60% no período de 1930-2010.

que conduziram à ascensão do imposto progressivo”. A progressividade foi produto da democracia, mas adotada em meio ao caos, o que justificaria em parte seu questionamento até os dias de hoje (PIKETTY, 2014, pp. 485-500).

Firma o autor a necessidade de se pensar no incremento da progressividade do imposto sobre a renda tanto pelo lado da justiça fiscal, de distribuir melhor o ônus tributário com as camadas mais ricas, quanto pela importância do Estado Social no século XXI que ainda urge, com as particularidades de cada país, como forma de proporcionar a redistribuição para permitir o acesso universal aos serviços públicos, como saúde, educação, segurança pública etc., e aos bens sociais direitos, como a aposentadoria, com o fim de promover o desenvolvimento de um Estado Social e Fiscal. A tributação progressiva sobre o capital, acompanhada de transparência financeira internacional, também se apresenta importante, como forma de complementar a arrecadação do imposto sobre a renda mas, sobretudo, para que a democracia possa retomar o controle do capitalismo financeiro globalizado (PIKETTY, 2014, pp. 460-512).

Como contraponto à progressividade fiscal e à efetividade da redistribuição, cite-se entendimento de SANTOS (2015, p. 339), segundo o qual a tributação progressiva não reflete, por si só, em distribuição de renda para as classes mais necessitadas financeiramente, pois depende de decisão política e do direcionamento do gasto público. O gasto público haveria de ser efetivamente direcionado aos menos favorecidos, o que não ocorre ao se constatar que os benefícios sociais são usufruídos pela população em geral, vez que todos têm direito a igual acesso aos serviços públicos proporcionados pelo Estado.

No mesmo sentido, o teórico do Estado mínimo, Milton Friedman (2015, p. 199 e p. 193) é crítico da redistribuição e do imposto progressivo, por entender uma violência à liberdade individual. Defende o autor o imposto de renda negativo como instrumento recomendável ao combate à pobreza, consistente no recebimento de subsídio governamental pelos mais pobres, mas não por meio a redistribuição, sendo também um crítico do imposto de renda progressivo, preferindo o imposto proporcional.

Um imposto de renda voltando para a redução da desigualdade e promoção da riqueza poderia ter o emprego dos recursos arrecadados desvirtuado, de forma a favorecer grandes empresas. Para ajudar na redução da desigualdade e promover a igualdade de oportunidades, o autor sugere, por exemplo, a ajuda do governo por meio

de uma agência governamental, como um empréstimo ao indivíduo, o qual teria financiado o treinamento para alcançar um mínimo de qualidade e depois o devolveria ao Estado (FRIEDMAN, 2015, p. 111).

Friedrich August Hayek<sup>21</sup> também é crítico da redistribuição de rendas, por entendê-las como ameaça à liberdade individual, bem como pela ideia de que as intervenções estatais reduzem o cidadão à condição de “servidão”, abrindo espaço ao totalitarismo e violação de direitos e liberdades do indivíduo. Para ele, a redistribuição é associada ao paternalismo e tende a distorcer economicamente a busca pelo trabalho e produtividade, que são estimuladas apenas pela concorrência e livre mercado, conforme o *trade off* entre equidade e eficiência (MARIANO; LIMA; MENEZES, 2017. p. 113; COUTINHO, 2013, p. 42-43).

Para os críticos da redistribuição e da progressividade, o sistema progressivo permite a adoção de medidas discriminatórias, ferindo a igualdade tributária, sem assegurar ser efetivamente mais justo e propenso a de fato atender as pessoas que precisam. Ademais, as razões da adoção da progressividade são impostas de fora para dentro, pois de caráter social e político, ou seja, não imanentes aos sistemas fiscais e sem comprovação científica, de forma que a proporcionalidade pode atender à capacidade contributiva. Os efeitos da redistribuição são classificados como fracos, pois, ao barrarem o crescimento econômico pelo impacto negativo de travar a poupança, geram preços mais elevados e desemprego no mercado (CATARINO, 2008, p. 638-640).

Contudo, sobretudo quando concernente a sociedades desiguais, como a brasileira, conforme já visto, não há razões para censurar políticas redistributivas, desde que implementadas de forma eficiente e democraticamente coordenada. As políticas redistributivas se mostram como um instrumento de transferência de renda dos ricos aos mais pobres, que atua no combate à pobreza e na redução da desigualdade. Atente-se que a redistribuição vai além de estruturas paliativas de combate à pobreza, afinal o mercado

---

<sup>21</sup> Em abril de 1947, Hayek se juntou a um grupo de intelectuais, dentre eles Milton Friedman, no Hotel *Mont Pelerin*, na Suíça, onde se fundou a *Mont Pelerin Society*, organização que defende políticas econômicas de liberdade de mercado, ataque à prevalência do Estado e ao planejamento keynesiano. Segundo a organização, a igualdade de resultados é vista como perda de autonomia e a justiça social vista com ceticismo, pois enseja uma busca por poder e benesses (COUTINHO, 2013, p. 42-43; MARIANO; LIMA; MENEZES, 2017. p. 113).

não promove justiça social, embora a justiça social seja essencial à sobrevivência do próprio capitalismo (COUTINHO, 2013, p. 46).

A atuação do Estado Social na manutenção do capitalismo se vislumbra na garantia da produção, formando profissionais por meio de serviço de educação gratuito, e de um mercado consumidor, pois sem pagar pelos serviços públicos prestados pelo Estado Social, como saúde e educação, haveria renda disponível para consumo (MARIANO; LIMA; MENEZES, 2017, p. 99-100). Nessa linha, quanto ao Estado Social, apesar de não podermos afirmar sua capacidade de concretizar a igualdade, é a forma política e jurídica mais próxima para seu alcance (MARIANO; LIMA; MENEZES, 2017, p. 115-120).

O combate à pobreza perpassa pelo estímulo concomitante do crescimento econômico e da redução da desigualdade socioeconômica, o que afasta as ideias de que deve se medir o desenvolvimento apenas como o crescimento econômico e que a pobreza pode ser mitigada pela atuação do mercado, baseada na liberdade econômica ou em soluções paliativas, como as “redes de segurança social” (*social safety nets*), de iniciativa do Banco Mundial nos anos 1990. Citadas medidas consistiam em renda adicional, por transferências pecuniárias (“*cash transfers*”) ou *in natura*, condicionadas ou não, como subsídios ao trabalho ou outras medidas focadas a ajudar grupos vulneráveis, e não universais. Tais redes de segurança nacional se distinguem das estruturas do Estado de bem-estar social europeu do pós-Guerra, as quais se caracterizam por serem políticas universais de saúde e educação, tributação progressiva, assistência e previdência social (COUTINHO, 2013, p. 32-36).

Em suma, o que se pretende firmar é que o combate à pobreza passou a ser visto como necessário na promoção do desenvolvimento dos países, mas não se faz com medidas paliativas, pois são necessárias mudanças estruturais, que envolvem também o enfrentamento das desigualdades, em que se ressaltam as medidas redistributivas. No enfrentamento da multidimensionalidade da pobreza, são considerados outros aspectos não restritos à renda e ao desenvolvimento humano inadequado. Deve-se também enfrentar questões como a falta de voz, de representatividade, de poder, bem como levar em consideração processos culturais e sociais diversos que marcam cada sociedade (COUTINHO, 2013, p. 32-36).

PIKETTY (2014, p. 492-471) também responde às críticas dos liberais ao afirmar que o imposto progressivo consiste no “método mais ou menos liberal para reduzir as desigualdades”, pois respeita a livre concorrência e a propriedade privada, na medida em que as alíquotas são previamente estabelecidas e debatidas democraticamente para que haja não somente liberdade individual, mas também justiça fiscal, bem como ao defender o fortalecimento do Estado Social para o século XXI, e não seu desmonte. Para o autor, o Estado há de ser “modernizado, organizado e consolidado”, com discussões para melhor atender às pessoas, por meio de serviços públicos mais adaptados às necessidades públicas.

Há posicionamento de que não é papel do sistema tributário o combate às desigualdades econômicas, o qual é referendado sobretudo pelos que apontam o aumento da arrecadação nos países do leste europeu, como como Eslováquia, Rússia, Estônia e Lituânia. Nestes países, adotou-se o imposto de renda com alíquota única e fixa, sem variação de acordo com a renda auferida (de 13%, por exemplo), denominada *flat tax*. A alíquota única e fixa se mostra normalmente baixa se comparada à alíquota máxima e alta se cotejada com a alíquota mínima da tributação progressiva. Caracteriza-se como técnica de tributação proporcional, e não progressiva. Assim, não caberia ao sistema tributário a redução da desigualdade econômica, a qual poderia ocorrer na etapa referente ao gasto público, ou seja, na aplicação dos recursos arrecadados (PIKETTY, 2014, p. 482; MACHADO SEGUNDO, 2018, p.121-122).

Hugo de Brito Machado Segundo (2018, p. 121-122) lembra que o aumento da arrecadação dos países que adotaram o *flat tax* pode ter advindo de outros fatores, diversos do modelo tributário adotado, como o fato dos países que o adotaram terem saído há algumas décadas do antigo Bloco Soviético (“cortina de ferro”), cuja economia cresceu e a informalidade foi diminuída, o que poderia ter ocorrido mesmo que as alíquotas tivessem sido estipuladas com base na progressividade fiscal.

Desse modo, o aumento da arrecadação também pode ter decorrido do pagamento dos tributos pela totalidade dos contribuintes, incluindo pobres, os quais poderiam ser isentos ou tributados em menor grau, caso a tributação fosse progressiva, do que se infere que a eficiência na arrecadação ocorre às custas de maior injustiça fiscal e com redução do potencial redistributivo, que seria bem maior com a adoção da progressividade. Nesse contexto, espera-se ainda mais das políticas públicas pela via do

gasto público, para amenizar a injustiça fiscal (MACHADO SEGUNDO, 2018, p.121-122).

Pode-se refutar a adoção do *flat tax* no Brasil, por inconstitucionalidade, em razão da expressa previsão constitucional de adoção da progressividade para o imposto de renda, conforme o art. 153, § 2.º, I, da CF/88<sup>22</sup>. No entanto, a importância da discussão se mantém, em face da variação de percentuais das alíquotas na tributação progressiva que podem ser adotadas, bem como em virtude da discussão da pertinência ou não da adoção de alíquotas mais elevadas para faixas de rendas mais altas (MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 123).

A inconstitucionalidade pode ser reafirmada também pois, como já enfatizado, a construção do sistema tributário deve se pautar na erradicação da pobreza, da marginalização e na redução das desigualdades sociais e regionais, conforme art. 3º, inc. III; art. 43; art. 165, § 7º e art. 170, inc. VII da CF/88, visto que o sistema tributário não é estanque, devendo seguir tais nortes (COLARES, 2018, p.103-112; RIBEIRO, 2011, p.12).

Além disso, como dito, o sistema tributário deve se organizar para reduzir as desigualdades, combater a pobreza e contribuir uma sociedade não somente livre, mas também justa e solidária, ou seja, há que se adequar aos objetivos (art. 3º), fundamentos (art. 1º) e garantias previstos na Constituição Federal. Os valores de liberdade, igualdade, justiça e participação democrática na formação social e econômica devem ser concretizados em sentido material, e não apenas formal, e devem nortear o Estado Social e Democrático de Direito como compromisso constitucional. Dessa forma, o sistema tributário é “pedra basilar” para a efetivação de tais valores e objetivos que, dentre eles, destacam-se a igualdade e a capacidade contributiva, por meio, sobretudo da progressividade tributária (BUFFON e BASSANI DE MATOS, 2015, p. 137-144).

A adoção do *flat tax* aumenta a desigualdade de renda entre as pessoas, na medida em que estimula a fixação de salários elevados aos executivos, por exemplo, em virtude da tributação que passa a ser favorecida para as altas remunerações pela incidência de alíquota única independente da renda (MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 121-122), e

---

<sup>22</sup> Art. 153, § 2.º, I, da CF/88: “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).

portanto não progressiva, a qual prevê alíquota superior quanto mais elevada for a renda. Conforme elucida PIKETTY (2014, p. 324-327), a explosão de salários de executivos e a queda das alíquotas marginais superiores trazem repercussões políticas, pois fazem crescer a influência política, na forma de financiamento de partidos políticos, dos institutos de pesquisa e de grupos de pressão, oriunda do grupo que quer manter a baixa tributação ou reduzir as alíquotas, mostrando a dominação da democracia pelos mais abastados.

No sentido da tributação por alíquota única, característica do *flat tax*, acentuar a desigualdade, concorda Gobetti (2018, p. 28), ao lembrar que a Estônia apenas aparentemente obteve sucesso com o imposto linear e com a isenção dos lucros e dividendos, pois sua fórmula também foi acompanhada por maior desigualdade social, já que o índice de Gini da Estônia é o mais elevado (0,36) entre os países da Europa que compõem a OCDE.

Dentro desse contexto, o espírito da tributação deve se pautar pelo projeto de país adotado na Constituição, de forma que os entes da federação devem instituir os tributos a que lhe competem em observância aos fundamentos, objetivos e garantias constitucionais. O sistema tributário não pode estar dissociado dos objetivos fundamentais constitucionais de erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais e regionais, construção de uma sociedade livre, justa e solidária e de garantia do desenvolvimento nacional (art. 3º da CF), nem dos fundamentos de busca pela efetivação da cidadania, da dignidade da pessoa humana e dos valores sociais do trabalho em paralelo com a livre iniciativa (art. 1º da CF) (BUFFON e BASSANI DE MATOS (2015, p. 137-138).

Firmam os citados autores que o Estado Democrático de Direito, repactado e redimensionado no Brasil pela Constituição de 1988, consistiu num “aprofundamento do Estado Social que agregou, em seu seio, o *plus* democrático”. O modelo de Estado adotado busca a igualdade material, que almeja na medida de suas possibilidades proporcionar o direito à saúde, educação e às rendas como “direitos-meio” para o alcance da efetiva liberdade como “direito-fim”, e não apenas a igualdade formal, referente a direitos civis e políticos do clássico Estado Liberal Burguês (BUFFON e BASSANI DE MATOS, 2015, p. 138).

Necessita-se do poder-dever de tributar (Estado Fiscal) para que o Estado possa cumprir as atribuições previstas constitucionalmente (Estado Social). Os cidadãos são corresponsáveis pela proteção e promoção dos direitos fundamentais, inclusive por meio da divisão equitativa da carga tributária e de acordo com a capacidade contributiva. “O dever fundamental de pagar tributos”, obviamente legitimamente devidos, são dotados de conteúdo de “solidariedade social”, entendida como a responsabilidade de todos pelas carências ou necessidades de qualquer indivíduo ou grupo social (VALADÃO e ZIEMBOWICZ, 2018, p. 550, p. 557)<sup>23</sup>.

Em suma, as desigualdades socioeconômicas não advêm apenas do mercado, pois também podem decorrer de falhas imputadas ao próprio Estado, a quem cabe implementar medidas distributivas e redistributivas pela via da tributação e do gasto público pautado não só na eficiência, mas também na equidade social.

Verifica-se estreita relação entre a tributação e as desigualdades socioeconômicas, na medida em que não cabem aos tributos acentuá-las, mas sim cabe ao Estado utilizar dos tributos como instrumentos institucionais capazes de contribuir para a redução das desigualdades econômicas. Citada redução pode ocorrer pela prestação de serviços públicos pelo Estado custeados pela tributação, por políticas de distribuição de renda através de prestações estatais diretas (como bolsa-família e seguro desemprego), bem como por meio de impostos diretos pautados mais fortemente na capacidade contributiva e na progressividade fiscal e pela redução da tributação indireta, que marca o sistema tributário brasileiro de regressividade e incrementa as desigualdades econômicas (RIBEIRO, 2015; REBOUÇAS, 2019, p. 29-33).

---

<sup>23</sup> Acerca da função dos tributos na sociedade, vale destacar importante projeto de educação fiscal nas escolas públicas. A iniciativa foi implementada no Estado do Ceará e em alguns municípios cearenses, em que se disponibilizou nas escolas públicas para os alunos e extensivo à comunidade a disciplina facultativa de “Educação Fiscal”, em observância ao Programa Nacional de Educação Fiscal (PNEF) como forma de estimular o exercício da cidadania e de conscientizar o cidadão da função socioeconômica dos tributos. (SEFIN FORTALEZA, s.d.). Estudo sobre o tema foi objeto da Dissertação de Mestrado intitulada “A influência do Programa de Educação Fiscal no comportamento dos alunos do Ensino Médio: o caso das escolas Liceu de Acaraú e Maria Luiza Barros de Itarema-CE”, em que se desenvolveu uma pesquisa empírica-comparativa entre duas escolas, mostrando as diferenças nas opiniões dos alunos do ensino médio quanto à importância dos tributos, tendo sido analisada a opinião dos alunos de uma escola cujo programa de educação fiscal fora implementado e outra sem a instituição do programa (SANTIAGO, 2010).

## **2. FUNÇÃO REDISTRIBUTIVA DA TRIBUTAÇÃO: A IMPORTÂNCIA DO ESTADO SOCIAL NA REDUÇÃO DA DESIGUALDADE ECONÔMICA**

Segundo Célia Lessa Kerstenetky (2012, p. 54-56), a importância do Estado de bem-estar social para o desenvolvimento ocorre devido às interações positivas entre políticas sociais e políticas econômicas, reduzindo as desigualdades pela redistribuição de renda, numa relação de mão dupla, tendo em vista que num modelo de subordinação das políticas sociais ao desenvolvimento econômico, a função principal das políticas sociais é compensar agentes e grupos pelas externalidades negativas geradas na economia de mercado no processo de crescimento econômico.

A autora abordou o Estado de bem-estar como um objeto de variedade histórica que se apresentou nos países de forma mínima ou máxima, a depender da trajetória de cada país, e analisou o estado de bem-estar em países desenvolvidos e subdesenvolvidos, dentre eles Estados Unidos, Noruega, Suécia, Escandinávia e Brasil. Revelou, estaticamente, nos períodos analisados, que muitos países usaram o estado de bem-estar, suas políticas e programas e instituições para promover o desenvolvimento econômico (KERSTENETKY, 2012, p. 54-56).

Também enfatizou Bresser-Pereira (Prefácio, *In*: KERSTENETZKY, 2012) que o Estado de bem-estar social não é uma invenção arbitrária de políticos populistas, como sugere a teoria econômica clássica e neoliberal, mas uma consequência história do desenvolvimento político da humanidade no quadro de sociedades capitalistas. Assim, contra os argumentos de que o estado de bem-estar social é prejudicial ao desenvolvimento econômico, por desestimular o trabalho ou reduzir a competitividade das empresas, apresenta-se como contra-argumento que a promoção do desenvolvimento no estado de bem-estar ocorre a partir do momento em que trabalhadores mais bem alimentados, educados e protegidos contra os problemas de saúde e desemprego são mais produtivos.

Na Constituição Federal, verificou-se a adoção do Estado Social e Democrático de Direito. Foram positivados o direito à saúde, educação, segurança, assistência aos desamparados, dentre outros (art. 6º), tendo sido ressaltado os direitos à saúde e educação como direitos de todos e deveres do Estado (art. 196 e art. 205). À

ordem econômica se estipulou que não seria movida somente pela obtenção de lucros ou interesses privados, mas seria sobretudo pautada na valorização do trabalho humano ao lado da livre iniciativa, tendo por fim assegurar a todos a existência digna, conforme os ditames da justiça social e vários princípios, dentre os quais consta expressamente a redução das desigualdades regionais e sociais (art. 170), os quais indicam o cunho social e democrático, e não liberal, da Constituição (BATISTA JÚNIOR, 2008, p. 122).

O modelo de Estado Social adotado em cada país adveio de uma variedade de fatores que alteraram o mundo e a sociedade, não sendo possível elencar uma única causa para explicar o seu surgimento. No plano ético, o “Estado de bem-estar social” consiste em uma crítica ao Estado Liberal, para resgatar o humanismo, pois o homem teria sua liberdade violada não somente quando privado de suas liberdades fundamentais, mas também quando privado do acesso à saúde, educação, moradia etc. (MARIANO; PEDROSA, 2017, p. 19). Entretanto, o Estado Social não possuiu exatamente tal propósito de criticar o Estado Liberal (MARIANO; LIMA; MENEZES, 2017, p. 99-100).

Segundo as ideias keynesianas, o Estado Social veio com a principal responsabilidade de correção dos dois “vícios” do capitalismo<sup>24</sup>, quais sejam, o desemprego involuntário e a repartição desigual de riquezas e rendimentos.

Como ressalta Avelãs Nunes (2011, p. 66-67, p. 225), o Estado Social vem, na verdade, para preservar o próprio capitalismo, por meio de promoção, por exemplo, da formação de capital humano para o trabalho, através das escolas públicas; da concessão de benefícios previdenciários que impedem o conflito entre empregados e empregadores, protegendo os empregados do desemprego involuntário, bem como através da redução das desigualdades através da redistribuição de renda, dentre outras políticas sociais.

A ação do Estado estava legitimada na busca de mais justiça social e igualdade entre as pessoas, com o fim de conciliar o progresso social com a eficácia econômica, ou seja, a base era econômica e capitalista, e não socialista. Portanto, o Estado Social veio para preservar o próprio capitalismo em sua estrutura e de suas crises cíclicas, e não como uma benesse gratuita aos mais desfavorecidos (NUNES, 2011, p. 225).

Nessa toada, afirmam Cynara Mariano, Martonio Mont’Alverne Lima e Newton Albuquerque de Menezes (2017, p. 99-100), conforme a crítica marxiana, que o

---

<sup>24</sup> A palavra é de Keynes, segundo Avelãs Nunes (2011, p. 66-67), o qual atenta que os chamados “vícios”, eram na verdade “problemas estruturais” do capitalismo.

Estado Social foi mais uma forma jurídica de preservação do capitalismo, por meio da garantia de produção e de um mercado consumidor, pois sem pagar pelos serviços públicos prestados pelo Estado Social, como saúde e educação, haveria renda disponível para consumo.

Avelãs Nunes lembra que as políticas de financiamento dos serviços públicos pelo Estado consistem nos “consumos sociais” e configuram a integração entre o capitalismo e as políticas keynesianas, pois a renda disponível é gasta no mercado e parte do que os ricos gastam de imposto, poupam nos salários gastos que, nessas circunstâncias, podem ser mais baixos. Afirma o autor que as bases keynesianas do *Welfare State* nada tinham de “revolucionárias”, pois não pretendiam subverter o sistema, nem visavam promover uma revolução social. Eram, essencialmente, de cunho econômico e com o fim de amenizar as crises cíclicas do capitalismo, razão pela qual não resolveram a questão do subdesenvolvimento dos países (NUNES, 2011, p. 66-68).

De uma forma ou de outra, a hegemonia das ideias liberais da década de 1980, acompanhada pelo enfraquecimento do Estado, negando a este o desempenho de suas funções, tornam as crises ainda mais frequentes, prejudicam o crescimento, elevam o desemprego e potencializam o aumento das desigualdades e da pobreza, conforme o caminho exposto por Keynes (AUGUSTO DE OLIVEIRA, 2016, p. 59-60).

Apesar de não se assegurar a plena igualdade por meio do Estado Social, afinal implementa a própria estrutura do capitalismo, o Estado Social ainda se apresenta como forma jurídica e política que mais se aproxima da igualdade, pois ainda é por meio dele que se impede o domínio total do mercado, apesar deste ser parte complementar à existência do Estado (MARIANO; LIMA; MENEZES, 2017, pp.115-120).

Nessa senda, ao Estado cabe fortalecer o Estado de bem-estar social, na defesa dos projetos constituinte e da própria democracia (MARIANO; LIMA; MENEZES, 2017, p. 95), por meio do investimento nos direitos sociais, como saúde, educação, previdência e assistência social, para proporcionar serviços públicos adequados e melhoria de vida da maioria da população, os quais são a garantia para o exercício de tais direitos, como a seguir firmado.

O *gasto* social é, na verdade, *investimento*, na medida em que promove o desenvolvimento, ao proporcionar a melhoria de vida e a satisfação das necessidades da sociedade através da prestação de serviços públicos (FAGNANI; ROSSI, 2018, p. 145).

Passa-se a seguir a tratar da importância dos serviços públicos, os quais são o meio para concretização dos direitos sociais, razão pela qual os serviços públicos têm a natureza jurídica de garantia fundamental.

### **2.1. Estado Social na Constituição Federal de 1988: os direitos sociais e a prestação de serviços públicos como garantia fundamental.**

A Constituição de 1988 assegurou uma série de direitos fundamentais sociais aos brasileiros que, uma vez garantidos, poderiam se aproximar do regime de bem-estar social, o que se verifica pela previsão normativa de prestações pelo Poder Público para efetivar direitos fundamentais econômicos e sociais, tais como educação, moradia e saúde, principalmente aos que estão na base da pirâmide social, conforme o art. 6º da CF, que dispôs expressamente “São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição (KERSTENETZKY, 2012, p. 212).

Pode-se conceituar serviço público como atividade material que o Estado assume como pertinente a seus deveres em face da coletividade para satisfazer necessidades ou utilidades públicas da comunidade, sob a égide de um regime jurídico pautado em prerrogativas que assegurem a predominância do interesse público sobre a conveniência privada e de medidas com o objetivo de protegê-lo contra condutas comissivas ou omissivas de terceiros e do próprio Estado, que possam agravar os administrados em geral (BANDEIRA DE MELO, 2017, pp. 79-80).

O elenco de atividades materiais prestadas pelo poder público em favor da comunidade, com o fim de proporcionar o acesso aos bens essenciais à vida do ser humano configura o catálogo de serviços públicos, cuja definição varia de acordo com o modelo de Estado adotado. No caso do Brasil, adotou-se o modelo de Estado Social e Democrático de Direito, o qual se caracteriza pela ampliação dos deveres do poder público em relação à sociedade por meio de serviços públicos, como os serviços de saúde, educação, saneamento básico, energia elétrica, dentre outros, que funcionam como mecanismo de coesão social e de distribuição de riquezas (SCHIER, 2011, pp. 285-296.).

Segundo Chevalier, o serviço público é elemento produtor de integração e coesão sociais, na medida em que, pautado do princípio da igualdade, a instituição dos serviços públicos deve ser acessível a todos e oferecer prestações idênticas aos seus usuários. É, outrossim, agente de redistribuição, pois o serviço público contribui para a redução das desigualdades sociais, por meio do oferecimento de bens econômicos, culturais e sociais ao alcance de todos, sendo sua ação destinada preferencialmente aos mais vulneráveis e desfavorecidos. Nessa senda, o serviço público se mostra como um fator de coesão social e redutor de desigualdade, visto que garante que grupos social ou geograficamente desfavorecidos não sejam privados de bens essenciais (CHEVALLIER, 2017, pp. 96-97).

No mesmo sentido, conforme estudo da Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe (Cepal)<sup>25</sup>, o Estado deve reforçar políticas públicas concretas conducentes à coesão social direcionadas à promoção de maior equidade, diminuição da exclusão e consagração de direitos sociais para todos, pautado no sentido de pertencer e de justiça distributiva mais profundo (CEPAL, 2007, p. 87-88). Para alcançar tais objetivos, eleva-se a importância do financiamento adequado dos serviços públicos.

Na concretização dos direitos sociais, a ação positiva do Estado em cumprimento das normas constitucionais continua sendo para enorme parcela da população o único meio de acesso a um mínimo de bens essenciais, como saúde, educação, assistência social, água, dentre outros bens. Não se defende a aceção de Estado Máximo, mas do Estado essencial, que busca cumprir sua função de concretizador dos direitos sociais fundamentais por meio do oferecimento de serviços públicos, os quais, como dito, funcionam como mecanismo de coesão social e de distribuição de riquezas, bem como são pautados na universalidade, cortesia, modicidade de taxas e tarifas e na continuidade de sua prestação (SCHIER, 2016, pp. 176-177).

Assim, os serviços públicos funcionam como “âncoradouro” dos direitos sociais, pois é através da prestação do serviço público que o correspondente direito social é assegurado. A releitura do serviço público como mecanismo de concretização de direitos fundamentais implica tanto na reformulação dos papéis do Estado como numa

---

<sup>25</sup> A Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe (CEPAL) é uma das cinco comissões regionais da ONU que tem como mandato o estudo e a promoção de políticas para o desenvolvimento de sua região, especialmente estimulando a cooperação entre os seus países e o resto do mundo, funcionando como um centro de excelência de altos estudos (CEPAL, 2007).

condição da democracia. Trata-se tanto de meio de viabilizar condições de dignidade a todos (SCHIER, 2016, p. 180), quanto de reconhecer à própria prestação do serviço público adequado, de acordo com o art. 175, IV, da CF/88 c/c art. 6º, §º1, da Lei nº 8.987/95<sup>26</sup>, a natureza de garantia fundamental (SCHIER, 2011, p. 285/290).

A prestação de serviço público como garantia que é dos direitos sociais recebe a aplicação do princípio da vedação ao retrocesso social e de dever de progressão, que consiste na proibição de voltar atrás nas conquistas já alcançadas, sem que isso viole a Constituição, princípio alçado à categoria de cláusula pétrea (BÜHRING, 2015, p. 56). Nessa toada, como o princípio da vedação ao retrocesso impede que os direitos prestacionais de cunho social sejam desconstituídos, referida proteção acaba por alcançar os serviços públicos que os concretizam.

Ressalte-se que o Supremo Tribunal Federal já se utilizou do princípio da proibição do retrocesso social, em alguns julgados, como parâmetro de constitucionalidade das normas, tendo sido primeiramente mencionado em 17.02.2000, por meio da Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.065-DF, de relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence, em que se questionou a constitucionalidade de dispositivos legais que extinguiriam os Conselhos municipais e estaduais da Previdência Social, bem como quando decidiu que os avanços sociais experimentados pelos indivíduos não podem retroceder, conforme ARE 639337, de Relatoria do Ministro Celso de Mello (BÜHRING, 2015, p. 62), segundo a seguir ementado:

[...] A PROIBIÇÃO DO RETROCESSO SOCIAL COMO OBSTÁCULO CONSTITUCIONAL À FRUSTRAÇÃO E AO INADIMPLEMENTO, PELO PODER PÚBLICO, DE DIREITOS PRESTACIONAIS. – O princípio da proibição do retrocesso impede, em tema de direitos fundamentais de caráter social, que sejam desconstituídas as conquistas já alcançadas pelo cidadão ou pela formação social em que ele vive. – A cláusula que veda o retrocesso em matéria de direitos a prestações positivas do Estado (como o direito à educação, o direito à saúde ou o direito à segurança pública, v.g.) traduz, no processo de efetivação desses direitos fundamentais individuais ou coletivos, obstáculo a que os níveis de concretização de tais prerrogativas, uma vez atingidos, venham a ser ulteriormente reduzidos ou suprimidos pelo Estado. Em

---

<sup>26</sup> CF: Art. 175. Incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos. Parágrafo único. A lei disporá sobre: (...)IV - a obrigação de manter serviço adequado. (BRASIL, 1988).

Lei nº 8.987/95: Art. 6º Toda concessão ou permissão pressupõe a prestação de serviço adequado ao pleno atendimento dos usuários, conforme estabelecido nesta Lei, nas normas pertinentes e no respectivo contrato. § 1º Serviço adequado é o que satisfaz as condições de regularidade, continuidade, eficiência, segurança, atualidade, generalidade, cortesia na sua prestação e modicidade das tarifas. (BRASIL, 1995).

consequência desse princípio, o Estado, após haver reconhecido os direitos prestacionais, assume o dever não só de torná-los efetivos, mas, também, se obriga, sob pena de transgressão ao texto constitucional, a preservá-los, abstando-se de frustrar – mediante supressão total ou parcial – os direitos sociais já concretizados. [...]”

No modelo de país adotado na CF, os recursos orçamentários devem ser alocados para concretizar os direitos fundamentais sociais, cabendo ao Estado cumprir os objetivos constitucionais, constantes no art. 3º da CF<sup>27</sup>. Medidas podem ser efetivadas para arrecadar recursos, sem sacrificar o Estado Social, como por meio de revisão da alocação de recursos pelo Estado ou por uma reforma tributária na perspectiva do desenvolvimento, ou seja, que arrecade de forma equânime e invista no Estado Social.

Uma reforma tributária mais equânime pode ocorrer através de política de revisão das desonerações fiscais, do incremento da tributação progressiva pela ampliação da tributação direta (tributação da renda das pessoas físicas e das pessoas jurídicas, tributação internacional para combater a evasão e os paraísos fiscais, tributação das transações financeiras e tributação em maior grau da propriedade e da riqueza, dentre outras medidas) acompanhada de redução da tributação indireta, a qual tem como referência o consumo e não diferencia, assim, os níveis de poder aquisitivo, segundo demonstrado em estudo coordenado por Thomas Piketty (2014).

Como afirma Onofre Alves Batista Júnior, o Estado Democrático brasileiro é um “Estado distribuidor”, cuja atividade administrativa é dada financeiramente pelo “Estado Tributário”, para promover a justiça social tanto pela atuação interventiva, quanto pela prestacional, devendo ser justo na cobrança de seus tributos e eficiente na prestação dos serviços, para que o modelo não fracasse nem a máquina pública colapse. Dessa maneira, o “Estado da Justiça Social” (distributiva) atua como intermediário na tributação dos mais favorecidos para prestar saúde e educação aos mais desfavorecidos (BATISTA JÚNIOR, 2008, p. 124-131).

---

<sup>27</sup> CF: 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. (BRASIL, 1988).

## **2.2. O papel do Estado no fortalecimento do Estado Social, como promotor do desenvolvimento.**

Entre a concepção segundo a qual cabe ao Estado promover uma estratégia de desenvolvimento e a visão de que os agentes econômicos privados em uma economia de mercado são os efetivos protagonistas do processo, cabendo ao Estado a função bem menos central de regular falhas de mercado, o tema do desenvolvimento revela suas variadas faces nos debates políticos e econômicos, pois se pode definir desenvolvimento de diversas formas, tendo em vista que a palavra não tem um significado unívoco, bem como que não há uma “receita” para o desenvolvimento (COUTINHO, 2013, p. 211-212).

Entretanto, a positivação na Constituição de normas próprias do Estado de bem-estar social, do Estado Providência ou Estado Social de Direito pressupõe o papel de protagonista do Estado, por meio de atuação ativa em promover o bem-estar dos administrados.

O papel de protagonista do Estado se verifica nos dispositivos referente aos fundamentos do art. 1º, aos objetivos fundamentais previstos no art. 3º, bem como no rol de direitos sociais do art. 6º, do art. 193 (ordem social), do art. 196 (saúde), além do fundamento expresso no art. 1º, inc. IV, relativo à consonância dos “valores sociais do trabalho e da livre iniciativa”. Além destes e de outros dispositivos constitucionais, o próprio art. 170 da CF, ao fixar os princípios da ordem econômica e financeira, expressamente dispôs que o Estado e o mercado devem se pautar não só na livre iniciativa, mas devem ter a atuação fundada na valorização do trabalho humano, para assegurar existência digna das pessoas, segundo ditames da justiça social, para que a propriedade privada atenda à função social, haja redução das desigualdades sociais e regionais e se busque o pleno emprego (inc. II, VII e VIII).

Observe-se que a Constituição Federal fixou as áreas de protagonismo estatal e as de protagonismo de mercado, deixando clara a responsabilidade do Estado como ator principal da questão social, principalmente no tocante à educação, saúde e assistência social (art. 193 e seguintes). Nesse sentido, o art. 193 dispôs preliminarmente que a ordem social objetiva o “bem-estar e a justiça social”, deixando patente o caráter social da CF, e não neoliberal, este ensejador da diminuição do Estado na seara social (MARIANO; FURTADO; CARVALHO, 2017, p. 18). Logo, não se presumiu que a sociedade, no livre

jogo do mercado, implementasse espontaneamente citados objetivos e resultados, tendo sido cometido referido encargo ao Estado (BANDEIRA DE MELO, 2009, p. 7).

No caso do Brasil, como país subdesenvolvido ou país de capitalismo periférico, a presença do Estado forte se faz necessária, por meio de políticas públicas e inclusive de intervenção econômica, pois os problemas decorrentes da industrialização tardia e das desigualdades sociais não se resolvem pelo livre mercado, que é pautado na obtenção de lucro, mas requerem uma ação no plano político, visto que o subdesenvolvimento é abordado pelo aspecto da dominação e não como um passo a ser ultrapassado para chegar ao desenvolvimento (FURTADO, 2003, p. 88).

No mesmo sentido, segundo Gilberto Bercovici (2005, p.52-55), cabe ao Estado uma política precisa de desenvolvimento econômico e social, em face de sua interdependência, com o fim de gerar a transformação estrutural social e redução das desigualdades, e não somente o crescimento econômico ou modernização, que agrava a concentração de renda e atende ao estilo de vida e padrões de consumo de uma minoria mais favorecida. Ressalta Bercovici a ideia de Celso Furtado de que não se pode falar em fases de desenvolvimento pelas quais devem perpassar as sociedades, pois subdesenvolvimento é uma estado específico de países periféricos relativo à dominação de cunho cultural e político, e não uma etapa necessária do processo de desenvolvimento e evolução econômica.

O projeto de país previsto na Constituição de 1988 que garante a concretização de direitos à saúde, educação, água, energia elétrica, saneamento básico, dentre outros direitos fundamentais sociais<sup>28</sup>, baseia-se em ação prestacional eficiente e ética do Estado por meio de serviços públicos, para a melhoria de vida da população.

Nesse prisma, o presente trabalho incrementa o debate brasileiro para que o Estado, ao invés de adotar políticas de austeridade fiscal, opte por planejamento de recursos e pela adoção de políticas públicas para concretização de serviços públicos, visto que a melhoria da qualidade de vida da população promove o desenvolvimento nacional e a redução das desigualdades sociais e regionais, com o fim de construção de uma sociedade não somente livre, em termos de liberdade econômica, cuja atuação estatal se

---

<sup>28</sup> No presente trabalho, adota-se a concepção de direitos fundamentais sociais como sendo os direitos sociais, econômicos e culturais, citados indistintamente, e sendo aqueles ligados ao princípio da igualdade e que tutelam bens econômicos, sociais e culturais, demandando ação prestacional estatal. (BONAVIDES, Paulo. Curso de direito constitucional. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 578).

mostra mais limitada; mas também justa e solidária, em que a atuação estatal urge de forma ativa para proporcionar meios que concretizem igualdade e solidariedade. A atuação do Estado não se limita, portanto, a assegurar o “mínimo existencial”, mas deve atuar com a assunção de um perfil inclusivo por meio da maximização de direitos, com o fim de cumprir o dispositivo constitucional de redução das desigualdades sociais e regionais (HACHEM, 2013, p.164).

A função de promotor do desenvolvimento é do Estado, pois com o advento do Estado Social, passou a ser um necessário um planejamento do futuro, com o estabelecimento de políticas a médio e longo prazo (BERCOVICI, 2005, p. 57). Assim, cabe ao Estado, no modelo adotado pelo legislador constituinte, atuar nas funções sociais atribuídas pela Constituição Federal, e não as entregar em sua totalidade ao mercado, o qual é regido pela obtenção de lucro e pode não priorizar o bem-estar social (BATISTA JÚNIOR, 2008, 138-155).

O Estado, como gestor do presente e do futuro, pode atuar, por exemplo, nas seguintes direções para restabelecer a igualdade de oportunidades: no acesso ao emprego, à educação e ao sistema de proteção social, atento à trajetória das pessoas e às circunstâncias conjunturais econômicas e sociais (ROSANVALLON; FITOUSSI, 2010, p. 112-113).

O Estado Democrático de Direito (“Pós-Providência”) tem sua inspiração no Estado Providência após a Segunda Guerra Mundial, o qual se agravou no final da década de 1980 por alguns motivos, quais sejam: aumento da carga tributária desproporcional às prestações de serviços públicos, gerando insatisfação e desconfiança dos contribuintes; aumento do Estado e atuação ineficiente deste, sem aumento do bem-estar das pessoas; corrupção crescente e nepotismo na Administração Pública, dentre outros motivos. Nessa seara, abriu-se o conflito entre a pressão popular pela melhoria da prestação de serviços públicos e, por outro lado, certa tentativa de retorno dos ideais do liberalismo (BATISTA JÚNIOR, 2008, p. 137-138),

Contudo, o Estado Democrático de Direito (“Estado Pós-Providência”) não pode significar o retorno do Estado Liberal, pois os administrados não permitem renunciar garantias estatais de necessidades públicas pela atuação do Estado, direta ou indiretamente, reforçando-se também a necessidade de eficiência administrativa e carga tributária tolerável para manter o Estado da Justiça Social e Pluralista. A eficiência

pública do mundo privado não se confunde com a da seara pública, pois a axiologia é diversa, vez que a empresa privada se pauta pela maximização de lucros, enquanto a Administração Pública se norteia no bem comum, e não pela economicidade e lucro exclusivos. Desse modo, o Estado deve prestar vários serviços públicos não lucrativos, embora essenciais, tais como saneamento básico e relações exteriores, os quais não são de interesse do mercado. A crise fiscal, crise do modelo político ou crise institucional não abrem espaço para o “Estado mínimo”, mas enseja que o Estado busque por mais eficiência e modernidade, bem como se amolde ao modelo previsto na Constituição: de um “Estado de Direito (Pós-Providência), de desiderato social, tributário, distribuidor e voltando à persecução do bem comum” (BATISTA JÚNIOR, 2008, p. 138-155).

