

Universidade Presbiteriana Mackenzie

Gabriel de Moraes Daffre Campos

Desigualdade Social e Direito Tributário: Contribuições do Direito para a
Desigualdade Social

São Paulo

2020

Gabriel de Moraes Daffre Campos

Desigualdade Social e Direito Tributário: Contribuições do Direito para a
Desigualdade Social

Iniciação científica sobre Direito Econômico pela
ótica do Direito Tributário apresentada à
Universidade Presbiteriana Mackenzie.

Orientador: Prof. Dr. Rodrigo Oliveira Salgado

São Paulo

2020

LISTA DE TABELAS

TABELA 1 - Grandes números da DIRF 2018 (ano-base 2017): resumo das declarações por faixas do rendimento total	21
TABELA 2 - Grandes números da DIRPF 2018 (ano-base 2017): Composição dos rend. tributados excl. na fonte (%).....	23
TABELA 3 - Grandes números da DIRPF 2018 (ano-base 2017): Composição dos rendimentos isentos e não tributáveis (%).....	25
TABELA 4 - Grandes números da DIRF 2018 (ano-base 2017): alíquotas médias (%) e valores per capita (R\$ mil) por faixas de renda	28
TABELA 5 - Grandes números da DIRF 2018 (ano-base 2017): deduções per capita (R\$ mil) por faixas de renda.....	30
TABELA 6 - Correção da tabela progressiva mensal do IRPF - ano-calen. 2019	31
TABELA 7 - Série Histórica - Evolução da Participação das Bases de Incidência na Arrecadação Total - 2008 a 2017	31

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	6
1 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS RELEVANTES NA QUESTÃO DA DESIGUALDADE SOCIAL.....	7
1.1 EFICÁCIA DAS GARANTIAS E DIREITOS FUNDAMENTAIS	10
2 ORDEM ECONÔMICA, DIREITO TRIBUTÁRIO E A DESIGUALDADE SOCIAL	13
2.1 DESIGUALDADE SOCIAL COMO PILAR DO MODELO CAPITALISTA	15
3 CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E O GRAU DE INCIDÊNCIA POR DÉCIMO DE RENDA	18
3.1 TRIBUTAÇÃO DIRETA E TRIBUTAÇÃO INDIRETA: PAPEL CENTRAL PARA DESIGUALDADE	26
3.2 COMPARAÇÃO COM OS PAÍSES DA ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE).....	32
4 PROPOSTAS PARA A POSSÍVEL REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL	33
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	35
REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA	36

Resumo

Diante da desigualdade social existente, tanto quanto dos diversos debates de suas causas e suas possíveis soluções, esta obra procura entender os princípios constitucionais para solucionar o problema e se eles estão sendo aplicados. Para tanto, realizou a análise sob a ótica do Direito Constitucional, Direito Tributário e Direito Econômico, utilizando dados históricos e conceitos econômicos para melhor compreender o papel do Estado na manutenção da atual desigualdade social.

Palavras-chave: Desigualdade Social. Direito Constitucional. Direito Econômico. Direito Tributário. Ordem Econômica. Justiça Social. Dignidade da Pessoa Humana.

Abstract

In face of the existing social inequality, as well as the various debates on its causes and possible solutions, this report aims to understand the constitutional principles in order to solve the problem and whether they are being applied or not. Therefore, it carried out the analysis from the perspective of Constitutional Law, Tax Law and Economic Law, by using historical data and economic concepts to better understand the role of the State in maintaining the current social inequality.

Keywords: Social inequality. Constitutional Law. Economic Law. Tax law. Economic Order. Social justice. Dignity of human person.

INTRODUÇÃO

A desigualdade social é um problema existente no mundo e que ao longo dos anos nunca saiu de pauta. É possível abordar o tema em diversas perspectivas, podendo ser analisada com a ótica de várias disciplinas em conjunto ou não.

Posto isso, o debate sobre a desigualdade social retomou a cena com a publicação do *Capital no Século XXI* de Thomas Piketty, o qual fez uma profunda análise de dados para buscar compreender as forças que criam e agem sobre a desigualdade.

Apesar de seu avanço, na época, o Brasil dispunha de um extenso acervo de dados, o que dificultou análise do caso brasileiro. Mas a partir de 2015 a Secretaria da Receita Federal do Brasil ampliou bastante a abertura de tabulação dos Grandes Números da Declaração de Imposto de Renda de Pessoa Física, retroagindo o padrão de divulgação até o ano-base de 2007 (NEGROMONTE JR, 2019).

Afora isso, Antônio Negromonte Nascimento Jr, por meio de pedido de acesso à informação (Pedido de LAI), obteve dados mais precisos à respeito da composição dos rendimentos dos declarantes do imposto de renda, dessa forma, possibilitando um estudo mais preciso de quão desigual é a sociedade brasileira, bem como como essa desigualdade acontece.

Para delimitar o campo de estudo – e também para ressaltar que este trabalho não pretende trazer uma verdade absoluta, tampouco uma solução universal, pois será analisado apenas alguns aspectos de um problema estrutural – insta salientar que a desigualdade social será analisada sob o olhar jurídico constitucional, tributário e de direito econômico, bem como no papel do Estado na regulamentação da economia e no combate à desigualdade. Posto isso, o estudo centraliza-se na questão de qual é o papel do Direito Tributário na manutenção da desigualdade social?

Dessa forma, o objetivo deste trabalho é compreender qual o papel do Direito Tributário para a manutenção da desigualdade social.

Para tanto, no primeiro capítulo, elenca os princípios constitucionais atinentes ao tema, os que irão nortear a linha de estudo para que seja realizada a análise proposta. No segundo capítulo serão analisados o modelo econômico constitucional e o modelo econômico existente.

No terceiro capítulo, será exposta a composição da renda dos declarantes e, após demonstrada a composição, a carga tributária que incide em cada faixa de renda. Por fim, serão brevemente apresentadas as propostas existentes de reforma tributária e o impacto na resolução do problema existente.

1 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS RELEVANTES NA QUESTÃO DA DESIGUALDADE SOCIAL

A desigualdade é um antigo problema da sociedade, bastante debatido e que retornou ao debate atual. A busca pelo entendimento de como combater a desigualdade e a busca de como encontrar uma medida justa para se medir e justificar a desigualdade tem sido o foco do problema em questão.

Visando combater a desigualdade social e garantir direitos e dignidades às pessoas, o Constituinte originário assumiu a existência da desigualdade social na nossa Constituição de 1988 (CANOTILHO; *et. al.*, 2018, p. 1909) e disciplinou princípios e normas constitucionais para combater a desigualdade social, a pobreza e garantir direitos básicos e dignidade para as pessoas, de forma que o poder executivo tenha que se direcionar e seguir tais normas.

A dignidade da pessoa humana é um princípio da mais alta importância para o direito, tendo em vista que dele decorre tantos outros princípios, para além de ser basilar nas constituições existentes (SARLET, 2019).

No âmbito da Constituição pátria, a Carta Magna de 1988 da República Federativa do Brasil positiva tal princípio como um de seus Fundamentos, de forma que demonstra a importância dada pelo constituinte original, reconhecendo que se trata (a dignidade) de um princípio basilar e que a principal função do Estado é a sua tutela.

Há, ainda, uma relação (em certo sentido e de modo geral) entre a dignidade da pessoa humana, os direitos fundamentais e os direitos humanos (SARLET, 2019, p. 27). A dignidade da pessoa humana serve “não apenas um possível âmbito de proteção da dignidade na sua condição de princípio e fundamento de direitos fundamentais, mas também suas conexões com os diversos direitos fundamentais” (SARLET, 2019, p. 42), ou seja, os direitos fundamentais que tiveram como base criadora a dignidade da pessoa humana, funcionam como instrumento de proteção da dignidade (MENDES; BRANCO, 2019, p. 135).

Um dos conceitos da dignidade da pessoa humana foi formado por Kant e é utilizado até os dias de hoje, mesmo que em menor medida (SARLET, 2019, p. 39). Para Kant (2007) a dignidade parte da autonomia ética do ser humano, da racionalização, no entanto, apesar de ser de autonomia do ser humano, deve-se entender que a dignidade é considerada um limite para autonomia, visto que o ser humano não deve instrumentalizar outras pessoas, ou seja, utilizar pessoas como objeto, isso se dá, pois, a dignidade encontra-se acima de qualquer preço.

O Homem, e, duma maneira geral, todo o ser racional, existe como um fim em si mesmo, não simplesmente como meio para o uso arbitrário desta ou daquela vontade. Pelo contrário, em todas as suas ações, tanto nas que se dirigem a ele mesmo como nas que se dirige a outros seres racionais, ele tem sempre de ser considerado simultaneamente como um fim. [...] No reino dos fins tudo tem ou um preço ou uma dignidade. Quando uma coisa tem um preço, pode-se pôr em vez dela qualquer outra como equivalente; mas quando uma coisa está acima de todo o preço, e, portanto, não permite equivalente, então tem ela dignidade. (KANT, 2007, p. 68 e 77)

Hodiernamente, conceitua-se a dignidade da pessoa humana como um valor supremo, sendo introduzida na Declaração Universal dos Direitos Humanos de 1948 (DUDH) e também constando nas Constituições dos países signatários. Desse modo, importante assinalar que, tendo em vista sua importância para os direitos humanos e como base constitucional de diversos países, trata-se de um Direito pré-Constitucional, conforme Luís Roberto Barroso (2012, p. 63) “há um razoável consenso de que ela [dignidade da pessoa humana] constitui um valor fundamental subjacente às democracias constitucionais de modo geral, mesmo quando não expressamente prevista nas suas constituições”.

