



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

Pablo Francisco Ramos Kapp

**Justiça fiscal: a (in)viabilidade da transição do modelo de tributação sobre o consumo  
para o de tributação sobre a renda e o patrimônio**

Florianópolis

2024

Pablo Francisco Ramos Kapp

**Justiça fiscal: a (in)viabilidade da transição do modelo de tributação sobre o consumo  
para o de tributação sobre a renda e o patrimônio**

Trabalho de Conclusão de Curso submetido ao curso de Direito do Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal de Santa Catarina como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Valcir Gassen

Florianópolis

2024

Ficha catalográfica gerada por meio de sistema automatizado gerenciado pela BU/UFSC.  
Dados inseridos pelo próprio autor.

Kapp, Pablo Francisco Ramos

Justiça fiscal: a (in)viabilidade da transição do modelo de tributação sobre o consumo para o de tributação sobre a renda e o patrimônio / Pablo Francisco Ramos Kapp ; orientador, Valcir Gassen, 2024.

112 p.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) -  
Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas, Graduação em Direito, Florianópolis, 2024.

Inclui referências.

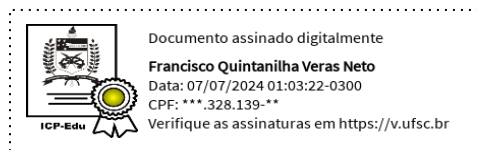
1. Direito. 2. Direito Tributário. 3. Direito Financeiro. 4. Bases de incidência de tributação. 5. Justiça fiscal. I. Gassen, Valcir. II. Universidade Federal de Santa Catarina. Graduação em Direito. III. Título.

Pablo Francisco Ramos Kapp

**Justiça fiscal: a (in)viabilidade da transição do modelo de tributação sobre consumo para o de tributação sobre patrimônio e renda**

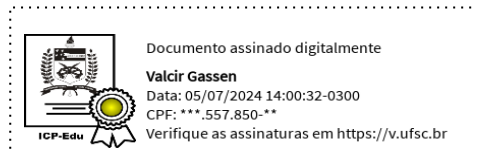
Este Trabalho de Conclusão de Curso foi julgado adequado para obtenção do título de Bacharel em Direito e aprovado em sua forma final pelo Curso de Direito da Universidade Federal de Santa Catarina.

Florianópolis, 03 de julho de 2024.



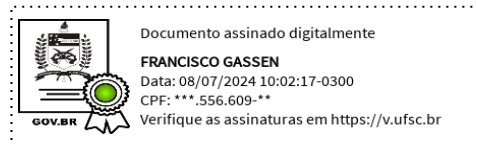
Coordenação do Curso

**Banca examinadora**



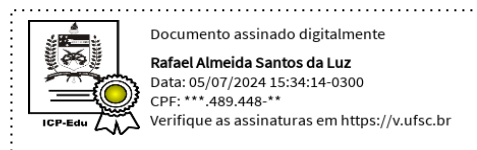
Valcir Gassen

**Orientador**



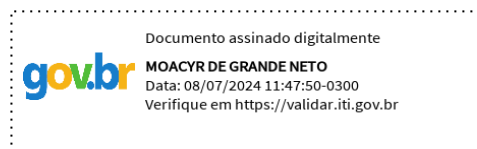
Francisco Gassen

**UFSC**



Rafael Almeida Santos da Luz

**UFSC**



Moacyr de Grande Neto

Externo

Florianópolis, 03 de julho de 2024.

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
COLEGIADO DO CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

**TERMO DE APROVAÇÃO**

O presente Trabalho de Conclusão de Curso, intitulado “**Justiça fiscal: a (in)viabilidade da transição do modelo de tributação sobre consumo para o de tributação sobre patrimônio e renda**”, elaborado pelo acadêmico **Pablo Francisco Ramos Kapp**, defendido em **03/07/2024** e aprovado pela Banca Examinadora composta pelos membros abaixo assinados, obteve aprovação com nota **10 (dez)**, 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, 03 de julho de 2024



Documento assinado digitalmente

**Valcir Gassen**

Data: 05/07/2024 13:57:08-0300

CPF: \*\*\*.557.850-\*\*

Verifique as assinaturas em <https://v.ufsc.br>

---

**Valcir Gassen**  
Professor orientador



Documento assinado digitalmente

**FRANCISCO GASSEN**

Data: 08/07/2024 10:01:37-0300

CPF: \*\*\*.556.609-\*\*

Verifique as assinaturas em <https://v.ufsc.br>

---

**Francisco Gassen**  
Membro avaliador



Documento assinado digitalmente

**Rafael Almeida Santos da Luz**

Data: 05/07/2024 15:33:44-0300

CPF: \*\*\*.489.448-\*\*

Verifique as assinaturas em <https://v.ufsc.br>

---

**Rafael Almeida Santos da Luz**  
Membro avaliador



Documento assinado digitalmente

**MOACYR DE GRANDE NETO**

Data: 08/07/2024 11:47:50-0300

Verifique em <https://validar.iti.gov.br>

---

**Moacyr de Grande Neto**  
Membro avaliador

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
COORDENADORIA DE MONOGRAFIA

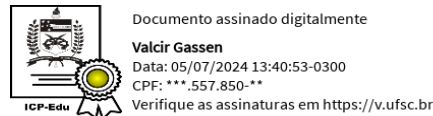
**ATA DE SESSÃO DE DEFESA DE TCC (VIRTUAL)**

(Autorizada pela Portaria 002/2020/PROGRAD)

Aos 03 dias do mês de julho do ano de 2024, às 09 horas, foi realizada a defesa pública do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), no modo virtual, através do link: “<https://meet.google.com/ypz-qmxv-hct>” intitulado “**Justiça fiscal: a (in)viabilidade da transição do modelo de tributação sobre consumo para o de tributação sobre patrimônio e renda**”, elaborado pelo(a) acadêmico(a) Pablo Francisco Ramos Kapp, matrícula nº 19200053, composta pelos membros Valcir Gassen (professor orientador), Francisco Gassen (membro avaliador), Rafael Almeida Santos da Luz (membro avaliador) e Moacyr de Grande Neto (membro avaliador), abaixo assinados. O trabalho obteve a aprovação com nota 10 (dez), 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.

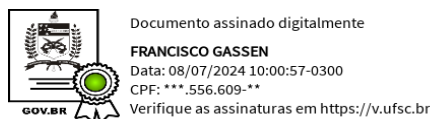
Aprovação integral

Aprovação Condicionada aos seguintes reparos, sob fiscalização do Prof. Orientador



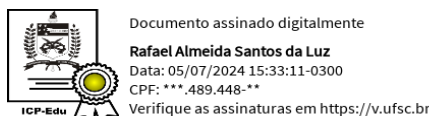
---

**Valcir Gassen**  
Professor orientador



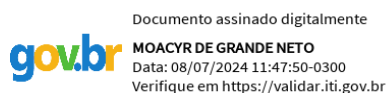
---

**Francisco Gassen**  
Membro avaliador



---

**Rafael Almeida Santos da Luz**  
Membro avaliador



---

**Moacyr de Grande Neto**  
Membro avaliador



**Universidade Federal de Santa Catarina**  
**Centro de Ciências Jurídicas**  
**COORDENADORIA DO CURSO DE DIREITO**

**TERMO DE RESPONSABILIDADE PELO INEDITISMO DO TCC E**  
**ORIENTAÇÃO IDEOLÓGICA**

Aluno: Pablo Francisco Ramos Kapp

RG: [REDACTED]

CPF: [REDACTED]

Matrícula: 19200053

Título do TCC: Justiça fiscal: a (in)viabilidade da transição do modelo de tributação sobre consumo para o de tributação sobre patrimônio e renda

Orientador: Professor Dr. Valcir Gassen

Eu, Pablo Francisco Ramos Kapp , acima qualificado(a); venho, pelo presente termo, assumir integral responsabilidade pela originalidade e conteúdo ideológico apresentado no TCC de minha autoria, acima referido

Florianópolis, 03 de julho de 2024.



Documento assinado digitalmente

**PABLO FRANCISCO RAMOS KAPP**

Data: 18/07/2024 03:47:16-0300

CPF: \*\*\*.394.300-\*\*

Verifique as assinaturas em <https://v.ufsc.br>

Pablo Francisco Ramos Kapp

## AGRADECIMENTOS

Não poderia deixar de registrar meus agradecimentos a todos aqueles que, de alguma forma, estiveram comigo nessa jornada no curso de Direito. Não os nominarei para não cometer a injustiça do esquecimento. Nessa jornada, dentro e fora do curso de Direito, tive muitos colegas brilhantes e fiz alguns amigos especiais que, espero, farão parte da minha vida para sempre. Hoje, tenho segurança para dizer que ter escolhido sair de Carazinho e vir para Florianópolis foi a melhor decisão que já tomei na minha vida. A segunda melhor decisão foi ter abandonado o curso de Engenharia Civil, já no final, para cursar Direito! A todos vocês que entraram de vez na minha vida, meu muito obrigado!

Registro, também, meus agradecimentos aos meus professores, especialmente ao Dr. Valcir Gassen, que aceitou a incumbência de ser meu orientador, ainda que essa orientação, talvez, fosse arriscada pelo momento agitado de minha vida, em que tive que conciliar a escrita deste trabalho com os primeiros passos da formação na carreira de auditor federal da CGU. Fica a gratidão, também, à minha banca, por ter aceitado doar precioso tempo de suas vidas para ouvir e avaliar as minhas reflexões e análises.

Agradeço à UFSC por ser a universidade pública, gratuita e de qualidade que acredito que todo jovem brasileiro deveria ter a oportunidade de frequentar. Minha vida acadêmica e profissional será sempre guiada por esse princípio.

Deixo também meus agradecimentos especiais aos amigos que fiz no IBGE em Florianópolis; aos novos amigos da CGU em Brasília; ao Emílio e sua família pelo acolhimento na minha mudança para Floripa; à Lucinha e sua família por todo o carinho e afeto; a todos os meus bichinhos amados que fazem minha alegria diária, e, é claro, à minha família e meus pais, especialmente minha mãe, Daniela Maria de Ramos, que, não tendo as mesmas oportunidades que eu – em razão de uma infância pobre e sofrida – fez o que estava ao seu alcance para me possibilitar uma formação mais adequada para que eu buscasse meus sonhos, ensinando-me a seguir pelo caminho justo e correto. Minhas conquistas até aqui podem não ter sido as mais incríveis, mas certamente foram muito maiores do que estava reservado para alguém de minha origem e que só foram possíveis graças à minha mãe.



## RESUMO

O objetivo do presente trabalho é analisar as bases econômicas (ou de incidência) da tributação no Brasil e a viabilidade de se promover alterações na sua estrutura para torná-la mais justa, sem a perda dos níveis atuais de arrecadação de modo a não comprometer o equilíbrio fiscal e a capacidade estatal de gastos e investimentos. Para tanto, é feita análise dos preocupantes níveis de desigualdade social, suas raízes históricas e como a tributação pode ser utilizada como política pública para mudança do estado atual, em conjunto com outras medidas no campo da despesa. Como referências, são utilizados dois modelos de tributação considerados mais justos (média da OCDE e Portugal). Analisa-se a distribuição das suas bases econômicas e as mudanças necessárias no modelo brasileiro para a sua aproximação com aqueles. Chegou-se à conclusão de que o modelo da média da OCDE requererá mudanças mais consideráveis na tributação sobre o consumo e a renda, mas faria com que o Brasil tivesse alíquotas de IVA consideradas dentro da média dos países desenvolvidos e a tributação sobre a renda tivesse alíquotas efetivas verdadeiramente progressivas e com potencial redistributivo. No modelo português, ainda que seja mais semelhante ao brasileiro, inclusive com certa relevância indesejada na tributação sobre o consumo, a aproximação também requererá algumas mudanças importantes, embora menos complexas que as do primeiro modelo. Concluiu-se que ambos os modelos apresentam oportunidades e desafios, e que pode ser mais conveniente a adoção do modelo português, para ir escalando para modelos mais justos, como o da média da OCDE. Por fim, com a implementação de quaisquer dos modelos, teria que se reformular as regras de competência tributária e repartição de receitas, tendo em vista que, atualmente, a competência tributária dos entes subnacionais está concentrada no consumo, a base de incidência que sofrerá maior perda de arrecadação, enquanto a da renda está concentrada na União que obterá o maior incremento arrecadatório.

**Palavras-chave:** justiça fiscal; matriz tributária brasileira; bases econômicas; bases de incidência; direito tributário; direito financeiro.

## ABSTRACT

The objective of this study is to analyze the economic bases (or incidence) of taxation in Brazil and the viability of promoting changes in its structure to make it fairer, without losing current levels of revenue so as not to compromise fiscal balance and the state's capacity for spending and investment. To this end, an analysis is made of the worrying levels of social inequality, their historical roots and how taxation can be used as a public policy to change the current state, in conjunction with others in the field of expenditure. Two tax models considered to be fairer (the OECD average and Portugal) are used as a reference. The distribution of their economic bases is analyzed, as well as the changes needed in the Brazilian model to bring it closer to those models. We came to the conclusion that the OECD average model would require more considerable changes in taxation on consumption and income, but would mean that Brazil would have VAT rates considered to be in line with the average for developed countries and that taxation on income would have truly progressive effective rates with redistributive potential. In the Portuguese model, although it is more similar to the Brazilian model, including a certain undesired relevance in taxation on consumption, the approximation will also require some important changes, although less complex than in the first model. It was concluded that both models present opportunities and challenges, and that it may be more convenient to adopt the Portuguese model in order to move towards fairer models, such as the OECD average. Finally, with the implementation of either model, the rules of tax competence and revenue sharing would have to be reformulated, given that the subnational entities tax competence is currently concentrated on consumption, the tax base that will suffer the greatest loss of revenue, while that of income is concentrated in the Federal Government, which will obtain the greatest increase in revenue.

**Keywords:** tax justice; brazilian tax matrix; economic bases; tax bases; tax law; financial law.

## RESUMEN

El objetivo de este trabajo es analizar la base económica (o incidencia) de la fiscalidad en Brasil y la viabilidad de introducir cambios en su estructura para hacerla más justa, sin perder los actuales niveles de recaudación para no comprometer el equilibrio fiscal y la capacidad de gasto e inversión del Estado. Para ello, se analizan los preocupantes niveles de desigualdad social, sus raíces históricas y cómo la tributación puede ser utilizada como política pública para cambiar el estado actual, en conjunto con otras en el ámbito del gasto. Se toman como referencia dos modelos fiscales considerados más justos (la media de la OCDE y Portugal). Se analiza la distribución de sus bases económicas, así como los cambios necesarios en el modelo brasileño para equipararse a ellos. Se concluyó que el modelo medio de la OCDE exigiría cambios más considerables en la fiscalidad sobre el consumo y la renta, pero daría lugar a que Brasil tuviera tipos de IVA considerados dentro de la media de los países desarrollados y a que la fiscalidad sobre la renta tuviera tipos efectivos realmente progresivos y con potencial redistributivo. En el modelo portugués, a pesar de ser más similar al brasileño, incluyendo cierta relevancia no deseada en la tributación sobre el consumo, la aproximación también requerirá algunos cambios importantes, aunque menos complejos que en el primer modelo. Se concluyó que ambos modelos presentan oportunidades y desafíos, y que puede ser más conveniente adoptar el modelo portugués para avanzar hacia modelos más justos, como el promedio de la OCDE. Por último, con la implantación de cualquiera de los dos modelos habría que reformular las reglas de competencia fiscal y reparto de ingresos, dado que actualmente la competencia fiscal de los entes subnacionales se concentra en el consumo, base imponible que sufrirá la mayor pérdida de ingresos, mientras que la de la renta se concentra en la Unión, que obtendrá el mayor aumento de ingresos.

**Palabras clave:** justicia fiscal; matriz fiscal brasileña; bases económicas; bases imponibles; derecho fiscal; derecho financi

## SINTESI

L'obiettivo di questo documento è analizzare le basi economiche (o l'incidenza) della tassazione in Brasile e la fattibilità di apportare modifiche alla sua struttura per renderla più equa, senza perdere gli attuali livelli di entrate per non compromettere l'equilibrio fiscale e la capacità di spesa e di investimento dello Stato. A tal fine, si analizzano i preoccupanti livelli di disuguaglianza sociale, le loro radici storiche e il modo in cui la tassazione può essere utilizzata come politica pubblica per cambiare lo stato attuale, insieme ad altre nel campo della spesa. Vengono presi come riferimento due modelli fiscali considerati più equi (la media OCSE e il Portogallo). Viene analizzata la distribuzione delle loro basi economiche e le modifiche necessarie al modello brasiliano per allinearli ad essi. Si è concluso che il modello medio dell'OCSE richiederebbe cambiamenti più considerevoli nella tassazione dei consumi e dei redditi, ma porterebbe il Brasile ad avere aliquote IVA considerate nella media dei Paesi sviluppati e la tassazione dei redditi ad avere aliquote effettive realmente progressive con un potenziale redistributivo. Nel modello portoghese, sebbene sia più simile al modello brasiliano, compresa una certa rilevanza indesiderata nella tassazione dei consumi, l'approssimazione richiederebbe anch'essa alcuni cambiamenti importanti, sebbene meno complessi rispetto al primo modello. Si è concluso che entrambi i modelli presentano opportunità e sfide, e che potrebbe essere più conveniente adottare il modello portoghese per avvicinarsi a modelli più equi, come la media OCSE. Infine, con l'implementazione di uno dei due modelli, sarebbe necessario riformulare le regole di competenza fiscale e di ripartizione del gettito, dato che attualmente la competenza fiscale degli enti subnazionali è concentrata sui consumi, la base imponibile che subirà la maggiore perdita di gettito, mentre quella dei redditi è concentrata nell'Unione, che otterrà il maggiore incremento di gettito.

**Parole chiave:** giustizia fiscale; matrice fiscale brasiliana; basi economiche; basi fiscali; diritto tributario; diritto finanziario.

## RÉSUMÉ

L'objectif de ce document est d'analyser la base économique (ou l'incidence) de la fiscalité au Brésil et la possibilité de modifier sa structure pour la rendre plus équitable, sans perdre les niveaux actuels de recettes afin de ne pas compromettre l'équilibre fiscal et la capacité de l'État à dépenser et à investir. Pour ce faire, une analyse des niveaux préoccupants d'inégalité sociale, de leurs racines historiques et de la manière dont la fiscalité peut être utilisée comme politique publique pour modifier la situation actuelle, en conjonction avec d'autres mesures dans le domaine des dépenses, est effectuée. Deux modèles fiscaux considérés comme plus équitables (la moyenne de l'OCDE et le Portugal) sont utilisés comme référence. La distribution de leurs bases économiques est analysée, ainsi que les changements nécessaires dans le modèle brésilien pour s'aligner sur eux. Il a été conclu que le modèle moyen de l'OCDE nécessiterait des changements plus considérables dans l'imposition de la consommation et du revenu, mais que le Brésil aurait des taux de TVA considérés comme se situant dans la moyenne des pays développés et que l'imposition du revenu aurait des taux effectifs réellement progressifs avec un potentiel de redistribution. Dans le modèle portugais, même s'il est plus proche du modèle brésilien, y compris une certaine pertinence indésirable dans l'imposition de la consommation, l'approximation nécessitera également quelques changements importants, bien que moins complexes que dans le premier modèle. Il a été conclu que les deux modèles présentent des opportunités et des défis, et qu'il pourrait être plus pratique d'adopter le modèle portugais afin de se rapprocher de modèles plus équitables, tels que la moyenne de l'OCDE. Enfin, la mise en œuvre de l'un ou l'autre modèle nécessiterait de reformuler les règles de compétence fiscale et de partage des recettes, étant donné que la compétence fiscale des entités infranationales est actuellement concentrée sur la consommation, l'assiette fiscale qui subira la plus grande perte de recettes, tandis que celle des revenus est concentrée dans l'Union, qui obtiendra la plus grande augmentation de recettes.

**Mots clés:** justice fiscale; matrice fiscale brésilienne; bases économiques; bases fiscales; droit fiscal; droit financier.

## LISTA DE FIGURAS

Figura 1 - Índice de Gini do Brasil, nos anos de 2019, 2022 e 2023.....	26
Figura 2 – Índice de Gini (2023) – Mundo.....	27
Figura 3 – Fluxo circular da renda em economia aberta .....	45
Figura 4 – Proporção de rendimentos tributáveis e isentos.....	85
Figura 5 – Alíquota efetiva de IRPF por faixa de rendimentos (SM) .....	86

## LISTA DE TABELAS

Tabela 1 – Tributação sobre o consumo .....	48
Tabela 2 – Tributação sobre a folha de salários .....	61
Tabela 3 – Tributação sobre a renda.....	64
Tabela 4 – Tributação sobre o patrimônio .....	67
Tabela 5 – Tributos extintos e criados pela reforma tributária e respectiva arrecadação.....	75
Tabela 6 – Perfil de tributação sobre as bases econômicas do Brasil e países da OCDE .....	78
Tabela 7 – Despesa por função do Governo Geral em 2023 .....	81
Tabela 8 – Alíquotas máximas de IR de pessoas físicas e jurídicas em Brasil e Portugal .....	84
Tabela 9 – Ajustes possíveis para se adotar o modelo da média da OCDE .....	87
Tabela 10 – Sugestão de medidas para atingir o modelo-alvo no Cenário 1 (Folha de salários) .....	90
Tabela 11 – Meta de incremento do IRPF (Cenário 1).....	91
Tabela 12 – Proposta de novas alíquotas médias efetivas de IR (Cenário 1).....	92
Tabela 13 - Sugestão de medidas para atingir o modelo-alvo no Cenário 1 (Patrimônio).....	94
Tabela 14 – Ajustes possíveis para se adotar o modelo português.....	96
Tabela 15 – Meta de incremento do IRPF (Cenário 2).....	99
Tabela 16 – Proposta de novas alíquotas médias efetivas de IR (Cenário 2).....	99

## LISTA DE GRÁFICOS

Gráfico 1 – Tributação sobre o consumo.....	59
Gráfico 2 – Tributação sobre a folha de salários .....	63
Gráfico 3 – Tributação sobre a renda .....	66
Gráfico 4 – Tributação sobre o patrimônio .....	73
Gráfico 5 – Participação das bases econômicas na tributação total (exceto taxas e contribuições de melhoria).....	76
Gráfico 6 – Bases econômicas em relação ao PIB .....	77
Gráfico 7 – Situação atual das bases de incidência no Brasil em comparação com a média da OCDE .....	87
Gráfico 8 – Situação após os ajustes do Cenário 1 .....	88
Gráfico 9 – Alíquotas de IVA em ordem decrescente (após Cenário 1).....	89
Gráfico 10 – Diferença entre as alíquotas efetivas praticadas e as propostas (Cenário 1).....	93
Gráfico 11 – Situação atual das bases de incidência no Brasil em comparação com o modelo português .....	95
Gráfico 12 – Situação após os ajustes do Cenário 2.....	97
Gráfico 13 – Alíquotas de IVA em ordem decrescente (após Cenário 2).....	98
Gráfico 14 – Diferença entre as alíquotas efetivas praticadas e as propostas (Cenário 2).....	100



## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CBS	Contribuição sobre Bens e Serviços
CIDE	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
CRFB	Constituição da República Federativa do Brasil
Comsefaz	Comitê Nacional de Secretários de Fazenda, Finanças, Receita ou Tributação dos Estados e do Distrito Federal
COSIP	Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública
Cofins	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
COFOG	Classification of Functions of Government
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
DIEESE	Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos
EC	Emenda Constitucional
ECTB	Estimativa da Carga Tributária Bruta
EFP	Estatísticas de Finanças Públicas
FIES	Financiamento ao Estudante do Ensino Superior
FGTS	Fundo de Garantia do Tempo de Serviço
FGV	Fundação Getúlio Vargas
FPE	Fundo de Participação dos Estados
FPM	Fundo de Participação dos Municípios
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IBS	Imposto sobre Bens e Serviços
ICMS	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IE	Imposto sobre Exportações
II	Imposto sobre Importações
IOF	Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários
IPEA	Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
IR	Imposto sobre a Renda
IRPF	Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas

IRPJ	Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas
IRRF	Imposto sobre a Renda Retido na Fonte
ISS	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITBI	Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis por Ato Oneroso <i>Inter Vivos</i>
ITCMD	Imposto sobre a Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doações
ITR	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural
IVA	Imposto sobre Valor Agregado
MEC	Ministério da Educação
MDS	Ministério do Desenvolvimento e Assistência Social, Família e Combate à Fome
OCDE	Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIB	Produto Interno Bruto
PIS	Programa de Integração Social
PNAD-C	Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua
Prouni	Programa Universidade para Todos
REUNI	Programa de Apoio a Planos de Reestruturação e Expansão das Universidades Federais
RFB	Receita Federal do Brasil
RGPS	Regime Geral de Previdência Social
RPPS	Regime Próprio de Previdência Social
SISU	Sistema de Seleção Unificada
SM	Salário-mínimo
STF	Supremo Tribunal Federal
STN	Secretaria do Tesouro Nacional
SUS	Sistema Único de Saúde
Unicamp	Universidade Estadual de Campinas
ZFM	Zona Franca de Manaus

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>21</b>
<b>2</b>	<b>DESIGUALDADE SOCIAL NO BRASIL: TRIBUTAÇÃO COMO INSTRUMENTO PARA AGRAVÁ-LA OU ENFRENTÁ-LA .....</b>	<b>25</b>
2.1	A DESIGUALDADE SOCIAL COMO HERANÇA HISTÓRICA.....	27
2.2	FERRAMENTAS PARA A CORREÇÃO DAS DESIGUALDADES .....	31
<b>3</b>	<b>SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO .....</b>	<b>33</b>
3.1	BREVE HISTÓRICO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	34
3.2	O SISTEMA TRIBUTÁRIO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 .....	37
3.2.1	Princípio da capacidade contributiva .....	40
3.2.2	Os (não) culpados pelas iniquidades do sistema tributário .....	42
<b>4</b>	<b>CLASSIFICAÇÃO E ANÁLISE DAS BASES ECONÔMICAS (OU DE INCIDÊNCIA) DE TRIBUTAÇÃO, SUA COMPOSIÇÃO E PARTICIPAÇÃO NA ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>44</b>
4.1	TRIBUTOS SOBRE O CONSUMO.....	47
4.1.1	Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) .....	49
4.1.2	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).....	50
4.1.3	Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI).....	51
4.1.4	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), Contribuição para o PIS e Contribuição para o PASEP .....	52
4.1.5	Contribuição sobre Concursos de Prognósticos .....	53
4.1.6	Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública (COSIP).....	54
4.1.7	Outros tributos relativos a vendas e serviços .....	55
4.1.8	Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico – Combustível e sobre Remessas ao Exterior.....	55
4.1.9	Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF).....	56
4.1.10	Imposto sobre Importações (II).....	57
4.1.11	Imposto sobre Exportações (IE).....	58
4.2	TRIBUTOS SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS .....	59
4.2.1	Contribuições para o RGPS.....	61
4.2.2	Contribuições para o RPPS .....	62
4.2.3	Contribuição Social do Salário-Educação .....	62

4.2.4	Contribuições para o Sistema S e outros tributos sobre a folha de salários .....	63
4.3	TRIBUTOS SOBRE A RENDA .....	63
4.3.1	Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF), Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF) .....	64
4.3.2	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).....	66
4.4	TRIBUTOS SOBRE O PATRIMÔNIO.....	67
4.4.1	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) .....	68
4.4.2	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) .....	69
4.4.3	Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos Reais a eles Relativos por Ato Oneroso <i>Inter Vivos</i> (ITBI).....	70
4.4.4	Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR).....	71
4.4.5	Imposto sobre a Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doações (ITCMD) .....	71
4.5	BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE A REFORMA TRIBUTÁRIA DE 2023 E O SEU PAPEL PARA A JUSTIÇA FISCAL .....	73
4.6	COMPARAÇÃO DA PARTICIPAÇÃO DAS BASES ECONOMICAS NA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL E NOS PAÍSES DA OCDE .....	76
<b>5</b>	<b>DESLOCAMENTO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO PARA A RENDA E O PATRIMÔNIO .....</b>	<b>79</b>
5.1	ATRIBUIÇÕES DO ESTADO BRASILEIRO E OS DESAFIOS FISCAIS.....	80
5.2	OBJETIVO E METODOLOGIA DA ANÁLISE .....	83
5.3	CENÁRIO 1 – MÉDIA DA OCDE .....	86
5.3.1	Ajustes para se aproximar do modelo-alvo .....	87
5.3.2	Resultado e proposta para redução na tributação sobre o consumo .....	88
5.3.3	Resultado e proposta para incremento de tributação sobre a folha de salários .....	90
5.3.4	Resultado e proposta para incremento da tributação sobre a renda .....	91
5.3.5	Resultado e proposta para incremento da tributação sobre a patrimônio .....	93
5.3.6	Considerações acerca da viabilidade do modelo da média da OCDE.....	94
5.4	CENÁRIO 2 – PORTUGAL .....	95
5.4.1	Ajustes para se aproximar do modelo-alvo .....	96
5.4.2	Resultado e proposta para redução na tributação sobre o consumo .....	97
5.4.3	Resultado e proposta para incremento da tributação sobre a renda .....	99
5.4.4	Considerações acerca da viabilidade do modelo português .....	101
<b>6</b>	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>101</b>
	<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>104</b>

## 1 INTRODUÇÃO

A complexidade da tributação transcende o próprio Direito Tributário, envolvendo diversas disciplinas jurídicas como o Direito Financeiro, Constitucional, Administrativo, Civil e Econômico. Indo além, a tributação é muito mais um fenômeno econômico, político e social, do que propriamente jurídico, o que lhe torna tão complexo e instigante. Aos estudiosos das ciências jurídicas cabe a criação e investigação de regras e princípios que disciplinam a tributação, no intuito de se alcançar a principal finalidade do direito: a pacificação social.