Mariana Mazzucato (2014) demonstra que o Estado, também como agente empreendedor, possui papel fundamental neste século XXI, não devendo ser visto como “desajeitado e inábil”. Dedicou a autora um capítulo sobre a participação do Estado americano no desenvolvimento das tecnologias dos produtos da Apple, que não teriam sido possíveis sem a participação das agências de pesquisas do governo americano (2014, p. 126-157)<sup>29</sup>.

Ressalta a autora que não cabe ao setor público apenas incentivar o setor privado, por meio de subsídios, isenções fiscais, precificação do carbono etc., sobretudo diante de exemplos em que o Estado foi uma força empreendedora na inovação, e não o setor privado. Cita como exemplo brasileiro o Banco de Desenvolvimento Econômico Brasileiro-BNDES, que investe em inovação em biotecnologia e tecnologia limpa (MAZZUCATO, 2014, p. 254-256).

De fato, o Estado exerce a função de protagonista na efetivação dos direitos sociais, econômicos e culturais, por meio de serviços públicos prestados diretamente ou por delegação, mantida a titularidade estatal, com o intuito de assegurar a garantia dos direitos fundamentais. Nessa toada, faz-se importante passar pela compreensão do

---

<sup>29</sup> A respeito do papel no Estado na inovação, destaque-se atuação da Universidade Federal do Ceará (UFC) no desenvolvimento do produto “Natchup”, premiado em Paris, desenvolvido após dois anos de pesquisa no Centro de Engenharia de Alimentos da Universidade Federal do Ceará (UFC) em parceria público-privada entre UFC e uma empresa cearense. O produto foi desenvolvido para ser uma opção mais saudável que o “Ketchup” e será comercializado pela empresa cearense por cinco anos para parte do Brasil, Alemanha, Bélgica, Portugal, Espanha, França e EUA, e uma parte dos recursos arrecadados com a venda do “Natchup” será revertida para a UFC e para entidades sociais (UFC, 2018). Cite-se, ainda, pesquisa desenvolvida pela UFC sobre o uso da pele da tilápia na recuperação de queimaduras (UFC, 2017).

princípio da subsidiariedade, para evitar tomá-lo como justificativa equivocada para retirada de serviços prestados pelo Estado, sobretudo na área social e, dessa forma, enfraquecer o estado de bem-estar e papel do Estado adotados na Constituição.

No art. 175 da CF/88, tem-se o Estado como titular da prestação de serviços públicos, cuja redação dispõe que “Incumbe ao Poder Público, na forma da lei, diretamente ou sob regime de concessão ou permissão, sempre através de licitação, a prestação de serviços públicos”. O art. 173 da CF/88, por sua vez, dispôs a atuação do Estado na atividade econômica, ao tratar que “Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei”.

Nos moldes do art. 175 da CF, enquanto o Estado deve atuar em caráter ordinário na prestação de serviços públicos, os particulares podem atuar de forma excepcional, como delegados do Estado, sob um regime jurídico de direito público. Na atividade econômica, por outro lado, a lógica se inverte, pois os particulares atuam por direito próprio, sem delegação do poder público, tendo em vista ser assegurado a todos “o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei”, conforme art. 170, parágrafo único da CF, havendo restrições à atuação do Estado, a qual é permitida “quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei” (art. 173, CF) ou no caso de imposição constitucional de monopólio, atuando de forma excepcional e sob o regime de direito privado, segundo o art. 173, §1, II, CF e art. 177 (MOISÉS, 2017, p. 400).

Portanto, pela leitura da Constituição de 1988, o Constituinte estabeleceu dois blocos de atuação distintos: um próprio dos particulares e outro próprio do Estado- a atividade econômica e o serviço público. Na atividade econômica, a exploração direta, como regra geral, é própria dos particulares, só cabendo ao Estado explorar diretamente quando necessário aos imperativos de segurança nacional ou relevante interesse coletivo ou nos casos de monopólio, razão pela qual o Estado é aqui terceiro, ou seja, regulador. Se na Constituição constasse apenas o art. 173, seria possível cogitar que não houvesse serviços públicos e que as atividades fossem de titularidade dos particulares. Entretanto, como há o art. 175, verifica-se que a prestação de serviços públicos incumbe ao Poder

Público, diretamente ou indiretamente, com titularidade estatal, presunção absoluta de publicização e como um dever (MARTINS, 2011, p. 194).

Portanto, o princípio da subsidiariedade deriva do princípio constitucional da livre iniciativa. Destarte, residual é a atuação do Estado no domínio econômico, razão pela qual se mostra inadequado o movimento de “terceirização” dos setores públicos, a ensejar indevida aplicação do regime de direito privado em setores destinados constitucionalmente à incidência do regime de direito público (BACELLAR FILHO, 2007, p. 96).

Dessa forma, o que se pretende firmar é que a subsidiariedade se aplica ao Estado no exercício da atividade econômica, e não na prestação de serviços públicos. Nesta, o Estado é titular, exercendo diretamente ou indiretamente, mas sob regime jurídico de direito público, tendo sido a vontade do legislador constituinte instituir um Estado Social, e não um Estado Neoliberal.

O desenvolvimento dos países capitalistas decorreu de política deliberada e coordenada pela atuação do Estado e viabilizada por instrumentos econômicos, como a tributação progressiva e o gasto social. No Brasil, o gasto social reduz desigualdades sociais, razão pela qual o gasto deve ser eficiente, e a tributação cristaliza as disparidades, motivo pela qual merece revisão.

Portanto, nos Estados de bem-estar, como o Brasil, a intervenção pública e política, por meio de parlamentares e membros dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, deve fomentar o crescimento econômico e estabelecer mecanismos de redução das desigualdades em face do contrato social das sociedades atuais que se fundam na justiça social.

Para que isso ocorra, faz-se necessário um gasto social público que mantenha os serviços públicos para assegurar qualidade de vida, bem como a adoção de políticas públicas dirigidas à distribuição de riqueza, a exemplo de uma política fiscal progressiva e serviços públicos essenciais, como saúde e educação, com elevados efeitos redistributivos (FERNÁNDEZ-ÁLVAREZ, 2018, p. 901).

### **2.3 O Estado Social na Constituição de 1988 e as influências neoliberais da década de 90: impacto no sistema tributário brasileiro**

Apesar da adoção do Estado Social na Constituição, nas últimas décadas, verificou-se um avanço do que se chamou de “neoliberalismo”, para promover o enxugamento das atribuições do Estado nos serviços públicos de cunho social e, assim, na função do Estado de promoção de direitos sociais.

Mencionada relativização do papel do Estado se iniciou no Brasil no contexto da reforma administrativa no governo Fernando Collor de Melo, conforme a edição da Medida Provisória n.º 155 de 15 de março de 1990, convertida na Lei 8.031 de abril de 1990, que criou o Programa Nacional de Desestatização, cujo propósito foi reordenar a posição do Estado na economia, transferindo à iniciativa privada atividades defendidas como indevidamente exercidas pelo poder público, reduzir a dívida pública e acentuar a capacidade empresarial do país, dentre outros objetivos fundamentais constantes no art. 1º da citada lei, posteriormente revogada pela Lei 9.491 de 09 de setembro de 1997, que alterou procedimentos do Programa Nacional de Desestatização. Em continuidade ao programa de Collor de Melo, foi criado o Plano Real e editado em 1995 o Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado<sup>30</sup> por Fernando Henrique Cardoso, buscando alicerçar uma Administração Gerencial, conforme o princípio da eficiência fundado na otimização de recursos públicos e atuação do Estado para o cidadão-cliente ou usuário (SCHIER, 2016, pp. 112-113).

As emendas constitucionais e a legislação infraconstitucional aprovadas a partir de 1995 demonstraram a concretização dos anseios neoliberais, como a Emenda Constitucional n.º 19 de 1998 (EC 19/98) e as leis aprovadas após, a exemplo das leis das Organizações Sociais, das Organizações da Sociedade Civil de Interesse Público e das Parcerias Público-Privadas<sup>31</sup>. Aprovadas foram outras leis em matéria de contratação, organização administrativa e serviços públicos, as quais se relacionam com uma

---

<sup>30</sup> BRASIL. Presidência da República. Câmara da Reforma do Estado. Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado. Brasília, 1995.

<sup>31</sup> Ressalte-se a decisão do Supremo Tribunal Federal proferida na ADI N.º 1.923/DF sobre a Lei 9.637 de 1998, que disciplina as Organizações Sociais, proferida na contramão do modelo de Estado Social e Democrático de Direito consagrado pela Carta Constitucional, distanciando-se dos objetivos de desenvolvimento consagrados em seu art. 3º. Na ADI N.º 1.923/DF, num olhar equivocado, o STF considerou parcialmente constitucional a transferência das incumbências do Poder Público na educação, saúde, meio ambiente e cultura ao setor privado por meio das Organizações Sociais, seara na qual o particular deveria atuar apenas de modo complementar, e admitiu a ausência de licitação. Citada decisão acaba por abrir um perigoso precedente à possibilidade de privatização ou terceirização das atividades-fim do Estado, principalmente em áreas sensíveis à concretização dos direitos sociais (SCHIER e MORETTINI, 2016, p. 375).

concepção subsidiária do Estado, caminhando para uma fuga do regime jurídico de direito público, para fortalecer o que parte da doutrina denominou de *Direito Administrativo Neoliberal* (HACHEM, 2013, p. 134-135).

A retirada do Estado da prestação de serviços públicos também se deveu à predominância de interpretação de cunho neoliberal ao princípio da eficiência introduzido no art. 37 pela EC 19/98, segundo a qual o “eficiente” seria o serviço prestado pela iniciativa privada e não pelo Estado. Entretanto, a eficiência é mandamento destinado à Administração Pública, a qual desempenha como dever e diretamente, mas não exclusivamente, os serviços na área social (como saúde, educação, previdência e assistência sociais), e indiretamente na área econômica. Logo, segundo o texto constitucional, a subsidiariedade da ação do Estado é na área econômica e não na social, conforme o art. 173 da CF (MARIANO; LIMA; MENEZES, 2017, p. 105-106).

Em sentido contrário à perspectiva neoliberal e à globalização, Celso Antônio Bandeira de Melo (2009, p. 2), dentre outros publicistas, aponta os avanços neoliberais e a revisão da função do Estado como advindos da importação de países desenvolvidos e contrários ao legislador constituinte brasileiro que, não adequados à realidade cultural brasileira e ao Estado Social, retratam, na verdade, a relação de dependência neocolonial que marca a trajetória brasileira.

A minimização do Estado e a ascensão da dominação pelo capital internacional, especialmente pelos Estados Unidos, colocam em risco a democracia de países subdesenvolvidos e tornam cada vez mais distante a aproximação da igualdade real, e não apenas formal; a segurança nacional, o respeito à dignidade humana, a valorização do trabalho e a justiça social, consagrados na Constituição de 1988 (BANDEIRA DE MELO, 1998, p. 68).

BUFFON e BASSANI (2013, p. 09) ressaltam que o “neoliberalismo” se coloca em posição contrária ao próprio liberalismo, pois este buscava a igualdade de direitos civis e políticos com fundamento nos direitos naturais. Diversamente, no “neoliberalismo” se prega apenas a liberdade, de maneira que se critica a denominação “neoliberalismo” por não ser uma “ressurreição do liberalismo clássico”, mas sim uma nova teoria com ideologia própria, que herdou do liberalismo apenas o não intervencionismo estatal na economia.

Com alicerce na globalização e no neoliberalismo, a constituição dirigente das políticas públicas e dos direitos sociais consagrada na Constituição de 1988 é entendida como prejudicial ao país, pois geradora de crises econômicas, déficit público e ingovernabilidade. A constituição dirigente das políticas neoliberais de ajuste fiscal é entendida, equivocadamente, como necessária e vista como positiva para a credibilidade do país, acabando por vincular a política do Estado que não resguarda o cidadão e a busca do pleno emprego, mas a acumulação de riqueza privada e a renda financeira do capital (BERCOVICI, 2018, p. 19).

Relembre-se, para corroborar, as palavras do economista Jonh Kenneth Galbraith, acerca do conceito de globalização: “nós americanos inventamos este conceito para dissimular nossa política de entrada econômica em outros países e para tornar respeitáveis os movimentos especulativos de capital, que sempre são causas de grandes problemas.” (GALBRAITH, 1997).

Desse modo, faz-se necessária a incorporação do desenvolvimento econômico e do desenvolvimento social aos objetivos do Estado, em razão de sua interdependência, sendo condição ao Estado de bem-estar social. O Estado, por meio do planejamento, tem o papel de promotor do desenvolvimento, o que demanda para o desempenho desta função, reformas estruturais socioeconômicas, ampliação de suas funções e a readequação de órgãos e estrutura para concretizar os objetivos nacionais e prioridades sociais enfatizados pelo próprio Estado, bem como distribuir e descentralizar a renda, integrando social e politicamente a população. Portanto, demanda repensar as decisões políticas a partir da Teoria do Estado, ou seja, em observância dos alicerces previstos na Constituição de 1988 (BERCOVICI, 2005, p. 51-64).

Nessa perspectiva, a concepção da Constituição de 1988 atribuiu expressamente ao Estado o dever de atuação direta na concretização de direitos fundamentais econômicos e sociais, tais como educação, moradia, saúde, assistência e previdência sociais. Conseqüentemente, não compete ao Poder Público a garantia de um auxílio social mínimo, a proporcionar o exercício de liberdades individuais apenas, mas sim a promoção da *igualdade material* pelo Estado, por meio de uma Administração Pública inclusiva e pautada na inserção social dos cidadãos e redução das desigualdades sociais, o que a doutrina denominou de *Direito Administrativo Social* (HACHEM, 2013, p. 136).

O papel de ator principal do Estado nas questões sociais, e não subsidiário, pode ser verificado em diversas passagens da Constituição de 1988, podendo-se citar como ilustrativos do protagonismo estatal o preâmbulo; o art. 3º, que trata objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil (do Estado, portanto), dentre os quais consta a garantia do desenvolvimento nacional. Na parte da Ordem Social, principalmente no tocante à educação, saúde e assistência social (art. 193 e seguintes), o art. 193 dispõe preliminarmente que a ordem social objetiva o bem-estar e a justiça sociais, deixando claro o caráter social, e não neoliberal, da Constituição (MARIANO; FURTADO; CARVALHO, 2017, p. 18).

Cite-se, ainda, o art. 175, segundo o qual a prestação de serviços públicos, que servem à concretização dos direitos sociais, compete ao Estado. No art. 196, dispõe a Constituição de 1988, a saúde como dever do Estado, constando no art. 199, *caput* e §1º, a clara opção do sistema público de saúde no Brasil a cargo do Estado, sendo possível a atuação da iniciativa privada, mas de forma complementar (MARIANO; PEREIRA, 2018, p. 119).

A partir da identificação dos modelos de Estado Social e Neoliberal, pretende-se demonstrar que o modelo social, que demanda atuação forte do Estado na concretização de direitos sociais, econômicos e culturais, é propulsor do desenvolvimento e mais se coaduna com a noção constitucional de *desenvolvimento nacional* constante no inc. III do art. 3º da Constituição Federal, a qual não se restringe à visão de *crescimento econômico*<sup>32</sup>.

Por outro lado, a concepção que se consagrou pela expressão “neoliberalismo” produziu e ainda produz efeitos maléficos à concretização das promessas constitucionais, tendo também interferido sobre o exercício do poder de tributar no Brasil, de tal forma que, na dicção de BUFFON e BASSANI (2013, p. 02),

---

<sup>32</sup> O *crescimento econômico* ocorre pelo aumento quantitativo da riqueza, ainda que concentrada nas mãos de poucos, ou da capacidade produtiva do país, o qual se mede por indicadores como o Produto Interno Bruto (PIB). Já o *desenvolvimento econômico* é o processo que envolve tanto o aumento quantitativo de riqueza, quanto o qualitativo, em que se verifica a melhoria da qualidade de vida da população, da educação, da saúde, da taxa de desemprego, do bem-estar social, do nível de consumo, das taxas de analfabetismo, dentre outros aspectos. A verificação do nível de desenvolvimento de uma país pode ser aferida por índices que abordam tais critérios (educação e saúde, por exemplo), como o Coeficiente de Gini ou Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), a seguir tratados.

denominou-se “neotributação” como “o conjunto de princípios orientados a fazer prevalecer, no campo fiscal, os dogmas neoliberais”.

Como explicam os autores, o neoliberalismo surgiu como solução à crise do Estado Social e ao desequilíbrio de contas, para defender a retirada do Estado do campo social e a liberalização do mercado, pregando a redução da tributação sobre o capital com o fim de estimular a entrada de investidores estrangeiros (BUFFON; BASSANI, 2013, p. 02). Lembra, ainda, João José de Oliveira Negrão (1996, p. 04) que umas das regras do “Consenso de Washington” foi a reforma tributária que ampliasse a base tributária pela maior incidência nos impostos indiretos e menor progressividade nos impostos diretos.

A Constituição prevê no art. 150 as limitações ao poder de tributar, positivando princípios tributários como o da legalidade, igualdade, vedação ao confisco, a limitação ao tráfego de pessoas e bens e descreve as hipóteses de imunidade, que preveem a não incidência de impostos sobre a renda, patrimônio ou serviços e contribuições de certas entidades que buscam os fins sociais perseguidos pela CF. Além disso, no art. 145, § 1º da CF, constou expressamente o princípio da capacidade contributiva, como desdobramento do princípio da igualdade, a atuar conjuntamente com a progressividade e seletividade, em busca da atenção ao princípio da dignidade da pessoa humana e dos objetivos constitucionais de erradicação da pobreza, redução das desigualdades sociais e regionais, em que o sistema tributário deve se pautar (BUFFON; BASSANI, 2013, p. 14-15).

Contudo, o sistema tributário passou a ser um instrumento de “redistribuição de renda às avessas”, tendo em vista que os cidadãos com menor capacidade contributiva arcam com maior parcela da carga tributária, sem que haja o incremento dos direitos sociais que lhe são de direito, em detrimento daqueles que estão no topo da pirâmide social, em razão da tributação maior sobre bens, serviços e folha de salários em relação à renda, patrimônio e riqueza (BUFFON; BASSANI, 2013, p. 14-15).

A incorporação dos princípios neoliberais pode ser observada, na experiência brasileira de tributação do IRPF, instituída em 1922, em que a alíquota máxima do IRPF atingiu 65% entre 1962 e 1964, em média; entre 1945 e 1980, estiveram próximas a 50%; em 1988, era de 45% e foi rebaixada a 25%; e, desde 1998, permanece em 27,5%. Referida redução das alíquotas máximas, a partir do final dos anos de 1980, reflete a incorporação da agenda neoliberal, aprofundada em 1995, quando foram adotadas severas

medidas de rebaixamento da tributação direta das pessoas físicas e jurídicas, com destaque para a isenção total das rendas recebidas pelos sócios ou acionistas a título de lucros ou dividendos, sejam pessoas físicas ou jurídicas, nacionais ou estrangeiras e a possibilidade legal de dedução dos chamados “juros sobre o capital próprio”, uma ficção jurídica criada para permitir a dedução de uma despesa financeira, também fictícia, de modo a reduzir o lucro tributável, conforme a Lei nº 9.249/1995 (FAGNANI, 2018, p. 22).

Para compensar a perda de arrecadação, foram adotadas duas outras medidas que aprofundaram ainda mais o caráter regressivo do sistema, quais sejam, o aumento da tributação do consumo e o congelamento da tabela progressiva do IRPF, rebaixando, em termos reais, o limite de isenção. Em 1995, quem ganhava até nove salários mínimos era isento de pagar o IRPF, mas em 2015, essa faixa de isenção caiu para menos de cinco salários mínimos (FAGNANI, 2018, p. 22).

Como lembra Hugo de Brito Machado Segundo (2018, p. 125), a maior discrepância em relação à progressividade fiscal diz respeito às alíquotas em cotejo com as bases de cálculo, considerando que na maior parte dos países europeus que adotam a progressividade, o limite de isenção (em torno de 800 euros) corresponde aproximadamente à faixa brasileira de incidência da alíquota máxima (de 27,5%), além das despesas como as de educação e saúde, por exemplo, que o brasileiro tem que arcar para suprir a deficiência do Poder Público, muitas vezes não custeadas pelos europeus.

Face o exposto, verifica-se a urgência em realinhar a tributação e as políticas públicas do Estado Social, dentre elas, as de saúde e educação, com os objetivos constitucionais, tendo em vista que a pobreza e a desigualdade extrema de renda são ineficientes não só em termos de bem-estar, mas tem impacto negativo no desenvolvimento econômico e social e na economia.

Nessa toada, estudo da CEPAL denominado “A ineficiência da desigualdade” de maio de 2018 propõe orientações estratégicas para aumentar a eficiência dinâmica das economias latino-americanas e caribenhas com base na igualdade e insiste que “é necessário avançar rumo a um novo estilo de desenvolvimento que permita alcançar um círculo virtuoso entre crescimento, igualdade e sustentabilidade para as gerações presentes e futuras, sem deixar ninguém para trás, conforme é promovido pela Agenda

2030 e seus Objetivos de Desenvolvimento Sustentável (ODS), aprovados pelas Nações Unidas em 2015” (CEPAL, 2018).

Acerca da importância do investimento social para a redução da desigualdade e, assim, para o desenvolvimento nacional, que não se limita ao incremento do PIB e somente ao crescimento econômico, serão tecidas algumas considerações, sobretudo em razão da grande relevância que se tem dado ao aumento do PIB isoladamente.

#### **2.4 A noção constitucional de desenvolvimento nacional além da perspectiva do crescimento econômico: abordagem dos índices Gini e IDH versus PIB.**

Como visto, no modelo perfilhado pela Constituição de 1988, que objetiva a implementação de um Estado Social, é indispensável uma atuação interventiva do Estado para distribuição de renda e desenvolvimento socioeconômico, em razão da acentuada desigualdade entre os mais ricos e mais pobres, tendo em vista que, mesmo com a diminuição da desigualdade no país no período de 2001 a 2015, estudo do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) revelou que, além da renda nacional ser concentrada nos estratos mais abastados, os 10% mais ricos respondem por 51,5% da desigualdade total. Este percentual é maior do que aqueles encontrados em outros países, como Estados Unidos (45%), Alemanha (44%) e Grã-Bretanha (41%) (HECKSHER; SILVA; CORSEUIL, 2018).

Pode ocorrer o aumento da riqueza do país expressado pelo crescimento econômico, sem que isso reflita a melhoria da qualidade de vida da sua população, pois desenvolvimento não é mais compreendido restritamente a crescimento econômico, como dado quantitativo, vinculado ao aumento de indicadores de riqueza. O desenvolvimento é de cunho qualitativo, concernente à melhoria das condições de vida da população e ligado a aspectos sociais, econômicos e culturais. Assim, uma definição de desenvolvimento limitada ao crescimento econômico, a utilizar como único parâmetro de aferição o acréscimo do PIB e que torne o seu aumento como principal objetivo das políticas públicas nacionais, seria permissiva de violação de direitos humanos e fundamentais ou relegação destes a um segundo plano (HACHEM, 2013, p. 151).

O desenvolvimento envolve e pressupõe a necessidade de recursos para atender às melhorias relativas à saúde, educação, meio ambiente, igualdade e à liberdade

política, razão pela qual índices que refletem a acumulação de riqueza e o crescimento do Produto Interno Bruto (PIB) e de outras variáveis relacionadas à renda não significam desenvolvimento ou melhoria da qualidade de vida de grande parte da população, visto que o acúmulo de renda pode se concentrar em parcela reduzida da população, acentuando desigualdades, como ocorre no Brasil<sup>33</sup>.

Nessa senda, importa destacar que há uma vinculação estreita entre o desenvolvimento e a prestação de serviços públicos, os quais visam concretizar direitos econômicos e sociais prestacionais, como educação, saúde, moradia, saneamento básico, energia elétrica, fornecimento de água, previstos no art. 6º da CF e no Título VIII da Constituição (Ordem Social).

Foram desenvolvidos outros índices, como o coeficiente de Gini, medidor da desigualdade de renda que, na prática, compara os 20% mais pobres com os 20% mais ricos (IPEA, 2004), e o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), cujo objetivo foi o de oferecer um contraponto a outro indicador muito utilizado, o Produto Interno Bruto (PIB) *per capita*, que considera apenas a dimensão econômica do desenvolvimento. O IDH pretende ser uma medida geral, sintética, mais ampla e complexa do desenvolvimento humano. Contudo, apesar de ampliar a perspectiva sobre o desenvolvimento humano, o IDH não consegue abranger todos os aspectos de desenvolvimento, bem como o coeficiente de Gini possui limitações, razões pelas quais não podem ser havidos como uma representação da felicidade das pessoas nem devem ser utilizados como indicativo definitivo do melhor lugar no mundo para se viver

---

<sup>33</sup> Nesse linha, cite-se artigo da ONU, publicado em 18.02.2019, de nome “Acabar com a pobreza é possível, mas significa confrontar a desigualdade”, no qual foram feitas considerações importantes sobre a importância do investimento social para redução da desigualdade econômica e eliminação da pobreza, em contraposição com a preocupação somente com o crescimento do PIB, cite-se: “O fraco desempenho econômico também está ligado ao investimento insuficiente na educação de qualidade, nos serviços de saúde, na proteção social, em programas para grupos marginalizados e na mitigação e adaptação às mudanças climáticas. Sozinho, o crescimento mais rápido do PIB não levará necessariamente a melhorias de base ampla nos padrões de vida. As desigualdades profundas também persistem na distribuição de renda dentro dos países, atuando como uma grande barreira ao progresso do desenvolvimento (...)Medidas políticas integradas e transversais, que elevem as perspectivas para o crescimento econômico, bem como reduzam as desigualdades de renda, são essenciais para colocar o mundo na direção de um caminho mais sustentável e inclusivo. Isso inclui investir na educação, no cuidado médico, na resiliência às mudanças climáticas e na inclusão financeira e digital, para apoiar o crescimento econômico e a criação de empregos no curto prazo, ao mesmo tempo em que se promove o desenvolvimento sustentável no longo prazo (ONU, 2019).

(FOLLONI; YAZBEK, 2013, p. 29). Apesar disso, merecem consideração em conjunto com o PIB, inobstante a maior repercussão na mídia deste.

O Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) consiste num índice que se compõe por medidas comparativas de riqueza, alfabetização, educação, esperança de vida, natalidade e outros fatores, e é calculado para os diversos países do mundo. Foi desenvolvido em 1990 pelo economista paquistanês Mahbubul Haq e pelo economista indiano Amartya Sen e, atualmente, vem sendo usado no relatório anual pelo Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento. O índice tem relação direta com direitos fundamentais, na medida em que avalia, dentre outros, educação e saúde. Assim, quanto mais a sociedade garanta e proporcione, formal e materialmente, os direitos fundamentais, mais desenvolvida será, o que se depreende também partir da Declaração sobre o Direito ao Desenvolvimento da Organização das Nações Unidas, de 1986. O IDH é um índice que serve de comparação entre os países, com o objetivo de medir o grau de desenvolvimento econômico e a qualidade de vida oferecida à população, variando de zero a um, sendo zero representativo de nenhum desenvolvimento humano e um de desenvolvimento humano total (FOLLONI; YAZBEK, 2013, p. 28; RISTER, 2007, p. 389-437).

Há, outrossim, relação entre o desenvolvimento e o mercado, na medida em que o art. 170 da CF norteia a geração de riquezas considerando a dignidade da pessoa, conforme os ditames da justiça social e observados, dentre outros, os princípios da função social da propriedade, defesa do meio ambiente, redução das desigualdades regionais e sociais e busca do pleno emprego.

Nesse sentido de que o desenvolvimento de um país vai além dos fatores que medem o crescimento do Produto Interno Bruto, rendas das pessoas, industrialização, avanço tecnológico ou modernização social, inobstante a relevância destes, o Nobel de Economia, Amartya Sen, na obra *“Desenvolvimento como liberdade”*, destaca a importância de outros fatores determinantes, como as disposições sociais e econômicas, a exemplo dos serviços públicos de saúde e educação, e os direitos civis, a exemplo da liberdade de participação de discussões públicas (SEN, 2010, p. 16). Dessa forma, o crescimento econômico não pode ser considerado um fim em si mesmo, pois se relaciona com a melhoria de vida da população e com o fortalecimento e expansão das liberdades.

Sen (2010, p. 18-25) entende o desenvolvimento por meio de uma concepção ampla de liberdade, como fim e como meio para o desenvolvimento, a englobar a remoção das principais fontes de privação de liberdade, como “pobreza e tirania, carência de oportunidades econômicas e destituição social sistemática, negligência dos serviços públicos e intolerância ou interferência excessiva de Estados repressivos”. Na concepção ampla de liberdade para o alcance do desenvolvimento também estão as “liberdades instrumentais”, quais sejam, “liberdades políticas, facilidades econômicas, oportunidades sociais, garantias de transparência e segurança protetora”, as quais se inter-relacionam e, juntamente com as instituições envolvidas e políticas públicas, ajudam a promover a capacidade geral de uma pessoa.

A correlação das liberdades ocorre na medida em que as liberdades políticas, manifestadas na liberdade de expressão e nas eleições livres, ajudam a promover a segurança econômica, oportunidades sociais por meio de melhores serviços de educação e saúde e facilitam a participação econômica, que tanto eleva a qualidade de vida, quanto aumenta a possibilidade da pessoa auferir renda. Dessa forma, firma-se o caráter de agentes ativos de mudança, e não meras receptoras passivas de benefícios, das instituições, como o Estado, o mercado, o sistema legal, os partidos políticos, a mídia e os foros de discussão pública, dentre outros. Em razão disso, deve ser salientada a necessidade de análise integrada das atividades econômicas, sociais e políticas, como um comprometimento social para proporcionar o desenvolvimento e a expansão das liberdades (SEN, 2010, p. 11, p. 26)).

Destacando a importância da tese de Amartya, Daniel Hachem (2013, p. 158) e Emerson Gabardo (2009, p. 329-330) lembram que o economista compreende o desenvolvimento como liberdade, sem a adoção de concepção mais restrita de liberdade, geralmente comum, ampliando radicalmente a noção, para nela inserir garantias que tradicionalmente não são consideradas liberdades. Ressaltam os autores a impossibilidade de se conceber o desenvolvimento na Constituição de 1988 apenas como liberdade, na acepção mais restrita e mais comum, e a imprescindibilidade do papel interventor do Estado como promotor da igualdade material, por meio da redução das desigualdades, pois entender o desenvolvimento como liberdade, sem considerar a acepção ampla da tese de Amartya, implicaria em reputar justas as disparidades existentes entre as posições

sociais, desde que a todos tenham sido proporcionadas condições mínimas necessárias para exercer suas liberdades.

Na acepção ampla de liberdade, como meio e fim para o desenvolvimento, Amartya Sen lembra que liberdades elementares são negadas a um grande número de pessoas ou até à maioria, exemplificando que a pobreza econômica se relaciona diretamente com a ausência de liberdades substanciais, como a de saciar a fome, de obter uma nutrição razoável ou remédios para tratamento de doenças, a oportunidade de se vestir e de morar de modo apropriado, com acesso à água tratada e saneamento básico. Cita também a privação de liberdade como vinculada à carência de serviços públicos e de assistência social, pela ausência de programas epidemiológicos ou de sistema de saúde e educação planejados ou de instituições eficazes, bem como a violação de liberdade advinda da negação de liberdades políticas e civis por regimes autoritários ou que restringem a participação na vida social, econômica e política da comunidade (SEN, 2010, p. 17).

Assim, na relação entre o desenvolvimento e a prestação de serviços públicos, a atuação de uma Administração Pública há de ser inclusiva, por meio da implementação das políticas públicas para concretização dos direitos fundamentais sociais prestacionais (HACHEM, 2013, p. 162), tais como moradia, educação, alimentação, saúde, saneamento básico, água, entre outros, e que não se restrinjam ao mínimo existencial. Tais medidas urgem, pois o país ocupa uma das piores posições em IDH e alto índice de desigualdade social. Segundo dados do Relatório do Desenvolvimento Humano (RDH) de 2018, pelo Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD), o Brasil estagnou no Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) no valor de 0,759 e no ranking mantém a posição 79 entre 189 países (UNDP, 2018, p. 39).

Ressalte-se que, ainda que se desconsidere a relevância dos índices citados, em razão da força normativa da Constituição de 1988, seus objetivos, fundamentos e garantias constitucionais, bem como dos preceitos que demonstram o desiderato social da Constituição de 1988, já citados no presente trabalho, pode-se concluir que cabe ao Estado promover e garantir os direitos sociais.

Observe-se que, por exemplo, o direito social à educação se revela importante para o exercício da própria democracia. Como expõe Celso Antônio Bandeira de Melo (1998, p. 60-61), são condições indispensáveis para o exercício da democracia por meio

da soberania popular o padrão econômico-social superior ao da mera subsistência, a educação e a cultura, além da pluralidade de fonte de informação, para que evitar a manipulação das pessoas.

Nessa toada, também salienta Paulo Freire (2018, p. 47/48) que a educação consiste num processo contínuo, que repercute na mudança da sociedade, na busca pela correção das imperfeições humanas e na participação do povo no seu processo histórico<sup>34</sup>.

Do que foi analisado acima, temos que o serviço público como instrumento de concretização de direitos sociais fundamentais de cunho prestacional passa a ser um direito do cidadão que assenta no correspondente dever do Estado de prestação, implementado através de políticas públicas com mecanismos de proteção efetiva e positiva de atividades que proporcionem vida digna.

Na medida que a prestação de serviços públicos, sobretudo adequada, universal e continuada, acarreta melhoria na qualidade de vida da população, promove o desenvolvimento nacional, pois este como consagrado na Constituição de 1988, vai além da esfera econômica, albergando o desenvolvimento social, sustentável, justo, humano, e etc., razão pela qual se tem o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) como melhor indicador para aferir o desenvolvimento do país, por considerar PIB *per capita*, saúde e educação, quando comparado ao Produto Interno Bruto (PIB), que só considera o PIB *per capita* (FREITAS, 2011, p. 40-44).

Da mesma forma, saliente-se a importância do índice de Gini, que mede o nível de desigualdade de renda entre ricos e pobres, não se restringindo a uma variável representativa da maioria da população, tais como renda *per capita* ou produto interno bruto.

O índice de Gini, criado pelo matemático italiano Conrado Gini, é utilizado para medir o grau de concentração de renda em determinado grupo e, como varia de zero a um, sendo que o valor zero significa situação de igualdade e o valor um, o extremo oposto, de forma que como quanto mais próximo de um estiver o Gini, mais desigual é

---

<sup>34</sup> Sobre a importância da expansão do conhecimento, o economista Joseph Stiglitz destacou na Conferência do Fronteiras de São Paulo, realizada na edição 2015, intitulada “Criando uma sociedade de aprendizagem” que “reduzir a desigualdade de conhecimento e ajudar aqueles com dificuldade de aprendizado são elementos centrais para o crescimento e para o desenvolvimento de uma nação”, segundo publicado pelo Observatório de IPEA de Gestão do Conhecimento. (...)” (STIGLITZ, s.d.).

um país, qualquer pequena alteração no seu valor significa mudanças substanciais nos graus de desigualdade (NUSDEO, 2016, p. 303). Apesar das inconsistências do índice de Gini, como a que ele mede a desigualdade de renda, mas não a desigualdade de acesso a serviços públicos, por exemplo, o coeficiente de Gini é um dos principais índices de desigualdade utilizados.

Relembre-se que antes mesmo da promulgação da Constituição de 1988, já se buscava um conceito socioeconômico de desenvolvimento, segundo o Decreto 200 de 1967, cujo art. 7º prevê que “A ação governamental obedecerá o planejamento que vise promover o desenvolvimento econômico-social do país e a segurança nacional, norteando-se segundo planos e programas elaborados, na forma do Título III, e compreenderá a elaboração e atualização dos seguintes instrumentos básicos: a) plano geral de govêrno; b) programas gerais, setoriais e regionais, de duração plurianual; c) orçamento-programa anual; d) programação financeira de desembolso” (HACHEM, 2013, p. 163).

Enfatizando a necessidade de atuação estatal, lembra Jessé Sousa a importância do Estado na prestação dos serviços públicos de saúde e educação, em razão da repercussão positiva destes na redução das desigualdades que o capitalismo estimula, com o fim de garantir um mínimo de condições básicas para os mais vulneráveis (SOUSA, 2015, p. 249).

A experiência de nações que mais se desenvolveram, como Dinamarca, Noruega, Suécia, Reino Unido e Estados Unidos, não obtiveram o desenvolvimento somente da livre ação do mercado, mas da vontade política coordenada pelo Estado e viabilizada por políticas econômicas, em que o sistema tributário progressivo se destacou como fundamental na redução das desigualdades, no combate à pobreza e para financiamento do bem-estar. Nesses países, o sistema de impostos tem caráter progressivo, com a incidência proporcionalmente maior sobre a renda das camadas mais abastadas, por meio da maior incidência da tributação direta (sobre a renda, a propriedade e a riqueza) em relação à tributação indireta (sobre o consumo de bens e serviços) (FAGNANI *et.al*, 2018, p.188).

A título de exemplo, conforme dados OCDE 2015, a participação relativa dos impostos diretos na arrecadação total na Dinamarca e Estados Unidos é, respectivamente, de 69,3% e 59,4%, já no Reino Unido é de 47,9% e na Noruega de 42,3%. No Brasil, a

participação relativa dos impostos diretos (renda e patrimônio) e dos indiretos (incidentes sobre o consumo) é de 25,4% e 49,6%, respectivamente. Comparado aos países da OCDE, o sistema tributário brasileiro destoa, pois a participação relativa dos impostos diretos (Renda e Patrimônio) e dos impostos indiretos (cobrados sobre o consumo) na arrecadação total é de, respectivamente, 25,4% e 49,6% (FAGNANI *et.al*, 2018, p.188).

Nesse sentido, o sistema tributário brasileiro demanda a correção do seu caráter regressivo, com o fim de reduzir a desigualdade, ampliar a renda das famílias, potencializar o mercado interno e fortalecer a demanda efetiva necessária para o crescimento econômico. Além disso, para redução da desigualdade econômica, também é necessário o investimento no Estado Social, o qual melhora os padrões de vida, por meio da transferência de renda e ampliação de prestação de bens e serviços básicos. Nesta perspectiva, o sistema tributário nacional também deve estar adequado ao propósito de financiar e fortalecer a proteção social (FAGNANI *et.al*, 2018, p. 207).

Para desenvolver o país, com mudança estrutural na sociedade e redução da desigualdade econômica, uma das medidas consiste em aliar a premissa inicial da tributação progressiva ao regime de bem-estar social, a exemplo dos países capitalistas desenvolvidos que obtiveram maior êxito na experiência internacional, em que a combinação citada contribuiu para a redução de desigualdades nos Estados Unidos e na Europa, além da trajetória específica de constituição dessas sociedades (FAGNANI; VAZ; ABRAHÃO DE CASTRO; MOREIRA, 2018, p. 185).

Em conclusão, relevante se mostra o fortalecimento do Estado Social, por meio do investimento em direitos sociais prestacionais, como saúde, educação e assistência social, os quais contribuem para a igualdade de oportunidades e para o desenvolvimento do país, cujo financiamento resulta de tributos (dentre eles, os impostos).

Diante do exposto, verifica-se a relação direta entre as desigualdades socioeconômicas e o sistema tributário existente, o qual merece revisão para não ser mais um elemento agravador de desigualdade econômica, a contribuir para a extrema disparidade de renda e pobreza.

A seguir, será abordada a relação das prestações sociais com a redução da desigualdade econômica e eliminação da pobreza.