Ainda nesse sentido, entendem Gilmar Mendes e Paulo Branco (2019, p. 92), que a Constituição é um instrumento de garantia da dignidade da pessoa humana. Para Nelson Nery Jr. e para a Rosa Nery (2019, p.235), o princípio da dignidade da pessoa humana “é a razão de ser o Direito. Ele se bastaria sozinho para estruturar o sistema jurídico”. Nesse sentido também o STJ no REsp 1.251.566/SC, de Relatoria do Min. Mauro Campbell Marques:

[...] os princípios se aproximam mais dos ideais de justiça (Dworkin) e de direito (Larenz), sendo imprescindível que se os busquem em sua fonte primordial: a Constituição. O primeiro deles - a dignidade da pessoa humana (art. 1º da CF/88) -, é considerado, mesmo, um sobreprincípio, já que constitui não só um norte para produção e aplicação de novas regras, mas fonte comum a todos os demais princípios. A partir da dignidade da pessoa humana, a Carta Magna elencou inúmeros outros direitos, nos arts. 5º e 6º, este último que engloba a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância e a assistência aos desamparados. (SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. REsp 1.251.566/SC, Relator: Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgamento: 07/06/2011)

Desse modo, o Estado tem o dever de tutelar a dignidade da pessoa humana, valendo-se de seus poderes e prerrogativas para garantir que tal não seja violado. Salienta-se que, não só deve garantir a inviolabilidade da dignidade da pessoa humana, como, em agindo de acordo com seus deveres constitucionais, não poderá (em regra) ele próprio violar este direito (CANOTILHO; *et. al*, 2018).

Assim como o princípio da dignidade da pessoa humana, o valor da justiça é basilar, sendo por alguns doutrinadores, classificado como o princípio supremo (CARVALHO, 2019, pg. 182) e a razão de ser do Estado (BARROSO, 2019).

Para demonstrar essa importância ao valor da justiça, o constituinte originário consigna este valor, de forma expressa na carta magna, no preâmbulo, como o valor supremo da sociedade brasileira e nos objetivos fundamentais da República, no art. 3º, I, ambos da CF 88, bem como em outros dispositivos constitucionais, que convém indicar, por exemplo, o art. 170, no qual prevê que a atividade econômica terá como princípio geral o valor da justiça social.

Apesar do termo justiça ser bastante amplo e poder conter, para cada pessoa ou grupo um significado do que seja o justo, os doutrinadores Paulo Nader (2019, p. 106) e Silvio de Salvo Venosa (2019, p. 286) ensinam que nem sempre a justiça, tratando todos de forma igual se mostra realmente justa, pois entre uns e outros há desigualdades.

Nesse contexto que, contemporaneamente, firmou-se o entendimento que se deve aplicar a justiça social, na qual, o tratamento age de forma proporcional, considerando as desigualdades e as necessidades de cada um, bem como a capacidade de contribuir de outros.

A justiça social existe para proteger os hipossuficientes, sendo dever do Estado criar normas que tutelem este direito. Na mesma linha, existe também a justiça distributiva, distribuindo a justiça da melhor forma, auxiliando na distinção dos privilégios para atuar com tratamentos diferentes, assim distribuindo melhor as riquezas (VENOSA, São Paulo, 2019, p. 286).

Estes princípios são de extrema importância, tanto para a constituição do próprio Direito, como nortear os objetivos do Estado, assim, criando diversos outros princípios correlatos ou derivados destes.

Como por exemplo a capacidade contributiva, inscrita no art. 145, § 1º, que se traduz uma norma imperativa que baliza a criação dos tributos, uma vez que os impostos “sempre que possível” deverão ter caráter pessoal e graduação conforme a capacidade econômica do contribuinte.

A capacidade contributiva decorre diretamente da justiça social, pois trata todos conforme o grau de igualdade que apresentam (AMARO, 2017, p. 162-167). Dessa forma a progressividade imposta pela capacidade contributiva garante viabilidade na distribuição da riqueza na sociedade (TOLENTINO FILHO, 2011), tanto quanto assegurando aos que tem menor capacidade contributiva, ao não instituir uma alta carga tributária ou então isenta-los,

uma vida minimamente digna, ratificando os seus direitos fundamentais, como por exemplo os expressos no art. 6 da CF 88 (ANSELMINI; BUFFON, 2018).

1.1 EFICÁCIA DAS GARANTIAS E DIREITOS FUNDAMENTAIS

A Constituição Federal de 1988 prescreve em seus quatro primeiros artigos os fundamentos do Estado e ainda importantes direitos e garantias fundamentais. Ao inscrever estes direitos e garantias, introduz objetivos que norteiam as políticas públicas e as ações do Estado.

Com isso, a carta magna incorpora a tese do constitucionalismo dirigente compromissório, como bem apontam Lenio Luiz Streck e José Luis Bolzan de Moraes (CANOTILHO; *et. al*, 2018, p. 1909), vinculando o intérprete ao cumprimento dos objetivos postos.

Há que se considerar, desde logo, que a ideologia constitucional não é neutra, é política, e vincula o intérprete. Os objetivos constitucionais fundamentais, como o art. 3º da Constituição de 1988, são a expressão das opções ideológicas essenciais sobre as finalidades sociais e econômicas do Estado, cuja realização é obrigatória para os órgãos e agentes estatais e para a sociedade ou, ao menos, os detentores de poder econômico ou social fora da esfera estatal

Posto isso, o Poder Legislativo não tem uma livre discricionariedade legislativa, uma vez que são constitucionalmente vinculados, pois há de ter uma conformidade entre a Constituição e os atos do Poder público (CANOTILHO. Constituição Dirigente. Apud: NERY JR, 2019). Dessa forma a conformidade do legislador não é plena, devendo atender os anseios sociais, mas não podendo desprender-se dos preceitos e valores constitucionais.

Para assegurar a efetividade dos direitos e garantias fundamentais a Constituição de 1988 se vale do controle concentrado de constitucionais a fim de evitar a existência de normas que atentem à Constituição ou que haja omissão em sua criação, quais sejam, a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI), a Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão (ADO), a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) e a Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADECON).

A Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) nº 45/2004, é um julgado muito importante no âmbito da proteção das normas constitucionais e demonstra que, por se tratar de uma constituição dirigente, tanto o poder executivo como o legislativo não pode se furtar de cumprir a constituição com a alegação de ser uma posição de cunho político. O caso

expõe a importância do princípio do não retrocesso social, vez que traz consigo uma importante análise do que este importante princípio pretende tutelar.

Trata-se de arguição promovida em face de veto efetuado pelo Presidente da República à época, ao § 2º do art. 55, da Lei de Diretrizes Orçamentárias de 2004 (Lei nº 10.707/2003). O arguente argumenta que o veto presidencial desrespeitou os preceitos fundamentais existentes na CF/88, ao não garantir os recursos financeiros mínimos que deviam ser aplicados nos serviços e nas ações da saúde pública.

A decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal pautou-se no dever de concretização de políticas públicas e do exercício da função político-administrativa do Estado, devendo os Poderes Executivo e Legislativo atentarem-se às normas e preceitos fundamentais constitucionais.

Considerando o princípio da separação de poderes, verifica-se que cada poder tem suas atribuições e funções independentes e harmônicas, o que vem a ser um importante mecanismo para assegurar o bom funcionamento do Estado, sem haver abusividades e autoritarismos.

Apesar de serem independentes e terem funções bem definidas, os três poderes têm objetivos em comum, sendo os principais, o bem do Estado e da sociedade e a proteção da Constituição, seja exercendo a função legiferante, produzindo normas que assegurem a efetividade dos direitos e garantias existentes, seja pela executividade dos direitos e garantias ou, ainda, pelo poder Judiciário, que tem o dever de proteger a Constituição quanto a possíveis ilegalidades - ou seja, é possível a intervenção do Judiciário sempre que os poderes Legislativo e/ou Executivo omitirem-se ou atuarem em desconformidade com a Constituição.

Assim, a decisão da Suprema Corte, no caso em tela, sustenta que, apesar de haver a separação de poderes, poderá haver interferência de um dos poderes nas decisões de outro, para assegurar a efetividade dos preceitos fundamentais inscritos na Constituição Federal.

Em ato contínuo, sustenta que “a situação de inconstitucionalidade pode derivar de um comportamento ativo do Poder Público, que age ou edita normas em desacordo com o que dispõe a Constituição, ofendendo-lhe, assim, os preceitos e os princípios que nela se acham consignados” (STF, ADPF 45/2004).

Pode derivar, ainda, de omissão do Executivo, caracterizada por um desrespeito à Constituição, ocorrendo por intermédio de ação tomada pelo Estado, causando a omissão mediante uma inércia governamental.

Posto isso, o STF traz o entendimento que, para o fim de concretizar os direitos e garantias fundamentais que se encontram consignados na Constituição, lhes é permitido exercer a função, em caráter excepcional, dos outros poderes.

[...] a concretização de políticas públicas, quando, previstas no texto da Carta Política, tal como sucede no caso (EC 29/2000), venham a ser descumpridas, total ou parcialmente, pelas instâncias governamentais destinatárias do comando inscrito na própria Constituição da República. Essa eminente atribuição conferida ao Supremo Tribunal Federal põe em evidência, de modo particularmente expressivo, a dimensão política da jurisdição constitucional conferida a esta Corte, **que não pode demitir-se do gravíssimo encargo de tornar efetivos os direitos econômicos, sociais e culturais** - que se identificam, enquanto direitos de segunda geração, com as liberdades positivas, reais ou concretas, **sob pena de o Poder Público, por violação positiva ou negativa da Constituição, comprometer, de modo inaceitável, a integridade da própria ordem constitucional** [...] [g.n.]
(SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Ag.Reg. no Recurso Extraordinário com Agravo nº 639.337, rel: Min. Celso de Mello, Segunda Turma, j. 23/08/2011)

Ainda nesse sentido, o Min. Celso de Mello faz a seguinte colocação, quanto ao descumprimento das funções incumbidas aos Poderes Legislativo e Executivo:

[...] o encargo reside, primariamente, nos Poderes Legislativo e Executivo. **Tal incumbência, no entanto, embora em bases excepcionais, poderá atribuir-se ao Poder Judiciário**, se e quando os órgãos estatais competentes, **por descumprirem os encargos político-jurídicos que sobre eles incidem, vierem a comprometer, com tal comportamento, a eficácia e a integridade de direitos individuais e/ou coletivos impregnados de estatura constitucional** [...] [g.n.]
(SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Ag.Reg. no Recurso Extraordinário com Agravo nº 639.337, rel: Min. Celso de Mello, Segunda Turma, j. 23/08/2011)

Assim, o STF entende que as medidas que assegurem a efetividade dos direitos e garantias que constam inscritas na Carta Magna não podem figurar-se apenas como uma “promessa constitucional inconsequente, sob pena de o Poder Público, fraudando justas expectativas nele depositadas pela coletividade, substituir, de maneira ilegítima, o cumprimento de seu impostergável dever” (RTJ 175/1212-1213, Rel. Min. CELSO DE MELLO).

