

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

MARIANA CLARA MAGALHÃES DE OLIVEIRA

TRIBUTAÇÃO E RACISMO: OS IMPACTOS SOCIORRACIAIS DA REGRESSIVIDADE  
TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

SÃO PAULO

2019

MARIANA CLARA MAGALHÃES DE OLIVEIRA

TRIBUTAÇÃO E RACISMO: OS IMPACTOS SOCIORRACIAIS DA REGRESSIVIDADE  
TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

Trabalho de Conclusão de Curso – TCC  
apresentado à Faculdade de Direito da  
Universidade Presbiteriana Mackenzie como  
requisito parcial à obtenção do título de  
Bacharel em Direito.

ORIENTADOR: PROF. DR. SILVIO LUIZ DE ALMEIDA

SÃO PAULO

2019

MARIANA CLARA MAGALHÃES DE OLIVEIRA

TRIBUTAÇÃO E RACISMO: OS IMPACTOS SOCIORRACIAIS DA REGRESSIVIDADE  
TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

Trabalho de Conclusão de Curso  
apresentado à Faculdade de Direito da  
Universidade Presbiteriana Mackenzie,  
como exigência parcial para obtenção do  
grau de Bacharel em Direito.

Aprovado em:

BANCA EXAMINADORA

---

Examinador: Dr. Silvio Luiz de Almeida  
Universidade Presbiteriana Mackenzie

---

Examinadora: Dr.<sup>a</sup> Solange Teles da Silva  
Universidade Presbiteriana Mackenzie

---

Examinador:

## AGRADECIMENTOS

Acredito que esse trabalho é fruto de um esforço conjunto, uma mistura de ancestralidade, atualidade, suor, lágrimas, perdas e conquistas. Ancestralidade por ter sido guiada até aqui por Deus e pelos caboclos e exus que giraram para enviar uma menina de 17 anos de Fortaleza, Ceará para as “terras distantes” que, apesar de ser o seu local de nascença, não era a terra em que fora criada. E cá ela está: preta, pobre, prounista, vinda do Nordeste e com tantas outras barreiras que jamais conseguiram fazê-la parar porque ela nunca andou só. Em nome da Umbanda e da Quimbada, eu agradeço. Ao meu pai de santo Rogerson Lopes e mãe de santo Salete Lopes que sangram por nós há tantos anos: a benção e meu muito obrigada! Ao meu guia Seu Nego Gerso Feiticeiro, meu Exu da Capa Preta e nossa *tronqueira* Maria Padilha das Almas, obrigada pelas palavras de força e pela proteção, por guiarem meus caminhos e por terem me ensinado que “eu posso, eu consigo e eu sou capaz”!

Aos sangues que me deram a vida, Maria Geralda da Costa Magalhães e Roberto de Oliveira, obrigada por me instruírem sobre o que é certo e por não terem nos ensinado a desistir. Sou fruto de uma união incrível que presenteou o nosso mundo com duas mulheres maravilhosas. À Cíntia, minha única irmã de sangue e mais velha. A minha guia, que sempre cuidou de mim como se do ventre dela eu tivesse saído, o orgulho da minha vida... sempre disse que quando eu crescesse queria ser você, está faltando mais uma graduação, mas um dia eu chego lá!

Ao meu querido orientador Silvio Luiz Almeida, minha inspiração acadêmica, a pessoa que sempre acreditou no meu potencial. Meu orientador de vida que permitiu meu crescimento nesse meio engendrado para não ser nosso, mas aos poucos vai tomando cor e vida com as nossas peles pretas. Jamais esquecerei de cada oportunidade dada, irei recompensar todas elas com o meu sucesso.

Aos meus familiares que me receberam nessa terra distante. Felizmente, faço parte de uma enorme família matriarcal e, para conseguir citar o nome de todas essas mulheres que suportaram a minha vinda de braços abertos, eu precisaria de mais três páginas de agradecimentos. Por isso agradeço à minha tia Eliana que abriu o coração de mãe e me acolheu por três ótimos anos em seu lar, me dando a oportunidade de dar início à faculdade de forma

tranquila e ao meu primo Italo, que briguei tanto que mereço estar nos agradecimentos na conclusão do seu curso de Medicina que futuramente irá cursar. Precisamos de mais pessoas trans ocupando os espaços que são nossos de direito!

Ao meu companheiro da jornada chamada vida! Diego Henrique, meu amor, muito obrigada por ter crescido e evoluído para ser esse homem incrível que segura a minha mão em todos os momentos nessa caminhada, obrigada por cuidar de nós e por viver o que estamos cultivando dia após dia. Como sempre disse: vejo nosso futuro em seus olhos e agradeço todos os dias por vê-lo sendo materializado por meio de nossas pequenas conquistas diárias! O mundo é nosso e o Ankh sempre será o nosso equilíbrio!

## RESUMO

Este trabalho dedica-se à análise dos efeitos do atual sistema tributário brasileiro sobre a desigualdade social, percorrendo desde os aspectos relevantes da historicidade da constituição do sistema tributário brasileiro, até o debate sobre a iniquidade fiscal como resultante da regressividade tributária decorrente da alta tributação sobre o consumo. Dessa forma, busca-se discutir o sistema tributário como catalisador da desigualdade historicamente estruturada pelo racismo, tendo como efeito a desvantagem econômica dos negros pobres dentro da sociedade brasileira.

Portanto, o presente texto busca demonstrar que um sistema tributário para buscar a sua máxima eficiência deve perquirir os princípios da equidade e da capacidade contributiva, bem como ser desenhado sobre uma política fiscal que vise instaurar um sistema tributário baseado em justiça fiscal e social e pautado em diretrizes de uma justiça redistributiva, observando os parâmetros de raça e classe social estruturantes da sociedade brasileira.

**Palavras chaves:** Sistema tributário nacional; Princípio da capacidade contributiva; Regressividade tributária; Desigualdade social. Racismo.

## **ABSTRACT**

The purpose of this paper is to analyze the effects of the current Brazilian tax system on social inequality, going through the main aspects of the historicity of the constitution of the Brazilian tax system onto the debate on fiscal inequality as a result of the tax regressiveness resulting from the high taxation on the consumption. Thus, we aim to discuss the tax system as a catalyst for inequality historically structured by racism, resulting in the economic disadvantage of poor blacks within Brazilian society.

Therefore, the present text purposes to demonstrate that a tax system to achieve its maximum efficiency must pursue the principles of equity and contributory capacity, as well as be designed on a fiscal policy aimed at establishing a tax system based on fiscal and social justice and based on guidelines of a redistributive justice, observing the structuring parameters of race and social class of Brazilian society.

**Key words:** National tax system; Principle of contributory capacity; Tax regression; Social inequality. Racism.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b>	<b>12</b>
<b>1. CAPÍTULO 1 - A HISTORICIDADE DA ATUAL COMPOSIÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.</b>	<b>17</b>
<b>2. CAPÍTULO – 2 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, POLÍTICA FISCAL E REGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA</b>	<b>22</b>
<b>3. CAPITULO – 3 TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO E ONEROSIDADE FISCAL</b>	<b>25</b>
<b>4. CAPITULO 4 - CONSEQUÊNCIAS DA REGRESSIVIDADE NA TRIBUTAÇÃO BRASILEIRA</b>	<b>29</b>
<b>4.1. DESIGUALDADE E DISTRIBUIÇÃO DE RENDA NO BRASIL</b>	<b>30</b>
<b>5. CAPITULO – 5 TRIBUTAÇÃO E RACISMO: OS EFEITOS DA CARGA TRIBUTÁRIA VIGENTE SOBRE A CAMADA SOCIAL HISTORICAMENTE DESFAVORECIDA DA POPULAÇÃO BRASILEIRA</b>	<b>34</b>
<b>5.1 A ORIGEM DO RACISMO COMO ESTRUTURANTE DA DESIGUALDADE BRASILEIRA</b>	<b>34</b>
<b>5.2 O RACISMO ESTRUTURAL SOB A PERSPECTIVA ECONÔMICA</b>	<b>35</b>
<b>6. CONSIDERAÇÕES FINAIS</b>	<b>39</b>
<b>7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b>	<b>41</b>



## INTRODUÇÃO

Conceitua-se o sistema tributário, em linhas gerais, como conjunto de impostos, taxas e contribuições, cada qual constitucionalmente atribuído sob as competências da União, Estados Membros e Municípios. Esta reunião permite que o Estado obtenha recursos para o exercício básico de suas funções, habilitando-o a fornecer bens e serviços essenciais para a manutenção do bem-estar da coletividade. Sob esse ponto de vista, a cobrança de tributos está atrelada à ideia de que a coletividade deve cooperar para fornecer o tratamento adequado a todos os seus indivíduos que dela fazem parte, sem distinção entre eles.

A Constituição Federal (1988) é responsável por conceder o poder jurídico tributário ao Estado, o qual, por meio dos veículos normativos constitucionais previamente e regularmente estabelecidos, passa a ser capaz de exigir tributos, ao mesmo tempo que torna obrigatório o seu pagamento por parte dos intitulados contribuintes. De forma elucidativa, Edmar Oliveira Andrade Filho (2018, p. 1) explica que a Constituição possui o condão de atribuir aos entes federativos a:

(...) aptidão para, por intermédio dos veículos normativos apropriados, e com a conformação geral que de antemão estabelece, inovar na ordem jurídica, editando as leis necessárias ao exercício desse direito e para criar um vínculo obrigacional entre os cidadãos. (FILHO, 2018, p. 1).

Por meio da arrecadação tributária, além de destinar os recursos arrecadados para a satisfação de necessidades básicas de seus cidadãos, o Estado encontra-se dotado de poder para implementar uma política fiscal em que implique, também, o planejamento de políticas públicas redistributivas de renda. Contudo, diante desse cenário, insurge-se o principal questionamento: é possível identificarmos o tamanho da arrecadação tributária adequada a cada indivíduo ou grupo de indivíduos?