## **2.5 Prestações sociais como medidas de redução de desigualdade e combate à pobreza.**

Estudo do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada-IPEA - revelou a importância dos gastos sociais no Brasil para o crescimento do Produto Interno Bruto (PIB) e a redução das desigualdades, ao constatar que cada R\$ 1 gasto com educação pública gera R\$ 1,85 para o PIB, e o mesmo valor investido na saúde gera R\$ 1,70, tendo sido utilizada base de dados de 2006 e considerados os gastos públicos assumidos pela União, pelos Estados e Municípios (ABRAHÃO; MOSTAFA; HERCULANO, 2011, p. 13).

O estudo também revelou o Programa Bolsa Família (PBF)<sup>35</sup> como o tipo de gasto social de maior efeito multiplicador na renda das famílias, em que para cada R\$ 1 incluído no programa, a renda das famílias se eleva 2,25%, tendo sido acrescentado pelo estudo do IPEA que “A título de comparação, o gasto de R\$ 1 com juros sobre a dívida pública gerará apenas R\$ 0,71 de PIB e 1,34% de acréscimo na renda das famílias” (ABRAHÃO; MOSTAFA; HERCULANO, 2011, p. 13).

Concluiu-se também que 56% dos gastos sociais retornam ao Estado na forma de tributos, de forma que o gasto social não é neutro, pois proporciona crescimento com distribuição de renda, tendo sido importante para o Brasil superar a crise de 2008. Dessa forma, o gasto social tem uma grande importância “como alavanca do desenvolvimento econômico e, logicamente, do bem-estar social”, como afirmou um dos técnicos do IPEA responsável pelo estudo, Jorge Abrahão que, em conjunto com a técnica de planejamento e pesquisa, Joana Mostafa, apresentaram o estudo sobre os efeitos do gasto social na economia (ABRAHÃO; MOSTAFA; HERCULANO, 2011, p. 12).

Apesar da carga tributária regressiva, o gasto social é um modo de enfrentar as assimetrias brasileiras, pois ao avançar nas políticas sociais, o Estado promove melhoria na distribuição de renda, na ampliação de oportunidades e no acesso aos serviços públicos essenciais, beneficiando os mais pobres. Assim, apesar da regressividade na

---

<sup>35</sup> Ressalte-se que, segundo dados da Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios (PNAD Contínua) divulgada pelo IBGE em outubro de 2019, o número de beneficiários do Bolsa Família reduziu de 15,9% em 2012 para 13,7% e manteve-se estável nos anos de 2013 (15,7%), tendo a queda se acentuado a partir de 2014 (14,9%) e em 2015 (14%). A pesquisa demonstrou, ainda, que os beneficiários do bolsa-família têm menos acesso a serviços de água, esgotamento sanitário e coleta de lixo (IBGE, 2019), o que nos remete à necessidade de investimento estatal nestas áreas.

arrecadação tributária, o gasto social tem os mais pobres como receptores dos recursos públicos (PASSOS; GUEDES; SILVEIRA, 2018, p. 107).

Também se observa a dinamização da economia, em virtude da repercussão das políticas sociais na renda real do orçamento familiar, pois aqueles que utilizam os serviços públicos gratuitos, deixam de gastar com tais serviços e impulsionam o mercado aumentando o consumo com o emprego dos valores que seriam gastos em saúde e educação, o que configura um exemplo da interação da política keynesiana com o capitalismo já mencionada (NUNES, 2011, p. 68). Transferências diretas, como previdência social, benefício de prestação continuada (BPC) e benefícios como bolsa-família também movimentam o mercado.

Conforme verificado por Marta Arretche, professora titular do Departamento de Ciência Política da Universidade de São Paulo (USP), o maior impacto do Bolsa Família foi na retirada de pessoas da pobreza extrema. Constatou-se um impacto quase nulo na redução da desigualdade, pois, apesar da ampla cobertura de beneficiados, o valor do benefício é baixo<sup>36</sup>. Já outras transferências do Estado, de cunho contributivo ou não, e os ganhos salariais vinculados ao salário mínimo tiveram maior impacto na desigualdade, em virtude do aumento do número de beneficiários e das políticas de valorização do salário mínimo (ARRETCHE, 2018. pp. 4-9)<sup>37</sup>.

Ressalte-se, outrossim, estudo do IPEA, de agosto de 2019, sobre os primeiros 15 anos do benefício bolsa-família, o qual concluiu que houve redução de 15% da pobreza e de 25% da pobreza extrema entre os beneficiados. Verificaram os autores efeitos do programa bolsa família na desigualdade, com queda de 10%, entre 2001 e 2015, com base nas alterações do coeficiente de Gini estimados para a renda domiciliar per capita com e sem o benefício. Segundo o estudo, as transferências de um salário mínimo são mais impactantes na elevação do nível de vida das pessoas, bem como o impedimento

---

<sup>36</sup> ARRETCHE (2018, p. 9) afirma que no período de 2004 para 2013, a extensão da cobertura do bolsa família foi de 6,5 milhões para 13,8 milhões de famílias e o valor do benefício foi de R\$ 70 para R\$ 153, no mesmo período. Atualmente, a cobertura é de 13,5 milhões de famílias e o valor médio é de R\$ 189,86, (MINISTÉRIO DA CIDADANIA, 2019).

<sup>37</sup> Segundo a pesquisadora, os beneficiários do Benefício de Prestação Continuada (BPC), benefício assistencial de caráter não contributivo vinculado ao salário mínimo, passou desde seu início, em 1996, de 346,2 mil para 4,2 milhões em 2015, e o número de trabalhadores formais ganhando 1 salário mínimo aumentou de 2,5 milhões para 15 milhões, de 1995 para 2014. Os benefícios previdenciários e os assistenciais vinculados ao salário mínimo passaram de 10 milhões para 20 milhões de beneficiários (ARRETCHE, 2018, p. 10).

para maior eficácia do bolsa família no combate à pobreza e na redução da desigualdade é o valor baixo do benefício. Observou-se no estudo que o orçamento do programa Bolsa Família é baixo em relação aos demais gastos estatais, pois corresponde a apenas 0,5% no Produto Interno Bruto (PIB), de maneira que a decisão de reajuste é possível e se trata mais de decisão política do que de restrição fiscal (IPEA, 2019).

FAGNANI e ROSSI (2018, p. 147-148) esclarecem que, nos países desenvolvidos, a desigualdade da renda reduziu com os efeitos combinados do sistema tributário progressivo e do Estado de Bem-estar Social. A melhoria de vida da população, a capacidade e a forma de arrecadar e de gastar determinam a distribuição da renda, tanto em termos diretos, na determinação da renda disponível, quanto em termos indiretos, na oferta de bens e serviços gratuitos à população.

Segundo os autores, a União Europeia se mostra menos desigual que a América Latina, em virtude não somente da renda diferenciada do mercado, mas sobretudo do papel que o Estado exerce na proteção social e na tributação, o que pode ser verificado no Estudo da CEPAL de 2015, denominado “Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2015 – Dilemas y espacios de políticas” (FAGNANI; ROSSI, 2018, p. 147-148).

No citado estudo, analisou-se o impacto redistributivo no índice de Gini. Segundo o estudo, depois dos impostos diretos e das transferências de renda da seguridade social, há redução da desigualdade na OCDE de 0,47 para 0,30; na União Europeia de 0,49 para 0,30, enquanto na América Latina, a redução é apenas de 0,51 para 0,48. Quando se consideram os valores relativos aos serviços públicos de saúde e educação como renda indireta, a redução da desigualdade medida pelo índice de Gini na América Latina reduz de 0,48 para 0,42. A redução, entretanto, é inferior à que ocorre na União Europeia, que reduz de 0,30 para 0,23. Já na OCDE, a redução é de 0,30 para 0,24. Conclui o estudo que os resultados mostram o desafio em melhorar o sistema redistributivo, além de melhorar a eficiência no gasto com saúde e educação (CEPAL, 2015, p. 94).

Em relação ao Brasil, o estudo revela que o impacto redistributivo do gasto público com educação e saúde faz reduzir o índice de Gini de 0,502 para 0,409, de forma a repercutir também na redução da desigualdade (CEPAL, 2015, p. 93).

Nesse sentido, apesar da necessidade de melhoria e de investimento nos serviços públicos, por meio da recomposição da capacidade de financiamento do Estado nos gastos sociais, do gasto de qualidade e através da melhoria na prestação dos serviços na área social, verifica-se que a desigualdade é reduzida com a prestação de serviços de saúde e educação<sup>38</sup>.

Ressalte-se, ademais, que o gasto social no Brasil não é elevado quando comparado internacionalmente, conforme reconhecido pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), a qual revelou que o gasto social é superior ao realizado pelos países emergentes da Ásia e da América Latina, mas quando comparado aos países europeus e ao estado de bem-estar social destes, o gasto social brasileiro ainda é baixo (STN, 2016, p. 59).

Por outro lado, como o Brasil continua sendo um dos países mais desiguais do mundo, com índice de Gini superior aos países desenvolvidos, há necessidade de políticas públicas coordenadas pelo Estado e viabilizadas por políticas econômicas, em que a política tributária se destaca como peça essencial no combate à pobreza e redução das desigualdades, para subsidiar o bem-estar e estimular o crescimento econômico (FAGNANI *et.al*, 2018, p. 203-204).

Em relação à qualidade do gasto público, para que se tenha uma política tributária eficiente, é necessário que a eficiência seja aplicada tanto no sistema de arrecadação de tributos quanto no gerenciamento dos gastos públicos. Desta forma, a eficiência tributária estará presente quando houver uma relação equitativa entre o total arrecadado em tributos e a contrapartida em atuação pública de qualidade, naquilo que a Constituição determina como deveres do Estado. Para que ocorra esse equilíbrio, é necessário que seja feito um planejamento estratégico sério, que envolva profissionais da área de administração, economia e contabilidade, possibilitando-se, assim, conseguir eficiência na gestão dos recursos públicos, caracterizando-se o efetivo “empreendedorismo público” (FOLLONI; YAZBEK, 2013, p. 33).

Inobstante as fragilidades do Estado de bem-estar brasileiro, verificou-se a ampliação da proteção social, com reflexos em termos de melhora dos indicadores de

---

<sup>38</sup> Ressalte-se que o gasto há de ser de qualidade e sem desvios do dinheiro público, razão pela qual deve ser fiscalizado e evitado o mau uso das verbas públicas, para que não haja o desperdício de medicamentos e de livros didáticos, por exemplo, como já vistos nos noticiários. Os administradores públicos permitem os desperdícios do dinheiro público devem ser responsabilizados, conforme a legislação.

pobreza e desigualdade da renda do trabalho. Todavia, houve a aprovação da Emenda Constitucional n. 95 de 2016, com a estipulação do Novo Regime Fiscal (NRF) no âmbito da União para os próximos 20 anos, o qual estabeleceu um limite para despesa primária da União, notadamente para as despesas com saúde e educação (sem incluir a educação básica), em conformidade ao valor das despesas pagas no exercício de 2016, para o exercício de 2017 e, nos exercícios posteriores, aos valores calculados para as aplicações mínimas do exercício imediatamente anterior, corrigidas pelo Índice Nacional de Preços ao Consumidor Amplo (IPCA) a cada ano. Em termos práticos, essa proposição reflete no congelamento da despesa primária, em termos reais, pelos próximos 20 anos, com possibilidade de algum tipo de revisão apenas passados 10 anos (SILVEIRA; PASSOS, 2018, p. 733).

O texto constitucional originário estabeleceu um limite mínimo para os gastos com saúde e educação atrelado à receita, conforme art. 198 § 2º e art. 212 da CF88. Com o Novo Regime, nos termos do art. 110 do ADCT, e o teto instituído, o limite mínimo deixa de guardar relação com a receita auferida em cada exercício e passa a corresponder, a partir de 2018, ao valor atualizado como piso no exercício anterior, atualizado<sup>39</sup>. Assim, se a arrecadação aumentar, não será possível aplicar os recursos arrecadados a mais em saúde e educação. Em outras palavras, havendo crescimento da economia e aumento na arrecadação, o Poder Público permanecerá aplicando em saúde e educação os mesmos valores destinados em anos anteriores, acompanhadas com a variação da inflação (MACHADO SEGUNDO, 2017, pp. 34-35).

A emenda do teto de gastos (EC n. 95 de 2016) foi objeto de muitas críticas. Em relação à vigência de vinte anos para um regime fiscal, percebe-se que representa a supressão de poder político no aspecto econômico e social para os próximos governos eleitos pela população, ou seja, foi uma proposição de ajuste fiscal do governo da época que terá efeitos prospectivos para os mandatos presidenciais vindouros (BELLO; BERCOVICI; LIMA, 2018, pp. 1772-1773; SILVEIRA; PASSOS; 2018, p. 733).

---

<sup>39</sup> O art. 110 do ADCT dispõe: “Na vigência do Novo Regime Fiscal, as aplicações mínimas em ações e serviços públicos de saúde e em manutenção e desenvolvimento do ensino equivalerão: I – no exercício de 2017, às aplicações mínimas calculadas nos termos do inciso I do § 2º do art. 198 e do caput do art. 212, da Constituição Federal; e II – nos exercícios posteriores, aos valores calculados para as aplicações mínimas do exercício imediatamente anterior, corrigidos na forma estabelecida pelo inciso II do § 1º do art. 107 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias”. As sanções pelo descumprimento constam no art. 109 do ADCT.

Além disso, o teto de gastos desvinculou o gasto da capacidade arrecadatória do Estado e do crescente aumento das demandas sociais, de forma que caso haja crescimento econômico com impacto positivo nas finanças, os ganhos não serão revertidos em políticas públicas e nas demandas sociais. Assim, o teto de gastos não apenas reduz a atuação estatal, sobretudo no setor social, mas também não prioriza o projeto de país cujas demandas da população são prioridade (SILVEIRA; PASSOS; 2018, p. 733), pois os conteúdos social e econômico da Constituição retratam direitos sociais, e não “normas programáticas”, ou seja, “meras intenções políticas ou ideológicas” (BELLO; BERCOVICI; LIMA, 2018, p. 1773-1774).

Nessa senda, Cynara Monteiro Mariano (2017, p. 263) entende que se trata de medida inconstitucional, por atentar contra o princípio da vedação ao retrocesso social, que exsurge do rol das cláusulas pétreas nos termos do art. 60, § 4º da CF.

Afirma-se também que a opção de enfrentar a crise fiscal pela limitação da despesa pública não foi a melhor escolha, por atentar contra a justiça fiscal e social, uma vez que tende a reduzir o gasto social que beneficia a população mais desfavorecida (SILVEIRA; PASSOS; 2018, p. 733).

O novo regime fiscal, a vigorar por longos 20 (vinte) anos, valendo, portanto, até 2036, estipulou a limitação de gastos e investimentos públicos, principalmente nos serviços de natureza social, como único meio de ajuste fiscal e de retomada do crescimento da economia, sem considerar o crescimento econômico e demográfico no período, nem outras medidas, como reforma tributária e revisão das desonerações fiscais, o que poderá levar ao sucateamento das políticas sociais, principalmente na saúde e educação (MARIANO, 2017, p. 263).

Na mesma toada, Emerson Gabardo (2003, 157-164) entende que o corte de despesas com os direitos sociais, a prejudicar a prestação de serviços públicos, não torna o Estado Social e Democrático de Direito eficiente, pois deixa de albergar condições básicas ao exercício da cidadania, sendo impossível compreender uma ação estatal eficiente, embora injusta, por acentuar desigualdades sociais.

Na verdade, tais cortes servem de instrumento para a formal legitimação “democrática” do neoliberalismo. Como dito, ao Estado cabe cumprir seus objetivos fundamentais, dentre eles, o desenvolvimento nacional, de redução das desigualdades sociais e regionais e de construir uma sociedade não somente livre, o que poderia

demandar a atuação subsidiária do Estado; mas também justa e solidária, a dar ao Estado o papel principal na consecução dos objetivos, na promoção do desenvolvimento e na busca da verdadeira liberdade por meio da igualdade (GABARDO, 2003, p. 157-164).

Por outro lado, há também entendimento de que o impacto do Novo Regime Fiscal estipulado pela Emenda Constitucional n. 95 de 2016 pode vir a ser positivo, em razão dos efeitos que o crescimento da dívida tem na economia e na possibilidade do uso dos recursos públicos previstos para saúde e educação com melhor qualidade, eficiência e de forma mais racional, sem desvios e desperdício de medicamentos, por exemplo. Nessa linha, em razão das despesas de cunho social estarem submetidas ao teto, o que exceder o arrecadado será destinado ao pagamento da dívida, de forma que, apesar de inicialmente parecer privilegiar quem vive dos frutos do capital, a longo prazo, pode permitir a redução dos recursos públicos voltados ao pagamento da dívida. Ademais, como limite de gastos é global, permite-se redução de outras despesas para alocar gastos nas áreas de saúde e educação (MACHADO SEGUNDO, 2017, pp. 22-36).

No mesmo sentido, entende-se pela possibilidade e constitucionalidade de medida legislativa, devidamente justificada, que reduza o grau de proteção antes garantido pelo Estado, de forma a não caracterizar vedação ao retrocesso social (VASCONCELOS FILHO, 2019, p. 107-109).

Apesar das discussões acerca da limitação dos gastos, cujo aprofundamento foge ao objeto deste trabalho, a crítica à Emenda Constitucional n. 95 de 2016, relacionada ao tema desta pesquisa, é concernente à alternativa pela perspectiva da ampliação da receita pública, que poderia ser mais eficaz para a crise fiscal, do que a saída pela limitação das despesas, adotada na citada emenda constitucional.

Desse modo, o implemento de uma tributação mais progressiva, como o fim da isenção dos dividendos, uma reforma da tabela progressiva do Imposto de Renda, a criação do Imposto sobre Grandes Fortunas, a revisão de renúncias fiscais, além da simplificação tributária, dentre outras medidas tributárias, poderia ser mais eficaz em gerar superávit, ao mesmo tempo em que corrigiria distorções de equidade na economia brasileira (MARIANO, 2017, pp. 274-275).

Apesar de argumentos a favor do teto de gastos aprovado pela EC. 95 de 2016, como medida necessária para recuperar a economia e para retomar a confiança dos investidores no mercado, deve-se pontuar que a limitação disposta na citada emenda não

alcança o “gasto tributário”, que é a expressão denominada para as renúncias de receitas tributárias ou benefícios fiscais concedidos pela União, como estímulos à economia, pela geração de empregos, mas cujos resultados não têm sido comprovados. O gasto tributário teve aumento constante, conforme informações da Receita Federal, a seguir abordadas.

Ademais, criticou-se também o fato de que o crescimento econômico ou o aumento de arrecadação não podem flexibilizar o teto dos gastos, bem como o fato de que as alterações foram feitas em norma constitucional e sem considerar prazo menor para vigência ou revisão, o que não encontra parâmetro internacional (AFONSO; SALTO; RIBEIRO, 2016).

Adotando como ideia melhor para a crise fiscal o aumento da receita, e não a limitação da despesa, teceremos no capítulo seguinte algumas críticas à atual progressividade fiscal do imposto de renda que, como disposta, torna baixo o potencial distributivo e redistributivo tributo. As críticas visam fomentar o debate acerca de quais medidas podem ser adotadas para incrementar a progressividade do imposto em comento.

### **3. FUNÇÃO DISTRIBUTIVA: CRÍTICAS À ATUAL PROGRESSIVIDADE FISCAL DO IMPOSTO SOBRE A RENDA COMO PONTO DE PARTIDA PARA UMA REFORMA TRIBUTÁRIA MAIS EQUÂNIME.**

Os seres humanos são naturalmente desiguais e o Direito não pode fazer deles iguais. A grande dificuldade é diferenciar as situações para que o Direito considere as desigualdades e, em razão destas, atribua tratamento desigual e, em outras situações, ignore as desigualdades, tratando a todos igualmente. Desse modo, em razão da união entre elementos jurídicos e metajurídicos, tem-se o princípio da isonomia ou da igualdade jurídica como “um dos mais sérios problemas jurídicos”, pois cabe ao legislador, como destinatário do princípio<sup>40</sup>, definir o critério para determinar as distinções (MACHADO, 2019, p. 61-62).

A isonomia jurídica se apresenta no sentido horizontal e vertical. Na acepção horizontal, consiste no tratamento igual às pessoas que estão no mesmo nível ou situação e, na acepção vertical, refere-se ao tratamento diferenciado que deve ser dado às pessoas que estão em situações distintas (NABAIS, 2015, p. 443).

O legislador constituinte, no campo tributário, previu expressamente, no art. 150, inc. II da CF, a isonomia no aspecto horizontal, ao dispor a vedação aos entes federados de “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente”. Deixou, contudo, implícita a acepção vertical, da qual se depreende o tratamento desigual aos que se encontram em situações distintas. Em ambos os casos, deve ser observada a capacidade contributiva, prevista no art. 145 § 1º da CF<sup>41</sup>.

Na tributação, a capacidade contributiva decorre da isonomia e consiste no principal parâmetro de justiça para o tratamento diferenciado às pessoas. Como afirma

---

<sup>40</sup> Somado ao legislador, na função de elaboração das normas e de fiscalização, em respeito à normas de competência e aos direitos fundamentais dos contribuintes, como “sujeitos da realização” da igualdade, têm-se também os Poderes Judiciário e Executivo. Cabe ao Judiciário o controle da realização da igualdade e ao Executivo a concretização da igualdade por meio da elaboração de normas secundárias para aplicação dos padrões legais e, na sua função judicante, através da possibilidade da comprovação do fato previsto na norma e a proporção de meios para que o contribuinte demonstre suas particularidades para aplicação da lei ao caso concreto (ÁVILA, 2015, p. 184-195).

<sup>41</sup> CF: art. 145 (...) § 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 (BRASIL, 1988).

MACHADO (2019, p. 66-67), o princípio da capacidade contributiva é “o princípio da isonomia com aplicação de um critério de justiça, já definido, a saber, a capacidade contributiva”.

A melhor expressão da capacidade contributiva parece ser por meio da tributação progressiva, por melhor distribuir o ônus fiscal e, desse modo, promover a função distributiva da tributação, conforme a seguir abordado.

### **3.1 Da progressividade fiscal**

A capacidade contributiva é o elemento que condiciona um modelo de tributação pautado na ideia de justiça, razão pela qual é decorrência do princípio da igualdade material, de forma a obrigar o legislador a não fazer discriminações arbitrárias. Por outro lado, a capacidade contributiva impõe ao legislador adotar critérios desiguais para se alcançar um mínimo de igualdade, tendo também íntima relação com a cidadania, solidariedade e mínimo existencial (BUFFON e MATTOS, 2015, p. 152-167).

Desdobrada em cidadania fiscal, verifica-se que é por meio do dever de cidadania de pagar tributos que se possibilita ao Estado cumprir com os direitos inerentes aos cidadãos, entre eles os de cunho prestacional. Por meio da tributação, pretende-se assegurar aos cidadãos os direitos fundamentais, políticos, sociais, econômicos e difusos (BUFFON e MATTOS, 2015, p. 152-167).

A solidariedade fundamenta o dever de pagar tributos, na medida de sua capacidade, como decorrência de se pertencer à sociedade, mas sem que a tributação atinja o mínimo existencial à sobrevivência do cidadão e sem que tenha caráter confiscatório, sob pena de esgotar a capacidade contributiva (NABAIS, p. 465).

A Constituição previu o princípio da capacidade contributiva no art. 145 § 1º, segundo o qual “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”.

Ribeiro (2011, p. 7) e Anselmini e Buffon (2015, p. 240-241) ressaltam que, apesar de empregadas como sinônimas, as expressões capacidade econômica e capacidade contributiva não se confundem, pois a primeira consiste no somatório do patrimônio e dos rendimentos de uma pessoa, no aspecto matemático e no plano fático, enquanto a capacidade contributiva é a parcela de riqueza eleita pelo legislador como

passível de tributação, ou seja, como fato gerador do tributo, que deve ocorrer com respeito ao princípio do não-confisco e do mínimo existencial.

A interpretação literal do art. 145 § 1º da CF enseja a aplicação da capacidade contributiva somente para a espécie *impostos* e não para o gênero *tributos*. Portanto, caso não aplicada pelo legislador aos impostos, surgirá uma lei inconstitucional. Entretanto, tal princípio pode ser aplicado às demais espécies tributárias, em conformidade com as peculiaridades de cada tributo, funcionando como princípio de justiça, cuja conduta axiológica do legislador constituinte é vinculante para o legislador ordinário e o para o intérprete (MACHADO, 2019, pp. 71-93).

Em relação às taxas, Machado (2019, p. 78) observa que não se deve pautar sua dimensão pela capacidade contributiva, pois a taxa tem sua mensuração numa atividade estatal, referente ao exercício de poder de polícia ou prestação de serviço público específico e divisível, segundo art. 145, inc. II da CF. Entretanto, pondera o autor que não se quer dizer ser impossível considerar a capacidade contributiva para as taxas, citando como exemplo a hipótese de isenção das custas judiciais aos pobres.

Em outro sentido, admitindo a aplicabilidade da capacidade contributiva às taxas, Ricardo Lodi Ribeiro (2011, p. 20) entende que a expressão da capacidade contributiva está no aspecto quantitativo do fato gerador, consistente na base de cálculo e alíquota, as quais têm que ser proporcional à complexidade e onerosidade da atividade estatal, conforme já admitido pelo STF no RE nº 177.835/PE, no caso relativo à taxa de Fiscalização da Comissão de Valores Mobiliários (CVM). A alíquota fixa incidia na base de cálculo considerada o patrimônio líquido das empresas, pois empresas com maior patrimônio líquido demandavam maior fiscalização.

A capacidade contributiva se expressa no ordenamento através de “subprincípios”, na abordagem de Ribeiro (2011, p. 7- 9). Segundo o autor a capacidade contributiva consiste na manifestação econômica eleita pelo legislador como presunção de riqueza a incidir a tributação, e se expressa pelos subprincípios da personificação, seletividade, proporcionalidade e progressividade.

A personificação ou pessoalidade consiste na consideração pelo legislador do “caráter pessoal” ou das condições pessoais do contribuinte, já mencionada acima, conforme § 1º do art. 145, CF, para adequar a tributação. Trata-se de manifestação da capacidade contributiva tanto para os impostos pessoais, como o imposto sobre a renda,

em que o número de dependentes, as despesas médicas e despesas com educação interferem na apuração da exação fiscal; quanto para os impostos reais, cujas características são vinculadas aos bens imóveis, mas que consideram aspectos dos indivíduos na tributação, como se verifica na isenção do IPTU para ex-combatentes e aposentados que percebem até determinada renda (RIBEIRO, 2011, p. 14; BUFFON; MATOS, 2015, p. 170).

A disposição “sempre que possível” não significa que o atendimento aos princípios da personalidade e capacidade contributiva se dará de acordo com a vontade do legislador ou intérprete, mas que são os citados princípios metas a serem observadas com a máxima efetividade possível em consonância com o ordenamento jurídico. Ressalta Machado (2019, p. 92) que a expressão “sempre que possível” significa que nem sempre é possível dar o caráter pessoal a um imposto, diferente da graduação pela capacidade contributiva, que é sempre possível, sejam impostos pessoais ou reais, seja pela progressividade ou pela proporcionalidade.

Em suma, o “caráter pessoal” significa ser calculado conforme as peculiaridades de cada contribuinte, a exemplo, como dito, do imposto sobre a renda, que poderá ensejar uma exação maior ou menor a depender se o contribuinte possui dependentes, despesas com saúde ou educação. Já a graduação conforme a capacidade econômica é a capacidade contributiva, vez que a graduação do imposto para um montante maior ou menor será em razão da capacidade do contribuinte de dispor de recursos econômicos e de suportar o ônus tributário para a manutenção do Estado, sendo certo que quanto maior a riqueza de um indivíduo, maior é sua contribuição para o Estado Fiscal.

Segundo a seletividade, verifica-se a variação de alíquotas em razão da essencialidade do produto ou da mercadoria. Trata-se da aplicação da capacidade contributiva na tributação indireta incidente sobre o consumo, como relativa ao ICMS e ao IPI, pois a riqueza é mensurada pelo consumo do bem pelo contribuinte de fato. Assim, o consumo de bens populares, como a cesta básica, será tributado com alíquotas menores. Já os bens supérfluos serão tributados com alíquotas maiores, como o cigarro e as bebidas. Ocorre que, como os consumidores, sejam ricos ou pobres, pagam a mesma alíquota na aquisição de determinado bem, a seletividade não traz justiça social e fiscal, acabando

por ensejar mais desigualdades (RIBEIRO, 2011, p. 13-14; BUFFON; MATOS, 2015, p. 235).

A proporcionalidade realiza a capacidade contributiva por meio da incidência da mesma alíquota para diferentes bases de cálculo. A tributação justa pautada na proporcionalidade adveio da “teoria do benefício”, de Adam Smith, a qual presume que os indivíduos se beneficiam da atuação do Estado na medida de suas riquezas. Referida teoria encontrou oposição na “teoria do igual sacrifício” de John Stuart Mill, baseada na teoria econômica da “utilidade marginal do capital”, segundo a qual a medida que a riqueza aumenta, passa a ser menos útil ao titular, e justifica a retirada de montante maior pelo Estado, de forma que o sacrifício social advindo da tributação por uma mesma alíquota incidente em diferentes bases de cálculo, conforme a proporcionalidade, prejudicaria mais aqueles dotados de menos riqueza. A partir dessa concepção, Stuart Mill sugeriu o aumento das alíquotas conforme o aumento das riquezas, o que preconizou a progressividade, em que o aumento da alíquota ocorre na medida em que a base de cálculo se eleva (RIBEIRO, 2011, p. 10; TORRES, 2014, p. 328).

Como dito, a “teoria do igual sacrifício” ou “teoria do sacrifício equitativo” se relaciona estreitamente com a “teoria da utilidade marginal”, visto que quanto maior a riqueza, menor seria sua utilidade social e sua aplicação nas necessidades vitais, o que justificaria a tributação progressiva da renda para que os contribuintes tenham sacrifícios equivalentes. Todavia, a “teoria do sacrifício equitativo” traz o problema de ignorar o “princípio da vedação ao confisco”, pois o sacrifício efetivamente equivalente apenas ocorreria quando a renda do rico atingisse o nível de renda do pobre. Além de não considerar o princípio da vedação ao confisco, a tributação nesses moldes repercutiria também em desestímulo à produtividade econômica, já que na efetivação da “teoria do igual sacrifício” grande parte da riqueza iria para o Estado por meio da tributação (SANTOS, 2015, p. 336).

Entretanto, não foi a “teoria do igual sacrifício” que amparou a propagação da progressividade no século XX, mas a solidariedade social do *Welfare State* (RIBEIRO, 2015, p. 18). No final do século XX, a progressividade, que se realizava pelo aumento da alíquota a partir do aumento da base de cálculo, foi utilizada como mecanismo de financiamento das prestações estatais à população em virtude da solidariedade do Estado de bem-estar Social. Entretanto, arrefeceu a partir das décadas de 1970 e 1980, em virtude

do avanço das ideias neoliberais, principalmente nos Estados Unidos e no Reino Unido, por Reagan e Thatcher, período em que a “teoria do benefício” foi retomada por James Buchanan (RIBEIRO, 2011, p. 10; RIBEIRO, 2015, p. 18-19 ).

Com o resgate da “teoria do benefício” pelos economistas liberais no final do século XX, a progressividade atualmente não pode mais ser justificada por uma visão utilitarista de igual sacrifício, pois poderia admitir a tributação de quase todo o patrimônio das pessoas situadas no topo da pirâmide, em razão da não observância ao princípio da vedação ao confisco (RIBEIRO, 2011, p. 11; SANTOS, 2015, p. 336).

Nos dias de hoje, a progressividade pode ser justificada como um instrumento de redistribuição de rendas e de riqueza pelo do Estado Social e Democrático de Direito, para evitar sua concentração nas mãos de poucos e reduzir as desigualdades (RIBEIRO, 2011, p. 10; ANSELMINI; BUFFON, 2018, p. 249-253).

Observe-se que durante o século XX, o implemento de alíquotas progressivas não prejudicou o crescimento, que foi elevado, e foram mantidas as desigualdades, as quais, no final dos anos 1980, com a redução das alíquotas no mundo, ensejou a volta do crescimento das desigualdades (RIBEIRO, 2015, p. 19).

Segundo esclarecem Buffon e Matos (2015, p.171), como a progressividade fiscal consiste no critério pelo qual se aplica maior exação tributária aos que têm maior capacidade de arcar com os custos estatais, apresenta-se como o melhor critério para efetivação da justiça fiscal pela capacidade contributiva, pois trata desigualmente os desiguais com o fim de reduzir as desigualdades. Por isso entendem os autores que a progressividade fiscal deve ser aplicada a todas as espécies tributárias, sempre que possível.

A proporcionalidade ainda vem sendo apontada como melhor mecanismo de realização da capacidade contributiva, conforme defendem Jonh Rawls, Klaus Tipke e Ricardo Lobo Torres (RIBEIRO, 2015, p. 18). Todavia, a importância da progressividade, sobretudo para um sistema tributário como instrumento de redução das desigualdades econômicas, foi apontada por Piketty (2014), Atkinson (2015), Stiglitz (2016) e até pelo liberal Rawls.

John Rawls, em sua obra “*Teoria da Justiça*”, apesar entender que a proporcionalidade melhor realiza a “justiça como equidade”, consistente na justiça que aceita tratamentos desiguais justificados, por ser mais eficiente e interferir menos no

estímulo à produção, reconheceu a relevância da progressividade nas sociedades mais desiguais para que o sistema tributário pudesse atender aos princípios da liberdade, igualdade equitativa oportunidades, da diferença, eficiência e bem-estar de todos (RAWLS, 2002, pp. 307-333).

Na literatura nacional, defendendo a progressividade como melhor realização da capacidade contributiva, citem-se Ribeiro (2015), Buffon e Bassani de Matos (2015), Batista Júnior (2015), Tavares (2017), Anselmini e Buffon (2018), Machado Segundo (2018), Colares (2018), Rebouças (2019), Mariano; Lima e Menezes (2017) e Mariano (2017)<sup>42</sup>.

A Constituição, ao tratar da progressividade, dispôs que o imposto de renda e proventos de qualquer natureza (IR) atenderia ao “critério” da progressividade, conforme o art. 153, §1º, I, da CF. Com relação ao imposto sobre a propriedade territorial (ITR), estipulou que seria progressivo e teria alíquotas fixadas para desestimular a manutenção de propriedades improdutivas, segundo art. 153, §4º, I, da CF. E, quanto ao imposto sobre propriedade predial e territorial urbana (IPTU), previu que citado imposto seria progressivo em razão do valor do imóvel, conforme art. 156, §1º, I, da CF, com redação dada pela Emenda Constitucional n. 29 de 2000, bem como seria progressivo no tempo, caso não estivesse cumprindo a função social da propriedade nem o parcelamento compulsório, segundo art. 182, §4º, II, da CF. Nestes casos, não há dúvida que a progressividade funciona como regra, por ser a técnica para definição do aspecto quantitativo dos impostos (COLARES, 2018, p. 102).

Por conta das estipulações expressas na CF de aplicação da progressividade, o STF possuía entendimento pela interpretação literal, ou seja, a progressividade seria aplicada nos casos específicos apontados pelo texto constitucional, conforme se verificou nas súmulas 656 e 668<sup>43</sup> (COLARES, 2018, p. 103). Assim, entendia-se que a

---

<sup>42</sup> Hayek, defensor do livre mercado, afirma que a tributação progressiva não é o único método para redistribuir rendas, pois pode ser utilizada a tributação proporcional para uma adequada redistribuição de rendas, desde que destinada em grande parte aos serviços públicos ou como subsídio direito aos mais pobres. Contudo, reconhece o autor que a redistribuição pela tributação proporcional enseja concentração de renda nas mãos dos que estão no topo da pirâmide social, bem como que é um meio pelo qual os próprios pobres também financiariam os serviços estatais prestados de forma gratuita por meio dos tributos que pagariam (HAYEK, 2005, p. 745-746; COLARES, 2018, p. 107 e p. 113).

<sup>43</sup> STF, Súmula n° 668: “É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas de IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana”; STF, Súmula n° 656: É inconstitucional a lei que estabelece alíquotas

progressividade não era a melhor forma de materialização do princípio da capacidade contributiva, o qual naturalmente se realizaria pelo princípio da proporcionalidade, notadamente quanto aos impostos reais<sup>44</sup>. Estes, por definição, levavam em consideração a “coisa tributada” e não as características do contribuinte, cuja consideração ocorre nos impostos pessoais. Desse modo, quanto aos impostos reais, a progressividade dependeria de previsão expressa, conforme ocorre para o ITR, nos termos do art. 153, §4º, I, da CF, e para o IPTU, segundo o art. 156, §1º, inc. I da CF e 182, §4º, inc. II da CF (RIBEIRO, 2011, p.11-13)

Contudo, sob pena de esvaziar o princípio da capacidade contributiva, pode-se entender a progressividade como *princípio geral implícito*, com limites nos direitos fundamentais do contribuinte de vedação ao confisco, propriedade privada e livre iniciativa. A progressividade há de ser observada independente de previsão expressa, com base no fundamento *moral* do sistema tributário brasileiro, o qual não pode ser interpretado isoladamente, mas de acordo com os objetivos da República Federativa do Brasil, dentre eles, o dever do Estado de combater a pobreza e marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais, conforme art. 3º, inc. III da CF, bem como construir uma sociedade livre, justa e solidária, segundo o art. 3º, inc. I da CF (COLARES, 2018, p.103-112; RIBEIRO, 2011, p.12).

Tais objetivos não devem ser alcançados apenas pela ação positiva do Estado, mas pela atuação solidária de cada um. O Estado garantiu a liberdade, pela livre iniciativa, mas também a função social, promoção da igualdade e solidariedade e, por meio da tributação, não somente arrecada, mas também cumpre seus objetivos constitucionais (COLARES, 2018, p.103-112; RIBEIRO, 2011, p.12).

Nesse sentido, a mudança de entendimento sobre a progressividade foi verificada também na jurisprudência do STF, que somou à ideia de progressividade como regra, por ser técnica aplicada aos impostos com previsão expressa, a concepção de progressividade como princípio. Verificou-se a mudança de entendimento no STF em 2013 no RE 562/045-RS, em que o STF entendeu pela constitucionalidade do ITCMD

---

progressivas para o imposto de transmissão inter vivos de bens imóveis – ITBI com base no valor venal do imóvel.”

<sup>44</sup> Este posicionamento é verificado no RE nº 153.771/MG. No mesmo sentido, entende TORRES (2014, p. 324), ao dispor que a proporcionalidade é o subprincípio que “se aplica aos tributos em geral, se não houver regra constitucional contrária”.

progressivo, com base no princípio da capacidade contributiva, apesar da inexistência de previsão constitucional específica (COLARES, 2018, p. 114). Em 2016, o STF evoluiu mais ainda no seu entendimento e reconheceu expressamente a incidência da progressividade para todas as espécies tributárias nas ADI 4697-DF e ADI 4762-DF.

Nesse contexto, pode-se concluir que a progressividade não deve ser aplicada somente a alguns tributos específicos, como os impostos sobre a renda e o patrimônio, expressamente previstos no texto constitucional, mas deve ser uma “progressividade sistêmica”, aplicada como princípio, a demandar o maior alcance possível, para que a *composição* da carga tributária se apresente como progressiva. A progressividade da carga tributária atende aos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, sobretudo o relativo construção de uma sociedade justa, livre e solidária e ao combate à pobreza e redução das desigualdade sociais e regionais, com o fim de concretizar o Estado social para realizar a justiça social, expressamente prevista no art. 193 (COLARES, 2018, p. 111-112).

Destaque-se que legislador tem o compromisso de respeitar suas decisões fundamentais, sem contradições e de modo consequente, o que o Humberto Ávila denominou de “dever de congruência sistemática” e que advém do “postulado do legislador coerente”, integrantes da “racionalidade e justiça sistemática”, com fundamentos na norma da igualdade prevista no art. 5º, *caput* e no art. 150, inc. II, em conexão com o art. 1º, todos da CF (ÁVILA, 2015, pp. 134-135).

A tributação progressiva está em consonância também com o objetivo constitucional de *desenvolvimento nacional*, na medida em que países desenvolvidos adotam um sistema tributário progressivo. Observe-se que países como Estados Unidos e Reino Unido atualmente adotam tributação mais progressiva que a praticada no Brasil, sendo as alíquotas máximas de 39,6% nos Estados Unidos e 45% no Reino Unido, conforme levantamento da OCDE de dados de 2015 (INTROÍNI *et al.* 2018, p. 256).

