



UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
DEPARTAMENTO DE DIREITO
CURSO DE DIREITO

Nathan Arcanjo Martins Silva

Desigualdade social no Brasil, construção histórica e teorias de justiça: a matriz tributária
brasileira e a questão da eficiência e equidade

Florianópolis

2023

Nathan Arcanjo Martins Silva

Desigualdade social no Brasil, construção histórica e teorias de justiça: a matriz tributária brasileira e a questão da eficiência e equidade

Trabalho de Conclusão de Curso de Graduação em Direito do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito para a obtenção do título de Bacharel em Direito

Orientador: Valcir Gassen.

Florianópolis

2023

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,
através do Programa de Geração Automática da Biblioteca Universitária da UFSC.

Silva, Nathan Arcanjo Martins

Desigualdade social no Brasil, construção histórica e teorias de justiça : A matriz tributária brasileira e a questão da eficiência e equidade. / Nathan Arcanjo Martins Silva ; orientador, Valcir Gassen, 2023.

73 p.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) -
Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas, Graduação em Direito, Florianópolis, 2023.

Inclui referências.

1. Direito. 2. Direito Tributário. 3. Matriz Tributária. 4. Justiça. 5. Desigualdade Social. I. Gassen, Valcir. II. Universidade Federal de Santa Catarina. Graduação em Direito. III. Título.



UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO

Este Trabalho de Conclusão de Curso, intitulado “**Desigualdade social no Brasil, construção histórica e teorias de justiça**: a matriz tributária brasileira e a questão da eficiência e equidade” foi julgado adequado para obtenção do título de **Bacharel em Direito** e aprovado pela banca com a **nota 9,6** e em sua forma final pelo Curso de Direito da UFSC, cumprindo o requisito legal previsto no Art. 10 da Resolução nº 09/2004/CES/CNE, regulamentado pela Universidade Federal de Santa Catarina, através da Resolução nº 01/CCGD/CCJ/2014.

Florianópolis, 04 de dezembro de 2023.

Coordenação do Curso
Banca examinadora

Prof. Dr. Valcir Gassen
Orientador

Dr. Pedro Júlio Sales D'Araújo
USP - Universidade de São Paulo

Doutorando (PPGD) Epaminondas José Messias
UFSC – Universidade Federal de Santa Catarina

Florianópolis, 2023.

Dedico à minha família.
Dedico àqueles que acreditam num país melhor.
Dedico ao meu melhor amigo, Nino, meu cachorro que se foi (in memoriam).

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus.

Agradeço à minha Mãe (Izeni) e a meu Pai (Carlos), por terem dedicado tantos anos à criação dos seus filhos, por terem ensinado a virtude e por mostrar o caminho para a vida correta, por terem sempre incentivado ao estudo na busca de uma vida melhor.

Agradeço às minhas irmãs (Nara e Nathália) pela parceria de sempre e por me servirem de inspiração.

Agradeço a meu amor (Milena) por me incentivar, me desafiar e expandir meus horizontes.

Agradeço a meus amigos de turma (CCSOCA) que serviram de apoio ao longo de toda a graduação, sem vocês a trilha seria muito mais sinuosa.

Agradeço ao meu orientador, o professor Dr. Valcir Gassen, por ter servido de fonte e pelos apontamentos na condução deste trabalho e pelas indicações bibliográficas.

Agradeço à Universidade Federal de Santa Catarina e aos professores do Centro de Ciências Jurídicas.

Onde estiver, seja lá como for

Tenha fé, porque até no lixo nasce flor

Vida Loka (parte 1), Intérprete: Racionais MC's, 2002.

RESUMO

O presente trabalho analisa a matriz tributária brasileira dando panorama dogmático sobre sistema tributário e funções de governo e conceituando matriz tributária. Analisa a Matriz tributária em seus aspectos históricos, para observar as escolhas feitas no campo da tributação e como elas podem influenciar na desigualdade econômica do país. O estudo busca entender o processo da matriz tributária brasileira e como ela influenciou nas desigualdades atuais. O estudo aborda a regressividade da matriz tributária brasileira e as análises morais acerca da maneira justa de se tributar. O objetivo é demonstrar que a desigualdade é ineficiente e que a matriz tributária precisa se readequar para poder promover igualdade e concretizar os objetivos do país previstos na Constituição Federal. Os objetivos específicos da pesquisa são: Analisar as desigualdades no Brasil; Verificar como a matriz tributária brasileira impacta na mobilidade social e na desigualdade social; Verificar, com vistas à filosofia moral e os preceitos de justiça distributiva, a forma justa de tributação; Verificar como eventos históricos impactaram na matriz tributária do Brasil e sua relação com as desigualdades; Verificar a (in)eficiência da aplicação dos tributos no Brasil e; Propor a melhor relação entre como e quem tributar para auferir eficiência e equidade.

Palavras-chaves: Matriz tributária - desigualdade social - justiça tributária - raciocínio moral – regressividade.

ABSTRACT

The present work analyzes the Brazilian tax matrix, providing a doctrinal overview of the tax system and government functions while conceptualizing the tax matrix. It examines the tax matrix in its historical aspects to observe the choices made in the field of taxation and how they can influence the country's economic inequality. The study seeks to understand the process of the Brazilian tax matrix and how it has impacted current inequalities. The research addresses the regressiveness of the Brazilian tax matrix and moral analyses regarding the fair way to tax. The objective is to demonstrate that inequality is inefficient and that the tax matrix needs to readjust to promote equality and achieve the country's goals outlined in the Federal Constitution. The specific objectives of the research are: Analyzing inequalities in Brazil; Examining how the Brazilian tax matrix impacts social mobility and social inequality; Investigating, in terms of moral philosophy and distributive justice precepts, the fair form of taxation; Examining how historical events have impacted Brazil's tax matrix and its relationship with inequalities; Assessing the (in)efficiency of tax implementation in Brazil; and Proposing the best relationship between how and whom to tax to achieve efficiency and equity.

Keywords: Tax matrix - social inequality - tax justice - moral reasoning - regressivity.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	11
2	MATRIZ TRIBUTÁRIA	13
2.1	Definição	13
2.2	O tributo como liberdade.....	15
2.3	Funções de governo	19
2.3.1	<i>Função Alocativa.....</i>	21
2.3.2	<i>Função Distributiva.....</i>	22
2.3.3	<i>Função Estabilizadora.....</i>	24
2.4	O Sistema tributário e a matriz tributária	25
2.4.1	<i>Tributo sobre o consumo, renda e patrimônio</i>	25
2.4.2	<i>Regressividade e progressividade</i>	27
2.4.3	<i>Proporcionalidade de pagamento de tributos entre pobres e ricos</i>	32
2.5	Conceito de tributo	33
2.6	Espécies de tributo.....	34
2.6.1	<i>Impostos.....</i>	34
2.6.2	<i>Taxas.....</i>	36
2.6.3	<i>Contribuições de melhorias.....</i>	36
2.6.4	<i>Contribuições Especiais</i>	37
2.6.5	<i>Empréstimos compulsórios.....</i>	37
3	ASPECTOS HISTÓRICOS DA MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E AS DESIGUALDADES.....	38
3.1	Histórico da matriz tributária brasileira.....	38
3.1.1	<i>De 1822 a 1934.....</i>	39
3.1.2	<i>De 1934 a 1965.....</i>	40
3.1.3	<i>De 1965 a 1988 e os dias atuais.....</i>	44
3.1.4	<i>Questões atuais da matriz tributária.....</i>	49
3.2	Matriz tributária brasileira e desigualdade	52
3.2.1	<i>Desigualdades.....</i>	54
4	QUAL A MANEIRA JUSTA DE TRIBUTAR?	56
4.1	Como e quem tributar (eficiência e equidade)	58
4.1.1	<i>Equidade</i>	58

4.1.2	<i>Eficiência</i>	60
5	A MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E A QUESTÃO DA EFICIÊNCIA E EQUIDADE	61
5.1	Imposto de Renda	62
5.2	Imposto sobre grandes fortunas do Art. 153. VII da CF.	64
5.3	Imposto sobre herança e doação.	65
6	CONCLUSÃO	66

1 INTRODUÇÃO

Este trabalho visa demonstrar em linguagem clara e acessível a todos aqueles que se interessem no desenvolvimento do Brasil, sejam da área do Direito ou não, sejam estudantes acadêmicos ou não, no intuito de trazer ao debate assunto importantíssimo da realidade brasileira, a matriz tributária e os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil do Art. 3º da Constituição Federal.

A nossa Constituição Federal prevê no Art. 3º como objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - Construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - Garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - Promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.¹

Sendo assim, o trabalho visa demonstrar que no cotidiano brasileiro, nas eleições, nas decisões para o futuro do país é preciso mudar o foco das picuinhas atuais e debater o verdadeiro problema. Por que no cenário político não discutimos sobre: Quem vai pagar os tributos? Quanto deve ser pago? Quem merece recebê-los? Qual a forma justa de se tributar? Aliás, é justo tributar? Como devemos aplicar o que foi arrecadado para o melhor bem comum? O presente trabalho visa responder algumas dessas e outras questões.

A pesquisa, a graduação, não pode ser um fim em si mesmo, é necessário que além da titulação haja o intuito de alterar o status quo social, que se busque uma mudança social, que a pesquisa e o estudo sejam acessíveis para sociedade e que de fato o cidadão que banca a universidade pública possa usufruir do conhecimento gerado. Nesse sentido, o livro de Howard S. Becker *Truques da escrita: para começar e terminar teses, livros e artigos*² encampa a ideia de que há uma certa facção no mundo acadêmico, na crença de que, escrever difícil e de forma inteligível para o leigo, o cidadão comum, seja algum certo tipo de nível e critério intelectual, o que é equivocado segundo o autor.

É nesse sentido que se propõe essa pesquisa, ser acessível ao cidadão comum, para que se tenha consciência e que se possa, ao menos por pretensão, se fundar um debate sério sobre os rumos políticos e sociais do nosso país.

¹ Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> acessado em: 28/09/2023

² BECKER, Howard S. **Truques da escrita: para começar e terminar teses, livros e artigos**. Rio de Janeiro: Zahar, 2015.

Buscaremos compreender o sentimento enraizado na população brasileira, de que pagar imposto é sinônimo de pagar muito e receber quase nada em troca, é certamente um dos motivos que afasta o cidadão brasileiro do debate, dando o espaço e o vácuo necessário para os interessados ditarem o rumo da máquina pública.

Nas palavras do professor da UnB Roberto Lyra filho “não se pode afirmar que toda legislação seja Direito autêntico, legítimo e indiscutível” e “se o Direito é reduzido à pura legalidade, já representa a dominação ilegítima” e “O Direito não é mais e nem menos do que expressão daqueles princípios supremos, enquanto modelo avançado de legítima organização social da liberdade”, “o livre desenvolvimento de cada um é condição para o livre desenvolvimento de todos” completa seu livro dizendo ainda que “*Justiça* é justiça social, lutas sociais para levar à criação de uma sociedade em que cessem a exploração e a opressão do homem pelo homem”.³

O tema da pesquisa é: A matriz tributária e os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil do Art. 3º da Constituição Federal.

O problema da pesquisa é: Como modular a matriz tributária brasileira para que ela seja eficiente, observe a equidade e seja moralmente justa, apta a promover os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil?

A hipótese da pesquisa é: Fornecer alternativa para modular a matriz tributária brasileira para que ela seja eficiente, observe a equidade e seja moralmente justa, apta a promover os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil.

Os objetivos específicos da pesquisa são: Analisar as desigualdades no Brasil; Verificar como a matriz tributária brasileira impacta na mobilidade social e na desigualdade social; Verificar, com vistas à filosofia moral e os preceitos de justiça distributiva, a forma justa de tributação; Verificar como eventos históricos impactaram na matriz tributária do Brasil e sua relação com as desigualdades; Verificar a (in)eficiência da aplicação dos tributos no Brasil e; Propor a melhor relação entre como e quem tributar para auferir eficiência e equidade.

No capítulo 2, serão apresentados o conceito de Matriz tributária, como o tributo pode ser entendido como liberdade privada e as funções de governo. Também serão apresentados no capítulo as bases tributárias e as cargas tributárias progressivas e regressivas.

³ LYRA Filho, Roberto. **O que é direito**. 18 ed. São Paulo. Brasiliense, 2012.

No capítulo 3 serão trabalhados os aspectos históricos da matriz tributária e as desigualdades no Brasil.

No capítulo 4, por consequência, serão abordadas as maneiras justas de se tributar, como e com quem arrecadar e como e com quem gastar.

Por fim, no capítulo 5 serão investigadas a matriz tributária brasileira e a questão da eficiência e equidade. Será tratado como a desigualdade social pode ser ineficiente na sociedade brasileira e os mecanismos constitucionais já previstos que podem reverter a desigualdade social existente, seguido das conclusões e considerações finais.

2 MATRIZ TRIBUTÁRIA

2.1 Definição

Faz-se necessário especificar a expressão matriz tributária. No campo da tributação, várias expressões são utilizadas, tais como imposto, tributo, carga tributária, reforma tributária, sistema tributário. Dessas expressões a mais utilizada é a expressão sistema tributário.⁴

Contudo, a expressão sistema tributário não é suficiente para abarcar o escopo deste trabalho porque ela limita o entendimento do fenômeno tributário e afasta outros aspectos relevantes que aqui serão tratados.

Nesta senda, Gassen destaca que a expressão 'sistema tributário' ao limitar-se ao fenômeno tributário afasta outras questões e áreas afins aos tributos, inclusive no que se refere à produção científica.

Gassen ainda elucida outros fatores que evidenciam a inadequação da expressão "sistema tributário" tal como a falta de vinculação da expressão com orçamento público. Apesar de serem tratados com muita proximidade na Constituição Federal, na prática, quando investigados na academia, são abordados como entidades distintas, sem uma conexão apropriada.

⁴ GASSEN, Valcir. **Matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a tributação no Brasil**. In: GASSEN, Valcir (Org). Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Tributação. 2. ed. rev., atual., aum. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2016. p. 3

Na mesma senda, o autor ressalta outro exemplo que corrobora a inadequação da expressão ‘sistema tributário’ como a separação entre o sistema tributário e o sistema previdenciário. Ainda, segundo Gassen⁵ a expressão ‘sistema tributário’ também não é capaz de contemplar a discussão em relação a carga tributária, o montante e como essa é dividida entre os contribuintes e sua respectiva capacidade contributiva.

Podemos entender, portanto, que a expressão ‘sistema tributário’ não correlaciona os fatores entre arrecadação e dispêndio e também não faz correlação entre outras áreas e temas afins, como as formas de tributação, a desigualdade social e questão da eficiência e equidade tratados neste trabalho.

É necessário, portanto, utilizar expressão mais abrangente e que se proponha a tratar dos assuntos abordados neste trabalho. Nesta senda, utiliza-se a expressão *Matriz Tributária*, nos termos propostos pelo autor, *in verbis*:

Incorpora, portanto, a noção de matriz tributária não só um conjunto de normas jurídicas regulando as relações entre o ente tributante e o contribuinte; não só a escolha feita das bases de incidência (renda, patrimônio e consumo) e sua consequente participação no total da arrecadação; não só as questões dogmáticas pertinentes à obrigação tributária; não só as opções que se faz no plano político de atendimento de determinados direitos fundamentais; não só as espécies tributárias existentes em determinado sistema tributário; não só a estrutura do Estado a partir das suas condições materiais de existência, no caso das condições de funcionamento do Estado ofertadas pela arrecadação dos tributos.⁶

A expressão *Matriz tributária* tem o propósito de ser abrangente, se propõe além da definição básica de aspectos meramente tributários porque abrange outros aspectos além daqueles que são normalmente atribuídos à expressão sistema tributário.

A pretensão do uso da expressão matriz tributária com o sentido exposto é de colaborar com a discussão por parte dos estudiosos do fenômeno tributário de forma a explicitar a complexa realidade que cerca tal fenômeno. Enfim, de compreender de

⁵ GASSEN, Valcir. **Matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a tributação no Brasil**. In: GASSEN, Valcir (Org). Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Tributação. 2. ed. rev., atual., aum. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2016. p. 3

⁶ GASSEN, Valcir. **Matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a tributação no Brasil**. In: GASSEN, Valcir (Org). Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Tributação. 2. ed. rev., atual., aum. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2016. p. 4

forma mais aprofundada a relação do fenômeno tributário com a realidade política, econômica, social existente em determinado Estado.⁷

Assim sendo, matriz tributária é a união entre Direito Tributário e a realidade social e economia brasileira, é a fusão dos conteúdos dogmáticos e zetéticos que permeiam o Direito tributário e a organização social e política, Estado e constitucionalismo.

2.2 O tributo como liberdade

Feitas as devidas considerações sobre o acordo semântico acerca do termo ‘matriz tributária’, será dada a continuidade aos trabalhos.

