

## Sistema Tributário Nacional: reflexões acerca da (in)justiça tributária e social

Marcilene Ibiapina Coelho de Carvalho<sup>1</sup>  
 Jairo de Carvalho Guimarães<sup>2</sup>  
 William Sousa Vilanova<sup>3</sup>  
 Juliano Vargas<sup>4</sup>

**Resumo:** Historicamente, a matéria tributária no Brasil foi manejada como instrumento de arrecadação, sendo esporadicamente utilizada como instrumento de política econômica, situação reforçada a partir de 1990, com o país comprometido com o ajuste neoliberal, por meio das alterações em tributos indiretos que não observam a proporcionalidade da capacidade contributiva e penalizam os mais pobres, sistema regressivo, mesmo em tempos de Constituição Cidadã que amplia a proteção social com vistas a minorar as desigualdades. Diante disso, questiona-se: A regressividade do Sistema Tributário Nacional constitui um paradoxo ao objetivo fundamental de reduzir as desigualdades sociais e regionais estabelecido na CF 1988? Este estudo objetiva analisar se as alterações tributárias indiretas promovem (in)justiça tributária e social. Para tanto, realizou-se uma pesquisa bibliográfica em livros, artigos e na legislação com abordagem qualitativa de dados secundários. Concluiu-se que alterações na legislação tributária findaram por reafirmar o caráter regressivo do sistema e com isso a injustiça tributária e social, constituindo um aspecto contraditório em relação ao texto constitucional, considerado cidadão diante da introdução de um padrão público universal de proteção social.

**Palavras-chave:** justiça social; justiça tributária; progressividade; regressividade; sistema tributário nacional.

### *National Tax System: reflections on the National Tax System: reflections on tax and social (in)justice*

**Abstract:** Historically, tax matters in Brazil were handled as a collection instrument, being sporadically used as an instrument of economic policy, a situation reinforced from 1990 onwards, with the country committed to the neoliberal adjustment, through changes in indirect taxes that do not observe the proportionality of contributory capacity and penalize the poorest, a regressive system, even in times of a Citizen Constitution that expands social protection with a view to reducing inequalities. Given this, the question arises: Does the regressive nature of the National Tax System constitute a paradox to the fundamental objective of reducing social and regional inequalities established in CF 1988? This study aims to analyze whether indirect tax changes promote tax and social (in)justice. To this end, bibliographical research was carried out in books, articles and legislation with a qualitative approach to secondary data. It was

<sup>1</sup>Doutoranda do Programa de Pós-Graduação em Políticas Públicas da Universidade Federal do Piauí (UFPI). Mestra pelo Programa de Mestrado Profissional em Administração da Faculdade Pedro Leopoldo. Graduada em Direito pela CHRISFAPI. Graduada em Administração pela UFPI. E-mail: [marcileneibiapina@hotmail.com](mailto:marcileneibiapina@hotmail.com) Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-3046-0097>

<sup>2</sup> Professor permanente e subcoordenador (2022-2024) do Programa de Pós-Graduação em Políticas Públicas (PPGPP) vinculado ao CCHL - Centro de Ciências Humanas e Letras (Teresina-PI). Doutor em Educação (UFRJ); Mestre em Controladoria e Administração (UFC); Bacharel em Administração. Email: [jairoguimaraes62@yahoo.com.br](mailto:jairoguimaraes62@yahoo.com.br) Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-5901-5026>

<sup>3</sup> Mestrando em Políticas Públicas pela Universidade Federal do Piauí (UFPI). Bacharel em Ciências Econômicas (2017) e Licenciado em História (2007) pela Universidade Federal do Piauí (UFPI). Membro do Grupo de Pesquisa em Economia do Trabalho (GPET). E-mail: [williamsvilanovaeconomia@gmail.com](mailto:williamsvilanovaeconomia@gmail.com) Orcid: <https://orcid.org/0000-0003-2775-1827>

<sup>4</sup> Professor Adjunto do Departamento de Ciências Econômicas e do Programa de Pós-Graduação em Políticas Públicas (PPGPP) da Universidade Federal do Piauí (UFPI). Pesquisador da FAPEPI/SEPLAN/Governo do Estado do Piauí. Mestre em Ciências Econômicas. Bacharel em Ciências Sociais e em Ciências Econômias. Líder do Grupo de Pesquisa Econômica do Trabalho (GPET). E-mail: [juliano.vargas@ufpi.edu.br](mailto:juliano.vargas@ufpi.edu.br) Orcid: <https://orcid.org/0000-0002-9766-836X>

*concluded that changes in tax legislation ended up reaffirming the regressive nature of the system and with it tax and social injustice, constituting a contradictory aspect in relation to the constitutional text, considered citizens in the face of the introduction of a universal public standard of social protection.*

**Keywords:** *social justice; tax justice; progressiveness; regressivity; national tax system.*

### ***Sistema Tributario Nacional: reflexiones sobre el Sistema Tributario Nacional: reflexiones sobre (in)justicia fiscal y social***

**Resumen:** *Históricamente, los asuntos tributarios en Brasil fueron manejados como un instrumento recaudatorio, siendo utilizados esporádicamente como instrumento de política económica, situación reforzada a partir de 1990, con el país comprometido con el ajuste neoliberal, a través de cambios en los impuestos indirectos que no respetan la proporcionalidad. de la capacidad contributiva y penalizar a los más pobres, un sistema regresivo, incluso en tiempos de una Constitución Ciudadana que amplía la protección social con miras a reducir las desigualdades. Ante esto, surge la pregunta: ¿El carácter regresivo del Sistema Tributario Nacional constituye una paradoja al objetivo fundamental de reducir las desigualdades sociales y regionales establecido en el CF 1988? Este estudio tiene como objetivo analizar si los cambios en los impuestos indirectos promueven la (in)justicia fiscal y social. Para ello se realizó una investigación bibliográfica en libros, artículos y legislación con un enfoque cualitativo de datos secundarios. Se concluyó que los cambios en la legislación tributaria terminaron reafirmando el carácter regresivo del sistema y con ello la injusticia tributaria y social, constituyendo un aspecto contradictorio en relación al texto constitucional, considerados ciudadanos ante la introducción de una norma pública universal de Protección social.*

**Palabras clave:** *Justicia social; justicia fiscal; progresividad; regresividad; sistema tributario nacional.*

## **Introdução**

A reforma do sistema tributário nacional (STN) é conveniente e oportuna. No Brasil, notoriamente, vigora uma legislação tributária que não atende às demandas econômicas e sociais e, atualmente, a reforma é considerada essencial para execução do projeto de governo.

As regras tributárias brasileiras, historicamente, se encontravam dispostas em legislação esparsa, manejadas precipuamente como instrumento de arrecadação e, em eventuais episódios, utilizadas como instrumento de política econômica. O Direito Tributário no Brasil, passou a ter consistência como Sistema Tributário Nacional com a Emenda Constitucional nº 18/1965.

Essa ampla reforma na estrutura tributária efetivada na década de 1960, teve como diretriz o crescimento econômico. Segundo Oliveira (1991, *apud* Oliveira, 2018), foi a primeira vez que o sistema foi reformado e ajustado para orientar, guiar e estimular o processo de acumulação de capital e, ainda, observar as formulações keynesianas acerca do relevante papel que os tributos poderiam desempenhar para esse objetivo.

A Constituição Federal de 1988 (CF 1988) simplifica o STN, organiza as bases de tributação, majora os percentuais de repartição das receitas tributárias da União com os estados e

municípios e amplia os direitos dos cidadãos que deveriam ser garantidos pelo Estado com a criação do Sistema de Seguridade Social, por outro lado, não houve a descentralização de encargos com a transferência de responsabilidades na oferta de políticas públicas para as esferas subnacionais, embora o art. 23, da CF 1988, estabeleça a necessidade de mecanismos de cooperação financeira entre as esferas governamentais para o financiamento dessas políticas.

A partir dos anos de 1990, com o Estado comprometido com os ditames neoliberais, as características de indutor do desenvolvimento econômico e redutor das desigualdades sociais do sistema tributário deram espaço para torná-lo um instrumento de ajuste fiscal ante a exigência de responsabilidade fiscal para transparecer confiança ao mercado.