Estados Unidos e Reino Unido já adotaram impostos ainda mais progressivos sobre renda e herança após a Primeira Guerra e, sobretudo, após a Segunda Guerra. Contudo, pelos anos 1980, a partir dos governos de Ronald Reagan e Margareth Thatcher se verificou a queda na progressividade, por influência das ideias de neutralidade fiscal e de crescimento econômico, ou seja, menor tributação para estimular investimentos e a economia (COLARES, 2018, p. 110; RIBEIRO, 2015, p. 5).

Fabrcio Augusto de Oliveira (2018, p. 53), fazendo uma breve retrospectiva histrica, relata que, nos Estados Unidos, pas que aderiu as ideias do que se chamou de neoliberalismo a partir da dcada de 1980, houve o aumento da alquota do imposto de renda das pessoas fsicas de 28% do governo Reagan para 39,6% no governo Bill Clinton, em 1993, para os rendimentos superiores a US\$ 250 mil, o que permaneceu at 2001. Em 2001, o presidente George Bush, reimplantando as ideias de Reagan na economia, reduziu a alquota para 35%, a qual foi elevada no governo de Barack Obama novamente para 39,6%, tendo sido uma das medidas adotadas para enfrentar a crise das hipotecas “podres” (crise do *subprime*), assim chamadas pois foram concedidas com juros altos a clientes sem comprovao de renda ou com elevado risco de crdito.

Na Inglaterra, em 2010, a alquota mxima voltou ao nvel de 50%, distanciando-se da alquota menor de 40% do governo Thatcher, embora depois tenha sido rebaixada para 45%, em 2013. Nos demais pas desenvolvidos da Europa, em especial na Frana e Alemanha, as alquotas foram mantidas em torno de 50% a 60% entre 1930 e 2010, mas tambm houve um movimento de reduo dessas alquotas, s que no para o nvel das registradas nos pas da Amrica Latina, como ocorreu no Brasil (AUGUSTO DE OLIVEIRA, 2018, p. 53).

Ressalte-se que, segundo Piketty, apesar da progressividade ser maior na Europa e nos Estados Unidos em relao ao Brasil, o aumento da concorrncia fiscal e de livre circulao de capital conduziu a um regime de no progressividade da renda do capital em quase todo o mundo. Segundo o autor, a arrecadao atual se tornou praticamente regressiva no topo da pirâmide das rendas na maioria dos pas, conforme se verificou, a ttulo de exemplo, na Frana, de acordo com dados de 2010 e, provavelmente, nos Estados Unidos, em que a alquota de tributao de 40-45% para os 50% mais pobres; eleva-se para 45-50% entre os 40% seguintes; caindo mais entre os 5% e 1% mais ricos, chegando a 35% entre o 0,1% mais rico. Para os pobres, as taxas de tributao elevadas se justificam pelos impostos sobre consumo e contribuies sociais. A verificada progressividade nas classes mdias de justificada pelo imposto sobre a renda e a regressividade nos centsimos superiores de explicada em razo das rendas do capital escaparem da progressividade, sem se considerar as rendas em parasos fiscais e outras imperfeies que devem agravar as estimativas (PIKETTY, 2014, p. 483).

A regressividade fiscal no topo da pirâmide é preocupante, pois traz o agravamento da desigualdade, pela concentração de capital, o que prejudica o consentimento pela implantação das medidas tributárias em geral e enfraquece ainda mais o Estado Fiscal e Social. A injustiça do sistema tributário abre espaço para o aumento do individualismo e egoísmo, por reduzir a solidariedade (“uma vez que o sistema é injusto, por que continuar a pagar pelos outros?”), razão pela qual o Estado Social moderno demanda maior progressividade (PIKETTY, 2014, p.484).

Como contraponto à progressividade fiscal, cite-se entendimento de Ramon Tomazela Santos (2015, p. 339), segundo o qual a progressividade poderia ser realizada com uma faixa de isenção e apenas uma alíquota fixa, sem necessidade de várias alíquotas. Entende o autor, ainda, que a tributação progressiva produz efeitos negativos sobre o esforço, poupança e empreendedorismo, o que poderia gerar inclusive o crescimento da economia informal; conduz à concessão de estímulos pelo legislador, através de isenções ou deduções, a ensejar maior complexidade do sistema tributário; e que o efeito redistributivo de riquezas não obrigatoriamente se realiza, pois depende da efetiva aplicação dos recursos aos mais necessitados.

A crítica à progressividade é reforçada pelo aumento na arrecadação advinda do imposto de renda com alíquota única e paga por todos, independente da renda, já mencionada anteriormente, denominado *flat tax*, implantado a partir da década de 1990, em países do leste europeu, como Eslováquia, Rússia, Estônia, Lituânia, Letônia e Quirguistão, tendo se expandido pela Ásia, chegando ao Iraque, Kwait e Mongólia. Contudo, conforme mencionado anteriormente, a justificativa do aumento arrecadatário pode ser feita por outros motivos que não pela forma de tributação adotada, mas pelo crescimento da economia, aumento da formalidade comercial e pelo pagamento por todos, inclusive pelos mais pobres (MACHADO, 2018, p. 121-122; GOBETTI, 2018, p. 26).

A expansão do modelo de tributação única adotado, principalmente, pelo países que faziam parte da “cortina de ferro”, em torno da União Soviética, sem distinção de renda, foi interpretado como reflexo de uma postura política de maior amadurecimento de países que passaram pelo comunismo, pois a defesa da tributação dos mais ricos por meio da progressividade tributária era vista como discurso de luta de classes e como

mudança de governo, através da adoção de reformas tributárias em prol do mercado (GOBETTI, 2018, p. 26-27).

O *flat tax*, cuja origem foi atribuída aos economistas americanos Robert Hall e Alvin Rabushka, surgiu da discussão de acadêmicos e *policymakers* dos Estados Unidos e Europa, mas não foi sequer adotado pelas grandes potências (nem pelos Estados Unidos), tendo sido adotado pelas economias periféricas capitalistas, situadas no sudeste e leste europeu, as quais estavam mais dispostas ao ideário liberal e a atrair investimentos por meio de vantagens tributárias, após a dissolução da União Soviética. A Estônia, em 1994, foi o primeiro país europeu a aderir ao *flat tax* e a isentar de imposto de renda os dividendos distribuídos. Segundo o ideário que norteou a tributação linear dos anos 1990, a política tributária deveria se afastar de objetivos distributivos, pautada assim, na *neutralidade fiscal*, ou seja, na tributação que menos interferisse no mercado, para que fosse mais eficiente economicamente, sendo o gasto público o instrumento de distribuição de renda, a ser focado nos mais pobres (GOBETTI, 2018, p. 7-25).

Assim, a partir da década de 1970, a “tributação ótima”, seria a que proporcionasse menor oneração, por meio da redução da progressividade e menor tributação da renda do trabalho e do capital. Os efeitos negativos desta tributação sobre a distribuição da renda ou não existiriam, conforme a tese do “trickle-down” (em português, gotejar), segundo a qual o aumento de renda dos mais ricos respingaria aos mais pobres, trazendo benefícios a todos, como oferta de empregos, por exemplo, o que justificaria as políticas tributárias em benefício das classes mais ricas e empreendedoras; ou deveriam ser compensados por meio do gasto público direcionado aos mais pobres (GOBETTI, 2018, p. 11).

O modelo de ampla tributação da renda (*comprehensive income tax*, CIT) consolidado no século XX, definido pela ampla taxaçaõ da renda e do capital e marcado pela tributação progressiva, passou a ser contestado a partir da década de 1970, capitaneada na política, por Ronald Reagan e Margareth Thatcher, e pela adoção do fundamento teórico da “tributação ótima” da menor tributação da renda do trabalho e do capital, em razão da existência de um suposto “trade-off” entre equidade e eficiência. Em outras palavras, medidas tributárias de cunho redistributivo da renda, como a tributação progressiva da renda do trabalho e do capital, prejudicariam a eficiência da economia,

pois desestimulariam os indivíduos a trabalhar, poupar, investir e empreender (GOBETTI, 2018, p. 11).

Foi acompanhando esse cenário que o Brasil introduziu, em 1996, a isenção do imposto de renda sobre a distribuição de lucros e dividendos e a possibilidade de dedução dos juros sobre capital próprio (GOBETTI, 2018, p. 11), tratadas mais adiante.

Já a redução das alíquotas marginais e a redução da quantidade de alíquotas ocorreram logo após a promulgação da CF/88. A previsão legal de 9 alíquotas, que variavam de 0% a 45%, foi alterada para prever apenas 2 alíquotas, de 10% e 25 %, em antecipação a uma das recomendações do Consenso de Washington de moderação da carga marginal (BUFFON, BASSANI DE MATOS, 2015, p. 220; INTROÍNI, *et.al*, 2018, p. 265).

Por outro lado, a progressividade do imposto sobre a renda foi uma relevante inovação fiscal no século XX, desempenhando papel central na redução da desigualdade no século passado, mas se encontra ameaçada pela concorrência fiscal entre os países e, por ter sido implementada em regime de urgência, não deixou seus fundamentos consolidados. Acrescente-se à importância da progressividade do sistema o imposto progressivo sobre a herança, que também foi uma importante inovação, mas tem sido questionado nas últimas décadas. Como mencionado, a progressividade é uma instituição essencial para garantir a viabilidade do Estado Social (PIKETTY, 2014, pp. 480-484).

Na experiência internacional, o imposto de renda progressivo surge no fim do século XIX e início do século XX, embora com resistência das elites econômicas, como mencionado. Até a Primeira Guerra Mundial, antes de 1914, não se atribuída à tributação da renda grande relevância e as alíquotas superiores do imposto de renda eram baixas, na ordem de 5% a 10%, com taxas proporcionais ou quase proporcionais. Na França, por exemplo, o imposto foi criado apenas em 1914, com alíquota máxima de 2% e atingia reduzido número de contribuintes, tendo aumentado após a guerra, por conta de seus desastres, em meio a um contexto político transformado pela necessidade de recursos fiscais que guiou a aprovação do aumento por deputados de centro-direita para 50% em 1920, 60% em 1924 e 72% em 1925 (PIKETTY, 2014, p. 286-485).

Nos Estados Unidos, a taxa era em torno de 7% e aumentou para 67% e depois 77% em 1918-1919 e, no Reino Unido, passou de 8% em 1909 para 40% após o fim da guerra. Com a crise de 1929, houve mais alterações nas taxas. O Reino Unido elevou a

alíquota máxima de 50% em 1928 para 98% em 1941; os Estados Unidos passaram a alíquota de 24% em 1929 para 94% em 1944 e, no total, entre 1932 e 1980, a taxa superior do imposto sobre a renda foi em média 81%; e a França e Alemanha aplicaram taxas entre 50% e 70% entre 1940 e 1980 (PIKETTY, 2104, p. 286-485).

As alíquotas mais elevadas nos Estados Unidos e no Reino Unido eram aplicadas à “renda não aferida”, ou seja, a renda advinda do capital, como juros, dividendos, aluguéis. À “renda aferida”, oriunda do trabalho assalariado ou não, aplicavam-se alíquotas um pouco inferiores. A distinção exprimia uma suspeita com relação às altas rendas, principalmente em relação as advindas do capital, o que contrasta com o contexto atual de tributação favorecida às rendas do capital em vários países (PIKETTY, 2014, p. 494).

Após os anos 1970, as taxas máximas de imposto de renda dos Estados Unidos e do Reino Unido, por muito tempo acima da França e da Alemanha, ficaram abaixo a partir de 1980. Assim, as alíquotas do imposto sobre a renda americanas e britânicas passaram de 80-90% nos períodos de 1930-1980 para 30-40% nos anos de 1980-2010, cuja marco da redução da tributação seu deu nos governos de Reagan e Thatcher, enquanto as alíquotas alemãs e francesas permaneceram estáveis em torno de 50-60% no período de 1930-2010 (PIKETTY, 2014, p. 495).

Apesar da discussão em torno da progressividade, pode-se afirmar que a progressividade não prejudicou o crescimento, sobretudo pelo elevado crescimento econômico ocorrido nos Estados Unidos e Europa após a Segunda Guerra Mundial, período em que foram implantaram alíquotas máximas em torno de 70% ou mais. Por falta de dados, não se pode afirmar que a adoção intensa da progressividade foi a razão do crescimento, mas pode-se afirmar que não o atrapalhou. Contudo, a partir das décadas de 1970 e 1980, a progressividade foi reduzida, a partir dos governos Reagan e Thatcher, nos Estados Unidos e na Europa (MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 122).

Em relação ao Brasil, inobstante a previsão expressa da progressividade do imposto sobre a renda no art. 153, § 2.º, I, da CF/88, o debate continua aceso, em razão do grau de progressividade que pode ser implementado pelo legislador infraconstitucional. A discussão ainda persiste, seja referente à ampliação de faixa de isenção; à elevação dos valores das faixas mais baixas e redução das alíquotas, para preservar a renda dos trabalhadores; à previsão de mais alíquotas para rendas mais altas,

respeitada a vedação ao confisco; seja em relação à revisão das disposições normativas aplicáveis ao imposto de renda da pessoa jurídica que reduzem a tributação da renda (MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 123).

Além do obstáculo do processo político de aprovação legislativa, as alterações infraconstitucionais para incrementar a progressividade fiscal podem encontrar óbice no argumento de que a fixação de alíquotas pesadas às faixas mais elevadas da renda poderiam gerar um desestímulo na economia, retraindo os empresários no gasto com investimentos, por exemplo, como lembram Murphy e Nagel (2005, p. 255).

Contudo, Piketty (2014, p. 499-500) refuta o argumento, ao firmar, com base em dados empíricos, que a economia americana era mais inovadora e produtiva nos anos de 1950-1970, quando as alíquotas eram maiores, do que nos anos 1990-2010. Segundo o autor, no primeiro período o crescimento da produtividade era duas vezes mais elevado.

Piketty (2014, p. 499-500) continua afirmando que “a ideia de que os executivos americanos fugiriam de imediato para o Canadá ou para o México e não haveria mais pessoas competentes e motivadas para dirigir as empresas nos Estados Unidos não só é contraditória com a experiência histórica e com todos os dados das empresas com que dispomos: ela vai contra o bom senso”. Assim, segundo o autor, repensar uma alíquota marginal superior, em torno de 80% ,aplicada às rendas acima de 500.000 dólares ou 1 milhão de dólares, para atingir 1% ou 0,5% da renda mais alta, não reduziria o crescimento econômico, nem traria muito dinheiro ao governo, pois logo teria o efeito de limitar as remunerações deste patamar e de aumentar as remunerações menores, reduzindo as disparidades de renda e os efeitos negativos decorrentes da desigualdade.

Segundo o autor, para financiar o “magro” Estado Social americano, com o fim de investir em saúde e educação, seria também necessário elevar as alíquotas das rendas menos elevadas (no percentual entre 50%-60% para rendas acima de 200.000 dólares, por exemplo). Contudo, acentua Piketty a dificuldade política do processo legislativo, ao supor que o processo político americano se encontra “escravo do 1%” (PIKETTY, 2014, pp. 499-500).

Para amenizar a tendência natural do capitalismo à concentração de riquezas e à conseqüente promoção da desigualdade socioeconômica, o Estado brasileiro poderia combinar medidas tributárias partindo de um sistema tributário progressivo, por meio da

tributação progressiva não só da renda, objeto de crítica neste trabalho, mas também da herança. Por meio da transmissão de herança que a desigualdade de patrimônios e de renda por ela gerada se perpetua por gerações, cujas alíquotas praticadas no Brasil, mesmo nos Estados que adotam alíquotas mais progressivas, são baixas, pois na média de 4%, enquanto outros países praticam a alíquota média de 20% e, ainda mais injustamente, começam a incidir em bases de cálculo baixas, bem como consideram para efeito de aplicação de cada faixa o valor total do espólio, e não o montante recebido por cada herdeiro (MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 131).

Apesar da implementação de alíquotas progressivas ao ITCMD, por força do entendimento do STF, no RE 562045/RS, a alíquota máxima no percentual de 8%, conforme Resolução do Senado n. 09 de 1992, é bem inferior ao adotado pelos países da OCDE, sendo mais um tributo que tem sua carga tributária reduzida em favorecimento ao acúmulo de patrimônio. A desigualdade patrimonial é agravada também pela não atualização da base de cálculo do IPTU e pela ausência de implementação do IPVA sobre embarcações e aeronaves, esta considerada inconstitucional pelo STF no RE 648.245 e objeto do Projeto de Emenda Constitucional n. 283 de 2013, para que conste expressamente a incidência de IPVA sobre embarcações e aeronaves. São medidas que, juntamente com outras e com o investimento social adequado, podem auxiliar no nivelamento da tributação patrimonial do país e na redução das desigualdades socioeconômicas (TAVARES, 2017, p. 182-188).

Poder-se-ia pensar também na instituição do imposto sobre grandes fortunas<sup>45</sup> conforme art. 153, inciso VII da CF, cuja vontade política é fundamental para aprovação, bem como o debate democrático e jurídico, com o fim de debater as nuances da tributação, como a definição do que seria grande fortuna (RIBEIRO, 2015, pp. 35-36; BATISTA JÚNIOR, 2015, pp. 412-424), com o fim de assegurar a constitucionalidade da cobrança (FERNANDES; MELO, 2016, p. 65-86).

---

<sup>45</sup> Apesar da extinção do imposto em alguns países europeus, nos países em que ainda existe, como Suíça, Noruega, França e Luxemburgo, bem como na Argentina, Uruguai e Colômbia, a arrecadação tem aumentado. Há quem defenda a instituição no Brasil para arrecadação em torno de 0.5% do PIB, por meio da tributação de riqueza pessoal que ultrapasse R\$ 500 mil, como meio de aumentar a progressividade (PASSOS; CARVALHO JR., 2018). Para uma leitura mais específica, consultar: CARVALHO JR; Pedro Humberto Bruno; PASSOS, Luana. Imposto Sobre Grandes Fortunas. A reforma tributária necessária: diagnóstico e premissas. Eduardo Fagnani (org.). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Social, 2018.

A doutrina discute também a previsão de um “imposto global sobre o capital”, como defendem Piketty e Batista Junior, os quais, apesar de reconhecerem a utopia, afirmam que a instituição seria de utilidade na amenização da competição internacional. Segundo Piketty, o imposto sobre o capital mundial e progressivo não teria o papel de financiar o Estado Social, mas serviria como um complemento no orçamento público e teria a função de regular o capitalismo, com o intuito de equilibrar os segmentos sociais e “evitar a espiral desigualadora sem fim e uma divergência ilimitada das desigualdades patrimoniais” (PIKETTY, 2014, p. 504; BATISTA JÚNIOR, 2015, p. 104).

O incremento da progressividade enseja a adoção da base de incidência tributária marcada em maior grau pela renda, herança e patrimônio, e não sobre salários e consumo. Nessa toada, a doutrina propõe o alívio da carga tributária sobre o consumo, especialmente na tributação federal pelo IPI, PIS e COFINS, até o limite das receitas advindas da tributação da renda e patrimônio dos mais ricos, e redução folha de salários, acompanhados de uma grande transparência fiscal internacional e do combate aos paraísos fiscais (PIKETTY, 2014, p. 480-525; RIBEIRO, 2015, p. 35-36). Esclareça-se que dessa forma não haveria o aumento da carga tributária, mas a recomposição desta.

Dentre outras medidas, seria relevante a revisão do “gasto tributário”<sup>46</sup>, que consiste nos benefícios fiscais e renúncias fiscais concedidos pelo Estado, para verificar se realmente são necessárias em cotejo com a contrapartida do mercado de geração de empregos, por exemplo.

Conforme dados da Receita Federal do Brasil (RFB) constante no Demonstrativo dos Gastos Tributários PLOA 2020 (2019, p. 08), as renúncias fiscais estimadas para 2020, nos termos do projeto de lei orçamentária anual, alcançaram o montante de R\$ 331,18 bilhões, o qual representa 4,35% do Produto Interno Bruto e 21,80% das receitas administradas pela RFB. O valor representa uma elevação nominal de 8,09% em relação ao ano anterior (RECEITA FEDERAL, 2019).

---

<sup>46</sup> Acerca do tema, “Em 2018, conforme já estimado pela Receita Federal, a União deverá conceder R\$ 283 bilhões em renúncias fiscais, o equivalente a 4% do PIB. O valor supera em muito o orçamento federal para a Saúde, de R\$ 131,4 bilhões e para a Educação, no valor de R\$ 107,5 bilhões. E não é novidade. Em 2015, por exemplo, os R\$ 282 bilhões em renúncias fiscais superaram tudo o que foi gasto na esfera federal com Educação (R\$ 94 bilhões), Saúde (R\$ 93 bilhões), Assistência Social (R\$ 71 bilhões), Transporte (R\$ 14 bilhões) e Ciência e Tecnologia (R\$ 6 bilhões) no ano anterior.”, segundo informado no site da Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil (ANFIP, 2019).

A modernização da administração pública, para que, em ambiente ético, profissional e eficiente, a Administração Pública possa exercer a missão de arrecadar os recursos públicos para a justiça fiscal, assegurada a garantia dos direitos fundamentais dos contribuintes, também se mostra necessária, como lembra Adriana Schier (2018, p. 787-799).

Além disso, ressalta-se a importância do combate à corrupção praticada pelos membros do próprio Estado ou pelos cidadãos, acompanhada de uma maior participação dos cidadãos nas decisões públicas, tanto através da escolha eleitoral de seus representantes, quanto através do acompanhamento do que os eleitos concretizam no decorrer dos mandatos, para que haja a adequada reação nas eleições subsequentes (MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 138-142)

Ainda que a tributação da renda seja mais progressiva, a existência da tributação indireta elevada sobre as rendas mais baixas pode tornar o sistema regressivo, como se verifica no Brasil. A partir do ideal de solidariedade e de redistribuição, infere-se do ordenamento brasileiro que o sistema tributário em sua inteireza deve ser progressivo (COLARES, 2018, p. 111). Segundo se verifica na obra de Piketty, com base em dados empírica e históricos, a tributação progressiva da renda foi de fundamental importância para o desenvolvimento do Estado de bem-estar Social e para a redução e transformação da estrutura da desigualdade no século XX nos países considerados mais desenvolvidos (PIKETTY, 2014, pp. 480-500).

Apesar da proporcionalidade medir a capacidade contributiva, pois não adota valor fixo na tributação, mas alíquota fixa incidente sobre a renda variável, mostra-se bastante insuficiente na distribuição da renda e se limita a garantir a igualdade formal, o que não é o bastante para atender as demandas do Estado Social (PIKETTY, 2014, p. 199; RIBEIRO, 2015, p. 19). A progressividade urge, inobstante ameaçada em seus fundamentos e pela concorrência fiscal entre os países (PIKETTY, 2014, p. 480).

Segundo Piketty (2014, p. 238), “a renda sempre pode ser analisada como a soma da renda do trabalho e da renda do capital”, de forma que a renda do trabalho abrange o trabalho assalariado e não assalariado. Já a renda do capital se apresenta sob diversos aspectos, pois representa os rendimentos recebidos sobre títulos de propriedade do capital, independentemente de qualquer trabalho e da denominação jurídica

formalmente dada, o que compreende aluguéis, juros, dividendos royalties, ganhos de capital etc.

No Brasil, verifica-se uma desigualdade de tributação da renda do trabalho e da tributação do capital, pois a renda do capital é tributada de forma mais branda em relação à do trabalho, sob o fundamento de manter ou estimular investimentos e evitar a fuga de capitais. Contudo os investimentos devem ser atraídos por um sistema tributário mais transparente e sem burocracia, aplicado e elaborado por uma Administração Pública não somente eficiente, mas também ética, em meio a uma sociedade educada, sem violência e criminalidade e com mais segurança, para que os investimentos e o desenvolvimento sejam duradouros (MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 126).

Passemos, a seguir, a algumas críticas a respeito do grau de progressividade do imposto sobre a renda, com o fim de fomentar o debate à mudança infraconstitucional, cuja abordagem será feita na perspectiva da tributação dos rendimentos do trabalho e rendimentos do capital.

### **3.2 Da incidência do Imposto de Renda sobre os rendimentos do trabalho**

Como dito anteriormente, a tributação sobre a renda ocupa lugar central no sistema tributário e consiste na melhor forma de realização capacidade contributiva por meio da progressividade fiscal, pois por sua essência analisa os critérios pessoais do contribuinte para mensurar o imposto devido. Pode, ainda, ser uma grande aliada à redução das desigualdades e promoção do desenvolvimento com justiça fiscal, caso seja realmente progressiva.

O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza é de competência da União e deve se pautar pelos princípios da generalidade, universalidade e progressividade, segundo o art. 153, inc. III c/c o inc. I do §1º, ambos da CF. Segundo a generalidade, o imposto citado deve incidir sobre quaisquer rendas e proventos; em caráter universal, ou seja, auferidas por quem quer que seja, independente de cargo ou função; bem como deve observar a progressividade, ou seja, deve incidir a maior alíquota quanto maior forem as rendas ou proventos auferidos. Na legislação infraconstitucional,

o art. 43 do CTN<sup>47</sup> dispõe que o fato gerador ocorre com a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou proventos de qualquer natureza (BUFFON, BASSANI DE MATOS, 2015, p. 218), razão pela qual a renda pode ser tributada a partir do momento em que o titular possa utilizá-la, mesmo que ainda não tenha recebido o numerário, bem como o imposto é regulado por diversos diplomas legais, dentre eles, a Lei 7.713/1988, a Lei 8.134/1990, a Lei 9.250/1995 e o Decreto 9.580/2018.

Conforme mencionado, as alíquotas progressivas são aquelas que aumentam quando aumenta a base de cálculo, apesar da existência de outras formas de progressividade, a exemplo da progressividade que utiliza o critério *tempo* do IPTU, prevista no art. 182 § 4.º, II, da CF.

Ressalte-se que a progressividade se refere ao mesmo contribuinte e ao mesmo fato imponible, bem como pode se apresentar na forma simples ou graduada. A progressividade na forma simples se caracteriza pela aplicação de cada alíquota maior por inteiro ao montante tributável. Já a graduada, caracteriza-se pela existência de duas ou mais alíquotas para calcular o imposto, sendo aplicada cada alíquota a uma parte da base de cálculo (MACHADO 2019, pp. 146-147-154).

No Brasil, temos para o Imposto de Renda das Pessoas Físicas a “progressividade graduada”, pela utilização de duas ou mais alíquotas para o cálculo do imposto, aplicando-se cada alíquota para uma parcela da base de cálculo (MACHADO 2019, pp. 146-147-154).

A legislação brasileira prevê, para o imposto de renda da pessoa física, um limite de isenção e quatro alíquotas de 7,5%, 15%, 22,5% e 27,5% e, para a pessoa jurídica de 15%, com a possibilidade de um adicional de 10%, caso o lucro exceda R\$

---

<sup>47</sup> De acordo com os art. 43 e art. 45 do CTN, são contribuintes do imposto de rendas pessoas físicas que adquiram disponibilidade econômica ou jurídica de “renda”, entendida como “produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos”, e de “proventos de qualquer natureza”, entendidos como “acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda” (BRASIL, 1966). “Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior. § 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001 § 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)”.

240.000 ao ano, cuja soma com a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) de 9% alcança os percentuais de 24% e 34%<sup>48</sup> (MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 123).

Apesar de parecer atendida a progressividade constitucional, pode-se verificar que a progressividade não se concretiza de forma satisfatória apenas com a previsão de alíquotas nominais, pois se faz necessário verificar as alíquotas reais, como explica Machado Segundo (2018, p. 123). A título de exemplo, cita o autor que, como a progressividade é graduada, caso tivéssemos uma faixa de isenção de R\$ 2.000 e uma alíquota única de 10%, auferindo o indivíduo renda de R\$ 2.200, pagará, na verdade, R\$ 20,00 (10% de 200, que é o valor que ultrapassa o limite de isenção). No caso, a alíquota real foi de 0,9%. Já no caso do rendimento de R\$ 3.000,00, o imposto a recolher seria de R\$ 100,00, de forma que a alíquota real foi de 3,33% (MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 123).

Dessa forma, poder-se-ia afirmar, equivocadamente, que uma alíquota nominal e um limite de isenção já atenderiam a progressividade. Entretanto, tal previsão não parece suficiente para concretizar a tributação progressiva, pois a alíquota efetiva máxima ficaria limitada ao teto da alíquota nominal. A alíquota efetiva é mais baixa quanto se tem apenas uma alíquota em comparação ao que poderia ser a alíquota mais alta, no caso de uma série de alíquotas nominais. Além disso, a previsão de deduções, necessárias à observância dos princípios da capacidade contributiva e da pessoalidade, levaria a que as alíquotas reais tornassem o imposto regressivo, no caso de incidência de apenas uma alíquota nominal (MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 123-124).

Para o ano de 2019, tem-se a não tributação de rendimentos da pessoa física até R\$ 22.847,76; de 22.847,77 até 33.919,80 a alíquota de 7,5%; de R\$ 33.919,81 até R\$ 45.012,60 a alíquota de 15%; de R\$ 45.012,61 até R\$ 55.976,16 a alíquota de 22,5% e acima de R\$ 55.976,16 a alíquota de 27,5%, conforme a tabela progressiva mensal<sup>49</sup>:

---

<sup>48</sup> Conforme o Art. 3º da Lei 9.249 de 1995, “alíquota do imposto de renda das pessoas jurídicas é de quinze por cento”. O adicional está previsto no § 1º ao art. 3º da citada lei, segundo o qual, “A parcela do lucro real, presumido ou arbitrado, que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se à incidência de adicional de imposto de renda à alíquota de dez por cento.” (BRASIL, 1995). Para as instituições financeiras, a alíquota da CSLL é de 15%, exceto no período de 01.10.2015 a 31.12.2018, no qual vigorará alíquota de 20%, conforme a Lei 13.169 /2015.

<sup>49</sup> A tabela consta no art. 1º da Lei 13.149 de 21.07.2015 (conversão da MP 670/2015), que alterou a Lei 11.482 de 31.05.2007, e corrigiu as bases de cálculo da tabela do IRPF, a partir de abril do ano-calendário de 2015, cujas alíquotas de 7,5%, 15%, 22,5% e 27,5% passaram a incidir sobre as faixas citadas, que vigoraram até 2019, sem os ajustes das bases de cálculo. Para 2020, espera-se que haja o reajuste das faixas.

Base de Cálculo (R\$)	Alíquota(%)	Parcela a Deduzir do IR (R\$)
Até 1.903,98	-	-
De 1.903,99 até 2.826,65	7,5	142,80
De 2.826,66 até 3.751,05	15	354,80
De 3.751,06 até 4.664,68	22,5	636,13
Acima de 4.664,68	27,5	869,36

Tabela 4- Tabela progressiva mensal do IRPF, partir do mês de abril do ano-calendário de 2015.

Fonte: BRASIL, 2015.

Para esclarecer, como a progressividade do imposto de renda da pessoa física é graduada, ou seja, aplica-se cada alíquota para uma parcela da base de cálculo (MACHADO 2019, pp. 146-147-154), no caso de rendimentos auferidos de R\$ 14.000, sem considerar eventuais deduções, após a incidência da tabela supra, a alíquota efetiva é 21,29% (RFB, 2020), apesar do rendimento estar na faixa de 27,5%, conforme a tabela a seguir:

Faixa da Base de Cálculo	Alíquota	Valor do Imposto
1ª Faixa	0,0%	0,0
2ª Faixa	7,5%	69,20
3ª Faixa	15%	138,66
4ª Faixa	22,5%	205,57
5ª Faixa	27,5%	2.567,21
Total	-	2.980,64

Tabela 5- Demonstrativo da Apuração do Imposto sobre a renda mensal

Fonte: Receita Federal- Simulação de Alíquota Efetiva- IRPF 2020

Observa Hugo de Brito Machado que se tem cobrado no Brasil imposto de renda de pessoas sem capacidade contributiva, ou seja, o imposto de renda incidente sobre base de cálculo baixa, pois “quem ganha apenas vinte e quatro mil reais por ano, ou seja, dois mil reais por mês, ganha o suficiente para não morrer de fome. Não ganha renda, de modo algum, sendo um verdadeiro absurdo ter que pagar imposto de renda.”

---

A jurisprudência não admite correção em juízo da tabela, pois entende ser atribuição do legislador (PAULSEN, 2017, p. 806).

(MACHADO, p. 154-155). Assim, quando o Estado permite a incidência tributária neste valor, inobservado está o mínimo existencial.

De fato, conforme dados do DIEESE- Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos, o salário mínimo necessário capaz de atender minimamente às necessidades básicas do trabalhador e as de sua família com moradia, educação, saúde, lazer, transporte etc., é de R\$ 3.978,63 para o mês de outubro de 2019, como gasto alimentar de uma família, embora o valor do salário mínimo seja R\$ 998,00 (DIEESE, 2019). A metodologia utilizada pelo DIEESE foi o cálculo para uma família de dois adultos e duas crianças que, por hipótese, consomem como adulto, utilizando-se o custo da maior cesta básica dentre as 27 capitais, e multiplicando-se por 3 (DIEESE, 2019).

A base de cálculo deve considerar o critério dual da renda auferida e das deduções privadas, pois a capacidade contributiva se manifesta no viés objetivo e no subjetivo. A capacidade objetiva consiste no somatório dos rendimentos, enquanto a capacidade subjetiva se refere às deduções privadas que o sujeito passivo arca para sua sobrevivência ou de sua família, como as despesas com saúde e educação. Contudo, tem-se verificado a não observância devida da capacidade contributiva, visto que pessoas físicas com reduzida capacidade contributiva acabam arcando mais que pessoas com maior capacidade (BUFFON, BASSANI DE MATOS, 2015, p. 218-219).

A maior disparidade que torna injusta a tributação do imposto sobre a renda não reside nas alíquotas isoladamente consideradas, mas no cotejo destas com as bases de cálculo. Lembra Hugo de Brito Machado Segundo (2018, p. 124-125) que na maior parte dos países da Europa, os quais também praticam a progressividade, o limite de isenção é de cerca de 800 euros, considerado o mínimo existencial europeu, montante que seria no Brasil tributado na alíquota máxima de 27,5%. Além disso, o contribuinte brasileiro, diferente do contribuinte europeu, ainda suporta ônus com despesas com segurança, saúde e educação, por exemplo, por falha da atuação estatal.

Apesar das alíquotas não serem isoladamente causa de iniquidade na tributação, observa-se também que a alíquota máxima brasileira de 27,5% merece crítica, pois, na comparação internacional, verifica-se que o Brasil aplica alíquota máxima baixa em relação à média da Europa, em torno de 40%, e dos Estados Unidos, no percentual de 35%. Nos Estados Unidos ainda existe o imposto de renda estadual, o qual somado ao

imposto de renda se aproxima do percentual europeu (MACHADO SEGUNDO, 2018, pp. 124-125).

Conforme apanhado de alíquotas do ano de 2015, a alíquota máxima do imposto de renda das pessoas físicas estava no percentual igual ou aproximado a 50% em relação aos países da OCDE, como a Bélgica (50%), Holanda (52%), Suécia (57%), Dinamarca (53%), Japão (50,8%), e, entre 40% e 50% para Alemanha e França (45%), Itália (43%), Noruega (47%), Portugal (48%) e Reino Unido (45%), sendo de 39,6% nos Estados Unidos. Já em relação aos países da América Latina, Argentina (35%), Chile (40%), Colômbia (33%), México e Peru (30%) também fixaram no mesmo ano alíquotas mais elevadas que a máxima praticada no Brasil, de 27,5%, o que se verifica também em relação a países como China (45%), da Índia (34%) e Turquia (35%). A alíquota máxima brasileira ficou aquém da alíquota média registrada para os países da OCDE, que se mantém em torno de 40%; dos países da América Latina, de 32,6%, e do conjunto dos países do mundo, de 32,3% (AUGUSTO DE OLIVEIRA, 2018, p. 53).

Com o fim de corrigir a disparidade entre alíquotas e bases de cálculo, no intuito de observar adequadamente a progressividade fiscal do imposto da renda da pessoa física e a capacidade contributiva, pode-se pensar na correção das bases iniciais de incidência do imposto, cuja perda de arrecadação poderia ser repostada com o estabelecimento de mais uma ou duas alíquotas, entre 35% e 40%. Há economistas que defendem a alíquota de 40% como ideal, bem como há quem defenda a possibilidade de chegar a 60% ou um consenso entre os percentuais, cuja incidência seria sobre rendimentos mais elevados que aqueles alcançados pela alíquota de 27,5% (MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 125).

Nessa ordem de ideias, afirmou Thomas Piketty, na obra de Atkinson (2015, p. 17), que “é preciso rever esse tabu segundo o qual o percentual máximo não poderia passar de 50%”, razão pela qual o economista francês concorda expressamente com a proposta de Anthony B. Atkinson a respeito da necessidade do incremento da progressividade fiscal no sistema britânico por meio do aumento das alíquotas máximas para 55%, para renda anual acima de 100 mil libras, e de 65% para rendas acima de 200 mil libras de renda anual. Enfatiza Piketty que “a redistribuição fiscal não é uma panaceia, mas é por ela que se deve começar”, pois as reformas citadas proporcionariam melhorias

sociais, como a expansão dos seguros sociais, o aumento das aposentadorias mais baixas e do auxílio-desemprego (ATKINSON, 2015, p. 17).

Em estudo denominado “*A Reforma Tributária Necessária*”, organizado por Eduardo Fagnani, economista da Universidade Estadual de Campinas (UNICAMP), propõe-se a reformulação da tabela do IRPF, com a previsão de isenção de declarantes de renda até 4 salários-mínimos; acima de 4 salários-mínimos até 15 salários mínimos, haveria a incidência de alíquotas progressivas de 7,5% e 22,5% , e não e 27,5%, como é atualmente; acima de 15 salários-mínimos até 40 salários-mínimos, seria mantida a alíquota atual de 27,5%; acima de 40 salários mínimos a 60 salários-mínimos a alíquota seria de 35% e, finalmente, acima de 60 salários mínimos, os rendimentos e proventos teriam a incidência de alíquota de 40%. Segundo o estudo, para o imposto de renda da pessoa física, a combinação da tabela progressiva do imposto com a revogação de previsões legais que isentam altas rendas ensejaria um acréscimo de R\$ 156,7 bilhões anuais, de acordo com dados e projeções de estimativas de 2015 (FAGNANI, 2018, p. 79-80).

Dentre outras medidas, a revogação das isenções de altas rendas seria efetivada por meio da revogação da isenção do imposto sobre as rendas provenientes dos lucros e dividendos distribuídos aos sócios e acionistas e da revogação da permissão da dedução dos juros sobre o capital próprio do lucro tributável. A tributação de todos os rendimentos recebidos, independente da origem, seria efetuada de acordo com a tabela progressiva única e a manutenção da retenção de imposto na fonte, como forma de antecipação do Imposto sobre a Renda. O estudo defende, ainda, a tributação exclusiva na fonte para remessas de lucros e dividendos ao exterior, com alíquotas majoradas quando o beneficiário final estiver domiciliado em paraíso fiscal e a previsão de limites de despesas dedutíveis nas pessoas jurídicas referentes a retiradas de pró-labore (FAGNANI, 2018, p. 79-80).

Apesar da necessidade de mudanças, na fixação das alíquotas e bases de cálculo respectivas, deve-se tomar o cuidado para que não sejam fixadas alíquotas muito elevadas para as bases de cálculo previstas, para que o imposto de renda não se torne confiscatório. A legislação admite deduções e abatimentos, mas abaixo das despesas de fato efetuadas, de forma que o imposto recaia sobre parcela da renda consumida, o que poderia ser agravado por alíquotas elevadas (MACHADO, 2019, p. 116).

Por outro lado, Rebouças (2019, pp. 389-390) cita que o regime de deduções previsto na legislação do imposto de renda permite efetivas deduções com saúde e educação, previdência etc. superiores aos mais abastados. Conforme Lettieri (2017, p. 138), verificou-se que em 2014 aqueles que receberam renda bruta mensal superior a 320 salários mínimos deduziram em torno de R\$ 193.966,77 da base de cálculo do imposto de renda, ao passo que aqueles que receberam 3 a 5 salários por mês deduziram em média R\$ 3.111,13, o que significa 62 vezes menos, bem como que o Estado subsidia parte dos gastos com saúde, educação, previdência etc., o que pode incentivar tais gastos.

Os dados mostram que o imposto de renda subsidia o mercado privado de saúde com aproximadamente R\$ 56,6 bilhões, o que poderia ser aproveitado pelo SUS (LETTIERI, 2017, p. 138). Há, ainda, quem defenda a limitação dos gastos com saúde, como entende Soares *et.al* (2009, p. 35), para quem a possibilidade de dedução de gastos com saúde deveria se limitar a gastos com doenças mais graves, como câncer e ataques cardíacos. Eventuais abusos nas deduções merecerem combate. Entretanto, a discussão sobre a limitação de deduções com saúde, por exemplo, é polêmica, pois envolve a aceção subjetiva da capacidade contributiva.