O Código tributário nacional⁸ no seu Art. 3º define tributo como: toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Por ser prestação compulsória (obrigatória e que se impõe independente da vontade individual) o tributo é concebido normalmente como restrição de liberdade, isso porque o tributo é receita derivada⁹, cobrada pelo Estado diante do seu poder de império, restringindo de certa forma o direito de propriedade privada. Daí, de forma direta é atribuído aos tributos caráter negativo em relação as liberdades privadas. Nesse sentido, Gassen explica que: “É corrente a posição de alguns tributaristas que a instituição e cobrança de tributos por parte do Estado pode ofender o direito de propriedade. Que o Estado deve ser limitado, pois caso contrário não se pode garantir o direito de propriedade.”¹⁰

⁷ GASSEN, Valcir. **Matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a tributação no Brasil**. In: GASSEN, Valcir (Org). Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Tributação. 2. ed. rev., atual., aum. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2016. p. 5

⁸ Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm> acessado em: 10/10/2023

⁹ “Receitas derivadas são as que o Estado obtém através do seu poder de império, arrecadando-as coercitivamente dos particulares, com observância da legalidade. Não há bilateralidade, mas, antes, o comando unilateral da vontade do Estado. Assim, enquanto as receitas públicas, em sentido amplo, constituem um capítulo do Direito Financeiro, o estudo das receitas derivadas pertence, especificamente, ao campo do Direito Tributário e são representadas pelos tributos arrecadados pelos entes públicos.”

LEITE, Harrison. **Manual de direito financeiro**. 6. ed. rev. ampl. e atual. Salvador: JusPODIVM, 2017.p.216

¹⁰ GASSEN, Valcir. **Matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a tributação no Brasil**. In: GASSEN, Valcir (Org). Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Tributação. 2. ed. rev., atual., aum. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2016. p. 8.

Numa linha de raciocínio, o conceito de propriedade privada, tal como afirmara John Locke em o *Segundo tratado sobre governo*¹¹, é aquilo que se auferiu a partir do trabalho, portanto, passa a ser da esfera privada de cada um aquilo que se conquistou por meio do trabalho e do esforço direcionado.

Robert Nozick, filósofo libertário, em *Anarchy, State, and Utopia* (1974), conforme o que foi citado por Sandel, diz que: “os indivíduos têm direitos tão fortes que fazem pensar no que o Estado pode fazer, se é que o Estado pode fazer algo”¹². Ele concluiu que: “apenas um Estado mínimo, limitado a fazer cumprir contratos e proteger as pessoas contra a força, o roubo e a fraude, é justificável”. E ainda finaliza dizendo que: “Qualquer Estado com poderes mais abrangentes viola os direitos dos indivíduos de não serem forçados a fazer o que não querem, portanto, não se justifica.”¹³.

Nesta linha, para os libertários como Nozick, a taxaçaõ é uma forma de coerçaõ injustificada. Na linha dos libertários, tendo em vista que a propriedade é fruto do trabalho, coagir qualquer pessoa a entregar parte de sua propriedade é o mesmo que coagi-la a entregar parte do seu trabalho e nesse esforço mental é o mesmo que coagi-la a trabalhar forçosamente, seria o mesmo que um roubo ou escravidãõ perpetrada pelo Estado sobre o coagido, sobre o tributado.

Portanto, para os libertários o Estado deveria ser mínimo, resguardando tarefas mais necessárias como polícia e justiça e o Estado deveria se abster inclusive de qualquer ação de distribuição de renda para os mais pobres.

A análise tributária tem de libertar-se do liberalismo vulgar; este caracteriza-se como um conjunto de pressupostos irrefletidos e geralmente tácitos que não resistem a um exame atento, e tem de ser substituído pela concepção dos direitos de propriedade como algo que depende do sistema jurídico que os define.¹⁴

¹¹ LOCKE, John. **Segundo tratado sobre governo**. Tradução de Alex Marins. 1ª Reimpressão. São Paulo. Martin Claret, 2011.

¹² SANDEL, Michael J. **Justiça - O que é fazer a coisa certa**. Tradução de Heloisa Matias e Maria Alice Máximo. 26. ed Rio de Janeiro. Civilização Brasileira, 2019. p. 81

¹³ SANDEL, Michael J. **Justiça - O que é fazer a coisa certa**. Tradução de Heloisa Matias e Maria Alice Máximo. 26. ed Rio de Janeiro. Civilização Brasileira, 2019. p. 81

¹⁴ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.p.51.

Tendo em vistas o discurso libertário, analisaremos a seguinte situação: A pessoa mais rica do Brasil¹⁵, segundo a *Forbes*, é Eduardo Saverin com a quantia de US\$ 17,5 bilhões (R\$ 90,1 bilhões). Só para se ter uma ideia, uma diária na suíte do Hotel Copacabana Palace gira em torno de R\$ 8.500,00¹⁶. Com seus R\$ 90,1 bilhões Eduardo Saverin poderia se hospedar no melhor quarto do hotel pelos próximos 29 mil anos!

Até nos conceitos de propriedade de Locke¹⁷ isso pode ser questionado, porque Locke afirma que o direito de propriedade se dá a partir do trabalho sobre a coisa comum, e que, desde que a propriedade não se destine à podridão, a acumulação é um direito natural. Ou seja, para Locke não seria possível colher 1.000 maçãs para consumo e propriedade própria porque a partir do momento em que elas estragassem e o direito de terceiro fosse tolhido, o direito de propriedade deixaria de ser válido, mas ao colher nozes e acumulá-las para o inverno, considerando que elas não iriam estragar, é direito natural fazer tal acumulação, e como o dinheiro, assim como nozes, pode ser utilizado em momento posterior, sua acumulação seria um direito natural.

Porém, não é de se esperar que alguém viva 29 mil anos para utilizar o dinheiro acumulado, sobretudo quando outras pessoas vivem na pobreza, privadas dos mesmos direitos. Assim, apesar de não se tratar de maçãs ou nozes, mesmo pela ótica do direito natural, tal vulto de acumulação só pode levar à podridão e não se justifica oposição à sua limitação, no mesmo sentido, como será demonstrado à frente neste trabalho, desigualdade social leva à ineficiência, conforme o estudo da Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe (CEPAL) *A ineficiência da desigualdade*¹⁸ que concluiu que as desigualdades de acesso à educação e à saúde, ao reduzir as capacidades e oportunidades, comprometem a inovação e os aumentos de produtividade.

Por outro aspecto, o direito de propriedade também não pode ser visto apenas como direito natural, porque ele é convencional, na medida em que é garantido por meio de

¹⁵ Disponível em: <<https://forbes.com.br/forbes-money/2023/10/eduardo-saverin-se-torna-a-pessoa-mais-rica-do-brasil/#foto4>> acessado em: atualizado em 01/09/2023

¹⁶ Disponível em: <<https://forbes.com.br/forbeslife/2021/09/as-10-suites-presidenciais-mais-caras-do-brasil/#foto3>> consultado em 10/10/2023

¹⁷ LOCKE, John. **Segundo tratado sobre governo**. Tradução de Alex Marins. 1ª Reimpressão. São Paulo. Martin Claret, 2011.

¹⁸ Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe (CEPAL), *A ineficiência da desigualdade*. Síntese (LC/SES.37/4), Santiago, 2018. Disponível em: <<https://repositorio.cepal.org/items/92451646-5885-4fdb-a65a-7043ab748f61>> Acessado em: 20/11/2023.

convenções e leis criadas pela sociedade, tanto quanto no que se refere à sua criação, aquisição e transmissão: “direito de propriedade é, no mínimo, em considerável medida, convencional e são perceptíveis na história as mudanças de compreensão acerca da apropriação de bens pelo homem.”¹⁹

Além disso, o direito de propriedade só pode ser garantido a partir da atuação estatal, pelo garante do Estado, pela atuação das polícias, do poder judiciário, enfim, pelas instituições que garantem a lei e a ordem.

O mercado natural ou ideal não existe. Existem muitos tipos de sistemas de mercado, todos igualmente livres, e a escolha entre eles depende de uma variedade de juízos políticos independentes.

Para florescer, a economia capitalista precisa de imposição do direito criminal, contratual, empresarial, proprietário e civil, mas só isso não basta.²⁰

É razoável de se esperar que aquele que sofre turbacão, esbulho, dilapidação do seu patrimônio ou roubo acione a polícia. É razoável que se espere que a polícia restitua as coisas extraviadas. É razoável que o responsável malfeitor seja levado à justiça e cumpra determinada pena. Toda essa ação estatal gera um custo financiado por meio de tributos. Nesse esforço mental é possível imaginar a garantia da propriedade.

Nesta senda, Gassen diz que²¹: “a propriedade como direito só é considerada em um momento após o pagamento de tributos” e continua na sequência “pois um dos fins da atividade financeira do Estado, em específico, por intermédio da instituição e cobrança de tributos, é garantir a propriedade privada, o direito de propriedade”.

Por outro lado, além de garantir o direito de propriedade incumbiu-se ao Estado o dever de promover os direitos fundamentais. Dentre os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil consagrados no Art. 3º da CF estão, entre outros, o de *construir uma sociedade livre, justa e solidária*; e *reduzir as desigualdades sociais*.

¹⁹ GASSEN, Valcir. **Matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a tributação no Brasil**. In: GASSEN, Valcir (Org). Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Tributação. 2. ed. rev., atual., aum. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2016. p. 9

²⁰ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.p.47.

²¹ GASSEN, Valcir. **Matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a tributação no Brasil**. In: GASSEN, Valcir (Org). Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Tributação. 2. ed. rev., atual., aum. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2016. p. 3-4.

Portanto, nesta linha, o direito à propriedade privada e conseqüentemente o direito à liberdade, só podem ser garantidos em um cenário pós-tributação.

Isto significa que a tributação não pode ser vista apenas como interferindo no direito de propriedade privada (como direito natural. Como lei da natureza), mas como uma das peças-chaves que ajuda a sustentar o direito de propriedade tal qual se convencionou.²²

Para se garantir e assegurar os direitos, inclusive os de natureza privada em essência, é necessário e imprescindível empreender investimento público em vista à proteção dos direitos elencados. “Toda liberdade privada tem um custo público”.²³

Portanto, o tributo pode ser entendido como liberdade, na medida em que é a forma de financiamento do Estado para garantir os direitos elencados em determinada sociedade. Os tributos são o custo dos direitos, e os direitos são garantidos pelo Estado por meio de suas funções. Veremos a seguir que funções estatais são essas.

2.3 Funções de governo

Como vimos, os libertários têm a visão de que o Estado deve ser mínimo e que o sistema deveria ser deixado sob o controle da “mão invisível” e pelas forças de mercado, para David Ricardo o lema era o seguinte: “o melhor de todos os planos financeiros é gastar pouco, e o melhor de todos os impostos é o que for menor possível”.²⁴

Portanto, é normal que haja o questionamento: Por que o Estado deve se ocupar de controlar substancial parcela do sistema econômico? Musgrave e Musgrave fornecem a seguinte explicação:

²² GASSEN, Valcir. **Matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a tributação no Brasil**. In: GASSEN, Valcir (Org). Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Tributação. 2. ed. rev., atual., aum. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2016. p. 4

²³ HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos**. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019.p.187.

²⁴ Ricardo, David. Princípios de economia política e tributação. São Paulo:Abril, 1982. p. 166 e 169

Tem maior importância o fato de que o mecanismo do sistema de mercado não pode desempenhar sozinho todas as funções econômicas. A atuação governamental é necessária para guiar, corrigir e suplementar este mecanismo em alguns aspectos. Compreender esta realidade é importante, pois ela indica que o tamanho apropriado do setor público é, em um grau bastante elevado, uma questão técnica ao invés de ser uma questão ideológica.²⁵

Portanto, nesse sentido, Musgrave & Musgrave²⁶ entendem que a atuação governamental é justificada mais ainda por uma questão técnica do que por ideologia, e para isso apontam uma série de razões:

Primeiro porque os arranjos contratuais e comerciais necessários para operação do sistema de mercado necessitam de uma estrutura legal e proteção que é fornecida pelo governo.

Segundo porque a ideia de que a economia de mercado leva a uma alocação eficiente, com a produção mais barata dos bens, é baseada na premissa de que os mercados de fatores e de produtos se encontram em concorrência perfeita, nesse sentido uma regulamentação governamental ou outra medida é necessária para assegurar tal condição, já que sozinhos podem tender ao monopólio, oligopólio, monopólio e ao oligopólio.

Terceiro porque, mesmo que não houvesse barreiras à competição perfeita, características na produção ou no consumo de alguns determinados produtos são tais que eles poderiam deixar de ser fornecidos, sendo necessária a atuação estatal para assegurar seu fornecimento.

Quarto, ainda segundo Musgrave & Musgrave²⁷, porque a taxa de desconto utilizada para avaliar o consumo futuro pode ser diferente em relação do setor privado com a taxa apurada pelo setor público.

Quinto, porque o sistema de mercado desenvolvido não significa elevado nível de emprego, estabilidade dos preços e na taxa de crescimento desejada pela sociedade, sendo a ação do setor público necessária para alcançar tais objetivos.

²⁵ MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças públicas: teoria e prática**. Tradução de Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1980. p. 5.

²⁶ MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças públicas: teoria e prática**. Tradução de Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1980. p. 5.

²⁷ MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças públicas: teoria e prática**. Tradução de Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1980. p. 5.

Sexto, ainda segundo Musgrave & Musgrave,²⁸ valores éticos podem justificar atuação estatal para ajuste das condutas do sistema de mercado e da transmissão através de herança dos direitos e propriedade.

Musgrave & Musgrave propuseram, portanto, uma classificação das funções a serem desempenhadas pelo Estado e dividiram-nas em três grandes grupos de acordo com suas características: função alocativa, função distributiva e função estabilizadora.

Veremos a seguir cada uma dessas funções.

2.3.1 *Função Alocativa*

A análise da função alocativa parte da diferenciação entre os bens públicos e os bens privados, dos quais certos bens não podem ser fornecidos pelo sistema de mercado, por meio da troca livre entre os agentes. Isso porque em alguns casos o sistema é ineficiente em relação ao fornecimento de bens públicos.

A principal diferença entre os bens públicos e os bens privados é que os bens privados têm característica rival, isso é, ao passo que os bens privados são consumidos, estes se tornam indisponíveis para outros indivíduos. Já os bens públicos não possuem a característica de bem ‘rival’, ou seja, sua fruição não retira nem exclui da fruição de outro.

Mas agora considere medidas contra a poluição do ar. Se uma melhoria na qualidade do ar é obtida, tal resultado estará acessível a todos aqueles que respiram...Em outras palavras, o consumo destes bens por vários indivíduos não é ‘rival’ no sentido de que participação de um deles nos benefícios não diminui o montante de benefícios disponíveis para os outros.²⁹

Logo, o mecanismo adequado para o fornecimento de bens privados é o sistema de mercado, mas o sistema de mercado não é adequado para o fornecimento de bens públicos porque, dada a sua não rivalidade não há exclusividade e motivação para que os consumidores de bens públicos paguem por eles. Bens públicos não são fornecidos eficientemente pelo mercado, uma vez que as pessoas têm incentivos para aproveitar o benefício sem pagar por ele,

²⁸ MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças públicas: teoria e prática**. Tradução de Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1980. p. 5.

²⁹ MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças públicas: teoria e prática**. Tradução de Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1980. p. 6.

como não são excludentes é possível utilizar sem pagar pelo ‘bem público alheio’. Como não há o ‘interesse’ no pagamento, isso pode levar à falta de demanda/paga e à falta de oferta de bens públicos, pois os fornecedores privados não têm benefícios ao produzi-los.

Desde que os benefícios estão disponíveis para todos os consumidores, não irão fornecer pagamento voluntários aos supridores de bens públicos. Cada qual beneficiar-se-á tanto do consumo dos outros quanto do seu próprio consumo, e como existem milhares ou milhões de outros consumidores presentes, o pagamento individual é apenas uma parcela insignificante do total. Desta forma, nenhum pagamento voluntário é feito. O vínculo entre produtores e consumidores é quebrado e o governo deve intervir para providenciar o fornecimento de tais bens.³⁰

A incidência de bens públicos pode ser não só espacial e geográfica, como a iluminação pública e o distrito policial de determinado bairro, mas também de incidência em todo o país, como por exemplo, a defesa nacional, a qualidade do ar, a exploração da pesquisa da cura para doenças e o poder judiciário.

Outro aspecto importante em relação à função alocativa são os investimentos de grande vulto, na infraestrutura econômica, como estações de energia, transporte, comunicação etc. Esses investimentos são indutores de desenvolvimento nacional e com grande necessidade de investimento e longo prazo para retorno, inclusive com grandes riscos, o que gera a necessidade de atuação do poder público.

Nesse sentido, Giacomoni: “Os altos investimentos necessários e o longo período de carência entre as aplicações e o retorno desestimulam igualmente o envolvimento privado nesses setores.”³¹

Portanto, a atuação estatal se justifica para alocação dos recursos, haja vista as imperfeições do sistema de mercado que não podem atender a determinados bens.

2.3.2 *Função Distributiva*

³⁰ MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças públicas: teoria e prática**. Tradução de Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1980. p. 7.

³¹ GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 16 ed. São Paulo: Atlas 2012.p.23.