No entanto, o sistema tributário – matéria prima do direito que o estuda – está longe de promover pacificação, sendo alvo constante de insatisfação social. Se quem tem que estudá-lo, às vezes, o detesta pela sua complexidade, quem não o estuda o detesta por ter de viver sob suas regras percebidas como injustas. Mas o direito não é algo existente por si: é mero instrumento das escolhas políticas e econômicas feitas ao longo do tempo pelos detentores do poder.

Assim, este trabalho objetiva analisar a possibilidade de se fazer novas escolhas para modificar as bases econômicas (ou de incidência) de tributação atualmente vigentes, tendo como farol países que alcançaram os níveis de igualdade e justiça social que se almeja para o Brasil.

Para isso, ao longo dos capítulos se trará a discussão sobre a necessidade do deslocamento da matriz tributária, em busca da justiça fiscal. Existem diversas formas nas quais o fenômeno da tributação pode se materializar que, como mencionado, envolvem economia, política e direito. As opções econômicas, jurídicas e políticas estão relacionadas às disputas de forças na sociedade, em que as classes que a compõem definem a forma de distribuição de direitos e deveres. Do ponto de vista da justiça fiscal, devem pagar mais tributos aqueles que ostentam maior capacidade contributiva, conforme se desenvolverá adiante. A eleição daqueles que possuem maior capacidade contributiva se faz distribuindo de maneira equilibrada o volume de arrecadação sobre as bases econômicas adequadas, aliando a legítima necessidade estatal pela arrecadação com as reais possibilidades de seus cidadãos. Por bases econômicas (ou de incidência) adequadas, entendem-se aquelas que permitem a personalização do patrimônio e da riqueza de forma mais precisa, tornando, desse modo, a tributação mais justa.

Em vista disso, aqui serão analisadas as principais fontes de arrecadação tributária no país, bem como discutidas as implicações da excessiva concentração da tributação sobre o consumo - uma base econômica que há muito tempo é apontada por estudos como injusta e regressiva. Essa questão é agravada pelo fato de o Brasil apresentar profundas marcas causadas

por desigualdade social, enraizada historicamente e de difícil superação. Nesse sentido, também se fará uma brevíssima análise acerca dessa desigualdade social, representada pela concentração de renda e oportunidades que fazem com que haja grande dificuldade de mobilidade social. A tendência é que ricos acumulem e reproduzam sua riqueza e que os pobres consigam avanços econômicos tímidos. Avanços esses que só se verificam por conta de políticas de inclusão social relacionadas à educação, saúde e redistribuição de renda, que passaram a ser implementadas nas últimas décadas. Esse, aliás, é o espírito da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, que inaugurou um novo pacto social em favor de uma sociedade mais justa, presente em todo o seu conteúdo ideológico. Apesar disso, as escolhas atuais relacionadas à tributação têm sido um instrumento para manutenção de privilégios e de desigualdade, quando deveria ser uma poderosa ferramenta para o seu combate, em conjunto com outras políticas públicas.

Colher recursos na sociedade para promover políticas públicas destinadas a reduzir desigualdades sociais, enquanto a forma de obtenção desses mesmos recursos promove a própria desigualdade, é contraproducente. É imprescindível que ambos os institutos – arrecadação e despesa – sejam utilizados em harmonia, evitando a contradição ilustrada pelo ditado popular: "dar com uma mão para tirar com a outra". Assim, buscar-se-á demonstrar que a tributação pode e deve ser utilizada como uma importante política pública para a redução das desigualdades sociais. Embora a tributação não seja, por si só, a única ferramenta capaz de resolver os problemas históricos do Brasil, é provavelmente a menos aprimorada para esse fim. Hoje, o país conta com políticas reconhecidas internacionalmente: de redistribuição de renda, como o Bolsa-Família; de acesso à educação, como o SISU e o ProUni; e de universalização da saúde, como o SUS. Apesar disso, o incremento no bem-estar social propiciado por esses programas é limitado, de modo que é necessário ir além.

A criação de um sistema tributário justo não é apenas uma questão política, o que por si só, já seria bastante desafiador. É também um problema econômico que acompanha o Brasil desde sua história e que um sistema tributário mais justo pode ajudar a enfrentar. Assim, é crucial também dar atenção ao papel do Estado na tributação, explorando ao máximo suas potencialidades positivas, pois a atual lógica de tributar mais o consumo do que a renda é regressiva, perpetua a injustiça fiscal e afronta os preceitos básicos da Constituição Federal.

No entanto, é importante advertir que este trabalho não pretende "reinventar a roda". Em vez disso, busca-se analisar exemplos de sucesso no mundo desenvolvido, que servem como fontes de inspiração para a concretização de um Estado de bem-estar social, ao mesmo tempo em que se procura desenvolver uma solução genuinamente brasileira. Pretende-se, nesse

trabalho, demonstrar o quão possível é caminhar em direção à justiça fiscal e manter a capacidade estatal de gastos e investimentos em políticas públicas nos patamares atuais, que, na verdade, já é um tanto limitada frente às necessidades da sociedade brasileira.

Portanto, aqui se defenderá uma necessária transição da tributação sobre o consumo para as bases de incidência relacionadas à renda e ao patrimônio, em conjunto com a simplificação do regime de arrecadação e instituição de uma progressividade mais efetiva. No lado da tributação sobre o consumo, analisar-se-á quais os impactos da atenuação da tributação nessa base econômica. Far-se-á considerações acerca da reforma tributária promulgada em 2023 e suas limitações para o alcance de um sistema tributário justo, pois não há dúvida sobre o quão eram necessárias a simplificação e a uniformização da tributação sobre o consumo no Brasil, embora isso não tire o caráter pontual da reforma realizada. As medidas visando simplificar e uniformizar foram importantes, mas não farão o país estar dentre os que praticam uma verdadeira justiça fiscal. Para ilustrar a questão, a maior alíquota de IVA no mundo é a da Hungria, de cerca de 27%, e o Ministério da Fazenda estima que a alíquota conjunta do IBS e da CBS (nosso novo IVA-Dual) deve chegar a 26,5%, colocando o Brasil na segunda posição da lista de maiores IVAs do mundo. Essa estimativa é corroborada pelo Observatório de Política Fiscal (FGV), que estima que a alíquota estará mesmo próxima a 25% (Bráulio Borges, 2023).

Também se tratará nesse trabalho sobre a carga tributária total do Brasil, que sequer está dentre as maiores do mundo. Segundo aponta estudo da Unicamp (2022), em 2018, o Brasil apresentava percentual da carga tributária em relação ao PIB menor que a média dos países da OCDE, ficando atrás de países como Israel, Reino Unido, Alemanha, Espanha, Itália e França. Ou seja, enquanto a carga tributária sobre o consumo se situa dentre uma das maiores do mundo, a carga tributária geral está abaixo da média. Isso porque há um desequilíbrio da tributação sobre as bases econômicas disponíveis. No entanto, a discussão que será feita também mostrará que reduzir o IVA a patamares ideais, comparados a média dos países da OCDE (próximos a 18%), tem de ser feita com a adequada compensação para não provocar a imediata paralisia do Estado. Apenas reduzir faria com que os governos ficassem sem recursos para execução das suas funções que já são desempenhadas aquém do necessário.

Nesse trabalho, utilizar-se-ão dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), da Secretaria do Tesouro Nacional (STN), do Instituto de Pesquisas Econômicas Aplicadas (IPEA) e da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), para delinear o estado da arte da arrecadação das receitas tributárias no Brasil. Para a análise e formulação de propostas de viabilidade, a arrecadação tributária será dividida em quatro categorias de bases econômicas (ou de incidência): a) consumo; b) folha de salários; c) renda, e d) patrimônio. Somente não

farão parte dessa análise as receitas tributárias provenientes das espécies taxas e contribuições de melhoria, por se entender que estas possuem características específicas que não se enquadram no escopo desse trabalho. De qualquer modo, a carga tributária bruta do Governo Geral em 2023 (considerando todos os tributos) ficou cerca de 32,44% do PIB (Secretaria do Tesouro Nacional, 2024) e as receitas tributárias aqui analisadas representam a carga tributária correspondente a 30,78% do PIB, do que se depreende que, mesmo somadas, todas as taxas e contribuições de melhoria instituídas por todos os entes políticos possuem participação reduzida na arrecadação geral. Ao se desenhar o quadro atual, analisar-se-á o quanto da arrecadação está concentrada em bases econômicas menos desejáveis, que aqui se consideram aquelas que não privilegiam a capacidade contributiva (como o consumo); e quanto está concentrada em bases econômicas mais desejáveis (como a renda e patrimônio), que são mais adequadas a prestigiar a capacidade contributiva.

Adverte-se que, embora se esteja adotando os termos “mais e menos desejáveis”, isso não importa afirmar que o sistema tributário ideal é aquele em que se extingue a tributação sobre bases econômicas ditas indesejáveis e se deixa apenas sobre bases econômicas desejáveis, porque a tributação sobre o consumo tem importante função arrecadatória (no caso do IVA) para promoção de políticas públicas, além de suas finalidades extrafiscais insubstituíveis (como no caso do II, IE, IOF e das CIDEs). Assim, o objetivo é buscar um equilíbrio mais próximo do ideal, mas que considere a realidade brasileira. Em razão disso, os países da OCDE serão tomados como referência devido aos seus níveis relativamente baixos de desigualdade social. A abordagem prática será apresentada no último capítulo, no qual serão considerados um modelo baseado na média da OCDE, mais próximo de um ideal, mas menos alinhado com a realidade brasileira; e um modelo baseado no de Portugal, que se destaca por, ao mesmo tempo que é adequado, ser mais próximo da situação brasileira. Não acompanharão as propostas de deslocamento das bases de incidência os ajustes necessários nas competências tributárias ou na distribuição das receitas, por estar fora do escopo desse trabalho, mas se adverte que, por envolver tributos de competências dos três entes políticos, certamente esse ajuste deverá ser feito de alguma forma, tendo em vista que haverá perda de arrecadação em uns, e incremento em outros, e isso interferiria na crucial questão do pacto federativo.

Certamente, o objetivo deste trabalho de conclusão de curso de graduação não é enunciar um modelo perfeito e revolucionário que resolverá o problema fundamental da matriz tributária brasileira. Entretanto, espera-se apontar caminhos práticos viáveis e reforçar a discussão desse tema que já é debatido, há muito tempo, não apenas pela academia, mas também pela sociedade em geral.



## 2 DESIGUALDADE SOCIAL NO BRASIL: TRIBUTAÇÃO COMO INSTRUMENTO PARA AGRAVÁ-LA OU ENFRENTÁ-LA

Pode-se definir a desigualdade social como a distribuição desequilibrada e injusta dos recursos produzidos por determinada sociedade. O Brasil é um país marcado por profunda desigualdade social que afeta grande parte de sua população em diversos aspectos. Fundado em uma estrutura escravagista, desde sempre se normalizou por estas terras uma sociedade em que alguns têm muito e outros têm quase nada.

Os efeitos são sentidos em diferentes áreas: educação, saúde, lazer e até mesmo meio-ambiente<sup>1</sup>, como as tragédias climáticas recentes fazem lembrar. No entanto, o principal indicador do problema é a disparidade de renda. Em diversas áreas, políticas públicas implementadas nas últimas décadas têm obtido alguns resultados importantes, mas estão longe de representar uma solução definitiva.

Para medir a desigualdade de renda, utiliza-se o Índice de Gini, um indicador que representa a concentração de renda em determinada parcela da sociedade analisada. Foi criado pelo matemático Conrado Gini, com quem compartilha o nome (IPEA, 2004).

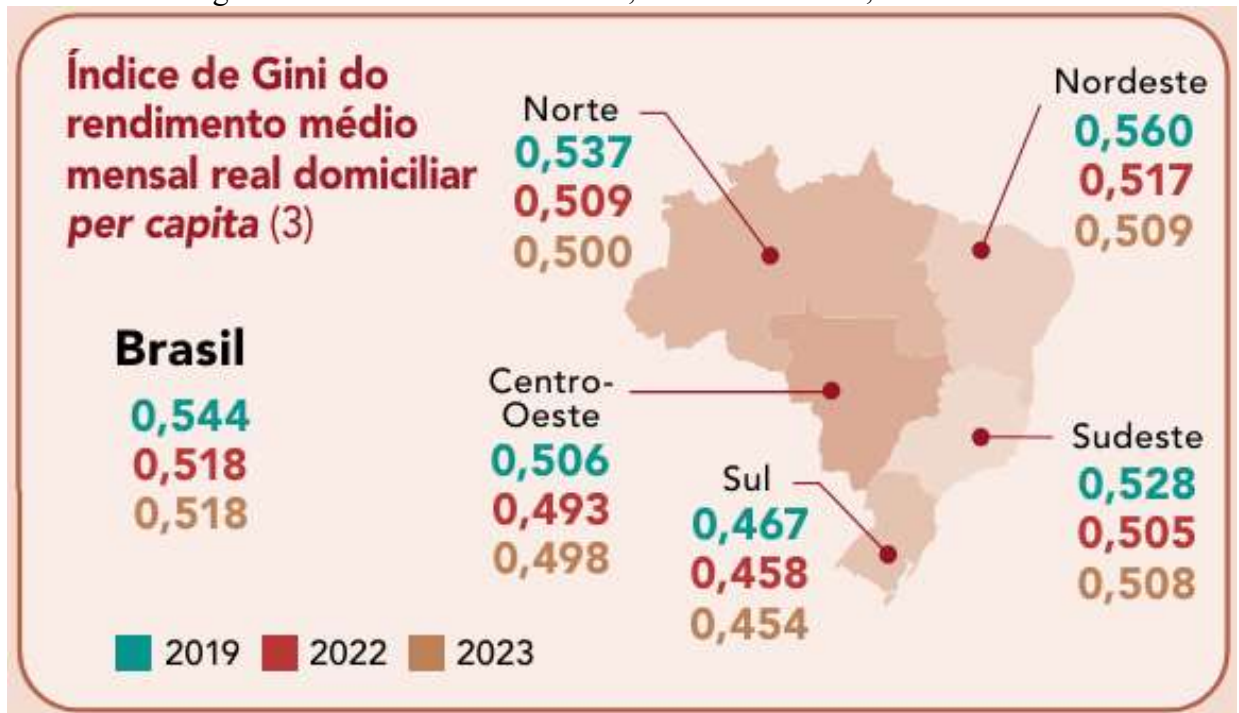
O índice varia de zero a um, e quanto menor o valor, maior a igualdade. Por exemplo: o índice zero significa que todos os indivíduos na sociedade possuem a mesma renda, enquanto o índice um significa que uma só pessoa detém toda a riqueza, enquanto os demais nada possuem. Segundo o Banco Mundial (2023), em 2022, o Brasil possuía o índice 0,52, colocando-o como um dos dez países mais desiguais do mundo.

A figura a seguir, extraída do Informativo da Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua, do IBGE (2024), demonstra que, em 2023, a desigualdade se manteve em patamares elevados, quando o Índice de Gini registrado foi de 0,518.

---

<sup>1</sup> Daí o termo “racismo ambiental”. Segundo Selene Herculano (2006, p. 16): “Diz respeito a um tipo de desigualdade e de injustiça ambiental muito específico: o que recai sobre suas etnias, bem como sobre todo grupo de populações ditas tradicionais – ribeirinhos, extrativistas, geraizeiros, pescadores, pantaneiros, caiçaras, vazanteiros, ciganos, pomeranos, comunidades de terreiro, faxinais, quilombolas etc. – que têm se defrontado com a ‘chegada do estranho’, isto é, de grandes empreendimentos desenvolvimentistas – barragens, projetos de monocultura, carcinicultura, maricultura, hidrovias e rodovias – que os expõem de seus territórios e desorganizam suas culturas, seja empurrando-os para as favelas das periferias urbanas, seja forçando-os a conviver com um cotidiano de envenenamento e degradação de seus ambientes de vida. Se tais populações não-urbanas enfrentam tal chegada do estranho, outras, nas cidades, habitam as zonas de sacrifício, próximas às indústrias poluentes e aos sítios de despejos químicos que, por serem sintéticos, não são metabolizados pela natureza e portanto se acumulam.”

Figura 1 - Índice de Gini do Brasil, nos anos de 2019, 2022 e 2023

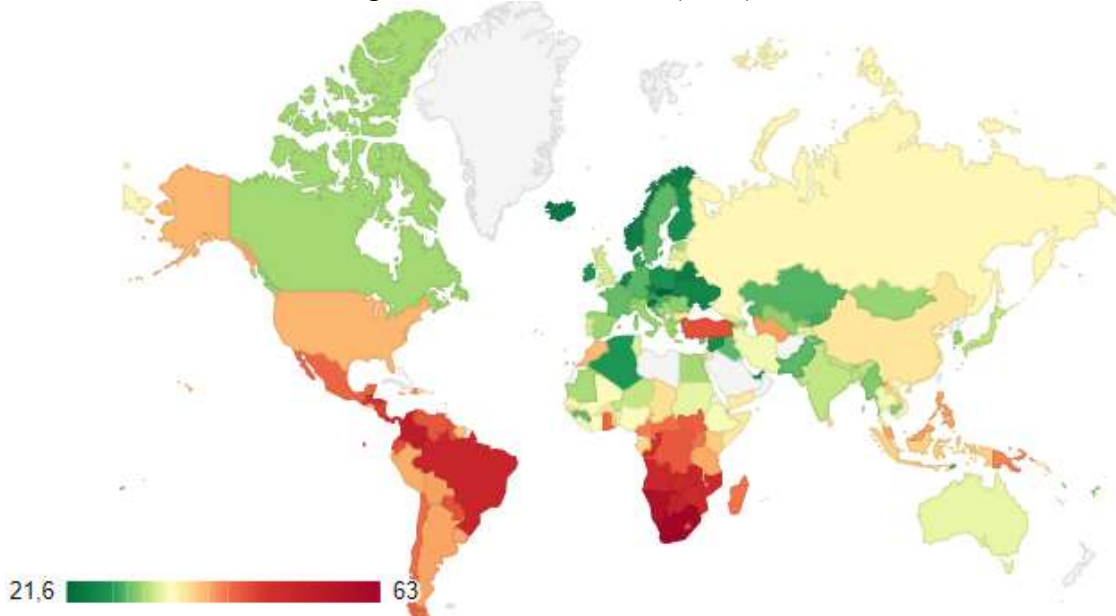


Fonte: IBGE, Diretoria de Pesquisas, Coordenação de Pesquisas por Amostra de Domicílios, Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios Contínua 2019/2023

A título de comparação, países como Alemanha, Suécia e França apresentaram índices de Gini de 0,294, 0,295 e 0,297, respectivamente, que demonstra um nível de igualdade mais elevado, resultado de questões históricas, mas que são acompanhadas de políticas de bem-estar social e redistribuição de renda eficazes. Por outro lado, os países que estão mais próximos ao Brasil são Botsuana (0,533), Zâmbia (0,515), Suazilândia (0,546) e Angola (0,513) (Countryeconomy, 2024), países africanos que têm enfrentado desafios semelhantes ao Brasil em termos de desigualdade. Essa disparidade nos índices de Gini revela as diferenças significativas na distribuição de renda e destaca a importância de políticas públicas voltadas para a redução das desigualdades socioeconômicas.

A análise do mapa mostra a situação mundial em 2023. Registre-se que os países que passaram por processos históricos de colonização, desorganização social ou exploração econômica semelhantes ao brasileiro ostentam índices igualmente ruins. Em contraste, estão nações conhecidas por suas políticas públicas sociais eficientes ou que se beneficiaram dos processos históricos de exploração para atingir o desenvolvimento econômico, e hoje conseguem desfrutar de melhores índices nessa métrica.

Figura 2 – Índice de Gini (2023) – Mundo



Fonte: Countryeconomy.com

Assim, o que se tem no Brasil é um cenário ainda preocupante. Apesar dos esforços, investimentos e gastos públicos em programas sociais ao longo das últimas décadas, a desigualdade no Brasil é um problema persistente, influenciado por eventos históricos e por escolhas contemporâneas.

## 2.1 A DESIGUALDADE SOCIAL COMO HERANÇA HISTÓRICA

No Brasil Colônia se formaram os latifúndios que marcam até hoje a conformação da propriedade da terra e dos meios de produção. Ao se estabelecerem no Brasil, no século XVI, os portugueses introduziram o sistema de capitanias hereditárias e sesmarias, em que grandes extensões de terras foram distribuídas aos escolhidos da Corte que se dispusessem a auxiliá-la na exploração e proteção do território invadido. Nesse primeiro momento, não houve uma transferência dessas terras, que compreendiam áreas hoje correspondentes a vários estados brasileiros, pois elas permaneceram sob a propriedade real. No entanto, já se iniciou nessa época o processo de concentração do solo nas mãos de uma elite colonial em formação.

Segundo Thaís Cristina Innocentini (2009, p. 16):

Em março de 1534 o Rei de Portugal, Dom João III, dividiu a costa do país em Capitanias Hereditárias. Eram quinze lotes que formavam doze capitanias, que iam da Ilha de Marajó, a norte, até o sul do Estado de Santa Catarina. Foram definidas como

faixas lineares de terra, que ignoravam os acidentes geográficos, e iam do litoral da costa do Brasil até o Tratado de Tordesilhas. Portanto, inicialmente apenas 20% da América do Sul pertenciam a Portugal por este Tratado, que determinava como espanholas as terras situadas além de 370 léguas a oeste das ilhas de Cabo Verde (sendo uma légua o equivalente a 5,9 km). A linha do Tratado de Tordesilhas coincide com o meridiano a 46° 37" longitude oeste, o qual passa pela atual cidade de São Paulo. Cada Capitania tinha mais ou menos uns 300 km de largura na costa, mas os dados divergem em relação à exatidão da extensão de cada Capitania, e algumas delas eram maiores que outras. Registros indicam que quando se deu, mais tarde, a busca por minérios e intensificaram-se os movimentos exploratórios ao interior do país, os limites do Tratado não foram respeitados, a preocupação maior era iniciar o ciclo da mineração no Brasil. Também não havia exatidão na demarcação da linha do Tratado de Tordesilhas porque na época, devido aos escassos instrumentos disponíveis, era medido grosseiramente e “movia-se” conforme interesses.

Conforme ensinam Lília M. Schwarcz e Heloisa M. Starling (2015), no primeiro momento aqui não se achou ouro, material mais desejado naquela época. E a única matéria-prima disponível de interesse, o pau-brasil, era de monopólio da Coroa outorgado a poucos, colocando em xeque a viabilidade econômica do empreendimento colonial. De todo modo, nessa época, iniciou-se no Brasil algo já praticado pelos portugueses desde décadas antes, e que marca o período mais infame da nossa história: a redução de pessoas ao *status* de propriedade, por meio da escravidão.