No decurso de todo esse período, o STN se encontrou ancorado, principalmente, na tributação indireta e nos momentos em que a política econômica precisava recuperar e revigorar o crescimento era lançado o maior ônus sobre tais impostos, imposto sobre o consumo, que proporcionam arrecadar mais de quem ganha menos, nítida regressividade.

Além disso, após a CF 1988 que acarretou uma majoração da repartição das receitas tributárias entre os entes federados, reforçando o pacto federativo, a União passou a priorizar o aumento das contribuições em detrimento dos impostos tradicionais e do Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), ao invés do Imposto de Renda (IR), com vistas à ampliação da arrecadação e não partilhamento com estados e municípios.

Nesse sentido, questiona-se: A regressividade do STN constitui um paradoxo ao objetivo fundamental de reduzir as desigualdades sociais e regionais estabelecido na CF 1988? Aponta-se a hipótese de que a oneração proporcionalmente maior da população com menor poder aquisitivo, característica de um sistema tributário regressivo, finda por maximizar as distâncias sociais e regionais, portanto, contraditório com o objetivo fundamental da CF 1988.

Este artigo tem como objetivo geral analisar se as alterações tributárias indiretas promovem (in)justiça tributária e social. Para tanto, busca-se, especificamente, demonstrar a estrutura do Sistema Tributário Nacional, identificar os elementos que o caracterizam como regressivo e como progressivo, e, ainda, compreender os aspectos justiça tributária e sua relação com a justiça social, dentro de um contexto neoliberal, de ajuste fiscal, de recomendação para a geração de superávits primários destinado ao pagamento dos juros da dívida pública e que prioriza os interesses do capital.

Na atual conjuntura em que o sistema tributário já não está estruturado de forma a responder às necessidades do Estado em tempos de crise, ademais, impacta no desenvolvimento econômico e afeta a distribuição social e regional de renda, e uma ampla reforma tributária é defendida em um país que ao longo dos anos demonstrou dificuldade para implementar reformas parciais,

justifica-se oportuna a discussão acerca da justiça tributária, especificamente, quanto a progressividade ou regressividade do STN, diante da iminente reforma.

Ciente de que o desenvolvimento econômico e a distribuição social e regional de renda estão estritamente imbricados com as regras tributárias vigentes, este estudo se torna relevante por discutir uma temática atual, necessária ao Estado brasileiro e que tem possibilidade de impactar em aspectos econômicos e sociais, além de contribuir academicamente com o assunto.

A discussão teórica do tema está fundada em pesquisa bibliográfica com abordagem qualitativa de dados secundários coletados em livros, artigos científicos e na legislação. O texto está organizado em cinco sessões, quais sejam, esta Introdução, Sistema Tributário Nacional que aborda a estrutura vigente, previsão legal e princípios do Direito Tributário, Sistema Progressivo e Sistema Regressivo e suas características, e, ainda, Justiça Tributária e sua relação com a promoção da proteção social, e, por fim, as considerações finais nas quais constam, dentre outros, parecer autoral baseado em argumentos lógicos derivados da pesquisa.

### **Sistema Tributário Nacional: noções acerca da estrutura, previsão legal e princípios**

Esta seção se propõe a apresentar noções gerais acerca das bases nas quais se estrutura o Sistema Tributário Nacional vigente, especificamente, a importância do tributo, legislação em âmbito nacional, conceito e espécies de tributos, poder e competência tributária, limitações ao poder de tributar e princípios do Direito Tributário, com vistas a formular um arcabouço teórico que permita discutir a progressividade e regressividade do sistema e a (in)justiça tributária e social.

Na ordem econômica brasileira vigora a livre iniciativa, desse modo, a atividade econômica é, em regra, exercida pela iniciativa privada de onde o Estado obtém os recursos financeiros de que necessita para atingir seus fins. Enquanto o setor privado atua na atividade econômica, ao Estado cabe o exercício da atividade financeira compreendida como o conjunto de atos que pratica para a obtenção, gestão e aplicação dos meios de pagamento. Nesse contexto, a tributação é o instrumento utilizado pela economia capitalista para sobreviver, uma vez que o tributo é um trunfo contra a estatização da economia (Machado, 2012).

O Sistema Tributário Nacional encontra-se estruturado na CF 1988, nos artigos 145 ao 162, e versa acerca dos princípios gerais, limitações do poder de tributar, impostos de competência da União, estados, distrito federal e municípios e repartição da receita tributária. A Lei nº 5.172/1966, Código Tributário Nacional (CTN), também dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de Direito Tributário.

O CTN, art. 3º, conceitua tributo como “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (Brasil, 1966).

Em que pese a divergência na literatura quanto à categorização em tripartite ou quinquipartite, diante da maior abrangência, expõem-se as cinco espécies de tributos: a) impostos – “obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”, conforme art. 16, do CTN (Brasil, 1966); b) taxas – “têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição”, vide art. 77, do CTN (BRASIL, 1966); c) contribuições de melhoria – “para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária”, nos termos do art. 81, do CTN (Brasil, 1966); d) contribuições sociais – a União pode instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, vide art. 149 da CF 1988 (Brasil, 1988); e) empréstimo compulsório – em caso de guerra externa ou sua iminência, calamidade pública que exija auxílio federal impossível de atender com os recursos orçamentários disponíveis ou conjuntura que exija a absorção temporária de poder aquisitivo é permitida à União a instituição por meio de lei que fixe o prazo e as condições de seu resgate, conforme art. 15, do CTN (Brasil, 1966).

O poder de tributar é um poder político partilhado entre os níveis de governo. A esse poder tributário juridicamente delimitado na CF 1988, entre a União, estados-membros, distrito federal e municípios, nomeia-se competência tributária (Machado, 2012).

Concernente aos impostos, a CF 1988, nos art. 153 ao art. 156, demarca que a competência tributária cabe à União, aos estados e distrito federal e aos municípios. Compete à União instituir impostos sobre importação de produtos estrangeiros (II); exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (IE); renda e proventos de qualquer natureza (IR); produtos industrializados (IPI); operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF); propriedade territorial rural (ITR); grandes fortunas (IGF); além de possuir competência residual – instituir, mediante lei complementar, impostos não listados acima, que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na CF 1988 – e impostos extraordinários – na iminência ou no caso de guerra externa, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação (Brasil, 1988).

Aos estados e ao distrito federal compete a instituição de impostos acerca da transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCMD); operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de

comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (ICMS); e, propriedade de veículos automotores (IPVA) (Brasil, 1988).

A competência dos municípios abrange a instituição de impostos sobre propriedade predial e territorial urbana (IPTU); transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição (ITBI); e, serviços de qualquer natureza (ISS) (Brasil, 1988).

Embora esteja delineada a competência, as receitas advindas com a arrecadação de tributos são repartidas entre os entes federados, nos percentuais e forma estabelecidos nos art. 157 ao 162, da CF 1988. Sobre isso, Oliveira (2018) explicita que na estrutura anterior, os estados e municípios absorviam 33% dos recursos arrecadados com o imposto de renda e o IPI pela União, já com a CF 1988 a partilha e distribuição desses impostos entre as esferas governamentais saltou para 47% no caso do imposto de renda e para 57% no caso do IPI, posto que foi criado um Fundo de Compensação às Exportações de Manufaturados com recursos equivalentes a 10% do produto deste tributo. Adicionalmente, pertencem aos municípios 50% produto da arrecadação do IPVA de veículos automotores licenciados em seus territórios e 25% do produto da arrecadação do ICMS.

Acerca da ampliação da repartição tributária da União com os demais entes federados, Machado (2012) argumenta que com a CF 1988, o Brasil avançou rumo ao federalismo, contudo, ainda persiste acentuada dependência de estados e municípios do governo central e as emendas constitucionais implicam em retrocesso, ante a concentração do poder tributário na União.

Em semelhante sentido, Bachur (2005) defende a elevação da capacidade fiscal dos estados e municípios, posto que padecem com grande parte das atribuições administrativas constitucionais e, quanto aos municípios, detém pouca autonomia tributária, sendo dependentes das transferências da União e dos estados. Além disso, aprofunda a discussão ao criticar a condição estritamente quantitativa dos critérios territoriais e demográficos que determinam os repasses por meio dos fundos de participação, uma vez que podem não refletir qualquer capacidade financeira e gerencial efetiva, e a adequação entre receitas e gastos dos entes federados (Bachur, 2005). O autor, ao problematizar a federação brasileira, compreende que há lacuna constitucional e institucional que inviabiliza a articulação das atribuições fiscais constitucionais entre a União e os demais entes federados, bem como entre as próprias unidades federadas, situação que conduz a práticas predatórias que desconstituem os ideais de coordenação e cooperação (Bachur, 2005).