Este questionamento é inicialmente esclarecido ao analisarmos o gênero limitações ao poder de tributar, o qual, de acordo com Regina Helena Costa (2014, p. 69), abrange “o conjunto de princípios e demais normas disciplinadoras da definição e do exercício da competência tributária”, que são traduzidas na “indicação de princípios e imunidades”, além da repartição de competências tributárias. Em relação aos princípios constitucionais, o princípio da equidade e o princípio da capacidade contributiva servem como norteadores para compreendermos a arrecadação tributária do Estado sob os limites de contribuição por distintos grupos de

indivíduos contribuintes, que poderão contribuir mais ou menos em virtude de sua raça, gênero e classe econômica.

Em linhas gerais, o princípio da equidade predispõe que o ônus fiscal deverá adotar caráter progressivo, introduzindo a ideia de que os cidadãos que possuem o nível de rendimento mais elevado e maior estoque de riquezas devem contribuir com o pagamento de tributos proporcionalmente ao que detêm<sup>1</sup>. Enquanto o princípio da capacidade contributiva limita a incidência tributária, impedindo que o Estado adote natureza confiscatória no recolhimento de tributos.

O conceito justiça fiscal é de suma importância para dar embasamento ao presente trabalho, tendo em vista que deriva do princípio da isonomia fiscal, estabelecido pelo artigo 150, inciso II, da Constituição Federal<sup>2</sup>. O princípio constitucional em referência institui limitação ao poder de tributar do Estado ao vedar o tratamento desigual entre contribuintes em situações equivalentes. É evidente que a exigência tributária potencialmente criará situações de iniquidade entre os cidadãos, contudo essa situação não poderá se dar de maneira a favorecer ou desfavorecer um grupo de indivíduos em detrimento de outro.

Visto isso, a classificação tributária no sistema nacional é dividida entre tributos diretos e tributos indiretos, que, a depender da maior ou menor incidência dentro do sistema tributário nacional, poderá criar situação de iniquidade entre grupos de indivíduos, como será analisado a seguir.

Os tributos diretos majoritariamente repercutem sobre o patrimônio e a renda, sendo brevemente conceituados como espécie tributária que não admite seu repasse à terceiros, ou seja, quem paga o tributo também o recolhe<sup>3</sup>. Ainda, como ensina Regina Helena Costa (2014, p. 129) o impacto econômico, na tributação direta, é absorvido pelo contribuinte, como acontece

---

<sup>1</sup>Disponível

em:<[http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/0906\\_Indicadores\\_de\\_Equidade\\_Sistema\\_TN\\_Relatorio\\_Observacao\\_01](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/0906_Indicadores_de_Equidade_Sistema_TN_Relatorio_Observacao_01). Acesso em 11 de nov. de 2019. pdf (p.21)

<sup>2</sup> “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II - instituir 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”

<sup>3</sup> Disponível em:<[https://diretorio.fgv.br/sites/diretorio.fgv.br/files/u100/tributos\\_em\\_especie\\_2014-1](https://diretorio.fgv.br/sites/diretorio.fgv.br/files/u100/tributos_em_especie_2014-1)>. Acesso em 11 de nov. de 2019. pdf (p.13)

no Imposto de Renda. Portanto, verifica-se que essa classificação tributária se encontra atrelada às características socioeconômicas do contribuinte.

Em contraponto, os tributos indiretos incidirão sobre o consumo, sendo seu valor embutido no preço final repassado ao consumidor. Na tributação indireta, ocorre a denominada repercussão tributária ou translação econômica do tributo, na qual o contribuinte de direito não é o mesmo que absorve o impacto econômico do tributo, isso porque o repassa ao contribuinte de fato, que também pode ser chamado de consumidor final (COSTA, 2014, p. 129).

De forma distinta à anterior, os tributos indiretos resultam em uma diferenciação quanto ao ônus tributário suportado pelo contribuinte, sobretudo por não possuir caráter objetivo, ou seja, por não observar as características socioeconômicas daquele que efetivamente paga o tributo. Pelo contrário, ao ser embutido no preço do produto e repassado ao consumidor final, possibilita que contribuintes de diferentes faixas de renda paguem o mesmo montante de impostos na aquisição de bens ou serviços.

Tal fato é evidenciado por meio dos estudos apresentados pelo Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional<sup>4</sup>, os quais apontam que o sistema tributário brasileiro é injusto em relação (i) à carga tributária; (ii) ao retorno social dos tributos arrecadados; (iii) à distribuição de recursos; e (iv) ao exercício da cidadania tributária, como descrito a seguir:

O sistema é injusto porque a distribuição da **carga tributária** desrespeita o princípio da equidade. Em decorrência do elevado peso dos tributos sobre bens e serviços na arrecadação, pessoas que ganhavam até dois salários mínimos em 2004 gastaram 48,8% de sua renda no pagamento de tributos, já o peso da carga tributária para as famílias com renda superior a 30 salários mínimos correspondia a 26,3%.

O sistema é injusto porque o **retorno social** é baixo em relação à carga tributária. Dos 33,8% do PIB arrecadados em 2005, apenas 9,5% do produto retornaram à sociedade na forma de investimentos públicos em educação, saúde, segurança pública, habitação e saneamento.

(...)

O sistema é injusto porque a **distribuição de recursos** no âmbito da federação não se orienta por critérios de equidade. O desenho das transferências entre esferas de governo, ao invés de perseguir a equalização entre os montantes de recursos à disposição das unidades locais, tende a favorecer a desigualdade. Em 2007, o maior orçamento per capita municipal do país superou em 41 vezes o menor orçamento por habitante. Descontadas as transferências intergovernamentais, essa proporção cai para 10.

---

<sup>4</sup>Disponível: <[http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/0906\\_Indicadores\\_de\\_Equidade\\_Sistema\\_TN\\_Relatorio\\_Observacao\\_01](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/0906_Indicadores_de_Equidade_Sistema_TN_Relatorio_Observacao_01)>. Acesso em 11 de nov. de 2019. pdf (p. 21 e 22) (grifo nosso)

O sistema é injusto porque não se verificam as condições adequadas para o **exercício da cidadania tributária**. Como os tributos indiretos são menos visíveis que as incidências sobre a renda e a propriedade, é disseminada a crença na sociedade brasileira de que a população de baixa renda não paga impostos. Em decorrência, as políticas públicas orientadas para a redução das desigualdades e dos índices de pobreza são vistas como benesses, tanto pelas camadas mais carentes da população quanto pela parcela da sociedade que se encontra em melhores condições, o que prejudica o entendimento sobre os mecanismos e instituições de participação democrática, dificultando os controles – fiscal e social – sobre o Estado.

Após a breve introdução dos conceitos aqui expostos, o presente trabalho busca propiciar um panorama geral da historicidade da formação da atual composição tributária brasileira, percorrendo o cenário econômico em cada época, a fim de compreender a atual formação do sistema tributário brasileiro. Assim, será apresentado o surgimento de arrecadação estatal sobre os bens e serviços produzidos a partir da ruptura imperial e início do regime republicano, que evoluirá até o sistema tributário introduzido pela Constituição Federal de 1988, a qual preza pela descentralização e pelas políticas sociais, mas que refletirá um impacto regressivo sobre os cidadãos.

Em sequência, será realizada análise sobre o princípio da capacidade contributiva e a atuação conjunta que assume à vedação do confisco estatal em matéria tributária, visando a proteção ao mínimo existencial dos cidadãos. Por meio da compreensão de ambos os conceitos, cabe a definição de política fiscal e a sua relevância para a implementação de políticas pública como instrumento de equidade, a ser alcançada por meio da justiça redistributiva. Ademais, dimensiona-se regressividade tributária como o objetivo a ser atingindo ao se desenhar uma política fiscal que, idealmente, funcionará como instrumento de equidade e proteção à capacidade contributiva dos indivíduos.

Busca-se concluir o presente trabalho por meio da interligação de temas essencialmente de matérias tributárias — como regressividade tributária e capacidade contributiva — à estrutura social historicamente vigente no Brasil. Dessa forma, demonstra-se que a ineficiência da justiça fiscal no atual sistema tributário brasileiro reflete diretamente na desigualdade econômica observada na sociedade brasileira, na qual possui o racismo como fato estruturador. A iniquidade tributária sob a ótica do racismo nada mais é do que uma das percepções da ideologia do racismo atuante de forma estrutural na sociedade brasileira, sendo essa formação de caráter histórico e coletivo e essencialmente classificatória em relação aos papéis sociais ocupados por diferentes grupos de indivíduos.

Diante disso, se realizará breve análise dos perfis dos indivíduos ocupantes da base da pirâmide social brasileira, estratificando-os por raça e classe social ocupante, a fim de possibilitar a avaliação dos impactos da iniquidade fiscal sobre estes estratos sociais, demonstrando que ônus tributário repercute distintamente sobre cada grupo de indivíduo, sobretudo os pertencentes conjuntamente a determinada raça (negra) e classe social (pobre).

## 1. CAPÍTULO 1 - A HISTORICIDADE DA ATUAL COMPOSIÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO.

A ruptura do período imperial e inauguração do regime republicano é marcada pela outorga da Constituição de 1891. O momento vivido pelo Estado torna indispensável a consolidação da nova forma de organização política, a qual, visando uma estrutura de maior equilíbrio, resulta em distribuição de competências fiscais entre a União e os Estados, por meio da partilha de receitas entre os entes integrantes da recém-criada federação em 1889 (OLIVEIRA, 2010).

À época, o perfil econômico do Brasil era majoritariamente agroexportador, sendo, em decorrência disso, o imposto de importação a principal fonte de receitas públicas. A princípio, o sistema tributário permaneceu semelhante ao vigente no período imperial, considerando que não houve modificações relevantes ao modelo anterior. Contudo, em detrimento do novo regime federativo, o Estado passou a enfrentar uma necessidade inexistente no sistema anterior: com o regime federativo, insurgiu-se a necessidade de dotar os novos estados e municípios de autonomia financeira, uma vez que as receitas não eram mais controladas pelo Império (VARSAÑO, 1996).

De modo geral, a carga tributária era composta pelo imposto de importação e pelo imposto de consumo. O imposto de importação equivalia cerca de 2/3 (dois terços) da receita pública no período imperial e manteve-se como principal fonte de receita da União por todo o período anterior à Constituição de 1934. Até o início da Primeira Guerra Mundial, esse imposto foi responsável por manter metade da receita total da União, enquanto o imposto de consumo correspondia a aproximadamente 10% (dez por cento). Importante destacar que o imposto sobre a renda geral somente foi instituído em 1924<sup>5</sup>.