Os portugueses já participavam do comércio de escravizados no Atlântico – altamente lucrativo – desde o final do século XV quando começaram a estabelecer feitorias na costa africana para a negociação de pessoas, em sua maioria capturadas de guerra de tribos africanas. A negociação, em geral, se dava na forma de escambo, em que os portugueses ofereciam os mais diversos produtos: tecidos, vinhos, cavalos e ferro. Eis o que diz Gwendolyn Midlo Hall (2017, p. 5) sobre a questão:

O tráfico de escravos da África Subsaariana começou em 1444, mais de meio século antes de Colombo “descobrir” as Américas. Essas primeiras viagens portuguesas pela costa atlântica da África Ocidental foram motivadas, acima de tudo, pela busca do ouro. O tráfico atlântico de escravos começou quase incidentalmente quando africanos livres foram atacados, sequestrados, colocados num navio português, arrastados para Portugal em correntes e vendidos. O valor dos africanos escravizados rapidamente aumentou, e o mercado para eles cresceu.

No Brasil, logo no início da ocupação do território recém-achado, optou-se pela escravização dos povos originários que aqui já viviam, que logo foi substituída pela mão de obra africana escravizada, em razão da habilidade dos nativo-americanos em fugir para as matas sem deixar rastros. De todo modo, o padrão durante todo o período colonial e imperial foi este: concentração da renda e propriedade na mão das elites escravagistas, conjugado com a

impossibilidade de mobilidade social da maior parte da população, que era tratada como objeto<sup>2</sup>.

Sobre as bases da fundação da sociedade brasileira nesse período, escreveu João Fragoso (2024, n.p.):

No Brasil do século XVIII, a desigualdade como modelo social deixou de ser apenas ideário vindo da Europa medieval cristã para se tornar criação da sociedade escravista e objetivo de sua economia. O Antigo Regime foi recriado nestes trópicos a partir da escravidão e da concentração fundiária. Tornar-se senhor de escravos era pretensão de todos, ou quase todos. A contínua recriação das relações escravistas consolidou-se como objetivo econômico, e isso era realizado, cada vez mais, por meio de atividades para o mercado interno. Naquela altura, a *sociedade perfeita* resultava da combinação do contínuo comércio de escravos africanos com ondas de alforria e completava-se pela transformação de parte dos forros em senhores de cativos. Progressivamente, a população descendente de açoitados e de açoitadores ampliou-se. Por seu turno, a desigualdade social adquiria o formato final da existência de uma pequena elite com domínio sobre a terra, direta ou indiretamente. De resto, em fins do século XVIII, era mais fácil ser dono de pessoas do que de terras.

Embora muita coisa tenha se passado durante o período do Brasil colonial, a configuração social pouco mudou. Mesmo após o fim da era colonial, já enquanto nação independente, as estruturas sociais então vigentes se mantiveram. No entanto, durante o Império, os movimentos abolicionistas ganharam força, tanto pela ação de intelectuais, quanto pela luta dos escravizados, com o impulso dado pela propaganda dos interesses britânicos em formar um mercado livre consumidor de produtos então fabricados em escalas industriais. Conforme lembra Rafael Almeida Santos da Luz (2022, p. 28), a elite latifundiária se utilizou de diversos instrumentos políticos e jurídicos, como a Lei do Sexagenário, para, ao mesmo tempo que sinalizava aos ingleses “avanços” na questão da abolição, conseguir adiar o já iminente fim da escravidão:

Ainda sob pressão, de um lado dos latifundiários e de outro dos ingleses e do movimento abolicionista, o qual crescerá muito na década de 1880, novamente o Império adiou a resolução do problema instituindo a Lei do Sexagenário em 1885, a qual teve repercussão empírica ainda menor, dado que quase nenhum escravizado sobrevivia até os 60 anos, e os que sobreviviam não tinham lugar algum a recorrer, já que haviam vivido sempre nas senzalas das fazendas de seus senhores.

---

<sup>2</sup> A esse respeito, Rafael Almeida Santos da Luz (2022, p. 23) destaca que: “No Brasil, os negros sequer eram considerados pessoas, tinham o tratamento jurídico dado a qualquer bem (objeto ou propriedade), poderiam ser vendidos, trocados, constavam, inclusive, na herança como qualquer outro objeto que fosse ser passado aos herdeiros, isso gera ainda hoje enormes conflitos na academia, uma vez que entorno desse conceito giram diversos temas polêmicos.”

Com isso, prevaleceu os interesses das elites escravagistas até o fim do Império, em 1888, quando, não mais podendo se evitar, foi declarada extinta a escravidão no Brasil (Cláudio Vicentino; Gianpaolo Dorigo, 1999).

No primeiro período republicano não se adotou instrumentos relevantes para a redução das desigualdades herdadas desse longo processo de concentração de terra e renda (Lilia Schwarcz; Heloisa Starling, 2015). Somente a partir dos anos 30, especialmente com a Constituição Federal de 1934, alguns direitos sociais passaram a ser previstos a nível constitucional, representando um importante passo para a introdução de políticas públicas voltadas aos desvalidos que, no entanto, não representaram alteração na concentração de terra e renda, que estava posta há séculos. A propósito, quando se começou a defender uma reforma agrária de maneira mais enfática, nos anos 60, houve reação das elites que, apoiando o Golpe Militar de 1964, lograram êxito em preservar a estrutura social vigente. Embora não tenha sido esse o único fator causador do golpe, foi um deles, conforme lembra Caio Navarro de Toledo (2004, p. 21):

**[...] O golpe de 64 visou também estancar o debate político** que, no Congresso e na sociedade, estava centralizado em torno das **reformas sociais e políticas**. De forma sintética, situemos o caso da **reforma agrária: o carro-chefe das reformas sociais e econômicas**.

Desde o parlamentarismo, Goulart levantou a bandeira da reforma agrária; em discurso no dia 1º de maio de 1962, o presidente propunha a revisão do *Artigo 141* da Carta de 1946 que condicionava as desapropriações de terra à "prévia indenização em dinheiro". Para o conjunto dos partidos e movimentos sociais que defendiam as reformas, a manutenção desse artigo da Constituição, na prática, inviabilizava a reforma agrária.

**Desde essa época, entidades ruralistas, setores da Igreja católica, partidos liberais conservadores (UDN e setores majoritários do PSD) e a grande imprensa**, por exemplo, radicalmente contrários à revisão constitucional, **fizeram campanha nacional contra a chamada reforma agrária "radical" do governo**.

Na perspectiva nacional-desenvolvimentista, a reforma agrária era essencial para que o capitalismo industrial no Brasil pudesse alcançar um nível superior de desenvolvimento. De um lado, era preciso aumentar a produção agrícola (alimentos, matérias-primas para a indústria etc.) ao mesmo tempo em que se buscava ampliar o mercado interno para os bens manufaturados. De outro lado, prevendo situações crescentes de tensões e conflitos sociais, propunha-se uma melhor distribuição de terras improdutivas. Num depoimento, Darci Ribeiro, um dos mais íntimos assessores de Goulart, sintetizou a visão do governo sobre o assunto: "Jango, latifundiário, queria fazer a reforma agrária para defender a propriedade e assegurar a fatura, evitando o desespero popular e a convulsão social". (grifei)

A redemocratização e a Constituição Federal de 1988 representaram novos ventos de esperança na reforma da sociedade brasileira, pois nela estava inscrito um verdadeiro Estado de bem-estar social com potencial de corrigir injustiças experimentadas na história da nação

brasileira. O seu art. 3º elenca os objetivos fundamentais<sup>3</sup> que constituem a República Federativa do Brasil, destacando-se que ali estão os faróis para que o Estado busque “construir uma sociedade, livre, justa e solidária”, bem como “erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais”.

No entanto, mesmo após mais de 30 anos da sua promulgação, a Constituição Federal pende de implementação, para que os ideais de justiça social, solidariedade e igualdade proclamados no texto constitucional sejam efetivamente colocados em prática. Isso envolve não apenas a criação de políticas públicas nesse sentido, mas também a sua implementação efetiva, sendo uma política tributária justa uma delas.

## 2.2 FERRAMENTAS PARA A CORREÇÃO DAS DESIGUALDADES

Isso posto, enfrentar o problema da desigualdade social é uma tarefa complexa que exige ações em múltiplas áreas (como educação, renda, assistência social e saúde).

Algumas medidas que podem ajudar a reduzir a desigualdade social e que foram, em certa medida, adotadas no Brasil, incluem a promoção do acesso à educação de qualidade. Investir em educação é fundamental para permitir ascensão social de classes mais desfavorecidas, pois a educação de qualidade ajuda a promover a igualdade de oportunidades.

Nesse sentido, o fortalecimento do ensino público verificado nas últimas décadas representa um importante passo nesse sentido. Segundo Maria Fátima de Paula (2009), medidas como o Programa Universidade para Todos (ProUni), a criação de novas instituições federais de ensino superior, o Programa de Apoio a Planos de Reestruturação e Expansão das Universidades Federais (REUNI) e a implementação da lei de cotas auxiliaram a democratizar o acesso ao ensino superior no Brasil. No entanto, a autora sustenta que tais propostas possuem limitações a serem superadas para tornar o acesso ao ensino superior, de fato, inclusivo, de modo a contribuir com a redução das desigualdades de renda tão características dos países da

---

<sup>3</sup> 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.

América Latina, que possuem populações negras e indígenas marginalizadas pelos fatores históricos já analisados (Maria Fátima de Paula, 2009).

Outra ferramenta de correção da desigualdade social, no campo da renda, envolve a promoção de um mercado de trabalho justo. Promover a igualdade de gênero, combater a discriminação racial e garantir salários justos e condições de trabalho adequadas são fundamentais para reduzir a desigualdade no mercado de trabalho. Nos anos 2000 se verificaram avanços nesse sentido, como a criação da política de valorização do salário-mínimo<sup>4</sup>. Ainda assim, dados do IBGE (2024) informam que 39,2% dos brasileiros estão no mercado de trabalho informal, de uma população economicamente ativa de cerca de 100 milhões de pessoas. No que diz respeito à renda, dados da PNAD-C, também do IBGE (2024), mostram que a renda média mensal dos indivíduos com algum tipo de rendimento, em 2023, ficou em cerca de R\$ 2.979, enquanto o DIEESE (2024) calculou que o valor ideal do salário-mínimo necessário para se sustentar uma família de quatro pessoas era de R\$ 6.439,62, em dezembro de 2023.

Ainda, a criação de políticas públicas de combate à extrema-pobreza também é essencial para a correção de desigualdades sociais. Nesse sentido, programas como o Bolsa Família representaram passos importantes no caminho da redistribuição de renda. O Ministério do Desenvolvimento e Assistência Social, Família e Combate à Fome, MDS (2024), apontou que a reformulação do programa, em 2023, contribuiu para a redução<sup>5</sup> do Índice de Gini nas duas regiões em que se registrou maiores percentuais de beneficiários do programa.

Também, o fortalecimento do Sistema Único de Saúde (SUS), no caminho de uma universalização plena do acesso à saúde, e a abertura de linhas de crédito e programas de moradia digna, como o Minha Casa Minha Vida, foram importantes avanços experimentados no país nas últimas décadas, para se caminhar em direção a uma sociedade mais justa.

No entanto, todas essas ferramentas estão sob a perspectiva das despesas públicas<sup>6</sup>. Isto é, envolvem a escolha política de como alocar os recursos do Estado. Contudo, é preciso

---

<sup>4</sup> Retomada em 2023, conforme informa essa notícia da Agência do Senado: <https://www12.senado.leg.br/noticias/materias/2023/08/29/lei-retoma-a-politica-de-valorizacao-do-salario-minimo-e-reajusta-tabela-do-irpf>

<sup>5</sup> Segundo a pasta, o percentual de domicílios com algum participante do programa ficou em 19% no país todo. No Nordeste e no Norte, esses números são bem mais expressivos, registrando-se 35,5% e 31,7%, respectivamente, conforme dados da PNAD Contínua, do IBGE. O Índice de Gini no país se manteve estável, enquanto nas duas regiões houve redução expressiva, conforme já observado na Figura 1 deste trabalho.

<sup>6</sup> A política de valorização do salário-mínimo, por exemplo, provoca grande pressão nas contas públicas relacionadas à seguridade social, pois os benefícios estão vinculados ao salário-mínimo.



se olhar, também, enquanto ferramenta de combate às desigualdades sociais, para o lado das receitas públicas. Olhar como o Estado vem extraindo os recursos da sociedade para financiar suas atividades. O Brasil segue sendo um país que utiliza a tributação como instrumento para agravamento das desigualdades sociais. Nesse ponto, Valcir Gassen, Pedro Júlio Sales D’Araújo e Sandra Regina da F. Paulino (2013) sustentam que:

[...] o Brasil apresenta uma matriz tributária altamente regressiva, na qual as pessoas com menor capacidade contributiva arcam com a maior parte dos tributos arrecadados em nosso país. Isso se dá, em boa parte, devido à importância dada à incidência de tributos sobre o consumo de bens e serviços. Em geral, esse tipo de tributação não considera a capacidade contributiva do indivíduo para efeitos de tributação, o que acaba por ser responsável pela maior parte do ônus atribuído às camadas menos abastadas de nossa população.

Tal constatação significa dizer que, em certa medida, os problemas de distribuição de renda no Brasil são frutos de uma matriz tributária regressiva. Para melhor precisar: a população brasileira estimada no ano de 2010 era de cerca de 190 milhões. Destes, 16,2 milhões eram considerados miseráveis (em extrema pobreza), ou seja, que têm renda mensal de um a setenta reais.

E essa questão não foi alvo da reforma tributária de 2023, a qual não envolveu aspectos sensíveis da forma como os recursos são arrecadados e não alterou a forma de obtenção dos recursos. O que se buscou, declaradamente, foi simplificar, uniformizar e racionalizar. Embora se reconheça a importância e os avanços alcançados, isso não é o suficiente para consagrar os objetivos dos artigos 3º da Constituição. Há, ainda, que se redistribuir o ônus da tributação entre as camadas da sociedade. E isso ocorre por meio da escolha das bases econômicas sobre as quais incidem os tributos. Trata-se de questão central para formulação de um sistema tributário mais justo e que seja instrumento na correção de desigualdades sociais, que será tratada nos próximos capítulos.

### **3 SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

Na dogmática do Direito Tributário, encontram-se algumas definições para a expressão “sistema tributário nacional”, como aquela de Leandro Paulsen (2023, p. 33):

A expressão Sistema Tributário Nacional “designa o complexo de conceitos jurídicos necessários ao disciplinamento do poder de tributar”.

É sob o título “Sistema Tributário Nacional” que a Constituição de 1988 estrutura diversos entes políticos e as espécies tributárias (arts. 145 e 147 a 149-A), bem como o papel da lei complementar em matéria tributária (arts. 146 e 146-A). Segue com as limitações ao poder de tributar (arts. 150 a 152), passa a distribuir a competência para a instituição de impostos para a União (arts. 153 e 154), para os Estados e Distrito Federal (art. 155) e para os Municípios e Distrito Federal (art. 156) e finaliza com a repartição de receitas tributárias (arts. 157 a 162).

Trata-se de um conceito que grande parte dos juristas utilizam para descrever exclusivamente o âmbito jurídico da tributação.

Aqui cabe menção à reflexão que Valcir Gassen (2016, p. 3) faz acerca do uso tradicional da expressão pelos juristas. Para o autor, tal concepção dogmático-jurídica restringe a compreensão do fenômeno da tributação, apartando-o de suas relações com as demais áreas que se interrelacionam com o Direito Tributário na análise e estudo desse fenômeno. Para o autor:

No campo do senso comum teórico dos juristas é possível afirmar que sistema tributário é um conjunto composto por normas jurídicas que regulam a atividade tributária no campo das relações jurídicas entre o contribuinte e o ente tributante. Quando se utiliza a expressão sistema constitucional tributário evoca-se como acréscimo que estas normas jurídicas estão dispostas na Constituição Federal, no caso, no Título VI – da tributação e do orçamento.

[...]

Outra dificuldade do emprego da expressão sistema tributário é que por intermédio dela não se tem contemplado a discussão em relação a carga tributária, o montante e como essa é dividida entre os contribuintes (pessoas físicas e jurídicas) e sua respectiva capacidade contributiva. Neste sentido, o impostômetro pode ser considerado um caso de como o fenômeno tributário no Brasil é tratado de forma unilateral. O impostômetro mostra o quanto se pagou de tributos ou quanto se arrecadou de derivadas em um determinado tempo (exercício fiscal), mas não aponta o quanto foi dispendido pelo ente tributante e qual foi a espécie de dispêndio.

Paulo Barros de Carvalho (2012, n.p.), por sua vez, ensina que o sistema tributário nacional é um subsistema constitucional, inserto no sistema constitucional, o qual, por sua vez, está dentro de um sistema de amplitude geral, que é o ordenamento jurídico vigente. Descreve-os como conjuntos e subconjuntos.

Apesar das diversas definições doutrinárias, que se baseiam principalmente no fenômeno jurídico, para fins desse trabalho se considera sistema tributário o conjunto jurídico, econômico e social que se relaciona à tributação. No campo jurídico, tem-se as regras e princípios. No campo econômico, tem-se a relação da atividade estatal tributária no seio da economia. No campo social, tem-se a intervenção dessa atividade estatal no bem-estar social.

### 3.1 BREVE HISTÓRICO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Tratando da questão histórica, Ubaldo Cesar Balthazar (2005) sustenta que a efetiva sistematização do Direito Tributário só ocorreu a partir de 1965, com a reforma constitucional

introduzida pela Emenda Constitucional n. 18/1965<sup>7</sup>, já que antes a atividade tributária do Estado era regulada por leis esparsas, sem estruturação lógico-jurídica. Mas isso não significa dizer que não houve produção de normas tributárias importantes antes disso.

Na primeira Constituição republicana, de 1891, se instituiu o Estado federal, forma adotada até hoje. Nela já estão presentes regras de competência tributária (arts. 7º a 9º), ressaltando-se que, na época, a federação era formada apenas pela União e pelos Estados-membros (somente a partir da Constituição Federal de 1988 que os municípios passam a ser reconhecidos como entes federados). A falta do status de ente federado pelos municípios não impediu, posteriormente, que eles tivessem reconhecida competência tributária, embora isso não tenha ocorrido logo na Constituição Federal de 1891. Essa ausência de competência tributária pelos municípios gerou um desequilíbrio que buscou ser corrigido nas Constituições seguintes (Ubaldo Cesar Balthazar, 2005), visto que os municípios sempre possuíam importantes atribuições de natureza local.

Nessa primeira Constituição, falando em termos de bases econômicas (ou de incidência), conceito que será melhor desenvolvido adiante, a União ficou responsável por tributar o comércio internacional (exportação e importação), bem como os serviços de comunicação postal, por meio de taxas de selo, correios e telégrafos (Cristiano Kinchescki, 2012).

Já os estados adquiriram a competência para tributar as exportações relativas à sua própria produção, a propriedade rural e urbana e a sua transmissão, bem como indústrias e profissões (Cristiano Kinchescki, 2012).

A primeira Constituição nada tratou sobre o imposto sobre a renda, o que não impediu que ele fosse criado em 1914, pela Lei n. 2919/1914, que estabeleceu “imposto sobre vencimentos, ordenados etc”. Já nessa norma se estabeleceu a tributação progressiva, importante característica do imposto sobre a renda que busca aferir a capacidade contributiva. Na época, as alíquotas se iniciavam em 8% e iam até 15%, e, no caso do Presidente da República, Senadores, Deputados e Ministros de Estado, havia uma alíquota diferenciada de 20% (Cristiano Kinchescki, 2012).

O art. 10 da Constituição Federal de 1891 determinava que era “proibido aos Estados tributar bens e rendas federais ou serviços a cargo da União, e reciprocamente”, norma que hoje

---

<sup>7</sup> Estava então vigente a Constituição de 1946.

se conhece como imunidade recíproca, que visa proteger o pacto federativo. Ironicamente, nesses primórdios do imposto sobre a renda, a Delegacia Geral do Imposto de Renda interpretou tal dispositivo como norma de isenção dos rendimentos dos funcionários públicos estaduais e municipais, considerando que a União não poderia tributá-los por força da mencionada norma. Ainda não se havia desenvolvido o princípio da generalidade, que dispõe que a imposto sobre a renda deve alcançar os rendimentos de qualquer pessoa, não importando sua profissão (Cristóvão Barcelos da Nóbrega, 2013). Tempos depois, a Delegacia Geral do Imposto de Renda passou a cobrar o tributo, adotando a interpretação da imunidade recíproca mais condizente com a atual (Cristóvão Barcelos da Nóbrega, 2013).

Passando para a Constituição Federal de 1934, uma importante alteração se deu no âmbito da competência. A partir dela, os municípios adquirem competência tributária, conforme ensina Ubaldo Cesar Balthazar (2005, p. 120):

A Constituição de 1934 [...] apresentou-se um pouco mais evoluída, rígida e clara. Firmou autonomia dos Municípios, os quais receberam alguns impostos privativos. Acrescentou novos impostos à competência da União, por exemplo, o imposto de renda, de consumo e proventos de qualquer natureza. Os Estados-membros foram contemplados com o imposto de vendas e consignações. A bitributação era proibida apenas para evitar duplicidade de impostos idênticos à União e aos Estados-membros, inexistindo diante de impostos municipais.

Essa Constituição também inovou ao prever as contribuições de melhorias e as taxas, espécies tributárias presentes até hoje. Embora não tenha sido quem sistematizou a tributação, a Constituição de 1934 apresentou considerável melhoria em relação ao conjunto Constituição de 1891.

A Constituição Federal de 1937, embora tenha produzido mudança radical no regime democrático proposto pela Constituição de 1934, formalizando a ditadura de fato instaurada por Getúlio Vargas, na seara tributária pouco mexeu. Algumas mudanças pontuais foram feitas, mas se verificou pouca inovação (Ubaldo Cesar Balthazar, 2005).

A Constituição Federal de 1946 trouxe consigo novos ventos democráticos. Em matéria tributária, é conhecida por conter a primeira sistematização deste ramo, mas isso não ocorrera quando da sua promulgação. Ante a falta “de uma maior estrutura fiscal e tributária, as normas constitucionais tributárias foram inseridas no Capítulo I, intitulado “Disposições Preliminares”, sob o título ‘Da Organização Federal’”, conforme ensina Ubaldo Cesar Balthazar (2005, p. 126).

Com a reforma tributária de 1965, operada quando a Constituição de 1946 ainda estava vigente, embora sob a ditadura militar que se instaurou no ano anterior, sistematiza-se as normas

referentes à tributação. O conjunto desordenado e lacunoso então vigente era alvo de diversas críticas dos setores econômicos e da burocracia estatal, como sintetiza Ubaldo Cesar Balthazar (2005, p. 135):

- o imposto de exportação era estadual, não condizente com seu papel de agente de política monetária e cambial;
- o imposto sobre vendas e consignações era cumulativo, onerando em demasia o consumidor final;
- o imposto de transmissão imobiliária era destituído de racionalidade;
- o sistema não levava em conta as inter-relações entre impostos federais, estaduais e municipais;
- vários impostos eram destituídos de finalidade econômica e poderiam ser suprimidos.

O novo sistema tributário nacional procurou sanar a maioria dessas aberrações fiscais. Grande parte do sistema tributário instituído pela reforma de 1965 vige até hoje, com seus defeitos e qualidades, com aprimoramentos e o reforço de novos direitos fundamentais do contribuinte presentes na Constituição Federal de 1988<sup>8</sup>.

### 3.2 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

O sistema tributário nacional atual está delineado no Título VI, Capítulo I, da Constituição Federal do Brasil, em um sistema de regras, princípios, imunidades e competências.

Conforme ensina Hugo de Brito Machado Segundo (2019, p.78), a classificação atualmente mais aceita é a que divide os tributos em cinco espécies: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições especiais e empréstimos compulsório. Nas três primeiras, os entes políticos possuem competência comum<sup>9</sup>, enquanto as duas últimas são reservadas somente à União, com a exceção da competência dos entes subnacionais para instituírem contribuição previdenciária relativa ao financiamento do regime próprio de seus servidores.

---

<sup>8</sup> O STF decidiu na ADI 712-2/DF que as limitações ao poder de tributar (princípios e imunidades tributários) são cláusulas pétreas na Constituição Federal de 1988, tendo em vista sua natureza de direitos e garantias fundamentais, embora localizados fora do art. 5º.

<sup>9</sup> Na verdade, entende-se que é mais correto dizer que a competência comum é em relação às taxas e contribuição de melhoria, embora a instituição destes tributos exija alguns pressupostos como: o serviço público ou poder de polícia ser competência do ente de instituidor da taxa; e a obra pública ser realizada pelo ente político que está instituindo a contribuição de melhoria. No caso dos impostos, de fato a competência é outorgada aos três entes políticos, no entanto a CRFB define quais tributos cada um pode instituir.

Tratando-se dos tributos em espécie, é de competência da União instituir impostos sobre importação; exportação; produtos industrializados; operações financeiras, de seguro e câmbio; propriedade territorial rural; e renda<sup>10</sup>. A reforma tributária de 2023 adicionou um oitavo imposto de competência da União, com finalidade extrafiscal, que vem sendo vulgarmente chamado de “imposto do pecado”<sup>11</sup>. No que se refere à competência para instituir contribuições especiais, a União tem competência quase exclusiva, excetuando-se, conforme já referido, apenas as contribuições para a previdência social dos servidores dos entes subnacionais.

Com importante função precipuamente arrecadatória, tem-se o imposto sobre a renda e as contribuições sociais. A outra grande parte da competência tributária da União tem viés extrafiscal (mas não exclusivamente), em razão da sua atribuição de planejamento estatal e de regulador da economia nacional. Sobre isso, eis as lições de Ricardo Alexandre (2023, p. 126):

O tributo possui **finalidade extrafiscal** quando objetiva fundamentalmente **intervir numa situação social ou econômica**. São os casos, entre outros, dos impostos de importação e exportação, que, antes de arrecadar, objetivam o controle do comércio internacional brasileiro, podendo, às vezes, servir de barreira protetiva da economia nacional e, em outras, de estímulo à importação ou exportação de determinada espécie de bem.