Diante disso, aponta a necessidade de rediscutir o pacto federativo, todavia, dificultada pelos custos de transação para articular os envolvidos e, a consequência política desse desacerto é

a elevada carga tributária que não se reverte em políticas públicas de distribuição de renda e de equalização regional (Bachur, 2005).

Em que pese a imprescindível arrecadação tributária, o poder de tributar não é irrestrito. Com vistas a resguardar o contribuinte, possui limitações a exemplo das imunidades explicitadas no art. 150, VI, da CF 1988, quais sejam: a instituição de impostos sobre a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros; b) templos de qualquer culto; c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão; e, e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros, bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser (Brasil, 1988).

Para além disso, o poder de tributar deve observar os princípios jurídicos da tributação que são dotados de estrutura própria de regra jurídica com grande generalidade e que não podem ser relativizados, posto que existem para proteger o contribuinte contra os abusos do poder do Estado. Tendo em vista a universalidade entre os sistemas jurídicos, destacam-se: princípio da legalidade, da anterioridade, da igualdade, da competência, da capacidade contributiva, da vedação ao confisco e da liberdade de tráfego (Machado, 2012).

O princípio da legalidade se trata da garantia de que a União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios não poderão “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”, conforme art. 150, I, da CF 1988. Decorre da norma estabelecida no art. 5º, II, da CF 1988, que exara que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” (Brasil, 1988).

Para Machado (2012), o povo, por meio de seus representantes, manifesta o legítimo consentimento ao Estado para que invada o seu patrimônio e retire os meios indispensáveis à satisfação das necessidades coletivas. Presta-se a garantir segurança na relação entre contribuinte e fisco, porquanto, a lei deve conter: descrição do fato tributável, definição da base de cálculo e da alíquota ou outro critério para definição do valor, critério para identificação do sujeito passivo da obrigação tributária e o sujeito ativo da relação tributária, se for diverso da pessoa jurídica da qual a lei seja expressão de vontade. Constituem exceção a este princípio a faculdade do Poder Executivo alterar a alíquota sobre o II, IE, IPI e IOF, bem como a contribuição de intervenção no domínio econômico e o ICMS incidentes sobre combustíveis (Machado, 2012).

Os princípios da anterioridade e anterioridade nonagesimal asseguram a vedação à cobrança de tributo “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou” e, ainda, anteriormente ao decurso de “noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”, vide CF 1988, art. 150, III, b e c (Brasil, 1988).

Encontra-se imbricado ao princípio da irretroatividade da lei, princípio geral do direito, que no âmbito tributário está previsto no art. 150, III, a, da CF 1988, e informa que é vedado cobrar tributos “em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado” (Brasil, 1988).

Não se submete ao princípio da anterioridade os mesmos tributos para os quais a aplicação do princípio da legalidade é mitigada, além dos impostos extraordinários e empréstimos compulsórios e das contribuições de seguridade social. Registre-se que o imposto sobre produtos industrializados e as contribuições de seguridade social exigem a vacância de noventa dias; já o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e a base de cálculo do IPVA e do IPTU são exceções também ao princípio da anterioridade nonagesimal.

O princípio da igualdade, por sua vez, é corolário do princípio geral da isonomia jurídica, art. 5º, da CF 1988, que afirma que “todos são iguais perante a lei”. No âmbito tributário, encontra-se explicitado na CF 1988, art. 150, II, que veda o “tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos” (Brasil, 1988). Diante destes postulados, passa-se a questionar se a concessão de isenção fere ou não o princípio da isonomia (Machado, 2012).

Já o princípio da competência caracteriza o sistema tributário brasileiro como rígido, uma vez que estabelece na CF 1988, as entidades dotadas de competência tributária e estas devem restringir sua atividade tributante à matéria que lhe foi atribuída (Machado, 2012).

Por oportuno, o princípio da capacidade contributiva está explicitado na CF 1988, art. 145, § 1º, e diz que “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). Em que pese discorrer literalmente sobre impostos, é aplicável aos tributos e, assim como o princípio da igualdade, se questiona quanto a lei isentiva lesar este princípio (Machado, 2012).

O princípio da vedação ao confisco está previsto na CF 1988, art. 150, IV, e exara que é vedado “utilizar tributo com efeito de confisco” (Brasil, 1988), posto que implicaria no direito

constitucional à propriedade e se trata de um instrumento de controle da voracidade fiscal do governo (Machado, 2012).

E, o princípio da liberdade de tráfego estabelecido na CF 1988, art. 150, V, veda o estabelecimento de “limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público” (Brasil, 1988). Este princípio realiza o pacto federativo e a proibição é concernente à instituição de tributo cuja hipótese de incidência tenha como elemento essencial a transposição de fronteira interestadual ou intermunicipal, desse modo, não se aplica ao ICMS (Machado, 2012).

Demonstradas as bases que estruturam o Sistema Tributário Nacional, convém discutir acerca dos aspectos que configuram a progressividade e a regressividade da tributação e classificar o sistema tributário vigente no Brasil.

### **Sistema Progressivo e Sistema Regressivo de Tributação**

Nesta seção, passa-se a discutir os aspectos que categorizam um sistema tributário como progressivo e como regressivo para, com base na análise das alterações tributárias efetivadas especialmente a partir da década de 1980, assegurar subsídios para classificar o STN, sob uma ótica crítica, no contexto de promulgação da Constituição Cidadã, permeando a discussão com experiências tributárias internacionais.

De forma sintética, há dois aspectos relevantes quanto à categorização de um sistema tributário em progressivo e regressivo, sendo que o segundo pode ser entendido como corolário do primeiro: o sujeito passivo que proporcionalmente é mais onerado com o pagamento do tributo e o grupo de impostos que se encontra evidenciado no sistema de tributação.

Desse modo, a progressividade está caracterizada quando se arrecada mais de quem dispõe de uma maior quantidade de recursos, renda e patrimônio; nessa modalidade, dá-se maior ênfase aos impostos diretos a exemplo do IR e ITR (Agência Senado, 2023a)

Doutra parte, na regressividade consegue se arrecadar proporcionalmente mais de quem detém uma menor quantidade de renda e patrimônio e é dado ênfase aos impostos indiretos, como o IPI e o ICMS, impostos de consumo (Agência Senado, 2023a).

Ao longo dos anos, desde a primeira Constituição republicana em 1891, verifica-se que o STN é alimentado predominantemente por impostos indiretos, portanto, é eminentemente regressivo, em que pese ter adotado alterações progressivas em alguns episódios. Exemplifique-se com a elevação da alíquota-teto do IR pessoa física para 27,5%, mantendo-se a primeira em 15%, no governo Fernando Henrique, estrutura que permaneceria até 2008, bem como com a ampliação

das faixas de renda de três para cinco (incluindo a do limite de isenção) e introdução de duas alíquotas intermediárias de 7,5% e 22,25% entre as existentes (de 0 a 27,5%) realizadas no governo Lula, sob a justificativa de aliviar a carga para a classe média (Oliveira, 2018).