Nesse sentido, argumentam que o Estado não pode abster-se de cumprir os preceitos constitucionais com a simples alegação da reserva do possível, pois quando há em pauta a concretização de direitos e garantias fundamentais, há a necessidade de realizar gasto de verba pública.

2 ORDEM ECONÔMICA, DIREITO TRIBUTÁRIO E A DESIGUALDADE SOCIAL

Para garantir a efetivação dos direitos e garantias fundamentais é necessário o gasto de recursos financeiros do Estado, pois não são apenas os direitos prestacionais que merecem a atenção financeira do Estado, como asseveram Gilmar Mendes e Paulo Branco (2019, p. 1673), vez que, imerso em uma sociedade capitalista, a contraprestação de quaisquer bens e serviços são realizados por meio do recurso financeiro (MENDES; BRANCO, 2019, p. 1672).

Assim, para que possa realizar tais deveres e alcançar o Estado Democrático de Direito, necessita de recursos. Estes são instituídos, arrecadados e fiscalizados pelo Direito Tributário, que, via de regra, o faz por meio dos tributos (MENDES; BRANCO, 2019, p.1704).

O Direito Tributário não age isoladamente na economia, ele integra o Estado Financeiro. O Estado Financeiro é uma política econômica de atuação do Estado, seja por escolher o que será objeto de tributação, seja pelo orçamento público, benefícios fiscais, incentivo às inovações ou pelo contencioso tributário (BALEEIRO, 2018). Dessa forma, a tributação de fato é apenas uma das formas do Estado intervir na economia por meio do Estado Financeiro.

Esta interferência também ocorre na Ordem Econômica, inscrita no título VII da CF 88, que, faz constar no art. 170 da carta magna os princípios gerais da atividade econômica, pelos quais a atividade econômica deverá ser norteada.

Por ter um caráter Dirigente, a Constituição de 1988 inscreve normas programáticas que deverão ser seguidas para atingir um fim. Isso posto, notável que o Constituinte Originário prescreve normas e princípios pelos quais devem reger a atividade econômica, o Poder de Tributar do Estado e o próprio Estado, tendo como o fim a intenção de assegurar a todos a garantia da dignidade da pessoa humana e a justiça social – como exemplo destas normas e princípios, temos o art. 1º, inciso III, art. 6º, art. 145, § 1º, art. 170, *caput*, entre outros -, como bem destaca o Prof. e ex-Ministro Eros Roberto Grau (CANOTILHO; *et. al*, 2018, p. 1909) a respeito dos princípios gerais da atividade econômica:

Um dos princípios da ordem econômica e objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil é o atinente à redução das desigualdades sociais e regionais (arts. 170, VII e 3º, III). Aí encontramos, concomitantemente, um instrumento voltado à realização do fim de assegurar a todos existência digna e objetivo particular a ser alcançado. Neste segundo sentido, assume a feição de diretriz (Dworkin) – norma-objetivo – dotada de caráter constitucional conformador. Justifica, enquanto tal, reivindicação pela realização de políticas públicas. Erradicação da pobreza e da marginalização, bem assim redução das desigualdades sociais e regionais, no art. 3º, III, são objetivos afins e complementares daquele atinente à promoção (= garantia) do desenvolvimento econômico. Considere-se também o princípio positivado no inciso IV deste art. 3º: promover o bem de todos; e a dignidade da pessoa humana como

fundamento da República mais o de assegurar a todos existência digna como fim da ordem econômica.

Em síntese, por se tratar de uma Constituição Dirigente que tem um caráter compromissório expresso em sua opção finalística, a Carta Maior de 1988 “incorpora um conjunto de objetivos que devem pautar e marcar toda a ação política do Estado, em todos os seus ambientes” (CANOTILHO; *et. al*, 2018, p. 151). Desse modo, perseguir a justiça social e a existência digna do ser humano é uma obrigação do Estado, cabendo aos três poderes atuar de acordo com seus preceitos, obstando, assim, formalmente e substancialmente grandes variações nas decisões de cunho político.

No entanto, apesar da Constituição ter características Dirigentes, há lacunas para que possam haver decisões políticas, como por exemplo, quais serão as alíquotas tributárias, tanto quanto como serão concedidos os incentivos ou benefícios fiscais.

Esse poder discricionário deixado não pode traduzir-se em um meio para o não cumprimento dos preceitos fundamentais da constituição, seja com base no argumento da reserva financeiramente possível, seja pelo argumento de ser uma questão de ato discricionário de cunho político.

A não aplicação dos preceitos fundamentais acarretam em um crescimento da desigualdade social e, desse modo, na violação ao princípio da dignidade da pessoa humana, não assegurando os seus direitos básicos, *v.g.* os direitos constantes no art. 6º da CF 88.

Importante salientar que o aumento da desigualdade também afeta negativamente a economia, uma vez que grande parte da população não consegue participar de modo ativo na economia, visto que o salário base instituído pelo governo é insuficiente, assim, o mercado tem uma demanda diminuta e em constante retração. Neste caso a inércia do Estado descumpra o que preceitua o art. 7º, inciso IV, pois “é fato notório que o salário mínimo brasileiro não consegue garantir ao trabalhador e à sua família o mínimo vital”, como bem pontua o prof. Nelson Nery Jr (2019, p. 522).

A política tributária adotada no país afeta diretamente o desenvolvimento econômico interno, pois há uma alta carga tributária nos impostos indiretos (como impostos sobre bens e consumo) e uma baixa carga tributária sobre os impostos diretos (como por exemplo sobre a riqueza). A alta carga tributária dos impostos indiretos afeta diretamente a economia ao encarecer os produtos e também, por ter maior impacto nas camadas mais pobres da sociedade, diminui a capacidade de consumo desses contribuintes, o que comprime a demanda, afetando a produção interna e a oferta de emprego (TOLENTINO FILHO, 2011).

Assim, o Estado não cumpre seu papel em redistribuir a riqueza, tampouco cumpre o papel de regulador da Ordem Econômica para que esta esteja em consonância com as diretrizes impostas pela Constituição.

Dessa forma, o Estado tem uma ligação direta com a desigualdade social, seja por sua incompetência em aplicar os direitos e garantias fundamentais inscritos na Carta Magna, seja pela falta de atuação positiva na economia, por meio do Direito de Tributar, ou então pelo excesso de benefícios financeiros dado aos indivíduos que possuem alta capacidade contributiva.

2.1 DESIGUALDADE SOCIAL COMO PILAR DO MODELO CAPITALISTA

Para analisar a desigualdade social é preciso entender o seu fundamento e as teses existentes para a sua justificativa. Com isso é possível entender o contexto social no qual a desigualdade persiste.

Em síntese, o sistema capitalista é um sistema econômico no qual os indivíduos visam o acúmulo de capital, de riquezas e pela busca do maior rendimento (rendimento do capital ou do trabalho). Em tese, quanto maior for o acúmulo de capital e o estoque de poupança menor a produtividade marginal do capital, ou seja a produção extra possibilitada por cada unidade adicional de capital decresce com o aumento do acúmulo de capital (PIKETTY,2014), dessa forma é mais eficaz que o capital sirva para o fator de produção e assim ocorrerá a distribuição de renda pela força do mercado e pela concorrência.

A desigualdade nas rendas do trabalho, por sua vez são justificadas pela produtividade marginal do trabalhador, a remuneração é medida pela contribuição individual do trabalhador para a produção da empresa, bem como, pela qualificação do trabalhador (PIKETTY, 2014).

Uma vez sendo o sistema capitalista autorregulatório, as desigualdades se justificam pelo combate injustificado da desigualdade ocasionada pela herança em detrimento do ganho pelo trabalho, mérito, por um maior esforço e pela qualificação (PIKETTY, 2014).

No entanto, o processo de acumulação e distribuição do capital tem em si uma força que impulsiona o crescente nível de desigualdade (PIKETTY, 2014), que apesar de passar por pequenos períodos de convergência, tendem a retornar ao grande nível de desigualdade.

Essa tendência na criação e na ampliação da desigualdade ocorre pela ausência de autorregulação do capital, bem como por ser um sistema que tende ao acúmulo imoral de

riquezas que somente são refreadas com uma maior participação do Estado Social na regulação e intervenção na economia, conforme dados históricos analisados por Thomas Piketty (2014).

Isso decorre porque há uma grande desigualdade na renda do trabalho e do capital, em especial do capital, que em geral se apropria da maior parte da riqueza, que não se justifica pela produtividade marginal.

Essa desigualdade por si não gera uma situação pacífica, sua história é sempre caótica, marcada por movimentos sociais, políticos militares e econômicos. Há uma tendência natural ao desequilíbrio e ao caos, assim, quando se analisa as diminuições das desigualdades no século XX, não se pode pensar que foi um processo pacífico (PIKETTY, 2014).

Conforme dados compilados no “Capital do Século XXI, de Piketty (2014), houve um aumento na participação dos Estados no momento entreguerras e no pós guerra, principalmente com o aumento da tributação (que alcançou patamares de 98% e 90% sobre o capital no Reino Unido e nos EUA, respectivamente), mas a partir de 1970, com o advento da teoria da tributação ótima, a tributação nestes países diminuíram (NEGROMONTE JR., 2019).

Nesse contexto, o aumento repentino dos salários dos superexecutivos no Reino Unido e nos Estados Unidos a partir de 1970 a 2010 não se justifica por um comprovado aumento da produtividade destes ou por uma melhora em sua qualificação. O que pode justificar este aumento repentino é a lacuna deixada pelo Estado e o poder de decisão arbitrário do superexecutivo sobre seu próprio salário (PIKETTY, 2014).

Já as desigualdades causadas pelo capital sempre estiveram presentes ao longo da história, com uma grande importância dos patrimônios e sua alta concentração (PIKETTY, 2014). Atualmente a desigualdade do capital é marcada pela dificuldade em determinar o seu valor, visto a oscilação, bem como por seu rendimento ser superior taxa de crescimento e pela importância do capital herdado.