Digno de nota que a utilização extrafiscal do tributo, como instrumento da política econômica governamental, pode vir a contrariar interesses ou até gerar prejuízos para determinadas pessoas ou grupos. Contudo, se o Poder Público agir de maneira impessoal (editando ato geral e abstrato) e com respeito às condições e limites constitucionais e legais, o prejudicado não terá direito a qualquer indenização. (grifos no original)

No caso dos estados, são de sua competência os impostos relativos às operações com mercadorias e serviços de transporte intermunicipal e interestadual e de comunicações; sobre a

<sup>10</sup> Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

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.

VIII - produção, extração, comercialização ou importação de bens e serviços prejudiciais à saúde ou ao meio ambiente, nos termos de lei complementar.

<sup>11</sup> Como nessa matéria, da CNN Brasil: <https://www.cnnbrasil.com.br/economia/macroeconomia/fazenda-alerta-se-imposto-do-pecado-gerar-receita-muito-elevada-cofre-da-uniao-pode-ser-prejudicado/#:~:text=Segundo%20apura%C3%A7%C3%A3o%20da%20CNN%2C%20a,Pasep%20e%20IPI%2C%20os%20tributos>

propriedade de veículos automotores; e transmissão *causa mortis* e doações. Além, como já referido, as contribuições para a previdência social de seus servidores, das taxas relativas a serviços públicos específicos e divisíveis que se situem no âmbito de sua competência, e da contribuição de melhoria pelas obras públicas por si realizadas.

Por fim, no caso dos municípios, são de sua competência os impostos sobre serviços de qualquer natureza; propriedade territorial e predial urbana; e transmissão de bens imóveis por ato oneroso *inter vivos*. Além das contribuições para a previdência social de seus servidores, das taxas relativas aos serviços públicos específicos e divisíveis que se situem no âmbito de sua competência, e da contribuição de melhoria pelas obras públicas por si realizadas.

Assim, pode-se concluir que, em termos de bases econômicas mais importantes em termos arrecadatórios para os entes federados, a União tributa primordialmente a renda e os Estados e os Municípios o consumo e o patrimônio.

Além da definição das espécies tributárias e das regras de competência, o sistema tributário nacional também conta com limitações ao poder de tributar, que se traduzem nos princípios e imunidades previstos no texto constitucional. Sobre o assunto, ensina Eduardo Sabbag (2024, n. p.):

A Constituição Federal impõe limites ao poder de tributar, ou seja, limites à invasão patrimonial tendente à percepção estatal do tributo. Essas limitações advêm, basicamente, dos princípios e das imunidades constitucionais tributárias e estão inseridas nos arts. 150, 151 e 152 da Carta Magna.

Luis Eduardo Schoueri (2023, p. 305), analisando as limitações ao poder de tributar, ensina que são garantias do contribuinte perante o Estado e não podem ser evocadas por este contra aquele. Servem para colocar um limite no poder de interferência do Estado na esfera da propriedade privada:

[...] as limitações ao poder de tributar demarcam o território assegurado pela Constituição para que o setor privado possa buscar recursos para financiar as tarefas que a Constituição lhe impõe, inclusive a de pagar tributos. Revela-se, pois, dever do Estado assegurar um ambiente propício para que os agentes privados possam atuar e crescer. Este ambiente caracteriza-se pela segurança jurídica que o respeito às “limitações” propicia.

É por isso que os dispositivos constitucionais inseridos nas “limitações ao poder de tributar” não hão de ser invocados pelo Fisco: configuram eles, antes, o Estatuto do Contribuinte.

Dentre os princípios que compõem o sistema tributário constitucional brasileiro, merece destaque neste trabalho o princípio da capacidade contributiva, pois é o que preceitua que a atividade tributária deve ser utilizada como forma de se buscar a justiça fiscal e social.

### 3.2.1 Princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva aponta o dever de o Estado buscar a extração dos recursos para o seu financiamento naqueles que economicamente possuam mais condições para tanto, sem perder de vista a neutralidade e preservação de um mínimo essencial à sobrevivência, como bem pontuam Valcir Gassen, Pedro Júlio Sales D'Araújo e Sandra Regina da F. Paulino (2013, p. 221). Tem previsão no § 1º do art. 145 da Constituição<sup>12</sup>. Também nesse sentido, são as lições de Kiyoshi Harada (2010, p. 365):

O princípio tem por escopo o atingimento da justiça fiscal, repartindo os encargos do Estado na proporção das possibilidades de cada contribuinte. Note-se que o texto refere-se corretamente à capacidade econômica do *contribuinte*, que corresponde a capacidade contributiva.

Como o texto da Constituição se refere a impostos, Kiyoshi Harada (2010, p. 365) sustenta que a sua aplicação está restrita apenas a essa espécie tributária.

No entanto, registre-se aqui uma crítica a essa visão. Se o sistema tributário nacional estivesse composto somente das três espécies tributárias previstas no art. 145, que são os impostos, taxas e contribuições de melhoria, poder-se-ia sustentar esse argumento. Isso, porque as taxas e as contribuições de melhoria têm natureza contraprestacional, em que os contribuintes estão usufruindo um serviço específico e singular ou se enriquecendo por meio de uma obra financiada pela coletividade. Os impostos, por outro lado, têm natureza de obrigação não vinculada e, conforme ensina Leandro Paulsen (2023, p. 42) incidem sobre revelações de riqueza do contribuinte, daí justificando a aplicação do princípio da capacidade contributiva: aquele que ostenta maior riqueza, deve contribuir com parcela maior.

Contudo, para Sacha Calmon Navarro Coelho (2016, p. 152), até mesmo essas espécies não escapam à observância do princípio da capacidade contributiva. Ele defende que sua observância independe da natureza jurídica das espécies tributárias, sejam elas quais forem.

---

<sup>12</sup> Art. 145....

[...]

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.



Mas além disso, como já tratado, há ainda outras duas espécies tributárias, fora as três já elencadas no art. 145: os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais. A primeira, há muito tempo não se vê na prática, podendo ser instituída em situações bastante excepcionais (guerra, calamidade pública ou investimento de relevante interesse nacional). A segunda, está dividida entre tributos de natureza extrafiscal (como as CIDEs) e outros de natureza fiscal como as contribuições sociais, que arrecadam expressivas quantias aos cofres públicos. Ocorre que essas últimas são verdadeiros impostos<sup>13</sup>, na medida em que incidem sobre revelações de riqueza, com a especificidade de possuírem arrecadação vinculada, algo que os impostos não têm. Desse modo, difícil sustentar que elas não devam observar o princípio da capacidade contributiva, embora em menor grau que os impostos.

Mesmo com importantes avanços em termos de sistematização e garantias ao contribuinte, é preciso reconhecer que uma das causas por que o Brasil é um dos países mais desiguais do mundo, está na forma como aqui se dá a tributação. O sistema tributário não deve ser lido, como bem pontuou Valcir Gassen, apartado das outras questões que envolvem a atividade fiscal e tributária do Estado, como aquela relativa à distribuição das receitas e à origem dos recursos extraídos. Também cabe a seguinte crítica: embora tenha adquirido importante espaço no documento fundamental com normas racionalmente sistematizadas (outras nem tanto, como a outorga da competência da tributação sobre o consumo de maneira separada, a estados e municípios), o sistema tributário no que concerne às normas de caráter infraconstitucional quase não pode ser classificado como um sistema, tamanha a desordem e complexidade. Sobre o isso, Sacha Calmon Navarro Coelho (2016, p. 148):

[...] a capacidade *objetiva absoluta* obriga o legislador a tão somente eleger como hipóteses de incidência de tributos aqueles fatos que, efetivamente, sejam *indícios de capacidade econômica*. Daí se inferir a aptidão abstrata e em tese para concorrer aos gastos públicos da pessoa que realiza tais fatos indicadores de riqueza.

[...]

Não obstante, a *capacidade relativa ou subjetiva* refere-se à concreta e real aptidão de determinada pessoa (considerados seus cargos obrigatórios pessoais e inafastáveis) para o pagamento de certo imposto. (Emilio Gardina *apud* Sacha Calmon Navarro Coelho, 2016, p. 148)

---

<sup>13</sup> O caso da CSLL é ilustrativo: trata-se de um IRPJ o qual não precisa se partilhar a arrecadação, com os recursos vinculados ao financiamento da seguridade social (embora essa vinculação por vezes é alvo das famigeradas desvinculações de receita da União, que liberam o seu uso para qualquer outra finalidade).

A despeito disso, persiste no Brasil o vício em se colocar maior peso nas bases econômicas menos desejáveis, como é o caso do consumo, que não são aptas a indicar a real capacidade contributiva daqueles que suportarão o ônus da tributação. Ainda o faz de forma complexa, desorganizada e com custos de transação elevados. Uma contradição com as próprias regras fundamentais do sistema. Para esses problemas, sempre se tentam encontrar culpados. Quem seriam os culpados?!

### 3.2.2 Os (não) culpados pelas iniquidades do sistema tributário

Começa-se esse tópico com a seguinte narrativa de Kinchescki (2012, p. 451):

Brasília, capital da República Federativa do Brasil, julho de 2011. Após almoçar, por volta de uma hora da tarde, um advogado se dirige a uma quitanda de frutas, ponto conhecido do Setor Bancário Sul, para consumir uma porção de abacaxi. Ao sentar-se, o advogado é interpelado por um menino – com não mais de 10 anos de idade, franzino, afrodescendente, com o rosto sujo da poeira vermelha do cerrado, vestido com camisa do Flamengo e calção azul – aparentemente muito pobre.

O menino está vendendo tiras de gomas de mascar, com 12 unidades em cada, fabricadas no Brasil, sabor hortelã e tutti-frutti. O advogado se compadece com a situação do menino e adquire, por acaso, duas tiras de chiclete, ao preço de 2 reais. Coincidentemente, ou não, o mesmo preço da porção de frutas. Enquanto o advogado consome a sua fatia de abacaxi, olha para o lado e verifica estar sentado, próximo a ele, o mesmo menino que lhe vendeu os chicletes. Estava consumindo uma fatia de melancia – comprada, provavelmente, com os dois reais que recebeu do advogado pelas duas tiras de gomas de mascar – talvez a sua primeira refeição naquele dia.

A tributação, incidente sobre o consumo das fatias de abacaxi e de melancia, foi de pelo menos 21,78%, ou seja, mais de 25% do valor das frutas correspondia a tributos. Ambos – o menino pobre e o advogado, com renda mensal superior a 10 salários mínimos – sofreram a mesma tributação, ainda que o menino não demonstrasse o menor sinal de capacidade contributiva.

Essa pequena ilustração demonstra uma das consequências de um sistema tributário incoerente, que, dentre outros fatores, privilegia a tributação do consumo em detrimento da tributação da renda e do patrimônio, o que contribui para que o Brasil seja um dos países mais desiguais do mundo.

A passagem bem ilustra que se está sob um sistema tributário regressivo. Veja-se a análise feita por Valcir Gassen, Pedro Júlio Sales D’Araújo e Sandra Regina da F. Paulino (2013, p. 224) ao abordarem essa questão:

Tomando como base o salário mínimo, por exemplo, observa-se que as famílias com renda de até dois salários mínimos pagam 48,8% da sua renda em tributos. Já as famílias com renda acima de 30 salários mínimos pagam aproximadamente 26,3%<sup>14</sup>, poupando relativamente mais. Assim, basicamente, o contribuinte destinou, em média, 132 dias do ano comercial para o pagamento de tributos. Os cidadãos mais pobres, no entanto, trabalharam o equivalente a 197 dias, enquanto os cidadãos mais ricos aportariam 106 dias, comparativamente. Em termos absolutos, portanto, a carga tributária incidente sobre as famílias de baixa renda é relativamente mais alta, reduzindo significativamente seu poder de compra e, com isso, desrespeitando o princípio da capacidade contributiva e afetando diretamente o mínimo existencial.

Mas a culpa é de quem? Se anteriormente se referiu à competência dos estados e dos municípios em tributare o consumo, logo, poder-se-ia concluir apressadamente, que é dos estados e dos municípios, que intensificam a tributação sobre tal base pela via do ICMS e do ISS e causam a elevada carga tributária sobre essa base econômica. Mas a resposta não é simples, pois na verdade os estados e os municípios não estão ultrapassando os limites constitucionais no exercício de sua competência tributária e estão preocupados em encontrar, onde lhes é facultado, receitas para prover todos os serviços públicos sob sua competência.

Há incoerência na distribuição das fontes receitas em relação às competências materiais que cada ente possui. Os estados e os municípios, embora não concentrem as principais competências legislativas, são responsáveis por serviços públicos cujos volumes e custos são incompatíveis com as receitas a si destinadas. Por exemplo, a segurança pública, boa parcela da educação e da saúde estão no escopo de suas atribuições materiais. O seu custo é financiado pelas receitas públicas que, em parte, são compostas pelas receitas tributárias próprias, em menor ou maior grau, a depender do nível de desenvolvimento socioeconômico do estado.

Se impuséssemos, sem quaisquer outros ajustes, que os estados fixassem alíquotas de ICMS para tornar a tributação sobre o consumo comparável aos países que apresentam melhor distribuição da carga tributária entre as bases econômicas, os estados não carrearariam recursos suficientes para se manter, alguns deles nem metade de um ano. Para essa redução, seria necessário haver compensação pelo ente central, que, nas condições atuais, dar-se-ia em prejuízo aos serviços da própria União, pois sua principal fonte de receitas de impostos, incidente sobre a renda, é mal explorada, como a isenção de lucros e dividendos bem ilustra.

Para ilustrar a importância que tem a tributação sobre o consumo para os estados, lembra-se que as limitações de alíquotas, feitas no ano de 2022, pela União, no ICMS relativo aos combustíveis gerou perda de arrecadação na ordem dos R\$ 100 bilhões entre 2022 e 2023. Tal situação obrigou os Estados a exigirem compensação pela União, alegando prejuízo na execução de serviços públicos essenciais (Comsefaz, 2023). Essa questão descambou em litígio judicial, pois a União alegou não haver recursos para realizar tal compensação. Em 2023 se chegou a um acordo, embora ambos os lados não tenham saído satisfeitos<sup>14</sup>.

---

<sup>14</sup> Essa notícia do Ministério da Fazenda informa o acordo feito para compensação: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2023/marco/ministerio-da-fazenda-e-governadores-fecham-acordo-e-compensacao-de->

Por outro lado, o que os estados reclamavam não era se o dinheiro viria de receitas próprias ou transferidas. O problema primário é não ter recurso algum (seja de recursos próprios, seja de recursos transferidos), ainda que se entenda crucial à manutenção do pacto federativo que os entes subnacionais tenham receitas próprias. Ainda assim, mesmo com as distorções no pacto federativo, ao receberem transferências suficientes da União, os entes subnacionais buscam utilizar os meios que possuem para arrecadar. Isso recai justamente na tributação sobre o consumo, que é a base econômica mais promissora a gerar arrecadação que está sob sua competência.

Assim, pode-se entender o porquê os entes subnacionais exploram excessivamente as bases econômicas indesejáveis, de modo que eventual reforma tributária que pretenda a correção das desigualdades sociais, deverá enfrentar esse problema, independentemente de regras de competência existentes que, de qualquer forma, também deverão ser modificadas de modo a tornar mais equilibrada a distribuição entre competências materiais e tributárias, embora esta última questão não seja o ponto central desse trabalho.

O problema, portanto, está nas escolhas feitas pelo legislador nacional. Este é quem tem o poder de conformar o sistema tributário como um todo e promover, por meio de emendas constitucionais, o deslocamento das fontes de tributação das bases menos desejáveis para mais desejáveis, por meio da imposição de deveres e limites e pela concessão de capacidade para que os poderes executivos da União e dos entes subnacionais, pela via infraconstitucional, consigam explorar as bases econômicas de modo a promover a justiça fiscal.

#### **4 CLASSIFICAÇÃO E ANÁLISE DAS BASES ECONÔMICAS (OU DE INCIDÊNCIA) DE TRIBUTAÇÃO, SUA COMPOSIÇÃO E PARTICIPAÇÃO NA ARRECADAÇÃO TRIBUTÁRIA**

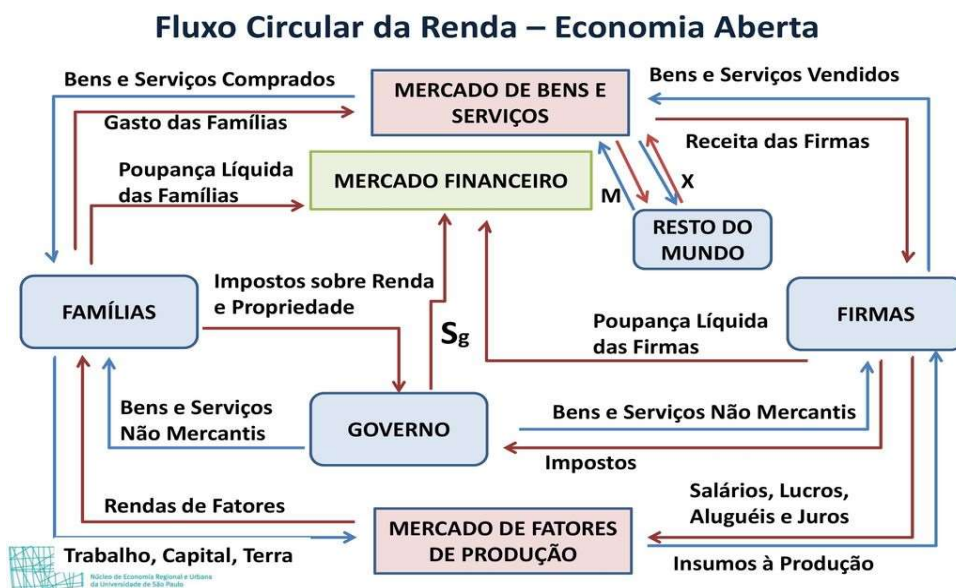
De fato, não faz sentido falar em reforma do sistema tributário nacional sem tratar de alterações em um aspecto nevrálgico do fenômeno da tributação, que se vem chamando nesse trabalho de “bases econômicas de tributação”. Tal termo é por vezes também referido como “bases de incidência da tributação”.

Trata-se do fato socioeconômico sobre o qual incide a atividade tributária do Estado. As opções socioeconômicas para incidência da tributação estão relacionadas ao fluxo ou estoque de riqueza. Assim, quando se está tributando a renda, significa dizer que se está tributando o fluxo de riqueza direcionado ao patrimônio de alguém, situação em que a capacidade contributiva é aferida por poder se identificar as características pessoais do destinatário da riqueza. Quando se está tributando o patrimônio, significa dizer que se está tributando o estoque de riqueza de alguém, situação em que a capacidade contributiva pode ser aferida pela quantidade de riqueza estocada. Quando se está tributando o consumo, significa dizer que se está tributando o fluxo de riqueza entre agentes do mercado, situação em que a aferição da capacidade contributiva é prejudicada pela dificuldade em se identificar e individualizar a parte na transação que sustenta o ônus da tributação. Nesse sentido, Everton Sotto Tibiriçá Rosa, Felipe Rodrigues Sousa e Jaqueline Damasceno Silva (2016, p. 5) discorrem que:

É possível também estudar o sistema tributário partindo do ponto de vista da base de incidência, isso equivale a salientar a base sobre a qual o tributo é cobrado, por exemplo: Imposto de Renda sobre Pessoa Física (IRPF), esta análise não leva em consideração o ente que arrecada, muito embora se saiba que o IRPF é recolhido no âmbito da União. O que se busca avaliar é a distribuição dos tributos na sociedade no que tange as seguintes categorias econômicas: a renda (variável de fluxo), os gastos (variável de fluxo) e o patrimônio (variável de estoque).

A figura abaixo ilustra o fluxo circular da riqueza em uma economia aberta e os pontos nos quais a tributação pode incidir e afetar.

Figura 3 – Fluxo circular da renda em economia aberta



Fonte: <https://www.paulogala.com.br/o-orcamento-domestico-nao-e-uma-boa-analogia-para-entender-o-funcionamento-da-economia/fluxo/>

Acerca da classificação das bases econômicas de tributação, existem algumas dentre os autores. O próprio legislador do Código Tributário Nacional parece ter tido a intenção de classificar os impostos em bases econômicas, conforme indica os nomes dos Capítulos II a IV do Título III: impostos sobre o comércio exterior; impostos sobre o patrimônio e a renda; e impostos sobre a produção e a circulação.

Como não há consenso entre os autores, utilizar-se-á aqui as seguintes categorias, que pareceram mais adequadas à análise que se pretende fazer: tributos sobre o consumo; tributos sobre a folha de salários; tributos sobre a renda; e tributos sobre o patrimônio.

Para fins de análise, dentro dessas categorias, organizou-se as contas contábeis<sup>15</sup> que constam da Estimativa da Carga Tributária Bruta (ECTB) do Governo Geral de 2023<sup>1617</sup>, elaborada e publicada pela Secretaria do Tesouro Nacional (2024) em colaboração com outros órgãos públicos<sup>18</sup>. Foram extraídas e classificadas dentro de uma das categorias<sup>19</sup> as contas ali constantes, deixando-se de fora aquelas relativas às taxas e às contribuições de melhoria, pelas razões já adiantadas na introdução deste trabalho.

Também, foi excluída a conta que diz respeito às receitas provenientes de contribuições do FGTS, por este não ter natureza tributária. Importante mencionar que foi somada uma conta não constante da ECTB, relativa às contribuições dos servidores públicos aos regimes próprios de previdência àquela de nome “Contribuições para o RPPS” dentro da categoria “folha de salários”, dada a natureza tributária dessas prestações e que na ECTB somente constou a parcela patronal desta contribuição (omissão essa que não ocorreu, quando analisadas as contribuições ao RGPS). Os valores dessa conta foram extraídos das Estatísticas

---

<sup>15</sup> Conta contábil é ferramenta das ciências contábeis utilizada para registrar, dimensionar, organizar e informar eventos financeiros de determinada entidade (ou um conjunto de entidades), podendo, no caso de contas de resultado, representar receitas ou despesas.

<sup>16</sup> Segundo a STN: “Este é o resultado da estimativa da carga tributária bruta do governo geral para 2023 elaborada pela Secretaria do Tesouro Nacional (STN), que segue o padrão do Manual de Estatísticas de Finanças Públicas de 2014 do FMI.

<sup>17</sup> Governo Geral é a designação do Tesouro Nacional para se referir a todas as esferas de governo (Federal, Estadual e Municipal).

<sup>18</sup> O documento completa está disponível em [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:46589](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9:::::9:P9_ID_PUBLICACAO:46589)

<sup>19</sup> Como também se referirá às bases econômicas (ou de incidência) nesse trabalho.

de Finanças Públicas (EFP)<sup>20</sup>, também divulgadas<sup>21</sup> pela Secretaria do Tesouro Nacional (2024).

Por fim, todas as contas representam algum tributo em particular ou o agrupamento de vários tributos – quando a arrecadação seja irrelevante em relação ao todo ou quando as especificidades do conjunto de dados assim recomendem.

Conforme já tratado, e os números a seguir bem representarão isso, o Brasil concentra sua arrecadação de maneira excessiva sobre o consumo, a despeito dessa escolha produzir um sistema tributário regressivo, que faz recair sobre as classes mais desfavorecidas da população, proporcionalmente, maior parte do ônus da tributação.

Assim, é desejável que os recursos hoje buscados nessa categoria, sejam transferidos, na medida do possível, para as bases econômicas da renda e do patrimônio, pois a tributação sobre a renda permite que o Estado identifique quais são os contribuintes que possuem maior capacidade contributiva, podendo distribuir mais justa e progressivamente a tributação sobre as faixas de rendas identificadas. A tributação sobre o patrimônio, por sua vez, permite impor o ônus da tributação sobre sujeitos que possuam maior estoque de riqueza acumulada.

Se se considerar somente as contas inseridas dentro das quatro categorias, tem-se um total de R\$ 3,407 trilhões em receitas, pouco abaixo do valor constante da ECTB, que calcula um total de R\$ 3,521 trilhões (essa diferença vem do FGTS e das taxas que foram, conforme mencionado anteriormente, desconsideradas nessa análise). Os percentuais relativos ao PIB são de 31,39% e 32,43%, respectivamente, considerando que o PIB do ano de 2023 foi calculado em R\$ 10,856 trilhões (IBGE, 2024).

Passa-se à análise de cada uma das categorias e as contas de arrecadação que as compõem.

#### 4.1 TRIBUTOS SOBRE O CONSUMO

Com a adoção da classificação quadripartida das bases econômicas (ou de incidência) de tributação acima mencionadas, considerar-se-á tributos sobre o consumo os elencados nas

---

<sup>20</sup> Segundo a STN, “O objetivo desta publicação é fornecer informações sobre as transações do governo apresentando detalhes das **receitas, despesas e investimento líquido** em ativos não financeiros do setor **Governo Geral (composto pelo Governo Central, Estados e Municípios)** por meio de séries anuais e trimestrais.”

<sup>21</sup> Ver em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/temas/estatisticas-fiscais-e-planejamento/estatisticas-fiscais-do-governo-geral>

contas da tabela abaixo, relacionados com a arrecadação registrada no ano de 2023, conforme dados extraídos da ECTB (Secretaria do Tesouro Nacional, 2024):

Tabela 1 – Tributação sobre o consumo

Conta/Tributo	Total arrecadado em 2023 (em bilhões de R\$)	% da categoria	% da arrecadação tributária total	% do PIB
ICMS	700,396	49,58%	20,55%	6,45%
COFINS	286,870	20,21%	8,42%	2,64%
ISS	123,257	8,73%	3,62%	1,14%
IOF	61,716	4,37%	1,81%	0,57%
Contribuição para o PIS	61,573	4,36%	1,81%	0,57%
IPI	58,073	4,11%	1,70%	0,53%
II	54,074	3,83%	1,59%	0,50%
Contribuição para o PASEP	21,225	1,50%	0,62%	0,20%
COSIP	14,310	1,01%	0,42%	0,13%
Outros impostos	11,719	0,83%	0,34%	0,11%
CIDE – Remessas ao Exterior	9,865	0,70%	0,29%	0,09%
IE	4,440	0,31%	0,13%	0,04%
Contribuição sobre Concursos de Prognósticos	3,905	0,28%	0,11%	0,04%
CIDE - Combustíveis	1.195	0,08%	0,04%	0,01%
<b>Total tributação da categoria</b>	<b>1.412,619</b>	<b>100%</b>	<b>41,46%</b>	<b>13,01%</b>

Fonte: elaboração própria, com base nas contas da ECTB do Governo Geral de 2023, da Secretaria do Tesouro Nacional

A seguir, far-se-á breve descrição e contextualização das contas e os tributos compostos nelas. Vale reforçar que algumas contas representam um só tributo, como ICMS, ISS, PIS, Cofins etc. (sempre considerando todos os entes políticos da federação). Outras contas agrupam outros tributos com arrecadação menos relevante, que não justificaria a sua individualização, mas cuja incidência está na categoria analisada.