Após esse período, especificamente a partir da década de 30, como cita Fabrício Augusto de Oliveira (2010 apud SILVEIRA; et. al., 2019, p.2), as bases de arrecadação foram redefinidas pela Constituição de 1934, que trouxe uma nova estrutura tributária nacional, na qual:

(i) retirou o papel decisivo dos fatores externos (imposto de importação) de geração de receitas do Estado, que passaram a desempenhar papel secundário na arrecadação;

---

<sup>5</sup> VARSAÑO, op.cit., p. 3

(ii) proporcionou mudança das bases produtivas, centralizando as atividades do governo na produção interna; e (iii) executou melhorias dos mecanismos relacionados ao fisco, especialmente no que tange ao imposto de renda.

Como consequência, a Constituição de 1934 e diversas leis tributárias desta época trouxeram como principais modificações a predominância dos impostos internos sobre produtos, passando a dotar os Estados de competência privativa para decretar impostos sobre vendas e consignações — sendo proibida a cobrança do imposto de importação em transações interestaduais —, e a limitação da alíquota máxima do imposto interestadual. Em relação aos municípios, estes foram contemplados pela nova estrutura tributária, passando a possuir competência privativa para decretar algumas espécies de tributos (VARSANO, 1996).

Após o período do Estado Novo<sup>6</sup>, a Constituição de 1946 trouxe consigo um caráter tributário “federalista cooperativo”<sup>7</sup>, modificando profundamente a discriminação de rendas entre as esferas do governo, por meio da institucionalização de um sistema de transferências de impostos entre os entes federativos — tendo a União como operadora da arrecadação para Estados e Municípios —, bem como o Estado para os seus Municípios (Ibid.) (SILVEIRA; et. al., 2019). O objetivo do sistema era o de reduzir as desigualdades inter-regionais de renda e os desequilíbrios federativos, possuindo previsões, no próprio texto constitucional, de volume mínimo de despesas federais a serem aplicadas em certas áreas do Nordeste, Amazônia, Rio São Francisco e seus afluentes (LOPREATO, 2002 apud SILVEIRA; et. al., 2019).

O golpe militar, desfechado em 1964, foi apoiado pelas classes dominantes da sociedade brasileira em associação com o capital estrangeiro e instaurou um regime totalitarista de quase 21 anos, o qual durou até o início de 1985. Influenciado pela propaganda anticomunista, a ditadura militar possuiu caráter de um Estado autoritário similar à era do Estado Novo, no qual as liberdades individuais foram suprimidas, os partidos políticos extintos, o judiciário silenciado e o Congresso Nacional omissivo, passando a funcionar de forma meramente representativa. Tal estrutura política era engendrada de forma a viabilizar os objetivos dos novos donos do poder (OLIVEIRA, 2010).

---

<sup>6</sup> O período do Estado Novo, consiste no período político brasileiro governado por Getúlio Vargas (1937-1945), que possuía como características a centralização do poder, o nacionalismo e o extremo autoritarismo.

<sup>7</sup> De acordo com Lopreato (2002, p.32 apud SILVEIRA; PASSOS; GUEDES, 2019, p. 3), a característica federalista cooperativa presente na Constituição de 1946 se confirma sob o seguinte aspecto: ““A Constituição de 1946 determinava a distribuição de 60% do total arrecadado com os Impostos Únicos aos Estados e Municípios, proporcionalmente à sua superfície, população, consumo e produção. Ademais, empregava 10% da arrecadação do IR aos Municípios, distribuídos em partes iguais e com a obrigatoriedade de aplicar pelo menos a metade dos recursos em benefícios de ordem rural””.

O cenário enfrentado foi de intensas tentativas de reformas, até que a reforma tributária se deu de forma efetiva, tendo início com a Emenda Constitucional nº 18 (EC 18/65), de 1º de dezembro de 1965, complementando-se com a aprovação do Código Tributário Nacional (CTN), pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, a qual possuiu como prioridade transformar o instrumento tributário em uma poderosa ferramenta do processo de acumulação e desenhar um modelo de federalismo fiscal que contribuísse para que os recursos repartidos entre as esferas governamentais fossem prioritariamente destinados a viabilizar os objetivos de crescimento do próprio Estado<sup>8</sup>.

O sistema econômico possuiu maiores desempenhos com a dinâmica de tributação implantada, sendo as seguintes razões, destacadas por Oliveira (2010, p. 31), como importantes para o estágio de desenvolvimento atingido pela economia brasileira:

(i) a eliminação da competência residual da decretação de impostos para os estados e municípios, restringindo tal autonomia à União, sem a obrigatoriedade de partilha dos valores com os outros entes federativos;

(ii) o estabelecimento pelo novo sistema, de forma clara, sobre as bases de incidência dos impostos que substituíram os antigos, como o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, o Imposto sobre Transportes e Comunicações e o Imposto sobre Operações Financeiras. Considerando-os como contrapartida ao fato de o antigo sistema tributário estipular os impostos como “meros instrumentos de socorro financeiro para os governos atenderem às suas necessidades de caixa”, ausente de exatidão sobre os fatos geradores dos tributos, bem como suas bases de incidência; e

(iii) a racionalidade e viabilidade trazidas à política econômica brasileira, por meio da organização dos tributos à luz de suas bases econômicas, bem como pela classificação em dois fatores (interno e externo) e o enquadramento em quatro grupos: (i) comércio exterior; patrimônio e renda; (ii) produção, (iii) circulação e consumo de bens e serviços; e (iv) impostos especiais.

Em síntese, a nova estrutura tributária possuía como objetivo final a retomada do crescimento do país, o qual se encontrava estagnado desde o período inicial da década de 60. Isso porque o Estado adotava medidas que prezavam pela modernização e adequação às novas necessidades da economia nacional, mas que não foram capazes de tornar o sistema efetivo quanto a busca pela justiça social (SILVEIRA; et. al, 2019).

Em relação aos impactos dos tributos, o recorte dos períodos pode ser observado com base na atuação da carga tributária, bem como quanto a sua composição. Conforme apresentado por Oliveira (2010 apud SILVEIRA; et. al, 2019), a carga tributária ao decorrer da década de 30 sofreu variações entre 10% (dez por cento) e 12% (doze por cento) do PIB, alcançando

---

<sup>8</sup> OLIVEIRA, op. cit., p. 31.



17,4% (dezessete vírgula quatro por cento) ao final da década de 50. Quanto às espécies de tributos — direto e indireto —, no decurso da década de 1940, a composição dos indiretos foi de 80% (oitenta por cento) da carga tributária para aproximadamente 70% (setenta por cento), enquanto os diretos cresceram de 17,6% (dezessete vírgula seis por cento) para 30% (trinta por cento).

A capacidade de arrecadação do Estado se potencializou em virtude de diversas reformas que ocorreram na década de 1960, em especial pela reforma tributária, ocasionando aumento da carga tributária em 25% (vinte e cinco por cento) do PIB, o qual permaneceu estável durante os anos de 1970. Como efeito, a arrecadação por meio dos tributos diretos foi acelerada, em razão da Reforma do Imposto de Renda, bem como pelo aumento dos índices da renda per capita da população, sendo a contribuição relativa ao imposto de renda não excedente a 20% (vinte por cento)<sup>9</sup>.

Em decorrência da crise externa e o aumento da dívida externa do país, o fim da ditadura militar ocorreu em 1985, sucedendo do processo de democratização. A Constituição Federal Brasileira de 1988 é considerada um marco do movimento democrático nesse período, trazendo consigo um sistema tributário que preza pela descentralização e pelas políticas sociais, evidenciada pela introdução da seguridade social e seu financiamento com regras distintas das estabelecidas para os impostos (OLIVEIRA, 2010).

Oliveira (2010) aponta que a nova estrutura encontraria dificuldades para se sustentar perante um ambiente em que fortes restrições orçamentárias, crise econômica e aceleração industrial se convergiam. Ainda, indica que a União perderia os impostos de caráter únicos (incidentes sobre a energia elétrica, os combustíveis e os minerais) e especiais (transportes rodoviários e serviços de comunicação), os quais passariam a integrar o novo imposto estadual, denominado de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS). Da mesma forma, salienta que:

[...] (A União) veria ampliada a arrecadação obtida por meio do Imposto de Renda e do IPI transferida para os estados e municípios (de 33% para 47% no caso do IR e de 33% para 57% no do IPI). Em contrapartida, ganharia apenas o Imposto sobre Grandes Fortunas, que nunca foi regulamentado, e o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), de inexpressiva arrecadação<sup>10</sup>, que ainda deveria partilhar com os municípios.

<sup>9</sup> SILVEIRA; PASSOS; GUEDES, op.cit., 2019.

<sup>10</sup> Segundo Oliveira e Biasoto Jr. (2017), o ITR correspondeu apenas a 0,04% da receita total no ano de 2013.

Silveira, Passos e Guedes (2019) enfatizam estes dados contrastando as medidas que visavam corrigir os desajustes tributários no país, sendo pragmáticas quanto arrecadação e pontuais quando relativas à resolução dos problemas da União, reforçando as principais distorções econômicas do país<sup>11</sup>. Ainda, realiza os seguintes apontamentos sobre a composição da atual carga tributária brasileira:

Diferentemente da grande maioria dos países da OCDE, em 2015, a carga dos tributos sobre a renda, o lucro e os ganhos de capital como proporção do produto no Brasil situava-se em 6,7%, sobre bens e serviços em 13,2% e sobre a propriedade em 2,0%, aproximadamente. A média da OCDE para o primeiro foi, em 2014, de 11,5%, enquanto para o segundo e terceiro situou-se em 1,2% e 1,9%, respectivamente. No caso do último, países como Reino Unido e França estão próximo dos 4%. [...]

O trecho acima, brevemente expõe a composição atual da carga tributária brasileira, que possui maior ônus sobre os impostos incidentes sobre o consumo, do que os concernentes à renda e ao patrimônio. Importante notar que, ao realizar a soma dos indicadores, não se chega a totalidade. Isso porque o restante do percentual, em regra, é atribuído ao custeamento da seguridade social, a qual não pode ser vista como base de incidência.