O aumento da desigualdade em tal ponto é injustificável e prejudicial não somente para a produtividade, como para a sociedade. Por exemplo, em 1928 (às vésperas da crise de 1929) e em 2007 (às vésperas da crise de 2008) a parcela do décimo superior atingiu dois picos absolutos ao longo do século, com ganhos de capital próximos a 50% renda nacional em ambos anos, o que foi um fator essencial para as crises que ocorreram, como bem observa Piketty (2014):

De meu ponto de vista, não resta dúvida de que o aumento da desigualdade contribuiu para fragilizar o sistema financeiro americano. A razão é simples: a alta da desigualdade teve como consequência uma quase estagnação do poder de compra das classes populares e médias nos Estados Unidos. Daí só poderia resultar o

endividamento crescente das famílias menos abastadas, sobretudo considerando que o acesso ao crédito foi ficando cada vez mais fácil e a falta de regulação dos bancos e das instituições de intermediação financeira, cada vez menos escrupulosas, ávidas por bons rendimentos, pela enorme poupança financeira injetada no sistema pelos mais ricos

Assim, as desigualdades podem ser um risco para a própria instituição democrática e para o Estado Social de Direito, tendo em vista a tendência de aumento da desigualdade, que gera turbulências e desequilíbrio, com crises e até guerras.

Importante observar que o Thomas Piketty (2014) ressalta que em grande medida as guerras foram a “tábula do passado e provocaram uma transformação das estruturas da desigualdade no século XX” e que a desigualdade tende a retornar, em um “sistema espiral infundável”. Como um meio viável para solucionar este problema, indica a necessidade de expandir o imposto sobre o capital, entre outras medidas, como uma maior participação do poder público na produção e distribuição de riqueza.

No entanto, como visto, a maior progressividade obtida nas épocas de 1930 a 1970 decorreram justamente de guerras e não pelo sufrágio universal. Isso se explica tanto pela composição da classe política, quanto pelas elites econômicas e financeiras que defendem seus direitos, seja diretamente com a construção de narrativas que os coloque como portadores de um bem comum (SOUZA, 2016), seja por financiar pesquisas que demonstrem que seu direito é legítimo ou ao menos justificável (TANNENWALD; SHURE; JOHNSON, 2011), assim confundindo interesses coletivos com interesses particulares (PIKETTY, 2014).

No contexto brasileiro, é possível ver a mesma tendência. Em 2014, o Brasil elegeu o parlamento mais rico em 15 anos, onde quase metade dos deputados detinha um patrimônio 17 vezes maior da média de patrimônio *per capita* (GEORGES, 2017). Afora isso, há também a falta de representatividade da população, pois 80% da composição do congresso é de homens brancos (que representam menos da metade da população).

Essa desigualdade, atua diretamente nas propostas e nas políticas públicas, que em sua maioria pretende defender o interesse da classe mais rica, como por exemplo a Reforma Trabalhista, a Reforma Previdenciária e o Teto de Gastos, além de deixarem de cumprir com dispositivos constitucionais, como a progressividade (art. 145, §1º da CF 88) e o imposto sobre grandes fortunas (art. 153, VII da CF 88), por irem contra seus interesses.

Isso impacta negativamente na distribuição de riqueza, tendo em vista que na última década, com políticas públicas, houve uma redução na desigualdade social, principalmente com os investimentos em programas de assistência social (aposentadoria, BPC, bolsa família), tanto quanto investimentos com saúde e educação (NEGROMONTE JR, 2019).

Como consequência da política austera com gastos públicos e com o aumento da desigualdade que essa política de austeridade traz, há a perda da crença no Estado e na democracia (GEORGES, 2017).

3 CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E O GRAU DE INCIDÊNCIA POR DÉCIMO DE RENDA

Preliminarmente, antes de aprofundar na análise da carga tributária no Brasil é preciso estabelecer quais serão os dados que serão utilizados, bem como estabelecer uma metodologia. Os dados utilizados para compor o estudo são do Imposto de Renda da Receita Federal, mais especificamente nos Grandes Números da Declaração de Imposto de Renda e os da tese de mestrado do Antônio Negromonte Nascimento Junior, apresentado em 2019 ao Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA).

Necessário pontuar que, de acordo com os dados da Receita em 2018 houve de pouco mais de 29,1 milhões de declarações de ajuste anual do IRPF, referentes ao ano-base 2017, enquanto, a estimativa de brasileiros com idade igual ou superior a 18 anos seja de 184.391.000, conforme dados do Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua - PNAD Contínua.

Apesar dos dados do PNAD serem mais abrangentes, as informações prestadas pelos entrevistados podem ser imprecisas, seja por constrangimento, por não conhecer totalmente a sua renda e patrimônio ou então pelo fato de não estarem legalmente obrigadas a declarar a verdade ao pesquisador, por isso, apesar da grande importância dos dados do PNAD, eles podem ser imprecisos e subestimados.

Quanto as declarações prestadas na DIRPF, essas têm um grau de precisão maior, visto que há uma obrigação legal para que as declarações sejam corretas, podendo ser considerado crime a declaração incorreta. Ainda, para realizar a declaração de IRPF, as pessoas contam com a ajuda de profissionais, além de disporem de um tempo maior para fazer a declaração, se for comparado ao tempo que há para responder a entrevista. Afora isto, a Constituição Federal de 1988, no art. 145, §1º, outorga à Administração Tributária poder para identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, o que lhe garante o poder de cruzar dados e obter uma maior precisão na declaração.

Portanto, para que se possa analisar a carga tributária no Brasil, é necessário antes entender a composição da renda das camadas mais ricas e observar a alíquota efetiva que

aplicada para cada faixa de renda. Desse modo, os dados do DIRPF são indispensáveis para que se possa fazer uma análise mais precisa.

Ainda, é importante anotar que os rendimentos são agrupados em três categorias, os Rendimentos Tributáveis (são aqueles em que incidem o imposto de renda), os Rendimentos Sujeitos à Tributação Exclusiva (são aqueles que tem tributação própria e são tributados diretamente na fonte) e os Rendimentos Isentos (são isentos do imposto de renda).

Para realizar uma investigação mais precisa sobre os dados do rendimento bruto total é necessário somar as três categorias. Não obstante, os dados dos rendimentos tributáveis e dos rendimentos isentos são disponibilizados em valor bruto, enquanto os dados dos rendimentos sujeitos à tributação exclusiva (RTE) são disponibilizados após aplicação dos respectivos tributos, ou seja, é disponibilizado em valor líquido.

Posto isso, para padronizar os dados, Antônio Negromonte solicitou à Secretaria da Receita Federal do Brasil, via pedido de LAI, os componentes dos rendimentos sujeitos à tributação exclusiva por faixa de renda, referentes à DIRPF 2018, ano-base 2017. Após a concessão dos dados, o pesquisador verificou que os dados sobre a composição dos rendimentos isentos também não constavam nos dados do DIRPF, desse modo, também fez a solicitação, via LAI, destes dados. Os dados obtidos foram divulgados na tese de mestrado do pesquisador no Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) em 2019.

Se tratando de uma divulgação inédita dos referidos dados, bem como, por serem mais detalhados do que os dados disponibilizados pelo DIRPF, serão utilizados como base da análise proposta.

Por fim, cabe pontuar que, os dados das camadas de renda disponibilizados pelo relatório dos Grandes Números do IRPF são feitos em dezessete faixas de rendas e usam como medida o salário mínimo. No entanto, os dados utilizados do Antônio Negromonte, por tratar-se de um estudo com foco em apresentar a renda dos mais ricos, agrupou as sete primeiras faixas de renda, agrupando os declarantes que receberam até dez salários mínimos mensais e diminuindo para 11 camadas de renda. Ainda, converteu a medida de salário mínimo para os valores nominais do salário mínimo vigente à época (2017, de R\$ 937,00).

Estabelecidas as premissas dos dados que serão utilizados, bem como da metodologia adotada, cabe analisar o impacto distributivo do sistema tributário brasileiro. Para tanto, faz-se necessário compreender como é a composição dos rendimentos de cada camada de renda, pois a depender de como é composto, pode incidir em maior ou menor grau os tributos progressivos do imposto de renda.

Como é possível ver na tabela 1, apenas 29.101.516 declararam renda, o que corresponde a aproximadamente 15,8% da população com idade igual ou superior a 18 anos, no entanto, estes têm rendimentos totalizados em aproximadamente 45% do valor do PIB do país no ano de 2017 (IBGE).

Ainda, pouco menos de 0,015% da população com idade igual ou superior a 18 anos apropria o equivalente à 4,7% do valor do PIB brasileiro. Além das desigualdades considerando o total da população com 18 anos ou mais, há também uma grande desigualdade entre aqueles que declaram o imposto de renda, uma vez que apenas 11,3% dos declarantes mais ricos apropriam-se de 52,2% da renda total, enquanto 80,3% dos declarantes representam apenas 36,6 da renda total.

TABELA 1 - Grandes números da DIRF 2018 (ano-base 2017): resumo das declarações por faixas do rendimento total

Faixa de rendimento (R\$ mil)	Declarantes		Rendimentos (R\$ milhões)				Composição dos rendimentos (%)				rendimentos (%)
	Número	Participação (%)	Tributáveis	Tributáveis exclusivamente na fonte ¹	Isentos	Total	Tributáveis	exclusivamente na fonte	Isentos	Total	
Até R\$ 112,4	23.367.898	80,30	868.400,54	75.098,97	148.482,53	1.091.982,03	79,5	6,9	13,6	100,0	36,6
De R\$ 112,4 a R\$ 168,7	2.429.334	8,35	235.735,28	29.562,69	69.870,94	335.168,91	70,3	8,8	20,8	100,0	11,2
De R\$ 168,7 a R\$ 224,9	1.128.245	3,88	145.801,12	21.822,45	53.888,28	221.511,84	65,8	9,9	24,3	100,0	7,4
De R\$ 224,9 a R\$ 337,3	1.037.001	3,56	173.923,27	31.090,77	82.061,46	287.075,49	60,6	10,8	28,6	100,0	9,6
De R\$ 337,3 a R\$ 449,8	466.460	1,60	101.952,75	21.662,69	60.148,82	183.764,27	55,5	11,8	32,7	100,0	6,2
De R\$ 449,8 a R\$ 674,6	352.400	1,21	89.287,97	26.441,48	78.914,09	194.643,54	45,9	13,6	40,5	100,0	6,5
De R\$ 674,6 a R\$ 899,5	125.910	0,43	35.497,92	15.241,50	48.701,18	99.440,60	35,7	15,3	49,0	100,0	3,3
De R\$ 899,5 a R\$ 1.799	127.080	0,44	40.268,07	26.529,67	91.055,78	157.853,52	25,5	16,8	57,7	100,0	5,3
De R\$ 1.799 a R\$ 2.698,6	29.341	0,10	11.893,08	12.078,82	41.738,47	65.710,37	18,1	18,4	63,5	100,0	2,2
De R\$ 2.698,6 a R\$	12.670	0,04	6.423,27	7.667,59	26.448,79	40.539,65	15,8	18,9	65,2	100,0	1,4
Mais de R\$ 3.598,1	25.177	0,09	27.952,60	71.286,06	206.774,07	306.012,73	9,1	23,3	67,6	100,0	10,3
Total	29.101.516	100,00	1.737.135,86	338.482,69	908.084,40	2.983.702,94	58,2	11,3	30,4	100,0	100,0

1/ Refere-se a valores brutos estimados por MONTENEGRO JR (2019).