Como visto, o direito de propriedade é convencional, está identificado na matriz tributária, é uma escolha política e pós-tributária é uma escolha feita em determinado momento histórico no campo da ação social³². Portanto, a divisão de riqueza deve refletir a escolha daquela sociedade, de sua matriz tributária. Caso não houvesse nenhuma interferência estatal no que se refere à distribuição de renda, seu acúmulo refletiria essencialmente o sistema de mercado. Assim como há problemas do sistema de mercado que justificam a atuação Estatal no que se refere à função alocativa, também há problemas no sistema de mercado que podem distorcer a distribuição de renda, justificando a atuação Estatal.

Na ausência de medidas políticas, que ajustem o estado de distribuição existente, a distribuição de renda e riqueza depende primordialmente da distribuição da dotação dos fatores de produção. Assim, a distribuição de renda vai ter uma relação direta com a dotação de fatores de cada indivíduo e com os preços que estes fatores alcançam no sistema de mercado.³³

Assim, ainda que o sistema de mercado refletisse condições perfeitas de concorrência para que os fatores individuais fossem determinantes, cada pessoa tem suas características próprias e suas limitações, não há de se esperar que todas as pessoas tenham as mesmas capacidades. Além disso, privilégios pessoais, tais como proveniência de família rica e herança, significariam um ponto de partida individual privilegiado, que refletiria nos fatores individuais determinantes, nesse sentido:

Entretanto, é necessário lembrar que as habilidades individuais diferem e conseqüentemente o mesmo ocorre com os salários. Além disso, a transmissão via herança da riqueza individual não fornece uma distribuição uniforme de riqueza.³⁴

Para que haja, portanto, uma distribuição adequada de renda é necessária a atuação estatal. O Estado por meio de políticas públicas e de transferência de renda realiza a função

³² GASSEN, Valcir; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Tributação nos Estados Unidos e no Brasil – estudo comparativo da matriz tributária (atualizado com a reforma tributária Trump)**. São Paulo: Almedina, 2020. P.22.

³³ MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças públicas: teoria e prática**. Tradução de Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1980. p. 9.

³⁴ MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças públicas: teoria e prática**. Tradução de Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1980. p. 9.

distributiva através do montante auferido pelos tributos. A melhor maneira de realizar tal distribuição é por meio de tributos progressivos. Entretanto, no Brasil a maior parte do tributo cobrado é regressivo, fazendo o papel contrário, nesse sentido:

Em outras palavras, o sistema tributário brasileiro, globalmente considerado, funciona como uma espécie de Robin Hood às avessas: tira dos pobres para dar para os ricos; isto é, redistribui riqueza dos mais necessitados para os mais afortunados.³⁵

Nesse sentido, é possível imaginar uma corrida da vida entre as pessoas. Assim como numa pista de corrida todas devem sair juntas. Ocorre que na vida, fora das pistas, algumas pessoas largam muito à frente, ou ainda, algumas pessoas têm passadas longas enquanto outras pessoas têm pernas reduzidas.

Portanto, a função distributiva visa exatamente equalizar essas situações deturpadas do sistema de mercado. A função distributiva tem o papel de colocar as pessoas em patamar de igualdade haja vista as desigualdades existentes entre cada uma.

2.3.3 *Função Estabilizadora*

A política fiscal tem que ser voltada para as correções na alocação de recursos e na distribuição de renda, função alocativa e distributiva, como visto.

Além dessas funções é papel do Estado manter um elevado nível de emprego, estabilidade dos preços, equilíbrio no balanço de pagamentos e taxa de crescimento econômicos. Esses papéis consubstanciam a função estabilizadora.

Como o pleno emprego e a estabilidade de preços não são garantias do sistema de mercado, o setor público deve garantir a orientação do mercado: “Na ausência dessa política orientadora, a economia tende a estar sujeita a flutuações significativas e/ou passar por períodos de desemprego ou inflação”.³⁶

³⁵ LEAL, Augusto Cesar de Carvalho. **(In)justiça social por meio dos tributos: A finalidade redistributiva da tributação e a regressividade da matriz tributária brasileira**. In: GASSEN, Valcir (Org). Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Tributação. 2. ed. rev., atual., aum. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2016. p. 4.

³⁶ MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças públicas: teoria e prática**. Tradução de Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1980. P.11.

A Função Estabilizadora considera, portanto, que a política fiscal pode ser usada para estabilizar a economia, especialmente em períodos de recessão ou expansão econômica, tal modo que os gastos públicos e os tributos são ajustados para minimizar impactos econômicos e garantir os papéis anteriormente mencionados.

A máquina estatal deve desempenhar um papel ativo na estabilização da economia. Isso pode incluir a majoração ou redução dos tributos e o aumento ou redução dos gastos públicos durante períodos de recessão ou de expansão para estimular a demanda agregada e manter o nível de empregos, e o oposto durante períodos de alta inflação ou expansão econômica, para manter os papéis mencionados, tais como níveis de emprego e taxa de crescimento.

Portanto, a função estabilizadora é relevante sob o ponto de vista da política fiscal e está intrinsecamente ligada ao modo como os governos podem usar a matriz tributária para atingir objetivos macroeconômicos, como o pleno emprego e a estabilidade econômica. Como sugere o seu nome a função estabilizadora tem o condão de manter a economia estável em relação aos eventos e ocorrências que impactam a economia ao longo do tempo, tem a função de manter os empregos e a continuidade dos serviços, é garantidora da constância e do progresso contínuo.

2.4 O Sistema tributário e a matriz tributária

2.4.1 *Tributo sobre o consumo, renda e patrimônio*

No Brasil, a tributação sobre o consumo representa quase a metade da arrecadação total enquanto a tributação sobre o patrimônio é praticamente ínfima: “Responsável por incidir nas diversas fases do processo produtivo de bens e serviços, a tributação sobre o consumo é a principal marca da Matriz tributária brasileira”.³⁷

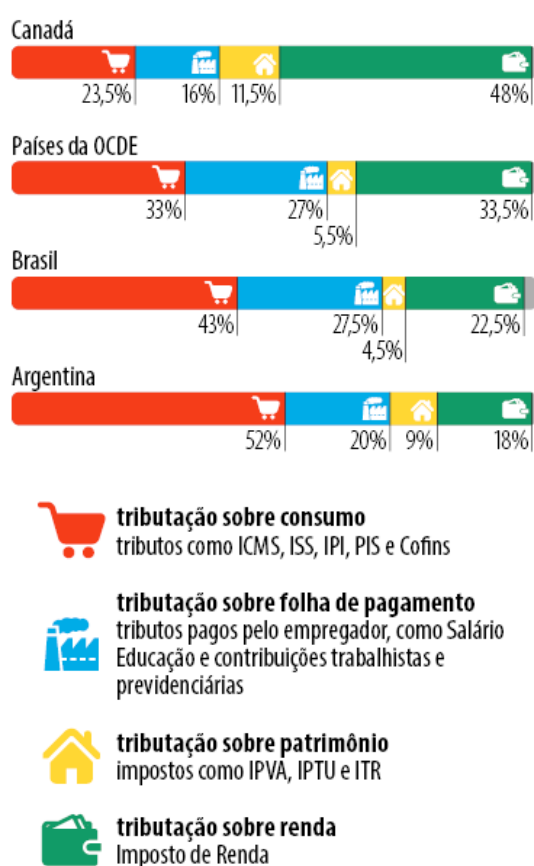
O tributo sobre consumo, também entendido como tributação indireta tem como característica seu reflexo econômico na cadeia de consumo, tal modo que o valor do tributo é incorporado no preço do bem e repassado ao consumidor final.

³⁷ D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina da Fonsêca; GASSEN, Valcir. **Tributação Sobre o Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos**. In: GASSEN, Valcir (org.). Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre estado, constituição e tributação. 2. ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2016. Cap. 14. p. 174-194.

Como prevê D'Araújo, assim, ocorre uma cisão entre o chamado contribuinte de direito [...] e o contribuinte de fato.³⁸

Observa-se que na modalidade de tributação indireta os bens tributáveis não levam em conta a capacidade contributiva do contribuinte, operando mesma força real sobre ricos e pobres, logo, proporcionalmente opera maior força nos pobres que possuem menor capacidade contributiva, portanto são tributos essencialmente regressivos.

Dentre as bases de incidência sobre o consumo, patrimônio, renda e folha de pagamentos, temos:



Fonte: Senado Federal.³⁹

³⁸ D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina da Fonsêca; GASSEN, Valcir. **Tributação Sobre o Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos**. In: GASSEN, Valcir (org.). Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre estado, constituição e tributação. 2. ed. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2016. Cap. 14. p. 175.

³⁹ Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/infomaterias/2021/05/por-que-a-formula-de-cobranca-de-impostos-do-brasil-piora-a-desigualdade-social> Acessado em: 06/11/2023.

Salienta-se que há três bases de incidência clássicas: Renda, patrimônio e consumo, segundo Gassen:

Levando-se em consideração o objeto que recebe o gravame tributário, é possível classificar os tributos da seguinte forma: tributos sobre a renda, quando por intermédio da hipótese de incidência, elege-se o ingresso de riqueza no patrimônio do contribuinte; tributos sobre a circulação, quando o tributo elege o gasto da riqueza, o gasto do patrimônio, que onera o consumo de riquezas ou a circulação desta; e, tributos sobre o patrimônio, quando se opta por onerar a riqueza já incorporada ao patrimônio do contribuinte.⁴⁰

E, salienta-se que no gráfico consta uma quarta base de incidência “tributação sobre folha de pagamento”, que é uma criação de base de incidência, da qual deveria constar em consumo ou renda, conforme Gassen e Valadão:

Esse alargamento ou criação de uma base de incidência inexistente, se dá em razão da dificuldade em se apurar de uma forma precisa qual foi a base de incidência de alguns tributos. Assim, parte considerável da doutrina, acaba sugerindo “folha de salários”, “seguridade social” ou ainda, “previdência” para que nesta pseudo base se incluam os tributos com base de incidência dúbia.⁴¹

Ainda, quanto a tributação sobre folha de pagamento, que não é de fato uma base de incidência, essa costuma ser diluída entre renda ou consumo.⁴²

Portanto, no Brasil, a tributação sobre consumo é que tem maior incidência, relevância e arrecadação, a segunda maior parcela de arrecadação é proveniente da renda, seguida da tributação sobre a folha de pagamento (que deve ser diluída entre renda e consumo) e por último vem a tributação sobre o patrimônio.

2.4.2 *Regressividade e progressividade*

⁴⁰ GASSEN, Valcir. **Direito tributário: pressupostos e classificações dos tributos**. Brasília: Mimeo, 2009.p. 36.

⁴¹ GASSEN, Valcir; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Tributação nos Estados Unidos e no Brasil- estudo comparativo da matriz tributária (atualizado com a reforma tributária Trump)**. São Paulo: Almedina, 2020.p. 100.

⁴² Enquadra-se em renda, em países centrais com maior competitividade no setor produtivo e no consumo em países periféricos com menor competitividade interna.

Como foi visto, a maior parte da renda do Estado brasileiro vem dos tributos incidentes sobre o consumo. No Brasil, constituem parcela substancialmente relevante o valor auferido sobre os bens e serviços consumidos. Como e quanto arrecadar é decisão política, que deve ser tomada conforme as escolhas de cada sociedade.

A importância de se decidir quem pode governar o país, quais rumos devem ser tomados, quais são as escolhas políticas do momento e qual será a matriz tributária adotada é tão grande que existe correlação entre a quantidade de pessoas alistadas eleitoralmente e a desigualdade de renda, apesar de não existir relação causal entre ambos: “Quando o alistamento eleitoral se aproximou de 100%, o que ocorreu a partir da década de 1990, houve uma inflexão para baixo na curva da desigualdade de renda.”⁴³

Sendo assim, como há a necessidade do investimento público, existe a necessidade de arrecadação.

Portanto, é preciso decidir quem deve pagar pela arrecadação pública e qual seria a forma mais justa para se arrecadar.

O sistema caracterizado iminentemente pela capacidade contributiva, onde quem tem mais é quem paga mais é o sistema progressivo de tributação, tem-se a progressividade tributária: “A progressividade tributária é caracterizada principalmente pelo aumento da alíquota do imposto à medida que cresce a base de cálculo.”⁴⁴

Quando quem tem menos paga mais e recebe menos, tem-se a regressividade tributária:

Tributos regressivos são aqueles em que a alíquota diminui à proporção que os valores sobre os quais incide são maiores, ou seja, têm relação inversa ao nível de renda do contribuinte. Já os impostos progressivos são aqueles em que a alíquota aumenta à proporção que os valores sobre os quais incide são maiores, mantendo uma relação positiva com o nível de renda. Na medida em que a renda aumenta, o contribuinte paga mais imposto.⁴⁵

⁴³ ARRETCHE, Marta. **Trajetória das desigualdades: como o Brasil mudou nos últimos 50 anos**. 1 ed. São Paulo. Unesp. 2015

⁴⁴ Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/manualdecomunicacao/guia-de-economia/progressividade-regressividade>> acessado em: 05/11/2023

⁴⁵ Disponível em: <<https://www.camara.leg.br/noticias/117791-tributos-regressivos-e-progressivos/>> Acessado em; 05/11/2023

É razoável que aqueles que possuem mais devam dar retorno maior para a sociedade, contribuindo com uma parcela maior do valor a ser arrecadado, será visto adiante, no capítulo 4, mais sobre os princípios morais para tributação.

Todavia, no Brasil a matriz tributária é altamente regressiva, os impostos são cobrados em larga escala no consumo e em menor medida sobre o patrimônio e sobre a renda, essa política gera dicotomia totalmente estranha, quando há situações em que o trabalhador paga tributos sobre um baixo salário ou sobre qualquer consumo, mas o rendimento de juros e dividendos, que é fonte de renda oriunda normalmente dos mais ricos, são isentos de impostos. “uma matriz tributária altamente regressiva, o que contribui enormemente no aprofundamento do abismo social existente em nosso país, que, diga-se de passagem, é um dos mais desiguais do mundo.”⁴⁶

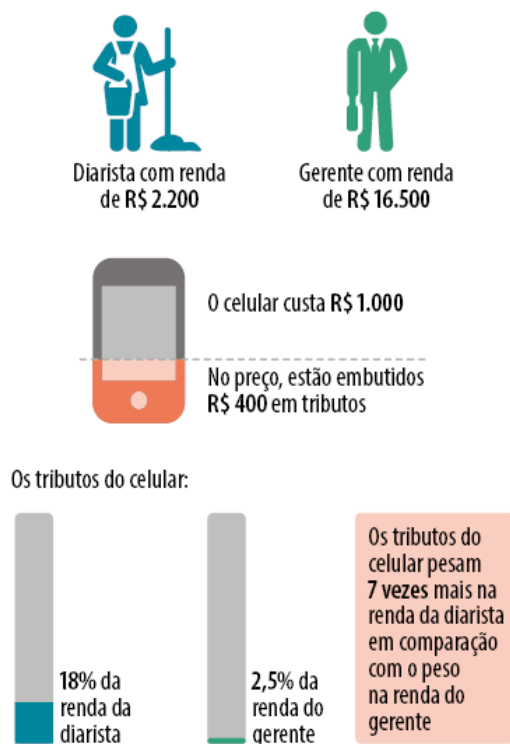
Nessa linha, vejamos um comparativo entre o peso do tributo sobre o consumo em relação a pessoas com rendas menores e com rendas maiores:

⁴⁶ GASSEN, Valcir; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina da F. **Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. o esforço em onerar mais quem ganha menos.** 2013. Disponível em: <<https://www.scielo.br/j/seq/a/GDHZYgw9JCNWF4LWkF6wbsn/?format=pdf&lang=pt>> Acesso em: 08/11/2023.

Tributos no Brasil tiram mais dos pobres

O peso dos tributos do consumo

Imagine que uma diarista e um gerente comprem o mesmo modelo de telefone celular



Fonte: Senado Federal⁴⁷

No gráfico, fica claro que o imposto que recai sobre o consumo, como na compra de um celular, pesa muito mais para as pessoas que têm renda menor do que para as pessoas que têm renda maior, isso porque o valor do tributo é único e não considera a capacidade contributiva de cada um. Na situação hipotética do gráfico, a diarista com renda de R\$ 2.200,00 pagou de tributos na compra do celular o equivalente a 18% de sua renda mensal, enquanto o gerente com renda de R\$ 16.500,00 teve que desembolsar o equivalente a 2,5% de sua renda.

Conforme o explanado, os tributos sobre o consumo são regressivos, enquanto os que recaem sobre o patrimônio e sobre a renda são progressivos. Entretanto, até no IRPF que prevê alíquotas diferenciadas e progressivas pode haver casos de injustiça. Primeiro que, como o imposto de renda é dividido em faixas de renda, havendo pequena alteração na faixa de renda, essa alteração é capaz de modificar a base de incidência do contribuinte de forma

⁴⁷ Disponível em: <<https://www12.senado.leg.br/noticias/infomaterias/2021/05/por-que-a-formula-de-cobranca-de-impostos-do-brasil-piora-a-desigualdade-social>> acesso em: 05/11/2023

proporcionalmente maior do que se houvesse um incremento máximo sem alteração de outra faixa de incidência.