---

<sup>11</sup> “Entre as medidas de correção aplicadas no início dos anos de 1990 estão: i) a elevação da alíquota do Finsocial (atual COFINS); ii) a ampliação do campo de incidência do PIS; iii) a instituição da alíquota de 8% do Imposto sobre Operações Financeiras; iv) criação do fundo social de emergência, entre outros” (OLIVEIRA, 2010 apud SILVEIRA; PASSOS; GUEDES, 2019).

## 2. CAPÍTULO – 2 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA, POLÍTICA FISCAL E REGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA

Como visto, o Estado é constitucionalmente dotado de poder para exercer a exigência do cumprimento da obrigação tributária, poder este que encontra limites estabelecidos pelos princípios e normas do Direito Tributário. Assim, o Estado, na seara tributária, é revestido de permissão constitucional que o permite confiscar de forma intensiva e impositora parte do patrimônio de seus cidadãos.

Dessa forma, deriva-se o conceito do confisco estatal, que, de acordo com Silva apud Sabbag (2019, p. 233), traduz-se como “ato pelo qual se apreendem e se adjudicam ao fisco bens pertencentes a outrem, por ato administrativo ou por sentença judicial, fundada em lei”. Em linhas gerais, conforme sabiamente define Sabbag (2019) o confisco consiste “a absorção da propriedade particular pelo Estado, sem justa indenização”.

Representa-se um tributo de caráter confiscatório como aquele que resulta de um confronto desproporcional entre os limites estabelecidos ao confisco estatal. De forma abrangente, Gandra (1990, p. 142) apud Sabbag (2019, p. 234) conceitua que o marco confiscatório da tributação será dado “no momento em que a tributação subtrai do contribuinte a capacidade de se sustentar e se desenvolver, afetando a garantia de atendimento às suas necessidades essenciais (...)”.

Pela compreensão do confisco, inferimos que a capacidade contributiva consiste em conceito diametralmente oposta a este, sendo a capacidade econômica detida pelo indivíduo para suportar a carga tributária, cujo conceito é calcado no mínimo existencial (SABBAG, 2019, p. 233).

Destarte, pode-se inferir que a capacidade contributiva termina no ponto em que o confisco possui início, no passo que o Estado está vedado a confiscar além dos limites estabelecidos pelo ordenamento jurídico, de modo a não alcançar a destruição da capacidade contributiva de seus cidadãos.

Por meio do respeito à capacidade contributiva dos indivíduos (e conseqüente vedação ao confisco estatal), a política fiscal pode servir de instrumento na busca da equidade tributária e da justiça fiscal, sobretudo por se tratar do meio de planejamento do Estado para estruturar a destinação da receita tributária obtida, seja por meio de políticas públicas ou de

incentivos/desestímulos fiscais. Nesse tocante, Krieger (2019, p. 66 e 67) define política fiscal como<sup>12</sup>:

A forma que os Estados optam por estruturar seu sistema tributário a fim de viabilizar o desenvolvimento dos valores constitucionalmente assegurados e executar suas políticas públicas em consonância com os valores morais e de justiça que imperam em determinada sociedade.

Ainda, a autora ressalta que o Estados definem os gastos públicos e os impostos, os quais devem observar as ideias morais vigentes, sendo adequável ao momento histórico-social vigente<sup>13</sup>. Por meio desse comportamento, Krieger (2019)<sup>14</sup> aduz que a política fiscal pode assumir duas funções: fiscal e extrafiscal. De maneira objetiva, a política de função fiscal traduz-se como a responsável por implementação de políticas públicas, enquanto a sua função extrafiscal poderá ser, também, indutora de estímulos no padrão de comportamento dos cidadãos.

A política fiscal não é neutra, visto que revela as opções tomadas pelo Estado, direcionando a economia e o desenvolvimento estatal, traduzindo o fomento de iniciativas de interesse público ou os aspectos que o Estado pretende desestimular. Afinal, é por meio do alinhamento de expectativas entre governo e cidadãos que se encontrará o estímulo do contribuinte para a realização do pagamento dos impostos, de forma que se sentirá mais impelido a arcar com a contraprestação que o incentive com os melhores resultados (KRIEGER, 2019, p. 67).

O sistema tributário é desenhado com base em critérios estabelecidos pela política fiscal dos países. Desse modo, o sistema tributário é desenvolvido dentro de uma lógica que visa, além do custeio do Estado, os pressupostos estabelecidos em um Estado democrático de Direito: a igualdade entre cidadãos e a melhoria de sua qualidade de vida, além do desenvolvimento de políticas redistributivas (ou seja, políticas que reconheçam a existência de desigualdades, desde que os menos favorecidos sejam socialmente beneficiados<sup>15</sup>).

---

<sup>12</sup> ICMS e Regressividade Tributária: Alternativas para uma tributação mais justa (Aline Frimm Krieger).

<sup>13</sup> Nesse caso, Krieger (2019) ilustra o tema com a comparação entre a escravidão vigente em tempos passados e a atual evolução da igualdade racial, que representa mudanças de padrões morais efetuados ao decorrer do tempo. Dessa forma, a política fiscal deve se adaptar à essas mudanças, de maneira a refletir a transformação social vivida por seus cidadãos.

<sup>14</sup> Op. cit

<sup>15</sup> Em outras palavras, conforme define CALGARO, Cleide (...), “as políticas redistributivas representam a inserção do princípio da diferença em Rawls, onde pela máxima do autor: se tem que beneficiar ao máximo de pessoas menos favorecidos na sociedade”

Diante disso, o sistema tributário justo deverá ser engendrado sobre uma política fiscal delineada por um objetivo sistêmico fundado nos conceitos de justiça distributiva; e redistributiva. Em suma, a justiça distributiva é representativa do conceito aristotélico de igualdade, ou seja, a repartição da carga tributária e da riqueza deverão ser iguais. No passo que a justiça redistributiva, como supracitado, deverá observar “a capacidade contributiva, o custo-benefício, a distribuição de rendas e a solidariedade de grupo” (TORRES, 2019, p.77).

A justiça redistributiva se faz presente por meio da justiça fiscal, tendo em vista que, por meio da tributação expressiva dos detentores de maior renda, alcança-se a redistribuição de renda.

Por fim, passa-se a conceituar a regressividade tributária. Usualmente, os tributos possuem caráter progressivo e, excepcionalmente, projetam-se para serem regressivos. O conceito de regressividade pode ser determinado como a imposição de maior carga tributária, por meio de alíquotas mais altas, para o contribuinte que detém menor capacidade contributiva, em detrimento de menor onerosidade sobre quem detém mais (KRIEGER, 2019, p. 105).

De acordo com Krieger (2019), o fundamento da progressividade se dá pela ideia de “utilidade marginal do capital” estabelecida por Stuart Mill, o qual explicita que “após certo nível de capital, a utilidade deste é menor socialmente, o que motiva a cobrança progressiva dos tributos, pois quem tem mais precisa menos deste capital excedente”.

Enquanto a regressividade ocorre com a aplicação de mesmas alíquotas sobre bases de cálculo comuns entre todos os contribuintes, ensejando que o recolhimento, em princípio igualitário, represente, de maneira efetiva, um percentual maior na renda de famílias contribuintes de menor renda. Isto ocorre, sobretudo, nos tributos denominados indiretos, que são “aqueles cobrados através de uma sistemática onde o encargo financeiro é repassado para o consumidor final, pois o tributo integra bem ou serviço” (Ibid.) .

Os conceitos de tributos diretos e indiretos, bem como o funcionamento da regressividade tributária serão explorados e contextualizados detalhadamente no próximo tópico.

### 3. CAPÍTULO – 3 TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO E ONEROSIDADE FISCAL

Para compreender a distinção entre tributação sobre a renda e sobre o consumo, é necessário estabelecer a diferenciação entre os tributos diretos e indiretos. Em suma, os tributos indiretos caracterizam-se como espécie de encargo fiscal que se destaca pela repercussão econômica que gera dentro da cadeia de consumo, ou seja, o ônus tributário irá recair sobre o consumidor final, que receberá o valor do tributo embutido como custo adicional no preço do bem ou serviço que irá adquirir.

Por entender que em uma mesma operação ocorre o desdobramento da figura do contribuinte em dois tipos distintos, a doutrina e a jurisprudência adotaram, para cada espécie, uma diferente denominação. Assim, em uma mesma operação existirão os denominados: (a) contribuinte de fato, compreendendo-se como aquele responsável pelo fato impositivo e, conseqüentemente, ocupante do polo passivo da obrigação tributária; e (b) contribuinte de direito, sendo aquele que possui relação pessoal e direta com o fato gerador do tributo, conforme disciplina o artigo 21, parágrafo único, inciso I do Código Tributário Nacional. Assim, o contribuinte de direito será aquele designado por nosso ordenamento jurídico como responsável pelo pagamento do tributo, enquanto o contribuinte de fato será a pessoa que, de fato, suporta o ônus fiscal da exigência do tributo.

Em relação aos tributos diretos, esses consistem em espécie de encargo fiscal em que haverá apenas a figura do contribuinte de direito, ou seja, em apenas uma pessoa ou um contribuinte se reunirá todas as condições de contribuinte (tanto a ocupação do polo passivo da obrigação tributária, quanto a relação pessoal e direta com o fato gerador do tributo).

Esclarecidos estes pontos, passamos adiante para a conceituação de tributação sobre a renda e sobre o consumo, bem como para a análise de sua pertinência no espectro de uma política fiscal de caráter majoritariamente regressivo.

A tributação brasileira pode ser classificada em três abrangentes bases de incidência:

(i) patrimônio; (ii) renda; e (iii) consumo. No Brasil, destaca-se os seguintes impostos como os principais componentes da tributação sobre o consumo: o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

Vale salientar que o IPI, o ICMS e o ISS são “tipicamente” destacados como tributos sobre o consumo, sendo estes abrangidos no presente trabalho com a mera finalidade de simplificar e direcionar o tema. Há outras espécies tributárias que incidem sobre o consumo em nosso sistema, as quais não serão objeto de estudo pela especificidade do tema aqui abordado. Dessa forma, é válido mencionar que entendemos o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguros (IOF), o Programa de Integração Social (PIS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) como tributos indiretos, ou seja, aqueles que possuem repercussão ao final da cadeia de consumo, sendo os respectivos ônus suportados pelo consumidor final. Consequentemente, estes impostos se enquadram como espécies de tributos sobre o consumo.