Fonte: DIRPF (2018). Elaboração por MONTENEGRO JR (2019).

Boa parte desta desigualdade advém de como são compostos os rendimentos das camadas mais ricas, juntamente com a tributação aplicada para cada tipo de renda. Com base na tabela 1, é possível notar que conforme a faixa de renda aumenta, a composição dos rendimentos classificados em rendimentos tributáveis cai e aumenta a porcentagem dos rendimentos classificados como rendimentos tributáveis exclusivamente na fonte e, principalmente, aumenta a porcentagem dos classificados como rendimentos isentos.

Ainda, observando com maior foco os rendimentos tributáveis exclusivamente na fonte (Tabela 2), é possível notar que os rendimentos do trabalho são maiores entre as camadas mais baixas, principalmente o 13% salário, chegando a compor 67,3% da renda da primeira camada, entretanto os rendimentos do trabalho compõem um total de 4,1% do rendimento da última camada.

A partir da antepenúltima camada os rendimentos do capital representam mais de 85% da renda. As aplicações financeiras representam a maior parcela da renda do capital destas três últimas camadas, compondo 50% da renda das duas primeiras e caindo para 37% da renda da última.

Apesar da última camada de renda ter uma diminuição da porcentagem das aplicações financeiras na composição de sua renda, essa diminuição é compensada com o aumento da participação da renda do capital na composição total dos rendimentos tributados exclusivamente na fonte, que na penúltima camada representa 88,4% e na última representa 95,9% da renda. Ainda há expressivo da renda variável, que a faixa de renda anterior representa 3,4% da renda, enquanto na última faixa de renda representa 9,8% e dos juros sobre capital próprio na composição de sua renda, que aumenta de 8,8% para 18,5% da renda.

TABELA 2 - Grandes números da DIRPF 2018 (ano-base 2017): Composição dos rend. tributados excl. na fonte (%)

Faixa de rendimento anual (R\$ mil)	Rendimentos do trabalho				Rendimentos do Capital					
	13º Salário	RRA	PLR	Total	Aplicações financeiras	Alienações de bens e direitos	Renda variável	Juros sobre capital próprio	Outros	Total
Ate R\$112,4	67,3	4,1	12,2	83,7	11,6	0,6	0,1	0,2	3,8	16,3
De R\$112,4 a R\$168,7	50,3	8,0	13,5	71,9	20,1	1,9	0,2	0,4	5,5	28,1
De R\$168,7 a R\$ 224,9	42,5	9,5	13,2	65,3	25,1	3,0	0,3	0,6	5,8	34,7
De R\$ 224,9 a R\$ 337,3	36,5	10,6	11,2	58,3	30,3	4,2	0,4	0,9	5,9	41,7
De R\$ 337,3 a R\$449,8	30,6	11,1	9,3	50,9	35,7	5,6	0,6	1,3	5,9	49,1
De R\$ 449,8 a R\$ 674,6	20,9	12,7	8,6	42,2	41,0	7,8	0,8	2,0	6,3	57,8
De R\$ 674,6 a R\$ 899,5	13,7	11,4	8,5	33,6	45,1	10,8	1,1	2,8	6,5	66,4
De R\$ 899,5 a R\$1.799	7,5	6,2	8,3	22,0	49,6	15,1	1,9	4,7	6,7	78,0
De R\$1.799 a R\$ 2.698,6	4,8	2,3	6,9	14,1	50,5	19,7	2,8	7,2	5,8	85,9
De R\$ 2.698,6 a R\$ 3.598,1	5,2	1,1	5,4	11,6	50,0	20,7	3,4	8,8	5,6	88,4
Mais de R\$3.598,1	1,6	0,2	2,3	4,1	37,8	24,2	9,8	18,5	5,7	95,9
Total	31,9	6,0	9,0	47,0	30,5	9,5	2,5	5,1	3,4	53,0

Fonte: DIRPF (2018). Elaboração por MONTENEGRO JR (2019).

Também pode ser observado, na composição dos rendimentos isentos e não tributáveis (tabela 3), que os rendimentos do trabalho são mais expressivos nas camadas mais baixas, representando 61,4% da composição dos rendimentos isentos e não tributáveis da primeira faixa, ao passo que na última faixa representa 1,4% da renda.

Dentre os rendimentos do trabalho, apenas na primeira camada as parcelas isentas da aposentadoria de maior de 65 anos é mais relevante, tomando 29,2% da composição dos rendimentos do trabalho. Afora essa peculiaridade da primeira camada, os rendimentos do sócio de microempresa ou optante pelo Simples, compõem a maior parte da renda do trabalho da primeira faixa até a faixa intermediária.

Importante salientar que na pesquisa realizada pelo Antônio Negromonte Nascimento Jr foi considerado os rendimentos do sócio de microempresa ou optante pelo Simples como rendimentos do trabalho por conta do fenômeno chamado pejotização, mesmo assim, ressaltou que também há rendimentos do capital neste tipo de rendimento, mas para a realização da pesquisa foi escolhido este critério.

Quanto aos ligados ao capital, há uma considerável participação dos lucros e dividendos na composição total. Ainda, conforme há a progressão de faixa de renda, maior a participação dos lucros e dividendos, somente diminuindo na última camada, de 53,1% para 43,8%.

Não obstante, está redução dos rendimentos de capital é explicada pelo aumento das transferências patrimoniais, que passa de 14,5% para 29,3% do total no extrato superior. Em todas as camadas as doações e heranças constituem a maior parte das transferências patrimoniais, em especial na última faixa de renda, na qual as doações e as heranças alcançam 27,4% da participação da composição dos rendimentos isentos.

TABELA 3- Grandes números da DIRPF 2018 (ano-base 2017): Composição dos rendimentos isentos e não tributáveis (%)

Faixa de rendimento (R\$ mil)	Rendimentos do trabalho						Rendimentos do capital						Transferências patrimoniais			Outros não especificados
	Inden. rescisão contrato de trabalho, PDV e FGTS	Parcela isenta aposent. de maior de 65 anos	Pensão, aposent. ou reforma por doença grave ou acidente	Rend. sócio de ME ou optante pelo Simples, exceto pró-labore	Outros	Total	Lucros e dividendos	Rend. poupanças, letras hipotecárias, LCI, LCA, CRI, CRA	Parc. isenta correspondente à atividade rural	Incorporação de reservas ao capital/ Bonificações em ações	Outros	Total	Doações e heranças	Meação e divórcio	Total	
Até R\$ 112,4	6,4	29,2	8,7	14,2	2,9	61,4	8,5	6,9	5,1	0,0	0,5	21,0	3,0	0,1	3,1	14,5
De R\$ 112,4 a R\$ 168,7	6,0	12,3	11,4	16,0	2,9	48,6	14,3	6,8	8,8	0,0	1,0	30,9	4,9	0,3	5,1	15,4
De R\$ 168,7 a R\$ 224,9	6,2	7,9	12,0	16,7	2,8	45,6	18,9	6,9	6,8	0,1	1,2	33,9	5,5	0,4	5,9	14,6
De R\$ 224,9 a R\$ 337,3	6,4	5,4	12,6	15,9	2,4	42,6	23,4	6,8	5,6	0,1	1,5	37,3	6,2	0,5	6,7	13,4
De R\$ 337,3 a R\$ 449,8	6,6	5,6	12,6	14,2	1,7	38,8	28,1	6,5	4,7	0,1	1,7	41,0	6,9	0,7	7,6	12,6
De R\$ 449,8 a R\$ 674,6	7,1	2,0	6,6	12,8	1,2	29,6	33,8	6,2	4,5	0,2	1,6	46,3	8,1	0,9	8,9	15,2
De R\$ 674,6 a R\$ 899,5	7,1	1,1	3,5	11,2	0,7	23,6	38,1	5,9	4,6	0,3	1,5	50,4	9,1	1,1	10,2	15,7
De R\$ 899,5 a R\$ 1.799	5,5	0,6	1,4	8,4	0,3	16,2	44,9	6,1	5,2	0,5	1,5	58,2	11,2	1,4	12,6	13,0
De R\$ 1.799 a R\$ 2.698,6	2,9	0,3	0,6	4,5	0,3	8,7	51,2	6,6	5,4	0,9	1,3	65,6	12,7	1,7	14,4	11,4
De R\$ 2.698,6 a R\$ 3.598,1	1,7	0,2	0,4	2,9	2,0	7,2	53,1	7,0	4,7	1,3	1,3	67,4	12,7	1,7	14,5	10,9
Mais de R\$ 3.598,1	0,6	0,1	0,2	0,5	0,1	1,4	43,8	8,5	3,0	4,4	1,0	60,7	27,4	1,9	29,3	8,6
Total	4,7	7,2	6,0	9,9	1,5	29,3	30,9	7,0	4,9	1,2	1,2	45,3	11,7	1,0	12,7	12,7

Fonte: DIRPF (2018). Elaboração por MONTENEGRO JR (2019).

Assim, a demonstração da renda por faixa de rendimento é importante para entender como é estruturada a desigualdade social e para que seja possível uma proposta para diminuir a desigualdade.