Outra questão sobre o IRPF é que os rendimentos acima da maior faixa tributável (R\$ 4.664,68) são todos tributados na mesma proporção, ou seja, em 27,5%, tendo sua variação de proporcionalidade de imposto sobre a renda diminuída ao passo que a renda aumenta:

Base de cálculo	Alíquota	Dedução
Até R\$ 2.112,00	-	-
De R\$ 2.112,01 até R\$ 2.826,65	7,5%	R\$ 158,40
De R\$ 2.826,66 até R\$ 3.751,05	15,0%	R\$ 370,40
De R\$ 3.751,06 até R\$ 4.664,68	22,5%	R\$ 651,73
Acima de R\$ 4.664,68	27,5%	R\$ 884,96

Fonte: Receita Federal⁴⁸

Mesmo nos tributos incidentes sobre a renda que são em tese progressivos, foi visto que, quanto maior a renda menor é a variação proporcional do tributo conforme o crescimento da renda, tornando ínfima a progressividade do tributo com o aumento da renda, o que diminui o fator de justiça social, nesse sentido, “Quanto menos progressividade, menores são as chances de contemplar, com justiça fiscal, o princípio da capacidade contributiva”.⁴⁹

Nesta senda, progressividade tributária é caracterizada pelo aumento da alíquota conforme o aumento da capacidade contributiva e regressividade é caracterizada pelo aumento proporcional da alíquota em relação à diminuição da capacidade contributiva. Em outras

⁴⁸ Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/meu-imposto-de-renda/tabelas/2023>>

⁴⁹ CASTAGNA, Fabiano Pires. **Capacidade contributiva e igualdade tributária no imposto sobre a renda da pessoa física: os desafios da concretização sob a perspectiva do Valor-Princípio da Fraternidade**. 2019. 339 f. Tese (Doutorado em Direito) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2019. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/215286>>. Acessado em: 06/11/2023

palavras, regressividade tributária é quando quem tem menos paga, proporcionalmente à sua capacidade tributária, mais do que quem tem mais.

Portanto, foi visto que a maior parte da arrecadação no Brasil é proveniente do consumo, que não leva em consideração a capacidade contributiva de cada um, assim há uma regressividade tributária no Brasil.

2.4.3 *Proporcionalidade de pagamento de tributos entre pobres e ricos*

Conforme ficou demonstrado, a Matriz tributária brasileira é altamente regressiva porque tem como maior fonte de arrecadação a tributação sobre o consumo, que não leva em conta a capacidade contributiva do agente, e ainda porque mesmo nos tributos essencialmente progressivos à medida que a renda aumenta a progressividade é diluída.

Como o consumo tende a se limitar em relação a cada pessoa, quanto maior a renda menor é o impacto do gasto. Nesse sentido, as famílias que ganham menor salário pagam proporcionalmente maior tributo, conseqüentemente podem poupar menos, acabam fazendo empréstimos e pagando juros e outros tributos sobre os empréstimos, aumentando cada vez mais o abismo social. Nesse sentido “tomando como base o salário mínimo, observa-se que as famílias com renda de até 2 salários mínimos pagam 48,8% da sua renda em tributos, já as famílias com renda acima de 30 salários mínimos, aproximadamente 26,3%, poupando relativamente mais ⁵⁰”.

Se um ano tem 365 dias, levando em consideração a proporcionalidade de tributos na renda de uma família de até 2 salários mínimos, que é 48,8%, essa família precisaria trabalhar 175 dias só para pagar tributos, enquanto a família que ganha acima de 30 salários mínimos teria que trabalhar 94 dias.

Analisando por esse aspecto fica claro que há um certo tipo de injustiça, o que leva cada vez mais ainda as famílias que estão na pobreza para a direção de mais pobreza, para as famílias mais pobres é necessário empreender muito mais esforço para se pagar tributo, quando se tem menos renda mais difícil fica. Além disso, como têm menor capacidade de poupar, até porque

⁵⁰ GASSEN, Valcir; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina da F. **Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. o esforço em onerar mais quem ganha menos.** 2013. Disponível em: <<https://www.scielo.br/j/seq/a/GDHZYgw9JCNWF4LWkF6wbsn/?format=pdf&lang=pt.>> Acesso em: 08/11/2023.

pagam proporcionalmente mais tributos, as famílias pobres têm menor capacidade de auferir qualquer tipo de patrimônio que proporcione outro tipo de renda, ou sequer de auferir qualquer patrimônio, tendo que por vezes realizarem empréstimos, o que leva as famílias para o caminho dos juros e de mais pobreza.

Por outro lado, as famílias abastadas pagam proporcionalmente menos tributos, têm melhor capacidade de poupar, de construir patrimônio e de colocá-lo como forma de renda passiva, auferindo aluguéis e até mesmo juros e dividendos que não são sequer tributados, mostrando o caráter perverso da matriz tributária brasileira.

Portanto, a tributação brasileira é proporcionalmente mais pesada em relação às famílias mais pobres e com menor renda enquanto as famílias que possuem maior renda têm menos carga proporcional de tributos em relação a sua própria riqueza.

2.5 Conceito de tributo

Foi visto que a tributação brasileira é proporcionalmente mais pesada para as famílias com menores rendas e tem característica essencialmente regressiva.

Outra característica importante em relação à tributação brasileira é o efeito anestésico e o efeito irritante dos tributos.

Um tributo irritante é aquele em que fica claro o valor e o pagamento do tributo, é o caso por exemplo do IPVA, do qual recebemos o boleto para efetuar seu pagamento.

Um tributo anestésico é aquele oculto, do qual não fica claro quanto está se pagando de tributo e quanto é o preço do bem, o tributo anestésico vem embutido e oculto dentro de outro pagamento.

Nesta linha, Gassen e Valadão:

Uma característica marcante dos tributos na matriz tributária brasileira, principalmente nos tributos incidentes sobre o consumo, é que eles são ocultos ou anestésicos. Um tributo oculto ou anestésico é aquele que o contribuinte paga sem perceber que está pagando, anestesia-se o contribuinte na sua aversão de pagar tributo, pois o preço do bem que está adquirindo já está anunciado com a inclusão dos tributos e muitas vezes sem a discriminação do gravame.⁵¹

⁵¹ GASSEN, Valcir; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Tributação nos Estados Unidos e no Brasil- estudo comparativo da matriz tributária (atualizado com a reforma tributária Trump)**. São Paulo: Almedina, 2020.p. 25.

Gassen e Valadão ainda completam sobre os tributos irritantes:

Nos EUA os tributos sobre o consumo na sua maioria não são ocultos, pois o preço do bem é anunciado sem o valor do tributo correspondente. Estes tributos não ocultos podem ser considerados por um lado, como irritantes, pois “irritam” o contribuinte, por outro lado podem ser vistos como transparentes.⁵²

Assim, depois de terem sido feitas considerações acerca da matriz tributária, das funções de governo e das características do sistema tributário brasileiro, com o compromisso de tornar este trabalho acessível a todos, inclusive às pessoas que não são da área do Direito, faz-se mister conceituar ‘tributo’ e suas espécies.

2.6 Espécies de tributo

Pode-se dizer que todo imposto é um tributo, mas nem todo tributo é um imposto. Isso porque tributo é gênero do qual imposto é espécie. Além dos impostos, são também espécies de tributos, de acordo com o Código Tributário Nacional (CTN), as Taxas e as contribuições de melhoria.⁵³

Além das espécies de tributos que constam no CTN, doutrinariamente também se incluem entre as espécies de tributo as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios.

Portanto, podemos dividir os tributos em 5 espécies (Impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e os empréstimos compulsórios), é a divisão conhecida como pentapartição. Veremos mais sobre cada uma das espécies a seguir.

2.6.1 Impostos

⁵² GASSEN, Valcir; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Tributação nos Estados Unidos e no Brasil- estudo comparativo da matriz tributária (atualizado com a reforma tributária Trump)**. São Paulo: Almedina, 2020.p. 26.

⁵³ Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm> acessado em 15/11/2023
CTN - Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

De acordo com o Art. 16 do CTN: Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte⁵⁴.

Portanto, o imposto é um tributo não vinculado, isso quer dizer que o imposto não se destina a uma tarefa específica do Estado. Os impostos estão calcados na ideia de solidariedade social e remunera os serviços universais que, por não serem serviços divisíveis e específicos, não podem ser custeados por meio de taxas.

Além disso, todos os entes (União, estados e municípios) têm competência para instituir impostos. A competência para instituir impostos é atribuída diretamente pela Constituição Federal aos entes.

Compete privativamente à União instituir imposto sobre:⁵⁵ I - importação de produtos estrangeiros; II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; III - renda e proventos de qualquer natureza; IV - produtos industrializados; V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; VI - propriedade territorial rural; VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

Compete ainda à União instituir o imposto extraordinário de guerra e os impostos residuais⁵⁶ (impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição).

Compete aos estados e ao DF instituir imposto sobre:⁵⁷ I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos (ITCMD); II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (ICMS); III - propriedade de veículos automotores (IPVA).

Compete aos Municípios (e ao DF) instituir impostos sobre⁵⁸: I - propriedade predial e territorial urbana (IPTU); II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de

⁵⁴ Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm> acessado em 15/11/2023

⁵⁵ CF Art. 153. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>

⁵⁶ CF Art. 154. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>

⁵⁷ CF Art. 155. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>

⁵⁸ CF Art. 157. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>

garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição (ITCMD); III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar (ISS).

Portanto, cada ente da federação tem competência constitucionalmente prevista para instituir determinados impostos.

2.6.2 *Taxas*

De acordo com a Constituição Federal são cobradas⁵⁹: Taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

Portanto, diferentemente dos impostos, as Taxas são tributos contraprestacionais, exigem uma retribuição estatal pelo seu pagamento, com prestação ou disponibilização de serviço. Exemplo é a taxa de coleta de lixo, cobrada de moradores de determinada região, pelo serviço de coleta de lixo, independentemente da utilização específica de cada morador, sendo necessária a disponibilização do serviço pelo ente público.

2.6.3 *Contribuições de melhorias*

A CF prevê a instituição de⁶⁰: III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. Tais contribuições são tributos vinculados, exigem a atuação estatal específica. Portanto, a contribuição de melhoria pode ser cobrada do beneficiário, quando há valorização imobiliária decorrente de obras públicas que tenha como consequência a valorização de imóvel na região da obra pública. Além da valorização imobiliária há uma série de requisitos previstos no Art. 82 do CTN para que seja possível a instituição da contribuição de melhoria.⁶¹

⁵⁹ CF Art. 145, II. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>

⁶⁰ CF Art. 145, III. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>

⁶¹ CTN Art. 82. A lei relativa à contribuição de melhoria observará os seguintes requisitos mínimos:

I - publicação prévia dos seguintes elementos:

- a) memorial descritivo do projeto;
- b) orçamento do custo da obra;
- c) determinação da parcela do custo da obra a ser financiada pela contribuição;
- d) delimitação da zona beneficiada;
- e) determinação do fator de absorção do benefício da valorização para toda a zona ou para cada uma das áreas diferenciadas, nela contidas;

II - fixação de prazo não inferior a 30 (trinta) dias, para impugnação pelos interessados, de qualquer dos elementos referidos no inciso anterior;

III - regulamentação do processo administrativo de instrução e julgamento da impugnação a que se refere o inciso anterior, sem prejuízo da sua apreciação judicial.

2.6.4 *Contribuições Especiais*

De acordo com a Constituição Federal Art. 149⁶². Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, (...).

Portanto, cabe exclusivamente à União instituir contribuições especiais, a ressalva fica quanto às contribuições para custeio de regime próprio de previdência social, cobradas dos servidores ativos, dos aposentados e dos pensionistas, que podem ser instituídas por todos os entes em relação a seus segurados.

2.6.5 *Empréstimos compulsórios*

Dispõe o Art. 148 da CF⁶³: A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios: I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b". Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição.

Portanto, os empréstimos públicos são empréstimos obrigatórios, com força coercitiva, porém são restituíveis uma vez que se tratam de empréstimos. A obrigação não nasce de um contrato, como no empréstimo comum, mas é decorrente de uma determinação legal. São instituídos para atender demandas extraordinárias decorrentes de calamidade pública e investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, sendo a aplicação dos recursos vinculadas à finalidade da sua instituição.

§ 1º A contribuição relativa a cada imóvel será determinada pelo rateio da parcela do custo da obra a que se refere a alínea c, do inciso I, pelos imóveis situados na zona beneficiada em função dos respectivos fatores individuais de valorização.

§ 2º Por ocasião do respectivo lançamento, cada contribuinte deverá ser notificado do montante da contribuição, da forma e dos prazos de seu pagamento e dos elementos que integraram o respectivo cálculo.

⁶² CF Art. 149. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>

⁶³ CF Art. 148. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>

Sendo assim, agora que foram vistos aspectos conceituais dos tributos, será visto aspectos que trazem à baila a carga histórica da relação da matriz tributária brasileira e as desigualdades.

3 ASPECTOS HISTÓRICOS DA MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E AS DESIGUALDADES

Um povo que não conhece sua história está fadado a repeti-la.

(Edmund Burke)

Na senda do que foi visto até agora, uma matriz tributária não se limita apenas a um sistema tributário. Ela é escolha no campo da ação social, carregada de aspectos políticos, culturais e históricos de determinada sociedade em determinado tempo.

Nesse sentido, será visto um panorama histórico da matriz tributária e do sistema tributário brasileiro. Compreender a história que levou aos tempos atuais é fundamental para entender a formação da matriz tributária e também para refletir sobre possíveis mudanças que podem ser implementadas em nossa realidade, com vistas à melhoria do sistema tributário e da matriz tributária, transformando-os em instrumentos capazes de mudar o cenário da desigualdade social no Brasil.

3.1 Histórico da matriz tributária brasileira

A história da tributação no Brasil tem correlação com o seu processo de independência, apesar de serem processos distintos. Desde os tempos de Brasil Colônia, Portugal impunha a cobrança de tributos ao Brasil.

Portanto, conforme Gassen e Valadão⁶⁴, após o período colonial, divide-se a história da tributação no Brasil em 3 momentos distintos: O primeiro que compreende os anos de 1822 a

⁶⁴ GASSEN, Valcir; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Tributação nos Estados Unidos e no Brasil- estudo comparativo da matriz tributária (atualizado com a reforma tributária Trump)**. São Paulo: Almedina, 2020.p. 34.

1934; o segundo de 1934 até 1965 e o terceiro de 1965 até 1988 e os dias atuais. Veremos mais sobre eles a seguir.

3.1.1 De 1822 a 1934.

Após a Independência do Brasil, declarada em 7 de setembro de 1822, quando aconteceu o Grito do Ipiranga, o Brasil transformou-se em uma monarquia governada por D. Pedro I⁶⁵. Desse período em diante o poder tributário ficou nas mãos do imperador, que detinha o poder moderador, havendo poucas normas tributárias na constituição de 1824.⁶⁶⁶⁷ Neste período, a matriz tributária era essencialmente fiscal, com intuito de auferir receita para manutenção da estrutura do Estado, sem que houvesse outros compromissos com o estado de bem-estar social ou com as funções alocativas, estabilizadoras e distributivas vistas anteriormente.

Nesse sentido, afirma Balthazar: “Após a independência constitui-se, no Brasil, o Estado Fiscal. A principal característica deste Estado consiste em um novo perfil de receita pública, que passou a se fundar nos empréstimos, autorizados e garantidos pelo legislativo, e principalmente nos tributos.”⁶⁸

Após D. Pedro I deixar o cargo em 1831, durante o período regencial, que perdurou até 1840, o sistema foi alterado, buscando-se uma descentralização fiscal: “realizou-se a primeira tentativa de discriminação das rendas públicas”.⁶⁹

Na sequência, no Segundo Reinado, durante o império de D. Pedro II, o sistema estava mais organizado e houve uma melhora no déficit financeiro, porém “o sistema continha falhas que provocavam déficit orçamentários [...] como o fato de a cobrança de impostos ser feita sem qualquer planejamento, desorganizada e confusa”.⁷⁰

⁶⁵ Independência do Brasil: Disponível em <<https://mundoeducacao.uol.com.br/historiadobrasil/independencia-brasil-1822.htm#:~:text=Independ%C3%A2ncia%20do%20Brasil%20foi%20declarada,Pedro%20I.&text=A%20independ%C3%A2ncia%20do%20Brasil%20foi,7%20de%20setembro%20de%201822.>> Acessado em 19/11/2023

⁶⁶ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.p.81.

⁶⁷ Constituição Política do Império do Brasil, elaborada por um Conselho de Estado e outorgada pelo Imperador D. Pedro I, em 25.03.1824: Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm> Acessado em: 19/11/2023

⁶⁸ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.p.79.

⁶⁹ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.p.85.

⁷⁰ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.p.100.

Com a Proclamação da República e a promulgação da constituição de 1891, que instituiu o sistema federado no Brasil, ainda assim, a instituição de impostos não foi descentralizada ao 3º nível federativo, ficando os Municípios sem competência para instituir impostos.