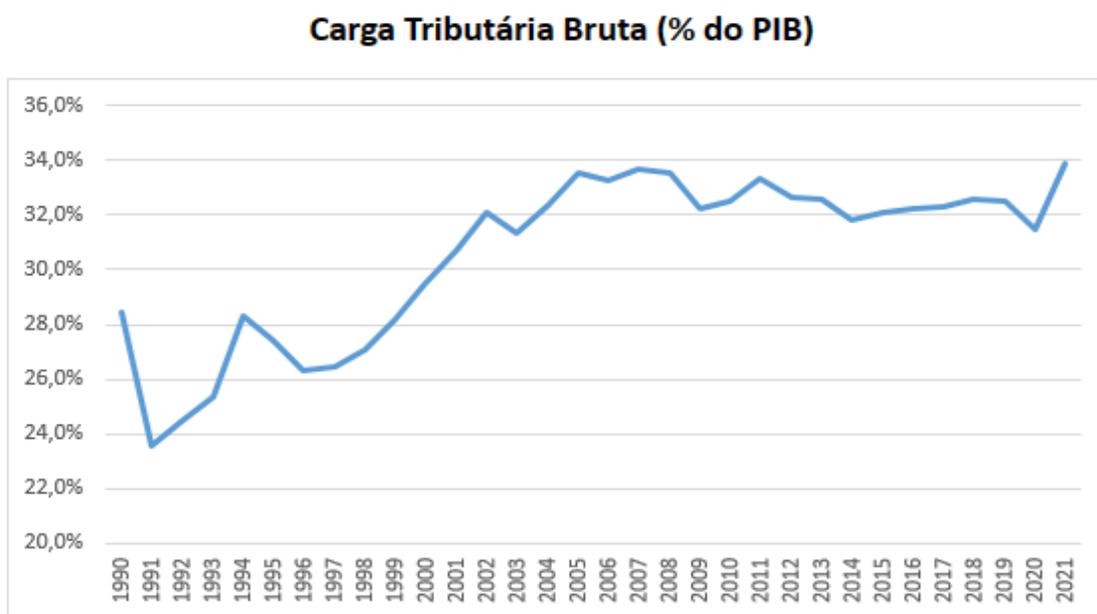
Todavia, Oliveira (2018) entende que tais eventos não são hábeis a assegurar progressividade ao IR, pois os setores mais ricos da sociedade continuaram se beneficiando com isenções e as suas rendas do capital permaneceram suavemente taxadas, além de continuarem favorecidos com a alíquota-teto de 27,5%, uma das mais baixas do mundo capitalista, que por ser proporcional a partir de determinado valor de renda, representa um dos mecanismos de regressividade do sistema e de aumento das desigualdades.

A desigualdade de renda é negativamente relacionada com taxas de crescimento econômico, conclui estudo de Cingano (2014), publicado pela Organização para a Cooperação do Desenvolvimento Econômico. Em âmbito nacional, o Índice de GINI relativo à distribuição do rendimento mensal real efetivo domiciliar *per capita*, 2022, foi de 0,544 (IBGE, 2023), numa escala que varia de 0 a 1, o que revela um alto grau de concentração de renda. Adicionalmente, Krueger (2012), com base em evidência empírica, aponta que países com maior concentração de riqueza possuem menor mobilidade social.

Nessa toada, estudo realizado pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) com o objetivo de analisar a evolução histórica do IR pessoa física no Brasil, evidenciou que as medidas tributárias, entre os anos 1980 e 1990, reduziram seu grau de progressividade e beneficiaram os detentores de capital. Ressaltou que essa inflexão na política tributária brasileira, abandonando objetivos distributivos, ocorreu concomitantemente ao reconhecimento de direitos e benefícios sociais na CF 1988, enquanto que em países desenvolvidos, a progressividade do sistema tributário e a taxação do capital foram fundamentos da construção dos seus estados de bem-estar social (IPEA, 2016).

Corroborando com o acima exposto, Gobetti e Orair (2016, *apud* Fandiño; Kerstenetzky, 2019) asseveram que a progressividade do sistema tributário compôs o alicerce de Estados do bem-estar social em muitos países desenvolvidos, por outro lado, no Brasil, o texto constitucional de 1988 que o aproximou de um estado de bem-estar social universalista foi o mesmo que promoveu uma considerável inflexão regressiva da arrecadação, pois reforçou a descentralização tributária e para o financiamento das despesas da União optou preferencialmente pelas regressivas contribuições sociais, e, além de não promover os meios para a necessária arrecadação progressiva, engendrou mecanismos que, impedindo a ascensão do IR, tornaram a carga tributária cada vez mais regressiva (Fandiño; Kerstenetzky, 2019).

Ilustra-se que a carga tributária bruta brasileira atingiu 33,9% do Produto Interno Bruto (PIB), em 2021. Na Figura 1, expõe-se a série histórica da carga tributária bruta brasileira em relação ao PIB, a partir dos anos 1990 até 2021.



**Figura 1** - Carga tributária bruta (% do PIB): 1990-2021.  
Fonte: Pires, 2022.

A análise do gráfico permite destacar que o percentual atingido em 2021, no curso da pandemia da doença COVID-19, é o maior da série histórica, que mantém uma tendência de crescimento, superando o pico anterior de 33,5%, atingido em 2008, quando da crise econômica mundial.

Fandiño e Kerstenetzky (2019) argumentam que as decisões constituintes explicam muito da evolução regressiva do sistema tributário nacional, posto que as forças conservadoras que dominaram a transição democrática e se fizeram representar intensamente no processo constituinte ao tempo em que consentiram com a expansão dos direitos sociais, empenharam-se eficazmente para não arcar com a necessária elevação de recursos.

Adicionalmente, os autores dispõem sobre um pacto concernente a interesses regionais que atenuam divisões com relação à questão distributiva, no qual documentos mencionam interesses poderosos, corporativos e regionais, como obstáculos ao avanço da progressividade fiscal (Oliveira, 1992, *apud* Fandiño; Kerstenetzky, 2019) e que a enfática defesa da generalidade da CF 1988, no debate de justiça fiscal, foi deixado de lado em outros contextos, bem como no momento

imediatamente pós-constituinte, quando um conjunto de iniciativas fiscais regressivas foi disparado por entre as lacunas e barreiras do texto constitucional (Fandiño; Kerstenetzky, 2019).

As muitas isenções e a baixa progressividade das alíquotas do IR pessoa física abrandam seu potencial redistributivo, reduzem a capacidade de arrecadação e, com isso, limitam o financiamento de políticas públicas (Pires, 2021).

Sobre a tributação sobre lucros e dividendos, há evidência empírica indicativa de que a isenção não gerou o esperado crescimento econômico, tampouco elevou os investimentos, ao invés, estimulou o planejamento tributário de profissionais liberais de renda mais elevada (Pires, 2021). Situação semelhante foi observada nos Estados Unidos, em 2003, quando a redução da tributação sobre lucros e dividendos também não resultou em nenhum efeito concreto sobre o desempenho econômico (Pires, 2021).

A França, em 2013, majorou a tributação sobre lucros e dividendos numa reforma que desincentivou a remuneração dos acionistas e elevou a poupança das empresas que utilizaram os recursos em caixa para ampliar seus investimentos e oferecer financiamentos aos seus clientes. Em casos assim, o imposto resulta em crescimento econômico, reduz a desigualdade de renda e fornece recursos para os governos ampliarem o acesso aos serviços públicos (Pires, 2021).

No Brasil, a reversão da tributação sobre lucros e dividendos poderia criar condições para aumentar a concentração de impostos sobre a renda das pessoas físicas, em consonância com os padrões internacionais, e minorar a tributação direta sobre as empresas, com vistas a estimular investimentos (Pires, 2021).

Outro ponto que contribui para a desigualdade de renda é a tributação dos fundos de investimento fechados cuja incidência ocorre no momento do saque ou do término do prazo de duração do fundo. Esse tratamento diferenciado em relação aos investidores convencionais possibilita o acúmulo de ganhos e resulta em benefícios fiscais expressivos aos seus cotistas (Pires, 2021).

Estudo realizado no Reino Unido para a instituição de um imposto sobre fortunas reconheceu o inconveniente efeito de estimular a fuga de ativos móveis, razão pela qual recomendou a introdução de forma temporária. Muitos países europeus instituíram esse imposto na saída da crise de 2008, e o extinguiram à medida que restabeleceram suas condições fiscais. Argentina e Bolívia criaram suas versões temporárias de imposto sobre fortunas para fins de financiarem políticas públicas durante a pandemia de COVID-19 (Pires, 2021).

No Brasil, as alíquotas do imposto sobre herança são limitadas a 8%, enquanto que em outros países os números variam de 30% a 80%, dependendo do grau de parentesco, do valor e da forma de herança (Pires, 2021). Ademais, não há incidência de IPVA sobre os bens móveis de

luxo como lanchas, jatos, helicópteros e iates (Pires, 2021). Acerca do IPTU, as alíquotas não são progressivas e existem muitas isenções mal focalizadas (Pires, 2021).

Pires (2021) entende que há muitas formas de tornar a tributação brasileira mais progressiva e que, atualmente, os sistemas tributários são desafiados pela nova economia digital, com a internacionalização do lucro gerado pelas grandes corporações nas atividades praticadas localmente e pela discussão acerca da introdução de um imposto de carbono.