Com o detalhamento é possível analisar quais serão os melhores meios possíveis de modificar o sistema para que ele seja mais justo e progressivo, redistribuindo a renda, tanto quanto para criar um debate mais justo e transparente.

3.1 TRIBUTAÇÃO DIRETA E TRIBUTAÇÃO INDIRETA: PAPEL CENTRAL PARA DESIGUALDADE

Para poder debater o papel distributivo que há nos tributos é preciso compreender que a Constituição Federal coloca a capacidade contributiva e a justiça social como um norte para o qual se deve orientar a carga tributária total que incide sobre a população, para que esta ocorra de forma mais equânime e justa entre as camadas sociais, garantindo uma melhor distribuição de riqueza.

A carga tributária pode incidir de forma direta sobre o contribuinte ou de forma indireta. A carga tributária age de forma direta quando tributa as riquezas do contribuinte (propriedade, rendimento, capital etc.), agindo de forma diferenciada para cada contribuinte, isso porque os impostos são aplicados em porcentagem a base de cálculo, a qual irá variar conforme o contribuinte tenha mais ou menos riqueza.

Entretanto, a carga tributária irá agir de forma indireta quando o imposto tiver como base de cálculo os bens ou serviços, pois estes não são aplicados de acordo com a particularidade de cada contribuinte, mas sim de acordo com cada bem ou serviço, bem como com o quanto se consome, de forma que a porcentagem destes tributos será a mesma para todos os contribuintes, mesmo que tenham capacidade contributiva diferentes.

Dessa forma, os impostos indiretos atuam, percentualmente, em maior grau na renda dos mais pobres, enquanto na renda dos mais ricos essa porcentagem é menor. Já os impostos diretos, estes foram planejados para que sejam aplicados conforme a capacidade contributiva, agindo de forma progressiva conforme o aumento da riqueza dos contribuintes.

Para analisar o impacto distributivo da tributação, ou seja, a progressividade ou regressividade do sistema tributário é preciso verificar a porcentagem da carga tributária direta e indireta aplicada no sistema, bem como a progressividade aplicada nos impostos diretos,

analisando quais são as alíquotas efetivas aplicáveis para cada faixa do décimo de distribuição de renda (NEGROMONTE JR., 2019).

Com isso, para analisar o sistema tributário brasileiro é preciso analisar a carga tributária efetiva que incide por cada décimo de renda da população. A análise dos dados por faixa permite observar o nível de desigualdade que há no sistema tributário brasileiro.

Dessa forma, conforme observa-se na tabela 4, é possível verificar que a progressividade dos rendimentos tributáveis é mais expressiva apenas nas 5 primeiras camadas, no entanto a lógica da progressividade do imposto é quebrada a partir da penúltima camada, quando a alíquota média tem uma diminuição de 0,4%.

Fato parecido ocorre com os rendimentos tributáveis exclusivamente na fonte, onde a progressividade é expressiva apenas nas 4 primeiras faixas de renda e ocorrendo um decréscimo na alíquota média na última camada.

TABELA 4 - Grandes números da DIRF 2018 (ano-base 2017): alíquotas médias (%) e valores per capita (R\$ mil) por faixas de renda

Faixa de rendimento (R\$ mil)	Quantidade de declarantes	Rendimentos tributáveis				Rendimentos tributáveis excl. na fonte			Rendimentos isentos	Total de rendimentos	
		Rendimentos	Deduções	Base de cálculo	Alíquota média	Rendimentos bruto ¹	Rendimentos líquidos	Alíquota média		Rendimentos	Alíquota média
Até R\$ 112,4	23.367.898	37,2	9,7	28,1	3,4	3,2	3,0	5,2	6	46,7	3,0
De R\$ 112,4 a R\$ 168,7	2.429.334	97,0	21,6	76,0	11,9	12,2	10,8	11,4	29	138,0	9,4
De R\$ 168,7 a R\$ 224,9	1.128.245	129,2	25,7	104,2	15,0	19,3	16,8	13,2	48	196,3	11,2
De R\$ 224,9 a R\$ 337,3	1.037.001	167,7	31,5	137,3	17,0	30,0	25,7	14,4	79	276,8	11,9
De R\$ 337,3 a R\$ 449,8	466.460	218,6	39,8	180,3	18,6	46,4	39,4	15,2	129	394,0	12,1
De R\$ 449,8 a R\$ 674,6	352.400	253,4	44,9	210,0	19,4	75,0	63,6	15,2	224	552,3	11,0
De R\$ 674,6 a R\$ 899,5	125.910	281,9	47,2	236,2	20,2	121,1	102,6	15,3	387	789,8	9,6
De R\$ 899,5 a R\$ 1.799	127.080	316,9	50,6	268,5	21,1	208,8	176,3	15,5	717	1.242,2	8,0
De R\$ 1.799 a R\$ 2.698,6	29.341	405,3	66,3	341,9	21,6	411,7	345,8	16,0	1.423	2.239,5	6,8
De R\$ 2.698,6 a R\$ 3.598,1	12.670	507,0	90,5	421,0	21,4	605,2	508,0	16,1	2.088	3.199,7	6,4
Mais de R\$ 3.598,1	25.177	1.110,2	252,2	863,4	20,6	2.831,4	2.387,4	15,7	8.213	12.154,5	5,5
Total	29.101.516	59,7	13,6	46,7	9,8	11,6	10,2	12,6	31	102,5	7,1

1/ Refere-se a valores brutos estimados por MONTENEGRO JR (2019).

Fonte: DIRPF (2018). Elaboração por MONTENEGRO JR (2019).

Aliada a essas reduções de progressividade vistas nos estratos superiores nos rendimentos tributáveis e nos rendimentos tributáveis exclusivamente na fonte, há também que se notar que a alíquota média incidente sobre a totalidade dos rendimentos é progressiva somente nas quatro primeiras faixas de renda, alcançando a alíquota máxima de 12,1%. No entanto, na última camada, a alíquota média incidente é 5,5%, menos da metade que é aplicada nas camadas intermediárias.

Essa regressividade na alíquota aplicada decorre da forma que é composta a renda dos estratos superiores e dos impostos aplicados para cada tipo de rendimento. Como visto no capítulo anterior, à medida que aumenta a faixa de renda, os rendimentos tributáveis passam a representar uma porcentagem menor no total dos rendimentos, enquanto os rendimentos isentos ou não tributáveis tornam-se mais expressivos na composição total dos rendimentos.

Ademais, analisando a composição dos rendimentos tributáveis exclusivamente na fonte e dos rendimentos isentos ou não tributáveis, é possível notar que, a partir das faixas intermediárias, há progressivamente uma maior participação dos rendimentos ligados ao capital em detrimento dos rendimentos vinculados ao trabalho. Dentre estes rendimentos do capital, os mais expressivos em cada classificação de rendimento, RTE e isentos, são as aplicações financeiras e lucros e dividendos, respectivamente, tendo como exceção a última camada, na qual estes rendimentos tem uma diminuição na participação e os rendimentos de juros sobre capital próprio e de doações e herança tem um grande aumento na composição da renda.

Isso explica a regressividade na alíquota média aplicável sobre o total dos rendimentos, tendo em vista que os rendimentos provenientes do capital têm alíquotas lineares ou isentas (GOBETTI; ORAIR, 2016, p. 33), como por exemplo, nos rendimentos tributáveis exclusivamente na fonte, as aplicações financeiras é o único rendimento que incide uma alíquota superior a 15% (NEGROMONTE JR., 2019, p. 70) e, nos rendimentos isentos ou não tributáveis, os rendimentos advindos de lucros e dividendos que são isentos desde 1995, que na época tinham uma alíquota de 15% (NEGROMONTE JR., 2019, p. 15).

Juntamente com a baixa progressividade nos rendimentos do capital, a regressividade das alíquotas aplicáveis também se dá pelas deduções. Conforme é possível ver na tabela 5, as deduções que tem limites absolutos de dedução (as deduções com dependentes e instrução) e o desconto padrão (para quem entregou a declaração simplificada) tem um desconto percentual único, mantém uma certa uniformidade (NEGROMONTE JR., 2019, p. 68). Enquanto as deduções com pensão alimentícia, despesas médicas e das contribuições previdenciárias tem valores *per capita* crescentes e mais expressivos.

Malgrado, o valor mais expressivo pertence às deduções do livro caixa das três últimas faixas de renda, especialmente as deduções da última faixa, que tem uma dedução *per capita* de R\$ 191,7 mil, o equivalente a aproximadamente 76% das deduções feitas por esta faixa.

Conforme explica Antônio Negromonte (2019), o livro caixa é o lugar que se registra as receitas e despesas do trabalho autônomo. A legislação permite que seja deduzida as despesas do exercício da respectiva atividade, ou seja, não necessariamente o valor deduzido do livro caixa representasse renda, mas sim a despesa da atividade exercida pelo contribuinte. Não obstante, a legislação não oferece uma boa definição do que possa ser deduzido e do que não possa ser deduzido, abrindo margem para possíveis deduções que não tenham relação com despesas das atividades exercidas pelos contribuintes (NEGROMONTE JR., 2019, p. 68).

TABELA 5 - Grandes números da DIRF 2018 (ano-base 2017): deduções per capita (R\$ mil) por faixas de renda

Faixa de rendimento anual (R\$ mil)	Deduções							Total
	Contrib. Previden.	Dependentes	Instrução	Médicas	Livro caixa	Pensão Aliment.	Desc. Padrão	
Até R\$ 112,4	1,5	1,3	0,6	1,5	0,1	0,3	4,4	9,7
De R\$ 112,4 a R\$ 168,7	4,8	1,9	1,5	5,3	0,6	1,0	6,5	21,6
De R\$ 168,7 a R\$ 224,9	7,9	1,9	1,5	7,2	1,1	1,4	4,5	25,7
De R\$ 224,9 a R\$ 337,3	11,9	1,9	1,5	9,1	1,8	2,0	3,3	31,5
De R\$ 337,3 a R\$ 449,8	16,6	1,9	1,5	11,5	3,0	2,7	2,7	39,8
De R\$ 449,8 a R\$ 674,6	18,4	1,9	1,5	12,2	5,0	3,0	2,8	44,9
De R\$ 674,6 a R\$ 899,5	17,3	1,9	1,5	12,7	7,4	3,3	3,1	47,2
De R\$ 899,5 a R\$ 1.799	15,3	1,8	1,4	12,8	12,7	3,1	3,6	50,6
De R\$ 1.799 a R\$ 2.698,6	13,6	1,7	1,3	14,3	27,9	3,6	4,0	66,3
De R\$ 2.698,6 a R\$ 3.598,1	14,8	1,8	1,3	15,8	48,6	4,3	3,9	90,5
Mais de R\$ 3.598,1	25,4	1,8	1,3	19,8	191,7	8,4	3,8	252,2
Total	3,0	1,5	0,7	2,7	0,6	0,5	4,5	13,6

Fonte: DIRPF (2018). Elaboração por MONTENEGRO JR (2019).