#### 4.1.1 Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS)

Trata-se de conta que sintetiza a receita do ICMS, tributo da espécie imposto, o principal em termos de arrecadação do Brasil. Pode-se considerar um imposto do tipo IVA (imposto sobre valor agregado), pois incide sobre a cadeia produtiva e é regido pelo princípio da não cumulatividade, embora essa não cumulatividade seja imperfeita, dadas as características da forma de tributação, que deverão ser corrigidas com a implementação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) criado pela reforma tributária de 2023.

Sobre a evolução histórica desse tributo, Claudio Carneiro (2019, p. 228) ensina que:

Este imposto surgiu com a emenda n. 16/65 à Constituição de 1946, com a denominação ICM, substituindo o imposto sobre vendas e consignações dos Estados (IVC), criado pela Constituição de 1934, e considerado o embrião do ICMS. Podemos dizer que o ICMS nasceu da “fusão” de seis impostos, a saber: a) sobre circulação de mercadorias; b) sobre minerais; c) sobre combustíveis líquidos e gasosos; d) sobre energia elétrica; e) sobre transportes; e f) sobre comunicações.

Sacha Calmon Navarro Coelho (2016, p. 559) sustenta que o tributo já nasceu com problemas, frutos de críticas que o acompanham até hoje:

Desde a Emenda nº 18/65 à Constituição de 1946, após o movimento militar de 1964, quando se intentou, simultaneamente, a racionalização do sistema tributário (Emenda nº 18) e a codificação do Direito Tributário (CTN), que o ICM, agora ICMS, vem se apresentando como um imposto problemático, tomado de enfermidades descaracterizantes. À época do movimento militar de 1964, receptivo às críticas dos juristas e economistas que viam no imposto sobre vendas e consignações dos estados (IVC) um tributo avelhantado, “em cascata”, propiciador de inflação, verticalizador da atividade econômica, impeditivo do desenvolvimento da Federação e tecnicamente incorreto, resolveu-se substituí-lo por um imposto “não cumulativo” que tivesse como fatos jurídicos não mais “negócios jurídicos”, mas a realidade econômica das operações promotoras da circulação de mercadorias e serviços, no país, como um todo. Destarte, surge o ICM, não cumulativo, em lugar do IVC cumulativo. A ideia era tomar como modelo os impostos europeus sobre valores agregados ou acrescidos, incidentes sobre bens e serviços de expressão econômica, os chamados IVAs. (La taxe sur la valeur ajoutée, imposta sul valore aggiunto, impuesto sobre el valor añadido.) Duas aporias se apresentaram então. A primeira, a realidade de que tais impostos, nos países europeus, davam-se em nações de organização unitária, onde inexistiam Estados-Membros, e, quando assim não fosse, a competência para operá-los ficava sempre em mãos do Poder Central. A segunda, a constatação de que no Brasil, Estado federativo, os Estados-Membros estavam acostumados a tributar o comércio das mercadorias (IVC), a União, a produção de mercadorias industrializadas (imposto de consumo), e os municípios, os serviços (indústrias e profissões).

Embora sua competência seja estadual, 25% de sua receita é destinada aos municípios, conforme critérios definidos na CRFB e na legislação regente.

O ICMS é o tributo que mais arrecada individualmente. Isaias Coelho (2013, n.p.) trata da forma que o tributo é calculado a sua incidência sobre a própria base de cálculo:

No último caso se enquadra o cálculo do ICMS. Sua alíquota normal é de 18%, mas numa venda de R\$ 100 (antes de calculado o imposto) o imposto que incide não é de R\$ 18, como a simples lógica e secular prática nos diria, mas R\$ 21,95. Ou seja, a alíquota nominal é 18%, mas a alíquota efetivamente praticada é 21,95%! Essa anomalia, chamada de cálculo “por dentro”, consiste em incluir o imposto na sua própria base de cálculo.

Melina de Souza Rocha Lukic (2017, p.51) lembra que o cálculo por dentro é “prática não mais adotada nos mais de 150 países que possuem um sistema de tributação sobre o consumo baseado no valor agregado”. A autora também menciona outras questões problemáticas relativas ao tributo: a sua utilização como arma de guerra fiscal, a dificuldade de utilização de créditos acumulados, o instituto da substituição (antes exceção, mas que passou a ser utilizado indiscriminadamente pelas administrações tributárias) e a não cumulatividade limitada. Essas anomalias, felizmente, foram enfrentadas e se espera que sejam corrigidas com a plena entrada em vigor da reforma tributária de 2023 nos próximos anos.

Em termos de arrecadação, somados todos os entes federativos, conforme dados extraídos da ECTB do Governo Geral, da Secretaria do Tesouro Nacional (2024), o ICMS foi responsável por aproximadamente 20,55% do total das receitas tributárias do Governo Geral. Ou seja, dos R\$ 3,3 trilhões arrecadados em receitas derivadas, R\$ 700 bilhões se referem ao ICMS, demonstrando a dependência brasileira na tributação sobre o consumo.

Com a reforma tributária de 2023, conforme se discorrerá mais a frente, o ICMS será extinto para dar lugar ao Imposto sobre Bens e Serviços.

#### 4.1.2 Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS)

Trata-se de conta que sintetiza a arrecadação de outro tributo da espécie imposto, de competência dos Municípios, que incide sobre os serviços relacionados na lista anexa da Lei Complementar n. 116/2003.

Conforme ensina Leandro Paulsen (2023, p. 487), os serviços que podem ser alvos da tributação, conforme decidido pelo STF no RE 651.703, são os que oferecem uma utilidade para outrem, “a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador”. Ou seja, um conceito mais abrangente que a definição civilista de prestação de serviços. No entanto, o autor sustenta que não é todo serviço que pode ser incluído na lista da

referida lei complementar, pois há alguns que estão no âmbito de incidência do ICMS, tratado no tópico anterior.

Em termos de arrecadação, segundo dados extraídos da ECTB do Governo Geral, da Secretaria do Tesouro Nacional (2024), o ISS recolhido por todos os municípios do país é responsável por cerca de 3,6% da arrecadação do Governo Geral. E, a considerar que o ISS e o IPTU, que tem arrecadação de cerca de 1,95% do total, são os principais tributos de competência municipal, fica evidente a incoerência na distribuição das competências tributárias entre os entes da federação, comparadas com suas competências materiais e administrativas.

Em valores monetários, somados todos os Municípios brasileiros, em 2023, o ISS registra uma arrecadação de aproximadamente R\$ 123 bilhões, sendo que só o município de São Paulo arrecadou um montante próximo a R\$ 28 bilhões no exercício (Prefeitura de São Paulo, 2024).

Ricardo Alexandre (2023, p. 816) diz que o ISS é a parte municipal do que nos sistemas tributários mais racionais se trata de um único IVA. No caso, a falta de racionalidade do sistema brasileiro está na divisão das competências de tributos IVAs em três entes distintos, com sistemáticas de arrecadação distintas, com legislações distintas e, ainda com alíquotas distintas, o que causa distorção inclusive no peso da tributação entre os setores da indústria e comércio e o setor de serviços, uma vez que os primeiros possuem carga tributária substancialmente mais alta.

Assim como ICMS, o ISS será extinto para dar lugar ao Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), trazendo mais racionalidade, simplificação e justiça<sup>22</sup> ao sistema de tributação sobre valores agregados.

#### 4.1.3 Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

Trata-se de conta que sintetiza a arrecadação de tributo da espécie imposto, de competência da União. Embora a maioria dos doutrinadores defenda que o IPI possui finalidade precipuamente extrafiscal, sua arrecadação não é irrelevante<sup>23</sup>, representando cerca de 1,7% da

---

<sup>22</sup> Justiça, aqui, no sentido de que os setores da economia relacionados ao consumo serão onerados de maneira mais homogênea.

<sup>23</sup> O IPI registrou em 2023, segundo dados da ECTB do Governo Geral, da Secretaria do Tesouro Nacional (2024), a terceira maior arrecadação da União, se considerar somente os impostos, atrás do IOF e do IR.

arrecadação total do Governo Geral, um montante aproximado de R\$ 58 bilhões, segundo dados extraídos da ECTB do Governo Geral, da Secretaria do Tesouro Nacional (2024). Sua arrecadação é semelhante à do segundo principal tributo dos municípios, o IPTU.

Sobre a extrafiscalidade do IPI, Ricardo Alexandre (2023, p. 704) discorre que:

Durante muito tempo, a doutrina se referiu ao IPI como um tributo de finalidade precipuamente extrafiscal.

Na esteira desse entendimento, da mesma forma que o II, o IE, e o IOF, o legislador constituinte originário optou por possibilitar ao Poder Executivo alterar as alíquotas do IPI, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, sem necessidade de obediência ao princípio da anterioridade para a cobrança, em havendo majoração.

Com a reforma tributária de 2023, a função extrafiscal do IPI será ratificada e reforçada, pois ele permanecerá vigente tão somente para a defesa econômica da Zona Franca de Manaus (ZFM). Para tanto, os produtos que possuem concorrentes fabricados na ZFM sofrerão a incidência de IPI, de modo a conservar as vantagens competitivas de se produzir na região econômica protegida, cujos produtos não sofrerão a incidência desse imposto. Tal fato fará com que o tributo, que era para ter sido extinto pela reforma, permaneça existindo no sistema tributário brasileiro (Ricardo Alexandre; Tatiana Costa Arruda, 2024).

#### 4.1.4 Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), Contribuição para o PIS e Contribuição para o PASEP

Trata-se de três contas que sintetizam a arrecadação de contribuições sociais. A Cofins e a Contribuição para o PIS são contribuições especiais, da subespécie contribuição para a seguridade social.

Esses tributos incidem sobre a receita ou faturamento bruto das pessoas jurídicas e equiparadas, sendo, portanto, considerados como tributos indiretos que oneram a cadeia produtiva que, ao final, são suportados pelo consumidor final e, por esse motivo, estão inseridos nessa categoria de base econômica de tributação. A Contribuição para o PASEP é devida por pessoas jurídicas de direito público interno e incidem sobre receitas governamentais (Receita Federal, 2021).

Embora sejam importantes para o financiamento da seguridade social, não deixam de ser tributos com inúmeros problemas: além de onerarem a cadeia produtiva que, ao final, quem suporta é o consumidor, contribuem para que a carga tributária sobre o consumo seja pouco transparente, pois é difícil precisar quanto de fato eles representam no preço final pago pelo consumidor. A propósito, até recentemente, compunham a base de cálculo do ICMS, resultando

em tributação sobre tributos. Leandro Paulsen (2023) lembra que foi a partir do RE 240.785 que o entendimento pela exclusão da PIS e da Cofins da base de cálculo do ICMS começou a ser construído no STF.

Destaca-se que, originalmente, a Constituição previa sua incidência apenas sobre o faturamento, mas atualmente está incluída também a sua incidência sobre a receita, fruto de alteração promovida pela Emenda Constitucional n. 20/98. A alteração visou alargar a incidência do tributo, conforme explica Leandro Paulsen (2023, p. 541):

Entende o STF que faturamento corresponde ao produto das atividades que integram o objeto social da empresa, ou seja, as atividades que lhe são próprias e típicas, como as receitas da venda de mercadorias, da prestação de serviços, da atividade seguradora, da atividade bancária, da atividade de locação de bens móveis e imóveis etc. Daí por que considera que, sob a égide da redação original, não poderiam ser alcançadas pelas contribuições sobre o faturamento (PIS e Cofins) as receitas dissociadas do objeto da empresa, como a obtida com a alienação eventual de um bem do ativo fixo por empresa não dedicada a venda desse tipo de bem ou a obtida com aplicação financeira realizada por empresa que não tem como objeto tal atividade.

[...]

Com a ampliação da base econômica para permitir a tributação não só do faturamento, mas também da “receita”, que tem conceito mais amplo, passaram a ser tributáveis tanto as receitas oriundas do objeto social da empresa (faturamento) como as receitas não operacionais, complementares, acessórias ou eventuais. Ou seja, desde a Emenda Constitucional n. 20/98, quaisquer receitas do contribuinte, desde que reveladoras da capacidade contributiva, podem ser colocadas, por lei, como integrante da base de cálculo da Cofins.

A Cofins e a Contribuição para o PIS serão extintos com a implementação da reforma tributária de 2023 e, em seu lugar, surge a CBS. São tributos que arrecadaram, em 2023, respectivamente, R\$ 286,870 bilhões e R\$ 64,573 bilhões, conforme dados extraídos da ECTB do Governo Geral (Secretaria do Tesouro Nacional, 2024).

#### 4.1.5 Contribuição sobre Concursos de Prognósticos

Trata-se de conta que sintetiza a arrecadação de outro tributo da espécie contribuição especial, previsto no inc. III, do art. 195, do CRFB<sup>24</sup>. No afã de buscar fontes diversas de

---

<sup>24</sup> Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

[..]

III - sobre a receita de concursos de prognósticos;

financiamento da seguridade social, o constituinte incluiu a receita das loterias e congêneres no âmbito de incidência tributária.

Segundo o art. 26 da Lei 8.212/1991, define-se “concurso de prognóstico todo e qualquer concurso de sorteio de números ou quaisquer outros símbolos, loterias e apostas de qualquer natureza no âmbito federal, estadual, do Distrito Federal ou municipal”. São os populares sorteios, loterias e apostas.

A contribuição incide sobre a arrecadação, deduzidos o valor do prêmio, tributos e outras despesas de administração.

Embora se trate de atividade econômica bastante específica, não deixa de ser um tributo sobre o faturamento, cujo ônus, de alguma forma, é repassado ao consumidor final dos bilhetes de apostas, razão pela qual se inclui esse tributo nessa classificação.

No ano de 2023, registrou arrecadação de cerca de R\$ 4 bilhões, correspondendo a apenas 0,11% da arrecadação tributária total.

#### 4.1.6 Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública (COSIP)

Trata-se de conta que sintetiza a arrecadação de todos os municípios relativa à COSIP. A COSIP é tributo da espécie contribuição, conforme definido pelo STF, *sui generis*, por não se enquadrar dentro da classificação das demais contribuições especiais (Ricardo Alexandre, 2023).

Incide sobre o consumo de energia elétrica, posto que sua base de cálculo está ligada ao valor da conta de energia dos consumidores. Ou seja, colabora para tornar a conta de energia elétrica mais cara. Tratou-se de solução buscada pelos Municípios para escassez de recursos causado pela má-distribuição das receitas tributárias entre os entes (conforme já discutido anteriormente). Segundo Ricardo Alexandre (2023, p. 120):

O grande problema era o argumento econômico, sempre subjacente às discussões relativas à matéria tributária. Os Prefeitos alegavam a penúria dos cofres públicos municipais. Afirmavam que os Municípios não tinham condições de utilizar uma parcela relevante da limitada arrecadação oriunda de impostos próprios (CF, art. 156) e de transferências constitucionais de impostos alheios (CF, arts. 158 e 159, I, *b*) para o custeio do serviço de iluminação pública. Na visão dos edis, para o Município, o valor era muito elevado, mas, se fosse dividido por toda a população, tornar-se-ia bastante razoável.

Como se vê, a solução encontrada pelo Congresso Nacional para dita escassez de recursos, novamente, envolveu a criação de tributo sobre consumo, que não privilegia a capacidade contributiva.

#### 4.1.7 Outros tributos relativos a vendas e serviços

Trata-se de classificação residual, que aparece na ECTB do Governo Geral do Tesouro Nacional, na qual estão incluídos outros tributos sobre vendas e serviços não especificados em outras contas. O Manual de Estatísticas Fiscais, da Secretaria do Tesouro Nacional (2015, p. 36), explica que:

[...] compreende os impostos sobre extração de minerais, combustíveis fósseis e outros recursos não renováveis provenientes de reservas de propriedade privada ou de outros governos, bem como qualquer outro imposto sobre os bens e serviços não incluídos nas categorias anteriores.

#### 4.1.8 Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico – Combustível e sobre Remessas ao Exterior

São duas contas que sintetizam a arrecadação de tributos da espécie contribuição de intervenção no domínio econômico. A CIDE tem função marcadamente extrafiscal. Essa extrafiscalidade é tratada por Ricardo Alexandre (2023, p. 111):

Como o próprio nome parece indicar, as CIDE são tributos extrafiscais. Essa conclusão decorre do fato de os tributos extrafiscais serem, por definição, exatamente aqueles cuja finalidade precípua não é arrecadar, carrear recursos para os cofres públicos, mas sim intervir numa situação social ou econômica.

O autor pontua como a finalidade extrafiscal é explorada no caso das CIDEs, e qual a diferença em relação a outros tributos extrafiscais utilizados para intervir na economia, como o II e o IE (Ricardo Alexandre, 2023, p. 112):

Assim, se, em determinado momento era interesse do Estado aumentar a concorrência sobre a indústria nacional de bens de informática, uma das medidas possíveis seria a diminuição do imposto de importação incidente nas operações de aquisição desses bens no mercado externo. Já na CIDE, a intervenção ocorre pela destinação do produto da arrecadação a uma determinada atividade, que, justamente, por conta desse “reforço orçamentário”, tem por incentivada.

A Secretaria do Tesouro Nacional destaca duas CIDEs na ECTB do Governo Geral, as quais possuem mais relevância em termos de arrecadação: a incidente sobre a circulação de combustíveis e sobre remessas ao exterior.

A CIDE – Combustível tem previsão na própria CRFB, no § 4º, do art. 177, que dispõe os requisitos para a instituição da “contribuição de intervenção no domínio econômico relativa às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível”.

A arrecadação desse tributo foi baixa no ano de 2023 (Secretaria do Tesouro Nacional, 2014), por ter ocorrido, no ano de 2022, redução a zero de sua alíquota, numa tentativa de o governo conter a alta dos preços dos combustíveis, que gerava insatisfação popular em época eleitoral. Em 2023, buscou-se gradualmente a elevação das alíquotas a patamares “normais”, mas isso não se deu de forma imediata em razão da regra da noventa<sup>25</sup>, como transparece o balanço.

A CIDE – Remessas ao Exterior tem constitucionalidade questionada por alguns autores, conforme sustentam Gilmara Nagurnhak (2024) e Heleno Taveira Torres (2022). Por outro lado, Ricardo Alexandre (2023) defende que a instituição em geral de CIDEs pela União é respaldada pela Constituição, desde que elas não se desviem de seu “elemento teleológico”, qual seja, intervir numa situação social ou econômica.

Em termos de arrecadação, apresentou em 2023 números relevantes, alcançado a marca de R\$ 9,8 bilhões arrecadados. O âmbito de incidência inclui remessas ao exterior em razão de contratos que envolvam conhecimentos técnicos, mesmo quando não há transferência de tecnologia. Tem sua normatização na Lei n. 10.168/2000 e Lei n. 10.332/2001.

Embora possa se questionar se a CIDE sobre remessas ao exterior é fator que auxilia para a injustiça fiscal no país, tal dúvida não ocorre quando se analisa a CIDE – Combustíveis. Isso porque sua base de cálculo está relacionada ao preço do combustível e seu ônus acaba por ser repassado ao consumidor final. Tanto que esse debate<sup>26</sup> ficou em evidência com o aumento na gasolina visto nos últimos anos<sup>27</sup>.

#### 4.1.9 Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários (IOF)

Tem-se, aqui, conta que sintetiza a arrecadação do IOF, um tributo da espécie imposto, de competência da União, que tem função marcadamente extrafiscal, em razão de sua atribuição para regular o mercado de crédito, câmbio, seguro, títulos e valores mobiliários (Ricardo Alexandre, 2023, p. 719).

---

<sup>25</sup> Princípio tributário que impede a cobrança de tributo antes de noventa dias a partir da sua instituição.

<sup>26</sup> Por exemplo, foi tema dessa reportagem do jornal Metrôpoles: <https://www.metropoles.com/brasil/economia-br/quem-e-o-vilao-da-alta-da-gasolina-entenda-como-e-calculado-o-preco>

<sup>27</sup> Embora o aumento da gasolina, nos últimos anos, tenha sido causado por fatores exógenos, é inegável que a tributação incidente contribui para que ela possua um preço maior ao consumidor final.



No entanto, como o volume da arrecadação revela, é utilizado pelo governo para carrear um valor expressivo para os cofres públicos. Não raro, o governo aumenta as alíquotas não visando regular e intervir no mercado financeiro, mas tão somente buscar algum recurso para aliviar algum déficit fiscal recorrente nos últimos anos.

Em 2023, registrou arrecadação nada desprezível de R\$ 62 bilhões de reais, sendo responsável por 4,37% da arrecadação relativa à tributação sobre o consumo (Secretaria do Tesouro Nacional, 2024). Colocou-se o nessa classificação por, justamente, incidir sobre o “consumo” de crédito. Seu ônus é arcado pelo consumidor final.

A despeito disso, entende-se que é um tributo que, em razão de sua natureza e finalidade, há pouco espaço para mudanças, uma vez que o governo necessita de um tributo dessa natureza para intervir no mercado financeiro rapidamente.

#### 4.1.10 Imposto sobre Importações (II)

Têm se aqui conta que sintetiza a arrecadação do Imposto sobre Importações, de competência da União. Junto com o IE, é um dos dois tributos da espécie imposto que incide sobre o comércio exterior. Eventualmente tem seu ônus suportado pelo importador da mercadoria, quando não pode repassá-lo a outro agente da cadeia de consumo.

Tem natureza eminentemente extrafiscal (Ricardo Alexandre, 2023, p. 678), embora sua arrecadação também não seja nada desprezível, registrando-se R\$ 54 bilhões no ano de 2023, conforme a ECTB do Governo Geral (Secretaria do Tesouro Nacional, 2024).

Esse tributo é instrumento, por exemplo, para a defesa da indústria e do varejo nacional, por meio da proteção contra a concorrência externa de produtos que são fabricados e comercializados em contexto distinto do brasileiro, como é o exemplo dos manufaturados asiáticos, que tem custos de produção e comercialização baixíssimos. Até em razão disso, esteve no centro dos debates<sup>28</sup> recentes a melhor forma de tributar as compras feitas em lojas virtuais internacionais que intermediam a venda entre fornecedores estrangeiros e consumidores brasileiros.

---

<sup>28</sup> Notícia do Senado sobre a aprovação da chamada “taxa das blusinhas”, nome vulgar para o Imposto de Importação incidente sobre compras até 50 dólares: <https://www12.senado.leg.br/noticias/videos/2024/06/senado-aprova-2018taxacao-das-blusinhas2019-e-incentivo-a-veiculos-menos-poluentes>

#### 4.1.11 Imposto sobre Exportações (IE)

Trata-se de conta que sintetiza a arrecadação de tributo da espécie imposto, que possui natureza preponderantemente extrafiscal (Ricardo Alexandre, 2024), embora em tempos passados já tenha sido principal tributo com fins arrecadatórios do Estado brasileiro (Ubaldo Cesar Balthazar, 2005).

Hoje, é um tributo pouco utilizado, porque tributar a produção nacional destinada à exportação é prejudicial à competitividade do Brasil no comércio internacional.

Assim, vige a lógica de que não se deve “exportar tributos”, pois é muito mais vantajosa ao país a entrada de numerários estrangeiros, como o dólar, e o fomento à produção em solo nacional, gerando emprego e renda, do que eventual arrecadação que seria propiciada pela tributação das exportações.

Em razão de sua aplicação restrita, registrou arrecadação de apenas R\$ 4 bilhões em 2023 (Secretaria do Tesouro Nacional, 2024). Ainda assim, esse valor representa algo acima do usual e ocorreu somente por que o governo buscou utilizá-lo para inibir a exportação de combustíveis no segundo e no terceiro trimestre de 2023 (Leonardo Branco; Thales Belchior, 2023).

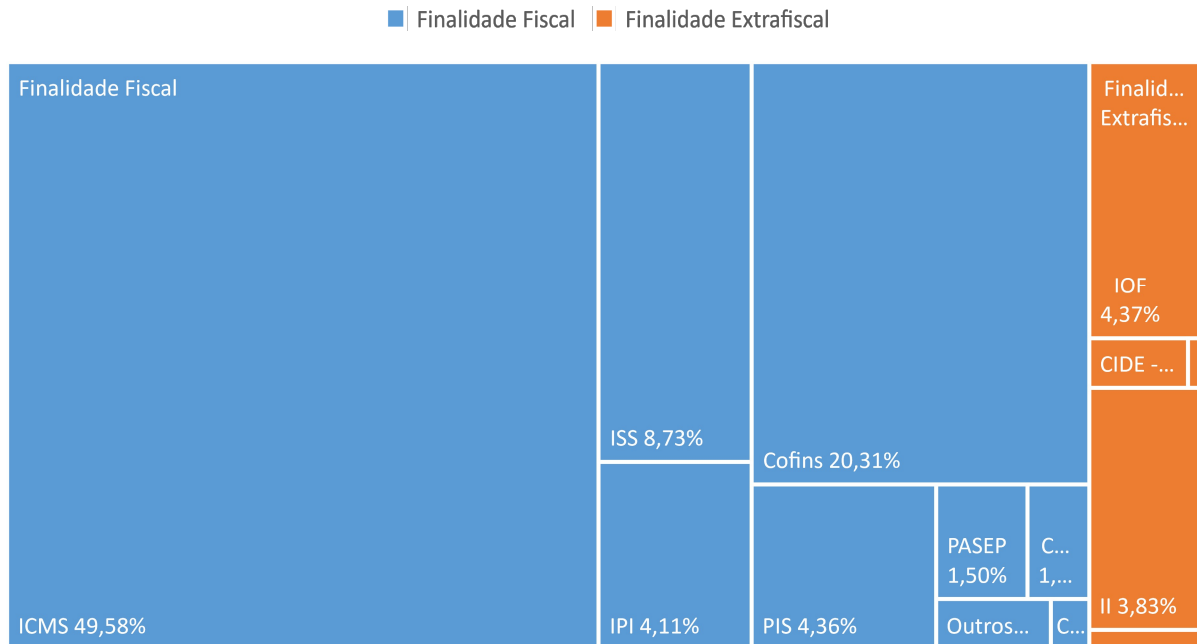
Com isso, fez-se breve descrição e contextualização das contas que estão inseridas na categoria da base econômica de tributação sobre o consumo. Importante fazer a seguinte observação: ao se considerar somente o ICMS, ISS, IPI, PIS e Cofins, tributos dessa categoria com finalidade precipuamente fiscal e que representam o maior peso da tributação sobre o consumo<sup>29</sup>, tem-se cerca de 87% da arrecadação da categoria, 36,1% da arrecadação total do Governo Geral e 11,33% do PIB (Secretaria do Tesouro Federal, 2024).