A atual proposta de emenda constitucional da reforma tributária deve construir um sistema tributário amplo, justo, equilibrado e progressivo, como forma de garantir o desenvolvimento do país e distribuir o peso da carga tributária de maneira mais equânime, para tanto, deve discutir o consumo, mas também a progressividade e a capacidade contributiva (Agência Senado, 2023b).

Vistos os elementos e corroborados por fatos tributários que configuram a regressividade do STN em tempos de constituinte, ilustrado com experiências tributárias internacionais, passa-se a dispor sobre justiça tributária e social.

### **(In)Justiça Tributária: reflexos na justiça social**

Esta seção traz uma discussão crítico-reflexiva acerca da justiça tributária, notadamente amparada pelo princípio da capacidade contributiva, e seu impacto na justiça social, ante o arcabouço de direitos sociais advindos com a CF 1988 que definiu os pilares para estruturação de um sistema de proteção social, num cenário em que projetos de governo priorizam os interesses do capital.

A justiça tributária pressupõe a efetivação do princípio da capacidade contributiva. Para Sabbag (2015), a regra da igualdade ou isonomia consiste, em suma, em aquinhoar igualmente aos iguais e desigualmente aos desiguais. Nestes termos, a igualdade ou isonomia tributária veda o tratamento tributário desigual a contribuintes que se encontrem em situação de equivalência ou equipolência. A capacidade contributiva encontra-se vinculada a este postulado ao evidenciar uma de suas dimensões, qual seja, a igualdade na lei, quando se busca tratar de forma distinta situações diversas; portanto, instrumentaliza o princípio da igualdade (Sabbag, 2015).

O princípio da capacidade contributiva é inerente à consecução de um efetivo ideal de justiça para o Direito Tributário e avoca a equidade horizontal e vertical na tributação, além disso, com vistas a assegurar a dignidade da pessoa humana, reputa-se atingível apenas a riqueza superior ao mínimo vital, noutras palavras, deve-se isentar o mínimo existencial (Sabbag, 2015).

Assim, a depender das possibilidades técnicas de cada imposto e, expansivamente, de tributos, compete verificar a progressividade, proporcionalidade e seletividade para fins de

concretizar a capacidade contributiva (Sabbag, 2015). A progressividade diz que os cidadãos dotados de maior poder aquisitivo devem arcar com maiores alíquotas de impostos, de maneira que o sacrifício econômico deles seja proporcionalmente maior do que o suportado pelos contribuintes vulneráveis financeiramente (Sabbag, 2015).

Já a proporcionalidade é a técnica que possibilita a aplicação de uma alíquota única sobre uma base tributável variável de modo que ônus tributário seja proporcional à grandeza econômica do fato tributado (Sabbag, 2015). Por sua vez, a seletividade aplicada em certos tributos indiretos, na prática, permite a desoneração de impostos sobre bens essenciais, a exemplo de alimentos, e oneração sobre produtos considerados supérfluos, de luxo ou suntuários, como perfumes e cigarros (Sabbag, 2015).

Ao compreender a capacidade contributiva como conteúdo do princípio da igualdade, Fernandes (2017) ratifica o acima exposto e recorre às teorias do sacrifício, sacrifício igual e sacrifício proporcional do bem-estar, para afirmar que elas dão a conotação de igualdade ao dever de pagar os tributos, influenciam a formulação dos sistemas tributários ocidentais e representam a juridicização de conceitos éticos justificadores da tributação (Fernandes, 2017).

Apesar do arcabouço principiológico que norteia a estruturação do sistema tributário, bem como de instrumentos que, em tese, concretizariam tais princípios e possibilitariam tornar perceptíveis aspectos de justiça tributária, quando se analisa o STN, sob a ótica da justiça social, o Relatório do Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social (CDES), 2011 (*apud* Fernandes, 2017), lista cinco percalços a saber: a) o sistema tributário é regressivo com carga fiscal mal distribuída - as pessoas que auferem até dois salários por mês pagam proporcionalmente mais tributos do que as de renda superior a 30 salários mínimos; b) o baixo retorno social em relação ao peso fiscal - aproximadamente um terço da carga tributária arrecadada é direcionada para investimentos sociais (saúde, educação, segurança pública, habitação e saneamento); c) a estrutura tributária desincentiva as atividades produtivas e a geração de emprego – a cumulatividade, a grande quantidade de tributos e a incidência sobre a folha de pagamentos travam a economia; d) inadequação do pacto federativo em relação às suas competências tributárias, responsabilidades e territorialidades – a discrepância dos orçamentos dos entes federados categorizados como mais ricos com os mais pobres, do orçamento médio *per capita* dos municípios mais ricos com o dos mais pobres e das transferências intergovernamentais dos mais ricos com os municípios mais pobres prejudicam o cumprimento do objetivo constitucional de redução das desigualdades regionais; e) não há cidadania tributária - falta transparência e harmonização na cobrança das contribuições sociais e há excesso de fragmentação nas legislações dos entes federados subnacionais.

Destaque-se que a cidadania tributária é compreendida como a conscientização do cidadão para o fato de que a cogente arrecadação de tributos deve reverter-se em benefícios que cumpram o papel de atender às necessidades da coletividade, reduzindo as distâncias sociais. E isso perpassa pela transparência das fontes e dos usos dos recursos públicos enquanto requisito imprescindível para o seu exercício (CDES, 2011, *apud* Fernandes, 2017).

Numa perspectiva complementar, Mazza (2019) ao debater os fundamentos e propósitos do Estado entende que eles se encontram consignados nas constituições que moldam um modelo de Estado democrático de direito como forma transformar a realidade, que tem na igualdade, formal e material, uma condição de possibilidade para alcançar as conquistas civilizatórias e de bem-estar.

Esse modelo democrático é sustentado por fundos públicos e embora deva observar a responsabilidade de contas públicas, por vezes, são desviados para favorecer ao capital financeiro e aos rentistas em detrimento do desmonte do Estado social (Mazza, 2019).

Diante dessa situação, o autor propõe a conscientização e democratização dos valores sociais, posto que o bom funcionamento da democracia assegura que as decisões políticas, notadamente, as escolhas orçamentais, estejam em consonância com os valores da sociedade ao conjugar a solidariedade social e a tradição democrática e sejam retratadas por meio das opções de política econômica e social (Mazza, 2019).

Em vista da relação entre justiça tributária e a promoção das políticas sociais, Viegas (2010) explicita que no Brasil jamais existiu um estado social suficiente para desempenhar o papel social necessário, portanto, não há como reduzir aquilo que não é grande o bastante, ainda mais, diante do constante aumento da necessidade de políticas públicas no país.

Nessa senda, o autor ressalta o papel do direito para garantir as promessas de uma Constituição democrática e propõe que a tributação do futuro aspira o cidadão fiscal, cujo atributo é a solidariedade fiscal, desse modo, o Estado deve garantir os direitos fundamentais do cidadão e, por sua vez, o cidadão deve recolher os tributos com presteza para fins de contribuir com a harmonia de toda a sociedade (Viegas, 2010).

Com suas tradições político-econômicas e socioculturais, o Brasil passa a ter a perspectiva de construção de um padrão público universal de proteção social somente com a Constituição de 1988 que representou um dos mais importantes avanços na política social e possibilitou a estruturação tardia de um sistema amplo de proteção social, mas que permanece inconclusa (Fleury, 2004, *apud* Behring; Boschetti, 2011).

Em consequência da onda neoliberal que assolou o país a partir da década de 1990, determinante para o desenvolvimento de uma política econômica voltada para a rentabilidade

econômica em detrimento dos avanços sociais, não foram totalmente materializadas as diretrizes constitucionais como universalidade na cobertura, uniformidade e equivalência dos benefícios, seletividade e distributividade nos benefícios, irredutibilidade do valor dos benefícios, equidade no custeio, diversidade do financiamento e caráter democrático e descentralizado da administração, da seguridade social que se caracteriza como um sistema híbrido que conjuga direitos derivados e dependentes do trabalho (previdência) com direitos de caráter universal (saúde) e direitos seletivos (assistência) (Boschetti, 2009).