Nos termos do artigo 153, inciso VI, a Constituição Federal (BRASIL, 1988) estabeleceu a União como ente federativo para instituir o IPI. Como disciplina (ATALIBA apud ABREU & PINHEIRO, 2019), o fato gerador do tributo o momento em que ocorrer operação com produtos industrializados, figurando a União como sujeito ativo da relação tributária, ou seja, será responsável pela exigência e recolhimento do tributo de todo aquele que realizar operação com produto industrializado (sujeito passivo). Ainda, destaca-se que este tributo é incidente sobre o consumo, de caráter não cumulativo e seletivo (sendo a sua incidência mais gravosa sobre os bens considerados supérfluos). Assim, é considerado como tributo indireto, tendo em vista que seu valor é repercutido no preço repassado ao consumidor final (GASSEN, ARÁUJO & PAULINO, 2013).

O legislador constituinte — no artigo 155, inciso II, do Texto Maior — deu aos Estados Membros a competência para tributar a operação relativa à circulação de mercadorias, a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e os serviços de comunicação, sendo o ICMS o tributo de caráter mais significativo ao analisarmos a capacidade de arrecadação tributária de nosso país, bem como o mais expressivo na análise da onerosidade do consumo de bens e serviços, tanto de transporte, quanto de comunicação.

O Estado em que está localizado o estabelecimento que deu a saída física e jurídica (emissão de nota fiscal) da mercadoria é classificado como sujeito ativo, sendo o passivo aquele

que realizou a circulação da mercadoria ou a prestação do serviço, atribuindo caráter pessoal ao fato gerador deste tributo (YUNES JR, 2019).

Como cita Gassen, Araújo & Paulino (2013), além da circulação de mercadoria ou a prestação de serviço<sup>16</sup>, as seguintes operações também integram a base de cálculo do ICMS: (i) os encargos financeiros nos pagamentos a prazo; (ii) o valor correspondente a seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como os descontos recebidos sob essa condição; e (iii) o eventual frete, caso o transporte do bem seja feito pelo próprio remetente ou por terceiro, por conta e ordem, e seja cobrado em separado.

As diversas hipóteses de incidência deste imposto evidenciam o seu caráter relevante na quantia fiscal arrecadada pelo Estado. Ainda, o ICMS integra a sua própria base de cálculo<sup>17</sup>, fato denominado como “cálculo por dentro”. Tal prática é lícita, contudo, conforme sabiamente aponta Gassen, Araújo & Paulino (2013, p. 217):

[o cálculo por dentro] acaba por mascarar a alíquota real do imposto, que sempre supera a sua [alíquota] nominal, prejudicando a transparência do verdadeiro peso do tributo no consumo final da mercadoria e configurando uma espécie de aumento das alíquotas por via transversa.

Isto posto, o ICMS é tributo sobre consumo de caráter não cumulativo e indireto, tendo, predominantemente, função fiscal (fonte de renda expressiva para o ente federativo arrecadador, leia-se os Estados e o Distrito Federal), mas que, atualmente, passou a possuir caráter extrafiscal — objetivando a intervenção na economia e não apenas o custeio das despesas estatais (YUNES JR, 2019, p. 73). Ainda, possuirá alíquotas variáveis, a depender de a operação ser interna ou interestadual e poderá ser seletivo quanto a essencialidade da matéria tributada (GASSEN, ARAÚJO & PAULINO, 2013, p. 217).

Por fim, a última espécie tributária a ser aqui estudada será o ISS. Tratando-se de tributo de caráter, de certa forma, peculiar, o ISS possui seu perfil constitucional desenhado no artigo 156, inciso III, da Constituição Federal. A peculiaridade deste tributo reside em sua abrangência fática além do texto constitucional, sendo incidente sobre todos os serviços tributáveis pelos Municípios indicados atualmente na lista anexa à Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003 (CARRAZZA, 2019).

---

<sup>16</sup> De acordo com YUNES JR (2019), o valor da circulação de mercadoria ou da prestação do serviço poderá variar de acordo com a operação e com cada Estado, não havendo uma base de cálculo comum a todos os Estados Membros

<sup>17</sup> Tal previsão encontra-se disposta na Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001 (BRASIL, 2001)



Diferentemente do IPI e do ICMS, o ISS possui caráter cumulativo, ou seja, incide sobre todas as etapas intermediárias do processo produtivo, da origem até o consumidor final inclusive sobre o valor anteriormente pago. Não há disposição legal sobre a seletividade deste tributo, contudo não configura ato ilícito a fixação de matriz tributária progressiva ou redução do grau de regressividade de acordo com a essencialidade do serviço prestado (GASSEN, ARAÚJO & PAULINO, 2013, p. 218).

A Constituição (BRASIL, 1988), no artigo 146-A, adotou o denominado princípio da neutralidade, o qual se manifesta por meio do princípio da não cumulatividade. A exemplo do ICMS, os impostos plurifásicos e não-cumulativos objetivam que a incidência do tributo seja somente sobre o valor final de venda, ficando à disposição do Fisco a antecipação deste tributo por meio da cobrança durante a cadeia de venda, reduzindo os riscos de fraude e insolvência.

A seguir, aponta Derzi (2014, p.58) apud Krieger (2019, p. 108) sobre a ineficácia da aplicabilidade desta sistemática na legislação brasileira:

Infelizmente, o IPI, o ICMS, o PIS/COFINS não cumulativo (futuramente o IVA federal, já se pode prever) incidem sobre a produção e o consumo de modo atabalhado, gerando grandes resíduos cumulativos. Tais tributos, que nasceram para onerar apenas o consumo final, jamais a produção e o comércio, são transformados em ônus da produção e com elevadíssimas alíquotas.

Com isso, o custo final das mercadorias e serviços eleva-se e aumenta-se a regressividade. Entre nós, há poucos estudos confiáveis em torno do assunto: qual seria, de fato, a cumulatividade residual de tais tributos.

Assim, a legislação tributária atual possui maior representatividade nos tributos incidentes sobre o consumo, ou seja, maior parte da onerosidade encontra-se na tributação indireta, o que faz com que na maioria das vezes o contribuinte com menos capacidade contributiva sofra com o maior recolhimento de tributos, se comparado àquele que tem mais patrimônio e renda, provocando uma regressividade tributária.

Segundo Torres (2014, p. 325) apud Krieger (2019, p. 108 e 109), os sistemas tributários dos países desenvolvidos se diferem de maneira substancial aos dos países em desenvolvimento. Enquanto os países desenvolvidos possuem um sistema com maior coerência interna, observando o princípio da legalidade e da capacidade distributiva; os países em desenvolvimento atuam de maneira contrária, ou seja, os seus sistemas são preponderantemente de incidência fiscal indireta e de consequente regressividade.

#### 4. CAPÍTULO 4 - CONSEQUÊNCIAS DA REGRESSIVIDADE NA TRIBUTAÇÃO BRASILEIRA

De acordo com Krieger (2019, p. 109), no Brasil, os insumos de primeira necessidade (tais quais como sal, pão, café e energia elétrica) são tributados pelo ICMS, majoritariamente, com altas alíquotas. A autora cita como exemplo a incidência do imposto sobre energia elétrica que, em parte dos estados da federação, possui alíquota de 25% (vinte e cinco por cento).

Partindo desse pressuposto, a onerosidade tributária recairá sobre os consumidores de menor renda, tendo em vista que os gastos proeminentes de seus rendimentos se destinarão a produtos de primeira necessidade. Este custo tributário é transferido para o consumidor final (caráter não cumulativo), exaurindo toda a renda deste consumidor, o qual constitui o contribuinte de fato do tributo (KRIEGER, 2019, op. cit)

A regressividade tributária pode ser feita de maneira mais eficiente por meio da análise do ICMS, tornando-se mais ilustrativa a exame prático da tributação sobre o consumo no aumento da desigualdade. O exemplo é o utilizado por Krieger (2019, p. 110), que notoriamente o utiliza a fim de demonstrar a regressividade tributária por meio da incidência do ICMS:

Imaginemos uma família A que ganha R\$ 1.000,00 (um mil reais) mensais e uma família B que ganha R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) mensais. Em nosso modelo, vamos considerar que ambas as famílias tenham igual consumo de energia, sendo a conta de energia elétrica mensal bruta no valor de R\$ 200,00 (duzentos reais mensais), incidindo sobre esta 25% de ICMS, ou seja, R\$ 50,00 de ICMS, totalizando a conta a ser paga no valor de R\$ 250,00 (duzentos e cinquenta reais).

Com base nos números supra, a regressividade deste ICMS pago resta demonstrada na Tabela 1 – Demonstrativo da Regressividade<sup>18</sup>.

**Tabela 1: Demonstrativo da Regressividade**

	Renda Mensal	Valor Bruto de energia elétrica consumida	ICMS sobre a energia consumida (alíquota de 25%)	Percentual DA renda familiar é destinada para o pagamento do tributo sobre energia elétrica em percentual (%)
FAMILIA A	R\$ 1.000,00	R\$ 200,00	R\$ 50,00	5%
FAMILIA B	R\$ 20.000,00	R\$ 200,00	R\$ 50,00	0,25%

Fonte: elaborada pela autora

Constata-se, com o exemplo da Tabela 6, que o imposto pago pela família A (mais pobre) representa em seu orçamento mensal 20 vezes mais do que o da família B (que

<sup>18</sup> Krieger (2019, p.110).

tem maior renda), restando demonstrada a regressividade do ICMS no sistema tributário brasileiro (...)"

Ainda, a autora cita que, com base em demonstrativo dos Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional<sup>19</sup>, a regressividade tributária brasileira manifesta-se diante o fato de “10% da população mais pobre paga 32% da sua renda em tributos, enquanto a camada mais rica paga somente 22,7% e que os impostos ontologicamente regressivos — os incidentes sobre bens e serviços — representam 46,1% da carga tributária e compõem 15,6% do PIB”.