Abaixo, apresenta-se gráfico relativo das contas/tributos com finalidade fiscal e extrafiscal e sua participação na arrecadação da categoria.

---

<sup>29</sup> E que serão suprimidos quando da plena entrada em vigor da reforma tributária de 2023, para dar lugar a dois tributos substitutivos de características idênticas: CBS/IBS. Os restantes são tributos que têm suas funções próprias e, realmente, não faria sentido ser alvo da unificação que se fez.

Gráfico 1 – Tributação sobre o consumo



Fonte: elaboração própria com base nas contas da ECTB do Governo Geral de 2023, da Secretaria do Tesouro Nacional

#### 4.2 TRIBUTOS SOBRE A FOLHA DE SALÁRIOS

Inclui-se nessa categoria os tributos incidentes sobre a base econômica da folha de salários, que são aqueles têm como base de cálculo os valores pagos a títulos de salários e congêneres. Ela está ligada ao financiamento da seguridade social e tem características particulares. Vale registrar as críticas de Bernard Appy (2020, p. 8) acerca da forma com que essa base econômica vem sendo explorada para além do financiamento da seguridade social:

Uma das características do sistema tributário brasileiro é a elevada incidência de tributos sobre a folha de salários. Além da contribuição para a previdência social do empregador e do empregado – comum na maioria dos demais países – a folha de salários no Brasil é onerada por uma série de outros tributos, como as contribuições para o Sistema S, o Salário Educação e o Seguro de Acidentes do Trabalho, entre outros. Adicionalmente, a folha de salários também é onerada pelo FGTS, que é um instrumento de poupança compulsória dos trabalhadores.

Desse modo, Bernard Appy (2020, p. 9) propõe “a revisão do atual modelo de tributação da folha de salários no Brasil se pautar por duas diretrizes. A primeira diretriz é a supressão da incidência sobre a folha de contribuições não vinculadas a benefícios da seguridade social (Sistema S, Salário Educação etc.)”. Segue o autor:

A segunda diretriz, bem mais complexa, passa pela mudança não apenas da tributação sobre a folha, mas do próprio modelo de concessão de benefícios previdenciários e assistenciais no país. A proposta é que fosse criado um benefício universal para idosos

e deficientes (não contributivo), desvinculado do salário-mínimo, que seria financiado por tributos não incidentes sobre a folha de salários.

A segunda diretriz proposta pelo autor é um tanto polêmica e que, se implementada, tem enorme potencial de agravar as desigualdades existentes, pois envolve a desvinculação do salário-mínimo com os benefícios assistenciais universais, com objetivo de “tornar mais atrativa a adesão ao regime geral de previdência social”.

Outro questionamento de viés liberal que se faz acerca da tributação sobre a folha de salários tem relação com o encarecimento da contratação de mão de obra formal, que acaba por estimular a informalidade e a sonegação (por meio, por exemplo, do fenômeno da “pejotização”).

Apesar das críticas e se reconhecer que o modelo merece reformas, entende-se que são tributos importantes para a saúde financeira da seguridade social e financiamento de programas sociais, de modo que poderia se sustentar que a informalidade deve ser combatida de outras formas, na medida em que não é trivial encontrar alternativas para o financiamento da seguridade social. Ademais, o Brasil não tributa essa base econômica em níveis mais elevados que a média da OCDE, por exemplo.

Também vale mencionar que a previdência social se situa dentro do tripé da seguridade social, junto com saúde e assistência social. Desse modo, há outras fontes de financiamento da seguridade social (isto é, não exclusivas aos regimes previdenciários), que são tributos que incidem sobre outras bases econômicas, como a do consumo (PIS/Cofins, transformada em CBS) e renda (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL).

Por fim, registre-se que há trabalhos, como o ensaio de Evilásio Salvador que inserem os tributos sobre a folha de salários dentro da categoria de tributos sobre o consumo (Evilásio Salvador, 2012). Esses trabalhos consideram que os tributos sobre a folha são incorporados pela empresa como custo que compõem o preço final, repassado ao consumidor, o que justifica classificá-los como consumo.

Na tabela, estão relacionadas as contas que constam da ECTB do Governo Geral de 2023 (Secretaria do Tesouro Nacional, 2024), com a inclusão das receitas relativas a contribuições dos empregados para o RPPS, extraídas das Estatísticas Fiscais do Governo Geral (Secretaria do Tesouro Nacional, 2024) e que neste trabalho foram reorganizadas na categoria da base econômica de tributação sobre a folha de salários, na forma a seguir.

Tabela 2 – Tributação sobre a folha de salários

Conta/Tributo	Total arrecadado em 2023 (em bilhões de R\$)	% da categoria	% da arrecadação tributária total	% do PIB
Contribuições ao RGPS	572,485	65,93%	16,80%	5,27%
Contribuições ao RPPS	231,410	26,65%	6,79%	2,13%
Contribuições para o Sistema S	30,826	3,55%	0,90%	0,28%
Contribuição do Salário-Educação	30,441	3,51%	0,89%	0,28%
Outros	3,110	0,36%	0,09%	0,03%
<b>Total da tributação da categoria</b>	<b>868,272</b>	<b>100%</b>	<b>25,48%</b>	<b>8,00%</b>

Fonte: elaboração própria, com base nas contas da ECTB do Governo Geral de 2023, da Secretaria do Tesouro Nacional

#### 4.2.1 Contribuições para o RGPS

Nesta conta estão as contribuições para o RPPS, correspondentes à contribuição patronal e dos empregados. Tem, como base de cálculo, os valores pagos à pessoa física a título de salário e congêneres. São tributos da espécie contribuição especial e destinados ao financiamento do regime geral de previdência social (Ricardo Alexandre, 2023, p. 94). No caso dos empregados, corresponde ao valor que é descontado do seu salário pelo empregador e repassado ao governo.

Dentro desta categoria, é a conta que mais carrou recursos, registrando-se R\$ 572,150 bilhões, o que corresponde a aproximadamente 65% do volume dos recursos gerados na tributação sobre a folha de salários. Dentre as contas analisadas, só perde para a do ICMS, que registrou arrecadação de cerca de R\$ 700 bilhões (Secretaria do Tesouro Nacional, 2024). São, portanto, os tributos que financiam o RGPS, e não toda a seguridade social (que inclui, também, saúde e assistência social), como outras contribuições a exemplo da CSLL, Cofins, Pis etc. No caso da contribuição patronal, a alíquota mais usual é a de 20% sobre a folha de salários. No caso dos empregados, a alíquota é progressiva, iniciando-se em 7,5%, indo até 14%, limitado ao teto do maior benefício do RGPS.

O fenômeno da “pejotização” que vem se intensificando nos últimos anos contribuiu com o desequilíbrio das contas da previdência social, o qual é utilizado como justificativa para se realizar reformas que acabam onerando as partes mais frágeis da relação, que são os trabalhadores e os aposentados.

#### 4.2.2 Contribuições para o RPPS

Estão incluídas nesta conta os seguintes tributos: as contribuições dos servidores públicos aos seus regimes próprios de previdência social; e as contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios aos regimes próprios de previdência social de seus servidores.

Registraram arrecadação de R\$ 231 bilhões de reais (Secretaria do Tesouro Nacional, 2024), cerca de 26% da arrecadação na base econômica e 7% da arrecadação total.

Embora possa possuir alíquotas e bases de cálculo diferentes das contribuições para o RGPS, é bastante semelhante à contribuição para o RGPS, mas aqui ela é destinada ao financiamento do regime de previdência dos servidores públicos estatutários, considerados a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios.

#### 4.2.3 Contribuição Social do Salário-Educação

A contribuição do salário-educação é tributo da espécie contribuição especial. Diferentemente dos outros tributos sobre a folha de salários analisados até agora, não tem como finalidade financiar a seguridade social, mas sim a educação básica (MEC, 2024).

Segundo o MEC (2024), a contribuição corresponde a 2,5% da remuneração total paga aos empregados. A distribuição ocorre da seguinte forma: a) 10% são destinados ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE); b) 60% são destinados aos municípios, proporcionalmente ao número de alunos matriculados na educação básica na rede pública de ensino; c) 30% do restante é destinado aos pagamentos suplementares aos estados e municípios, pelo governo federal.

No ano de 2023, registrou arrecadação de cerca de R\$ 30 bilhões, o que corresponde a quase 4% do volume arrecadado na tributação sobre a folha de salários (Secretaria do Tesouro Nacional, 2024).

Entende-se que esse tipo de serviço público deveria ser financiado por recursos de outras fontes, como os impostos. Essa base econômica deveria ser explorada somente para o financiamento da seguridade social, pelas razões mencionadas nas críticas feitas por Bernard Appy (2020).

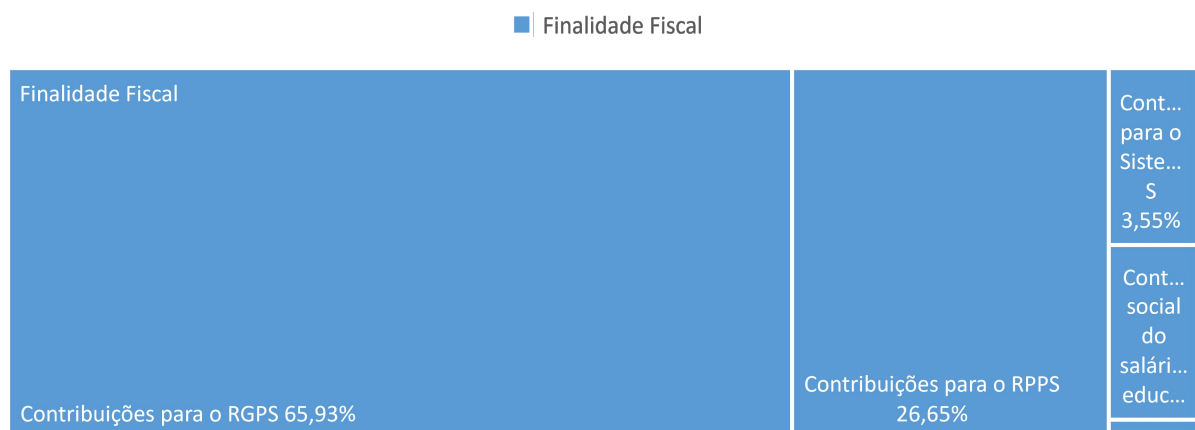
#### 4.2.4 Contribuições para o Sistema S e outros tributos sobre a folha de salários

As contribuições incluídas nessa conta são aquelas que Leandro Paulsen (2023, p. 58) classifica na espécie tributária de contribuições de interesse das categorias econômicas. São contribuições parafiscais, pois, embora sejam criadas e arrecadadas pelo Estado, são destinadas a entidades não-estatais, como é o caso dos serviços sociais autônomos, conhecidos como Sistema S. Tais contribuições destinaram cerca de R\$ 30 bilhões para essas entidades, correspondendo a 3,5% da base econômica e 0,9% da arrecadação total do Governo Geral.

Na conta “outros tributos sobre a folha de salários” estão outras fontes residuais de receitas de tributos incidentes na folha de salários, não referidas nas outras rubricas, como aquela para o INCRA<sup>30</sup>.

O gráfico abaixo ilustra a participação de cada conta na arrecadação da categoria analisada.

Gráfico 2 – Tributação sobre a folha de salários



Fonte: elaboração própria, com base nas contas da ECTB do Governo Geral de 2023, da Secretaria do Tesouro Nacional

#### 4.3 TRIBUTOS SOBRE A RENDA

Nesta categoria estão as contas relativas aos tributos que incidem sobre a renda. Basicamente, é formada pelo imposto sobre a renda (que incide sobre a renda de pessoas físicas

<sup>30</sup> Contribuição criada pela Lei n. 2.613/55 incidente sobre a folha de salários destinadas ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária. (Ana Paula Zarichta Tedesco; Álisson Fraga da Costa, 2009)

e o lucro de pessoas jurídicas) e pela contribuição social sobre o lucro líquido (que incide sobre o lucro de pessoas jurídica).

Claudio Carneiro (2019, p. 395) ensina que a tributação sobre a renda nos moldes atuais tem origens na Inglaterra do século XIX, com o *income tax*. Posteriormente, o IR foi adotado em outros países como Alemanha e Estados Unidos, e passou por três grandes fases: a) primeiro, foi instituído como um imposto para financiar a guerra; b) depois, foi instituído para fazer frente penúrias fiscais; c) por fim, se consolidou como um imposto permanente, sendo, inclusive, a principal fonte de arrecadação em dezenas de países desenvolvidos.

No Brasil, conforme já tratado quando se falava do sistema tributário nacional, tem origem na primeira república, embora na colônia já havia a “décima secular”, que incidia sobre 10% das rendas da população colonial (Cláudio Carneiro, 2019, p. 396).

Na ECTB do Governo Geral de 2023, a Secretaria do Tesouro Nacional (2024) organizou os dois tributos nas contas analisadas a seguir.

Tabela 3 – Tributação sobre a renda

Conta/Tributo	Total arrecadado em 2023 (em bilhões de R\$)	% da categoria	% da arrecadação tributária total	% do PIB
IRRF	486,061	51,68%	14,26%	4,48%
IRPJ	254,087	27,01%	7,46%	2,34%
CSLL	145,003	15,42%	4,26%	1,34%
IRPF	55,378	5,89%	1,63%	0,51%
Outros	0,061	0,01%	0,002%	0,001%
<b>Total da tributação da categoria</b>	<b>940,590</b>	<b>10%</b>	<b>27,60%</b>	<b>8,66%</b>

Fonte: elaboração própria, com base nas contas da ECTB do Governo Geral de 2023, da Secretaria do Tesouro Nacional

#### 4.3.1 Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF), Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e Imposto sobre a Renda Retido na Fonte (IRRF)

Essas três contas (IRPF, IRPJ e IRFF) correspondem ao Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR). A divisão desse imposto em três contas, pela Secretaria do Tesouro Nacional (2024), observou o critério da sujeição passiva (se pessoa física ou jurídica) e da antecipação do recolhimento (retenção na fonte).



Como se observa, grande parte do volume do tributo é recolhida por meio de retenção diretamente da fonte (cerca de 85% do total do IR), instrumento utilizado pela administração tributária para combater a sonegação fiscal.

Conforme ensina Cláudio Carneiro (2019, p. 396) é um tributo com finalidade fiscal, pessoal e direto (isto é, o ônus econômico é suportado direta e definitivamente pelo contribuinte de direito). Desse modo, tem-se que a tributação por meio desse imposto possui melhores perspectivas de produzir justiça fiscal, com a aplicação da progressividade para onerar mais quem tem maiores rendimentos, algo que não ocorre nos impostos indiretos.

Ademais, o imposto sobre a renda é informado por três princípios específicos, além dos princípios gerais do direito tributário: generalidade, corolário do princípio da isonomia, da igualdade e da capacidade contributiva, que determina que as rendas de contribuintes em situação igual devem sofrer tributação isonômica; universalidade, que pressupõe que todas as rendas auferidas devem ser objeto de tributação, independentemente da sua denominação jurídica; e da progressividade, que, partindo do pressuposto de que quanto maior a renda disponível, maior a capacidade contributiva, determina que rendas maiores devem ser progressivamente tributadas com maiores alíquotas, a concretizar o papel redistributivo do Estado e da tributação (Cláudio Carneiro, 2019, p. 398). Sobre a progressividade, eis o que diz Leandro Paulsen (2023, p. 172):

Através das alíquotas progressivas é possível fazer com que aqueles que revelam melhor situação econômica e, portanto, maior capacidade para contribuir para as despesas públicas, o façam em grau mais elevado que os demais, não apenas proporcionalmente a sua maior riqueza, mas suportando maior carga em termos percentuais. É, portanto, um instrumento para a efetivação do princípio da capacidade contributiva, mas deve ser utilizado com moderação para não desestimular a geração de riqueza, tampouco desdobrar para o efeito confiscatório, vedado pelo art. 150, inciso IV, da Constituição.

O imposto sobre a renda é de competência da União e sua arrecadação é dividida com os estados e municípios por meio do Fundo de Participação dos Municípios (FPM), do Fundo de Participação dos Estados (FPE), e dos programas de financiamento do setor produtivo das regiões norte, nordeste e centro-oeste, aos quais são destinados 50% do montante arrecadado (assim como ocorre com o IPI). No caso do IR retido na fonte pelos estados e pelos municípios em razão dos pagamentos por si realizados, todo o valor retido pertence ao próprio ente responsável pela retenção.

O imposto sobre a renda, embora seja responsável por cerca de 85% do volume de recursos explorados nessa base econômica (quase R\$ 800 bilhões, muito inferior aos três tributos que compõem o IVA brasileiro – ICMS, ISS, IPI, Pis e Cofins, responsáveis por R\$ 1,2

trilhões), é um tributo que possui potencial arrecadatório que pode ser utilizado para aliviar a tributação sobre o consumo, conforme se desenvolverá em capítulo adiante.

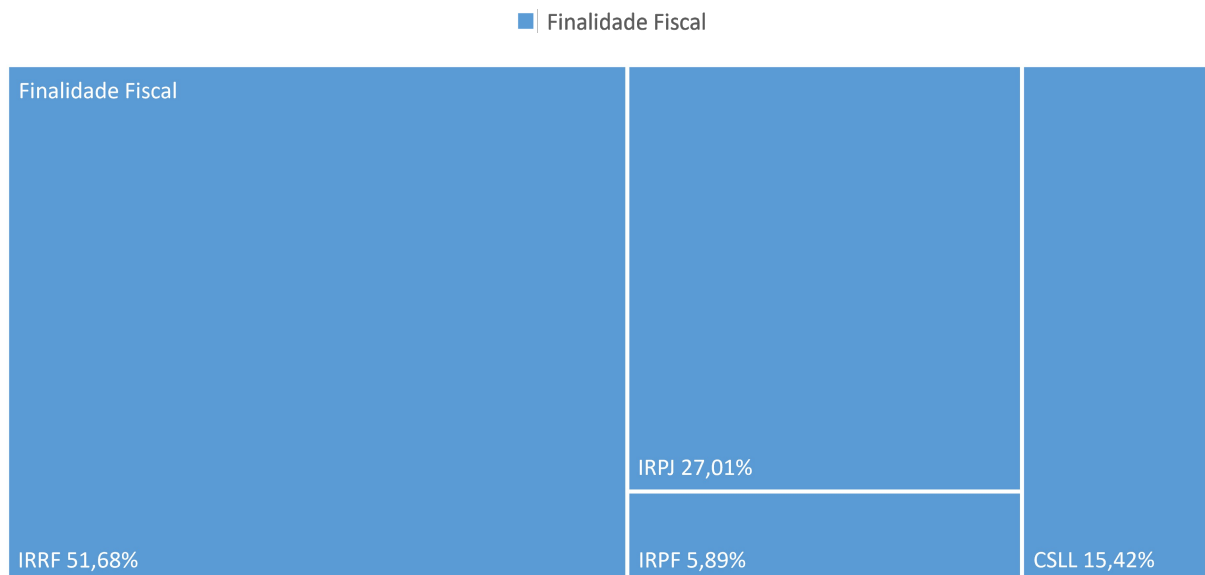
#### 4.3.2 Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)

Trata-se de tributo da espécie contribuição social, prevista na alínea “c”, do inc. I, do art. 195 da CRFB. Ao se analisar as características da contribuição social sobre o lucro líquido, percebe-se que ela é idêntica ao imposto sobre a renda das pessoas jurídicas, com a especificidade de que tem sua arrecadação vinculada ao financiamento da seguridade social.

Embora idêntica ao IRPJ, a CSLL não exige a repartição das receitas com entes subnacionais. Embora conveniente à necessidade arrecadatória da União, a situação torna o sistema tributário mais complexo, devido à existência de mais um tributo com regras nem sempre uniformes às do IRPJ. Em termos de arrecadação, a CSLL carrou cerca de R\$ 145 bilhões para os cofres públicos, segundo a Secretaria do Tesouro Nacional (2024), o que corresponde a cerca de 15% da arrecadação proveniente de tributos incidentes sobre a renda.

O gráfico abaixo ilustra que a participação dos tributos sobre a renda na arrecadação da categoria.

Gráfico 3 – Tributação sobre a renda



Fonte: elaboração própria, com base nas contas da ECTB do Governo Geral de 2023, da Secretaria do Tesouro Nacional

Destaque para o fato que mais da metade dos tributos sobre a renda é arrecadada diretamente na fonte (51,68%) e cerca de 42% provêm da tributação do lucro de pessoas jurídicas.

#### 4.4 TRIBUTOS SOBRE O PATRIMÔNIO

Nessa categoria, incluiu-se os tributos incidentes sobre o estoque de riqueza.

Basicamente, são tributos que incidem sobre a propriedade imobiliária, sua transmissão a título gratuito ou oneroso, e sobre a propriedade de veículos automotores. Os três entes federados possuem competência sobre pelo menos um dos tributos. No entanto, em termos de participação na arrecadação própria, destaca-se aqueles reservados aos municípios, como o IPTU e o ITBI.

Como se observa dos dados abaixo, a tributação incidente sobre essa base econômica é, com grande folga, a menos relevante dentre as quatro analisadas (cerca de 5% da arrecadação total ou 1,71% do PIB). Embora essa categoria seja composta por tributos reais, alguns deles possuem potencial para serem utilizados com finalidade redistributiva, caso adotada a progressividade. O caso mais evidente, como adiante se desenvolverá, é o ITCMD, que possui alíquotas máximas de 8% e produz arrecadação (considerados todos os Estados) de cerca de R\$ 14 bilhões (0,43% da arrecadação total; 0,14% do PIB), enquanto em outros países, como o Japão, essas alíquotas chegam 55% (Alan Cole, 2015). Abaixo, tabela com as contas constantes da ECTB relativas aos tributos incidentes sobre o patrimônio (Secretaria do Tesouro Nacional, 2024):

Tabela 4 – Tributação sobre o patrimônio

Conta/Tributo	Total arrecadado em 2023 (em bilhões de R\$)	% da categoria	% da arrecadação tributária total	% do PIB
IPVA	79,746	42,85%	2,34%	0,73%
IPTU	66,518	35,75%	1,95%	0,61%
ITBI	21,660	11,64%	0,64%	0,20%
ITCMD	14,714	7,91%	0,43%	0,14%
ITR	3,041	1,63%	0,09%	0,03%
Outros	0,410	0,22%	0,01%	0,004%
<b>Total da tributação da categoria</b>	<b>186,090</b>	<b>100%</b>	<b>5,46%</b>	<b>1,71%</b>

Fonte: elaboração própria, com base nas contas da ECTB do Governo Geral de 2023, da Secretaria do Tesouro Nacional

#### 4.4.1 Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)

Nessa conta está o tributo com maior arrecadação da categoria. De competência dos estados, arrecadou cerca de R\$ 79 bilhões em 2023 (Secretaria do Tesouro Nacional, 2024). Conforme ensina Cláudio Carneiro (2019, p. 330) não está no Código Tributário Nacional de 1966 por ter sido criado somente em 1985.

Para evitar a guerra fiscal entre os estados<sup>31</sup>, referido imposto tem suas alíquotas mínimas fixadas pelo Senado Federal. Outra característica importante é que 50% de sua arrecadação pertence ao município em que é licenciado o veículo (Cláudio Carneiro, 2019, p. 330).

A reforma tributária de 2023 corrigiu uma distorção histórica a respeito desse tributo: enquanto veículos pertencentes aos extratos menos favorecidos da população, como motocicletas e carros utilitários, sempre estiveram sob âmbito de incidência desse tributo, aqueles que normalmente são de propriedade de pessoas mais ricas, como iates e aeronaves, estão fora do seu alcance, por decisão controvertida do Supremo Tribunal Federal, conforme exposto por Ricardo Alexandre (2023, p. 792):

Grandes debates surgiram acerca da possibilidade de considerar fato gerador do tributo a propriedade de embarcações e aeronaves, dada a expressão genérica utilizada pelo texto constitucional (“veículos automotores”). No julgamento conjunto dos Recursos Extraordinários 134.509/AM e 255.111/SP, a polêmica foi resolvida no sentido de que **o campo de incidência do IPVA não inclui embarcações e aeronaves.**

Na análise, o redator do Acórdão, Ministro Sepúlveda Pertence, transcreveu longo e notável parecer do Ministério Público Federal, no qual havia a retrospectiva histórica do tributo, e verificou que o IPVA foi criado em substituição à extinta **Taxa Rodoviária Única**, de modo que seus aspectos conceituais deveriam ser tomados em harmonia com o tributo extinto, inclusive no que concerne à **incidência exclusiva sobre veículos terrestres.** (grifos no original)

Embora questionável a interpretação feita pela Suprema Corte, a correção da injustiça só se deu com a inserção do inc. III, no § 6º, do art. 155, da CRFB, que passa a dispor que o imposto “incidirá sobre a propriedade de veículos automotores terrestres, aquáticos e aéreos”.

---

<sup>31</sup> Os estados fixavam suas alíquotas a patamares muito baixos para incentivar o emplacamento em seu território de veículos de residentes em outros estados, causando uma guerra fratricida em que alguns estados experimentavam uma arrecadação virtualmente maior em detrimento de uma perda substancial de outros.