Decorridos mais de quinhentos anos da conquista das terras brasileiras pelos portugueses, a democracia política não solucionou os problemas econômicos mais sérios e persistem os problemas da área social, bem como o agravamento da situação dos direitos civis no que tange à segurança individual, à integridade física, ao acesso à justiça (Carvalho, 2003; Wood, 2003; Yamamoto, 2010).

No curso dessa discussão, cumpre expor o dilema enfrentado pelo processo de construção democrática brasileiro cujas bases estão na existência de uma confluência perversa entre dois processos distintos, conexos a dois projetos políticos diferentes, quais sejam: a) um processo de alargamento da democracia que se expressa no restabelecimento da democracia formal, criação de espaços públicos e crescente participação da sociedade civil nos processos de discussão e de tomada de decisão relacionados com as questões e políticas públicas, e nos movimentos sociais que desempenharam um papel fundamental na luta contra o regime militar, cujo marco formal desse processo é a CF 1988; b) parte da estratégia do Estado para a implementação do ajuste neoliberal com a emergência de um projeto estatal que objetiva progressivamente se isentar do papel de garantidor de direitos por meio do encolhimento de suas responsabilidades sociais e da transferência delas para a sociedade civil (Dagnino, 2004).

Embora o Brasil, no contexto latino-americano, tenha adotado tardiamente as políticas de ajuste estrutural neoliberais, elas acarretaram graves e permanentes consequências sociais (Soares, 2001). Carvalho, Moura e Ferreira (2022) apontam que a ausência de compromisso com a classe trabalhadora e com os segmentos mais pauperizados da sociedade concretizada pelo ataque sistemático de direitos e pela frágil cobertura de políticas públicas caracterizadas pela maleabilidade de ações fragmentadas, desarticuladas e submissas a programas de governo, reforçam as históricas marcas da desigualdade (Carvalho; Moura; Ferreira, 2022).

Evidente, portanto, que a efetiva aplicação do princípio da capacidade contributiva, previsto explicitamente no texto constitucional de 1988, dentro de limites de tributação que isentam o mínimo vital e vedam o confisco, é um instrumento de concretização da justiça tributária que repercute na justiça social, uma vez que está imbricado pela oneração e distribuição equitativa

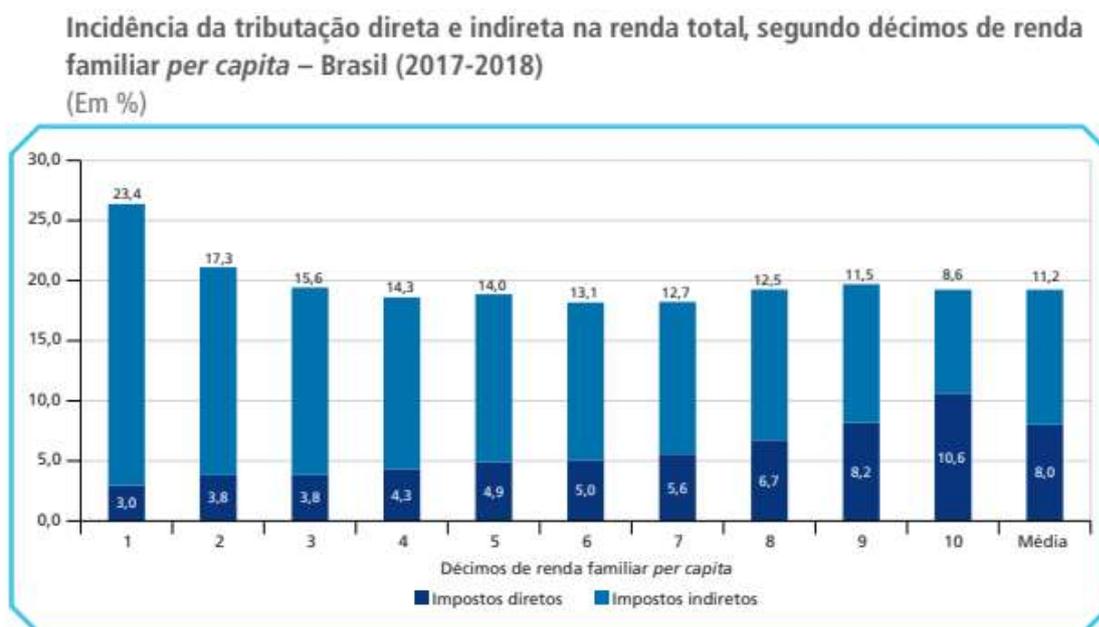
de riqueza social. Não obstante, as decisões políticas de econômica priorizam a regressividade tributária e os interesses do neoliberalismo o que favorece o capital e os rentistas, ocasiona o desmonte da proteção social e a expansão das desigualdades sociais e regionais.

A legislação tributária tem papel primordial para se construir os objetivos fundamentais do Brasil que consistem na constituição de uma sociedade livre, justa e solidária, na garantia do desenvolvimento nacional, na erradicação da pobreza e da marginalização e na redução das desigualdades sociais e regionais, bem como na promoção do bem de todos, sem qualquer tipo de discriminação. Mas, para que o STN produza justiça social é indispensável que o direito constitucional e o direito econômico estejam em consonância (Barbosa, 2018).

Ocorre que o atual sistema tributário é complexo e não gera igualdade material. Atingir a esperada justiça social perpassa pela efetiva redistribuição de renda, pautada nos princípios da equidade, da igualdade material, da progressividade e da capacidade contributiva. E, em que pese o Direito Tributário consistir em um dos melhores instrumentos de erradicação da pobreza e de redução das desigualdades sociais, é preciso mais audácia e coragem do legislador para que o STN deixe de ser regressivo (Barbosa, 2018).

Acerca da justiça tributária como pressuposto para a justiça social, Torres (2012) é conclusivo ao apontar que o poder de tributar do Estado brasileiro é um dos principais instrumentos na concreção dos direitos sociais; que os direitos sociais só podem ser implementados de forma mais eficaz se houver maior justiça no processo de arrecadação e destinação dos recursos tributários; que os limites de natureza principiológica, especialmente os princípios da isonomia tributária e da capacidade contributiva, são parâmetros inafastáveis das limitações ao poder de tributar estatal; que a regressividade do STN imprime às pessoas com menor capacidade contributiva um peso bem superior àquele carregado pelos que tem maior poder econômico; a técnica da progressividade constitui o principal desafio para que se alcance uma maior justiça tributária e social; a justiça social pressupõe a proba e efetiva destinação dos recursos auferidos pelo Fisco e o alargamento da vinculação das receitas tributárias em detrimento da discricionariedade obscura da Administração Pública, desafios que requerem um incremento da participação política dos cidadãos brasileiros na gerência das riquezas nacionais por meio da eleição de seus representantes e pela participação efetiva do povo na vida política, no controle dos orçamentos e dos gastos públicos.

Concernente à justiça tributária e sua imbricação com a justiça social, notadamente, a regressividade do STN e a desigualdade social, expõe-se a incidência de tributos diretos e indiretos sobre as famílias, fracionado em décimos de renda domiciliar *per capita* e tendo por parâmetro a renda total, na Figura 2.



**Figura 2** – Incidência da tributação direta e indireta na renda total por décimos de renda familiar *per capita* no Brasil, anos de 2017 e 2018

Fonte: IPEA, 2022 p. 25.

Os dados demonstram a regressividade do STN, uma vez que a incidência tributária no primeiro decil, 10% mais pobres, é de 26,4% da renda, já no último decil é de 19,2%; além disso, explicitam que a progressividade dos tributos diretos, não é suficiente para compensar a regressividade dos indiretos e, também, que a incidência tributária total no grupo dos 50% mais pobres é superior à média de 19,2% da renda.

Piketty (2015) ao estudar as desigualdades entre os mais pobres e mais ricos em vários países e épocas diferentes, apresenta modos de como o Estado poderia atuar no enfrentamento, são eles: redistribuição direta, redistribuição fiscal, redistribuição sob a forma de seguros sociais e a redistribuição keynesiana da demanda.

A redistribuição direta é vislumbrada, por exemplo, quando o Estado exige que as empresas aumentem os salários pagos, o que geraria o aumento do preço do trabalho e incorreria em efeitos colaterais como a diminuição do nível do trabalho (Piketty, 2015).