Mais adiante, em 1922, foi criado o Imposto de Renda (IR) no Brasil pela Lei de Orçamento nº 4.625.⁷¹ Mas a maior preocupação na criação do IR não era com a desigualdade social ou com a função redistributiva, era essencialmente em relação à arrecadação de valores pelo Estado que acumulava déficits entre receitas e despesas. Nesse sentido, Balthazar: “Para o governo brasileiro, especialmente a fazenda pública nacional, essa nova modalidade de imposto seria mais uma forma de amenizar os déficits do Erário e não como um meio de equilibrar as riquezas entre os ricos e os pobres”⁷², evidenciando a renegação brasileira quanto à questão *tributos face a desigualdade social*.

Portanto, percebe-se que a desigualdade social e distribuição de riqueza sequer eram pautas da Matriz Tributária no período.

3.1.2 De 1934 a 1965.

Com a Constituição de 1934, já num segundo momento da história da tributação no Brasil, finalmente houve a descentralização tributária para todos os entes federados: “É a partir da constituição de 1934 que os Municípios são dotados de autonomia política, administrativa e financeira, recebendo competência tributária própria, com impostos privativos.”⁷³

Além disso, as turbulências e crises internacionais, da primeira guerra mundial, da crise de 1929 e da crise do café no Brasil reduziram as transações internacionais, afetando diretamente a economia brasileira dependente da exportação de produtos agrários. Com a política de desvalorização da moeda para benefício da exportação de produtos agrícolas, a importação de outros produtos tornava-se pouco atrativa, dando azo para o consumo de produtos nacionais similares e mais baratos. Esse processo gerou um movimento de industrialização da economia brasileira, alterando inclusive as bases de incidência tributária.

⁷¹ Lei 4.625/1922 Art. 31. Fica instituído o imposto geral sobre a renda, que será, devido, anualmente, por toda a pessoa física ou jurídica, residente no território do país, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto líquido dos rendimentos de qualquer origem. Disponível em: < https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1901-1929/l4625.htm > acessado em: 19/11/2023

⁷² BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.p.112.

⁷³ KINCHESCKI, Cristiano. **A Formação Histórica da Matriz Tributária Brasileira**. In: Gassen, Valcir (org). Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. 2 ed. Brasília: Arraes, 2016.p.69

O aumento das trocas internas acabou por refletir na própria estrutura fiscal de nosso país, que passou a tributar a renda e o consumo interno [...] Tendência esta que, ainda que incipiente neste momento, representava o início da alteração do processo de acumulação e lançava as bases para uma mudança estrutural da matriz tributária de nosso país, cristalizada na Constituição de 1934.⁷⁴

Portanto, ainda que de forma embrionária, a opção do legislador em tributar o consumo já havia sido predisposta naquele momento, dado o aumento do consumo dos bens internamente.

A Constituição de 1934 foi logo substituída pela Constituição de 1937, diante do Golpe Militar de Getúlio Vargas. Não houve grandes modificações na área fiscal (Balthazar, 2005.p. 121).

A tendência de se tributar o consumo, portanto, iniciou-se desde a década de 30, ganhando força nos anos seguintes, aumentando o percentual arrecadado com essa base de incidência a cada ano:

Tendo sido recolhidos 28,7% do total recolhido por este ente⁷⁵ no ano de 1930, mas fechando a arrecadação em 1964 em incríveis 51,3% [...]. (OLIVEIRA, 2012, p. 234 *apud* D'ARAÚJO, 2015.p.78)⁷⁶. [...]

É possível verificar que à época a sociedade brasileira, ainda que observada a mudança do centro dinâmico de sua economia, não reunia todos os elementos necessários para suportar uma estrutura tributária interna apta a fornecer os recursos necessários para a expansão das bases produtivas promovidas pelo Estado. É justamente em razão disso que as reformas promovidas em 1934 só passariam a produzir efeitos mais substantivos anos depois de sua instituição, quando a sociedade começa a se urbanizar. Este fato intensifica as trocas comerciais e o setor industrial

⁷⁴ D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. **A regressividade da matriz tributária brasileira: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social**. Brasília, DF: UnB. Dissertação de Mestrado, 2015.p.73-74. Disponível em: <<http://www.realp.unb.br/jspui/handle/10482/18748?mode=full>>

⁷⁵ Refere-se à União.

⁷⁶ D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. **A regressividade da matriz tributária brasileira: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social**. Brasília, DF: UnB. Dissertação de Mestrado, 2015.p.78. Disponível em: <<http://www.realp.unb.br/jspui/handle/10482/18748?mode=full>>

começa a "produzir" uma massa proletária com renda apta a ser tributada, seja por meio de tributos diretos, seja, principalmente, por meio dos indiretos.⁷⁷

Verifica-se, portanto, que com a evolução do processo de industrialização brasileira, optou-se por tributar o consumo, que por ter característica regressiva, conforme visto anteriormente, prejudica aqueles que possuem menor renda em relação àqueles de maior renda e capital.

Ato contínuo, com a redemocratização do Brasil no ano de 1945, eleito o presidente da República Eurico Gaspar Dutra, foi promulgada em 1946 a nova Constituição. Houve uma alteração sensível na discriminação de rendas (Balthazar, 2005.p 123). Houve alterações nas competências dos entes federados, passando a ser competência exclusiva da União o imposto sobre a importação e o consumo de mercadorias, também competia à União instituir o imposto sobre Rendas e proventos.

Nos termos do Art.15, competia exclusivamente à União o imposto sobre importação de mercadorias de procedência estrangeira, o imposto sobre o consumo de mercadorias, o imposto sobre produção, comércio, distribuição e consumo de lubrificantes e de combustíveis líquidos e gasosos de qualquer origem ou natureza, estendendo-se este regime, “no que for aplicável”, aos minerais do país e à energia elétrica. Também podia a União instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, sobre a transferência de fundos para o exterior, sobre negócios de sua economia, atos e instrumentos regulados por lei federal, impostos extraordinários e outros a serem criados.⁷⁸

O sistema era regressivo, porém houve uma preocupação com a tributação do consumo classificado como essencial. Nesta senda:

Eram imunes ao imposto de consumo os artigos que a lei classificasse como mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das

⁷⁷ D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. **A regressividade da matriz tributária brasileira: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social**. Brasília, DF: UnB. Dissertação de Mestrado, 2015.p.78-79. Disponível em: <<http://www.realp.unb.br/jspui/handle/10482/18748?mode=full>>

⁷⁸ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.p.126.

pessoas de restrita capacidade econômica (Art. 15, § 1º), percebendo-se aqui uma preocupação do constituinte com as classes menos favorecidas.⁷⁹

A constituição de 1945⁸⁰ incumbiu ainda à União instituir os seguintes tributos:

Art 15 - Compete à União decretar impostos sobre:

I - importação de mercadorias de procedência estrangeira;

II - consumo de mercadorias;

III - produção, comércio, distribuição e consumo, e bem assim importação e exportação de lubrificantes e de combustíveis líquidos ou gasosos de qualquer origem ou natureza, estendendo-se esse regime, no que for aplicável, aos minerais do País e à energia elétrica;

IV - renda e proventos de qualquer natureza;

V - transferência de fundos para o exterior;

VI - negócios de sua economia, atos e instrumentos regulados por lei federal.

VII - Propriedade territorial rural

Portanto, o período ficou marcado pela crescente tributação no consumo, haja vista o desenvolvimento industrial brasileiro, como opção do Estado para financiar as atividades estatais. Segundo D'Araújo⁸¹ “sendo os tributos sobre o comércio exterior mais voltados a uma função extrafiscal de proteção da economia do que propriamente gerar divisas aos cofres públicos”. Essa tendência da Matriz Tributária brasileira em tributar o consumo permanece até os dias atuais.

Na sequência histórica, após o golpe de Estado de 1964, os governantes brasileiros manifestaram maior preocupação econômica com a sistema tributário.

⁷⁹ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.p.126.

⁸⁰ Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm> consultado em: 28/11/2023.

⁸¹ D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. **A regressividade da matriz tributária brasileira: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social**. Brasília, DF: UnB. Dissertação de Mestrado, 2015.p.82. Disponível em: <<http://www.realp.unb.br/jspui/handle/10482/18748?mode=full>>

até a década de 1960, em nenhum momento as escolhas realizadas no campo da tributação levaram-na a ser utilizada como instrumento eficaz de alteração das condições materiais de desenvolvimento de nossas estruturas sociais.⁸²

Portanto, até então, a estrutura tributária mostrava-se mais propensa a reagir às mudanças sociais do que a promover alterações na estrutura social. A principal visão da tributação era arrecadatória.

perspectiva mostrava-se limitada, uma vez que as modificações estruturais observadas na matriz tributária acabaram por esbarrar nas próprias condições econômicas, sociais e políticas que compunham a sociedade brasileira da época.⁸³

Portanto, observa-se que a estrutura econômica influenciou mais a estrutura tributária do que a estrutura tributária tenha influenciado a estrutura econômica, social e política. A maior preocupação, como dito anteriormente, era lançar bases para uma estrutura arrecadatória, visando impulsionar o desenvolvimento do Brasil.

3.1.3 De 1965 a 1988 e os dias atuais.

Nesse contexto, a meta dos governantes pós Golpe de 1964 era realizar uma reforma tributária com vistas a aumentar a capacidade de arrecadação do Estado.

Em 1965 veio a reforma tributária com a promulgação da Emenda Constitucional nº18/65.

A EC 18/1965 efetivou profundas mudanças, alterando as discriminações de competência e classificando os impostos sob uma visão econômica e não jurídica, facilitando e tornando prática a discriminação de rendas tributárias. Procurou um maior entrosamento entre sistemas tributários federal, estadual e municipal, com a finalidade de instituir um sistema tributário nacional integrado.

⁸² D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. **A regressividade da matriz tributária brasileira: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social**. Brasília, DF: UnB. Dissertação de Mestrado, 2015.p.83. Disponível em: <<http://www.realp.unb.br/jspui/handle/10482/18748?mode=full>>

⁸³ D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. **A regressividade da matriz tributária brasileira: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social**. Brasília, DF: UnB. Dissertação de Mestrado, 2015.p.83. Disponível em: <<http://www.realp.unb.br/jspui/handle/10482/18748?mode=full>>

A reforma trouxe várias inovações, tais como a centralização dos impostos na esfera da União; distribuição da arrecadação da receita tributária da União aos Estados e Municípios; nova ordem hierárquica para atos normativos tributários, evitando choques locais e regionais; tripartição dos tributos: impostos, taxas e contribuição de melhoria; conceito mais objetivo de taxas, além da manutenção de alguns princípios constitucionais tributários, presentes nas Cartas anteriores.

Em linhas gerais, podemos afirmar que a reforma foi vasta, mas trouxe uma sensível redução das autonomias locais. Seu texto, porém, denota uma visível preocupação com as desigualdades econômicas das diversas regiões do país.⁸⁴

Nesse sentido, a reforma tributária de 1965 realizou profundas modificações no sistema tributário, também houve uma preocupação com as desigualdades regionais.

Com a reforma tributária os impostos foram classificados pela sua natureza em 4 grandes grupos: Sobre o comércio exterior; sobre o patrimônio e renda; sobre a produção e a circulação e os impostos especiais.

À União caberia instituir impostos sobre renda e sobre a propriedade territorial urbana, no que diz respeito à tributação de patrimônio e renda.

Aos estados competia instituir imposto sobre a transmissão, a qualquer título, de bens imóveis por natureza ou por cessão física, como definidos em lei, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os direitos reais de garantia (Art. 8º, EC 18/65)⁸⁵. Impende salientar ainda, que o §4º do Art. 9º dispunha que a alíquota do imposto sobre transmissão não poderia exceder os limites fixados pelo Senado Federal, demonstrando que a tributação sobre o patrimônio já portava certa blindagem.⁸⁶

E competia, desde então, aos Municípios o imposto sobre a prioridade predial e territorial urbana (Art. 9º, EC 18/65).⁸⁷

⁸⁴ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.p.137.

⁸⁵ Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm> Acessado em: 27/11/2023.

⁸⁶ Mais adiante será trabalhada a questão da tributação sobre a transmissão de bens e o limite fixado em resolução do Senado Federal.

⁸⁷ Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm> Acessado em: 27/11/2023.

Cabia à União instituir, entre outros, o IPI - imposto sobre produtos industrializados (Art. 11)⁸⁸, e o IOF – “sôbre operações de crédito, câmbio e seguro, e sôbre operações relativas a títulos e valôres imobiliários” (Art. 14, I)⁸⁹;

Competia aos estados instituir o ICM – imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias realizadas por comerciantes, industriais e produtores (Art. 12).

Aos Municípios competia instituir o ISS – Imposto sobre serviços de qualquer natureza (não compreendidos na competência da União ou dos estados).

Em 1966, foi sancionado como lei ordinária a lei nº 5.172, que viria a ganhar status de lei complementar adiante com o Ato Complementar nº 36, de 1967, que determinou no seu Art. 7º que “A Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, e alterações posteriores passa a denominar-se ‘Código Tributário Nacional.’”⁹⁰.

Em 1967 entrou em vigor a nova constituição do Brasil, que preparada pelo governo militar praticamente obrigou o congresso a promulgá-la. Foi efetivada a implantação da EC 18/65 que teve algumas modificações.⁹¹

Nos dizeres de Balthazar⁹² a constituição de 1969 ratificou o sistema tributário brasileiro de 1967.

O sistema desenhado até então pelos militares, privilegiava alguns interesses de grupos que apoiaram o golpe de 1964 e a reorganização dos fatores de produção. O Estado tornou-se um instrumento eficiente para o acúmulo de capitais, moldando a matriz tributária brasileira para retirar recursos da sociedade e alocar em áreas de interesses.

as opções feitas em torno desta estruturação, ainda que privilegiassem a tributação sobre a renda, acabaram por criar uma matriz altamente regressiva e que

⁸⁸ Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm> Acessado em: 27/11/2023.

⁸⁹ Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc_anterior1988/emc18-65.htm> Acessado em: 27/11/2023.

⁹⁰ Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/ACP/acp-36-67.htm#:~:text=ATO%20COMPLEMENTAR%20N%C2%BA%2036%2C%20DE,de%201966%20e%20suas%20altera%C3%A7%C3%B5es.> Consultado em: 28/11/2023.

⁹¹ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.p.159.

⁹² BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.p.172.

produziria reflexos até nossos dias no tocante à distribuição das riquezas produzidas pelo país, pondo em [...] [xeque] qualquer busca por um ideal de equidade.⁹³

Como a política de equidade chocava-se com os interesses dominantes da época, que era a acumulação de capital como modelo de crescimento econômico, a função distributiva não era o objetivo do sistema.

O IR não possuía progressividade adequada e as alíquotas de IPI e ICM foram aumentadas, delineando assim a matriz tributária brasileira regressiva, que como já exposto, onera proporcionalmente mais a parcela da população com menos renda por não observar a capacidade contributiva de cada um.

Em alguns aspectos o sistema tributário construído pela EC 18/65 e mantidos pelas constituições de 67 e 69 poderia ser considerado melhor e mais funcional que seus antecessores em outros aspectos continha uma série de lacunas. Outros problemas como as excessivas mudanças ao longo do tempo em prol de uma pretensa governabilidade desconfigurou gradativamente o sistema, tornando-o instável e juridicamente inseguro. Além disso, com a crise do petróleo em 1973, que deflagrou, entre outros, problemas inflacionários, necessitava-se de um sistema tributário mais complexo e melhor elaborado.⁹⁴

Com a volta da democracia no Brasil, coube à CF/88 - Constituição de 1988 o papel de adaptar o sistema tributário à nova realidade, Balthazar: “Quanto à questão tributária, entendia-se que o código tributário nacional de 1965 precisaria ser adaptado à nova realidade econômica do país e à nova ordem democrática.”⁹⁵

A CF/88 previu no Art. 3º como objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil⁹⁶: I - Construir uma sociedade livre, justa e solidária; II – Garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - Promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

⁹³ D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. **A regressividade da matriz tributária brasileira: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social**. Brasília, DF: UnB. Dissertação de Mestrado, 2015.p.92. Disponível em: <<http://www.realp.unb.br/jspui/handle/10482/18748?mode=full>>

⁹⁴ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.p.176-177.

⁹⁵ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.p.176-180.

⁹⁶ Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> acessado em: 28/09/2023.

Em relação ao sistema até então vigente houve uma modificação considerável na distribuição de competências. Entre os impostos a serem instituídos pela União (Art. 153)⁹⁷ estão: I - importação de produtos estrangeiros; II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; III - renda e proventos de qualquer natureza; IV - produtos industrializados; V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; VI - propriedade territorial rural; VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

Como se nota, ficou a cargo da União instituir, entre outros, IR - o imposto de renda, IPI - o imposto sobre produtos industrializados e o IGF – imposto sobre grandes fortunas.

Aos estados⁹⁸ foi incumbido, entre outros, instituir o ITCMD - imposto sobre a transmissão causa mortis e doações, IPVA - imposto sobre a propriedade de veículo automotor e o ICMS - imposto sobre a circulação de mercadorias.