Ressalte-se que o imposto de renda já foi mais progressivo no Brasil. Sua instituição ocorreu em 1922, pelo art. 31 da Lei 4.625 de 31.12.1922, tendo sido estipulada uma tabela de alíquotas progressiva baixas, indo de uma faixa de isenção até 8%, conforme art. 3, §8º da Lei 4.783 de 21.12.1923, incidente sobre rendimentos do capital e do trabalho. De forma semelhante aos Estados Unidos e à Europa, o imposto de renda da pessoa física no Brasil se iniciou com alíquota máxima baixa, que foi sendo elevada, alcançando o patamar de 20% em 1944; 50% em 1948, após o fim da Segunda Guerra Mundial, que se manteve até 1961, quando o presidente Jânio Quadros elevou a alíquota para 60%, e, em seguida, seu sucessor, João Goulart, para 65%, tendo sido este o patamar mais alto que já houve no Brasil, logo antes do golpe militar de 1964, quando a alíquota foi reduzida para 50%, enquanto nos Estados Unidos reduziam a alíquota máxima de 90% para 70%. Inobstante as reduções citadas, o IRPF continuava sendo progressivo, tanto em razão da alíquota máxima, quanto pela existência de doze faixas de tributação, bem como pela tributação incidir sobre as rendas de capital e do trabalho, apesar de restrição da progressividade verificada pela ampla possibilidade de deduções (GOBETTI; ORAIR, 2016, pp. 10-11).

A situação se manteve até os anos de 1988-1989, quando o presidente José Sarney reduziu o número de faixas do IRPF de onze para apenas três, estipulando a alíquota máxima de 50% para 25%, de forma semelhante à redução das alíquotas no governo Reagan nos Estados Unidos. Observe-se que, apesar da previsão na nova Constituição democrática de 1988 de fundamentos do Estado de bem-estar social brasileiro, com a disposição de direitos sociais prestacionais estatais, a progressividade foi mitigada. Contraditoriamente, à medida que o país avançava com a previsão de direitos sociais que dependeriam de recursos públicos para viabilizar o gasto público e com previsão expressa da progressividade do imposto sobre a renda, reduziam-se os efeitos redistributivos da política tributária, seguindo as orientações econômicas e políticas advindas dos governos neoliberais de Reagan e Thatcher. Na década de 1990, com a Lei 9.249/1995, previu-se a isenção de dividendos para as pessoas físicas e a possibilidade de dedução dos juros sobre capital próprio (JCP) do imposto de renda da pessoa jurídica, ampliado os benefícios tributários dos rendimentos do capital e consolidando um baixo grau de progressividade (GOBETTI; ORAIR, 2016, p. 10-11), os quais serão a seguir comentados.

Em 1987, havia 11 alíquotas, tendo havido redução da tabela progressiva em 1988 para 9 classes, com alíquotas de 10% a 45%, além do limite de isenção (0%). Com a Lei nº 7.713, de 22/12/1988, na época do governo de José Sarney, a tabela da progressividade passou, já no exercício seguinte, para 3 faixas, incluindo a de isenção, e duas alíquotas: 10% e 25%, conforme o art. 25, tendo sido aumentada, a partir de 1992, de 10% para 15%, e, a contar de 1994, a tabela progressiva passou a ter 4 classes, sendo a de isenção e as correspondentes às alíquotas de 15%, 26,60% e 35%. Após, com a Lei nº 9.250, de 26/12/1995, a progressividade passou a ter as alíquotas de 0%, 15% e 25% para os anos-calendários de 1996 e 1997. Para os período de 1998 a 2008, a alíquota máxima foi majorada de 25% para 27,50%, conforme a Lei 11.482 de 31.05.2007. Conforme o art. 23 da Lei nº 11.945, de 04/06/2009, resultante da conversão da MP nº 451, de 15/12/2008, alterou-se a Lei 11.482/2007 e a legislação brasileira estipulou uma progressão de alíquotas, desde o ano-calendário de 2009, com um limite de isenção (alíquota zero) e quatro alíquotas, no percentuais de 7,5%, 15%, 22,5% e 27,5% (REBOUÇAS, 2019, pp. 387-388).

Em resumo, a progressividade já foi mais observada no Brasil, no período anterior à Constituição de 1988. Houve previsão de 13 alíquotas do imposto de renda de 0% a 60%, entre 1983 a 1985. Contraditoriamente, após a Constituição de 1988, a partir de 1989, houve minimização da progressividade pela redução do número de alíquotas, apesar desta ter sido a primeira que previu expressamente na Constituição a progressividade para o imposto de renda, no art. 153, § 2º, I. Antes, a previsão era infraconstitucional. Enquanto não havia previsão expressa da progressividade em dispositivo constitucional, nos períodos anteriores a 1988, existia uma maior progressividade do imposto de renda. Atualmente, há uma tênue progressividade, mas que já foi uma melhora, pois até 2009 havia apenas duas alíquotas (BUFFON; BASSANI DE MATOS, 2015, p. 220; MACHADO, 2019, p. 143-160).

A progressividade do imposto de renda também tem sido prejudicada em razão da não atualização monetária anual das faixas de rendimentos isentos e tributáveis das tabelas progressivas pelo Congresso Nacional, o que gera a saída da faixa de isenção ou mudança de faixa, sem que tenham havido realmente ganho de poder aquisitivo. O congelamento ou defasagem da tabela tem o efeito equivalente à majoração do tributo, conforme firmado pelo Ministro do STF Marco Aurélio no julgamento do RE nº 388.312/MG. Contudo, ao decidir a questão, o Pleno do STF firmou que a ausência de previsão legal de correção da tabela não viola os princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco, bem como que não poderia o Poder Judiciário autorizar a correção monetária ou fixar índice de atualização, sob pena de ferir o princípio da separação dos Poderes, previsto no art. 2º da CF, ao atuar como legislador positivo (REBOUÇAS, 2019, pp. 388-389).

A redução da progressividade do imposto de renda da pessoa física reflete na participação do imposto no PIB e na arrecadação total que, em 2010, correspondia à 2,14% do PIB e 6,61% da arrecadação total, cujos percentuais estavam bem abaixo da média da OCDE, de 8,55% do PIB e de 25,32% da arrecadação total, respectivamente, (INTROÍNI *et. al.*, 2018, p. 269).

Há uma relação positiva entre o grau de desenvolvimento do país e o nível de tributação pelo imposto de renda. A Dinamarca, por exemplo, é o país que mais tributa a renda, com um percentual de 26,11% do PIB, correspondente à mais da metade de sua tributação total. Já a Coreia do Sul, apesar de ser um país com elevado nível de renda,

arrecada 3,73% do PIB, que somada à Turquia e ao Brasil, são exemplos de países que tributam a renda em menos de 5% do PIB, constando para o Brasil o percentual de 2,69% do PIB, do que se infere que há margem para sua expansão. Simplificadamente, afirma-se que cada ponto percentual a mais de arrecadação do imposto de renda corresponde ao acréscimo de R\$ 48 bilhões na arrecadação no Brasil, cujo aumento da progressividade poderia ser compensado com a redução da tributação indireta (FERNANDES; CAMPOLINA; SILVEIRA, 2017, p. 297).

Dessa forma, a questão que se coloca é elevar o número de alíquotas e bases de cálculo para se alcançar os altos rendimentos, para não somente elevar a tributação da renda aos patamares internacionais, mas para utilizar a progressividade não restrita aos trabalhadores, mas também extensiva aos ricos, a funcionar como instrumento para melhor distribuição da carga tributária, sem implicar necessariamente aumento da carga, pois poderia ser compensada com a redução dos tributos indiretos. Ademais, como dito, a progressividade é instrumento também para atender as demandas do Estado Social (RIBEIRO, 2015, p. 23).

A tributação das altas rendas perpassa pela tributação dos lucros e dividendos distribuídos aos sócios, atualmente isentos, conforme previsão da Lei 9.249/1995, desonerando os assalariados e a classe média, acompanhada de alívio na carga tributária sobre o consumo, por meio da desoneração dos tributos como o IPI, PIS e COFINS, de competência da União. Poder-se-ia evitar o comprometimento da arrecadação dos Estados e Municípios com o ICMS e ISS, pois, apesar de tais entes terem autonomia para promover sua reforma tributária, não dispõem de mecanismos para tributar a renda, embora sejam destinatários via fundos de participação (RIBEIRO, 2015, p. 22-25).

Portanto, entre a tributação confiscatória, proibida pelo art. 150, inc. IV da CF, e a adoção de uma progressividade limitada à classe média e trabalhadora, há um grande espaço para o legislador melhor implementar a progressividade, destacando-se que tais alterações não exigem mudanças no texto constitucional, mas sim na legislação infraconstitucional (RIBEIRO, 2015, p. 22).

Há vários projetos de lei em trâmite acerca dos limites de isenção e da redefinição da tabela de progressividade das alíquotas do imposto sobre a renda, como os PL 222/2018, PL 11180/2018, PL 10965/2018, PL 10441/2018, dentre outros, que demonstram um aumento da progressividade pela capacidade contributiva. Verifica-se

uma diversidade nos modelos propostos, podendo-se citar como previsão de alíquotas superiores à de 27,5%, os percentuais de 28,75%, 29%, 30%, 33%, 35%, 37%, 40% e até 50%. Alguns dos projetos propõem também atualizações monetárias das faixas (REBOUÇAS, 2019, p. 436).

Outra questão que merece destaque, pois repercute na tributação do imposto de renda da pessoa física e da pessoa jurídica, é a tributação favorecida do capital, a seguir comentada, em razão da previsão legal de isenção do imposto de renda sobre a distribuição dos dividendos aos sócios e da dedução da despesa denominada legalmente de juros sobre capital próprio, dentre outras disposições.

### **3.3. Da tributação da renda sobre os rendimentos do capital: a isenção sobre lucros e dividendos distribuídos e a dedutibilidade da despesa denominada juros sobre capital próprio (JCP).**

Segundo Piketty (2014, p. 32-33), a taxa de remuneração do capital consiste no que rende anualmente o capital, sob a forma de lucros, dividendos, juros, aluguéis e outras rendas. Já a taxa de crescimento da economia se refere ao crescimento anual da renda e da produção.

Explica o autor que, quando a taxa de remuneração do capital se eleva consideravelmente em relação à taxa de crescimento da economia, na expressão que denominou  $r > g$ , as desigualdades tendem a se acentuar e se perpetuar, pois o rendimento gerado pelo capital herdado ou acumulado tende a crescer mais rápido e a superar a riqueza construída durante uma vida de trabalho. Assim, a concentração de capital atinge patamares tão altos e que passam de geração em geração, que a torna incompatível com os valores meritocráticos e de justiça social que devem guiar as sociedades democráticas contemporâneas (PIKETTY, 2014, p. 9).

No Brasil, a tributação mais branda dos rendimentos do capital pode contribuir para o aumento da desigualdade de renda, por estimular a concentração de renda nas mãos dos mais ricos, enquanto o caráter regressivo marcado pela maior tributação indireta retira a disponibilidade econômica dos mais pobres. A tributação favorecida dos rendimentos advindos do capital também repercute numa menor progressividade do imposto sobre a renda, pois quem detém os rendimentos do capital

são pessoas com maior renda, de forma a ferir os princípios da equidade horizontal e vertical (GOBETTI; ORAIR, 2016, p. 32-33).

No Brasil, verifica-se essa discriminação na legislação, na medida em que na tributação sobre a renda do trabalho incidem alíquotas progressivas de 7,5% a 27,5%, enquanto para as rendas do capital se verificam isenções, incidência de alíquotas mais baixas ou regressivas no tempo. A título de exemplo, citem-se as alíquotas regressivas para rendimentos de aplicações financeiras, ou seja, que decrescem conforme aumenta a duração do investimento, cujos percentuais são de 22,5%, 20%, 17,5% e 15%, fixados nos termos do art. 5º da Lei 9.779/1999 e do art. 1º da Lei 11.033/2004<sup>50</sup>. Além disso, há previsão de isenção de imposto de renda sobre lucros e dividendos distribuídos aos sócios, não havendo tributação na pessoa física (FERNANDES; CAMPOLINA; SILVEIRA, 2017, p. 298; REBOUÇAS, 2019, p. 391).

A previsão de alíquotas mais baixas em relação aos rendimentos do capital não é presente apenas no Brasil, pois os países da OCDE também estipulam regimes tributários mais leves aos rendimentos do capital, de forma a também favorecer as classes mais abastadas (REBOUÇAS, 2019, p. 391). Contudo, a previsão de isenção de imposto de renda da pessoa física (IRPF) sobre os lucros e dividendos distribuídos aos sócios<sup>51</sup>, aprovada pelo art. 10 da Lei 9.249/1995, com o suposto intuito de atrair investimentos e capitais é destoante em relação à comparação internacional e uma das injustiças do

---

<sup>50</sup> “Art. 5º Os rendimentos auferidos em qualquer aplicação ou operação financeira de renda fixa ou de renda variável sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte, mesmo no caso das operações de cobertura (hedge), realizadas por meio de operações de swap e outras, nos mercados de derivativos. (Vide Lei nº 11.033, de 2004)” (BRASIL, 1999)

Parágrafo único. A retenção na fonte de que trata este artigo não se aplica no caso de beneficiário referido no inciso I do art. 77 da Lei nº 8.981, de 1995, com redação dada pela Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995. “Art. 1º Os rendimentos de que trata o art. 5º da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, relativamente às aplicações e operações realizadas a partir de 1º de janeiro de 2005, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte, às seguintes alíquotas: (Produção de efeito) I - 22,5% (vinte e dois inteiros e cinco décimos por cento), em aplicações com prazo de até 180 (cento e oitenta) dias; II - 20% (vinte por cento), em aplicações com prazo de 181 (cento e oitenta e um) dias até 360 (trezentos e sessenta) dias; III - 17,5% (dezessete inteiros e cinco décimos por cento), em aplicações com prazo de 361 (trezentos e sessenta e um) dias até 720 (setecentos e vinte) dias; IV - 15% (quinze por cento), em aplicações com prazo acima de 720 (setecentos e vinte) dias.” (BRASIL, 2004).

<sup>51</sup> Em relação à nomenclatura, considera-se lucro o resultado positivo do exercício apurado pelas pessoas jurídicas, sobre o qual, após os ajuste previstos na legislação, incide imposto de renda (IR) e contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL). Parte desse resultado pode ser distribuído aos sócios na forma de lucros ou dividendos. Dividendo é a distribuição de lucros pelas sociedades anônimas (S.A) aos seus acionistas, e lucro distribuído é o nome dado para a distribuição efetuada pelas sociedades limitadas (QUEIROZ E SILVA, 2015, p. 03).

sistema tributário brasileiro (FERNANDES; CAMPOLINA; SILVEIRA, 2017, p. 299; GOBETTI; ORAIR, 2016, p. 12).

Poder-se-ia restabelecer a tributação dos lucros e dividendos, sujeitando-se à tabela progressiva do IRPF e, quanto às pessoas jurídicas, os lucros seriam tributados com os demais resultados. Segue o dispositivo legal:

Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.” (BRASIL, 1995).

Na época em que aprovada a lei supra, década de 1990, expandia-se o ideário liberal de atrair investimentos por meio de vantagens tributárias àqueles que detinham o capital, como ocorreu com a previsão do *flat tax* pela Estônia que, também em 1994, foi o primeiro país europeu a isentar dividendos distribuídos. No mesmo ano, a Croácia adotou um benefício que isentava o rendimento normal do capital, chamado “allowance for corporate equity” ou “ACE”, precursor do juros sobre capital próprio brasileiro. Ressalte-se que tais medidas não foram adotadas pelas grandes potências (GOBETTI, 2018, p. 7).

A aprovação da Lei nº 9.249/1995, que passou a produzir efeitos a partir de 1º de janeiro de 1996, firmou a ampla isenção do imposto de renda na distribuição de lucros e dividendos, pois desonerou os lucros e dividendos distribuídos a sócios ou acionistas, pessoas físicas ou jurídicas, domiciliados ou não no Brasil, por pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, presumido ou arbitrado, ou integrantes do SIMPLES-Nacional. A legislação citada estabeleceu, ainda, no art. 9º da Lei 9.249/1995<sup>52</sup>, uma nova forma de distribuição dos resultados da pessoa jurídica aos sócios tributada pelo IRPF à alíquota de 15% e com a possibilidade de dedução do valor pago da base de cálculo do

---

<sup>52</sup> “Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP § 1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados. § 2º Os juros ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento, na data do pagamento ou crédito ao beneficiário. (...)” (BRASIL, 1995).

IRPJ e da CSLL, funcionando com um verdadeiro benefício fiscal (QUEIROZ E SILVA *et al*, 2015, pp. 13-14).

Como já citado neste trabalho, a visão que dominava na década de 1980-1990 era de que a política de tributação ótima, entendida como um “*trade-off*” (troca, em português) entre equidade e eficiência, consistia na eliminação da progressividade e da tributação da renda do capital, como forma da política tributária não interferir negativamente na economia, por desestimularem o trabalho, o investimento e a poupança (GOBETTI; ORAIR, 2017, pp. 160-161).

Relembre-se que o ex-presidente americano Ronald Reagan, dizendo-se “vítima das altas alíquotas”, promoveu duas reformas do imposto de renda, uma mais branda, em 1981, quando reduziu a alíquota de 70% para 50%, e outra mais drástica, em 1986-1988, quando reduziu o número de faixas de 16 para 4, eliminou a faixa de isenção, elevou a alíquota mínima de 11% para 15%, reduziu a alíquota máxima para 28% e, quebrando a escala de progressividade na tributação, adicionou uma alíquota intermediária de renda, anterior à alíquota máxima, de 33%. Foi influenciado por este contexto que, no Brasil, as medidas ora comentadas foram aprovadas (GOBETTI; ORAIR, 2017, pp. 160-161).

Entretanto, as conclusões pela redução ou eliminação da progressividade e da tributação da renda do capital têm sido revistas tanto pelos antigos autores que a defendiam, como Anthony Atkinson e Joseph Stiglitz, quanto pela nova geração, a exemplo de Thomas Piketty. Assim, as recomendações de Piketty (2014) de tributação progressiva e integral da renda do capital, da herança e riqueza, conjuntamente com a renda do trabalho, como modelo de tributação ótima, com o fim de maximizar o Estado Social, apesar de não serem um consenso, refletiram uma retomada e maior publicidade da questão da desigualdade e do resgate da função da tributação na regulação da concentração de renda e riqueza no topo da pirâmide (ODAIR; GOBETTI, 2017, pp. 218-219).

A isenção de IR sobre lucros e dividendos distribuídos aos sócios também foi aprovada sob o argumento de evitar a dupla tributação dos lucros, conforme afirmou Fernando Facury Scaff, em artigo intitulado “*A miopia na tributação dos dividendos*” (2018).

Entretanto, não se pode afirmar que a incidência do imposto de renda sobre o lucro auferido pela pessoa jurídica e, após, sobre os lucros distribuídos aos sócios e acionistas configuraria bitributação ou *bis in idem*<sup>53</sup>.

Não se trata de bitributação jurídica, a qual consiste na tributação do mesmo contribuinte e do mesmo fato gerador por dois entes tributantes diversos, o que não ocorre no caso, pois as pessoas físicas (sócios e acionistas) são contribuintes distintos da pessoa jurídica, que tem personalidade jurídica própria; e há apenas a União como ente tributante (INTROÍNI *et.al*, 2018, p. 274; GOBETTI; ORAIR, 2017, pp. 166-167).

Da leitura dos arts. 43 e 45 do CTN, verifica-se que a pessoa jurídica e os sócios realizam o fato gerador do imposto de renda em momentos distintos, de forma que quem recebe rendimentos (do capital, do trabalho ou da combinação de ambos) deve pagar IR, independente da pessoa jurídica pertencente ao proprietário dos meios de produção ter auferido lucro e sido tributada. O art. 45 do CTN define que o imposto de renda é devido pelo titular da disponibilidade de renda ou dos proventos, seja ele o proprietário dos bens de produção (dono do capital aplicado produtivamente, quotista ou acionista da empresa) ou qualquer outro contribuinte (trabalhador com ou sem carteira assinada, autônomo prestador de serviço, comerciantes, rentistas, etc) (BENEDITO, 2013, p. 15).

A pessoa jurídica, como resultado de sua atividade empresarial, auferir lucro; enquanto os beneficiários da distribuição de lucros e dividendos auferem rendimentos. No caso, são fatos que constituem o fato gerador do imposto de renda, ocorridos em momentos distintos, e realizados por contribuintes diversos. Portanto, os fatos geradores, as bases de cálculo e os contribuintes são distintos, de forma que também não há *bis in idem*.

Os contribuintes são diferentes e não se confundem, visto que a pessoa jurídica é sujeito passivo do IRPJ e da CSSL, incidente sobre o lucro, e os sócios ou acionistas são contribuintes do IRPF, que incide sobre os rendimentos, integrados pelos

---

<sup>53</sup>Como esclarece Raquel Cavalcanti Ramos Machado (2013, p. 49), “Entende-se por *bis in idem* a incidência de dois tributos de um mesmo ente tributante sobre um mesmo fato. Já a bitributação designa a incidência de dois tributos de entes distintos sobre um mesmo fato. Há *bis in idem*, por exemplo, em relação à CSSL e ao IRPJ (e em relação à COFINS, ao PIS e a algumas CIDEs). Quanto à bitributação, ela ocorre em relação à CIDE-Combustíveis e ao ICMS incidente sobre os combustíveis, assim como entre a COFINS, de um lado, e ao ICMS e o ISS, de outro”.

lucros ou dividendos (INTROÍNI *et.al*, 2018, p. 274; GOBETTI; ORAIR, 2017, pp. 166-167). Assim, a tributação dos lucros e dividendos dos sócios ou acionistas deveria ocorrer, em conjunto com outros rendimentos, em observância ao critério da universalidade, previsto no art. 153, inc. III c/c o inc. I do §1º, ambos da CF.

O sócio não é sequer responsável tributário da pessoa jurídica, salvo hipóteses bem restritas no CTN, nos termos do art. 135, de forma que não há qualquer confusão entre os sujeitos passivos. Enfatize-se que as bases de cálculo da pessoa física (renda auferida subtraídas as deduções permitidas) e da pessoa jurídica (lucro real, presumido, arbitrado, ou apurado pelo SIMPLES) são completamente diferentes<sup>54</sup>.

Ressalte-se que, em matéria de impostos, os institutos da bitributação jurídica e do *bis in idem*, em regra, não são admitidos no sistema jurídico brasileiro, apesar de não existir uma vedação genérica expressa na CF. A vedação da bitributação e do *bis in idem* relativamente aos impostos se verifica em razão do estabelecimento rígido das competências tributárias privativamente a cada ente político pela CF, bem como em face da disposição referente à competência residual da União (art. 154, inc. I da CF)<sup>55</sup>. Se a União, no exercício de sua competência residual, não pode criar impostos novos que tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos já previstos constitucionalmente, conforme o art. 154, inc. I da CF, significa que as competências discriminadas constitucionalmente são exclusivas de cada ente, salvo exceções previstas na CF (MACHADO, 2013, p. 29)<sup>56</sup>.

---

<sup>54</sup> Atente-se que, caso a tributação da pessoa jurídica seja pelo lucro presumido, por este regime, parte do lucro efetivo da empresa que exceder o lucro presumido não é tributada. Ao realizar a distribuição dos lucros e dividendos, a pessoa jurídica não está restrita a distribuir apenas o que foi tributado pelo lucro presumido, podendo distribuir valor superior ao lucro presumido, devidamente escrito contabilmente. Contudo, não incidirá tributação sobre lucros e dividendos distribuídos em valor maior que à parte do lucro tributada pelo lucro presumido, em razão da isenção em comento. Dessa forma, como lembra QUEIROZ E SILVA *et. al* (2015, p. 42), “(..) a pessoa jurídica deixou de recolher o IRPJ sobre a totalidade de seus resultados, ficando restrita à presunção legal. E a parcela do lucro não tributada na empresa, embora apurada na escrituração contábil, para distribuição, permanece isenta de imposto de renda.” Há uma parcela que não é tributada na pessoa jurídica, nem na pessoa física. Ao que parece, o objetivo da norma, ao prever a isenção do IR sobre lucros e dividendos recebidos pelos sócios e acionistas, de melhor integrar a tributação da pessoa física com a jurídica não foi a medida mais adequada.

<sup>55</sup> A CF previu a mesma vedação para as contribuições para a seguridade social entre si, conforme art. 195, parágrafo 4º da CF.

<sup>56</sup> Para uma leitura mais específica sobre a bitributação jurídica e a repartição das competências tributárias nas Constituições anteriores, para melhor entender o sentido na Constituição de 1988, consultar: MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Competência Tributária: Entre a Rigidez do Sistema e a Atualização Interpretativa. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013.

Como exceção, cite-se a autorização constitucional do Imposto Extraordinário de Guerra, prevista no art. 154, inc. II da CF, o qual pode configurar bitributação, se incidente sobre fato gerador de imposto dos Estados, Distrito Federal ou Município; ou *bis in idem*, na hipótese de ser utilizado fato gerador de imposto compreendido na competência da própria União (PAULSEN, 2017, p. 307)<sup>57</sup>. Outro caso de legítima bitributação ocorre quando há tributação da renda por Estados-nações diversos, como no caso de rendimentos do trabalho realizado em outro país por residente no Brasil, em que haverá a dupla tributação da renda, salvo se houver tratado internacional para evitar a dupla tributação.

Ademais, apesar da possibilidade excepcional de configuração de bitributação ou mesmo *bis in idem* com as contribuições, esta ocorre em virtude de expressa previsão constitucional. Algumas exceções vêm previstas na Constituição para confirmar a regra, como os IRPJ e a CSLL (MACHADO, 2013, p. 56)<sup>58</sup>. Como já confirmou o STF, não há impedimento a que haja *bis in idem* ou bitributação entre impostos e contribuições, mesmo para a seguridade social<sup>59</sup>.

Faz-se necessário diferenciar a bitributação jurídica, vedada pela Constituição, salvo exceções previstas na CF, da bitributação econômica. A bitributação econômica não é vedada pela Constituição, sendo na verdade pressuposta na divisão das competências tributárias e impossível de ser evitada, salvo se fosse instituído um imposto único (MACHADO, 2013, p. 56-57).

Isto porque, múltiplos impostos, ainda que incidindo sobre fatos jurídicos diversos acabam por onerar mais de uma vez a mesma riqueza. Cite-se como exemplo, uma pessoa que presta serviços (paga ISS), auferir rendimentos (paga IRPF) e com eles adquire um imóvel e um veículo (onerados pelo IPTU e pelo IPVA, respectivamente). Poder-se-ia dizer que a mesma manifestação de riqueza, em face da múltipla tributação econômica, gerou a incidência de vários impostos. Porém, o que se verifica juridicamente

---

<sup>57</sup> Poderia ser criado ICMS extraordinário de guerra ou IR extraordinário de guerra.

<sup>58</sup> Não se pretende discutir sobre os aspectos controvertidos do regime jurídico das contribuições ou seus reflexos no federalismo brasileiro. Sobre o tema, cite-se: MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Contribuições e federalismo. São Paulo: Dialética, 2004.

<sup>59</sup> O STF entendeu que a CF não proíbe a coincidência da base de cálculo de contribuição com imposto já existente, conforme reiterado na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.105 de 18.02.2005, sobre a contribuição previdenciária dos inativos, em que se firmou não haver bitributação ou *bis in idem* com imposto de renda.

é a incidência de impostos diferentes sobre fatos jurídicos diversos. Em suma, o que a Constituição, em regra, não admite é que um imposto tenha fato gerador e base de cálculo próprios de outro, razão pela qual não podem os entes tributantes instituir impostos idênticos, pois o fato gerador e a base de cálculo os devem diferenciar (MACHADO, 2013, p. 56-57).

Portanto, enfatize-se, a bitributação jurídica deve ser diferenciada da bitributação econômica, ressaltando-se que a vedação constitucional é quanto à jurídica, pois a bitributação econômica é inevitável em um sistema de múltiplos impostos (MACHADO, 2013, p. 59).

Ademais, a justificativa de isenção para evitar a dupla tributação faz com que o rentista, por exemplo, que auferir dividendos gerados por ações acumuladas, não pague imposto algum, em discrepância com aqueles que auferem rendimentos do trabalho e são tributados. Entretanto, há de se ressaltar que nem todas as situações são semelhantes, pois, a título de exemplo, no caso de uma microempresa optante pelo SIMPLES, em que dois ou três sócios fazem o trabalho, contando com poucos empregados, não se pode sequer dizer que o dividendo recebido seria rendimento do capital, mas sim do trabalho (MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 128). Tais situações podem ser diferenciadas na legislação.

A prática da tributação na pessoa jurídica e, após a distribuição de lucros e dividendos, na pessoa física, é adotada pelos países da OCDE<sup>60</sup>, com exceção da Estônia, que tem o regime de isenção integral como no Brasil. Assim, todos os demais países da OCDE adotam a dupla tributação, sendo que uns integram os lucros da pessoa física e da jurídica, e outros tributam mais na pessoa jurídica e outros mais na pessoa física. Grécia, México e Eslováquia chegaram a isentar, mas suprimiram a isenção (GOBETTI; ORAIR 2017, pp. 167-168).

No modelo clássico de tributação, os lucros das pessoas jurídicas são tributados após a apuração do lucro líquido e os lucros ou dividendos pagos aos acionistas novamente tributados, tendo sido este o modelo que se consolidou no século XX e que

---

<sup>60</sup> A OCDE é formada por 36 (trinta e seis) países: Austrália, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, República Tcheca, Dinamarca, Estônia, Finlândia, França, Alemanha, Grécia, Hungria, Islândia, Irlanda, Israel, Itália, Japão, Coreia do Sul, Latvia, Letônia, Luxemburgo, México, Holanda, Nova Zelândia, Noruega, Polônia, Portugal, Eslováquia, Eslovênia, Espanha, Suécia, Suíça, Turquia, Reino Unido e Estados Unidos (REBOUÇAS, 2019, p. 47).

vigorava no Brasil, tendo sido modificado com a Lei 9.249/1995, para isentar. Antes desta isenção, a legislação brasileira já previa alíquota do imposto de renda de 15%, conforme a Lei 9.094/1995, ou seja, os dividendos se submetiam à tributação exclusiva na fonte com a incidência de alíquota inferior à máxima da tabela progressiva do IRPF (GOBETTI; ORAIR, 2016, p. 11; REBOUÇAS, 2019, p. 392)<sup>61</sup>.

Ao se analisar a tributação de lucros e dividendos em perspectiva comparada, verifica-se, dentre outros modelos, o sistema clássico adotado na Alemanha, Bélgica, Holanda e Suécia, em que a renda do dividendo é tributada ao acionista do mesmo modo que outros rendimentos; Dinamarca, Estados Unidos, Espanha, Japão, Polônia e Portugal, em que o dividendo é tributado na pessoa física a uma alíquota inferior do que os outros rendimentos do capital, sendo o caso de incidência de 15%, quando os demais rendimentos do capital têm incidência de 27,5%, por exemplo; e França e Turquia, dentre adotantes da tributação de parte dos dividendos no acionista (QUEIROZ E SILVA *et.al*, 2015, p. 17-18). Percebe-se que não se adotou o sistema de isenção total como no Brasil, na Estônia e na Romênia (esta não integrante da OCDE) nem mesmo nas grandes potências, nem nos governos de Reagan, Bush ou Trump nos Estados Unidos (REBOUÇAS, 2019, p. 393).

Em média, a tributação total do lucro da pessoa física e jurídica chega a 48% nos países da OCDE, sendo 64% na França, 48% na Alemanha e 57% nos Estados Unidos, enquanto no Brasil, pelas previsões de isenções e outros benefícios tributários, o percentual gira em torno de 30%, ou seja, a arrecadação tributária advinda de impostos é bem mais alta nesses países que no Brasil, por opção política (GOBETTI; ORAIR, 2015, p. 02).

A isenção dos lucros e dividendos consiste em renúncia fiscal substancial para o Estado e somente a expansão da progressividade pela criação de mais alíquotas não seria suficiente sem o fim da isenção citada, por não alcançar as rendas mais altas (GOBETTI; ORAIR, 2017, p. 188).

Pondera-se que poderia configurar violação ao princípio do não-confisco levar os lucros e dividendos à tributação de 27,5% na pessoa física com a concomitante tributação do lucro pela pessoa jurídica a 34%. Contudo, a legislação pode prever a

---

<sup>61</sup> QUEIROZ E SILVA *et. al* (2015, p. 08) cita que, até 1974, os lucros e dividendos distribuídos aos sócios se sujeitavam à alíquota progressiva do IRPF.

dedução na tributação dos lucros e dividendos de montante pago na pessoa jurídica ou, ainda, a combinação harmônica das alíquotas incidentes nos dois casos, para que seu somatório não viole o princípio da vedação ao confisco (RIBEIRO, 2015, p. 23). Assim, as normas do sistema tributário se pautariam mais ainda nos valores constitucionais e na realidade factual (MACHADO SEGUNDO, 2016, p. 80 e p. 86), notadamente num contexto de crise fiscal.

Cite-se, ainda, entendimento segundo o qual poderiam ser adotadas alíquotas mais baixas de IPRJ e CSSL, com progressividade mais branda, abolindo-se a isenção dos dividendos, os quais seriam tributados pelo regime aplicável às pessoas físicas na tabela de progressividade ampliada, além de se considerar a mitigação da regressividade verificada pelos tributos indiretos incidentes sobre o consumo (ICMS, IPI, PIS e COFINS), cujas alíquotas somadas ultrapassam o percentual de 40% (MACHADO SEGUNDO, 2018, p. 128). Também asseveram Gobetti e Orair (2016, p. 29) que uma reforma tributária mais ampla poderia contemplar dupla dimensão, ou seja, de um lado, o fim da isenção dos lucros e dividendos e eliminação da dedução dos JCP pela pessoa jurídica, e de outro, a redução da taxaço sobre o lucro da empresa e sobre bens e serviços.

Com base em dados de 2008, Fernandes, Campolina e Silveira (2019, p. 39) simularam a reintrodução da cobrança do IR sobre lucros e dividendos, em duas hipóteses, sendo uma com alíquota de 15% e outra com alíquota progressiva, variando de 15% a 27,5%, e chegaram a um aumento de arrecadação expressivo, em torno de R\$ 22 bilhões a R\$ 39 bilhões, de acordo com o modelo adotado. Gobetti e Odair (2016, p. 26) também simularam o retorno da tributação dos lucros e dividendos com dados do ano-calendário de 2013 e chegaram a R\$ 43 bilhões, caso fosse aplicada alíquota de 15%, a atingir 2,1 milhões de pessoas, reduzindo a desigualdade expressa no índice de Gini em 3,67% e, caso aplicada alíquotas progressivas de 7,5 % a 27,5%, estimaram uma receita adicional de R\$ 59 bilhões, atingindo 1,2 milhões de pessoas e reduzindo a desigualdade em 4,03%<sup>62</sup>.

Vários projetos de lei já tramitaram ou tramitam com o fim de aprovar a extinção total ou parcial da isenção do imposto de renda sobre lucros e dividendos, dentre

---

<sup>62</sup> A título de mensurar o que a arrecadação poderia arcar, o orçamento total da União para a educação de 2019 girou em torno de 114 bilhões, dentro do qual consta o valor do orçamento do ensino superior de 2019 estimado em aproximadamente 23 bilhões (PORTAL DA TRANSPARÊNCIA, 2019).

eles, citem-se os PL 5308/2016, PL 7409/2017, PL 7215/2017, PL10.343/2018 e PL 9.636/2018, dentre outros (REBOUÇAS, 2019, p. 437).

Em 2019, citem-se dois projetos de leis no Congresso Nacional pelo fim da isenção sobre lucros e dividendos distribuídos, que são os projetos de Lei n. 1.952 de 2019, de autoria do Senador Eduardo Braga (MDB-AM), o qual cria alíquota única para o imposto de renda da pessoa física a partir de R\$ 4.990, regredindo a progressividade do imposto da pessoa física; extingue a dedutibilidade da despesa dos juros sobre capital próprio, bem como prevê a redução da alíquota do imposto de renda da pessoa jurídica (BRASIL, 2019a).

Cite-se também o Projeto de Lei 2.015/2019, do senador Otto Alencar (PSD-BA) restabelece a alíquota de 15% sobre o imposto de renda relativamente aos lucros e dividendos (BRASIL, 2019b). O tema não é novo, já tendo sido objeto de outros projetos, sem êxito na aprovação.

Como dito, a reforma pode vir por meio da legislação infraconstitucional, com alteração da Lei 9.245/95. Ressalte-se, entretanto, que houve a apresentação da proposta de emenda constitucional n. 45 /19 (PEC n. 45 /19), uma das propostas em tramitação no Congresso Nacional no corrente ano acerca da reforma tributária, para tributar pelo imposto de renda os lucros e dividendos distribuídos, salvo em relação às microempresas e empresas de pequeno porte (BRASIL, 2019c).

O modelo tributário diferenciado e mais brando para os rendimentos do capital, com as previsões de isenção do imposto de renda sobre lucros e dividendos distribuídos, tem funcionado como indutor de comportamentos desvirtuados para afastar a incidência do IR incidente sobre as pessoas físicas, cuja tabela progressiva é mais onerosa que a tributação na pessoa jurídica. Observa-se, assim, mecanismo da “pejotização”, em que ocorre a transformação da renda de trabalho em renda de capital (GOBETTI, 2018, p. 9), pois pessoas físicas se transformam em pessoas jurídicas para que a tributação do imposto de renda seja através da pessoa jurídica, havendo também repercussão na cobrança das contribuições previdenciárias.

A pejotização vem sendo realizada para submeter a renda do trabalho à sistemática da pessoa jurídica, sendo utilizada por profissionais liberais, como advogados, médicos, contadores, artistas, jogadores de futebol, jornalistas etc. Verifica-se tanto a exigência por parte do empregador, de que haja a constituição de pessoa jurídica pela

pessoa física, para evitar a incidência da contribuição previdenciária sobre folha de salários e demais encargos sociais (FGTS, contribuições ao “Sistema S” etc.) na tentativa de descaracterizar a relação de emprego, através da contratação da pessoa jurídica no lugar do contrato de trabalho; quanto a submissão das rendas de trabalho da pessoa física ao regramento menos gravoso do imposto de renda da pessoa jurídica, escapando à incidência mais onerosa da tabela progressiva do imposto de renda pessoa física (RECEITA FEDERAL, 2016).

Fernando Facury Scaff, em artigo intitulado “*A miopia na tributação dos dividendos*” (2018), opõe-se ao retorno da tributação sobre os lucros e dividendos, tanto por entender a ocorrência de bitributação, quanto por afirmar inadequado o retorno da tributação, considerando que houve aumento da carga tributária que passou de 25% do PIB em 1994 para o percentual aproximado de 33%, apesar do próprio autor ressaltar que majoração da carga federal se deu principalmente em relação à tributação *indireta* (PIS e COFINS).

Como ressaltam Gobetti e Orair (2016, p. 29), o aumento da tributação *direta* da renda com o fim da isenção do lucros e dividendos e da eliminação da dedução dos JCP pela pessoa jurídica poderia ocorrer paralela à redução da taxaçoão sobre o lucro da empresa e sobre bens e serviços, para ser mais equânime.

Scaff (2018) alerta que o fim da isenção de lucros e dividendos pode trazer como consequências o ressurgimento de questões que, com a isenção, tornaram-se sem objeto, como as operações de “distribuição disfarçada de lucros” (DDL), cujas condutas são disciplinadas no art. 528 a 532 do RIR (Decreto n. 9.580 de 2018)<sup>63</sup>. As normas sobre a distribuição disfarçada de lucros (DDL) se referem a negócios jurídicos artificiais, portanto ilícitos, utilizados como meio para concessão de benefícios aos sócios,

---

<sup>63</sup> “Art. 528. Presume-se distribuição disfarçada de lucros no negócio pelo qual a pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 60, caput, incisos I ao IV, VI e VII): I - aliena, por valor notoriamente inferior ao de mercado, bem do seu ativo a pessoa ligada; II - adquire, por valor notoriamente superior ao de mercado, bem de pessoa ligada; III - perde, em decorrência do não exercício de direito à aquisição de bem e em benefício de pessoa ligada, sinal, depósito em garantia ou importância paga para obter opção de aquisição; IV - transfere a pessoa ligada, sem pagamento ou por valor inferior ao de mercado, direito de preferência à subscrição de valores mobiliários de emissão de companhia; V - paga a pessoa ligada aluguéis, royalties ou assistência técnica em montante que excede notoriamente ao valor de mercado; e VI - realiza com pessoa ligada qualquer outro negócio em condições de favorecimento, assim entendidas condições mais vantajosas para a pessoa ligada do que as que prevaleçam no mercado ou em que a pessoa jurídica contrataria com terceiros. (...)” (BRASIL, 2018).

administradores, parentes e dependentes, em prejuízo ao Fisco (ANDRADE FILHO, 2008, p. 393-393).