Diante disso, cabe inquirir o seguinte ponto: quem são os ocupantes da camada mais pobre brasileira? As classes sociais brasileiras são diferidas por meio da raça? Se sim, quais são os aspectos que ensejam tal afirmação?

#### 4.1. DESIGUALDADE E DISTRIBUIÇÃO DE RENDA NO BRASIL

Classificada como uma das sociedades mais desiguais do mundo<sup>20</sup>, a sociedade brasileira evidencia dados de desigualdade social e econômica de extrema discrepância em termos de concentração de renda. No estudo Desenvolvimento, desigualdade e reforma tributária no Brasil, Fagnani e Rossi (2018, p. 5) destacam dados que evidencia a desigualdade econômica vivenciada pela população brasileira, como ao citar o estudo realizado por Marc Morgan em World Wealth and Income Database<sup>21</sup>, o qual afirma que:

(...) entre 2001 e 2015, a fatia da renda nacional dos 10% mais ricos da população brasileira passou de 54,3% para 55,3%, enquanto a participação o da renda dos 50% mais pobres passou de 11,3% para 12,3%. A renda nacional total cresceu 18,3%, mas 60,7% desses ganhos foram apropriados pelos 10% mais ricos, contra 17,6% dos 50% mais pobres. O estudo classificou a manutenção o da desigualdade no Brasil como “chocante”, principalmente se comparada com outros países desenvolvidos. “E digno de nota que a renda me dia dos 90% mais pobres no Brasil e comparável a dos 20% mais pobres na França, o que apenas expressa a extensa o da distorça o na renda no Brasil e a falta de uma vasta classe me dia”, ressalta o levantamento. Em contrapartida, o 1% mais rico no Brasil ganha mais que o 1% mais rico no país europeu: US\$ 541 mil aqui, contra US\$ 450 mil a US\$ 500 mil na França. ”

<sup>19</sup>Disponível

em:<

[http://www.ipea.gov.br/porta1/images/stories/0906\\_Indicadores\\_de\\_Equidade\\_Sistema\\_TN\\_Relatorio\\_Observacao\\_01.>](http://www.ipea.gov.br/porta1/images/stories/0906_Indicadores_de_Equidade_Sistema_TN_Relatorio_Observacao_01.>). Acesso em 11 de nov. de 2019. pdf (p. 44) apud Krieger (2019, p.111)

<sup>20</sup> De acordo com o Relatório de Desenvolvimento Humano 2018 do Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (Pnud), o Brasil é classificado como o 10º país mais desigual do mundo em um ranking de mais de 140 países.

<sup>21</sup> Disponível em:< <https://wid.world/wid-world/>>. Acesso em 11 de nov. de 2019.

Ainda, conforme Orair e Gobetti (2017) apud Fagnani e Rossi (2018, p. 5), a elite social brasileira concentra a majoritária parte dos rendimentos, ainda que sejam proporcionalmente inferiores ao restante da população brasileira, demonstrando que:

[...] em 2013, no topo da pirâmide social estavam 71.440 pessoas com renda mensal superior a 160 salários mínimos, totalizando rendimentos de R\$ 298 bilhões e patrimônio de R\$ 1,2 trilhão. Essa elite (0,3% dos declarantes [do Imposto de Renda] ou 0,05% da população economicamente ativa) concentra 14% da renda total e 22,7% de toda a riqueza declarada em bens e ativos financeiros. Esses extremamente ricos apresentam elevadíssima proporção de rendimentos isentos de imposto de renda.

Como citado, os números desproporcionais demonstrados pelas estatísticas são resultantes da regressividade do sistema tributário brasileiro, o qual sobrepõe a tributação indireta em relação à direta, contudo este cenário não se restringe somente ao aspecto fiscal. Como condicionante da desigualdade social brasileira, há outros fatores que são utilizados como forma de contingência de determinados grupos de indivíduos em situação desfavorável no âmbito social.

Um desses fatores é o encarceramento em massa enfrentado, sobretudo, pelos jovens negros. Em suma, O encarceramento em massa funciona como um sistema articulado de políticas, leis, instituições e costumes que procedem de forma a assegurar um status de exclusão para um grupo racial específico. A passagem pelo sistema prisional autoriza a discriminação contra indivíduos quanto (i) ao voto; (ii) às possibilidades empregatícias; (iii) à educação; (iv) aos benefícios públicos; e (v) ao serviço de júri (ALEXANDER, 2012). Essas restrições são infligidas contra aqueles já marginalizados pelo sistema, assim, permite-se a contínua delimitação existente desde o período do escravismo entre negros e brancos e não encerrado pelo marco da abolição.

Os dados do Infopen (2014)<sup>22</sup> revelam que Brasil obteve um incremento de 575% em sua população prisional entre 1990 e 2014, ocupando o posto de 4º país no ranking dos países que mais encarceram no mundo, considerando as taxas de aprisionamento por número de habitantes. Ainda, aponta que:

[...] a informação que se destaca é a proporção de pessoas negras presas: **dois em cada três presos são negros**. Ao passo que a porcentagem de pessoas negras no sistema prisional é de 67%, na população brasileira em geral, a proporção é

<sup>22</sup> Levantamento Nacional de Informações Penitenciárias – INFOPEN: Junho de 2014. Departamento Penitenciário Nacional – Ministério da Justiça. Disponível em: ><http://www.justica.gov.br/noticias/mjdivulgara-novo-relatorio-do-infopen-nesta-terca-feira/relatorio-depen-versao-web.pdf><. Acesso em 11 de nov. de 2019.

significativamente menor (51%). Essa tendência é observada tanto na população prisional masculina quanto na feminina.” (grifo nosso)

Além disso, é importante destacar dados que distinguem as mulheres, os quais são consideravelmente desfavoráveis ao se tratar de mulheres negras, sobretudo, pobres. Dessa forma, dados do IPEA (2009),<sup>23</sup> indicam que as mulheres negras constituintes de 73,8% entre extremamente pobres (renda domiciliar inferior a R\$ 67,00) à vulneráveis (superior a R\$ 134,00 e inferior ao salário mínimo). Em contrapartida, as mulheres brancas, em mesma situação econômica, são equivalentes a 47,5%<sup>24</sup>.

Portanto, as mulheres negras possuem mobilidade social triplamente reduzida porque é compreendido que os efeitos da intersecção de diversos vetores infringindo sobre esse grupo causam experiências políticas, econômicas e sociais distintas e, conseqüentemente, dificultam o acesso aos direitos fundamentais e o aumento da marginalização.

Ainda, Fagnani e Rossi (2018, p. 6 e 7) trazem os dados expostos pelo estudo da Oxfam (2017), que distinguem os rendimentos médios percebidos por homens e mulheres, tanto negros quanto brancos, evidenciando que:

[...] em média, as mulheres ganhavam 62% do valor dos rendimentos dos homens; e os brancos, o dobro dos negros em 2015. A organização estima que, se mantido o ritmo de inclusão o de negros observado nos últimos vinte anos, **a equiparação da renda média com a dos brancos ocorrerá somente em 2089.**” (grifo nosso)

Em mesmo relatório, a desigualdade brasileira é tida como extrema em termos de raça, gênero e riqueza. Em termos de desigualdade de riqueza — entendido como a união de bens materiais (propriedades) e bens financeiros (aplicações e ações) — a diferenciação é capaz de superar a de renda. Em termos práticos, a riqueza de seis brasileiros (0.1% da população) equivale ao resultante da soma do que possui a metade mais pobre da população brasileira e se juntos estes seis brasileiros gastassem o equivalente a R\$ 1 milhão (um milhão de reais) por dia, eles demorariam, em média, 36 anos para esgotar o valor equivalente ao total de seu patrimônio (OXFAM, 2017, p. 30).

Ainda, o estudo apresenta importantes ressalvas quanto a origem e composição de todo este patrimônio apontando que mais da metade dos atuais bilionários brasileiros herdaram tal

<sup>23</sup> Dossiê mulheres negras: retrato das condições de vida das mulheres negras no Brasil / organizadoras: Mariana Mazzini Marcondes ... [et al.].- Brasília: Ipea, 2013. 160 p.: gráfs., tabs.

<sup>24</sup> Vale ressaltar que os dados são de acordo com a condição de pobreza sob a renda domiciliar per capita, baseado no salário mínimo da época.

patrimônio de suas famílias, evidenciando a passividade do sistema tributário brasileiro perante o desestímulo em desconcentrar a renda, como visto a seguir:

Nem toda essa fortuna é fruto somente do trabalho próprio: **do total dos bilionários brasileiros, metade herdou patrimônio da família – 16 (52% do total)**. [...] esta constatação é um sintoma da incapacidade do nosso sistema de desconcentrar a riqueza — algo que sistemas tributários mais progressivos, como visto em países da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE), podem ajudar a fazer.” (grifo nosso)

Ao explicar que os patrimônios bilionários concentrados em mãos de uma parcela ínfima da população brasileira (total de 31 pessoas, em 2016 <sup>25</sup>), o estudo evidencia o fato de que as riquezas dessas famílias advieram da história brasileira arraigada em raízes escravistas. Por meio do comércio de escravos, tais famílias acumularam patrimônio hábil a ser repassado e transformado na mais evidente estratificação da sociedade brasileira, dando continuidade à segregação instaurada por meio da venda de corpos, sobretudo, africanos, os quais foram por séculos submetidos à condição sub-humana em detrimento do acúmulo de capital e estruturação de um sistema de subjugação racial.

Dentre os índices de desigualdades evidenciados, também estão presentes os referentes à apropriação do espaço urbano entre classes sociais e os que refletem o mercado de trabalho brasileiro, tanto em relação aos baixos salários, quanto à imputação de cargos profissionais de caráter “braçal” ou “intelectual” a depender dos ocupantes de determinados grupos de indivíduos, sendo o acesso restrito em detrimento do papel social ocupado por eles<sup>26</sup>.

O capítulo a seguir, demonstrará a correlação entre os pontos acima expostos e o racismo como fator estruturante das desigualdades sociais brasileiras, possuindo como finalidade evidenciar que a população negra é a que sofre com a maior onerosidade em relação a atual carga tributária brasileira.

---

<sup>25</sup> Oxfam (2017), op. cit.