#### 4.4.2 Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU)

Trata-se de conta que agrega a arrecadação de tributo da espécie imposto de competência municipal. Segundo Leandro Paulsen (2023, p. 411):

O IPTU é considerado um **imposto real**, porquanto considera a propriedade de um imóvel isoladamente, e não riquezas que dimensionem a possibilidade atual de o contribuinte pagar tributo. Mesmo assim, a Constituição expressamente autoriza sua **progressividade** tanto por razões meramente arrecadatórias ou fiscais como para fins extrafiscais.

A função complementar extrafiscal do IPTU a que se refere o autor está prevista na Constituição<sup>32</sup> e busca promover o adequado uso do solo urbano. Imóveis que não cumpram sua função social podem ser objeto, dentre outras medidas, de oneração progressiva do IPTU para desestimular a manutenção da propriedade ociosa, chegando até a medida extrema da desapropriação.

Infelizmente, tal importante instrumento que a Constituição concedeu aos gestores municipais é pouco utilizado e, não raro, isso é possível de se observar nos grandes centros urbanos pelos terrenos mantidos em áreas valorizadas ou a valorizar somente para fins especulativos.

Do ponto de vista fiscal, o IPTU foi responsável por carrear aos cofres municipais cerca de R\$ 66 bilhões, o que corresponde a cerca de 0,61% do PIB. Em interessante diagnóstico da arrecadação desse tributo no país, José Roberto R. Afonso, Erika Amorim Araujo e Marcos Antonio Rios da Nóbrega (2023, p. 57) sustentam que há um grande potencial fiscal não explorado:

Ao longo deste capítulo, foi demonstrado que o IPTU não representa uma importante fonte de recursos tributários próprios para a maioria das prefeituras brasileiras. Embora a média de arrecadação nacional tenha alcançado US\$ 46,5 per capita, mais da metade dos municípios do país recolheu menos de US\$ 5 por habitante e, em um número considerável de cidades, a receita do imposto não chegou a US\$ 0,50 per

---

<sup>32</sup> No Capítulo II, do Título VII, que trata da “Política Urbana”. Eis o § 4º, do art. 182:

“§ 4º É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de:

I - parcelamento ou edificação compulsórios;

II - imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressivo no tempo;

III - desapropriação com pagamento mediante títulos da dívida pública de emissão previamente aprovada pelo Senado Federal, com prazo de resgate de até dez anos, em parcelas anuais, iguais e sucessivas, assegurados o valor real da indenização e os juros legais.”

capita. Um quadro de tamanha assimetria, por si só, sugere a existência de um enorme potencial tributário não explorado. A questão é que conhecer o tamanho deste potencial não é trivial.

Tal potencial poderia ser melhor – e equitativamente – explorado se os municípios adotassem plantas genéricas de valores mais bem elaboradas, que reflitam o real valor dos imóveis no mercado, bem como se adotassem tabelas progressivas de incidência, buscando desonerar aqueles que possuem apenas um imóvel para onerar os que possuem imóveis para fins de especulação e rendimento passivo. Existem, também, estudos utilizando análise envoltória de dados e a teoria dos conjuntos de Fuzzy que calculam o incremento do potencial arrecadatório do IPTU, como, respectivamente, o de Kleber Pacheco de Castro e Angela Moulin Simões Penalva Santos (2017), que tendo como base o estado do Rio de Janeiro, estimou potencial de aumento de 90% na arrecadação; e o de José Roberto R. Afonso, Kleber Pacheco de Castro e Fabricio Marques Santos (2016) que estimaram um potencial de incremento na arrecadação entre 46,5% e 55,8% para o Brasil todo.

Tomando como base percentual mínimo desse último estudo, aplicando-se à arrecadação registrada no ano de 2023, tem-se que o IPTU poderia gerar quase R\$ 100 bilhões, o que representa um incremento de R\$ 34 bilhões que poderiam ser “utilizados” para aliviar a carga tributária incidente sobre o consumo.

#### 4.4.3 Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis e de Direitos Reais a eles Relativos por Ato Oneroso *Inter Vivos* (ITBI)

Nessa conta está outro tributo da espécie imposto, de competência municipal, com finalidade precipuamente fiscal, incidente sobre transações imobiliárias onerosas.

Foi responsável pela arrecadação de quase R\$ 22 bilhões no ano de 2023 (Secretaria do Tesouro Nacional, 2024). O STF possui entendimento, que provavelmente será em breve superado, de que não é aplicável a progressividade nesse imposto. Sobre o assunto, Leandro Paulsen (2023, p. 425) sustenta que:

O STF entende que o ITBI é um imposto de natureza real e que, por isso, não se presta à progressividade, ou seja, não pode ter alíquotas progressivamente maiores conforme o aumento da base de cálculo. Porém, não se pode ter certeza de que esse entendimento vá perdurar. Lembre-se que, relativamente ao Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doações (ITCMD), a posição do STF também era no sentido de que teria natureza real e que, por isso, seria descabida sua progressividade, mas, em 2013, acabou por superar esse entendimento e admiti-la.

Tal mudança é necessária à aplicação do princípio da capacidade contributiva na sua incidência. Por exemplo, em transações que envolvem imóveis luxuosos é razoável se presumir que são realizadas por quem detém maior capacidade contributiva, justificando a progressividade e maior oneração dessas transações.

#### 4.4.4 Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR)

O ITR é imposto de competência da União, mas cuja arrecadação pode ser completamente destinada aos municípios caso eles optem por fiscalizá-lo.

Embora autores como Ricardo Alexandre (2023) e Leandro Paulsen (2023) o tratem como tributo com função marcadamente extrafiscal, qual seja, a de desestimular a manutenção da propriedade produtiva, função inegável desse tributo, Bernard Appy (2020) defende que seja feita uma ampla “revisão da legislação e da estrutura de fiscalização desse tributo”, em razão da baixíssima receita por ele produzida.

Com efeito, tal tributo foi responsável pela arrecadação de apenas R\$ 3 bilhões de reais, cerca de 0,09% da arrecadação tributária total, ou 0,03% do PIB. No entanto, entende-se que eventual revisão na legislação e estrutura desse tributo deva ser feita tendo em conta justamente essa função extrafiscal referida pelos doutrinadores, que pode ser mais importante que a arrecadatória.

#### 4.4.5 Imposto sobre a Transmissão *Causa Mortis* e Doações (ITCMD)

Por fim, tem-se o ITCMD, tributo da espécie imposto, de competência estadual, com função marcadamente fiscal (Ricardo Alexandre, 2023). Dentre os tributos incidentes sobre o patrimônio, este é o que merece as mais profundas revisões do seu papel arrecadatório e redistributivo, para que possa ser utilizado para redução das desigualdades históricas.

Esse tributo pode ser utilizado para que parte das grandes heranças sejam, por meio do Estado, redistribuídas à sociedade por meio de políticas públicas financiadas pela sua arrecadação. Por exemplo: alguém que recebe uma herança de R\$ 1 bilhão ainda continuará muito rico se o Estado retiver a metade (R\$ 500 milhões) para aplicar em políticas públicas de redistribuição de renda. Além de evitar uma concentração exagerada de riqueza no seio de elites intergeracionais (sem abolir o direito à propriedade privado, pois não impedirá que herdeiros ainda recebam o suficiente para fazerem parte dessa elite), tem-se a possibilidade de utilizar suas receitas para políticas redistributivas.

No entanto, a alíquota máxima de 8% praticada no Brasil certamente não possibilita que o tributo seja utilizado de maneira efetiva para essa finalidade. Ademais, se no país se passar adotar alíquotas como a sugerida no exemplo (50%), não seria o único no mundo, estando ao próximo de nações como Japão, Coreia do Sul e França, que adotam alíquotas de 55%, 50% e 45%, respectivamente (Alan Cole, 2015). Nesse sentido, Bernard Appy (2020) discorre que:

Merecem igualmente atenção as baixíssimas alíquotas do imposto sobre heranças e doações (ITCMD), quando comparadas às vigentes em outros países. A alíquota máxima do ITCMD é de 8%, sendo que a maioria dos Estados adota uma alíquota máxima de 4%. A elevação da alíquota do ITCMD e sua harmonização entre todos os Estados (para evitar uma “guerra fiscal” na tributação das heranças) deveria ser uma das prioridades na revisão da tributação do patrimônio no Brasil.

Evidentemente que não se defende a utilização indiscriminada de alíquotas altas para tributar toda e qualquer herança. Deve-se definir um mínimo de propriedade transferível isenta de qualquer interferência estatal (que hoje, diga-se de passagem, praticamente inexistente, ante os baixíssimos valores de isenção), utilizando-se a técnica da progressividade para chegar às alíquotas mais altas somente nos casos de grandes heranças.

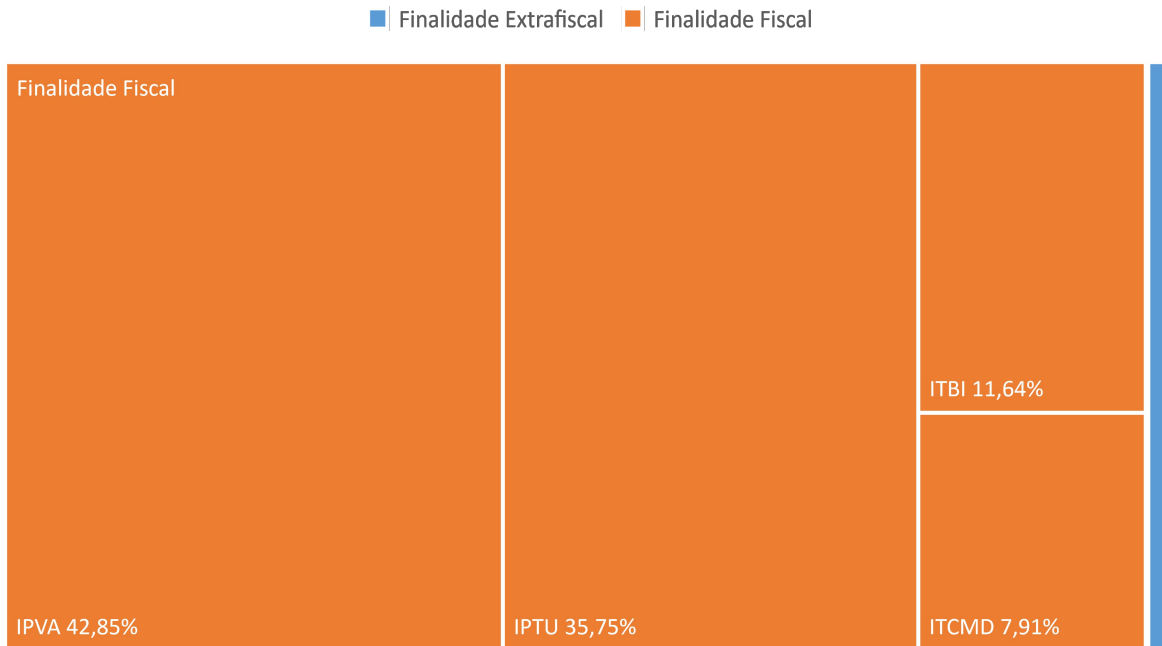
Desse modo, tem-se um tributo que potencialmente poderia contribuir com a redução da tributação sobre o consumo ao mesmo tempo que a tributação progressiva mais equilibrada poderia dar mais efetividade à função redistributiva do Estado. Uma sugestão interessante de reforma é a de Rafael Tebaldi (2017, p. 73), que propõe que o ITCMD observe algumas premissas básicas como: possuir alíquotas progressiva, faixa de isenção única, tributação no benefício adquirido pelo receptor e alíquotas máximas não menores que a do IR.

Em um estudo comparativo, Bruno Carvalho Torres (2016, p. 71) mostra que ITCMD brasileiro foi responsável, em 2013, por arrecadação de 0,09% do PIB, enquanto o congêneres espanhol representava 0,234% do PIB, no mesmo período. Isso representa mais de duas vezes o que foi aqui arrecadado em termos proporcionais ao PIB, podendo-se supor que uma reforma que nos aproxime da forma de tributação de países que aplicam a progressividade tem potencial de gerar incremento na arrecadação de cerca de R\$ 20 bilhões. Vale destacar que o trabalho mostra que as alíquotas máximas praticadas na Espanha vão de 7,65% (próxima do máximo atual no Brasil), chegando até 34%, que sequer é das maiores do mundo (Bruno Carvalho Torres, 2016, p. 34).

O gráfico abaixo mostra a participação de cada tributo na arrecadação da categoria.



Gráfico 4 – Tributação sobre o patrimônio



Fonte: elaboração própria, com base nas contas da ECTB do Governo Geral de 2023, da Secretaria do Tesouro Nacional

#### 4.5 BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE A REFORMA TRIBUTÁRIA DE 2023 E O SEU PAPEL PARA A JUSTIÇA FISCAL

Pouco tempo após a promulgação da Constituição de 1988, já se falava na necessidade de se realizar reforma no sistema tributário nacional (Leandro Paulsen, 2023, p. 34).

Recentemente, foi promulgada a Emenda Constitucional n. 132/2023, que materializou a reforma tributária sobre o consumo (com algumas alterações pontuais em outras bases, como na tributação sobre o patrimônio).

Conforme ensina Ricardo Alexandre (2023), a Constituição não cria tributos, mas outorga competência para que os entes o instituíam. Essa questão ganha contornos específicos no caso do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), um dos tributos criados pela reforma. Em síntese, o IBS agrupa os impostos sobre o consumo existente nas três esferas federativas (IPI, ICMS e ISS). Criou-se, assim, um tributo de competência compartilhada, que, na prática, deve ser instituído por lei complementar da União, com alíquotas definidas pelos estados e pelos municípios, dentro de seus âmbitos de competência. Há aqui uma reformulação do conceito atual de competência tributária, pois os estados e os municípios, embora formalmente entes que detêm a competência compartilhada sobre o imposto, não serão os responsáveis por criá-lo (Ricardo Alexandre; Tatiana Costa Arruda, 2024).

O objeto principal da reforma foi a criação de um imposto e uma contribuição do tipo IVA mais simples, uniforme e que observe a não cumulatividade efetiva, algo que não ocorre hoje na tributação sobre o consumo, dado que o conceito de crédito adotado para a não cumulatividade é o de crédito físico<sup>33</sup>. Com o IBS, assim como com a nova Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), simplificam-se os tributos incidentes sobre o consumo<sup>34</sup>, além de se adotar o modelo de crédito financeiro<sup>35</sup>, conferindo efetividade ao princípio da não cumulatividade.

Enquanto o IBS incorporará o ICMS, ISS e o IPI, a CBS substituirá a Contribuição para o PIS e a Cofins. A CBS, de competência e arrecadação da União, terá como função financiar a seguridade social, mas observará regras idênticas às do IBS. Embora o ideal fosse a existência de um só IVA, o esforço em uniformizar e simplificar dentro das circunstâncias atuais deve ser louvado, pois compatibilizou os diversos interesses federativos de um sistema viciado por décadas. Ricardo Alexandre e Tatiane Costa Arruda (2024) denominam essa combinação entre o IBS e a CBS e sua identidade estrutural, de IVA-Dual.

Diferentemente do que divulgado em alguns noticiários e por opositores da reforma, o IVA-Dual não será o responsável pela alta carga tributária sobre o consumo<sup>36</sup>. Isso, porque ela sempre foi muito alta, só que sem transparência. Agora, ao menos será possível aferir com mais segurança o peso da carga tributária incidente sobre essa base econômica. Segundo o Ministério da Fazenda (2024), a alíquota estimada para a CBS é de 8,8% e para o IBS é de 17,7%, totalizando 26,5%, que confirma o Brasil como detentor de uma das maiores alíquotas de IVA do mundo. Reforça-se que o objetivo é que os tributos criados congreguem a tributação sobre o consumo no Brasil<sup>37</sup>, sem aumento da carga tributária real. Ou seja, o montante arrecadado

---

<sup>33</sup> Crédito físico: “pelo qual somente os bens que integram fisicamente o produto final dão ensejo ao creditamento”. (Marcos Bueno Brandão da Penha; Vitor Paiva Florindo; Thiago Henrique Soares, 2023).

<sup>34</sup> Pois hoje são cinco tributos com características diferentes e com regras próprias. A redução de cinco para dois, será acompanhada com a uniformização das regras atinentes a estes dois novos tributos.

<sup>35</sup> Crédito financeiro: “segundo o qual qualquer insumo utilizado na produção poderia ser imediatamente creditado”. (Marcos Bueno Brandão da Penha; Vitor Paiva Florindo; Thiago Henrique Soares, 2023).

<sup>36</sup> Como veiculado nesta notícia, dá a entender que a reforma está produzindo o maior imposto do mundo, como se já não fosse uma realidade a alta tributação sobre o consumo no país. A alíquota será elevada porque congregará diversos tributos já existentes, tornando mais transparente a real incidência da tributação sobre essa base econômica. Desse modo, entende-se que não é adequado se criticar o mensageiro, sem explorar as causas.

Veja em: <https://www.cnnbrasil.com.br/economia/macroeconomia/brasil-esta-prestes-a-ter-o-maior-imposto-do-mundo/>

<sup>37</sup> Com exceção, evidentemente, dos tributos incidentes sobre o consumo, mas que possuem finalidades extrafiscais, como o II, IOF, parte do IPI, CIDEs etc. Esses permanecerão em vigência normalmente e não foram objetos da reforma, com exceções pontuais.

na sistemática anterior deve permanecer em patamar semelhante ao que se pretende arrecadar na nova sistemática.

Tabela 5 – Tributos extintos e criados pela reforma tributária e respectiva arrecadação

Tributos antigos	Arrecadação (em bilhões de reais)	Novos tributos	Arrecadação (em bilhões de reais)	% do total de arrecadação
ICMS	700,396	IBS	881,726	25,87%
ISS	123,257			
IPI	58,073			
COFINS	286,870	CBS	348,443	10,22%
PIS	61,573			

Fonte: elaboração própria, com dados do Ministério da Fazenda e da Secretaria do Tesouro Nacional

Considerando os dados apresentados na tabela acima, o volume de recursos arrecadados por esses tributos é (2023) de cerca de R\$ 1,230 trilhões. Já a alíquota estimada do conjunto IBS/CBS é de cerca de 26,5%. Assim, a redução de cada ponto percentual (1%) que se fizer no IVA-dual (IBS/CBS) resulta em perda de arrecadação aproximada de R\$ 46 bilhões, em valores de 2023. Isso evidencia o desafio de se transferir o peso da tributação sobre o consumo para outras bases econômicas.

A reforma tributária de 2023, conforme tratado, operou modificações principalmente na tributação incidente sobre o consumo. No entanto, também houve algumas alterações na tributação sobre o patrimônio dignas de nota. No caso do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), como já mencionado quando se tratou do tributo, foi incluída a possibilidade de o imposto incidir sobre a propriedade de aeronaves e embarcações, ampliando as hipóteses de incidência tributária. Quanto ao Imposto sobre Transmissões *Causa Mortis* e Doações (ITCMD), houve mudanças importantes no aspecto espacial do tributo, eliminando divergências e lacunas existentes na sistemática anterior. Além disso, foi explicitamente incorporado o princípio da progressividade, de acordo com o valor do quinhão, legado ou doação. As mudanças foram, portanto, no sentido de conferir mais justiça fiscal na tributação sobre o patrimônio (Ricardo Alexandre; Tatiana Costa Arruda, 2024).

Por fim, ainda que a reforma tributária – que incidiu majoritariamente sobre a matriz tributária incidente sobre o consumo, e em aspectos pontuais da tributação sobre o patrimônio – tenha tido o mérito de simplificar e uniformizar a tributação sobre o consumo, ela não

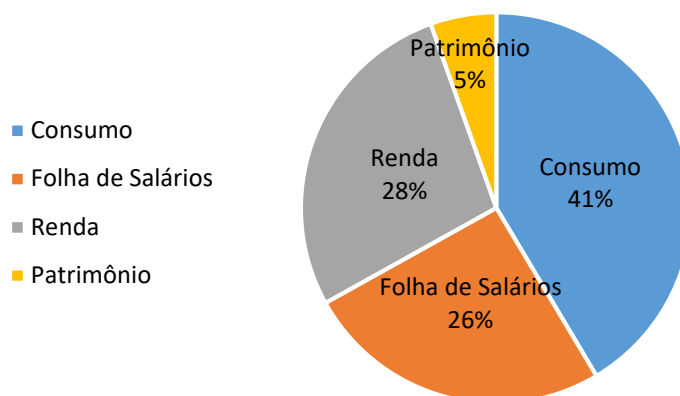
resolverá o problema da excessiva tributação incidente sobre essa base econômica<sup>38</sup>. A efetiva justiça fiscal só será alcançada quando esse problema for enfrentado.

#### 4.6 COMPARAÇÃO DA PARTICIPAÇÃO DAS BASES ECONOMICAS NA TRIBUTAÇÃO NO BRASIL E NOS PAÍSES DA OCDE

Resgatando o que já foi tratado, nesse trabalho se parte da premissa que a transferência da tributação sobre o consumo deve ser direcionada à tributação sobre a renda e o patrimônio. Também já foi tratado que deve se chegar a uma proporção de tributação ideal entre as bases econômicas. Para termos alguns parâmetros, pode-se utilizar modelos de países bem-sucedidos, em linha do que se almeja para o nosso país. Uma análise de como os países da OCDE distribuem sua tributação entre as bases econômicas disponíveis pode servir de inspiração, adaptando-se às limitações impostas pela realidade socioeconômica do Brasil, e fazendo os ajustes necessário nas competências tributárias para a preservação do pacto federativo.

Considerando os dados apresentados no capítulo anterior, a tributação brasileira está distribuída, entre as bases econômicas, da seguinte forma:

Gráfico 5 – Participação das bases econômicas na tributação total (exceto taxas e contribuições de melhoria)



Fonte: elaboração própria, com base nas contas da ECTB do Governo Geral de 2023, da Secretaria do Tesouro Nacional

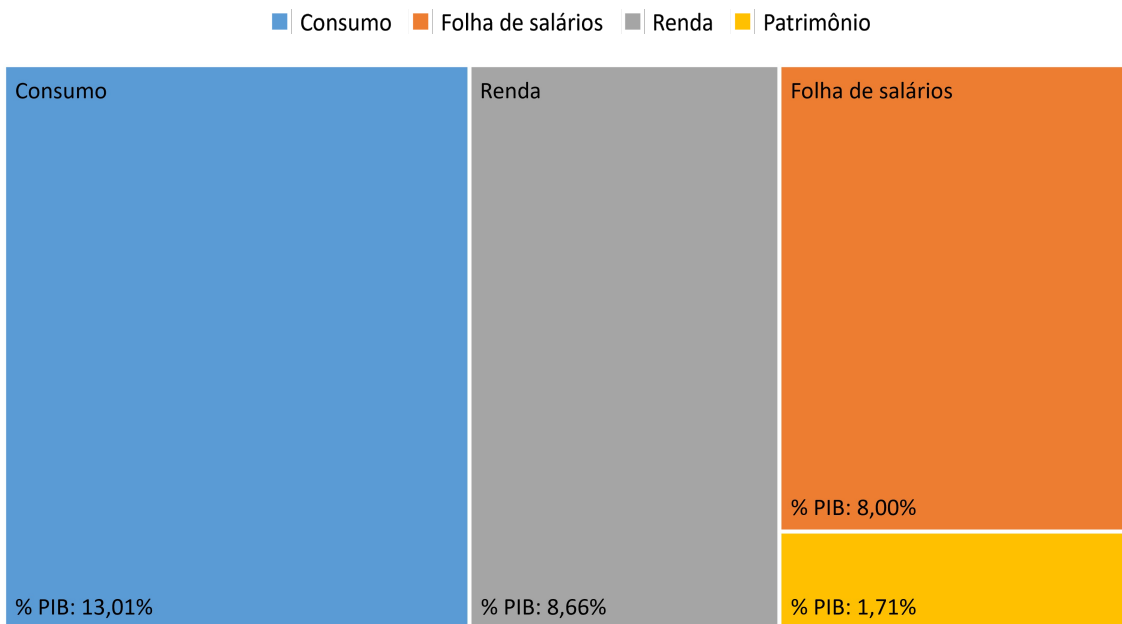
<sup>38</sup> Vale dizer que a reforma de 2023 poderia tendencialmente reduzir a carga tributária sobre o consumidor final, devido à redução dos custos de transação causados pelas complexidades do sistema anterior. Contudo, é mais plausível que, da forma como funciona o sistema tributário hoje, esse ganho seja revertido em favor de maior arrecadação do que para uma redução real da carga tributária do consumo, tendo em vista as frequentes pressões fiscais que obrigam os entes subnacionais a buscarem nesses tributos receitas para penúrias orçamentárias.

O gráfico revela a preferência do sistema tributário brasileiro por bases econômicas menos desejáveis, como a folha de salários e o consumo, que respondem por 67% da arrecadação tributária total (mais de dois terços). Se considerar somente a tributação sobre o consumo, que é a principal responsável pela regressividade da carga tributária, percebe-se que ela é responsável por 41% do total (e equivale a 13% do PIB). Em comparação com países da OCDE, em 2017 o Brasil ocupava<sup>39</sup> a terceira posição dentre os que mais tributavam o consumo (Unicamp, 2022).

Portanto, o verdadeiro culpado pelos altos preços no Brasil (associados ao “custo Brasil”) não é a suposta alta carga tributária, que, como já mencionado, sequer está entre as maiores do mundo (ver Tabela 6).

O gráfico abaixo mostra a carga tributária total e os percentuais de tributação sobre as bases econômicas em relação ao PIB, no Brasil:

Gráfico 6 – Bases econômicas em relação ao PIB



Fonte: elaboração própria, com base nas contas da ECTB do Governo Geral de 2023, da Secretaria do Tesouro Nacional

<sup>39</sup> Embora a análise feita nesse trabalho, com dados de 2023, sugira que o percentual do PIB da tributação sobre o consumo tenha recuado de 14,4% para 13,01%.

A tabela a seguir ilustra como se dá a tributação em alguns países da OCDE, ordenando-se por ordem decrescente de carga tributária em relação ao PIB e o percentual de participação das respectivas bases incidência sobre o total (em itálico).