Os argumentos não sustentam a manutenção da isenção. Administração Pública haverá de combater o ressurgimento de questões como a DDL, consiste em meio ilícito de recebimento de valores, assim como à “pejotização” e a remuneração indireta de administradores, diretores e empregados, por meio do fornecimento de carros, moradia, viagens etc., conhecidos como “fringe benefits” (em português, “benefícios por fora”), para que sejam devidamente tributadas<sup>64</sup>, de forma que a melhor distribuição do ônus tributário através da tributação dos lucros e dividendos não seja obstada pela existência ou pelo ressurgimento de meios ilícitos. Conforme lembra SOARES *et.al* (2009, p. 36), o combate a tais práticas também é meio de redução da desigualdade.

Lembra Scaff (2018 ) que a tributação dos dividendos não é o meio adequado para acabar com a “pejotização”, que decorre da existência de diversos regimes tributários, como SIMPLES e lucro presumido. Assim, melhor seria verificar o devido enquadramento nos regimes do que simplesmente tributar dividendos (SCAFF, 2018).

Entretanto, o modelo de tributação diferenciado para os rendimentos do capital de forma mais branda, em relação aos rendimentos do trabalho, por meio da isenção da tributação dos lucros e dividendos distribuídos aos sócios, somado à possibilidade de constituição de pessoas jurídicas por pessoas físicas tributadas pelo lucro presumido ou enquadradas no SIMPLES que têm induzido comportamentos distorcidos destinados a afastar a incidência do IR, por meio da pejotização.

O SIMPLES é o sistema de arrecadação que inclui o recolhimento de IRPJ, IPI, CSLL, PIS, COFINS, ICMS e ISS, cujas alíquotas variam conforme a atividade e a receita bruta, bem como consta no anexo da legislação o percentual de repartição de cada tributo. A regulamentação é pela Lei Complementar n. 123/2006, a qual considera em seu art. 3º microempresa a pessoa jurídica que aufera no ano-calendário receita bruta até R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e, empresa de pequeno porte, aquela que aufera no ano-calendário receita bruta neste montante até R\$ 4,8 milhões, exceto para efeito de recolhimento de ICMS, cujo limite é R\$ 3,6 milhões, conforme o art. 13-A da Lei Complementar n. 123/2006.

---

<sup>64</sup> Países como Estados Unidos, Austrália, Nova Zelândia e Índia, incorporam tais rendas à renda tributável ou preveem um imposto específico para tributar esse tipo de renda (SOARES *et.al*, 2009, p. 36).

Na tributação pelo lucro presumido, o imposto de renda de 15% (bem como a CSLL) incide sobre uma base de cálculo substitutiva, consistente na receita bruta da empresa sobre a qual incide um percentual de acordo com o tipo de atividade, de acordo com a Lei 9.249/95 (8% ou 1,6%, 16% e 32%). Podem optar pela tributação com base no lucro presumido o contribuinte cuja receita bruta total foi até R\$ 78 milhões no ano-calendário anterior, ou valor proporcional ao número de meses, caso inferior ao ano-calendário; e que não esteja obrigado ao lucro real. Assim, em vez de apurar o lucro real, o contribuinte apura o presumido, mediante a aplicação de um percentual sobre a receita auferida. Trata-se de uma opção dada ao contribuinte, de acordo com a legislação (ANDRADE FILHO, 2008, p. 502-503; PAULSEN, 2017, p. 811).

Hickmann *et al* argumentam que a tributação pelo lucro presumido e a arrecadação pelo SIMPLES estão na “contramão da isonomia”, tendo em vista que ao incidir a tributação sobre o lucro presumido e não sobre o lucro apurado no exercício, não se verifica com exatidão a capacidade contributiva da pessoa jurídica, bem como que, em razão do teto alto do SIMPLES, de R\$ 4,8 milhões ao ano de receita bruta, conforme alteração na Lei Complementar n. 123 de 2006, uma quantidade de empresas de pequeno porte enfrenta situação de concorrência desigual com empresas de médio porte (HICKMANN *et.al*, 2018, p. 294-295).

De fato, apesar da simplificação na arrecadação tributária do lucro presumido e do SIMPLES serem medidas importantes, há o subdimensionamento do lucro tributado, que não é o lucro efetivamente aferido, sem recuperação da tributação na pessoa física, em razão da isenção do imposto de renda na distribuição de dividendos. Importante destacar que no item 12 da Exposição de Motivos n. 325 de 31 de agosto de 1995, que acompanhou o Projeto de Lei n. 913/1995, o qual deu origem à Lei nº 9.249, de 1995, quanto aos lucros e dividendos, constava como propósito de realizar a integração entre a pessoa física e a jurídica por meio da tributação somente na pessoa jurídica, com isenção do beneficiário, não somente a simplificação da tributação, mas também o estímulo à atividade produtiva (QUEIROZ E SILVA *et. al*, 2015, p. 42), segue:

12. Com relação à tributação dos lucros e dividendos, estabelece-se a completa integração entre a pessoa física e a pessoa jurídica, tributando-se esses rendimentos exclusivamente na empresa e isentando-se quando do recebimento pelos beneficiários. Além de simplificar os controles e inibir a evasão, esse procedimento estimula, em razão da equiparação de tratamento e

das alíquotas aplicáveis, o investimento nas atividades produtivas. (BRASIL, 1995).

Contudo, o incentivo à atividade produtiva não tem se verificado no caso em que categorias profissionais, principalmente profissionais liberais, utilizam-se dos institutos do lucro presumido e do SIMPLES para tributar como pessoas jurídicas, mas atuam exercendo o trabalho *pessoal*, muitas até com vínculo empregatício ou sem real existência de pessoa jurídica. Trata-se de uma distorção do modelo idealizado pelo legislador, que gera tributação desigual da renda do trabalho em relação aos trabalhadores assalariados, que se sujeitam à tabela progressiva do IRPF.

A título de exemplo, um profissional liberal que não deseje violar a lei, nem queira ver incidir a alíquota marginal de 27,5% do imposto de renda da pessoa física, pode criar uma pessoa jurídica e receber por meio desta seus honorários advindos do rendimento do trabalho. O profissional pode optar pelo lucro presumido, cuja alíquota será de 16 %, caso a receita bruta seja inferior a R\$ 120 mil reais, ou 32%, se superior; e pagará 15% sobre o lucro presumido. Dessa forma, a tributação da pessoa física pela via do lucro presumido será em torno de 16,33% ou 13,93%, conforme a seguir resumido (SOARES, et. al, 2009, p. 16):

Tabela 6- Tributação do do faturamento de pessoas física via lucro presumido (Em %)

IRPJ = 15% x 32% = 4,8% (ou 2,4% quando o faturamento < R\$ 120 mil)
CSLL = 9% x 32% = 2,88%
PIS/Cofins = 3,65%
ISS = 5%
Total 16,33% (ou 13,93% quando o faturamento < R\$ 120 mil)

Fonte: SOARES, et. al, 2009, p. 16

Segundo Soares *et.al* (2009, p. 16), há ainda a contribuição previdenciária sobre o valor declarado como pró-labore, que pode ser de um salário mínimo e uma módica contribuição previdenciária, sendo também isento de imposto de renda retido na fonte (IRRF), de forma que, na prática, declarar como pessoa jurídica a renda que é, de fato, de pessoa física, é mais vantajoso.

Verifica-se que a permissão de inclusão de atividades personalíssimas no SIMPLES e na tributação pelo lucro presumido, desempenhadas por profissionais liberais, cumulada com a tributação favorecida do capital pela isenção dos lucros e dividendos, formam o ambiente propício para a “pejotização” e fogem ao objetivo inicial do modelo de arrecadação de estimular a geração de empregos e a atividade produtiva por meio do estímulo à constituição de pequenos negócios (HICKMANN *et.al* , 2018, p. 294-295).

Se o trabalho é realizado de forma pessoal e individual pelo contribuinte, que, de fato, não se organiza como empresa, há de ser tributado como pessoa física, independente da constituição formal como pessoa jurídica. Situação diversa é a do capital investido numa pessoa jurídica, que tenha de fato atividade produtiva por meio da circulação de bens ou serviços, geração de empregos etc., cuja tributação há de ser pelo IRPJ. Assim, caso constituída formalmente uma pessoa jurídica, mas que não tenha de fato estrutura empresarial, e preste serviço pessoal e *individualmente*, há de ser tributado como pessoa física, inclusive nos termos do atual art. 162, § 2º do RIR de 2018 (Decreto n. 9.580 de 22 de novembro de 2018), cuja redação é a mesma do antigo art. 150 do RIR de 1999, segue:

Art. 162. As empresas individuais são equiparadas às pessoas jurídicas (Decreto-Lei nº 1.706, de 23 de outubro de 1979, art. 2º)

§ 1º São empresas individuais: I - os empresários constituídos na forma estabelecida no art. 966 ao art. 969 da Lei nº 10.406, de 2002 - Código Civil; II - as pessoas físicas que, em nome individual, explorem, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, por meio da venda a terceiros de bens ou serviços

§ 2º O disposto no inciso II do § 1º não se aplica às pessoas físicas que, individualmente, exerçam as profissões ou explorem as atividades de: I - médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes possam ser assemelhadas; II - profissões, ocupações e prestação de serviços não comerciais; III - agentes, representantes e outras pessoas sem vínculo empregatício que, ao tomar parte em atos de comércio, não os pratiquem, todavia, por conta própria; IV - serventuários da Justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos, entre outros; V - corretores, leiloeiros e despachantes, seus prepostos e seus adjuntos; VI - exploração individual de contratos de empreitada unicamente de labor, de qualquer natureza, quer se trate de trabalhos arquitetônicos, topográficos, terraplenagem, construções de alvenaria e outras congêneres, quer de serviços de utilidade pública, tanto de estudos como de construções; VII - exploração de obras artísticas, didáticas, científicas, urbanísticas, projetos técnicos de construção, instalações ou

equipamentos, exceto quando não explorados diretamente pelo autor ou pelo criador do bem ou da obra.” (grifo ausente no original) (BRASIL, 2018).

Caso o profissional preste serviços em regime de atividade produtiva, com circulação de bens e serviços, sem prestação pessoal e individual de trabalho, há de ser tributado como pessoa jurídica, nos termos do art. 714 do RIR (Decreto n. 9.580 de 22 de novembro de 2018)<sup>65</sup>, antigo art. 647 do RIR de 1999, ainda que seja sócio individual, e conforme art. 162, § 2º do RIR de 2018, antigo art. 150, §1, inc. II do RIR de 1999, citado acima. Há, portanto, que se verificar quem tem a relação pessoal e direta com o fato gerador, nos termos do art. 121 do CTN, e quem é o titular da disponibilidade econômica, conforme o art. 45 do CTN, se a pessoa física ou jurídica. Caso a renda seja de natureza não comercial, e percebida pela pessoa física, é nesta a tributação, nos termos também do art. 1º da Lei 7.713 de 1998.

Não existiam dúvidas de que o imposto de renda das pessoas físicas incidia sobre rendimentos e proventos de qualquer natureza e ganho de capital, de forma a incluir rendimentos auferidos em retribuição ao trabalho, com vínculo de emprego, advindo o salário, ou sem vínculo empregatício, por tarefa, por empreitada, por acordo ou trato advindo de honorários ou pagamento pelos serviços prestados. O arcabouço jurídico da legislação trabalhista com a tributária estava formado para incidência do IRPF, apurado segundo os rendimentos oriundos do trabalho prestado com ou sem vínculo empregatício e restaria aplicada a tabela progressiva do IRPF, nos termos do art. 3º, § 4 da Lei 7.713 de 1988 e do art. 1º da LC 104 de 2001 e dos art. 36 e art. 38 do RIR 2018, correspondentes art. 43 e art. 45 do RIR 1999, relativos a rendimentos tributáveis advindos de trabalho assalariado e não assalariado (PENHA, 2016, p. 70).

Com o fim de pagar menos imposto, foram verificados contratos de cunho personalíssimo praticados por pessoas jurídicas, cujo argumento seria o planejamento tributário lícito para economia de tributos, por meio da elisão fiscal, entendida pela

---

<sup>65</sup> Art. 714. Ficam sujeitas à incidência do imposto sobre a renda na fonte, à alíquota de um e meio por cento, as importâncias pagas ou creditadas por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas, civis ou mercantis, pela prestação de serviços caracterizadamente de natureza profissional (Decreto-Lei nº 2.030, de 9 de junho de 1983, art. 2º ; Decreto-Lei nº 2.065, de 1983, art. 1º, caput, inciso III ; Lei nº 7.450, de 1985, art. 52 ; e Lei nº 9.064, de 20 de junho de 1995, art. 6º). § 1º Os serviços a seguir indicados são abrangidos pelo disposto neste artigo: I - administração de bens ou negócios em geral, exceto consórcios ou fundos mútuos para aquisição de bens; I - advocacia;(…) XXIV - medicina, exceto aquela prestada por ambulatório, banco de sangue, casa de saúde, casa de recuperação ou repouso sob orientação médica, hospital e pronto-socorro; (...)”

doutrina como meio lícito de pagar menos imposto. Ocorre que, ao analisar as situações fáticas, o Fisco verificava a ocorrência de relação contratual de trabalho com vínculo empregatício, verificados os requisitos da personalidade, onerosidade, não eventualidade e subordinação, nos termos do art. 2º e art. 3º da CLT (PENHA, 2016, p. 74), a ensejar a tributação na pessoa física. Verificou, ainda, rendimentos advindos de relação sem vínculo empregatício, decorrente de contrato de trabalho com a pessoa física, o que também enseja a tributação nesta.

A matéria continua sendo objeto de discussões, pois a possibilidade de tributar como pessoa jurídica a prestação de serviços realizados por pessoa física foi objeto do art. 129 da Lei 11.196 de 21 de novembro de 2005, segundo o qual é dada à prestação de serviços intelectuais, inclusive de cunho científico, artístico ou intelectual, em “caráter personalíssimo ou não”, o tratamento tributário de pessoa jurídica. Pode-se afirmar a inconstitucionalidade do art. 129 citado, em face do art. 195, inc. I, “a” da CF, conforme a seguir exposto por Rodrigo Moreira Lopes e Marcus Aurélio Pereira Valadão (2019). Segue o dispositivo:

“Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.”

A legislação acima decorreu da conversão da Medida Provisória n. 225, apelidada de “MP do Bem” ou “Lei da Globo” (PRAGA DE SOUZA, 2016, p. 34). Durante o trâmite da lei supra no Congresso Nacional, foi aprovado o parágrafo único que estabelecia que “o disposto neste artigo não se aplica quando configurada relação de emprego entre o prestador de serviço e a pessoa jurídica contratante, em virtude de sentença judicial definitiva decorrente de reclamação trabalhista”, o qual foi vetado pelo Executivo, pelas seguintes razões:

“O parágrafo único do dispositivo em comento ressalva da regra estabelecida no caput a hipótese de ficar configurada relação de emprego entre o prestador de serviço e a pessoa jurídica contratante, em virtude de sentença judicial definitiva decorrente de reclamação trabalhista.

Entretanto, as legislações tributária e previdenciária, para incidirem sobre o fato gerador cominado em lei, independem da existência de relação trabalhista

entre o tomador do serviço e o prestador do serviço. Ademais, a condicionante da ocorrência do fato gerador à existência de sentença judicial trabalhista definitiva não atende ao princípio da razoabilidade.”  
(BRASIL, 2005)

A legislação supra tratou do trabalho “personalíssimo” efetuado por pessoa jurídica, o qual não encontrava regramento no Regulamento do Imposto de Renda n. 3000 de 1999 (PENHA, 2016, p. 75). Como visto, o RIR/99, cujas normas foram reproduzidas no RIR/2018, versam sobre a equiparação do trabalho realizado por empresário individual em regime de atividade produtiva com circulação de bens ou serviços à pessoa jurídica, excepcionando da regra o trabalho prestado individualmente por pessoa física que explore atividade de médico, advogado, artista etc. segundo o art. 162, § 2º do RIR de 2018, cuja redação corresponde ao 150 do RIR de 1999.

Segundo Ricardo Lodi Ribeiro (2017, p. 213-222), o art. 129 da Lei nº 11.196/2005 permitiu a tributação como pessoa jurídica de serviços intelectuais, dentre eles, de artistas e desportistas, quando da prestação de serviços personalíssimos, cujo “pano de fundo” para a aprovação do dispositivo foi o planejamento tributário na prestação de serviços de natureza científica, artística ou cultural por profissionais liberais, desportistas e artistas, os quais construía pessoas jurídicas com o fim de amenizar a carga tributária das rendas mais altas. Assim, a aprovação do dispositivo ocorreu em resposta às autuações da Receita Federal do Brasil nas pessoas físicas, com desconsideração da pessoa jurídica, para cobrança de imposto de renda pela tabela progressiva da pessoa física, em razão de se verificar a natureza de rendimento do trabalho individualmente prestado, e para cobrança de contribuições sociais, verificadas os requisitos legais, nos termos do parágrafo único do art. 116 do CTN<sup>66</sup>.

Para o autor (RIBEIRO, 2017, p. 215), a suposta abusividade do planejamento tributário praticada pelos prestadores científicos, artísticos e culturais decorre da universalidade da tutela trabalhista a todos as pessoas que prestam serviços com exclusividade, em horários definidos e com determinações fixadas pelo prestador. Contudo, segundo o autor, na sociedade atual se verificam pessoas sem os vínculos trabalhistas, bem como firma o autor que a tutela estatal não se mostra interessante aos

---

<sup>66</sup> “Art. 116 (...) Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.” (BRASIL, 1966).

prestadores de renda mais alta, não sendo o princípio da solidariedade social apto, no caso, a autorizar a cobrança de tributos, por não serem trabalhadores obrigados ao pagamento, conforme segue:

No entanto, nos dias atuais, é forçoso reconhecer que a tutela trabalhista, conquista do Estado social, não se apresenta mais como benefício ao prestador de serviço de renda mais alta. Ao contrário, dada a onerosidade da carga tributária sobre os rendimentos assalariados, o que se estabelece não só pela tributação no imposto de renda da pessoa física, mas pela exigência de contribuições previdenciárias descontadas do salário do próprio trabalhador, bem como de uma penca de tributos a desfigurar a folha de salários das empresas. A folha de salários é onerada pela contribuição previdenciária dos empregadores, pelo SAT, pelo FGTS, pelas diversas e cumulativas contribuições ao sistema S (cada empresa paga a diversos serviços autônomos independentemente de qualquer referibilidade entre a sua atividade e os benefícios oferecidos pela entidade), pelo salário-educação etc. Como a realidade brasileira deixa evidente, em patamares um pouco mais altos de remuneração, que geralmente são encontrados na prestação de serviços científicos, artísticos e culturais, a tutela estatal não representa qualquer atrativo para o trabalhador, reduzindo a remuneração de sua atividade profissional a menos da metade do montante disponibilizado pelo tomador do serviço para a retribuição do labor. A manutenção da universalidade da proteção trabalhista nos termos atuais vem se mostrando cara e inexecutável para uma sociedade que não mais suporta a carga fiscal atualmente verificada, e, por isso, é contrária aos interesses da maioria dos trabalhadores brasileiros que não tem acesso a essas conquistas, mas que é chamada a custeá-las. Acreditar que o Estado ou as empresas são as entidades que financiam esse sistema é acreditar em almoço grátis, o que já se viu, não existe, pois é a remuneração do trabalhador que sustenta todo o sistema, cujos benefícios nem sempre lhes são dirigidos. Se o custo é certo, o benefício cada vez mais é duvidoso.

Não são poucas as vozes que procuram justificar a pesada contribuição dos trabalhadores mais bem remunerados e que não recebem os correspondentes benefícios estatais, no princípio da solidariedade social, a fim de promover o atendimento das prestações estatais positivas para a maioria dos trabalhadores que depende da tutela estatal. Porém, se a solidariedade constitui valor legitimador de todo o ordenamento jurídico, não se confunde com uma autorização constitucional para a criação de tributos, senão por meio da solidariedade de grupo, revelada pela relação que une o grupo dos que pagam e o grupo dos que contribuem, tal como ocorre na contribuição previdenciária devida pelos empregadores, a custear a seguridade social de seus empregados. (RIBEIRO, 2017, p. 215-216).

Segundo o entendimento em comento, o art. 129 trouxe uma norma que permite a eficácia do planejamento tributário das prestadoras de serviço, de forma que cabe à fiscalização comprovar a prática do abuso de direito pelo contribuinte na constituição de pessoa jurídica para desconsiderá-la, como fraude à lei, confusão patrimonial, inexistência real da pessoa jurídica ou vício quanto à finalidade na criação da pessoa jurídica, conforme o art. 50 do CC, apesar de prescindir de autorização judicial.

Dessa forma, conforme entende Ribeiro (2017, p. 213-222), inobstante a desnecessidade de ato judicial, não se mostram suficientes a identidade de efeitos econômicos entre o trabalho realizado pela pessoa física e jurídica, a economia do tributo ou a demonstração de alguns dos requisitos da relação de emprego, como habitualidade e exclusividade na prestação, para que a autoridade fiscal tribute a realidade fática. Destaca o autor que a prestação de serviços intelectuais, dentre eles, artísticos e desportivos, quase sempre não é dotada de subordinação, por serem decorrentes da atuação livre do prestador, cuja criatividade não pode ser controlada pelo contratante, que não fiscaliza nem controla o resultado da prestação de serviços artísticos, intelectuais e culturais (RIBEIRO, 2017, p. 213-222).

Para Ribeiro (2017, p. 213-222), o art. 129 preenche os requisitos para ser dado o cunho interpretativo e, portanto, retroativo. Segundo elenca o autor, trata-se de uma norma antielisiva que condiciona a desconsideração aos casos de abuso de direito; a lei interpretativa e a interpretada advieram da mesma fonte normativa; a solução adotada no dispositivo foi uma entre as admissíveis pelo sentido da norma e houve dúvida quanto aos destinatários das normas, ou seja, se para os profissionais do meio intelectual como definido na norma se aplicavam as regras da tributação das pessoas físicas ou jurídicas.

ANAN JR.; LATORRE; SILVA (2019) também entendem que o dispositivo legal apenas reconheceu a evolução das relações trabalhistas e a permissão da prestação de serviço profissional pela pessoa jurídica, ainda que de cunho pessoal (personalíssimo), para afastar a interpretação das autuações em que a Fiscalização entendia impossível a prestação “personalíssima” pela pessoa jurídica. Segundo os autores, a legislação reconheceu o que já era permitido, ou seja, a tributação por pessoa jurídica de pessoa física de atuação profissional, nos termos do art. 647 do RIR de 1999 que, ao mencionar atuação profissional, tem a personalidade inerente, razão pela qual o entendimento o art. 129 tem caráter interpretativo e retroativo, que constou expressamente na justificativa do art. 129 da Lei 11.196 de 2005, nos seguintes termos:

Os princípios da valorização do trabalho humano e da livre iniciativa previstos no art. 170 da Constituição Federal asseguram a todos os cidadãos o poder de empreender e organizar seus próprios negócios. O crescimento da demanda por serviços de natureza intelectual em nossa economia requer a edição de norma interpretativa que norteie a atuação dos agentes da Administração e as atividades dos prestadores de serviços intelectuais, esclarecendo eventuais controvérsias sobre a matéria."(ANAN JR.; LATORRE; SILVA, 2019)

Contudo, analisando o tema sob o aspecto da legislação previdenciária, pode-se entender que a pejetização com conteúdo de relação de emprego que busque fundamento de validade no art. 129 citado para afastar as contribuições previdenciárias sobre folha de salários não encontra fundamento de validade no ordenamento jurídico. Há casos sim em que se verificam os elementos da relação de emprego nas relações com os profissionais em comento de forma personalíssima, no desempenho de função artística ou intelectual, sobretudo a subordinação jurídica, a qual é o fator determinante para configurar a relação de emprego, vez que os outros elementos (onerosidade, habitualidade e pessoalidade) podem ser encontrados numa relação de trabalho sem cunho de relação de emprego (LOPES; VALADÃO, 2019, p. 76).

Se a disposição do art. 129 veio para incidir no casos em que houver estritamente uma relação civil de contrato de prestação de serviço entre duas pessoas jurídicas, ainda que de cunho personalíssimo, o dispositivo é inútil no aspecto da menção de aplicação da legislação previdenciária, pois a relação entre duas pessoas jurídicas para prestação de serviço nunca foi objeto de cobrança de contribuição previdenciária. Na verdade, o art. 129 surgiu com o propósito de “mascarar uma autêntica relação de emprego, por meio da interposição de uma pessoa jurídica entre o trabalhador e o tomador de mão de obra, a fim de obter a desoneração tributária da folha de salário”, pois o obstáculo que precisava ser removido para desonerar a relação jurídica era atribuir à pessoa jurídica a possibilidade de prestar serviço personalíssimo a uma pessoa jurídica, tendo sido expressamente disposto no art. 129 o objetivo da desoneração para “fins fiscais e previdenciários”, de forma que, a despeito do que fosse definido na seara trabalhista, a contratação de profissionais estaria livre de incidência das contribuições previdenciárias (LOPES; VALADÃO, 2019, p. 85). Ressalte-se que, ao se configurar a relação de emprego, a verba atrai a tributação do imposto de renda da pessoa física.

A disposição do art. 129 da Lei 11.196 de 2005 permite ser questionada em sua validade por inconstitucionalidade em face do art. 195, inc. I, alínea “a” da Constituição, pois a obrigação de custear a seguridade social é de toda a sociedade, cabendo ao empregador a contribuição incidente sobre “a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”, de forma que o art. 129 viola o art.

195, inc. I alínea “a” da CF, quando permite que a contratação meramente formal de uma pessoa jurídica que preste serviços personalíssimos retire a obrigação do tomador de mão de obra de pagar as contribuições previdenciárias (LOPES; VALADÃO, 2019, p. 85).

Atente-se, ainda, que o argumento da desnecessidade de prestação estatal pelos que auferem altos rendimentos não parece ser suficiente para afastar a obrigação de contribuir, na linha do que já foi decidido pelo STF. O entendimento do STF nos casos que envolveram custeio da previdência social foi pela manutenção da incidência previdenciária pautada justamente no princípio da solidariedade social, conforme se depreende das Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADIs) nº 3.105/ DF e 3.128/DF, as quais versaram sobre a constitucionalidade do art. 4º da Emenda Constitucional nº 41/2003, que permitiu a incidência de contribuições previdenciárias sobre proventos de aposentadoria e pensões pagos a servidores públicos inativos e pensionistas, respectivamente. Pelo mesmo fundamento da solidariedade social, decidiu o STF nos casos de “desaposentação”, em que as pessoas já aposentadas que continuassem trabalhando também arcariam com a previdência social, independente de expectativa de recálculo, conforme RE nº 381367/ RS, RE nº 827833/SC e RE nº 661256/SC (LOPES; VALADÃO, 2019, p. 85).

A interpretação que vem prevalecendo no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)<sup>67</sup> é de acordo com a prova dos autos, ou seja, de acordo com a análise fática. Caso verificada a relação de emprego, entende-se que o art. 129 da Lei 11.196 de 2005 não se aplica ao caso, pois não tem o condão de burlar a relação de emprego subjacente à relação entre a pessoa jurídica que preste o serviço “personalíssimo” e a tomadora de serviços, caso existentes os elementos da subordinação, não-eventualidade, pessoalidade e habitualidade<sup>68</sup>.

---

<sup>67</sup> O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF é o órgão colegiado do Ministério da Fazenda competente para o julgamento dos processos administrativos fiscais.

<sup>68</sup>Na sessão de 07/03/2019, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF julgou processo sobre o tema de uma grande emissora de telecomunicações, em que a decisão colegiada manteve auto de infração de contribuições previdenciárias, pois verificada a relação emprego entre a emissora e os sócios de 408 pessoas jurídicas contratadas, conforme Acórdão 2402-006.976 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária do CARF), cuja ementa segue: “Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/04/2010 a 31/12/2010 FISCALIZAÇÃO. RELAÇÃO DE EMPREGO. CARACTERIZAÇÃO. ENQUADRAMENTO. SEGURADO EMPREGADO. Se a fiscalização constatar que o segurado contratado como contribuinte individual, avulso, ou sob qualquer outra denominação, preenche as condições caracterizadoras da relação de emprego, deve desconsiderar o vínculo pactuado e enquadrar tal segurado como empregado, sob pena de responsabilidade funcional. DESCONSIDERAÇÃO DE ATO OU NEGÓCIO JURÍDICO. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos

Constatados os elementos da relação e emprego, cabem a cobrança das contribuições previdenciárias da tomadora de serviços e a incidência do imposto de renda da pessoa física que, na verdade, prestou o serviço<sup>69</sup>.

Quanto ao imposto sobre a renda, o entendimento que tem prevalecido no CARF também é pela incidência ou não do art. 129 a depender das razões fáticas e de forma não retroativa. Assim, nos casos em que não se verifica mera prestação de serviços entre pessoas jurídicas, mas sim insubsistência da pessoa jurídica, por sua constituição apenas formal, e prestação pessoal, individual e direta da pessoa física, sejam artistas, professores, contadores etc., os rendimentos são enquadrados como do trabalho, com ou sem vínculo empregatício e tributados na pessoa física, independente de constituição formal de pessoa jurídica<sup>70</sup>.

---

praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador de tributos ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. NORMA DO ART. 116, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. EFICÁCIA. APLICAÇÃO. AUTORIDADE TRIBUTÁRIA. O art. 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, se constitui em norma de eficácia contida, tendo, pois, total eficácia por si só, em que pese poder vir a sofrer restrições por outras normas. Dessa forma, pode ser aplicado de forma imediata e direta pela Autoridade Tributária. ART. 129. LEI 11.196/95. SERVIÇOS INTELLECTUAIS. PROFISSIONAIS AUTÔNOMOS. ELEMENTOS CARACTERIZADORES. VÍNCULO EMPREGATÍCIO O art. 129 da Lei 11.196/05 diz respeito à prestação de serviços intelectuais por profissionais autônomos, e não admite a presença dos elementos caracterizadores do vínculo empregatício na relação do prestador com o contratante dos serviços. JUROS DE MORA. MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 108. A multa de ofício integra o crédito tributário, logo está sujeita à incidência dos juros de mora a partir do mês subsequente ao do vencimento. Segue nessa linha a Súmula CARF nº 108.” No mesmo sentido, da mesma contribuinte, citem-se o Acórdão n. 2301-003.921 e o Acórdão n. 2402-007.031.

<sup>69</sup> Outros casos sobre a contribuição previdenciária semelhantes foram julgados no CARF, como se verifica nos Acórdãos 2301-004.732 e 2301-004.733, em que foi mantida a incidência de contribuição previdenciária sobre os valores pagos por um clube de futebol às pessoas jurídicas constituídas por seus jogadores e técnicos; no Acórdão 2202-005.264, em que também foi mantida a exação fiscal, e no Acórdão 2401-005.900, no qual foi afastada a incidência das contribuições previdenciárias pela ausência dos requisitos da relação de emprego entre os médicos que constituíram pessoas jurídicas e um hospital. Cumpre ressaltar que a análise é feita caso a caso.

<sup>70</sup> O CARF julgou também casos de jogadores de futebol que tributaram na pessoa jurídica os rendimentos recebidos pelo direito de imagem advindos da exploração comercial. O órgão colegiado entendeu que os contribuintes deveriam pagar imposto de renda como pessoa física e na alíquota correspondente, e não como pessoa jurídica, cuja alíquota é menor, nos casos em que verificada a ligação da verba com o contrato de trabalho, como verificado no Acórdão 9202-007.322, julgado na sessão de 07.01.2019. O CARF permitiu a tributação na pessoa jurídica, caso verificada a desvinculação entre os valores recebidos e o contrato de trabalho, bem como quando constatada de fato a mera prestação de serviço entre pessoas jurídicas, conforme decidido no Acórdão 2202-003.682, de 09.03.2017. Para os casos de jogadores de futebol, o CARF afastou a discussão acerca da aplicação do art. 129 da Lei 11.196/2005, que sujeita à alíquota cobrada por pessoas jurídicas a prestação de “serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural”, por entender que, apesar do futebol ser inerente à cultura do povo, o desporto não se confunde com cultura, tendo sido expressamente diferenciado na Constituição nos art. 215 ao art. 217, segundo se verificou no Acórdão 2401-005.938, julgado em 16 de janeiro de 2019, que também albergou a discussão sobre a natureza jurídica do direito de imagem, se de cunho cível ou trabalhista.

São casos em que se verificou, por exemplo, que a pessoa física prestava serviços no ambiente da empresa tomadora de serviços; que a pessoa jurídica constituída não prestava serviços em concurso com outros empregados ou não possuía despesas de funcionamento etc. Também não se atribuiu a aplicação retroativa do art. 129 da Lei 11.196 de 2005, em razão do mesmo não ter natureza interpretativa, pois tratou de novo regime de tributação, na linha do firmado por José Ribamar Barros da Penha (2016, p. 70)<sup>71</sup>.

Houve casos no CARF em que foi mantida a tributação na pessoa jurídica do serviço personalíssimo prestado, em razão do princípio da livre iniciativa, pois não foram constatados os elementos a relação de emprego do art. 3º da CLT, nem a ocorrência de inefetividade da pessoa jurídica ou simulação relativa à constituição do vínculo societário, tendo sido constatada a real intenção dos sócios na constituição da sociedade<sup>72</sup>.

No âmbito do Poder Judiciário, admitiu-se a prestação de serviços personalíssimos por pessoa jurídica, como planejamento tributário válido, em razão da retroatividade do art. 129 analisado, pois não houve configuração da relação de emprego, bem como por considerar que o advento do art. 55 da Lei 9.430 de 1996 houve a admissibilidade de pessoa jurídica de profissionais regulamentados<sup>73</sup>.

Das considerações acerca do advento do art. 129 da Lei 11.196 de 2005, pode-se entender que o dispositivo traz um tratamento jurídico diferenciado para a pessoa jurídica que preste serviço personalíssimo. A interpretação há de ser restritiva e de acordo

---

<sup>71</sup> Nesse sentido, decidiu o CARF no Acórdão 2201-003.909, sessão de 14.09.2017, segundo o qual o contribuinte exercia as funções exclusivamente nas dependências da empresa. O julgado foi assim ementado: “Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF Ano-calendário: 2008, 2009 EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. Consta a omissão apontada pelo contribuinte no acórdão embargado, é de rigor a apreciação das razões de defesa apontadas com a finalidade de sanar o vício na decisão. CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS FIRMADO ENTRE PESSOAS JURÍDICAS. COMPROVAÇÃO DE QUE A PESSOA FÍSICA NÃO ATUOU EM NOME DA SUA EMPRESA INDIVIDUAL. FATOS GERADORES OCORRIDOS APÓS O ADVENTO DO ART. 129 DA LEI N. 11.196/2005. POSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO NA PESSOA FÍSICA. Mesmo após a entrada em vigor do art. 129 da Lei n. 11.196/2005, é possível ao fisco afastar a tributação através de Pessoa Jurídica, desde que consiga comprovar que o contribuinte pessoa física atuou dentro do *modus operandi* da empresa contratante, agindo em nome desta, mediante indicação de fatos que afastam a sua qualificação como mero prestador de serviço intelectual.” O mesmo posicionamento se manteve em outras decisões, como nos Acórdãos 2101-00.979, sessão 10/02/2011, de um artista do meio televisivo; 2202-001.496 sessão 09.11.2011 e 2402-007.286, sessão 07/06/2019.

<sup>72</sup> Conforme Acórdãos 2101-002.051, sessão 19.02.2013 (relativo à atividade jornalística) e 2102-01.487, sessão de 24.08.2011.

<sup>73</sup> Segundo Recurso Especial nº 1.584.593 – RJ, não conhecido, que manteve Acórdão do TRF da 2ª Região, e Acórdão em Reexame Necessário 0013950-19.2014.4.02.5101 do TRF da 2ª Região (relativo à atividade jornalística).

com as circunstâncias fáticas, para não configurar uma brecha à institucionalização da pejetização, descaracterizando relações de emprego ou legitimando a inefetividade de pessoas jurídicas, trazendo como consequência não somente a degradação da base tributária do imposto de renda e a redução da progressividade, mas também a renúncia previdenciária, a qual se mostra prejudicial ao Estado, sobretudo no momento em que, paradoxalmente, foi aprovada mais uma Reforma da Previdência Social (Emenda Constitucional n. 103 de 12.11.2019).

Como visto, o CARF, diante das situações fáticas, tem aplicado o art. 116, § único e o art. 149, inc. VII, ambos do CTN, para desconsiderar os atos e negócios aparentes e aplicar a legislação pertinente aos fatos que ocorreram efetivamente. A situação é ainda objeto de discussões, havendo, inclusive a Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 66 em trâmite no STF.

Citada ADC n. 66 foi ajuizada pela Confederação Nacional da Comunicação Social (CNCOM) e visa à declaração de constitucionalidade do art. 129 da Lei 11.196/2005, sob a alegação de que citado dispositivo está sendo afastado em decisões da Justiça do Trabalho, Justiça Federal e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), por entenderem que as pessoas jurídicas estão burlando o Fisco ou a legislação trabalhista por meio da pejetização. O pedido na ADC é que os órgãos do Poder Judiciário e a Administração Pública deixem de desqualificar as relações jurídicas estabelecidas com base no artigo 129 da Lei 11.196/2005.

Relembre-se que, somada a mais este tratamento jurídico favorecido, existe a previsão de isenção de imposto de renda na distribuição de lucros e dividendos que, sobretudo quando envolve profissionais de alta renda, tem o efeito não equânime em relação aos demais trabalhadores submetidos à tabela progressiva do imposto sobre a renda, de forma que alguma alteração para equalizar a situação parece necessária.

Finalmente, passa-se à crítica relativa à despesa dos juros sobre capital próprio. A isenção do IRPF sobre a distribuição de dividendos e lucros aos sócios foi aprovada juntamente com outro benefício que permitiu a dedução de uma despesa fictícia do lucro real, que reduziu substancialmente o imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ), chamada de “juros sobre capital próprio” (JCP), conforme o mencionado art. 9º da Lei 9.249 de 1995:

Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata dia, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.

§ 1º O efetivo pagamento ou crédito dos juros fica condicionado à existência de lucros, computados antes da dedução dos juros, ou de lucros acumulados e reservas de lucros, em montante igual ou superior ao valor de duas vezes os juros a serem pagos ou creditados. (Redação dada pela Lei nº 9.430, de 1996) (Produção de efeito)

§ 2º Os juros ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento, na data do pagamento ou crédito ao beneficiário.

§ 3º O imposto retido na fonte será considerado:

I - antecipação do devido na declaração de rendimentos, no caso de beneficiário pessoa jurídica tributada com base no lucro real;

II - tributação definitiva, no caso de beneficiário pessoa física ou pessoa jurídica não tributada com base no lucro real, inclusive isenta, ressalvado o disposto no § 4º; (...)"

Trata-se de outra opção de remuneração dos sócios ao lado da distribuição de lucros e dividendos, em que são pagos juros remuneratórios aos sócios e acionistas pela utilização do capital social, com incidência de 15%. Para pessoas jurídicas situadas em paraísos fiscais, a alíquota é de 25%, conforme art. 24 da Lei 9.430/1996 c/ art. 14, § 1º, da Instrução Normativa RFB nº 1.455/2014. A possibilidade de pagamento a título de juros remuneratórios pela utilização do capital já era permitida pela legislação societária, mas a previsão legal de dedução da base de cálculo do IRPJ (e da CSLL) com base no lucro real tornou a opção bastante atrativa (DURIGON, 2017, p. 184-185).

A legislação dos juros sobre capital próprio, embora preveja a incidência de 15% de imposto de renda ao beneficiário, admite a dedução da despesa financeira do juros sobre capital próprio da base de cálculo na tributação da empresa ou instituição financeira, ou seja, reduz-se a base que incidirá 34% (IRPJ 25%, com o adicional, somado de 9% de CSLL) ou, no caso de instituição financeira, o percentual de 40% ou 45% (25% de IRPJ e 15% de CSLL ou, para o período de 01.10.2015 a 31.12.2018, de 20% de CSLL), havendo, assim, uma redução da alíquota dos tributos efetivamente cobrada.