<sup>26</sup> Oxfam (2017, p. 33 e 66)

## 5. CAPÍTULO – 5 TRIBUTAÇÃO E RACISMO: OS EFEITOS DA CARGA TRIBUTÁRIA VIGENTE SOBRE A CAMADA SOCIAL HISTORICAMENTE DESFAVORECIDA DA POPULAÇÃO BRASILEIRA

### 5.1 A ORIGEM DO RACISMO COMO ESTRUTURANTE DA DESIGUALDADE BRASILEIRA

A fim de compreender os fatores que moldam a estrutura racial do Brasil, é fundamental estabelecer quais são os fatores que constituem a sua sistemática social. Diante disso, há grande dificuldade em organizar dados concisos com estatísticas exatas sobre os dados do período escravocrata, em razão da falta de registro e acompanhamento à época, contudo estima-se, em dados incompletos, que entre os séculos XVI e XIX, especificamente em 1888, ano que ocorre a declaração da abolição da escravatura do Brasil, fora avaliado entre 3.500.000 (três milhões e quinhentos mil) e 3.600.000 (três milhões e seiscentos mil) o número de cativos sequestrados e trazidos ao País. (MATTOSO, 2016, p. 77).

O período escravocrata no Brasil possuiu como efeitos a dissociação da identidade dos escravizados, bem como de seus descendentes. Dessa forma, sob o foco do direito que regulava as relações sociais à época, o escravo é “privado de estatuto, depende totalmente do senhor e não pode dispor de si mesmo”, dessa maneira, ainda cita Mattoso (2016) que: “não se imagina que o cativo, transformado em escravo, pudesse adquirir uma personalidade, mesmo<sup>27</sup> estando inserido na sociedade, aparentemente ocupando seu lugar no interior das relações de dominação senhor-escravo”.

Tal tratativa perquiriu o convívio social do negro no País, ainda que após o a abolição da escravatura do Brasil<sup>28</sup>, a qual ocorreu em 13 de maio de 1888. O Estado brasileiro não readaptou os descendentes da massa populacional afetada pelo longo período histórico que perdeu mais de quatro séculos<sup>29</sup>, se dispondo de maneira inversa por meio da readaptação da segregação racial existente desde o escravismo. Isso foi feito com a adoção de estratégias

---

<sup>27</sup> Mattoso (2016)

<sup>28</sup> A abolição da escravatura no Brasil ocorreu em 13 de maio de 1888, cujo marco foi a assinatura da Lei Áurea pela Princesa Isabel, a qual era princesa regente do Brasil à época.

<sup>29</sup> O período escravocrata é registrado entre o início do século XVI, durando até meados do século XIX. Um estudo mais aprofundado do período poderá ser visto em obras como Schwartz, Stuart. Segredos internos. Engenhos e escravos na sociedade colonial, 1550-1835. São Paulo: Companhia das Letras, 1988.

governamentais que visavam o embranquecimento da população negra brasileira e a criminalização de aspectos sociais interligados aos negros, sobretudo culturais e religiosos<sup>30</sup>.

Esse cenário reflete até os dias de hoje, no qual impacta em expressivas diferenças regionais, raciais e de gênero. Neste trabalho, iremos abranger os principais aspectos ligados à raça, considerando, para fins de análise, o contexto socioeconômico em que a população negra está inserida, independentemente de gênero.

## 5.2 O RACISMO ESTRUTURAL SOB A PERSPECTIVA ECONÔMICA

De forma introdutória ao tema, é necessário explorar a formação ideológica do racismo. Afinal, o como cunhou-se o conceito de raça e a consequente classificação social entre ‘negros’ e ‘brancos’? Como se incutiu a raça no imaginário social?

No período pós abolição, a população negra, entre escravizados e libertos, se tornava crescente e passava a delinear parte majoritária da sociedade brasileira. Teóricos das mais diversas áreas de estudo demonstravam grande preocupação sobre esse fato, sobretudo pela a abolição da escravatura ocorrida nos principais continentes do mundo e a pressão sobre o Estado brasileiro para declarar o término da comercialização e a abolição dos escravizados estabelecidos no Brasil (AZEVEDO, 1987).

Tempos de progresso e evolução eram percebidos nos diversos países que possuíam economia explorada por meio do trabalho escravo, assim, no Brasil, o debate evidente discorria sobre a tendência da substituição do trabalho escravo pelo mercado de trabalho livre. De acordo com Azevedo (1987), constituía-se um período de transição:

Este período de ordem, de crise controlada ou contornada, exprimia-se pela ideia de passagem do velho Brasil, o Brasil de colonial dos senhores de escravos, para o novo Brasil, aquele em que as leis de mercado regeriam livremente e em igualdade de condições (jurídicas), as relações entre patrões e empregados.

Cabe destacar o projeto imigrantista, o qual, em um primeiro momento, assumiu uma pequena atuação, sendo trazidos estrangeiros para serem pequenos colonos para abastecer pequenas cidades e vilas. Contudo, os fundamentos da migração estrangeira passou a visar a miscigenação dos povos africanos e descendentes no Brasil, passando a serem revestidos de

---

<sup>30</sup> O ponto pode ser aprofundado em obras como <http://pepsic.bvsalud.org/pdf/pc/v30n2/05.pdf>, bem como através da leitura dos Códigos Penais Brasileiros de 1890 e 1940.



teorias raciais calcadas no conhecimento científico. Estes novos fundamentos foram utilizados com finalidade de ensejar os projetos imigrantistas do século XIX (AZEVEDO, 1987).

Diversos autores lançavam seus trabalhos e teorias defendendo a substituição do negro pela mão-de-obra estrangeira, ressaltando que tal medida não deveria ser tomada de imediato, de forma a propiciar a necessidade de uma abolição gradual e controlada pelo Estado, visando findar a existência dos escravizados africanos e seus descendentes por meio de uma miscigenação embranquecedora. Por fim, o projeto imigrantistas brasileiro se materializou por meio da chegada de cerca de 70 (setenta) mil migrantes italianos em terras brasileiras (AZEVEDO, 1987).

A migração italiana é de caráter governamental, evidenciando a institucionalização do racismo para além da escravização de povos africanos. De acordo com Almeida (2018), a concepção institucional do racismo representa um avanço teórico, tendo em vista que, em maior parte das vezes, este é visto como resultante de atos direcionados e individuais. Contudo, como visto até aqui, o Estado brasileiro (instituição) atuou de maneira a estimular e promover a segregação racial no País, seja pela escravização em sua origem de subjugação racial ou seja pelo estímulo do embranquecimento populacional por meio do movimento migratório brasileiro como estratégia política governamental.

Além disso, tanto o Estado quanto as suas instituições atuarão de maneira conjunta de forma a estabelecer diferenciações que tenham como base a raça. Segundo apud Almeida (2018, p. 29) as instituições são:

[...] modos de orientação, rotinização e coordenação de comportamentos que tanto orientam a ação social como a torna normalmente possível, proporcionando relativa estabilidade aos sistemas sociais

Dessa forma, cita o autor<sup>31</sup> que não somente o Estado, mas como as demais instituições irão fomentar o modelo precipuamente instaurado, de forma a permear a segregação racial existente, assim:

[sob a concepção institucional do racismo] o racismo não se resume a comportamentos individuais, mas é tratado como o resultado do funcionamento das instituições, que passam a atuar em uma dinâmica que confere, ainda que indiretamente, desvantagens e privilégios a partir da raça.

---

<sup>31</sup> Almeida (2018), op. cit.

A atuação do racismo institucional na análise de raça, economia e desigualdade, utilizaremos, pode ser evidenciado por meio da análise de relevantes dados estatísticos.

Segundo dados do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA)<sup>32</sup>, em 2009, entre os 10% (dez por cento) mais pobres da população brasileira, os negros correspondiam a 72% (setenta e dois por cento). Ainda, a renda dos negros equivalia a 55% (cinquenta e cinco por cento) dos rendimentos percebidos pelos brancos, em mesma época (IPEA, 2011, p. 35). Além disso, cabe destacar os dados pertinentes à população em níveis de extrema pobreza, como cita o estudo em referência:

(...) além das faixas de renda relativas a metade e 1/4 de salário mínimo, empregadas nas edições anteriores do Retrato das Desigualdades, foram utilizados outros grupamentos, tomando-se por base a linha de extrema pobreza adotada pelo programa Brasil sem Miséria (BSM). Neste caso, consideram-se extremamente pobres, em 2009, aqueles cuja renda domiciliar per capita (RDPC) era inferior a R\$ 67,00; pobres, aqueles cuja renda situava-se entre R\$67,00 e R\$134,00; vulneráveis, se a renda fosse superior a R\$134,00 e menor que R\$465,00 (um salário mínimo nesse ano); e, por fim, não pobres os que dispunham de RDPC maior ou igual a um salário mínimo em 2009. **Em 2009, eram extremamente pobres 5,2% da população; no início deste século, esta situação era vivenciada por 10% dos brasileiros. Mais uma vez, as desigualdades são significativas: neste grupo, estão 7,2% dos negros e 3% dos brancos**, cerca de 2% da população do Sul/Sudeste e 11% dos nordestinos. O perfil da população, segundo estas categorias de situação de pobreza, é apresentado por média de anos de estudos, taxa de atividade e desemprego, uso do tempo e duração da jornada de trabalho (grifo nosso).

Considerando o acima exposto, partindo da premissa que o sistema tributário brasileiro acaba por transferir maior ônus fiscal, por meio da tributação sobre o consumo, para a parcela mais pobre da coletividade, é compreensível que a parcela da população que se encontra mais onerada é a negra, tendo em vista que é ocupante de 72% do primeiro décimo de distribuição (ou seja, os 10% mais pobre da população).

Isso ocorre porque, tal grupo de indivíduos, possui pouca ou quase nenhuma capacidade contributiva, mas, ainda sim, paga os mesmos valores em tributos incidentes sobre o consumo, em condição de contribuinte de fato (consumidor final que paga o preço embutido com a carga tributária incidente na operação), o que conseqüentemente acarreta no aumento da desigualdade.