Aos municípios⁹⁹ foi incumbido, entre outros, instituir o IPTU – o imposto sobre propriedade predial e territorial urbana, o ITBI – imposto sobre transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição e o ISS – imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Nas palavras de Balthazar: “Este novo Sistema tributário não tardou a receber críticas, pois, embora descentralizador era complicado, injusto (grande número de impostos indiretos), contribuindo para o estabelecimento de uma verdadeira guerra fiscal entre os Estados-membros.”¹⁰⁰

Nessa senda, analisaremos a seguir as questões atuais dessa Matriz Tributária.

⁹⁷ Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>

⁹⁸ CF/88, Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:
I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;
II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
III - propriedade de veículos automotores.

⁹⁹ CF/88 Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
I - propriedade predial e territorial urbana;
II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;
III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

¹⁰⁰ BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.p.182.

3.1.4 Questões atuais da matriz tributária.

Como já exposto no início deste trabalho, matriz tributária não é sinônimo de sistema tributário e envolve as escolhas políticas no campo da ação social. Portanto, também diz respeito à matriz tributária, não só como se arrecada, mas também como se gasta e se investe o valor arrecadado.

Entre as questões atuais que chamam atenção é que, apesar da crescente demanda por investimento público, a alíquota de imposto de renda diminuiu (para quem ganhava mais) e aumentou (para quem ganhava menos) com o passar dos anos.

No início do Plano Real, em 1994, a alíquota máxima do IR – Imposto de Renda era de 35,00% para quem recebia a partir de R\$ 10.112,41.

Tabela de IRRF de 07/1994

Base de cálculo	Alíquota	Dedução
de R\$ 0,00 até R\$ 561,80	isento	R\$ 0,00
de R\$ 561,81 até R\$ 1.095,51	15,00%	R\$ 84,27
de R\$ 1.095,52 até R\$ 10.112,40	26,60%	R\$ 211,46
a partir de R\$ 10.112,41	35,00%	R\$ 1.060,82

Fonte: Debit¹⁰¹

Já na Tabela de IRRF de 01/1996 a 12/1997 o IRPF era de 25,00% para qualquer um que recebesse a partir de R\$ 1.800,01 e de 27,50% a partir do ano seguinte, na Tabela de IRRF de 01/1998 a 12/2001, para quem recebia o mesmo valor, a partir de R\$ 1.800,01.

¹⁰¹ Dados obtidos em: <<https://www.debit.com.br/tabelas/tabelas-irrf>> consultado em: 25/11/2023

Tabela de IRRF de 01/1996 a 12/1997

Base de cálculo	Alíquota	Dedução
de R\$ 0,00 até R\$ 900,00	isento	R\$ 0,00
de R\$ 900,01 até R\$ 1.800,00	15,00%	R\$ 135,00
a partir de R\$ 1.800,01	25,00%	R\$ 315,00

Fonte: Debit¹⁰²

Tabela de IRRF de 01/1998 a 12/2001

Base de cálculo	Alíquota	Dedução
de R\$ 0,00 até R\$ 900,00	isento	R\$ 0,00
de R\$ 900,01 até R\$ 1.800,00	15,00%	R\$ 135,00
a partir de R\$ 1.800,01	27,50%	R\$ 360,00

Fonte: Debit¹⁰³

A alíquota de 27,50% se manteve até os dias atuais para quem ganha a partir de R\$ 4.664,68. Em outras palavras, desconsiderando as questões de reajuste inflacionário, quem ganhava a partir de R\$ 10.112,41 no início do plano real teve pelo menos 7,5% de desconto na

¹⁰² Dados obtidos em: <<https://www.debit.com.br/tabelas/tabelas-irrf>> consultado em: 25/11/2023

¹⁰³ Dados obtidos em: <<https://www.debit.com.br/tabelas/tabelas-irrf>> consultado em: 25/11/2023

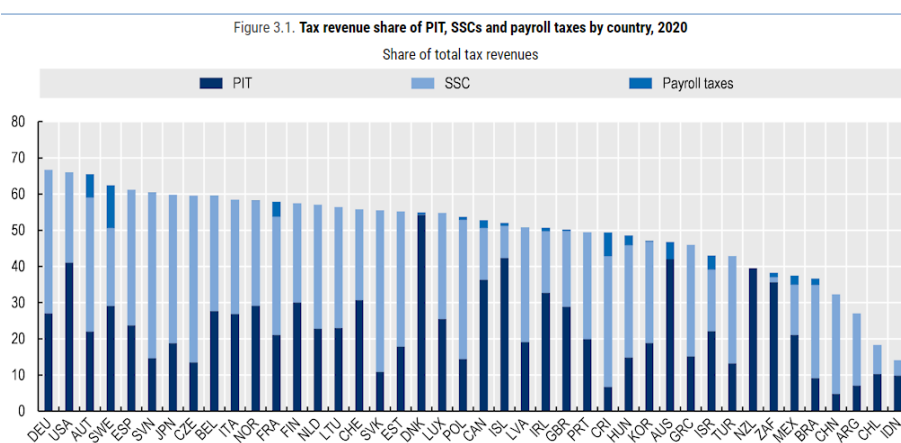
alíquota de IR a recolher, significa dizer que houve uma desoneração para as pessoas de melhor renda.¹⁰⁴

Na mesma tendência, de desonerar quem ganha mais e onerar mais quem ganha menos, o Brasil é um dos únicos países do mundo que não tributa lucros e dividendos.

Mais importante ainda que verificar que o Brasil deixa de tributar lucros e dividendos é importante verificar a seguinte situação: A lei nº 10.101 dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade. Todavia, a própria lei que institui a participação dos trabalhadores no lucro das empresas já traz a tabela de tributação de imposto sobre a renda exclusiva na fonte, com alíquotas de até 27,5%.

É, portanto, totalmente contraditória a ideia de que os lucros e dividendos dos empresários não sejam tributados e a parcela de lucro e o salário dos trabalhadores sejam tributados diretamente na fonte.

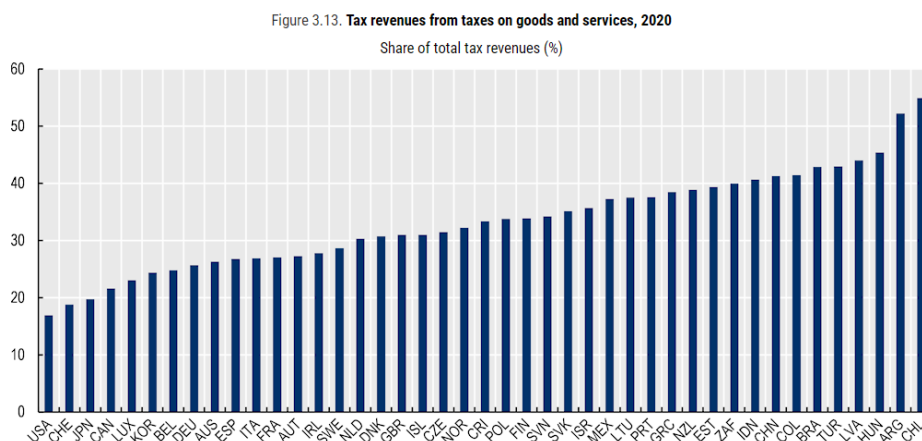
Além disso, dentro das perspectivas atuais da matriz tributária brasileira reside o fato de o Brasil tributar menos com impostos diretos e mais com impostos indiretos. Como visto anteriormente, os impostos indiretos estão embutidos no preço de todas as coisas, e por isso acabam por não considerar a capacidade tributária dos consumidores, tornando o sistema regressivo, contribuindo para o aumento da desigualdade social. Veja-se os gráficos a seguir que tratam da tributação direta e indireta no mundo.



Fonte: OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico¹⁰⁵

¹⁰⁴ Dados obtidos em: <<https://www.debit.com.br/tabelas/tabelas-irrf>> consultado em: 25/11/2023

¹⁰⁵ Disponível em: <<https://www.oecd-ilibrary.org/sites/067c593d-en/1/3/3/index.html?itemId=/content/publication/067c593d->



Fonte: OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico¹⁰⁶

Comparando os dados recentes da OCDE, no primeiro gráfico, que trata sobre tributos diretos, é possível perceber que o Brasil se encontra entre os 5 últimos da lista, ou seja, entre os 5 com menor tributação direta, já no segundo gráfico, que trata sobre tributos sobre bens e serviços, que como visto anteriormente são indiretos e afetam mais as pessoas de menor renda, é possível observar que o país está entre os 6 que mais tributam consumo.

Portanto, as opções atuais da matriz tributária brasileira são em grande escala mais onerosas para as pessoas de menor renda.

Nessa linha, será visto a seguir um pouco mais sobre as desigualdades no Brasil.

3.2 Matriz tributária brasileira e desigualdade

A desigualdade social é um debate central no nosso país e, de acordo com a tabela de tributação de 2023¹⁰⁷, da Receita Federal do Brasil, enquanto os trabalhadores pagam imposto de renda sobre o salário a partir de R\$ 2.112,00 os lucros e dividendos, que são uma das fontes de renda dos ricos, não são taxados, conforme o que já foi explanado.

en&_csp_=abcfe8d124bde0801e3f958f254d799f&itemIGO=oced&itemContentType=book#figure-d1e6233>
consultado em: 29/11/2023.

¹⁰⁶ Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/067c593d-en/1/3/3/index.html?itemId=/content/publication/067c593d-en&_csp_=abcfe8d124bde0801e3f958f254d799f&itemIGO=oced&itemContentType=book#figure-d1e6233>
consultado em: 29/11/2023.

¹⁰⁷ Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/meu-imposto-de-renda/tabelas/2023>>
Consultado em: 10/10/2023.

Outro aspecto da desigualdade social é que, enquanto o salário mínimo¹⁰⁸ atual é de R\$ 1.320,00, o teto do salário público¹⁰⁹ é de R\$ 41.650,92.

Outro ponto de vista para analisar essa dicotomia é pela ‘quantidade de vidas vividas’, como num jogo. Um mês do teto do salário público corresponde a 31,5 vezes o salário-mínimo, ou seja, um mês do teto do salário público é mais de 2 anos e meio de salário-mínimo. Isso quer dizer que, sem analisar outros aspectos, o trabalhador que recebe o salário-mínimo precisaria trabalhar cerca de 31 anos e meio pra viver um único ano de vida daquele que recebe o teto do salário público.

A maior ameaça que surge com o aumento da desigualdade de riqueza e de salário é que, se não for sanada a tempo, pode levar a políticas nacionalistas, baseadas em questões identitárias porque se não encontrarmos maneiras democráticas para reduzir as desigualdades sempre haverá algum político que usará a frustração criada pelo aumento de desigualdade para apontar a certos grupos e fingir que eles são os responsáveis pelo aumento da desigualdade, apontando para estrangeiros e trabalhadores imigrantes criando políticas xenofóbicas ou apontando o problema para outras minorias criando políticas racistas, sexistas e separatistas.¹¹⁰ (Piketty, Thomas)

Como bem asseverado por Piketty, a insatisfação da massa, referente à desigualdade social, pode ser canalizada para as minorias políticas, criando ações nacionalistas e de ódio, culpando outros agentes mais fracos, na tentativa de mascarar os verdadeiros responsáveis, que são os governantes.

De acordo com estudo do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), o Brasil está entre os países que mais arrecadam tributos, mas entre os que menos dão retornos para população. O país é um dos maiores produtores de alimentos do mundo, mas figura no

¹⁰⁸ Lei nº 14.663. Art 2º. Disponível em: <[¹⁰⁹ Disponível em: <\[¹¹⁰ Disponível em: <<https://www.fronteiras.com/assista/exibir/o-grande-risco-da-desigualdade-social>> acessado em: 29/11/2023.\]\(https://www.camara.leg.br/noticias/933771-sancionadas-leis-que-reajustam-salario-de-servidores-publicos-de-ministros-do-stf-e-de-outras-autoridades/#:~:text=Assim%2C%20o%20subs%C3%ADdio%20atual%2C%20de,1%C2%BA%20de%20fevereiro%20de%202025.> https://www.camara.leg.br/noticias/933771-sancionadas-leis-que-reajustam-salario-de-servidores-publicos-de-ministros-do-stf-e-de-outras-autoridades/#:~:text=Assim%2C%20o%20subs%C3%ADdio%20atual%2C%20de,1%C2%BA%20de%20fevereiro%20de%202025.> acessado em: 20/11/2023.</p></div><div data-bbox=\)](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/lei/L14663.htm#:~:text=Art.%20%2C%20BA%20O%20valor%20do,Par%C3%A1grafo%20%C3%BAnico.> https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2023-2026/2023/lei/L14663.htm#:~:text=Art.%20%2C%20BA%20O%20valor%20do,Par%C3%A1grafo%20%C3%BAnico.> Acessado em: 20/11/2023.</p></div><div data-bbox=)

mapa da fome. Como retratado nos versos da música ‘*Só Deus Pode Me Julgar*’ “Confesso para ti que é difícil de entender, no país do carnaval o povo nem tem o que comer.”¹¹¹

A desigualdade social é uma realidade em nosso país e no mundo, no discurso de abertura na Assembleia Geral da ONU, feito por Lula em 19/09/2023 foi dito que: “*Os 10 maiores bilionários [do mundo] possuem mais riqueza que os 40% mais pobres da humanidade*”.¹¹²

Na mesma linha, o Ministro do STF – Supremo Tribunal Federal citou o estudo da OXFAM – Oxford Committee for Famine Relief intitulado: *A distância que nos une: Um retrato das desigualdades brasileiras* para alertar para o fato de que no Brasil: “apenas 6 (seis) pessoas possuem riqueza equivalente ao patrimônio dos 100 milhões de brasileiros mais pobres.”¹¹³

Os ocupantes dos cargos de poder são responsáveis diretos pelo rumo do país, o que inclui as políticas públicas a serem adotadas. Arretche (2015): “As decisões sobre o destino do gasto público e sobre as regras das políticas têm impacto efetivo sobre a desigualdade de renda.”

¹¹⁴.

Não podemos olvidar que os ocupantes de cargos de poder têm interesse especial na questão: “Não se pode negar que a propriedade tem grande influência sobre o poder.”¹¹⁵ (Hume, 2003).

Veremos mais a seguir alguns tipos de desigualdades, além da desigualdade de monetária.

3.2.1 Desigualdades

¹¹¹ MV BILL. **Só Deus Pode Me Julgar**. Natasha Records BMG. 2002. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=32Cs1rH-UBA>> Acesso em 13/09/2023.

¹¹² Discurso de abertura da 78ª Assembleia-Geral da Organização das Nações Unidas (ONU) Disponível em: <[¹¹³ OXFAM. 2017. “**A distância que nos une: Um retrato das desigualdades brasileiras**”. Disponível em: <<https://www.oxfam.org.br/um-retrato-das-desigualdades-brasileiras/a-distancia-que-nos-une/>> Acessado em: 10/10/2023.](https://agenciagov.etc.com.br/noticias/202309/lula-afirma-na-onu-que-a-desigualdade-e-responsavel-por-grandes-problemas-da-humanidade-1#:~:text=O%20presidente%20brasileiro%20ressaltou%20que%20o%20mundo%20est%C3%A1%20cada%20vez,tamanho%20injusti%C3%A7a%20como%20fen%C3%B4meno%20natural.> Acesso em: 15/10/2023.</p>
</div>
<div data-bbox=)

¹¹⁴ ARRETCHÉ, Marta. *Trajectoria das desigualdades: como o Brasil mudou nos últimos 50 anos*. 1 ed. São Paulo. Unesp. 2015. P.417.

¹¹⁵ HUME, David. **Ensaio Político**. São Paulo: Martins Fontes, 2003.p.36.

O fenômeno da desigualdade tem muito mais dimensões que apenas a monetária, desigualdades aqui é um termo que deve ter sua compreensão no plural porque existem muitas assimetrias.

Adotar uma estratégia de investigação que desagrega diferentes dimensões da desigualdade, observa sua trajetória no longo prazo e adotar a mesma métrica para todo o período nos permitiu uma interpretação empiricamente robusta sobre as trajetórias das desigualdades e os mecanismos para sua redução¹¹⁶.

A desigualdade de renda no Brasil é resultado de distintas combinações de políticas e não pode ser entendida como mecanismo isolado ou subproduto da democracia, e ainda, as políticas públicas têm impacto efetivo na desigualdade de renda (Arretche, 2015).

A desigualdade e o impedimento da participação política têm reflexo na desigualdade de renda, isso porque ao ter o direito de escolher seus representantes, algumas demandas sociais são atendidas, ao restringir a participação eleitoral os interesses dos patrocinadores do governo são observados em primeiro plano, normalmente os mais ricos.

A desigualdade de renda aumentou durante o regime militar, quando a participação eleitoral era restrita. Embora ocorressem eleições regulares, a proibição do direito de voto aos analfabetos excluía um largo contingente de cidadãos - os mais pobres – da arena eleitoral. A queda na desigualdade de renda está associada à universalização do sufrágio. Quando o alistamento eleitoral se aproximou de 100%, o que ocorreu a partir da década de 1990, houve uma inflexão para baixo na curva da desigualdade de renda¹¹⁷.