Por planejamento tributário, pode ser melhor pagar juros aos sócios com IRRF de 15% e deduzir os JCP do lucro real, do que pagar por meio de dividendos isentos, mas ter a pessoa jurídica tributada numa alíquota maior, de 34%, por exemplo, vez que são os sócios quem de fato arcam com a pessoa jurídica.

Nos termos do item 11 da Exposição de Motivos do Ministro da Fazenda nº 325/1995 do projeto de lei que ensejou a Lei nº 9.249/1995, o motivo da criação da

despesa dos juros sobre capital próprio seria elevar o nível de investimento das empresas brasileiras, sem o endividamento que ocorreria pela utilização do capital de terceiros, bem como se alinhar à prática internacional, segue:

11. A permissão de dedução de juros pagos ao acionista, até o limite proposto, em especial, deverá provocar um incremento das aplicações produtivas nas empresas brasileiras capacitando-as a elevar nível de investimentos, sem endividamento, com evidentes vantagens no que se refere à geração de empregos e ao crescimento sustentado da economia. Objetivo a ser atingido mediante a adoção de política tributária moderna e compatível com aquela praticada pelos demais países emergentes, que competem com o Brasil na capacitação de recursos internacionais para investimento. (BRASIL, 1995)

Segundo Higuchi (2017, p. 127-128), caso não houvesse a possibilidade de dedução da despesa de JCP, haveria violação ao princípio da isonomia, pois as empresas que captassem recursos financeiros do mercado financeiro, por meio de empréstimo, deduziriam a despesa da base de cálculo do IRPJ (e da CSLL), em razão da dedutibilidade da despesa financeira, enquanto as empresas que se financiassem a partir do capital próprio (patrimônio líquido positivo) não poderiam deduzir.

Entretanto, a escolha entre financiamento pelos sócios ou por instituição financeira pela pessoa jurídica é uma decisão que tem que levar em conta as circunstâncias do mercado, de forma que usar um instrumento tributário para afetar essa decisão, viola a neutralidade tributária.

Conforme se verifica, segundo Gobetti (2018, p. 31), a tributação brasileira se mostra desfavorável à retenção de lucros e dividendos, pois beneficia a distribuição com a isenção, bem como interfere na forma de financiamento dos recursos da pessoa jurídica, o que demonstra que não observou a neutralidade fiscal, ou seja, o dever negativo de não interferir nas decisões da empresa pela tributação.

Apesar da justificativa ter citado a comparação internacional para instituição dos juros sobre capital próprio na Lei 9.249 de 1995, o primeiro país a adotar o modelo de “allowance for corporate equity” (ACE), que se assemelha ao juros sobre capital próprio no Brasil, foi a Croácia, em 1994, depois a Itália, em 1997; a Áustria em 2000 e a Bélgica somente em 2006 (GOBETTI, 2018, p. 29-30). Atualmente, o instituto se mantém no Brasil e na Bélgica somente, em que nesta se admite a dedução de juros fictos calculados sobre o patrimônio líquido a taxas entre 1,63% e 2,13% (QUEIROZ E SILVA, 2015, p. 22).

Afirma-se que o objetivo extrafiscal da permissão de dedução dos juros sobre capital próprio da base de cálculo do IRPJ no lucro real foi a extinção da permissão de deduzir a correção monetária das demonstrações financeiras do patrimônio líquido, revogada pelo art. 4º da Lei 9.249 de 1995. A dedução reduzia o imposto de renda devido e foi prevista na época de elevada inflação. Assim, a dedução se justificava quando a inflação era elevada, de forma que, numa situação de inflação controlada, a realidade mudou e o benefício fiscal da dedução do JCP pode ser revisto (QUEIROZ E SILVA, 2015, p. 14; DURIGON, 2017, p. 185).

Da mesma forma que a isenção dos lucros e dividendos distribuídos é passível de crítica em face dos princípios regentes do imposto sobre a renda, nada impede a revisão da sistemática dos juros sobre o capital próprio. Ressalte-se que já houve tentativa de alterar a alíquota do imposto retido na fonte e o grau de dedutibilidade da despesa por meio da Medida Provisória nº 694/2015.

A Medida Provisória nº 694/2015 pretendeu a majoração da alíquota do IRRF de 15% para 18% e a limitação da dedutibilidade dos juros a 5% ou à TJLP, o que fosse menor, com o fim de minimizar o impacto da despesa expressamente reconhecida como *benefício fiscal* no item 5, nos termos da exposição de motivos da MP citada (BRASIL, 2015):

Primeiramente, sobre a alteração do art. 9º da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, destaque-se que os juros sobre o capital próprio são dedutíveis da base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, com o objetivo de compensar o fim da correção monetária que reduzia a base tributável e de incentivar a capitalização das empresas.

2. Atualmente, a legislação limita o pagamento dos juros sobre capital próprio à variação, pro rata die, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP. A medida proposta traz um novo limite, devendo ser considerado o valor da variação de TJLP ou 5% (cinco por cento) ao ano, o que for menor.

3. Quanto à tributação dos juros pelo pagamento, tem-se que as pessoas jurídicas que apuram o lucro real reduzem o pagamento de seus tributos, eis que os valores de juros pagos nos termos do referido art. 9º, em vez de serem tributados em até 34% (trinta e quatro por cento), somando-se IRPJ, adicional de IRPJ e CSLL, caso não houvesse esta renúncia fiscal, são tributados apenas a 15% (quinze por cento) diretamente na fonte, ex vi do § 2º do art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995.

4. Por outro lado, outra fonte de desequilíbrio emanada do dispositivo refere-se ao fato de que, se um sócio pessoa física é beneficiário dos JCP, este paga apenas 15% (quinze por cento) de Imposto sobre a Renda, tributação definitiva,

enquanto que um trabalhador tem os seus rendimentos tributados em até 27,5% (vinte e sete inteiros cinco décimos por cento).

5. Destaca-se que já se passaram quase vinte anos de vigência do benefício, embora hodiernamente a concessão de benefícios fiscais tem sido orientada por períodos certos de tempo e não perenizada indeterminadamente. Nesse contexto, é que se propõe a alteração do § 2º do art. 9º da Lei nº 9.249, de 1995, pela elevação do percentual de retenção do imposto de renda na fonte, para 18%, com a qual se espera que as distorções acima apontadas sejam mitigadas e que a arrecadação tributária seja impactada positivamente já a partir de 2016.

A medida provisória também pretendeu minimizar o impacto na progressividade do imposto sobre a renda da pessoa física, pois no caso de beneficiário dos juros sobre capital próprio ser pessoa física, a tributação de 15% é definitiva na fonte, em detrimento dos trabalhadores que tem incidência de alíquota marginal de 27,5%, conforme o inc. II do § 3º do art. 9º da Lei 9.249 de 1995, conforme item 4 supra. Contudo, a medida provisória citada não foi convertida em lei.

No âmbito dos contratos internacionais para evitar a dupla tributação, os juros sobre capital próprio também têm repercussão e o efeito pode se dar na legislação interna, com a revogação do instituto. Conforme elucida Ramon Tomazela Santos (2015), a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), com apoio dos países que integram o G20, vem desenvolvendo um plano de ação para combater erosão de bases tributáveis, denominada “Base Erosion and Profit Shifting” (“BEPS”), com o objetivo de preservar a arrecadação tributária, a soberania, a neutralidade e a justiça fiscal (SANTOS, 2015, pp. 115-116).

A OCDE parte do pressuposto de que a interação entre os países advinda da evolução no ambiente das multinacionais que atuam em diversas jurisdições proporcionou mecanismos de eliminação ou redução da carga tributária sobre a renda. Assim, o projeto BEPs da OCDE procura identificar as assimetrias da interação entre as regras internas dos países e dos acordos de bitributação. Dentre as ações do projeto Beps, há Ação 2, denominada “Neutralise the effects of hybrid mismatch arrangements”, na qual a OCDE recomenda medidas que podem ser adotadas pelos países para neutralizar os efeitos no planejamento tributário “erosivo” com estruturas híbridas ou instrumentos financeiros híbridos (SANTOS, 2015, pp. 115-116).

Os instrumentos financeiros híbridos são exatamente os capazes de gerar situações de *dupla não-tributação*, em razão de assimetria de jurisdições, na situação em que, no exemplo do JCP, haja a dedução como despesa ou isenção do valor pela lei

doméstica de um Estado e a concomitante isenção tributária do valor no Estado de destino do acordo internacional. Trata-se de distorção que é combatida pela Ação nº 2 da OCDE, com o fim de corrigir a tributação da renda. O caráter híbrido do JCP pode ensejar a exclusão do ordenamento jurídico, caso o Brasil, como país associado, adote na legislação interna as orientações da OCDE, para evitar o desestímulo de investidores estrangeiros<sup>74</sup>.

Segundo Gobetti e Orair (2016, p. 7), tanto a isenção do IRPF sobre lucros e dividendos, quanto a possibilidade de dedução da despesa denominada juros sobre capital próprio pela pessoa jurídica para apuração do IRPJ e CSSL devem ser revistas, pois repercutem na baixa tributação do lucro e na minorada progressividade do IR, o que também é defendido por Buffon e Bassani de Matos (2015, p. 227) e por Tavares (2017, p. 175-182).

Conforme também Introíni *et.al*, há necessidade de revogação dos dois mecanismos, pois, caso se revogue apenas a isenção dos lucros e dividendos recebidos por sócios e acionistas, haveria uma “migração” para utilização da tributação favorecida pela dedução da despesa dos juros sobre capital próprio (INTROÍNI *et.al*, 2018, p. 276).

Diante do quadro de necessidade de recursos públicos, de renúncias fiscais e de prevalência da tributação sobre o consumo, bem como um cenário de desigualdades socioeconômicas, poder-se-ia discutir a revogação dos art. 9º e art. 10º da Lei 9.249 de 1995, acompanhada da redução tanto da tributação da pessoa jurídica, quanto da tributação sobre bens e serviços (GOBETTI; ORAIR, 2016, p. 29). Verifica-se, outrossim, injustiça fiscal em relação ao trabalhador submetido à alíquota de 27,5% no caso de distribuição de juros sobre capital próprio à beneficiário pessoa física tributado à alíquota de 15%.

A implantação de uma tributação progressiva perpassa também por políticas públicas que combatam a sonegação por meio de paraísos fiscais, ou seja, medidas de combate ao planejamento tributário abusivo, eivado de má-fé, com o fim de redução da

---

<sup>74</sup> Há previsões de solução da questão na Convenção Modelo da OCDE, com o fim de evitar a dupla não tributação. Para uma leitura mais detalhada, conferir: SANTOS, Ramon Tomazela. *O pagamento de Juros Sobre Capital Próprio (JCP) será Afetado pela Ação 2 do Projeto Beps (Base Erosion and Profit Shifting)?*. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 241, 2015.

carga tributária, conforme as condutas definidas no art. 1º da Lei 8.137/90<sup>75</sup> e art. 71 da Lei 4.502/64<sup>76</sup>(TAVARES, 2017, pp. 198-201).

Citadas sonegações se relacionam com a falta de transparência fiscal dos recursos enviados a paraísos fiscais, os quais podem abranger planejamentos tributários abusivos com o intuito de reduzir ou eliminar o pagamento de tributos. Desse modo, pode-se afirmar que a não declaração de rendimento ou de um fato gerador ocorrido no Brasil, bem como a constituição de empresa em paraíso fiscal, com o único objetivo de afastar a tributação brasileira, são condutas de sonegação fiscal (TAVARES, 2017, pp. 198-201), cuja prática permite a tributação da realidade fática<sup>77</sup>.

A ruptura da delimitação dos espaços pelos Estados nacionais que a globalização trouxe por meio da livre atuação das empresas transnacionais é um desafio para o incremento da progressividade da renda, na medida em que a tributação dos mais ricos requer, em um ambiente de intensa concorrência fiscal, a atuação multilateral dos Estados nas medidas de transparência internacional (BATISTA JÚNIOR, 2015, p. 315-317).

Nesse contexto, poder-se-ia ser útil, apesar da dificuldade de implementação, como já mencionado anteriormente, a instituição do imposto mundial sobre grandes

---

<sup>75</sup> Lei 8.137/90: Art. 1º Constitui crime contra a ordem tributária suprimir ou reduzir tributo, ou contribuição social e qualquer acessório, mediante as seguintes condutas: (Vide Lei nº 9.964, de 10.4.2000) I - omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias; II - fraudar a fiscalização tributária, inserindo elementos inexatos, ou omitindo operação de qualquer natureza, em documento ou livro exigido pela lei fiscal; III - falsificar ou alterar nota fiscal, fatura, duplicata, nota de venda, ou qualquer outro documento relativo à operação tributável; IV - elaborar, distribuir, fornecer, emitir ou utilizar documento que saiba ou deva saber falso ou inexato; V - negar ou deixar de fornecer, quando obrigatório, nota fiscal ou documento equivalente, relativa a venda de mercadoria ou prestação de serviço, efetivamente realizada, ou fornecê-la em desacordo com a legislação. (BRASIL, 1990).

<sup>76</sup> Lei 4.502/64 Art. 71. Sonegação é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária: I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais; II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente. (BRASIL, 1964).

<sup>77</sup>A respeito da possibilidade de tributação do fato real, quando verificada simulação, dolo ou fraude com o intuito de evasão fiscal, ver Acórdão nº 9101-002.533, do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), sessão de 19 de janeiro de 2017: “ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2001, 2002 SIMULAÇÃO Verificado que a criação de empresas escriturais em paraíso fiscal foi meio para possibilitar a captação de recursos no exterior a curto prazo e os aportes realizados a título de aumento de capital dessas empresas foram, na verdade, remessas para a quitação dessas obrigações, fica caracterizada a simulação que autoriza o lançamento tributário sobre o fato real, tributável. ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ Ano-calendário: 2001, 2002 GLOSA DE DESPESAS As despesas com encargos financeiros atribuídos a dívida que se provou quitada não devem ser consideradas na apuração do lucro real.

capitais, cuja previsão, ainda que com alíquota módica, funcionaria como freio à guerra fiscal internacional, sobretudo se fosse previsto para a maior parte dos países conforme tratados internacionais. Outrossim, acordos internacionais poderiam ser fundamentais no combate a paraísos fiscais através da estipulação de informação automática acerca das transferências internacionais (PIKETTY, 2014, pp. 504-505; RIBEIRO, 2015, p. 32).

A redistribuição do imposto sobre a renda fica limitada se o capital se deslocar para outros Estados para escapar da tributação, havendo, atualmente, duas questões que favorecem que o capital voe, quais sejam, o fim da tributação na fonte de países desenvolvidos e o aumento de paraísos fiscais em países em desenvolvimento. Depois que os Estados Unidos revogaram a tributação do imposto de renda retido na fonte incidente sobre rendimentos pagos a estrangeiros, inibiu outros países em cobrar, pelo receio de que o capital fosse para os Estados Unidos. Ressalte-se que até os países desenvolvidos enfrentam dificuldades em tributar pela lei interna do imposto de renda os rendimentos recebidos por seus residentes, em razão da existência de paraísos fiscais com rígidas leis de sigilo bancário (BATISTA JÚNIOR, 2015, p. 304).

Assim, a questão merece reflexão e não se esgota com uma “harmonização fiscal isolada”, mas exige uma “resposta global” na busca por uma “governança econômica transnacional”, pois demanda a atuação conjunta dos países, principalmente dos mais ricos, que devem assumir a obrigação com o bem-estar humano e a obrigação de ajudar (BATISTA JÚNIOR, 2015, p. 315-317).

## CONCLUSÃO

Conclui-se que a elevada desigualdade econômica é prejudicial a toda a sociedade (ricos e pobres)<sup>78</sup>, ao mercado<sup>79</sup> e à própria democracia<sup>80</sup>, bem como que é função do Estado por meio do sistema tributário combater a pobreza e reduzir as desigualdades socioeconômicas, em razão da tributação se pautar nos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, previstos no art. 3º da CF, em que consta expressamente a erradicação da pobreza e redução das desigualdades, cujo objetivo também está previsto no art. 170, inc. VII da CF, quanto à ordem não só econômica quanto financeira.

Para cumprir o objetivo constitucional de construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a distribuição da carga tributária deveria ser equitativa e progressiva, com o fim de onerar mais quem mais pode pagar, bem como desempenhar seus fins redistributivos.

Ressalte-se que a crítica à atual progressividade do imposto sobre a renda foi adotada como um ponto de partida para que o sistema tributário seja mais justo, pelo citado imposto ocupar um lugar central em qualquer sistema tributário minimamente justo.

Ademais, o consequente investimento nos serviços públicos de saúde, educação, saneamento básico, segurança pública, dentre outros, é medida que se impõe para proporcionar melhoria da qualidade de vida da população, desenvolvimento nacional e concretizar o Estado Social.

---

<sup>78</sup> Como visto, a desigualdade socioeconômica elevada se relaciona com o número alto de outros fatores negativos, como violência, baixa expectativa de vida, doenças, inclusive mentais e obesidade; criminalidade, aumento de pessoas encarceradas, desemprego, analfabetos, redução da mobilidade social, desigualdade social e de gênero, dentre outros. Desse modo, a desigualdade extrema alcança a todos, ricos ou pobres. Imagine que um rico, vivendo em um país extremamente desigual, é submetido diariamente ao risco da violência e da criminalidade. Assim, a pobreza e a desigualdade elevada o atingem.

<sup>79</sup> A desigualdade elevada atinge o mercado, tanto pela redução do consumo pelos mais pobres, quanto em razão da obtenção de rendas econômicas pelos mais ricos, por meio da manipulação do meio social e político, sem incremento de produção, a exemplo de medidas tributárias para pagar menos tributos.

<sup>80</sup> O risco à democracia e ao sistema político se verifica pela atuação em benefício dos interesses dos endinheirados, gerando uma crise na representatividade dos mais pobres. A atuação dos representantes eleitos se dará em prol dos interesses econômicos que representam.

Desse modo, em um Estado Social e Democrático de Direito, em observância às normas constitucionais prestacionais, a ação estatal continua sendo para enorme parcela da população o único meio de acesso a um mínimo de bens essenciais, como saúde, educação, assistência social, água, dentre outros bens.

Em razão disso, urge a adoção não de um Estado maximizado, mas de um Estado que tenha atuação suficiente para cumprir sua função de concretizador dos direitos sociais fundamentais, por meio do oferecimento de serviços públicos, os quais funcionam como mecanismo de coesão social e de distribuição de riquezas, pautados na universalidade, modicidade de taxas e tarifas e na continuidade de sua prestação.

Conforme delineado no presente estudo, fez-se a abordagem pela tributação sob um viés mais igualitário, por meio da redução da tributação indireta, incidente sobre bens e serviços, e da ampliação da tributação direta, incidente sobre patrimônio e renda, considerando a atual regressividade do sistema tributário brasileiro. Em outras palavras, a população menos favorecida acaba consumindo mais sua renda com tributos, em relação à parcela mais rica da população.

A injusta composição da carga tributária brasileira se configura, na medida em que seu percentual em torno de 32,43%, segundo o PIB de 2017, é formado de 15,71 % por tributos indiretos (incidentes sobre consumo de bens e serviços); por 8,47 % do PIB relativo à folha de salários; e de tributos sobre renda e propriedade no percentual de apenas 7,72% do PIB 2017. Tal composição merece reequilíbrio, para que o sistema tributário não seja mais um fator a agravar as desigualdades sociais no Brasil.

Referida composição retrata a oneração maior das camadas menos favorecidas e cristaliza a desigualdade econômica. Diversamente, nos países da OCDE, a carga tributária total é semelhante à brasileira, mas a sua composição é diferente, pois a tributação de tais países desenvolvidos incide mais sobre a renda e propriedade (13,6% do PIB 2016) e menos sobre o consumo relativo bens e serviços (11,4% do PIB 2016).

Ressalte-se que, se consideramos a composição de cada país da OCDE, a diferença entre a tributação direta e a indireta é ainda mais expressiva. A título de exemplo, conforme dados da OCDE (2016), a tributação na Dinamarca, cuja enraizada cultura da igualdade permite uma tributação intensa da renda, é de 28,7% relativo ao quesito renda, lucro e ganho de capital e de 14,9% sobre bens e serviços (RECEITA FEDERAL, 2018, p. 07-08).

Desse modo, pode haver o reequilíbrio da carga tributária sem o aumento dos tributos, mas com o aumento da tributação direta, em que o imposto de renda se insere e, paralelamente, a redução da tributação indireta, incidente sobre consumo e bens, sem necessidade de alteração da Constituição de 1988, mas da legislação ordinária. Tais medidas seriam importantes, pois, como dito, os 10% mais pobres do Brasil gastam 32% de sua renda com tributos, enquanto os 10% mais ricos, gastam 21% (OXFAM, 2017), ou seja, a tributação onera mais os mais pobres.

Caso se promova o incremento da tributação direta através do fomento da progressividade do imposto de renda, poderão ser atendidas tanto a função distributiva de renda, com a melhor distribuição do ônus fiscal, quanto a redistributiva, com o investimento no Estado Social, como nos serviços públicos de saúde e educação, a fim de reduzir as desigualdades sociais.

Dentre as críticas possíveis à progressividade atual do imposto de renda, fez-se um corte metodológico para se restringir a criticar alguns pontos específicos, conforme a seguir expostos.

Abordou-se a atual tabela do imposto de renda da pessoa física, cuja ampliação da faixa de isenção, correção das bases iniciais de incidência do tributo e previsão de mais uma ou duas alíquotas para alcançar bases de cálculo mais elevadas em relação às que incidem 27,5% são medidas que poderiam melhor responder à progressividade.

Tratou-se também da questão da isenção de imposto de renda sobre lucros e dividendos distribuídos às pessoas físicas e jurídicas, previsto no art. 10 da Lei 9.249 de 1995. Na justificativa que acompanhou o projeto lei, conforme Exposição de Motivos n. 325 de 1995, a isenção viria para simplificar a tributação e estimular o investimento em atividades produtivas, mas tais motivos foram frustrados.

O benefício acabou incentivando outro fenômeno de erosão da base tributária da renda e de prejuízo à arrecadação das contribuições para a seguridade social, conhecido como “pejotização”.

A pejotização consiste na adoção de pessoa jurídica por contribuintes que não exercem de fato atividade produtiva por meio da circulação de bens ou serviços, geração de empregos etc., a ensejar a submissão da tributação da renda do trabalho à tributação do capital, que é mais branda. A criação da pessoa jurídica é medida utilizada para

disfarçar tanto a relação de emprego subjacente, dotada de subordinação, não eventualidade, onerosidade e pessoalidade, quanto a existência real da pessoa jurídica, que não existe na realidade fática.

Verificou-se a permissão de adoção do regime do lucro presumido ou do Simples por categorias profissionais, em especial, profissionais liberais, que não exercem atividade empresarial, mas constituem pessoas jurídicas para não serem tributados na tabela progressiva do IRPF. Incide, no caso, a tributação mais favorecida da pessoa jurídica que, combinada com a isenção tratada, é fonte de discrepância e injustiça fiscal, quando comparada à tributação do trabalhador assalariado, pois isenta aqueles que tem maiores rendas. O exemplo da isenção brasileira não foi acompanhado pelos demais países, exceto a Estônia, dentre os da OCDE, razão pela qual o Brasil poderia se debruçar sobre os modelos dos países desenvolvidos para encontrar a tributação ideal.

Um dos principais argumentos para tentar manter a isenção consiste em afirmar que a tributação na pessoa física dos lucros e dividendos distribuídos ensejaria uma dupla tributação, pois o lucro já é tributado na pessoa jurídica.

Apesar de inexistir, em matéria de impostos, vedação genérica expressa na CF dos institutos da bitributação jurídica e do *bis in idem*, em regra, tais mecanismos não são admitidos no sistema jurídico brasileiro. A vedação da bitributação e do *bis in idem* relativamente aos impostos se infere do estabelecimento rígido de repartição de competências tributárias, previstas privativamente a cada ente político pela CF, bem como em face da disposição referente à competência residual da União (art. 154, inc. I da CF)<sup>81</sup>.

Assim, se a União, no exercício de sua competência residual, não pode criar impostos novos que tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos já previstos constitucionalmente, conforme o art. 154, inc. I da CF, infere-se que as competências discriminadas constitucionalmente são exclusivas de cada ente, salvo quando excepcionado pela CF<sup>82</sup>.

---

<sup>81</sup> A CF previu a mesma vedação para as contribuições para a seguridade social entre si, conforme art. 195, parágrafo 4º da CF.

<sup>82</sup> Cite-se, como exceção, admitindo-se a bitributação ou *bis in idem*, a previsão constitucional do Imposto Extraordinário de Guerra, previsto no inc. II do art. 154 da CF.

No caso, não se pode afirmar que a incidência do imposto de renda sobre o lucro auferido pela pessoa jurídica e, após, sobre os lucros distribuídos aos sócios e acionistas configuraria bitributação e nem mesmo *bis in idem*<sup>83</sup>.

Não há falar em bitributação jurídica, pois esta consiste na tributação do mesmo contribuinte e do mesmo fato gerador por dois entes tributantes diversos. No caso, as pessoas físicas (sócios e acionistas) são contribuintes distintos da pessoa jurídica, que tem personalidade jurídica própria; e há apenas a União como ente tributante.

A pessoa jurídica, como resultado de sua atividade empresarial, auferir lucro; enquanto os beneficiários da distribuição de lucros e dividendos auferem rendimentos. No caso, são fatos que constituem o fato gerador do imposto de renda, ocorridos em momentos distintos, e realizados por contribuintes diversos. Deve-se acentuar que as bases de cálculo da pessoa física (renda auferida subtraídas as deduções permitidas) e da pessoa jurídica (lucro real, presumido, arbitrado, ou apurado pelo SIMPLES) são completamente diversas.

Portanto, como os fatos geradores, as bases de cálculo e os contribuintes são distintos, não há *bis in idem*, a exemplo do que ocorre no caso da tributação do lucro pelo IRPJ e pela CSLL, em que a União tributa o mesmo fato com exações distintas.

Apesar da possibilidade de configuração de bitributação ou mesmo *bis in idem* com as contribuições, como na citada incidência de IRPJ e CSLL, esta ocorre em virtude de expressa previsão constitucional. Como já confirmou o STF, não há impedimento a que haja *bis in idem* ou bitributação entre impostos e contribuições, mesmo para a seguridade social<sup>84</sup>.

Faz-se necessário diferenciar a bitributação jurídica, vedada pela Constituição, salvo exceções previstas na CF, da bitributação econômica. Isto porque a bitributação econômica não é vedada pela CF, sendo na verdade pressuposta na divisão

---

<sup>83</sup>Como esclarece Raquel Cavalcanti Ramos Machado (2013, p. 49), “Entende-se por *bis in idem* a incidência de dois tributos de um mesmo ente tributante sobre um mesmo fato. Já a bitributação designa a incidência de dois tributos de entes distintos sobre um mesmo fato. Há *bis in idem*, por exemplo, em relação à CSLL e ao IRPJ (e em relação à COFINS, ao PIS e a algumas CIDEs). Quanto à bitributação, ela ocorre em relação à CIDE-Combustíveis e ao ICMS incidente sobre os combustíveis, assim como entre a COFINS, de um lado, e ao ICMS e o ISS, de outro”.

<sup>84</sup>O STF entendeu que a CF não proíbe a coincidência da base de cálculo de contribuição com imposto já existente, conforme reiterado na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.105 de 18.02.2005, sobre a contribuição previdenciária dos inativos, em que se firmou não haver bitributação ou *bis in idem* com imposto de renda.

das competências tributárias e impossível de ser evitada, salvo se fosse instituída a tributação por imposto único. Desse modo, múltiplos impostos, ainda que incidindo sobre fatos jurídicos diversos acabam por onerar mais de uma vez a mesma riqueza<sup>85</sup>.

Há quem afirme que o fim da isenção na distribuição dos lucros e dividendos comentada poderia estimular o reinvestimento dos resultados na pessoa jurídica, no lugar da distribuição dos lucros e dividendos.

Por outro lado, há posicionamento de que a revogação da isenção pode desestimular a economia, do que se infere que será importante a rediscussão da isenção citada, pois caso a isenção seja revogada com aplicação da tabela progressiva do IRPF aos sócios, algumas ponderações podem ser feitas no tocante à tributação da pessoa jurídica, que pode ser reduzida, pois a pessoa jurídica já arca com vários tributos, e com a revogação da isenção pode haver o desestímulo da produtividade.

Outro ponto criticado foi a alternativa legal da dedução da despesa de juros sobre capital próprio do imposto de renda da pessoa jurídica. A possibilidade de dedução desta despesa veio em substituição à revogação da previsão da atualização das demonstrações financeiras da pessoa jurídica e sua dedutibilidade, na época de inflação descontrolada. A revogação ocorreu pelo art. 4º da Lei 9.249 de 1995. Como a alta inflação não mais existe, o benefício fiscal do JCP também pode ser repensado.

Refutou-se o argumento de que a dedução é medida que estimula os sócios a capitalizar a empresa, no lugar de utilizar empréstimos de terceiros, pois não é função dos tributos guiar como o mercado deve se capitalizar, sob pena de ferir a neutralidade fiscal. A revogação da dedução também poderia estimular o reinvestimento nas pessoas jurídicas, que não distribuiria juros aos sócios.

Apontou-se, ainda, a repercussão que a despesa dos juros sobre capital próprio pode ter no âmbito dos acordos internacionais, pois a despesa pode ser dedutível no Brasil e a distribuição dos juros isenta de tributação no exterior, em que terá natureza de dividendos, a atrair a *dupla não tributação*, combatida pela OCDE na Ação 2 do

---

<sup>85</sup> Citou-se como exemplo, uma pessoa que presta serviços (paga ISS), auferir rendimentos (paga IRPF) e com eles adquire um imóvel e um veículo (onerados pelo IPTU e pelo IPVA, respectivamente). Poder-se-ia dizer que a mesma manifestação de riqueza, em face da múltipla tributação econômica, gerou a incidência de vários impostos, o que é plenamente possível e não vedado (MACHADO, 2013, p. 56-57).

Projeto Beps<sup>86</sup>, por ser medida que promove a “erosão” da base tributária da renda. Inobstante o assunto ter saídas pelos acordos bilaterais, a medida pode ser retirada do ordenamento, independente da isenção dos dividendos, para não afastar investidores.

O fomento à progressividade pode ocorrer com as revisões da isenção do imposto de renda na distribuição dos lucros e dividendos e da dedutibilidade dos juros sobre capital próprio do IRPJ, previstas no art. 10 e no art. 9º da Lei 9.249, de 26 de dezembro de 1995, acompanhadas da redução tanto da tributação na pessoa jurídica, para que se estimule o desenvolvimento econômico e a atividade produtiva, quanto da tributação sobre consumo e serviços. As críticas feitas foram pontuais e não exaustivas, mas, caso acatadas, já poderiam surtir efeitos positivos na arrecadação e na equidade.

Foram abordadas também a questão das renúncias fiscais, para firmar a necessidade de atenção ao assunto e até revisão, bem como a existência de paraísos fiscais, os quais deixam o capital “voar” e demandam atuação conjunta em âmbito internacional, como a implementação de medidas de transparência fiscal e a instituição do imposto mundial sobre grandes capitais.

Conforme algumas considerações feitas no trabalho, a tributação da renda no Brasil necessita de ajustes, pois há brechas que permitem que as pessoas físicas, inclusive profissionais liberais, artistas renomados e bem remunerados, organizem-se como pessoas jurídicas e se beneficiem de um regime favorecido de tributação, apesar de muitas vezes a relação ser direta, pessoal, individual e até decorrente de uma relação de emprego, além de receberem seus rendimentos como lucros isentos.

Citou-se, ainda, que o próprio ordenamento permite que as pessoas jurídicas reduzam suas bases tributárias através benefícios ou renúncias fiscais sem a comprovação de sua real necessidade, que os rentistas são tributados a alíquotas mais baixas ou isentos, enquanto a classe média e a mais pobre é achatada e o investimento produtivo não é incentivado.

Vale ressaltar que a corrupção, que deve ser combatida, sob pena de incrementar as desigualdades, não se restringe a superfaturamentos de obras, recebimento de propinas contratuais ou outras questões, mas está associada também às obtenções

---

<sup>86</sup> Denominada “Neutralise the effects of hybrid mismatch arrangements”, na qual a OCDE recomenda medidas que podem ser adotadas pelos países para neutralizar os efeitos no planejamento tributário “erosivo” com estruturas híbridas ou instrumentos financeiros híbridos, entendidos como aqueles que podem causar a dupla não tributação.

legislativas de renúncias ou benefícios fiscais<sup>87</sup>, dentre os quais alguns não são justificados, e à efetivação das práticas evasivas, cujos valores são bem elevados e pouca importância é dada<sup>88</sup>.

Apesar do estado atual da tributação, em detrimento da ordem constitucional, pode-se afirmar que, quando se decidir pela correção das distorções e construção de um sistema de fato progressivo, pessoal e universal, a Constituição de 1988 estará pronta para fundamentá-lo, sem precisar de alterações.

Ademais, as questões aqui tratadas dependem, sobretudo, de vontade política para implementar as alterações legislativas e do debate realmente democrático, em razão da importância do debate das políticas públicas entre as instituições estatais e os cidadãos.

Finalmente, as conclusões aqui expostas não são definitivas, como de qualquer pesquisa, além dos pressupostos de onde se partiu poderem ser questionados e até revisados.

---

<sup>87</sup> A título de exemplo, a Operação Lava-Jato, uma das maiores do país contra a corrupção, resgatou em torno de R\$ 4 bilhões aos cofres públicos (MPF, 2019). Por outro lado, medidas tributárias que não se tem dado atenção, como renúncias fiscais e evasão fiscal, computam valores bem superiores. Como visto, para o ano de 2020, conforme dados da Receita Federal, a estimativa de renúncias fiscais é de R\$ 331,18 bilhões,

<sup>88</sup> Sobre o tema, conferir: RIBEIRO, Ricardo Lodi. *A corrupção não é o principal ralo do dinheiro público no Brasil*. [S.I.] 2017. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2017-out-26/ricardo-lodi-corrupcao-nao-principal-ralo-dinheiro-publico>.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRAHÃO, Jorge; MOSTAFA, Joana; HERCULANO, Pedro. **Gastos com a Política Social: alavanca para o crescimento com distribuição de renda**. IPEA, 2011 (Comunicados do IPEA n. 75).

ACEMOLGLU, Daron; ROBINSON, James. **Por que as Nações Fracassam: As origens do poder, da prosperidade e da pobreza**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

AFONSO, José Roberto [et al]. **Tributação e desigualdade**. Belo Horizonte: Letramento Casa do Direito: FGV Direito Rio, 2017.

AFONSO José Roberto; SALTO Felipe; RIBEIRO Leonardo. **A PEC do teto e o resto do mundo**. Disponível em: <[www.conass.org.br/pec-do-teto-e-o-resto-do-mundo](http://www.conass.org.br/pec-do-teto-e-o-resto-do-mundo)>. Acesso em: 28.03.2019.

ANAN JR.; Pedro; LATORRE, Juliana Grandino; SILVA, Thais Abreu de Azevedo. **O artigo 129 da Lei 11.196 /05 e a tributação das pessoas jurídicas**". 27 de novembro de 2019. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI21549,51045-O+artigo+129+da+Lei+1119605+e+a+tributacao+das+peoas+juridicas>>. Acesso em 27.11.2019.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de Renda das Empresas**. 5ed. São Paulo: Atlas, 2008.

ANFIP, 2019. **A reforma tributária que ninguém quer fazer**. Disponível em: <<https://www.anfip.org.br/artigo-clipping-e-imprensa/imprensa/a-reforma-tributaria-necessaria-que-ninguem-quer-fazer/>>. Acesso em 27.10.2019

ANSELMINI, Priscila; BUFFON, Marciano. Tributação como instrumento de redução das desigualdades no Brasil. **Revista do Direito Público**, Londrina, v. 13, n. 1, p. 226-258, abr. 2018. DOI: 10.5433/1980-511X2018v13n1p226. ISSN: 1980-511X.

ARRETCHE, Marta. Democracia e redução da desigualdade econômica no Brasil: A inclusão dos outsiders. **Revista Brasileira de Ciências Sociais**, São Paulo, vol. 33, n. 96, p. 1-23, 2018. Disponível em: <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0102-69092018000100508&lng=en&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0102-69092018000100508&lng=en&nrm=iso)>. Acesso em 22.10.2019. Epub Jan 08, 2018. <http://dx.doi.org/10.17666/339613/2018>.

ATKINSON, Anthony B. **Desigualdade: o que pode ser feito**; tradução de Elisa Câmara. São Paulo: Leya, 2015.

AUGUSTO DE OLIVEIRA, Fabricio. As reformas tributárias no plano internacional: a marcha da insensatez. **A Reforma Tributária Necessária. Justiça fiscal é possível: subsídios para o debate democrático sobre o novo desenho da tributação brasileira** (Documento Completo). Eduardo Fagnani (org.). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, p. 705-735, 2018. Disponível em: <<http://plataformapoliticassocial.com.br/wp-content/uploads/2018/05/REFORMA-TRIBUTARIA-SOLIDARIA.pdf>>. Acesso em 09.03.2018, p. 43-61

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2015.

BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. **Direito Administrativo e o Novo Código Civil**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2007.

BANCO MUNDIAL. **Montando o Quebra-Cabeça da Pobreza, 2018**. Disponível em: <<https://www.worldbank.org/pt/news/press-release/2018/10/17/nearly-half-the-world-lives-on-less-than-550-a-day-brazilian-portuguese>>. Acesso em 09.10.19.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. A democracia e suas dificuldades contemporâneas. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 212, p. 57-70, abr. 1998. ISSN 2238-5177. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/47166/45635>>. Acesso em: 15 Nov. 2018. doi:<http://dx.doi.org/10.12660/rda.v212.1998.47166>

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. O neocolonialismo e o Direito Administrativo Brasileiro. **Revista Eletrônica de Direito do Estado-REDE**, 17. Salvador, janeiro-fevereiro-março/2009. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br/codrevista.asp?cod=311>>. Acesso em: 11 fev. 2019.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **Serviço Público e Concessão de Serviço Público**. São Paulo: Malheiros, 2017.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. O Estado Democrático de Direito Pós-Providência Brasileiro em busca da Eficiência Pública e de uma Administração Pública mais Democrática. **Revista Brasileira de Estudos Políticos**, n. 98, Jul-Dez, 2008, Belo Horizonte.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O Outro Leviatã e a Corrida ao Fundo do Poço**. São Paulo: Almeida, 2015.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MONTEIRO DE OLIVEIRA, Ludmila Mara; MAGALHÃES, Tarcísio Diniz. Liberalismo, Desigualdade e Direito Tributário. **Revista Brasileira de Estudos Políticos** | Belo Horizonte | n. 110 | pp. 217-272 | jan./jun. 2015.

BELLO, Enzo; BERCOVICI, Gilberto; LIMA, Martonio Mont'Alverne Barreto. O Fim das Ilusões Constitucionais de 1988? / The end of 1988 constitutional illusions?. **Revista Direito e Práxis**, [S.l.], v. 10, n. 3, p. 1769-1811, set. 2019. ISSN 2179-8966. Disponível em: <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/revistaceaju/article/view/37470>>. Acesso em: 26 nov. 2019. BERCOVICI, Gilberto; Massonetto, Luís Fernando. Constituição dirigente invertida: a blindagem da constituição financeira e a agonia da

constituição econômica. Boletim de Ciências Económicas: Faculdade de Direito de Coimbra, Coimbra, v. XLIX, 2006. Disponível em: <https://edisciplinas.usp.br/mod/resource/view.php?id=2389308>, Acesso em: 04 de dezembro de 2018.

BENEDITO, Luiz Antônio. **Imposto Justo: uma Bandeira para a Sociedade**. Tributação em Revista. Ano 19, n. 64, jan-jun 2013.

BERCOVICI, Gilberto. **Constituição Econômica e desenvolvimento: uma leitura a partir da Constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros, 2005.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **Proposta de Emenda à Constituição 45 /2019**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília: Câmara dos Deputado, 2019c. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=219683> Acesso em 01.12.2019.