Diante disso, entende-se que as pessoas que possuem menos recursos acabam por arcar com a maior carga tributária, apontando DERZI (2014 apud Krieger, 2019), de maneira assertiva, que “no Brasil, uma família que auferir de 1 a 2 salários mínimos paga em tributos

---

<sup>32</sup> Disponível em: <<http://www.ipea.gov.br/retrato/pdf/revista.pdf>>. Acesso em 11 de nov. de 2019.

aproximadamente 50% (cinquenta por cento) do que ganha”<sup>33</sup>. Portanto, depreende-se que a distribuição da carga tributária não é feita de forma adequada, tendo em vista ao princípio da capacidade contributiva e, conseqüentemente, aos princípios constitucionais tributários da equidade e, de certa forma, ao do não confisco.

Isso porque, por meio da alta carga tributária sobre o consumo, o Estado onera de forma expressamente superior os bens essenciais à subsistência da parcela menos abastada da população brasileira, incorrendo em ofensa à concepção da dignidade humana, considerando o acometimento ao mínimo existencial destas famílias de contribuintes (KRIEGER, 2019, p. 119).

Tal fato, decorre de maneira mais gravosa ao observarmos que a maior parte da população de baixa renda brasileira é negra e, como demonstrado, esta conjuntura é fruto de eventos históricos e sociais vivenciados por essa população no Brasil desde o período imperial.

Por fim, resta demonstrada a desigualdade vivenciada no País, a qual denota a ineficiência da estruturação de uma política fiscal que busque a justiça social e a redistribuição da renda, fato que seria visto de maneira potencialmente eficaz se a lógica da alta tributação sobre o consumo e baixa tributação sobre a renda e o patrimônio fosse invertida, demonstrando como o sistema acaba por tolerar a marginalização contínua de uma parcela da população historicamente afetada por sucessivos episódios de segregação e desigualdade social.

---

<sup>33</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. O Princípio da Não Afetação da Receita de Impostos e a Justiça Distributiva. In: HORVATH, Estevão et al. (Coords.) Direito Financeiro, Econômico e Tributário: Homenagem a Regis Fernandes de Oliveira. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 659.

## 6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Uma vez demonstrada as consequências da regressividade tributária sobre a parcela menos abastada da população brasileira, a qual possui a raça como determinante para suportar maior parte do ônus fiscal do sistema tributário nacional, passamos a questionar os possíveis cenários para resolução da pertinente problemática social apresentada. Considerando que a tributação sobre o consumo é majoritariamente representada pelo ICMS, algumas sugestões de redução da onerosidade da carga fiscal poderiam passar a ter enfoque sobre esse imposto em específico. De tal forma, estrutura-se a conclusão do presente trabalho.

Conforme acima exposto, a tributação sobre o consumo representa parte majoritária das receitas públicas do Estado brasileiro, sendo repassadas ao consumidor final como ônus fiscal economicamente embutido no preço final de bens e serviços.

Cabe ressaltar que, em relação aos tributos diretos, a isenção tributária em relação ao contribuinte carente é existente em nosso atual sistema tributário, contemplando todos aqueles que possuem renda mensal igual ou inferior a R\$ 1.903,98 (mil e novecentos e três reais e noventa e oito centavos)<sup>34</sup>. Como bem pontua Krieger (2019, p. 125), um dos pontos relevantes para reduzir a desigualdade, em relação à tributação indireta, em especial o ICMS, é a formulação de um critério objetivo que considerasse a dispensa do pagamento do imposto sobre produtos de primeira necessidade mediante identificação do contribuinte de fato que não possui capacidade contributiva do imposto, ou seja, uma pessoalização do contribuinte para dispensá-lo do referido pagamento.

Ainda, a autora explica o que seria a “pessoalização do contribuinte” para fins da redução da desigualdade social e consequente redução do ônus fiscal por aqueles que possuem reduzida capacidade contributiva, afirmando que:

Acredito ser possível uma pessoalização do ICMS através da qual se dispense do pagamento somente das pessoas que efetivamente não podem pagar, caso contrário o efeito da medida seria economicamente neutro, pois se a imunidade ou isenção sobre produtos de primeira necessidade for atrelada ao produto, esta beneficia a todos: quem não tem capacidade contributiva e também quem a tem, o que aumentaria ainda mais

---

<sup>34</sup> A faixa de isenção em referência é a do Imposto de Renda da Pessoa Física, a qual é estabelecida por meio da Tabela do Imposto de Renda, variando de 0% (isenção) a 27,5%. A Tabela possui caráter progressivo e pode ser encontrada na Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007, alterada pela Lei nº 13.149, de 21 de julho de 2015, Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, com a redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.756, de 31 de outubro de 2017 e no Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 – Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/2018.

a regressividade sistêmica. Além disso, quem tem capacidade contributiva pode suportar mais o ônus tributário, logo deve pagar mais e não menos<sup>35</sup>.

Por meio da comparação ao sistema tributário canadense, Krieger (2019, p. 157) afirma que o sistema tributário brasileiro poderia se inspirar no estrangeiro, de forma a manter “a atual seletividade e não-cumulatividade, mas devolvendo o valor do ICMS para os consumidos que não têm nenhuma ou com reduzida capacidade contributiva (...)”.

De acordo com isso, as eventuais reformas tributárias que vierem a ser implementadas no sistema tributário, no momento de tecer as suas propostas de política fiscal, devem observar a capacidade contributiva dos contribuintes e o aspecto socioeconômicos das baixas camadas sociais brasileiras, bem como a reestruturação do imposto sobre o consumo e o equilíbrio a ser atingido por meio da reformulação do imposto sobre a renda e sobre o patrimônio.

Por fim, as inequidades sociais devem ser prioritárias na formulação tanto da agenda nacional, quanto na elaboração da política fiscal. Afinal, a busca pela justiça social está intrinsecamente ligada à remodelação da atual estrutura tributária brasileira, resultando na realização de uma maior justiça tributária.

---

<sup>35</sup> Explica IPEA (2011, p. 35) que: “A linha de extrema pobreza estabelecida no BSM foi adotada com base nos limites de elegibilidade do Programa Bolsa Família (PBF) em 2003 (R\$ 50,00 e R\$ 100,00). Assim, em valores atualizados e aproximados, é estipulada em 70,00 reais em 2010”.

## 7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDER, Michelle. *The new Jim Crow: Mass incarceration in the age of colorblindness*. 2010. Revised ed., New P, 2012.

ALVAREDO, Facundo et al. *World inequality database*. Disponível em: <https://wid.world>, 2018. Acesso em: 10 nov. 2019.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas**. Editora Atlas, 2007.

ANSELMINI, Priscila; BUFFON, Marciano. Tributação como instrumento de redução das desigualdades no Brasil. **Revista do Direito Público**, [s.l.], v. 13, n. 1, p.226-258, 27 abr. 2018. Universidade Estadual de Londrina. <http://dx.doi.org/10.5433/1980-511x.2018v13n1p226>.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 11 ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 106.

AZEVEDO, Célia Maria Marinho de. **Onda Negra, Medo Branco: O negro no imaginário das elites do século XIX**. São Paulo: Editora Paz e Terra, 1987.

BRASIL, Oxfam. **A distância que nos une: um retrato das desigualdades brasileiras**. 2017.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Brasília, DF, Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm)>. Acesso em: 11 nov. 2019.

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

CALGARO, Cleide; PEREIRA, Agostinho Oli Koppe. Políticas públicas e cooperação social em John Rawls. *Veredas do Direito: Direito Ambiental e Desenvolvimento Sustentável*, v. 14, n. 28, p. 277-302, 2017. DE OLIVEIRA, Fabrício Augusto. **A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889-2009**. Texto para Discussão, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), 2010.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. Guerra fiscal, Bolsa Família e Silêncio (Relações, efeitos e regressividade). **Revista Jurídica da Presidência**, v. 16, n. 108, p. 58, 2014.

FAGNANI, Eduardo; ROSSI, Pedro. **Desenvolvimento, desigualdade e reforma tributária no Brasil**. *Reforma Tributária*, n. 20, 2018.

GASSEN, Valcir; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; DA PAULINO, Sandra Regina. **Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos**. *Seqüência: estudos jurídicos e políticos*, v. 34, n. 66, p. 213-234, 2013.

INFOPEN. MULHERES. **Levantamento nacional de informações penitenciárias**. Dependência Departamento Penitenciário Nacional, Ministério da Justiça, Brasil. Presidenta Dilma Rousseff, 2014.

LUKIC, Melina, de S. R.; MONTENEGRO, Mattheus Reis. **Tributos em espécie**. Fundação Getúlio Vargas, 2014.

MARCONDES, Mariana, M. et al. **Dossiê mulheres negras: retrato das condições de vida das mulheres negras no Brasil**. 2013.

MATTOSO, Katia, M. de Q. **Ser Escravo no Brasil: Séculos XVI-XIX**. São Paulo: Brasiliense, 2016.

OBSERVATÓRIO, DA EQUIDADE. **Indicadores de equidade do sistema tributário nacional**. Relatório de observação, n. 1, 2009.

ORAIR, Rodrigo; GOBETTI, Sérgio. **REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL: Princípios norteadores e propostas em debate**. *Novos Estudos*, n. 111, p. 212-244, 2018.

PASSOS, Luana et al. **Justiça fiscal no Brasil: a tributação como mecanismo para equidade**. 2019.

PROGRAMA DAS NAÇÕES UNIDAS PARA O DESENVOLVIMENTO. **Relatório de Desenvolvimento Humano, 2018: Índices e Indicadores do Desenvolvimento Humano: Atualização Estatística de 2018**. PNUD, 2018. 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: 10 nov. 2019.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. Saraiva Educação SA, 2011.

SCHWARTZ, Stuart; INTERNOS, B. Segredos. **Engenhos e escravos na sociedade colonial, 1550-1835** (trad. port.) São Paulo. Companhia das Letras, 1988.

SENADO FEDERAL. Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001. . Brasília, DF  
TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**, v. II. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 314

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**, v. I. 2ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 325

V. MARTINS, Ives Gandra. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1990, p.142

VARSAÑO, Ricardo. **A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas**. Brasília: Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), 1996. 34 f. Texto para discussão nº 405. Disponível em: <[http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1839/1/td\\_0405.pdf](http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/1839/1/td_0405.pdf)>. Acesso em: 25 jun. 2019.