A desigualdade educacional também afeta a renda presente e futura das famílias, tanto pela prática, quanto pela ciência que possui maciças evidências da relação entre escolaridade e renda é possível fazer tal afirmação. Arretche (2015): Ao reduzir o gasto das famílias com esses itens, as políticas de educação e renda afetam sensivelmente a desigualdade de renda.¹¹⁸

Arretche conclui ainda que a enorme escassez relativa de força de trabalho escolarizada e mais qualificada contribuiu de forma decisiva para que tenha sido apresentado no Brasil

¹¹⁶ ARRETCHE, Marta. Trajetória das desigualdades: como o Brasil mudou nos últimos 50 anos. 1 ed. São Paulo. Unesp. 2015. p.426.

¹¹⁷ ARRETCHE, Marta. Trajetória das desigualdades: como o Brasil mudou nos últimos 50 anos. 1 ed. São Paulo. Unesp. 2015. P.429.

¹¹⁸ ARRETCHE, Marta. Trajetória das desigualdades: como o Brasil mudou nos últimos 50 anos. 1 ed. São Paulo. Unesp. 2015.p.442.

grandes taxas de desigualdades do decorrer de sua história. O investimento de políticas públicas educacionais (a falta dele) está na raiz dessa escassez e na conseqüente desigualdade de renda.

Portanto, a desigualdade de renda pode ser entendida como fruto de várias políticas públicas, não só tributária. Faz parte da Matriz Tributária as escolhas no campo da ação social. Escolher como investir o valor arrecadado pelos tributos é crucial para alocar recursos em prol de uma sociedade que vise a justiça social. O investimento na educação é passo essencial para redução desse abismo.

Noutra esteira da desigualdade está a concentração de riqueza e o acúmulo de capital, como nos últimos anos o mundo e o Brasil vêm experimentando uma concentração de renda acentuada no 1% mais rico da população. Essa desigualdade de renda acentuada é refletida na desigualdade cultural, desigualdade de acesso à educação, saúde, informação, capaz de impactar o acesso a oportunidades, comprometendo a produtividade nacional. A Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe (CEPAL) publicou estudo intitulado *A ineficiência da desigualdade*¹¹⁹ do qual concluiu que as desigualdades de acesso à educação e à saúde, ao reduzir as capacidades e oportunidades, comprometem a inovação e os aumentos de produtividade.

Esse fator contribui para que o peso sobre os mais pobres seja ainda maior, o que gera dificuldade de mobilidade social da classe pobre e a perpetuação dos mais ricos no poder e na riqueza. De acordo com o que foi pesquisado pelos economistas da Itália Guglielmo Barone e Sauro Mocetti, há 600 anos famílias mais ricas de Florença são as mesmas.¹²⁰

Portanto, há a tendência dos mais ricos aumentarem sua riqueza e permanecerem no poder, utilizando o sistema para perpetuar o domínio ao longo do tempo. Essa realidade não parece promover a justiça social e o bem comum, será analisada a seguir qual poderia ser a maneira justa de se tributar e forjar a matriz tributária.

4 QUAL A MANEIRA JUSTA DE TRIBUTAR?

¹¹⁹ Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe (CEPAL), *A ineficiência da desigualdade*. Síntese (LC/SES.37/4), Santiago, 2018. Disponível em: <<https://repositorio.cepal.org/items/92451646-5885-4fdb-a65a-7043ab748f61>> Acessado em: 20/11/2023.

¹²⁰ BARONE, Guglielmo. MOCETTI, Sauro. Intergenerational mobility in the very long run: Florence 1427-2011. Disponível em: < <https://www.eui.eu/Documents/DepartmentsCentres/Economics/Seminarsevents/Mocetti.pdf>> Acesso: 20/09/2023.

Michael Sandel começa seu curso (que também é um livro) ‘*Justice: What's the Right Thing to Do?*’¹²¹ na Universidade de Harvard com o seguinte dilema moral:

O Bonde desgovernado:

Suponha que você seja motoneiro de um bonde desgovernado, avançando sobre trilhos a quase 100 quilômetros por hora. Adiante, você vê cinco operários em pé nos trilhos, com as ferramentas nas mãos. Você tenta parar, mas não consegue. Os freios não funcionam. Você se desespera porque sabe que, se atropelar esses cinco operários, todos eles morrerão. (Suponhamos que você tenha certeza disso.)

De repente, você nota um desvio para a direita. Há um operário naqueles trilhos também, mas apenas um. Você percebe que pode desviar o bonde, matando esse único trabalhador e poupando os outros cinco.

O que você deveria fazer?¹²²

Como dilema moral, não há resposta correta¹²³ para essa questão. Porém, o raciocínio utilizado por cada um para chegar à determinada resposta pode ser dividido em duas correntes.

Há aqueles que se utilizam do critério numérico e acreditam que desviar o bonde, matando apenas um, seja o mais correto, pois assim, cinco famílias seriam poupadas às custas de uma só família.

Noutro norte, há aqueles que, independentemente do número de famílias que poderiam ser salvas, acreditam ser errado desviar o bonde, sacrificando um terceiro às custas de outrem.

A primeira corrente, denominada de *Princípio moral consequencialista*, situa a moralidade nas consequências de um ato, no estado do mundo que resulta da ação praticada, nesse caso, desse dilema moral específico, para corrente consequencialista o lado moral seria o que menos pessoas morressem, em razão do fator numérico. Entre os representantes desta corrente está o *utilitarismo* de Jeremy Bentham.

A segunda corrente, denominada de *Princípio moral categórico*, situa a moralidade em certos requisitos morais absolutos, independentemente das consequências de um ato, desse dilema moral específico, para corrente categórica o lado moral seria não envolver um terceiro

¹²¹ Disponível em: <<https://www.edx.org/learn/justice/harvard-university-justice>> Acessado em 25/11/2023.

¹²² SANDEL, Michael J. Justiça - O que é fazer a coisa certa. Tradução de Heloisa Matias e Maria Alice Máximo. 26. ed Rio de Janeiro. Civilização Brasileira, 2019.p.30.

¹²³ Em um sentido objetivo, binário.

em razão de princípios morais categóricos. Entre os representantes desta corrente está o *imperativo categórico* de Immanuel Kant.

Apesar de não haver uma resposta correta para o dilema, é certo que a maioria das pessoas, nessa situação, optariam em desviar o bonde e matar apenas um operário, salvando outros cinco. É uma operação mental básica de que: Cinco vidas valem mais que uma.

Entretanto, mudando um pouco o exemplo, Sandel oferece um novo dilema: Suponha que você é médico, chegam 5 pacientes graves, cada um precisando de um órgão diferente para sobreviver, e na sequência, vem um paciente 100% sadio, apenas para realizar um *check-up* de rotina, você percebe que se retirar os órgãos do paciente que chegou saudável poderá salvar os outros cinco.

Aqui é possível realizar novamente a operação mental básica de que cinco vidas valem mais que uma, porém, dessa vez, a grande maioria das pessoas resistem a essa operação, nesse caso. Isso acontece porque no segundo dilema o princípio moral é voltado para requisitos morais absolutos, que independe do resultado dos atos.

Em larga escala esses dilemas podem ser aplicados de forma prática na sociedade, apesar de não ser um bonde desgovernado, é possível que seja questionado se seria justo deixar o sistema de mercado operar livremente e desgovernadamente matando não cinco, mas milhões de pessoas de fome e miséria em prol de alguns poucos? É justo que apenas 6 pessoas no país possuam a riqueza dos 100 milhões mais pobres do Brasil? É justo que as escolhas políticas e a Matriz Tributária de um país retirem mais dos que têm menos em benefício de uma pretensa necessidade econômica?

Veremos um pouco mais a seguir.

4.1 Como e quem tributar (eficiência e equidade)

Como foi visto, o raciocínio moral do que é justo pode residir em dois momentos distintos, na própria ação (Raciocínio moral categórico) ou no resultado prático da ação (Raciocínio moral consequencialista).

Veremos como os princípios de justiça podem ser entendidos por esses raciocínios em âmbito tributário.

4.1.1 Equidade

Analisaremos primeiro a justiça sob o enfoque da própria ação:

Tomando como princípio moral, a equidade pode ser entendida como um princípio categórico, porque a moralidade reside na própria ação equitativa, independente, a priori, dos resultados. Isso é, a equidade seria um objetivo principal, relacionado intrinsecamente com seu valor moral interior de equidade.

Nesse aspecto de equidade, Musgrave & Musgrave trabalham duas abordagens: Uma abordagem se baseia no “princípio do benefício” e a outra abordagem se baseia no “princípio da capacidade de pagamento”, veremos cada uma delas a seguir:

Todo mundo concorda que o sistema tributário deve ser equitativo, isto é, cada contribuinte deve contribuir com uma “parcela justa” para cobrir os custos do governo. Mas não existe unanimidade a respeito da definição do termo “parcela justa”, pois, como já ressaltamos anteriormente, vários tipos de abordagens podem ser colocados em prática. Particularmente, podemos distinguir duas linhas de pensamento.

Uma abordagem se baseia no “princípio do benefício”. De acordo com essa teoria, remonta a Adam Smith e aos primeiros escritores que analisaram o problema, um sistema tributário equitativo é aquele em que cada indivíduo tributado contribui com uma quantia proporcional aos benefícios, que ele obtém dos serviços públicos.¹²⁴

Portanto, de acordo com a *princípio do benefício*, o sistema de cobrança de tributos varia conforme o dispêndio do setor público para cada um.

A outra abordagem, ainda sob o manto do princípio moral da equidade é o *princípio da capacidade de pagamento*. Segundo essa abordagem, cada indivíduo deve contribuir para a soma da totalidade a ser arrecadada de acordo com o peso de sua capacidade de contribuição, quem tem mais contribui com uma parcela maior, proporcional a seu poder de contribuição:

Nessa abordagem, o problema tributário é analisado de forma isolada, independentemente da determinação dos dispêndios públicos. Uma determinada receita total é necessária e cada contribuinte é convidado a participar de acordo com sua capacidade de pagamento.¹²⁵

¹²⁴ MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças públicas: teoria e prática**. Tradução de Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1980. p. 178-179.

¹²⁵ MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças públicas: teoria e prática**. Tradução de Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1980. p.179.

A política tributária necessita de uma regra para que lhe sirva de diretriz. De acordo com Musgrave & Musgrave, o princípio da capacidade de pagamento é amplamente aceito como diretriz.

Nenhuma das duas abordagens enfoca todas as funções de governo¹²⁶ tratadas anteriormente no capítulo 2. O princípio do benefício alocará a parcela tributária que custeia os serviços públicos, mas não observa a arrecadação necessária para o financiamento e implementação de políticas distributivas. O princípio do benefício pressupõe uma distribuição de renda preexistente.

Já o princípio da capacidade de pagamento, conforme Musgrave & Musgrave: atende melhor aos desafios do problema distributivo, mas deixa indeterminado o fornecimento dos serviços públicos.

Portanto, o princípio moral da equidade, é atendido melhor pela abordagem do princípio da capacidade de pagamento porque atinge melhor aos desafios do problema distributivo.

4.1.2 Eficiência

Como visto, o raciocínio moral do que é justo também pode residir no resultado prático da ação, *princípio moral consequencialista*.

Nesta senda, é preciso avaliar qual a forma de tributar pode trazer maior retorno aos indivíduos daquela sociedade, maximizando o bem-estar comum, visando a liberdade individual e a virtude de uma vida boa.

Nesse sentido, concluiu Godoi (2022): “Confirmam-se no caso brasileiro as abundantes evidências internacionais de que a crônica desigualdade prejudica no longo prazo o aumento da produtividade econômica e compromete seriamente a mobilidade social.”¹²⁷

Na mesma senda, o estudo da Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe (CEPAL) A ineficiência da desigualdade¹²⁸ concluiu que: “as desigualdades de acesso à

¹²⁶ Funções: Alocativa, distributiva e estabilizadora.

¹²⁷ GODOI, Marciano Seabra de. **Concentração de renda e riqueza e mobilidade social: a persistente recusa da política tributária brasileira a reduzir a desigualdade**. Revista de Informação Legislativa: RIL, Brasília, DF, v. 59, n. 235, p. 61-74, jul./set. 2022. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/ri/edicoes/59/235/ri_l_v59_n235_p61>

¹²⁸ Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe (CEPAL), A ineficiência da desigualdade. Síntese (LC/SES.37/4), Santiago, 2018. Disponível em: <<https://repositorio.cepal.org/items/92451646-5885-4fdb-a65a-7043ab748f61>> Acessado em: 20/11/2023.

educação e à saúde, ao reduzir as capacidades e oportunidades, comprometem a inovação e os aumentos de produtividade”.

Portanto, se a desigualdade prejudica a longo prazo o aumento da produtividade e compromete a mobilidade social e se a desigualdade de acesso à educação e saúde reduz as capacidades e oportunidades e tem como consequência o comprometimento da inovação e da produtividade é necessário, que, visando os resultados práticos da ação, se adote uma política distributiva, com fim de reduzir as desigualdades a fim de que o sistema se torne eficiente.

“Para ser exitosa, a busca de maior produtividade econômica deve necessariamente incluir políticas públicas de inclusão social e redução de desigualdades”.¹²⁹

Assim, como visto anteriormente, o princípio que melhor atende aos desafios do problema distributivo é o princípio da capacidade de pagamento.

Desde John Stuart Mill, a regra da capacidade de pagamento tem sido encarada como uma prescrição de igual sacrifício. Segundo tal conceito os contribuintes seriam tratados igualmente se as suas contribuições fiscais implicassem num sacrifício idêntico, ou seja, na mesma perda de bem-estar.¹³⁰

Observar o princípio da capacidade de pagamento aliado a um sistema progressivo tende a reduzir as desigualdades e tornar o sistema mais eficiente. Além disso, para reduzir as desigualdades é necessário implementar políticas públicas de acesso à educação e à saúde, para que, conforme apontado pelo estudo da CEPAL, as desigualdades de acesso não tornem o sistema ineficiente.

5 A MATRIZ TRIBUTÁRIA BRASILEIRA E A QUESTÃO DA EFICIÊNCIA E EQUIDADE

Conforme a linha exposta nesta pesquisa, a matriz tributária deve se orientar para que o sistema seja progressivo, a fim de que se torne moralmente justo, equitativo e eficiente. Será visto a seguir os mecanismos atuais do arcabouço jurídico brasileiro que podem permitir a

¹²⁹ Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe (CEPAL), A ineficiência da desigualdade. Síntese (LC/SES.37/4), Santiago, 2018. Disponível em: <<https://repositorio.cepal.org/items/92451646-5885-4fdb-a65a-7043ab748f61>> Acessado em: 20/11/2023.

¹³⁰ MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças públicas: teoria e prática**. Tradução de Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1980. p.183.

progressividade do sistema, com vistas ao cumprimento dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil¹³¹.

5.1 Imposto de Renda

Conforme o que foi exposto anteriormente, no Brasil, o imposto sobre a renda só não é menor que o imposto sobre o patrimônio. Além disso, a alíquota máxima do IR no Brasil é de 27,5%, enquanto os países desenvolvidos têm alíquota de 45% até 50%. Os Estados Unidos, por exemplo, que costumam ser invocados pelos libertários, cobram uma alíquota máxima de 37% de IR (10 pontos percentuais a mais que o Brasil), tudo conforme o gráfico abaixo:

¹³¹ CF/88 Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acessado em: 30/11/2023.

IRPF: características em economias avançadas da OCDE e na América Latina – países selecionados (2020)

País	Número de alíquotas (%)	Crédito tributário	Parcela isenta ¹ (Int\$ milhares – mensal)	Alíquota mínima (%)	Alíquota máxima (%)	Faixa máxima ² (Int\$ milhares – mensal)
Austrália	4	-	1,03	19,0	45,0	10,20
Bélgica	4	-	0,99	25,0	50,0	4,57
Canadá	5	x	0,93	15,0	33,0	15,13
França	4	-	1,14	11,0	45,0	17,94
Alemanha	3 ³⁾	-	1,06	14,0	45,0	30,48
Itália	5	x	1,01	23,0	43,0	9,47
Japão	7	-	0,39	5,0	45,0	32,42
Coreia do Sul	7	-	0,14	6,0	42,0	48,24
Holanda	3	x	2,94	9,7	49,5	7,20
Portugal	7	-	0	14,5	48,0	11,61
Espanha ⁴	5	-	0,74	19,0	45,0	7,99
Suécia	1	x	4,85	52,0	52,0	4,85
Reino Unido	3	-	1,44	20,0	45,0	17,30
Estados Unidos ⁵	7	-	0	10,0	37,0	43,20
Colômbia	6	-	2,39	19,0	39,0	68,04
Chile	6	-	1,61	4,0	35,0	14,33
México	19	x	0,03	1,9	35,0	30,93
Brasil	4	-	0,81	7,5	27,5	1,98
Média da OCDE-14	5	-	1,19	17,4	44,6	18,61
Média da América Latina -4	9	-	1,21	8,1	34,1	28,82

Fonte: OECD (2021c).

Elaboração: Ipea.

Notas: ¹ 1 Int\$ = R\$ 2,36 brasileiros – BRL (2020).