Na redistribuição fiscal, o Estado por meio do aumento dos tributos sobre os lucros ou redução de impostos para o consumidor final, financia serviços e produtos aos trabalhadores, aos mais pobres ou a toda a população indiscriminadamente. Em sua forma pura, a desigualdade seria momentaneamente transformada pela redução de impostos para os mais pobres; e, em sua forma eficiente a transformação da estrutura da sociedade ocorreria com a diminuição das desigualdades da formação do capital humano com políticas de educação e formação, por exemplo (Piketty, 2015). Na redistribuição sob a forma de seguros sociais, os trabalhadores seriam tributados

segundo o tamanho do seu salário para arcar com o seu seguro social e o serviço seria disponibilizado para o cidadão e a despesa necessária teria valor único para todos (Piketty, 2015).

A redistribuição keynesiana postula que a elevação salarial aqueceria a demanda por bens e serviços e manteria um nível de emprego e atividade econômica altos, resultando numa redistribuição de poder de compra. Desse modo, a redistribuição do poder de compra desencadearia um ciclo virtuoso de aquecimento da economia, atração de industrialização e cada vez mais crescimento e desenvolvimento econômico (Piketty, 2015).

No atual contexto de discussão de reforma tributária, importa refletir, ainda, sobre as diretrizes insertas no estudo acerca da tributação sobre bens e serviços, folha salarial e renda, de Orair e Gobetti (2018). Para os autores, os princípios norteadores de uma proposta de reforma que almeje aproximar a estrutura tributária brasileira de um sistema ideal, com bases extraídas da teoria econômica e das experiências internacionais, deve apresentar como ponto de partida os seguintes objetivos básicos: a) arrecadação - levantar as receitas de que o governo necessita para alcançar seus objetivos de gasto e distributivos; b) equidade vertical - promover a progressividade, no sentido de onerar proporcionalmente mais aqueles que possuem maior capacidade contributiva, de acordo com os objetivos distributivos do governo e com as preferências sociais; c) equidade horizontal - evitar arbitrariedades de tratamentos tributários não isonômicos entre contribuintes, setores econômicos e fontes de renda; d) eficiência - buscar minimizar as distorções econômicas e administrativas relacionadas à arrecadação de tributos, além de manter o sistema o mais simples e transparente possível (Orair; Gobetti, 2018).

A regressividade do STN constitui um paradoxo ao objetivo fundamental de reduzir as desigualdades sociais e regionais estabelecido na CF 1988 e as insistentes alterações tributárias indiretas promovem injustiça tributária e social.

Numa conjuntura em que o processo de redemocratização brasileiro ainda não se firmou, de políticas públicas desarticuladas, de implementação de políticas de ajuste estrutural neoliberais, de ajuste fiscal, de recomendação para a geração de superávits primários destinado ao pagamento dos juros da dívida pública e que prioriza os interesses do capital, os desafios para reverter este cenário são enormes apesar dos modos de enfrentamento das desigualdades e das diretrizes sugeridas para a reforma tributária.

## Considerações Finais

Buscou-se analisar se as alterações tributárias indiretas promovem (in)justiça tributária e social e, com base no referencial teórico levantado, verificou-se que a majoração de tributos relacionados ao consumo finda por onerar proporcionalmente mais o contribuinte que ganha menos, característica nítida de sistema regressivo.

Desse modo, valida-se a hipótese de que um sistema tributário regressivo que arrecada mais de quem ganha menos constitui aparente contradição com o objetivo fundamental de reduzir as desigualdades sociais e regionais, estabelecido na CF 1988, art. 3º, III.

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 é reconhecidamente considerada Constituição Cidadã devido ao arcabouço de direitos sociais nela assegurados que inauguraram um padrão universal de proteção social e aproximaram o Estado brasileiro de um estado de bem-estar social.

Ocorre que a efetivação dos direitos à educação, saúde, trabalho, moradia, lazer, segurança, previdência social, proteção à maternidade e à infância, assistência social e segurança alimentar, dentre outros, perpassam pela implementação de políticas públicas e, consecutivamente, dependem de investimentos sociais cujos recursos financeiros, em regra, são obtidos por meio da tributação.

O STN encontra-se estruturado na CF 1988, considerada analítica devido à extensão do seu texto, mas que deixa lacunas que, se por um lado, asseguram flexibilidade para discutir determinados pontos em leis infraconstitucionais, por outro, permitem que o espírito constitucional seja moldado aos interesses dos grupos no poder.

O texto constitucional estabelece como objetivo fundamental a redução das desigualdades sociais e regionais e assegura um rol consistente de direitos sociais, mas com vistas a reforçar o pacto federativo, transparece desajuste ao ampliar os percentuais de repartição das receitas tributárias da União com os estados e municípios, pois, mesmo diante a competência concorrente para o financiamento de políticas públicas, o ônus para implementá-las restou concentrado no governo central.

Todavia, importa frisar que a dependência de estados e municípios do governo central, uma vez que a concentração do poder de tributar compete à União, fragiliza a federação brasileira, pois tolhe a articulação fiscal, incentiva práticas predatórias entre os envolvidos e afasta os ideais de coordenação e cooperação do pacto federativo.

Não bastassem todas essas nuances, no contexto pós-promulgação constitucional, em que o Brasil teve que seguir os ditames do ajuste neoliberal e os interesses do capital, acentuou-se a majoração da tributação indireta e o amplo sistema de proteção social não se materializou e permanece inconcluso.

Em 2021, a carga tributária bruta brasileira atingiu 33,9% do PIB, a maior da série histórica de 1990 até 2021. Nos anos de 2017 e 2018, a incidência da tributação direta e indireta na renda total por décimos de renda familiar *per capita* no Brasil, foi de 26,4% da renda no decil mais pobre e de 19,2%, no mais rico, demonstrando quantitativamente a regressividade do STN.

Como consequência, o STN não observa o princípio da capacidade contributiva, é manejado como instrumento de arrecadação para a geração de superávits primários destinado ao pagamento dos juros da dívida pública, afasta-se da possibilidade de ser utilizado como instrumento de política econômica e do seu potencial redistributivo, promovendo injustiça tributária e social.

Perceptível que o sistema tributário está imbricado com a economia política, já que as decisões políticas com vistas à geração de riqueza, perpassam pelos processos de produção, acumulação, circulação e distribuição de bens e as interações sociais a eles inerentes, cuja tributação é um instrumento de manejo.

Em que pese a necessária reforma tributária, pressupõe-se que não possa se concretizar de forma ampla, por envolver interesses políticos e econômicos conflitantes, contudo, espera-se que alterações pontuais sejam aprovadas no primeiro ano do atual governo e que elas reaproximem o STN de um instrumento de política econômica do Estado e redutor de desigualdades sociais, em consonância com um projeto político que vise ao alargamento da democracia.

Em relação ao problema de pesquisa, conclui-se que a regressividade do STN constitui um paradoxo ao objetivo fundamental de reduzir as desigualdades sociais e regionais estabelecido na CF 1988, consecutivamente, gera injustiça tributária e social e não incentiva o desenvolvimento econômico.

Reconhece-se a relevância desta pesquisa em tempos de discussão de reforma tributária, todavia, possui limitações, especialmente, por não promover uma abordagem acerca da proposta de emenda constitucional em tramitação.

Em vista disso, sugere-se a realização de estudo comparativo, posteriormente à aprovação da reforma tributária, com vistas a identificar se o sistema tributário incorporou elementos de progressividade, de distribuição mais equânime do peso da carga tributária e de política de desenvolvimento econômico do país.

## Referências

AGÊNCIA SENADO. Progressividade/regressividade. Brasília: Senado Federal, 2023a. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/manualdecomunicacao/guia-de-economia/progressividade-regressividade>. Acesso em: 07 jul. 2023.

AGÊNCIA SENADO. **Reforma tributária deve ser ampla, justa e progressiva, avaliam debatedores**. Brasília: Senado Federal, 2023b. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2020/09/24/reforma-tributaria-deve-ser-ampla-justa-e-progressiva-avaliam-debatedores>. Acesso em: 07 jul. 2023.

BACHUR, João Paulo. Federalismo fiscal, atribuições fiscais constitucionais e equalização regional: EUA, Alemanha e Brasil em perspectiva comparada. **Revista do Serviço Público**, Brasília, v. 56, n. 4, p. 377-401, out./ dez. 2005. Disponível em: <https://revista.enap.gov.br/index.php/RSP/article/download/237/242/862>. Acesso em: 23 ago. 2023.