Outro fator que contribui para os impostos diretos terem maior impacto nas camadas inferiores é a defasagem da tabela do Imposto de Renda de Pessoa Física, que a partir de 1996 deixou de receber reajustes anuais (Sindifisco, 2020). Posto isso, o Sindifisco (Sindicato dos Auditores Fiscais da Receita Federal) elaborou um estudo para demonstrar a defasagem da tabela do IRPF.

O estudo utiliza um cálculo considerando o IPCA acumulado de 1996 a 2019 (levando em conta os ajustes ocorridos em 2002 e do período de 2005 a 2015), chegando ao resultado de que a defasagem média acumulada é de 103,87%.

De acordo com a tabela 6, com a correção da defasagem, a faixa de isenção do Imposto de Renda seria para quem tem rendimentos tributáveis de até R\$ 3.881,65, em detrimento do atual que é para quem tem rendimentos tributáveis de até R\$ 1.903,98.

TABELA 6 - Correção da tabela progressiva mensal do IRPF - ano-calen. 2019

DE	ATÉ	ALÍQUOTA	DEDUÇÃO
-	R\$ 3.881,65	ISENTO	-
R\$ 3.881,65	R\$ 5.714,12	7,50%	R\$ 291,12
R\$ 5.714,12	R\$ 7.654,67	15%	R\$ 719,68
R\$ 7.654,67	R\$ 9.564,42	22,50%	R\$ 1.293,78
Acima de	R\$ 9.564,42	27,50%	R\$ 1.772,00
Dedução por Dependente:			R\$ 387,20
Instrução - Dedução anual individual:			R\$ 7.260,83

Fonte: Sindifisco - Elaboração própria

Apesar de haver grande regressividade nos impostos diretos, o que realmente dá ao sistema tributário brasileiro o caráter regressivo é a alta carga dos impostos indiretos. De acordo com a tabela 7, em 2017, os impostos que incidem sobre bens e serviços atingiram 48,44% da arrecadação total, enquanto os impostos sobre a renda e sobre a propriedade, juntos, somam apenas 23,80%.

TABELA 7 - Série Histórica - Evolução da Participação das Bases de Incidência na Arrecadação Total - 2008 a 2017

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

Fonte: Receita Federal: Carga tributária no Brasil 2017 - análise por Tributos e bases de incidência

Ocorre que os impostos indiretos, por serem aplicados sobre bens e serviços, não conseguem diferenciar a capacidade contributiva, sendo aplicada a mesma alíquota independentemente da capacidade que o contribuinte tem. Dessa forma, onera percentualmente mais aqueles que tem menos condições.

Segundo dados do IPEA no comunicado n. 92 (2011), 10% dos mais pobres tem cerca de 30% de sua renda tomada pelos impostos indiretos, enquanto os 10% mais ricos contribuem com aproximadamente 12% de sua renda com estes impostos.

É essa maior participação da tributária indireta na carga tributária brasileira torna o sistema brasileiro regressivo (NEGROMONTE JR., 2019, p. 18), o que contribui para que a desigualdade brasileira aumente, uma vez que a população mais pobre acaba por ter seu poder de compra mais afetado do que o poder de compra dos mais ricos, retirando essa população mais pobre da participação da economia.

Importante acentuar que a retirada de uma parcela da população da participação econômica prejudica e torna o mercado interno deficiente. Com o mercado interno deficiente, gera-se pouca demanda, causando uma redução no número de empregos, portanto, contribuindo com o aumento do desemprego e da desigualdade social (TOLENTINO FILHO, 2011).

3.2 COMPARAÇÃO COM OS PAÍSES DA ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO (OCDE)

O estudo comparado é de suma importância para analisar o sistema tributário, principalmente analisando os sistemas existentes em outros países desenvolvidos e em desenvolvimento, onde é possível verificar diferentes cenários e os seus respectivos resultados, bem como tendências mundiais.

Observando a carga do sistema tributário brasileiro, verifica-se que é similar à carga média da OCDE, sendo a brasileira de 32,29% e a média da OCDE de 34,3%, apesar da distribuição da carga tributária ser bem diferente da média da OCDE (RECEITA FEDERAL, 2018).

A carga tributária brasileira, tem maior parte de sua composição sobre o consumo, 46% e sobre a renda 18%, enquanto a média da OCDE para o consumo é de 28% e sobre a renda de 37% (FAGNANI; JUNIOR, 2019). Já a carga tributária do patrimônio, apesar de estar abaixo da média da OCDE, a carga brasileira não se distancia muito (5% ante 7%).

Importante ressaltar que ter uma maior carga tributária nos impostos diretos não significa ter uma menor arrecadação, mas sim alíquotas marginais mais altas sobre os impostos que incidem sobre a renda. Para exemplificar, a alíquota marginal média da OCDE do imposto de renda sobre o salário é de 49%, enquanto no Brasil é de 27,5% (FAGNANI; JUNIOR, 2019).

Ainda, de 34 países que a OCDE reuniu dados, apenas México, Estônia e Eslováquia não tributam os dividendos repassados aos sócios e acionistas, apenas os lucros da empresa (GOBETTI; ORAIR, 2016). A média da alíquota aplicada aos lucros e dividendos é de 43,1%, de acordo com as alíquotas vigentes em 2015 (GOBETTI; ORAIR, 2016).

Além da baixa tributação sobre o capital e a renda em comparação com países desenvolvidos e em desenvolvimento, o Brasil é um dos países com maior carga dos impostos sobre bens e serviços, ficando atrás apenas da Hungria e Grécia (RECEITA FEDERAL, 2018).

Há também alguns países que, para além de terem uma carga tributária mais alta sobre os impostos diretos, tributam as grandes fortunas (Wealth Tax), mas a arrecadação deste imposto é baixa, tendo em vista que tem uma grande faixa de isenção e baixas alíquotas (FAGNANI; *et. al*, 2018).

Apesar de haver alíquotas baixas, o imposto sobre as grandes fortunas teve uma participação de 6,5% na receita arrecadada em 2015 no Uruguai – a alíquota aplicada no Uruguai é de 0,7% a 3% -, já na Colômbia, alcançou 4,3% de participação na receita arrecadada em 2015, mesmo com uma alíquota de 0,125% a 1,5% (FAGNANI; *et. al*, 2018).

4 PROPOSTAS PARA A POSSÍVEL REFORMA TRIBUTÁRIA NO BRASIL

Atualmente, encontram-se em curso duas propostas de reformas tributárias, uma pela câmara dos deputados, de autoria intelectual de Bernardo Appy (PEC 45/2019) e a segunda proposta pelo senado, de autoria do ex-deputado federal Luiz Carlos Hauly (PEC 110/2019).

A PEC 45/2019 propõe a substituição de cinco tributos, entre eles o IPI, PIS, Cofins, ICMS e ISS, para a criação do IBS (imposto sobre bens e serviços), com uma alíquota uniforme, bem como a criação do Imposto Seletivo. A proposta não permite que haja concessão de benefícios fiscais, apenas reservando a possibilidade de devolução do valor arrecadado para contribuintes de baixa renda.

A proposta ainda prevê a transição do sistema tributário em dez anos, sendo dois anos será cobrada uma contribuição teste de 1%, após, a segunda parte da transição dura oito anos, com a substituição gradual dos antigos tributos pelos novos.

A PEC 110/2019, por sua vez não se diferencia muito da PEC 45, tendo como diferença a substituição de nove tributos para instituição do IBS, quais sejam, o IPI, IOF, PIS, Pafep, Cofins, CIDE-Combustíveis, Salário-Educação, ICMS, ISS, bem como a criação do Imposto Seletivo. Também é proposta uma alíquota uniforme, mas poderá existir alíquotas diferentes

para alguns bens e serviços, no entanto, as diferentes alíquotas terão uniformidade em todo território nacional.

Afora a possibilidade de devolução de valor para contribuintes de baixa renda, também autoriza a criação de benefícios fiscais, por lei complementar. Ademais, a proposta de transição consiste em um ano de teste, com uma alíquota de 1%, após isso, durante cinco anos o IBS substitui gradualmente os tributos.

Ambas as propostas partem da mesma premissa, a de simplificar o sistema tributário, unificando os tributos que recaem sobre bens e consumos e utilizando como modelo, o IVA, que é usado por muito países desenvolvidos.

Ambas as propostas tem aspectos positivos, pois a proposta irá combater a chamada “guerra fiscal”, que consiste na tributação do ICMS de cada estado, causando um imposto em cascata (FAGNANI; *et. al.*, 2018).

No entanto, os demais problemas existentes no sistema tributário brasileiro não serão enfrentados, uma vez que as propostas tem como objetivo apenas a simplificação dos tributos, sem que haja aumento ou diminuição real da carga tributária, tampouco há nas propostas modificações para os impostos diretos.

Com isso, por mais que haja êxito em simplificar os tributos com a criação do IBS, por ser um imposto que recai sobre os bens e serviços, sua natureza continua sendo regressiva (FAGNANI; *et. al.*, 2018), não servindo para modificar o caráter regressivo do sistema tributário.

Outro ponto que há necessidade de ressaltar é exclusão das contribuições sociais, que são tributos constitucionalmente vinculados à proteção social, que tem expressa previsão constitucional no art. 149 e no art. 195 da CF de 1988. A exclusão destas contribuições sociais será substituída por tributos que não tem vinculação com a proteção social (FAGNANI; *et. al.*, 2018), assim perdendo o princípio da diversidade da base de financiamento que consta no art. 194, VI da CF de 1988.