² Faixa mensal em que começa a ser aplicada a alíquota máxima, em Int\$ milhares.

³ Alemanha: na primeira faixa, entre 14% e 42%, a alíquota aumenta linearmente a renda.

⁴ Espanha: imposto de renda central e regional somados. Exemplo para Madri.

⁵ Estados Unidos: apenas o imposto de renda federal.

Fonte: IPEA¹³²

Ainda de acordo com a nota técnica do IPEA¹³³: “O IRPF, que engloba a tributação de salários, dividendos, aluguéis e ganhos de capital dos indivíduos, foi o grande diferencial entre os países avançados da OCDE (9%) e os latino-americanos (2% a 3%, inclusive o Brasil). Isso

132

Disponível

em:

<https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/11231/1/NT_54_Dinte_O_sistema_tributario.pdf>
em: 30/11/2023.

Acessado

133

Disponível

em:

<https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/11231/1/NT_54_Dinte_O_sistema_tributario.pdf>
em: 30/11/2023.

Acessado

mostra que se deve fortalecer o imposto de renda pessoal, deixando-o mais progressivo, de modo a aumentar sua arrecadação entre os detentores de altas rendas de capital.”

Nesta senda, é preciso entender que, não se trata de aumentar a alíquota para as pessoas mais pobres ou de média renda, e sim, aumentar as quantidades de alíquotas diferentes, tornando-as mais leves para as pessoas com menor renda e tornando-as proporcionalmente mais pesadas para as pessoas com maior renda, é a linha adotada pelos países avançados.

Portanto, de acordo com o que já foi exposto, como o número de pessoas com renda concentrada é muito menor que o número de pessoas de baixa renda, uma quantidade pequena de pessoas teria seu tributo majorado, tornando o sistema progressivo, portanto, tornando-o justo, equitativo e eficiente.

Será visto a seguir outras formas de tornar o sistema progressivo.

5.2 Imposto sobre grandes fortunas do Art. 153. VII da CF.

Na mesma senda, de tornar o sistema progressivo, a CF/88 - Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 previu o IGF – Imposto sobre grandes fortunas (Art. 153. VII).

O IGF é o único imposto de competência da União que ainda não foi instituído. Conforme Gassen e Silva a tributação de renda mostra-se mais adequada. Porque a acumulação do patrimônio pressupõe a obtenção de renda, exceto nas hipóteses de transmissão não onerosas, que serão vistas adiante, tributar renda é mais factível que tributar fortunas.¹³⁴

Há ainda o aspecto da elisão fiscal e da evasão fiscal, os contribuintes para fugirem da progressividade realizarão planejamento eficiente de modo a evitar a concentração de renda, haverá ainda evasão fiscal com a criação de empresas de fachada e outros artifícios e práticas ilícitas. Há ainda a questão da desestimulação da poupança e do investimento no país, aliado à fuga de recursos, com efeitos negativos na economia.¹³⁵

Portanto, mostra-se mais viável uma tributação mais progressiva na renda que uma tributação propriamente sobre o acúmulo de fortunas até porque a acumulação de fortuna pressupõe renda.

¹³⁴ SILVA, Jamyl de Jesus; GASSEN **A Tributação do Patrimônio como Instrumento de Justiça Social**. In: Gassen, Valcir (org). Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. 2 ed. Brasília: Arraes, 2016.p.159.

¹³⁵ SILVA, Jamyl de Jesus; GASSEN **A Tributação do Patrimônio como Instrumento de Justiça Social**. In: Gassen, Valcir (org). Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. 2 ed. Brasília: Arraes, 2016.p.159.

5.3 Imposto sobre herança e doação.

Nos termos da CF/88, compete aos Estados e ao DF, entre outros, instituir o imposto sobre: I - transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos; (Art. 155, I).

A primeira observação a se fazer é que de acordo com o § 1º, IV do referido Art. 153 o Senado Federal fixará as alíquotas máximas de cobrança do imposto de transmissão não onerosa. Tal alíquota máxima definida na Resolução Nº 9, de 1992¹³⁶ é de 8%, cabendo ainda a cada estado instituir o referido imposto com alíquotas que podem ser ainda menores que o limite máximo fixado pelo Senado Federal. Como explanado no capítulo 3¹³⁷, desde a EC18/1965 há certa blindagem em relação à tributação de heranças.

Uma crítica à tributação sobre herança e doação (a falta dela) é que, o próprio sistema capitalista de mercado preza essencialmente pelo mérito e não há mérito algum quando se recebe uma quantia ou patrimônio daquele que não se fez jus senão pela sorte. Não é moral quando a estrutura capitalista prega a meritocracia, mas ao mesmo tempo aquele que nasce e recebe herança e tem um capital razoável jamais precisará trabalhar para multiplicar seu capital. Nesse sentido aponta Sandel: “Não é fácil equilibrar as vantagens que pais e mães abastados conferem a filhos e filhas. Não estou pensando principalmente em riqueza herdada. Um imposto sobre heranças que seja robusto resolveria isso” (Sandel, 2020).

Gassen e Silva completam ainda:

Não é necessário grande esforço para perceber que na transferência gratuita de bens reside a maior possibilidade de tributação para o equilíbrio do sistema e, como se verá adiante, para se construir uma **herança social**, como forma de superação de mera **herança familiar**.¹³⁸

A OCDE ainda dá diretrizes para uma melhor tributação progressiva sobre heranças:

¹³⁶ Disponível em: <<https://legis.senado.leg.br/norma/590017/publicacao/15785996>> Acessado em 01/12/20023.

¹³⁷ No item: 3.1.3 De 1965 a 1988 e os dias atuais.

¹³⁸ SILVA, Jamily de Jesus; GASSEN **A Tributação do Patrimônio como Instrumento de Justiça Social**. In: Gassen, Valcir (org). Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. 2 ed. Brasília: Arraes, 2016.p.161.

Com relação ao imposto sobre heranças, a OCDE destaca que pequenas heranças têm papel redistributivo, mas grandes heranças concentram renda (OECD, 2021b). Por isso, esta recomenda a adoção de alíquotas progressivas sobre heranças, com o estabelecimento de um limite de isenção significativo, de forma a isentar as pequenas heranças.¹³⁹

Portanto, para que o Brasil possa alcançar os objetivos da República Federativa previstos no Art. 3º da CF/88 é preciso promover uma tributação progressiva e no âmbito da tributação sobre heranças e doações encontrar maneiras de se observar o recomendado pela OCDE.

6 CONCLUSÃO

Como foi observado ao longo do trabalho a concentração de renda vem aumentando exponencialmente nos últimos anos, enquanto os níveis de pobreza extrema também são alarmantes. Em um determinado prazo (que pode ser curto, médio ou longo) o sistema está fadado ao colapso se não repensarmos maneiras de reestruturar a organização social.

Seja pela possibilidade de o discurso de ódio inflamar a sociedade, seja pelo inevitável colapso financeiro e social da ineficiência da desigualdade é certo que um colapso está em curso. Desta forma, é por essas e outras contradições da realidade brasileira que precisamos inserir todos no debate, no afã de promover e disseminar o conhecimento para a população.

É por meio da pesquisa e produção científica que esse estudo se propõe a tocar na vida social e de alguma forma fornecer alternativas para que a sociedade brasileira possa tomar consciência do problema em curso.

Vivemos atualmente numa sociedade em que é normal uma pessoa passar a vida inteira tentando pagar uma casa, um carro, o aluguel e sobre ela recai percentualmente a maior carga tributária, enquanto aqueles que auferem riqueza por meio de juros e dividendos levam uma vida com carga tributária proporcionalmente inferior. Precisamos repensar esse modelo.

O estudo do Direito não pode ser dissociado do estudo da justiça, do que é justo. Como disse certa vez o Ministro do STF – Supremo Tribunal Federal, Joaquim Barbosa, ao seu colega

139

Disponível em: https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/11231/1/NT_54_Dinte_O_sistema_tributario.pdf
em: 30/11/2023.

em:
Acessado

Ministro Gilmar Mendes¹⁴⁰: “Saia à rua”¹⁴¹. Não é preciso ir tão longe na universidade para perceber que, enquanto há milhares de jovens batalhando pela vida, de sol a sol, pegando ônibus e trabalhando, também há outros que possuem automóveis, muitas vezes recebidos de doação não onerosa pelos pais, de presente, e estão em condições mais favoráveis. É temerário dizer que essa situação é justa ou baseada no mérito e que não cause incômodo. É preciso procurar alternativas para situação atual do país.

Como foi tratado no trabalho, os tributos são pressupostos para liberdade porque todos os direitos derivam de um Estado pós-tributário.

Não parece ser justo que, como visto, um homem detenha capital suficiente para se hospedar em um dos melhores hotéis do Brasil pelos próximos 29mil anos. Também não parece justo que apenas 6 pessoas do Brasil detenham riqueza equivalente a 100 milhões de compatriotas.

A tributação tem papel importante no direito de propriedade, sendo as escolhas nesse campo essenciais no corpo social, a fim de que o Estado realize as funções de governo (Alocativa, Distributiva e Estabilizadora).

Portanto, há possibilidades, por meio das escolhas políticas, em especial da matriz tributária de se modificar a realidade do país, se, conforme o que já foi explanado, a desigualdade é indutora da ineficiência, caminhar para um patamar de igualdade é benéfico para todos.

Considerando que a desigualdade social compromete a produtividade econômica e que a matriz tributária beneficia o capital financeiro, é necessário repensar as bases teóricas e legais, chanceladas pelo Direito.

Foi visto que, ao longo da história, apesar de ter sido realizado um aperfeiçoamento no sistema tributário, desde a crise dos anos 30 e o golpe militar o sistema tem se moldado para cobrar cada vez mais tributos sobre o consumo, onerando mais aqueles que estão na base da pirâmide social.

Tal constatação nos leva à regressividade do sistema. Foi visto que na compra de um celular uma diarista paga quase 20% da sua renda em impostos enquanto um gerente paga cerca de 2,5%. Entretanto, o alvo deste trabalho não reside nas pessoas que têm uma ligeira renda

¹⁴⁰ Ministros voltam a discutir em sessão do Supremo: Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2009-abr-22/ministros-batem-boca-vez-sessao-supremo/>> Acessado em: 01/12/2023.

¹⁴¹ Invoca-se o sentido de sair à rua e conhecer a realidade de forma imersiva, dispensa-se qualquer outro aspecto discutido entre os ministros do STF na sessão plenária.

mais alta, é necessário tributar mais aqueles que estão no topo da pirâmide, encorajando um sistema verdadeiramente progressivo.

Cobrar um pouco mais dos mais ricos aliviará a cobrança daqueles que têm renda média e baixa.

O Sistema regressivo é tão perverso que faz com que as pessoas de menor renda trabalhe mais dias que as de maior renda só para pagar seus tributos.

Nesse aspecto, foi observado que a moralidade de como deve ser cobrado um tributo pode residir em dois momentos. Tanto na própria ação (Raciocínio moral categórico) quanto no resultado da ação (raciocínio moral consequencialista).

Sob os dois aspectos foi observado que a equidade é a diretriz da matriz tributária. Tanto pelo fato de ser intrinsecamente a melhor opção moral, quanto pelos resultados práticos e retornos que podem se ter na sociedade como um todo, tornando-a mais eficiente.

Portanto, vislumbrar a concretização dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil previstos na Constituição Federal de 1988 é possível por meio de instrumentos legais tributários que promovam a equidade. A tributação coerente da renda e do patrimônio transferido gratuitamente podem ser veículos de efetivação dos preceitos constitucionais.

Observamos que o Brasil possui sob o ponto de vista moral irracionalidades, já que não tributa lucros e dividendos dos empresários, mas tributa a participação dos trabalhadores no lucro das empresas.

Com base na pesquisa deste trabalho, para que haja possibilidade de cumprimento dos objetivos da República Federativa do Brasil é necessário a busca pela equidade e pela eficiência da Matriz Tributária. Ficou claro que é necessário que o sistema de alíquotas de IR seja melhor moldado para promover a progressividade, que haja um efetivo imposto sobre a transferência de bens não onerosos e que a tributação sobre o consumo, que torna o sistema regressivo, seja substituída por uma tributação mais progressiva. É necessário ainda que se traga transparência nos tributos sobre o consumo, discriminando quanto se paga de tributos, assim haverá o efeito “irritante” nos contribuintes, trazendo-os para a conscientização e o debate.

Por fim, impende salientar que esta pesquisa foi baseada em bibliografia de áreas vareadas, que permitiu uma melhor compreensão da matriz tributária. Todavia, faz-se necessário realizar estudos mais aprofundados de como deveriam ser implementadas as progressões nas alíquotas de IR, quais seriam os impactos na majoração do imposto sobre transferência não onerosa e quais seriam as alíquotas ideais a serem cobradas. Também deve se

realizar estudos aprofundados em razão da reforma tributária que vem sendo votada na PEC 45/2019, quais são suas alterações, quais os efeitos práticos que ela terá sobre a matriz tributária? Certamente serão objetos de estudo posterior.

REFERÊNCIAS

ARRETCHE, Marta. **Trajetória das desigualdades: como o Brasil mudou nos últimos 50 anos**. 1 ed. São Paulo. Unesp. 2015

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.

BARONE, Guglielmo. MOCETTI, Sauro. **Intergenerational mobility in the very long run: Florence 1427-2011**. Disponível em: <<https://www.eui.eu/Documents/DepartmentsCentres/Economics/Seminarsevents/Mocetti.pdf>> Acesso: 20/09/2023.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República.

CASTAGNA, Fabiano Pires. Capacidade contributiva e igualdade tributária no imposto sobre a renda da pessoa física: os desafios da concretização sob a perspectiva do Valor-Princípio da Fraternidade. 2019. 339 f. Tese (Doutorado em Direito) - Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 2019. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/handle/123456789/215286>>. Acessado em: 06/11/2023

D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. **A regressividade da matriz tributária brasileira: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social**. Brasília, DF: UnB. Dissertação de Mestrado, 2015. Disponível em: <<http://www.realp.unb.br/jspui/handle/10482/18748?mode=full>>

GASSEN, Valcir; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina da F. **Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. o esforço em onerar mais quem ganha menos**. 2013. Disponível em: <<https://www.scielo.br/j/seq/a/GDHZyGw9JCNWF4LWkF6wbsn/?format=pdf&lang=pt.>> Acesso em: 08/11/2023.

GASSEN, Valcir. **Matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e o Direito Tributário**. In: GASSEN, Valcir (Org). Equidade e eficiência da

matriz tributária brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Tributação. 2. ed. rev., atual., aum. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2016.

GASSEN, Valcir. **Direito tributário: pressupostos e classificações dos tributos**. Brasília: Mimeo, 2009.

GASSEN, Valcir (org.). **Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: diálogos sobre estado, constituição e tributação**. 2. ed. Florianópolis: Arraes Editores, 2016.

GASSEN, Valcir; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Tributação nos Estados Unidos e no Brasil – estudo comparativo da matriz tributária (atualizado com a reforma tributária Trump)**. São Paulo: Almedina, 2020.

GIACOMONI, James. **Orçamento público**. 16 ed. São Paulo: Atlas 2012.

GODOI, Marciano Seabra de. **Concentração de renda e riqueza e mobilidade social: a persistente recusa da política tributária brasileira a reduzir a desigualdade**. Revista de Informação Legislativa: RIL, Brasília, DF, v. 59, n. 235, p. 61-74, jul./set. 2022. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/59/235/ril_v59_n235_p61.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos**. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019.

HUME, David. **Ensaio Político**. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

KINCHECKI, Cristiano. **A Formação Histórica da Matriz Tributária Brasileira**. In: Gassen, Valcir (org). Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. 2 ed. Brasília: Arraes, 2016.

LEAL, Augusto Cesar de Carvalho. **(In)justiça social por meio dos tributos: a finalidade redistributiva da tributação e a regressividade da matriz tributária brasileira**. In: Gassen, Valcir (org). Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. 2 ed. Brasília: Arraes, 2016.

LEITE, Harrison. **Manual de direito financeiro**. 6. ed. rev. ampl. e atual. Salvador: JusPODIVM

LOCKE, John. **Segundo tratado sobre governo**. Tradução de Alex Marins. 1ª Reimpressão. São Paulo. Martin Claret, 2011.

LYRA Filho, Roberto. **O que é direito**. 18 ed. São Paulo. Brasiliense, 2012.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: os impostos e a justiça**. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. **Finanças públicas: teoria e prática**. Tradução de Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1980

SANDEL, Michael J. **Justiça - O que é fazer a coisa certa**. Tradução de Heloisa Matias e Maria Alice Máximo. 26. ed Rio de Janeiro. Civilização Brasileira, 2019.

SANDEL, Michael J. **A tirania do mérito: O que aconteceu com o bem comum?** tradução Bhuvi Libanio 1. ed. Rio de Janeiro. Civilização Brasileira, 2020.

SILVA, Jamyl de Jesus; GASSEN, Valcir. **A tributação do patrimônio como instrumento de justiça social**. In: Gassen, Valcir (org). Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. 2. ed. Brasília: Arraes, 2016.