BRASIL. Câmara dos Deputados. PEC 283 /2013. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=582954> Acesso em 02.12.2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Acórdão nº 2402-006.976. Sessão de 07/03/2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Acórdão nº 2301-003.921. Sessão de 19/02/2014.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Acórdão nº 2402-007.031. Sessão de 19/02/2014.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Acórdão nº 2301-004.732. Sessão de 15/06/2016

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Acórdão nº 2301-004.733. Sessão de 15/06/2016.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Acórdão nº 2202-005.264. Sessão de 05/06/2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Acórdão nº 2401-005.900. Sessão de 05/12/2018.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Acórdão nº 9202-007.322. Sessão de 07.01.2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Acórdão nº 2202-003.682. Sessão de 09.03.2017.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Acórdão nº 2401-005.938. Sessão de 16.01. 2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Acórdão nº 2201-003.909. Sessão de 14.09.2017.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Acórdão nº 9202-007.322. Sessão de 07.01.2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Acórdão nº 2202-003.682. Sessão de 09.03.2017.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Acórdão nº 2401-005.938. Sessão de 16.01.2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Acórdão nº 2101-00.979. Sessão de 10/02/2011.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Acórdão nº 2202-001.496. Sessão de 09.11.2011.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Acórdão nº 2402-007.286. Sessão de 07/06/2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Acórdão nº 2101-002.051. Sessão de 19.02.2013.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). Acórdão nº 2102-01.487. Sessão de 24.08.2011.

BRASIL. **Exposição de Motivos nº 325**, de 31 de agosto de 1995 da Lei 9.249 de 26 de dezembro de 1995. Disponível em: < <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1995/lei-9249-26-dezembro-1995-349062-exposicaodemotivos-149781-pl.html> >. Acesso em 27.1.2019.

BRASIL. **Mensagem de Veto do parágrafo único do art. 129 da Lei 11.196 de 2005**. MENSAGEM Nº 783, DE 21 DE NOVEMBRO DE 2005. Brasília: Presidência da República, 2005. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2005/Msg/Vep/VEP-0783-05.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/Msg/Vep/VEP-0783-05.htm) >. Acesso em 01.12.2019

BRASIL. Presidência da República. Câmara da Reforma do Estado. **Plano Diretor da Reforma do Aparelho do Estado**. Brasília, 1995.

BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei n. 1.952 de 2019**. Cria alíquota única para o imposto de renda da pessoa física, de 27,5% sobre rendimentos acima de R\$ 4.990,00 mensais. Reduz para 12,5% a alíquota do imposto de renda da pessoa jurídica e para 7,5% a alíquota adicional. Revoga a isenção sobre os dividendos recebidos de pessoa jurídica, inclusive de microempresas, criando alíquota de 15%. Revoga isenções na tributação do mercado financeiro e de capitais, relativas a vendas de ações, fundos de investimento imobiliário, títulos e letras de crédito. Revoga a dedução no imposto de renda da pessoa jurídica pelos juros pagos a sócio, a título de remuneração do capital próprio. Brasília: Senado Federal, 2019a. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/136117>>. Acesso em 01.12.2019.

BRASIL. Senado Federal. **Projeto de Lei n. 2015, de 2019**. Cria alíquota de 15% para o imposto de renda sobre lucros ou dividendos recebidos de pessoas jurídicas. Brasília: Senado Federal, 2019b. Disponível em: <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/136156>>. Acesso em 01.12.2019.

BRASIL. Ministério Público Federal. Lava Jato: MPF devolve mais de R\$ 420 milhões para a Petrobrás. 25 de julho de 2019. Disponível em: < <http://www.mpf.mp.br/pr/sala-de-imprensa/noticias-pr/lava-jato-mpf-devolve-mais-de-r-420-milhoes-para-a-petrobras> Acesso em 03.12.2019>.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.923/DF. Relator Min. Ayres Britto Relator(a) p/ Acórdão: Min. LUIZ FUX, Julgamento: 16/04/2015, Órgão Julgador: Tribunal Pleno, PUBLIC 17-12-2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4697-DF. Relator: Min. EDSON FACHIN. Julgado em: 06 out. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.065-DF. Relator: Min. Sepúlveda Pertence. Julgado em: 17 fev.2000.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.762-DF. Relator: Min. Ricardo Lewandowski. Julgado em: 17 abr. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.105/ DF. Relatora Originária: Min. Ellen Gracie. Relator para o Acórdão: Min. Cezar Peluso. Julgado em: 18 ago. 2004.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.128-DF. Relatora: Min. Ellen Gracie. Julgado em: 18 ago. 2004.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Are 639337 Agr, Relator: Min. Celso De Mello. Segunda Turma. Data de julgamento: 23 ago. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. RE nº 177.835/PE. Relatora: Min. Cármen Lúcia. Julgado em: 12 mar. 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. RE nº 153.771/MG. Relator: Min. Moreira Alves. DJU de 05 set. 97.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. RE nº 562045/RS. Relatora: Min. Cármen Lúcia. Julgado em: 06 fev. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. RE nº 648.245. Relator: Min. Gilmar Mendes. Julgado em: 01 ago. 2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. RE nº 388.312/MG. Relatora: Min. Cármen Lúcia. Julgado em: 01 ago. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. RE nº 381.367/ RS. Relator: Min. Marco Aurélio. Julgado em: 12 abr. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. RE nº 827.833/SC. Relator: Min. Roberto Barroso. Julgamento em: 12 abr. 2018.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Plenário. RE nº 661256/SC. Relator: Min. Roberto Barroso. Julgamento em: 05 nov. 2018.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. **Desenvolvimento e crise no Brasil**. 11. ed. São Paulo: Brasiliense, 1968.

BRESSER-PEREIRA, Luiz Carlos. **Em busca do desenvolvimento perdido: um projeto novo-desenvolvimentista para o Brasil**. 1.ed. Rio de Janeiro: FGV Editora, 2018.

BUCCI, Maria Paula Dallari. **Políticas Públicas: Reflexões sobre o conceito jurídico**. In: BUCCI, Maria Paula Dallari (org.). São Paulo: Saraiva, 2006.

BUFFON, Marciano; BASSANI DE MATOS, Mateus. Os malefícios do neoliberalismo no modo de tributar brasileiro. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento da Universidade Estadual do Rio de Janeiro (UERJ)**, V. 1, n. 1, 2013. Disponível em <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/issue/view/400>> Acesso em 17.04.2019.

BUFFON, Marciano; BASSANI DE MATOS, Mateus. **Tributação no Brasil do século XXI: uma abordagem hermeneuticamente crítica**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

BÜHRING, Marcia Andrea. Direito Social: proibição de retrocesso e dever de progressão. **Direito & Justiça**, [s.l.], v. 41, n. 1, p.56-73, 19 fev. 2015. EDIPUCRS. <http://dx.doi.org/10.15448/1984-7718.2015.1.18175>.

CALIENDO, Paulo. A tributação progressiva da renda e a redistribuição da renda: O caso do Brasil. **Revista da Faculdade Mineira de Direito [Online]**, Volume 20 Número 40 (4 julho 2018).

CAMPELO, Tereza; NERI, Marcelo Cortês. **IPEA: Programa Bolsa família: uma década de inclusão e cidadania**. Brasília: 2013.

CARVALHO JR; Pedro Humberto Bruno; PASSOS, Luana. Imposto Sobre Grandes Fortunas. **A reforma tributária necessária: diagnóstico e premissas**. Eduardo Fagnani (org.). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Social, 2018.

CATARINO, João Ricardo. **Redistribuição Tributária: Estado Social e Escolha Individual**. Coimbra: Edições Almedina, 2008.

CATARINO, J.R.; CAVALCANTI, D. Imposto sobre as Grandes Fortunas: Estudo Luso-Brasileiro acerca de sua admissibilidade. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**, v. 37, n.1, 2017. Disponível em <<http://www.periodicos.ufc.br/nomos/article/view/11741>> Acesso em 28 de junho de 2018.

CEPAL. **A hora da igualdade - brechas por selar, caminhos por abrir**. ONU, 2010.

CEPAL. **Estudo Econômico da América Latina e do Caribe: A Agenda 2030 para o Desenvolvimento Sustentável e os desafios do financiamento para o desenvolvimento**. ONU, 2016.

CEPAL. **Panorama Fiscal de América Latina y el Caribe 2015: Dilemas y espacios de políticas**. ONU, 2015.

CEPAL. **A Ineficácia da desigualdade 2018**. Santiago: ONU, 2018.

CHEVALLIER, Jacques. **O serviço público**. Tradução, estudo introdutório e notas explicativas de Augusto Neves Dal Pozzo e Ricardo Marcondes Martins. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

COLARES, Laís Gramacho. O princípio da progressividade no sistema tributário nacional. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, v. 6, n.7, julho/dezembro, 2018, p. 100-121.

COUTINHO, Diogo R. **Direito, desigualdade e desenvolvimento** / Diogo R. Coutinho. – São Paulo: Saraiva, 2013.

CUPERTINO, Fausto. **A concentração da renda no Brasil (o bolo está mal dividido)**. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 1976.

DELSON, Jean-Philippe. Le grand processus d'égalisation des conditions. LECAUSSIN, Nicolas; DELSON, Jean-Philippe. Anti-Piketty. **Vive le Capital au XXI siècle!** Emmanuel Martin (coord.). Paris: Libréchange Les Editions, 2015, p. 35-51.

DIEESE. **Metodologia da Pesquisa Nacional da Cesta Básica de Alimentos**. São Paulo, 2016. Disponível em: <<https://www.dieese.org.br/metodologia/metodologiaCestaBasica>>. Acesso em 24.11.2019.

DIEESE. **Pesquisa Nacional da Cesta Básica de Alimentos: Salário nominal e necessário**. Disponível em: <<https://www.dieese.org.br/analisecestabasica/salarioMinimo.html>>. Acesso em 24.11.2019.

DURIGON, André Luís. Regime tributário da remuneração dos sócios de pessoa jurídica. **Revista da Procuradoria da Fazenda Nacional**, 10 ed. 2017. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/2018/publicada-a-10a-edicao-da-revista-da-pgfn>>. Acesso em 29.11.2019

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

FAGNANI, Eduardo (organizador). **A Reforma Tributária Necessária. Justiça fiscal é possível: subsídios para o debate democrático sobre o novo desenho da tributação brasileira (Documento Completo).** Eduardo Fagnani (org.) Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018.

FAGNANI, Eduardo; ROSSI, Pedro. Desenvolvimento, Desigualdade e Reforma Tributária no Brasil. FAGNANI, Eduardo (organizador). *In: A Reforma Tributária Necessária. Justiça fiscal é possível: subsídios para o debate democrático sobre o novo desenho da tributação brasileira (Documento Completo).* Eduardo Fagnani (org.). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, p. 141 a 160, 2018. Disponível em: <<http://plataformapoliticassocia.com.br/wp-content/uploads/2018/05/REFORMA-TRIBUTARIA-SOLIDARIA.pdf>>. Acesso em 09.03.2018.

FAGNANI, Eduardo; VAZ, Flávio Tonelli; ABRAHÃO DE CASTRO, Jorge; MOREIRA, Juliana. Reforma tributária e financiamento da política social. *In: A Reforma Tributária Necessária. Justiça fiscal é possível: subsídios para o debate democrático sobre o novo desenho da tributação brasileira (Documento Completo).* Eduardo Fagnani (org.). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, p. 173 a 211, 2018. Disponível em: <<http://plataformapoliticassocia.com.br/wp-content/uploads/2018/05/REFORMA-TRIBUTARIA-SOLIDARIA.pdf>>. Acesso em 09.03.2018.

FARIZA, Ignacio. **É preciso apagar a ideia de que reduzir desigualdade é coisa de comunista.** ELPAÍS, Cidade do México, 05 de agosto de 2019. Disponível em: <[https://brasil.elpais.com/brasil/2019/08/02/economia/1564739067\\_996880.html](https://brasil.elpais.com/brasil/2019/08/02/economia/1564739067_996880.html)> Acesso em 22.11.2019.

FERNÁNDEZ-ÁLVAREZ, Antón Lois. ESTADO DE BEM-ESTAR, INSTITUIÇÕES PÚBLICAS E JUSTIÇA SOCIAL. **REI - REVISTA ESTUDOS INSTITUCIONAIS,**

[S.l.], v. 4, n. 2, p. 884-904, dez. 2018. ISSN 2447-5467. Disponível em: <<https://www.estudosinstitucionais.com/REI/article/view/315>>. Acesso em: 17 abr. 2019. doi:<https://doi.org/10.21783/rei.v4i2.315>.

FERNANDES, R. C.; CAMPOLINA, B.; SILVEIRA, F. G. Impacto distributivo do imposto de renda no Brasil. AFONSO et al. (Orgs.). **Tributação e desigualdade**. Belo Horizonte: Letramento, 2017, p. 293-338.

FERNANDES, André Dias. MELO, Álisson José Maia. O imposto sobre grandes fortunas no Brasil e a redução das desigualdades socioeconômicas: Exame da constitucionalidade do PLP 227/2008. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**. v. 36.2, jul./dez. 2016, p. 65-86.

FERREIRA DE SOUZA, Pedro H. G.; OSORIO, Rafael Guerreiro; PAIVA, Luis Henrique; SOARES, Sergei. **Os efeitos do Programa Bolsa Família sobre a Pobreza e Desigualdade: um balanço dos primeiros quinze anos**. Rio de Janeiro: IPEA, 2019. (Texto para Discussão, n. 2499).

FITOUSSI, Jean Paul; ROSANVALLON, Pierre. **La Nueva era de las desigualdades**. 1.ed. Buenos Aires: Manantial, 2010.

FOLLONI, André; YAZBEK, Cristiano Lisboa. Eficiência Tributária do Estado e Retorno de Bem-estar à Sociedade. **Revista Opinião Jurídica**, Fortaleza, ano 11, p- 26-39, jan/dez. 2013.

FORBES. **Bilionários Brasileiros**. Edição Especial, set. 2019.

IPEA. **Equidade no Brasil: Impactos Distributivos da Tributação e do Gasto social**. Brasília: IPEA, 2011. (Comunicados do IPEA n. 92).

IBGE, 2019. **Pnad Contínua 2018: 10% da população concentram 43,1% da massa de rendimentos do país**. 16.10.2019. Disponível em: <<https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de->

[noticias/releases/25700-pnad-continua-2018-10-da-populacao-concentram-43-1-da-massa-de-rendimentos-do-pais](https://www.ipea.gov.br/noticias/releases/25700-pnad-continua-2018-10-da-populacao-concentram-43-1-da-massa-de-rendimentos-do-pais)>. Acesso em 22.11.2019.

IPEA. **O que é- Índice de Gini**, 01.11.2004. Disponível em: [http://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com\\_content&id=2048:catid=28](http://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&id=2048:catid=28) Acesso em 26.11.2019.

IPRI, Instituto de Pesquisas de Relações Internacionais. Fundação Alexandre Gusmão-FUNAG. **As 15 maiores economias do mundo**. 2017. Disponível em: <<http://www.funag.gov.br/ipri/index.php/indicadores/47-estatisticas/94-as-15-maiores-economias-do-mundo-em-pib-e-pib-ppp>>. Acesso em 22.11.2019.

FGV SOCIAL, **A Escalada da Desigualdade – Qual foi o Impacto da Crise sobre Distribuição de Renda e pobreza**. Novembro, 2019. Disponível em: <<https://cps.fgv.br/desigualdade>>. Acesso em 22.11.2019.

FREIRE, Paulo. **Educação e mudança**. Tradução Lilian Lopes Martin. 38.ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2018.

FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade: Direito ao futuro**. Belo Horizonte: Fórum, 2011.

FREITAS, Juarez. **Direito fundamental à boa administração pública**. 3.ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

FRIEDMAN, Milton e Rose. **Livre para escolher [recurso eletrônico]** / Milton Friedman, Rose Friedman; tradução Ligia Filgueiras. - 1. ed. - Rio de Janeiro: Record, 2015.

FURTADO, Celso. **Raízes do subdesenvolvimento**. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2003.



GOBETTI, SÉRGIO WULFF e ORAIR, RODRIGO OCTÁVIO. **Tributação e desigualdade de renda no Brasil: uma análise a partir da DIRPF**. In AFONSO, José Roberto [et al]. Tributação e desigualdade. Belo Horizonte: Letramento Casa do Direito: FGV Direito Rio, 2017, p. 159-173.

HACHEM, Daniel Wunder. A noção constitucional de desenvolvimento para além do viés econômico: reflexos sobre algumas tendências do Direito Público brasileiro. **A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, Belo Horizonte, ano 13, n. 53, p. 133-168, jul./set. 2013, p. 134-135.

HACHEM, Daniel Wunder; KALIL, Gilberto Alexandre de Abreu. O direito fundamental social à educação e sua maximização por meio da função extrafiscal dos tributos: o exemplo do Programa Universidade para Todos (Prouni). **A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, Belo Horizonte, ano 16, n. 66, p. 153177, out./dez. 2016. DOI: 10.21056/aec.v16i66.382.

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

HECKSHER; Marcos; SILVA, Pedro Luis do Nascimento; CORSEUIL, Carlos Henrique. **A contribuição dos ricos para a desigualdade de renda no Brasil**. Brasília: IPEA, 2018. (Texto para discussão n. 2411).

HICKMANN, Clair Maria; PEREIRA DOS SANTOS, Dão Real; SIQUEIRA, Marcelo Lettieri; INTRÍNI, Paulo Gil Holck; MACHADO, Luiz Tadeu Matosinho; TORRENTE, Wilson. Tributação da Renda da Pessoa Jurídica: Instrumento da Guerra Fiscal Internacional ou do Desenvolvimento? FAGNANI, Eduardo (org.). **A Reforma Tributária Necessária. Justiça fiscal é possível: subsídios para o debate democrático sobre o novo desenho da tributação brasileira (Documento Completo)**. Eduardo Fagnani (org.). Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018, p. 282-305.

HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de Renda das Empresas: Interpretação e prática**, 2017.

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

IBGE. Agencia IBGE Notícias, 2018a. **Síntese de Indicadores Sociais: indicadores apontam aumento da pobreza entre 2016 e 2017**. 05/12/2018. Disponível em: <<https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-sala-de-imprensa/2013-agencia-de-noticias/releases/23298-sintese-de-indicadores-sociais-indicadores-apontam-aumento-da-pobreza-entre-2016-e-2017>>. Acesso em 22.11.2019.

IBGE. Agencia IBGE Notícias, 2018b. **Síntese de Indicadores Sociais. Uma análise das condições de vida da população brasileira**. Disponível em: <<https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv101629.pdf>>. Acesso em 22.11.2019

IBGE. Agência IBGE Notícias, 2018c. **Puxado pela agricultura, PIB cresce 1% em 2017 e chega a R\$ 6,6 trilhões**. Disponível em: <<https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/20168-puxado-pela-agricultura-pib-cresce-1-0-em-2017-e-chega-a-r-6-6-trilhoes>>. Acesso em 22.11.2019.

IBGE. Agência IBGE Notícias, 2019. **Renda do trabalho do 1% mais rico é 34 vezes maior que a da metade mais pobre**. Disponível em: <<https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/25702-renda-do-trabalho-do-1-mais-rico-e-34-vezes-maior-que-da-metade-mais-pobre>>. Acesso em 25.11.2019.

INTROÍNI, et.al. Tributação sobre a renda da pessoa física: isonomia como princípio fundamental de justiça social. FAGNANI, Eduardo (org.). **A Reforma Tributária Necessária. Justiça fiscal é possível: subsídios para o debate democrático sobre o novo desenho da tributação brasileira (Documento Completo)**. Eduardo Fagnani (org.). Brasília: ANFIP; FENAFISCO; São Paulo: Plataforma Política Social, 2018, p. 245-280.

JIMÉNEZ, Juan Pablo. Desigualdade, concentração de renda e elites econômicas na América Latina: o papel da política fiscal. In AFONSO, José Roberto [et al]. **Tributação e desigualdade**. Belo Horizonte: Letramento Casa do Direito; FGV Direito Rio, 2017, p. 43-81.

KERSTENETZKY, Célia Lessa. **O estado de bem-estar social na idade da razão: a reinvenção do estado social no mundo contemporâneo**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 212.

LAGARDE, Christine (2015). **Erguer os Pequenos Barcos**. Discurso da Diretora-Geral, FMI nas Grandes Conférences Catholiques. Bruxelas, 17 de junho. Disponível em: <[http://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=2ahUKEwjgn9GWvsvkAhXQHbkGHRm9B6wQFjAAegQIAxAC&url=http%3A%2F%2Fwww.imf.org%2Fexternal%2Flang%2Fportuguese%2Fnp%2Fspeeches%2F2015%2F061715p.pdf&usg=AOvVaw20\\_YZ5ZFv\\_b3XrUBLUI1FZ](http://www.google.com.br/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&ved=2ahUKEwjgn9GWvsvkAhXQHbkGHRm9B6wQFjAAegQIAxAC&url=http%3A%2F%2Fwww.imf.org%2Fexternal%2Flang%2Fportuguese%2Fnp%2Fspeeches%2F2015%2F061715p.pdf&usg=AOvVaw20_YZ5ZFv_b3XrUBLUI1FZ)>. Acesso em 12.09.2019

LETTIERI, Marcelo. Imposto de renda das pessoas físicas no Brasil: a desigualdade escancarada. AFONSO et al. (Orgs.). **Tributação e desigualdade**. Belo Horizonte: Letramento, 2017, p. 107-157.

LOPES, Rodrigo Moreira; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. A compatibilidade da Pejotização com o Regime de Previdência Social Brasileira: A análise sob a perspectiva da justiça igualitária e dos direitos como institutos pós-tributação. **Estudos Tributários e Aduaneiros do IV Seminário do CARF**. Brasília: CARF, 2019.

LOPEZ; Felix; GUEDES, Erivelton. **Atlas do Estado Brasileiro: Uma análise multidimensional da Burocracia Pública Brasileira em Duas Décadas**. 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 4 ed. São Paulo: Dialética, 2001.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência Tributária: Entre a Rigidez do Sistema e a Atualização Interpretativa**. Tese (Doutorado em Direito) - Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, 2013.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Contribuições e federalismo**. São Paulo: Dialética, 2004.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Tributação e Desigualdades Sociais: Reflexões sobre o Sistema Tributário Brasileiro. In: Daniela Olímpio de Oliveira. (Org.). **Tributação, Democracia e Desenvolvimento**. 1ed.Lavras, MG: Editora da Universidade Federal de Lavras, 2017, v. 1, p. 111-138.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Emenda Constitucional 95/2016 e o teto dos gastos públicos. **Revista Controle**, v. 15, p. 22-40, 2018.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **O direito e a sua ciência: Uma introdução à Epistemologia Jurídica**. São Paulo: Malheiros, 2016.

MARIANO, Cynara Monteiro; LIMA, Martônio Mont'Alverne Barreto; MENEZES, Newton Albuquerque de. Serviços públicos e radicalização do Estado Social: o lugar para uma perspectiva socialista nos dias atuais? **Estado, Política e Direito Administrativo/Cynara Monteiro Mariano [et. al] (orgs.)**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

MARIANO, Cynara Monteiro. Emenda constitucional 95/2016 e o teto dos gastos públicos: Brasil de volta ao estado de exceção econômico e ao capitalismo do desastre.

**Revista de Investigações Constitucionais**, [s.l.], v. 4, n. 1, p.259-281, 16 fev. 2017. Universidade Federal do Parana. <http://dx.doi.org/10.5380/rinc.v4i1.50289>.

MARIANO, Cynara Monteiro; FURTADO, Emmanuel Teófilo; CARVALHO, Juliana Pedrosa. A importância do serviço público de educação superior na igualdade de oportunidades. **Fórum Administrativo – FA**, Belo Horizonte, ano 17, n. 201, p. 16-23, nov. 2017.

MARIANO, Cynara Monteiro; PEREIRA, Fabrícia Helena Linhares Coelho da Silva. Mais um obstáculo ao SUS: o caso dos planos de saúde populares. **A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, Belo Horizonte, ano 18, n. 72, p. 115-132, abr./jun. 2018.

MARTINS, Ricardo Marcondes. **Regulação Administrativa à luz da Constituição Federal**. São Paulo: Malheiros, 2011.

MAZZUCATO, Mariana. **O Estado Empreendedor: desmascarando o mito setor público vs. setor privado**. São Paulo: Portfolio-Penguim, 2014. Kindle Edition.

MEDEIROS, Marcelo; SOUZA, Pedro H. G. Ferreira de; CASTRO, Fábio Ávila de. O topo da distribuição de renda no Brasil: primeiras estimativas com dados tributários e comparação com pesquisas domiciliares (2006-2012). **Revista de Ciências Sociais**, Rio de Janeiro, v. 58, n. 1, p. 7-36, 2015.

MILANOVIC, Branko. **A desigualdade no mundo: uma nova abordagem para era da globalização**. Coimbra: Conjuntura Actual Editora, 2017.

MINISTÉRIO DA CIDADANIA, Secretaria Especial do Desenvolvimento Social. **Bolsa família complementa a renda de mais de 13,5 milhões de famílias em outubro**. 18.10.2019. Disponível em: <http://mds.gov.br/area-de-imprensa/noticias/2019/outubro/bolsa-familia-complementa-a-renda-de-mais-de-13-5-milhoes-de-familias-em-outubro> > Acesso em 22.11.2019.

MOISÉS, Rodrigo Gabriel. A natureza jurídica dos serviços de educação. *In*:PONTES FILHO, Valmir; MOTTA, Fabrício; GABARDO, Emerson (Coord.). **Administração Pública: Desafios para a transparência, probidade e desenvolvimento**. XXIX Congresso Brasileiro de Direito Administrativo. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 399-415. ISBN 978-85-4500157-7.

MORETTINI e SCHIER. A Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) N° 1.923/DF e o papel do Estado e das Organizações Sociais na concretização dos direitos sociais. **Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito (RECHTD)**, v. 8, n. 3, p.375-387, setembro-dezembro 2016.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos :contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Edições Almedina, 2015.

NOHARA, Irene Patrícia. **Reforma Administrativa e Burocracia: impacto da eficiência na configuração do direito administrativo brasileiro**. São Paulo: Atlas, 2012.

NUSDEO, Fabio. **Curso de Economia: Introdução ao Direito Econômico**. 10.ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016.

NUNES, Antônio José Avelãs. **As voltas que o mundo dá... Reflexões a propósito das aventuras e desventuras do estado social**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2011.

OLIVEIRA NEGRÃO, João José de. O governo FHC e o neoliberalismo. **Lutas Sociais**, [S.l.], n. 1, p. 103-112, nov. 2004. ISSN 2526-3706. Disponível em: <<https://revistas.pucsp.br/ls/article/view/18809/13991>>. Acesso em: 25 nov. 2019.

ONU. **Acabar com a pobreza é possível, mas significa confrontar a desigualdade**, 2019. Disponível em: <<https://nacoesunidas.org/artigo-acabar-com-a-pobreza-e-possivel-mas-significa-confrontar-a-desigualdade-dentro-e-entre-os-paises/>>. Acesso em 26.11.2019.

ONU. **Novos dados desafiam noções tradicionais de riqueza e pobreza**, 2019. Disponível em: <<https://nacoesunidas.org/novos-dados-desafiam-nocoas-tradicionais-de-riqueza-e-pobreza/>>. Acesso em 22.11.2019

ORAIR, RODRIGO; GOBETTI, SÉRGIO. **REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL: Princípios norteadores e propostas em debate**. Novos estud. CEBRAP, São Paulo, v. 37, n. 2, p. 213-244, Aug. 2018. Disponível em <[http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0101-33002018000200213&lng=en&nrm=iso](http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0101-33002018000200213&lng=en&nrm=iso)>. Acesso em 26 Mar. 2019. <http://dx.doi.org/10.25091/s01013300201800020003>.

OXFAM. **Equilibre o jogo! É hora de acabar com a desigualdade extrema**. Oxfam Internacional, Oxford: 2014.

OXFAM. **Uma economia para o 1%: Como privilégios e poderes exercidos sobre a economia geram situações de desigualdade extrema e como esse quadro pode ser revertido**. Oxfam Internacional, Oxford: 2016.

OXFAM BRASIL. **A distância que nos une: um retrato das desigualdades brasileiras**. Brasil: São Paulo, 2017.

OXFAM BRASIL. **Nós e as desigualdade**. Brasil: São Paulo, 2019.

PAULSEN, Leandro. **Constituição e Código Tributário Comentados à luz da doutrina e jurisprudência**. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PASSOS, Luana; GUEDES, Dyeggo Rocha; SILVEIRA, Fernando Gaiger. Justiça Fiscal: Que caminhos trilhar? **In: A Reforma Tributária Necessária. Justiça fiscal é possível: subsídios para o debate democrático sobre o novo desenho da tributação brasileira (Documento Completo)**. Eduardo Fagnani (org.) Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018.

PENHA, José Ribamar Barros. **Imposto de Renda da Pessoa Física: Norma, Doutrina, Jurisprudência e Prática**. 3 ed. São Paulo: Intelecto Editora, 2016.

PIKETTY, Thomas. **O Capital no Século XXI**. Trad. Monica Baumgarten de Bolle Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PINKER, Steven. **O novo iluminismo: em defesa da razão, da ciência e do humanismo**/Steven Pinker; tradução Laura Teixeira Motta e Pedro Maia Soares. – 1 ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2018.

PIOVESAN, Flávia; SOARES, Inês Virgínia Prado (Coords.). **Direito ao desenvolvimento**. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

PRAGA DE SOUZA. Antônio José. **Imposto de Renda no Brasil: Estudo de Distorções, em especial algumas relacionadas à distribuição de lucros das empresas**. Dissertação (Mestrado em Políticas Públicas e Desenvolvimento). Brasília: IPEA, 2016.

PORTAL DA TRANSPARÊNCIA. **Orçamento da Educação, 2019**. Disponível em: <<http://www.portaltransparencia.gov.br/funcoes/12-educacao?ano=2019>>. Acesso em 01.11.2019.

QUEIROZ E SILVA, Jules Michelet Pereira *et.al* (coord). **Tributação de lucros e dividendos no Brasil: uma perspectiva comparada**. Brasília: Consultoria Legislativa da Câmara dos Deputados, 2015.

QUEIROZ E SILVA, Jules Michelet Pereira; ARAÚJO, José Evande Carvalho. **30 anos da Constituição: Evolução, desafios e perspectivas para o futuro**, Volume I, Senado Federal: Brasília, 2018.

RAWLS, John. **Uma teoria da Justiça**. Tradução: Almiro Pisetta e Lenita Maria Rímoli Esteves. 2.ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

REBOUÇAS, Marcus Vinícius Parente. **Tributação e desigualdade econômica: Elementos para uma teoria da tributação redistributiva para o Brasil contemporâneo**. 2019. Tese (Doutorado em Direito) - Universidade Federal do Ceará, 2019.

RECEITA FEDERAL, **Carga Tributária no Brasil- 2017: análise por tributos e bases de incidência**. Brasília: CETAD, 2018. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-no-brasil-capa>>. Acesso em 22.11.2019.

RECEITA FEDERAL. **Demonstrativo dos Gastos Tributários PLOA 2020**. Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/renuncia-fiscal/previsoes-ploa>>. Acesso em 15.11.2019.

RECEITA FEDERAL. **O fenômeno da “Pejotização” e a Motivação Tributária**. Brasília: abril, 2016.

RECEITA FEDERAL. **Simulação de Alíquota Efetiva. Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF 2020)**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Aplicacoes/ATRJO/Simulador/simulador.asp?tipoSimulador=M>>. Acesso em 02.03.2020.

REICH, Robert B. **Supercapitalismo: como o capitalismo tem transformado os negócios, a democracia e o cotidiano**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Piketty e a reforma tributária igualitária no Brasil. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento – RFPTD**, v.3, n.3. Rio de Janeiro: UERJ, 2015. Disponível em <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/15587>>. Acesso em 03.04.2019>.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NOS IMPOSTOS, NAS TAXAS E NAS CONTRIBUIÇÕES PARAFISCAIS. **RFD- Revista da Faculdade de Direito da UERJ**, [S.l.], n. 18, abr. 2011. ISSN 2236-3475. Disponível em: <<https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/1371/1161>>. Acesso em: 04 nov. 2019. doi:<https://doi.org/10.12957/rfd.2010.1371>.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A corrupção não é o principal ralo do dinheiro público no Brasil**. [S.I.] 2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-out-26/ricardo-iodi-corrupcao-nao-principal-ralo-dinheiro-publico>>. Acesso em 15.11.2019.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A tributação de artistas e desportistas e a constituição de pessoa jurídicas para prestação de serviços personalíssimos. Planejamento Tributário *vis-à-vis* liberdade de configuração de negócios privados. **Estudos Tributários do II Seminário CARF / Confederação Nacional da Indústria**; Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF; Francisco Marconi de Oliveira, Marcus Lívio Gomes, Marcos Aurélio Pereira Valadão, Coordenadores. – Brasília: CNI, 2017.

RISTER, Carla Abrantkoski. **Direito ao Desenvolvimento: antecedentes, significados e consequências**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

Peston, BBC NEWS BRASIL, 2015. **Por que a desigualdade extrema prejudica os ricos**. Fonte:<[https://www.bbc.com/portuguese/noticias/2015/01/150119\\_analise\\_desigualdade\\_ricos\\_lgb](https://www.bbc.com/portuguese/noticias/2015/01/150119_analise_desigualdade_ricos_lgb)>. Acesso em 22.11.2019.

SANTIAGO, Maria Inês Cochrane. **A influência do Programa de Educação Fiscal no comportamento dos alunos do Ensino Médio: o caso das escolas Liceu de Acaraú e Maria Luiza Barros de Itarema-CE**. Dissertação de Mestrado (Políticas Públicas), UFC. Fortaleza, 2010.

SACHS, LOPES e DOWBOR. **Crises e oportunidades em tempos de mudança**. 2013. Disponível em: < <http://dowbor.org/2013/05/crises-e-oportunidades-em-tempos-de-mudanca-jan-2.html/>>. Acesso em 29.02.2020.

SANTOS, Ramon Tomazela. A progressividade do imposto de renda e os desafios de política fiscal. **Direito Tributário Atual n. 33**, São Paulo: Dialética/IBDT, 2015, p. 327-358.

SANTOS, Ramon Tomazela. O pagamento de Juros Sobre Capital Próprio (JCP) será Afetado pela Ação 2 do Projeto Beps (Base Erosion and Profit Shifting)? **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 241, 2015.

SATRÚSTEGUI, Koldo Unceta. Desenvolvimento, subdesenvolvimento, mau-desenvolvimento e pós-desenvolvimento: um olhar transdisciplinar sobre o debate e suas implicações. *In: Revista Perspectivas do Desenvolvimento*. Brasília, n. 1, v. 1, 2013.

SCAFF, Fernando Facury. A Miopia na Tributação dos dividendos. *In: Revista do Café*, outubro de 2018.

SCHIER, Adriana das Costa Ricardo. **Serviço Público: garantia fundamental e cláusula de proibição de retrocesso social**. Curitiba: Íthala, 2016.

SCHIER, Adriana da Costa Ricardo. Serviço Público com direito fundamental: mecanismo de desenvolvimento social. *In*: BACELLAR FILHO, Romeu Felipe.

SCHIER, Adriana da Costa Ricardo; DE SOUZA, João Marcos. A institucionalização da administração tributária: a modernização da administração pública no Estado Democrático de Direito e a garantia dos direitos fundamentais. *In*: **A Reforma Tributária Necessária. Justiça fiscal é possível: subsídios para o debate democrático sobre o novo desenho da tributação brasileira (Documento Completo)**. Eduardo Fagnani (org.) Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, p. 787-801, 2018.

SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. Tradução de Laura Teixeira Mota. São Paulo: Companhia das Letras, 2010.

SILVEIRA, Fernando Gaiger; PASSOS, Luana. Renúncias Fiscais e Tributação da riqueza: as capturas pelas elites econômicas e classe média tradicional. *In*: **A Reforma Tributária Necessária. Justiça fiscal é possível: subsídios para o debate democrático sobre o novo desenho da tributação brasileira (Documento Completo)**. Eduardo Fagnani (org.) Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, p. 705-735, 2018. Disponível em: <<http://plataformapoliticassocia.com.br/wp-content/uploads/2018/05/REFORMA-TRIBUTARIA-SOLIDARIA.pdf>>. Acesso em 09.03.2018.

SINPROFAZ. **Sonegação no Brasil- Uma estimativa do desvio da arrecadação do exercício de 2016**. Brasília: 2017.

SEFIN FORTALEZA, **Educação Fiscal**. Disponível em: <<https://www.sefin.fortaleza.ce.gov.br/sefin/educacao-fiscal-sefin>>. Acesso em 22.11.2019

SOARES, S.; SILVEIRA, F. G.; SANTOS, C. H.; VAZ, F. M.; SOUZA, A. L. **O potencial distributivo do imposto de renda - pessoa física (IRPF)**. Rio de Janeiro, Ipea, 2009. (Texto para Discussão, n. 1433)

SOUSA DE QUEIROZ, Luís Cesar; GOMES, Marcus Lívio (org.). **Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2015.

SOUSA, Jessé. **A tolice da inteligência brasileira ou como o país se deixa manipular pela elite**. São Paulo: Leya, 2015.

STIGLITZ, Joseph. **O preço da desigualdade**. Lisboa: Bertrand Editora, 2013.

STIGLITZ, Joseph. **Reduzir a desigualdade de conhecimento e ajudar aqueles com dificuldade de aprendizado são elementos centrais para o crescimento e desenvolvimento de uma nação**. Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br/observatorio/destaques/243-joseph-stiglitz-reduzir-a-desigualdade-de%20conhecimento-e-ajudar-aqueles-com-dificuldade-de-aprendizado-sao-elementos-centrais-para-o-crescimento-e-para-o-desenvolvimento-de-uma-nacao>>. Acesso em 24.11.2019.

STN. Secretaria do Tesouro Nacional. **Gasto Social do Governo Central 2002 a 2015**, 2016. Brasília: Ministério da Fazenda.

TAVARES, Nathalia de Andrade Medeiros. **Desigualdades Sociais Patrimoniais: como a tributação pode reduzi-las?** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

TIPKE, Klaus. “Princípio da Igualdade e a Ideia de Sistema no Direito Tributário”. In: BRANDÃO MACHADO (coord.). **Estudo em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984.

TOLENTINO FILHO, Pedro Delarue. Progressividade da Tributação e Justiça Fiscal: algumas propostas para reduzir as inequidades do sistema tributário brasileiro. In: RIBEIRO, José Aparecido Carlos; LUCHIEZI JUNIOR, Álvaro; MENDONÇA, Sérgio Eduardo Arbulo. (org.). **Progressividade da tributação e folha de pagamento: elementos para reflexão**. Brasília: Ipea; Sindifisco Nacional, Dieese, 2011. Disponível em: <[http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com\\_content&view=article&id=13739&Itemid=1](http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=13739&Itemid=1)>. Acesso em: 08 abr. 2019.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, Vol. II: Valores e Princípios Constitucionais tributários**. 2 Ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

UFC. Universidade Federal do Ceará, 2018. **Em momento histórico, Natchup é lançado e degustado na Reitoria da UFC**. Disponível em: <<http://www.ufc.br/noticias/12257->

[em-momento-historico-natchup-e-lancado-e-degustado-na-reitoria](#)> .Acesso em 25.11.2019.

UFC. Universidade Federal do Ceará, 2017. **Pesquisa sobre uso da pele de tilápia como curativo natural de queimados chega à última fase.** Disponível em: <<http://www.ufc.br/noticias/noticias-de-2017/9906-pesquisa-sobre-uso-da-pele-da-tilapia-como-curativo-natural-de-queimados-chega-a-ultima-fase>>. Acesso em: 25.11.2019.

UNDP. **Human Development Indices and Indicators 2018 Statistical Update.** Disponível em: <<https://www.br.undp.org/content/brazil/pt/home/library/idh/relatorios-de-desenvolvimento-humano/relatorio-do-desenvolvimento-humano-2018.html>>. Acesso em 26.11.2019.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; ZIEMBOWICZ, Rodrigo Luís. Revisitando o dever fundamental de pagar tributos sob a perspectiva da sociedade de direitos. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**, v. 38, n.2, 2018. Disponível em <<http://www.periodicos.ufc.br/nomos/article/view/32888>> Acesso em 16 de abril de 2019.

VASCONCELOS FILHO, José Aécio. **Controle dos Gastos Públicos no Brasil após a EC 95/2016: Reflexões sobre a Constitucionalidade do Novo Regime Fiscal.** Dissertação de Mestrado (Direito), 2019.

WILKINSON, Richard; PICKETT, Kate. **O nível: Por que uma sociedade mais igualitária é melhor para todos.** Tradução Marilene Tombini. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2015.

WOLFF, Francis. Esquecimento da Política ou desejo de outras políticas? In: NOVAES, Aduino. **O esquecimento da política.** São Paulo: Agir, 2007