Importante salientar que, por mais que não conste nos direitos sociais, a seguridade social integra os direitos sociais (CANOTILHO; *et. al.*, 2018) e tem grande importância para a redistribuição de renda, pois após a aplicação da política fiscal há um declínio no coeficiente de Gini (FAGNANI; *et. al.*, 2018).

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Primeiramente, é importante ressaltar que a investigação sobre a desigualdade social sob a ótica do direito tributário não esgota o estudo da desigualdade social, pois a falta de políticas públicas e dos gastos sociais também causam grandes desigualdades sociais. Ainda, as políticas públicas e gastos sociais têm um grande impacto distributivo, diminuindo as desigualdades e garantindo melhores condições de vida.

Posto isso, a análise feita demonstra como o sistema tributário brasileiro é regressivo, tomando maior parte da renda dos mais pobres, enquanto os estratos superiores tem uma menor parte da renda tomada pelos tributos.

Com a regressividade do sistema tributário, aliada ao fato de boa parte da renda dos mais pobres serem consumidas com a carga tributária, há um enfraquecimento do mercado interno, com um conseqüente aumento de desemprego e da própria desigualdade social (TOLENTINO FILHO, 2011; NEGROMONTE JR, 2019).

Neste ponto, a ordem econômica e o direito tributário, conforme dita a Constituição, devem ter como princípio a dignidade da pessoa humana e a justiça social (CANOTILHO; *et. al.*, 2018), assim, os tributos tem um papel distributivo, como uma forma de garantir justiça social, a dignidade da pessoa humana e a erradicação da pobreza.

Com isso, o Estado descumpre os direitos assegurados na Constituição Federal de 1988, não cumprindo com a progressividade e a capacidade contributiva, tampouco garantindo tratamento equitativo aos mais pobres e, assim, garantindo com efetividade a dignidade da pessoa humana e o bem estar social.

Nem de longe há o intuito de esgotar o tema, ou de traçar propostas definitivas, mas para que se possa debater soluções para os problemas expostos, é preciso que haja uma tributação progressiva, com uma maior tributação sobre o capital, como lucros e dividendos, doações e heranças, patrimônios etc. (PIKETTY, 2014; FAGNANI; *et. al.*, 2018; NEGROMONTE JR, 2019) e maiores gastos com políticas públicas (GEORGES, 2017).

REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

ANFIP; FENAFISCO; FAGNANI... [et al.]. **A Reforma Tributária Necessária: diagnóstico e premissas. Plataforma Política Social.** São Paulo, 2018. Disponível em <<https://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2018/05/REFORMA-TRIBUTARIA-SOLIDARIA.pdf>>. Acesso em 04 nov. 2020.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro.** Editora Saraiva 22º ed. São Paulo, 2017. Disponível em <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788547221744/>>. Acesso em: 13 de ago. de 2020

ANSELMINI, Priscila; BUFFON, Marciano. Tributação como instrumento de redução das desigualdades no Brasil. **Revista do Direito Público**, Londrina, v. 13, n. 1, p. 226-258, abr. 2018. DOI: 10.5433/1980-511X2018v13n1p226. ISSN: 1980-511X. Acesso em 20 de ago. 2020

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro.** Rio de Janeiro. Editora Grupo Gen, 14ª ed., 2018. Disponível em <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530980726/>>. Acesso em: 17 jun 2020.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo.** Saraiva, 8 ed. São Paulo, 2019. Disponível em <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553610112/>>. Acesso em: 26 de maio de 2020.

BARROSO, Luís Roberto. **A dignidade da pessoa humana no Direito Constitucional contemporâneo: a construção de um conceito jurídico à luz da jurisprudência mundial.** Editora Fórum. Belo Horizonte, 2012

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

BRASIL. **Projeto de Emenda Constitucional sob nº. 45/2019.** Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, 2019. Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2196833>>. Acesso em 31 out. 2020.

BRASIL. **Projeto de Emenda Constitucional sob nº. 110/2019.** Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília, 2019. Disponível em <<https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/137699>>. Acesso em 31 out. 2020.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes... [et al.]. **Série IDP - Comentários à Constituição do Brasil.** Saraiva, 2ª ed. São Paulo. 2018. Disponível em <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553602377/>>. Acesso em: 26 de maio de 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Saraiva, 30 ed. São Paulo, 2019. Disponível em <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788553610150/>>. Acesso em: 20 de maio de 2020

COMUNICADOS DO IPEA n. 92. **Equidade fiscal no brasil: impactos distributivos da tributação e do gasto social**. IPEA. 2011. Disponível em <https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/110519_comunicadoipea92.pdf>. Acesso em 03 nov. 2020.

DEPARTAMENTO DE ESTUDOS TÉCNICOS DO SINDIFISCO NACIONAL. **A defasagem na correção da tabela do imposto de renda pessoa física**. SINDIFISCO. Brasília, jan. 2020. Disponível em <https://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=24246:a-defasagem-na-correcao-da-tabela-do-imposto-de-renda-pessoa-fisica-sp-481042883&catid=-432&Itemid=1370>. Acesso em 03 nov. 2020.

FAGNANI, Eduardo; JÚNIOR, Pedro H. B. de Carvalho. **"Justiça Fiscal é possível na América Latina?"**. PSI, ed. 1, São Paulo, 2019. Disponível em: <https://pop-umbrella.s3.amazonaws.com/uploads/80fa358c-694a-458a-978c-e81bb70d7248_PSI_Publicacao_Projeto_Justica_PSI_Publicacao_Projeto_Justica_Fiscal_America_Latina_PORT_Sem_Anexo_Internet.pdf>. Acesso em 05 mar. 2020.

GEORGES, Rafael... [et al.]. **A distância que nos une: um retrato das desigualdades brasileiras**. OXFAM BRASIL. 25 set. 2017. Disponível em <<https://www.oxfam.org.br/um-retrato-das-desigualdades-brasileiras/a-distancia-que-nos-une/>>. Acesso em 02 nov. 2020.

GOBETTI, Sérgio Wulff; ORAIR, Rodrigo Octávio. **Progressividade Tributária: A agenda negligenciada**. IPEA. Rio de Janeiro, abr. 2016. Disponível em <http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/6633/1/td_2190.pdf>. Acesso em 03 nov. 2020.

JÚNIOR, Antônio Negromonte Nascimento. **Tributação, desigualdade e a renda dos ricos no Brasil**. Ipea. Brasília, 2019. Disponível em: <<http://www.mestrado-profissional.gov.br/sites/images/mestrado/turma3/antonio-negromonte-nascimento-junior.pdf>>. Acesso em 29 ago. 2020.

KANT, Immanuel. **Fundamentação da metafísica dos costumes**. Edições 70. Portugal, Lisboa, 2007. Disponível em <https://ufpr.cleveron.com.br/arquivos/ET_434/kant_metafisica_costumes.pdf>. Acesso em 15 mai. 2020.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. Saraiva Jur., 14ª ed., 2019.

NADER, Paulo. **Introdução ao Estudo do Direito**. Editora Gen, 41ª edição. Rio de Janeiro, 2019. Disponível em <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530985028/>>. Acesso em: 02 jun. 2020.

NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. **Constituição Federal Comentada**. Revista dos Tribunais, 7ª ed. São Paulo, 2019.

NETO, Celso de Barros Correia; NUNES, Fabiano da Silva; ARAÚJO, José Evande Carvalho; SOARES, Murilo Rodrigues da Cunha. Reforma Tributária: Comparativo da PEC 45/2019 (Câmara) e da PEC 110/2019. **CÂMARA DOS DEPUTADOS**. Disponível <<https://www2.camara.leg.br/atividade-legislativa/estudos-e-notas-tecnicas/publicacoes-da-consultoria-legislativa/fiquePorDentro/temas/sistema-tributario-nacional-jun-2019/reforma-tributaria-comparativo-das-pecs-em-tramitacao-2019>>. Acesso em 04 nov. 2020.

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Intrínseca. Rio de Janeiro, 2014.

RECEITA FEDERAL. **Carga tributária no Brasil 2017 - análise por Tributos e bases de incidência**. MINISTÉRIO DA FAZENDA. Brasília, nov. 2018. Disponível em <<https://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2018/dezembro/carga-tributaria-bruta-atingiu-32-43-do-pib-em-2017/carga-tributaria-2017-1.pdf>>. Acesso em 02 nov. 2020.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade (da Pessoa) Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988**. Livraria do Advogado, 10 edição. Porto Alegre, 2019.

SOUZA, Pedro Herculano Guimarães Ferreira de. **A desigualdade vista do topo: a concentração de renda entre os ricos no Brasil, 1926-2013**. Universidade de Brasília Instituto de Ciências Sociais Departamento de Sociologia. Brasília, set. 2016. Disponível em <https://repositorio.unb.br/bitstream/10482/22005/1/2016_PedroHerculanoGuimar%C3%A3esFerreiradeSouza.pdf>. Acesso em 06 nov. 2020.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Ag.Reg. no Recurso Extraordinário com Agravo nº 639.337**, rel: Min. Celso de Mello, Segunda Turma, j. 23/08/2011

TANNENWALD, Robert; SHURE, Jon; JOHNSON, Nicholas. Tax Flight Is a Myth. Higher State Taxes Bring More Revenue, Not More Migration. **Center on Budget and Policy Priorities**. Washington. 05 ago 2011. Disponível em <<https://www.cbpp.org/sites/default/files/atoms/files/8-4-11sfp.pdf>>. Acesso em 21 jul. 2020.

TOLENTINO FILHO, Pedro Delarue. **Progressividade da Tributação e Justiça Fiscal: algumas propostas para reduzir as inequidades do sistema tributário brasileiro**. In: RIBEIRO, José Aparecido Carlos; LUCHIEZI JUNIOR, Álvaro; MENDONÇA, Sérgio Eduardo Arbulo. (org.). **Progressividade da tributação e folha de pagamento: elementos para reflexão**. Ipea; Sindifisco Nacional, Dieese. Brasília, 2011. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/livro_progressividade_tributacao.pdf>. Acesso em 21 ago. 2020.

VENOSA, Silvio de Salvo. **Introdução ao Estudo de Direito**. Editora Gen, 6ª edição. São Paulo, 2019. Disponível em <<https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597018592/>>. Acesso em 04 jun. 2020