BARBOSA, Larissa Friedrich Reinert. Reforma tributária e justiça social. *In*: SACHSIDA, Adolfo; SIMAS, Erich Endrillo Santos (org.). **Reforma Tributária**: Ipea-OAB/DF. Rio de Janeiro: Ipea, OAB/DF, 2018, cap. 5. Disponível em: <https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/8635/1/Reforma%20e%20justi%c3%a7a.pdf>. Acesso em: 26 jul. 2023.

BEHRING, Elaine Rossetti; BOSCHETTI, Ivanete. **Política social**: fundamentos e história. 8. ed. São Paulo: Cortez, 2011, cap. 10.

BOSCHETTI, Ivanete. Seguridade social no Brasil: conquistas e limites à sua efetivação. *In*: CFESS; ABEPSS (org.). **Serviço Social**: Direitos sociais e competências profissionais. Brasília: CFESS; ABEPSS, 2009. Disponível em: [http://portal.saude.pe.gov.br/sites/portal.saude.pe.gov.br/files/seguridade\\_social\\_no\\_brasil\\_conquistas\\_e\\_limites\\_a\\_sua\\_efetivacao\\_-\\_boschetti.pdf](http://portal.saude.pe.gov.br/sites/portal.saude.pe.gov.br/files/seguridade_social_no_brasil_conquistas_e_limites_a_sua_efetivacao_-_boschetti.pdf). Acesso em: 26 jul. 2023.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm). Acesso em: 10 mai. 2023.

\_\_\_\_\_. Lei (1966). **Lei nº 5.172**. Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, DF, 31 out. 1966. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em: 10 mai. 2023.

CARVALHO, Davi Magalhães; MOURA, Jackeline da Silva; FERREIRA, Maria D'Alva Macedo Ferreira. Políticas públicas no contexto de regressão de direitos. *In*: FRANÇA, Rosilene Marques Sobrinho de; COSTA, Teresa Cristina Moura (org.). **Questão social, direitos e políticas públicas na realidade brasileira contemporânea**. Teresina: EDUFPI, 2022, p. 119-148.

CARVALHO, José Murilo de. **Cidadania no Brasil**. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2003.

CINGANO, Federico. Trends in Income Inequality and its Impact on Economic Growth. **OECD social, employment and migration working papers**, OECD Publishing, n. 163, 2014. DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/5jxrjncwxv6j-en>

DAGNINO, Evelina. Construção democrática, neoliberalismo e participação: os dilemas da confluência perversa. **Política & Sociedade**, n. 5, p. 139-164, out. 2004.

FANDIÑO, Pedro; KERSTENETZKY; Célia Lessa. O paradoxo constitucional brasileiro: direitos sociais sob tributação regressiva. **Revista de Economia Política**, vol. 39, n. 2, p. 306-327, abr./jun. 2019. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rep/a/RJR4jBLCdpDtBL88zDz3jhH/?lang=pt>. Acesso em: 06 jul. 2023. DOI: <https://doi.org/10.1590/0101-31572019-2914>.

FERNANDES, Rayneider Brunelli Oliveira. Justiça tributária no Brasil: contexto social e aplicabilidade judiciária. **Revista da Faculdade de Direito da Uerj**, n. 32, dez. 2017. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/20289>. Acesso em: 06 jul. 2023. DOI: <https://doi.org/10.12957/rfd.2017.20289>.

IAMAMOTO, Marilda Vilella. Questão social, família e juventude: desafios do trabalho do assistente social na área sociojurídica. In: SALES, Mione Apolinário; MATOS, Maurílio Castro de; LEAL, Maria Cristina (org.). **Política social, família e juventude: Uma questão de direitos**. 6. ed. São Paulo: Cortez, 2010.

IBGE. **Síntese dos indicadores sociais: Brasil, 2022**. IBGE: 2023. Disponível em: <https://cidades.ibge.gov.br/brasil/pesquisa/45/92875>. Acesso em: 27 jul. 2023.

IPEA. Tributação indireta: alíquotas efetivas e incidência sobre as famílias. **Texto para Discussão**, Brasília, Rio de Janeiro, dez. 2022. Disponível em: [https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/11624/1/TD\\_2823\\_Web.pdf](https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/11624/1/TD_2823_Web.pdf). Acesso em: 22 ago. 2023.

\_\_\_\_\_. Progressividade tributária: a agenda negligenciada. **Texto para Discussão**, Rio de Janeiro, abr. 2016. Disponível em: [https://portalantigo.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td\\_2190.pdf](https://portalantigo.ipea.gov.br/agencia/images/stories/PDFs/TDs/td_2190.pdf). Acesso em: 06 jul. 2023.

KRUEGER, Alan Bennett. The Rise and Consequences of Inequality in the United States. **Council of Economic Advisers**, jan. 2012. Disponível em: [https://obamawhitehouse.archives.gov/sites/default/files/kruenger\\_cap\\_speech\\_final\\_remarks.pdf](https://obamawhitehouse.archives.gov/sites/default/files/kruenger_cap_speech_final_remarks.pdf). Acesso em: 06 jul. 2023.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33. ed. São Paulo: Juspodivm, Malheiros, 2012.

MAZZA, Willame Parente. O Estado endividado: na encruzilhada entre o desenvolvimento econômico e os direitos sociais. In: José Mauricio Conti. (Org.). **Dívida pública**. 1. ed. São Paulo: Blucher, 2019, v. 1, p. 389-421.

OLIVEIRA, Fabrício Augusto. O sistema tributário brasileiro: evolução, distorções e os caminhos da reforma (1891-2017). In: FAGNANI, Eduardo. (Org.). **A reforma tributária necessária: diagnóstico e premissas**. Brasília; São Paulo: ANFIP/FENAFISCO, Plataforma Política Social, v. 1, p. 112-129, 2018.

ORAIR, Rodrigo; GOBETTI, Sérgio. Reforma tributária no Brasil: princípios norteadores e propostas em debate. **Novos estudos CEBRAP**, v. 37, n. 2, p. 213-244, mai./ago. 2018. DOI: <https://doi.org/10.25091/S01013300201800020003>.

PIKETTY, Thomas. **A economia da desigualdade**. Rio de Janeiro: editora Intrínseca, 2015.

PIRES, Manoel. Carga tributária: 1990-2021. Observatório de política fiscal. FGV, IBRE: 2022. Disponível em: <https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/politica-economica/outros/tributacao-equidade-e-crescimento-economico>. Acesso em: 27 jul. 2023.

\_\_\_\_\_. Tributação, equidade e crescimento econômico. Observatório de política fiscal. FGV, IBRE: 2021. Disponível em: [Carga Tributária: 1990-2021 | Observatório de Política Fiscal \(fgv.br\)](https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/politica-economica/outros/tributacao-equidade-e-crescimento-economico). Acesso em: 22 ago. 2023.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2015.

SOARES, Laura Tavares Ribeiro. Os custos sociais do ajuste neoliberal no Brasil. *In*: CLACSO (org.). **El ajuste estructural en América Latina: costos sociales y alternativas**. Buenos Aires: CLACSO, 2001, v. 8, p. 171-185. Disponível em: <http://biblioteca.clacso.edu.ar/clacso/gt/20101003020857/9cap08.pdf>. Acesso em: 26 jul. 2023.

TORRES, Ana Kátia Barbosa. Justiça tributária como pressuposto da justiça social. **Revista Jurídica da FA7**, Fortaleza, v. 9, n. 1, p. 87-96, abr. 2012. Disponível em: <https://periodicos.uni7.edu.br/index.php/revistajuridica/article/view/102>. Acesso em: 06 jul. 2023. DOI: <https://doi.org/10.24067/rjfa7;9.1:102>.

VIEGAS, Viviane Nery. Justiça fiscal e igualdade tributária: a busca de um enfoque filosófico para a tensão entre poder de tributar e direito de tributar frente à modernidade tardia no Brasil. **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**, vol. 7, n. 7, p. 66-89, jan./jun. 2010. Disponível em: <https://revistaeletronicardfd.unibrasil.com.br/index.php/rdfd/article/view/111>. Acesso em: 06 jul. 2023.

WOOD, Ellen Meiksins. **Democracia contra capitalismo: a renovação do materialismo histórico**. São Paulo: Boitempo Editorial, 2003.

Recebido em 23/10/2023 – Aprovado em 19/02/2024