Tabela 6 – Perfil de tributação sobre as bases econômicas no Brasil e nos países da OCDE

País	Consumo	Folha de salários	Renda	Patrimônio	Carga tributária x PIB
Brasil (2023)	13%	8%	8,7%	1,7%	31,4%
	<i>43,3%</i>	<i>27,2%</i>	<i>21,2%</i>	<i>4,5%</i>	
Brasil (2017)	14,3%	9,0%	7,0%	1,5%	33,1%
	<i>43,2%</i>	<i>27,2%</i>	<i>21,1%</i>	<i>4,5%</i>	
França	11,3%	18,4%	10,9%	4,4%	46,1%
	<i>24,5%</i>	<i>39,9%</i>	<i>23,6%</i>	<i>9,5%</i>	
Bélgica	10,8%	13,6%	16,3%	3,5%	44,8%
	<i>24,1%</i>	<i>30,4%</i>	<i>36,4%</i>	<i>7,8%</i>	
Suécia	12,3%	14,7%	15,8%	1,0%	43,9%
	<i>28,0%</i>	<i>33,5%</i>	<i>36,0%</i>	<i>2,3%</i>	
Finlândia	14,2%	12,1%	15,4%	1,5%	42,7%
	<i>33,3%</i>	<i>28,3%</i>	<i>36,1%</i>	<i>3,5%</i>	
Áustria	11,8%	17,3%	11,8%	0,5%	42,2%
	<i>28,0%</i>	<i>41,0%</i>	<i>28,0%</i>	<i>1,2%</i>	
Itália	12,0%	12,9%	13,4%	2,6%	41,1%
	<i>29,2%</i>	<i>31,4%</i>	<i>32,6%</i>	<i>6,3%</i>	
Noruega	11,9%	10,4%	14,6%	1,3%	39%
	<i>30,5%</i>	<i>26,7%</i>	<i>37,4%</i>	<i>3,3%</i>	
Grécia	15,4%	11,7%	9,0%	3,2%	38,7%
	<i>39,8%</i>	<i>30,2%</i>	<i>23,3%</i>	<i>8,3%</i>	
Alemanha	9,9%	14,2%	12,2%	1,0%	38,2%
	<i>25,9%</i>	<i>37,2%</i>	<i>31,9%</i>	<i>2,6%</i>	
Hungria	16%	13,5%	6,9%	1,1%	36,6%
	<i>43,7%</i>	<i>36,9%</i>	<i>18,9%</i>	<i>3,0%</i>	
Portugal	13,8%	9,3%	9,8%	1,4%	35,4%
	<i>39,0%</i>	<i>26,3%</i>	<i>27,7%</i>	<i>4,0%</i>	
Rep. Tcheca	11,5%	15,0%	7,7%	0,5%	35,3%
	<i>32,6%</i>	<i>42,5%</i>	<i>21,8%</i>	<i>1,4%</i>	
Polônia	11,7%	12,9%	6,9%	1,2%	35%
	<i>33,4%</i>	<i>36,9%</i>	<i>19,7%</i>	<i>3,4%</i>	
Espanha	9,8%	11,5%	9,7%	2,5%	34,4%
	<i>28,5%</i>	<i>33,4%</i>	<i>28,2%</i>	<i>7,3%</i>	
Média OCDE	<b>11,1%</b>	<b>9,9%</b>	<b>11,4%</b>	<b>1,9%</b>	34,3%
	<i>32,4%</i>	<i>28,9%</i>	<i>33,2%</i>	<i>5,5%</i>	
Reino Unido	10,5%	6,5%	11,9%	4,2%	33,5%
	<i>31,3%</i>	<i>19,4%</i>	<i>35,5%</i>	<i>12,5%</i>	
Canadá	7,7%	5,3%	15,4%	3,8%	33%
	<i>23,3%</i>	<i>16,1%</i>	<i>46,7%</i>	<i>11,5%</i>	
Israel	11,3%	6,5%	11,6%	3,3%	31,1%
	<i>36,3%</i>	<i>20,9%</i>	<i>37,3%</i>	<i>10,6%</i>	

Coreia do Sul	7,5%	7,0%	8,6%	3,1%	28,4%
	26,4%	24,6%	30,3%	10,9%	
Suíça	6,4%	6,7%	13,2%	2,0%	27,9%
	22,9%	24,0%	47,3%	7,2%	
Chile	11,0%	1,5%	7,0%	1,1%	21,1%
	52,1%	7,1%	33,2%	5,2%	

Fonte: elaboração própria, com base nos dados da OCDE

Como se observa, os países cujas bases econômicas de tributação mais se assemelham às do Brasil são Hungria (com quem disputa o posto de maior IVA do mundo), Grécia e Portugal. Em comparação com a média da OCDE, o Brasil apresenta uma participação na tributação sobre o consumo cerca de 25% maior, uma tributação sobre a folha de salários cerca de 5% menor, uma tributação sobre a renda aproximadamente 35% menor e uma tributação sobre o patrimônio cerca de 20% menor.

No capítulo seguinte serão propostos alguns ajustes para que a proporção da tributação entre as bases tributárias se aproxime dos modelos da média da OCDE (Cenário 1) e de Portugal (Cenário 2), que se considera mais justos que o brasileiro.

## 5 DESLOCAMENTO DA TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO PARA A RENDA E O PATRIMÔNIO

Neste capítulo, propõe-se analisar a viabilidade e os impactos de transferir a carga tributária no Brasil, atualmente concentrada sobre o consumo, para a renda (principalmente) e o patrimônio. A abordagem busca identificar caminhos que permitam uma distribuição mais equitativa da carga tributária, alinhando-se aos princípios de justiça fiscal.

Para essa análise, serão considerados dois cenários (média da OCDE e Portugal) que servem como inspirações para implementação de uma estrutura tributária mais justa. Esses cenários foram escolhidos com base em suas respectivas políticas de tributação sobre a renda e o patrimônio, que têm se mostrado eficazes na promoção de justiça social e para redução das desigualdades.

Mas antes dessa análise de viabilidade do deslocamento da tributação sobre o consumo para a tributação sobre a renda e o patrimônio, é necessário tratar brevemente acerca dos desafios fiscais que o Brasil possui, especialmente em razão das amplas atribuições designadas ao Estado pela Constituição de 1988. Qualquer reforma tributária que pretenda promover a redução da carga tributária em alguma das bases econômicas não poderá reduzir a arrecadação total, já insuficiente para enfrentar os desafios atuais do país.

## 5.1 ATRIBUIÇÕES DO ESTADO BRASILEIRO E OS DESAFIOS FISCAIS

O Estado moderno tem como marco inicial os Estados liberais do século XVIII, com o fim do Estado absolutista. Nesse primeiro estágio, surgiu o chamado Estado liberal clássico, estabelecendo preceitos como a mínima intervenção estatal na economia e na vida dos cidadãos, resposta ao período absolutista e mercantilista. Esse momento, quando também se originou o constitucionalismo moderno, foi importante para firmar alguns direitos básicos como aqueles atinentes à segurança e à liberdade.

No século XX, o liberalismo entra em crise e surge o Estado social (ou Estado de bem-estar social). Segundo Luis Roberto Barroso (2023, p. 55):

Ao longo do século XIX, o liberalismo e o constitucionalismo se difundem e se consolidam na Europa. Já no século XX, no entanto, sobretudo a partir da Primeira Guerra, o Estado ocidental torna-se progressivamente intervencionista, sendo rebatizado de Estado social.

O Estado de bem-estar social (*welfare state*) amplia o rol de competências do Estado com o objetivo de buscar a justiça social. Se antes o direito constitucional era utilizado para enunciar limitações ao Estado em relação às liberdades dos cidadãos, agora as Constituições Sociais assumem papel prescritivo, mandando o Estado agir e intervir em diversas situações da vida cotidiana para corrigir os desequilíbrios causados pela total liberdade econômica. Há, portanto, uma ampliação do espaço público em relação ao privado.

Claudia do Valle Benevides (2011, p. 85) explica que:

O Estado de Bem-Estar Social pressupõe a ação estatal na articulação e implementação de políticas e instituições com o fim de prover bem-estar aos indivíduos, independentemente do grau em que se dá a participação do Estado, de forma a reduzir a exposição da população aos riscos sociais oriundos de uma economia de mercado, baseando-se nos direitos sociais dos mesmos. Desse modo, o Welfare State incluiria programas e medidas necessárias ao exercício dos direitos sociais, que são reconhecidos como pertencentes à condição de cidadania. A implementação dos Estados de Bem-Estar nos diversos países, no entanto, obedeceu às especificidades históricas dos mesmos, resultando em características diferentes: mais universais ou focalizados, preponderância do Estado, da família ou do mercado na provisão de bens e serviços, mais ou menos efetivos no combate à pobreza e desigualdade.

No Brasil, o sistema de proteção social passou a ser desenvolvido entre 1930 e 1945, visando regular aspectos relacionados à organização dos trabalhadores assalariados e o fomento a empregos urbanos e industriais. Após o período Vargas, entre 1946 e 1964, com o retorno da democracia, houve continuidade nas características das políticas sociais no Brasil. A partir de



1964, iniciou-se um período de agravamento de desigualdades sociais causadas pelos arrochos salariais e hiperinflação, embora permanecesse um desenho de sistema de proteção social nos moldes anteriores (Claudia do Valle Benevides, 2011).

A Constituição Federal de 1988 inaugura uma nova etapa na história brasileira, ao positivar um extenso rol de direitos sociais que consolidam a pretensão de transformar o Estado brasileiro em um Estado de bem-estar social. Passam a ganhar maior protagonismo no orçamento público os gastos com saúde, educação, assistência social, preservação do meio ambiente e previdência social.

O Relatório de Despesas por Função do Governo Geral (COFOG)<sup>40</sup> de 2022 mostra que as despesas governamentais atingiram, em 2022, o montante de R\$ 4,630 trilhões, o que equivaleu a 45,9% do PIB. A tabela abaixo, elenca os gastos e os percentuais em relação à despesa total e ao PIB do período:

Tabela 7 – Despesa por função do Governo Geral em 2023

Governo Geral	R\$ Bilhões – Valores	% Despesa total	% PIB
<b>correntes</b>			
<b>Despesa total</b>	<b>4.630,437</b>	<b>100%</b>	<b>45,9%</b>
Serviços públicos gerais	1.096,419	23,7%	10,9%
Defesa	56,498	1,2%	0,6%
Ordem pública e segurança	310,870	6,7%	3,1%
Assuntos econômicos	271,272	5,9%	2,7%
Proteção ambiental	48,744	1,1%	0,5%
Habitação e serviços comunitários	123,669	2,7%	1,2%
Saúde	489,188	10,6%	4,9%
Lazer, cultura e religião	28,936	0,6%	0,3%
Educação	520,058	11,2%	5,2%
Proteção social	1.684,783	36,4%	16,7%

Fonte: COFOG 2023, da Secretaria do Tesouro Nacional

<sup>40</sup> Classification of Functions of Government (COFOG). Conforme o próprio relatório: “A COFOG é uma metodologia internacional de classificação funcional da despesa, e, portanto, permite a comparação entre diferentes países de forma padronizada. Esta publicação é a primeira que traz informações consolidadas do governo geral (composto pelo governo central, estados e municípios), possibilitando comparar países com distintos arranjos federativos, além de ensejar a análise de como as esferas de governo brasileiras compartilham a execução de políticas públicas. Por apresentar dados desde 2010, além de possibilitar uma análise da atual execução das políticas públicas, as informações deste relatório permitem avaliar sua evolução ao longo do tempo.” (Secretaria do Tesouro Nacional; Secretaria de Orçamento Federal; Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística, 2023)

Conforme aponta o relatório, desde 2010, as despesas que mais apresentaram crescimento são aquelas relacionadas à proteção social e à saúde, que incluem gastos com a previdência social, programas de redistribuição de renda e o sistema único de saúde.

No entanto, em comparação com economias avançadas<sup>41</sup>, somente os gastos com proteção social se mostraram no mesmo patamar em relação ao PIB, sendo que os gastos com saúde se mostraram abaixo. Gastos com educação, embora nos patamares da média internacional, também se apresentam abaixo do que foi gasto em economias avançadas. Isso indica que as despesas nessa função de governo devem ser expandidas para se atingir bons níveis educacionais, ainda mais considerando que o Brasil está atrasado em relação a estes países. Também sugere a necessidade do incremento da arrecadação, a constante pressão para a cobertura do déficit da previdência social.

Há, ainda, um crescente gasto com serviços da dívida, a qual atingiu 76,8% do PIB em maio de 2024 (Banco Central do Brasil, 2024), situação agravada pelos resultados primários negativos e alta taxa de juros praticadas no Brasil<sup>42</sup>, mesmo em períodos de baixa inflação, que fazem com que o orçamento seja consumido para pagamento desses encargos, reduzindo o espaço para gastos sociais e investimentos.

No ano de 2023, o setor público registrou um rombo nas contas de R\$ 249 bilhões (Banco Central, 2024). Parte desse rombo é relativo a pagamentos créditos extraordinários (precatórios não pagos nos anos anteriores) no valor de R\$ 93 bilhões (IPEA, 2024), que não devem se repetir nesses patamares nos próximos anos. Assim, ao menos cerca de R\$ 150 bilhões, em valores de 2023, devem ser equacionados de outras formas (redução de despesas ou incremento de arrecadação).

Feita essa digressão sobre o cenário fiscal brasileiro, reforça-se que qualquer mudança no sistema tributário deve, no mínimo, manter, se não for possível incrementar a arrecadação, para fazer frente aos desafios do Estado em razão das competências constitucionalmente atribuídas.

---

<sup>41</sup> O relatório inclui no grupo de economias avançadas: Alemanha, Austrália, Áustria, Bélgica, Canadá, Chipre, Dinamarca, Eslováquia, Eslovênia, Espanha, Estônia, Finlândia, França, Grécia, Hong Kong (China), Irlanda, Islândia, Israel, Japão, Letônia, Lituânia, Luxemburgo, Malta, Noruega, Países Baixos, Portugal, Reino Unido, República Tcheca, San Marino, Singapura, Suécia e Suíça.

<sup>42</sup> A taxa SELIC, em junho de 2024, estava em 10,50% (Banco Central do Brasil, 2024), enquanto a inflação do período em 3,93% (IBGE, 2024), o que faz com o Brasil tenha uma das maiores taxas de juros reais do mundo.

## 5.2 OBJETIVO E METODOLOGIA DA ANÁLISE

O objetivo, então, desta análise é identificar como o Brasil poderia deslocar a carga tributária do consumo para a renda e o patrimônio. Avaliar-se-á a viabilidade de implementar elementos de modelos internacionais de sucesso no contexto brasileiro, considerando a capacidade contributiva dos diferentes segmentos da população e a necessidade de manter um nível de arrecadação condizente com as exigências do Estado.

A metodologia envolverá uma análise dos modelos tributários de cada cenário e os ajustes para a aproximação com esses modelos. Na análise, também será considerada a elasticidade das bases tributárias. Por exemplo, no caso do Brasil, a elasticidade da base econômica do patrimônio é insuficiente para trazer alívio relevante na tributação sobre o consumo, pois conforme já tratado anteriormente, a tributação total sobre o patrimônio carrega apenas R\$ 186 bilhões (Secretaria do Tesouro Nacional, 2024).

Em razão disso, a base econômica que deverá suportar a maior parte da transferência é a da renda. Hoje, a tributação total sobre a renda, que engloba a tributação do IRPJ, IRPF e CSLL, carrega para os cofres públicos cerca de R\$ 940 bilhões de reais, em um universo de receitas tributárias de R\$ 3,407 trilhões (Secretaria do Tesouro Nacional, 2024).

No entanto, nas alterações na tributação sobre a renda, há que se levar em consideração as particularidades da realidade socioeconômica brasileira, especialmente a renda média baixa da população, que podem ser limitadores para que essa transferência se dê sem grandes percalços. Segundo dados do OCDE (2022), a renda anual disponível do lar<sup>43</sup> ficou em US\$ 12.924 (cerca de US\$ 1.077 por mês) no ano de 2021. Em comparação, a renda média dos países da OCDE, e de Portugal, no mesmo período ficou em US\$ 30.490 e US\$ 24.877, respectivamente.

Resgatando o que foi dito, a tributação sobre a renda no Brasil é feita de duas maneiras principais: a) imposto sobre a renda de pessoas físicas, que incide basicamente sobre a renda auferida pelo trabalho (IRPF); e b) imposto e contribuição sobre o lucro de empresas (IRPJ e CSLL).

---

<sup>43</sup> Quantidade média dos ganhos de um lar no período de um ano, já deduzida a tributação.

No que concerne à tributação das pessoas físicas, o IRPF possui cinco faixas de alíquotas progressivas, que iniciam em 7,5% e vão até 27,5%.

No caso do IRPJ alíquota padrão é de 15% sobre o lucro, com um adicional de 10% do lucro que exceder R\$ 20.000,00 por mês<sup>44</sup>.

Aqui, já há uma distinção em relação aos países desenvolvidos. A alíquota máxima do imposto sobre a renda de pessoas físicas é relativamente baixa se compararmos com aquelas dos países que possuem uma tributação mais intensa sobre a renda.

Por outro lado, ainda no âmbito da renda, aqui se tributa mais o lucro de pessoas jurídicas, prática que faz com que o Brasil perca a oportunidade de incentivar o reinvestimento de lucros. Em Portugal, por exemplo, há alíquotas de imposto sobre a renda de pessoas físicas de até 48%, enquanto a alíquota máxima das pessoas jurídicas chega a 21%.

A tabela abaixo ilustra essa diferença.

Tabela 8 – Alíquotas máximas de IR de pessoas físicas e jurídicas em Brasil e Portugal

País	Alíquota máxima – lucro pessoas	
	físicas	jurídicas
<b>Brasil</b>	27,5%	34% <sup>45</sup>
<b>Portugal</b>	48%	21%

Fonte: elaboração própria, com dados da TradingEconomics (2024)

Tratando dessa questão, Bernard Appy discorre sobre as contradições e iniquidades da tributação sobre a renda no país (2020, p. 10):

[...] há distorções relevantes na tributação da renda pessoal, com parcela importante dos rendimentos de pessoas de alta renda sendo tributada apenas na pessoa jurídica, a uma alíquota inferior à da pessoa física (essa questão é analisada em maior detalhe na seção relativa a regimes simplificados de tributação).

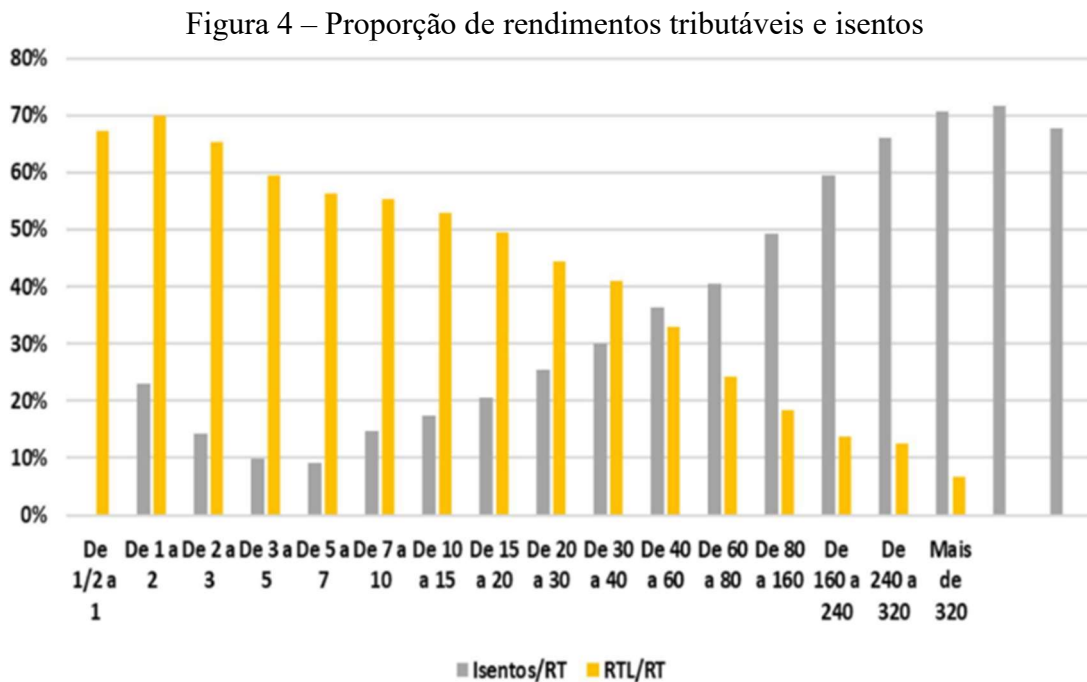
Como se vê na Tabela 4, que toma por base as declarações de imposto de renda das pessoas físicas (IRPF) de 2014, 82% dos rendimentos das pessoas com renda mensal entre 3 e 10 salários mínimos (SM) e 63% dos rendimentos das pessoas com renda mensal entre 10 e 80 SM correspondem a rendimentos tributados pelo IRPF. Já no caso das pessoas com renda mensal superior a 80 SM, 83% dos rendimentos são isentos ou tributados exclusivamente na fonte.

<sup>44</sup> No caso do Simples Nacional, as alíquotas são variáveis, conforme a receita bruta anual da empresa e o tipo de atividade.

<sup>45</sup> Para as empresas em geral, a alíquota máxima é de 34%, pois se somam 25% do IRPJ com 9% da alíquota padrão da CSLL. Para as instituições financeiras, a CSLL é de 15%, fazendo com que a alíquota máxima do IRPJ+CSLL chegue a 40%.

De fato, no caso do IRPF, há uma quantidade considerável de rendimentos tipicamente dos mais ricos que podem ser objetos de: exclusão da base de cálculo; tributação exclusiva com alíquotas menores; isenção do tributo, como é o caso dos lucros e dividendos distribuídos pelas empresas às pessoas jurídicas. Essas questões devem ser enfrentadas em eventual reforma sobre a renda que pretenda tornar a tributação mais justa, por meio de um sistema substancialmente mais simples, transparente, isonômico e progressivo, em que a atividade tributária incida preferencialmente sobre a renda das pessoas físicas, eliminando-se a isenções como a dos lucros e dividendos e a tributação diferenciada sobre capitais (Bernard Appy, 2020).

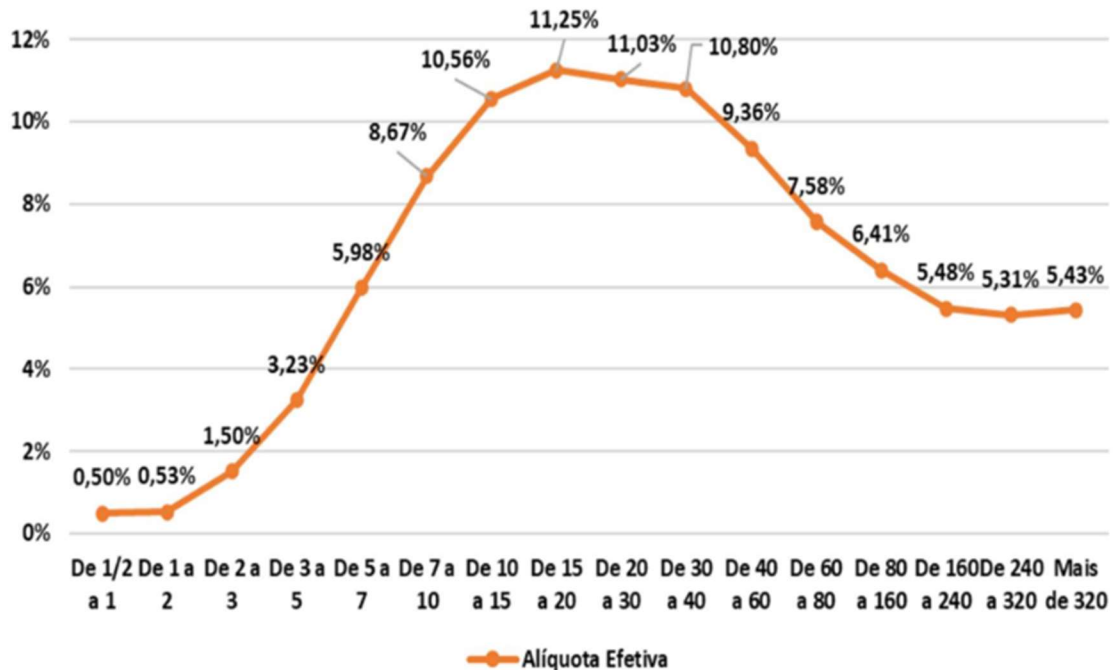
A figura abaixo mostra como a proporção de rendimentos livres de tributação aumentam, à medida que a faixa de renda aumenta:



Fonte: Sindfisco, com base nos Grandes Números do IRPF da RFB

Já o gráfico a seguir mostra que essas inúmeras deduções, isenções e exclusões de base de cálculo fazem com a alíquota efetiva do IRPF seja consideravelmente baixa, em comparação com as de países desenvolvidos. Percebe-se que, em certo ponto, o que era um imposto progressivo se torna regressivo, considerada somente a alíquota efetiva, desvirtuando o princípio da capacidade contributiva.

Figura 5 – Alíquota efetiva de IRPF por faixa de rendimentos (SM)



Fonte: Sindfisco, com base nos Grandes Números do IRPF da RFB

Evidentemente, necessidades de políticas econômicas e sociais podem exigir que haja um e outro regime específico ou diferenciado, tal como ocorreu na própria reforma tributária de 2023 (embora aquela também não tenha passado isenta de pressão de setores da sociedade que emplacaram regimes diferenciados sem qualquer justificativa socioeconômica plausível). Mas, na essência, a tributação sobre a renda deve privilegiar o princípio fundamental da tributação: o da capacidade contributiva, o que enseja a eliminação desses benefícios fiscais a classes de rendimentos que tradicionalmente pertencem aos mais privilegiados.

Não se ignora que essas mudanças, de certa forma ousadas, na forma de se tributar especialmente os rendimentos das pessoas mais ricas, para transferir a carga tributária do consumo para a renda e o patrimônio, trata-se de uma tarefa complexa, que deverá contar com apoio político nos três poderes e em todos os entes federativos.

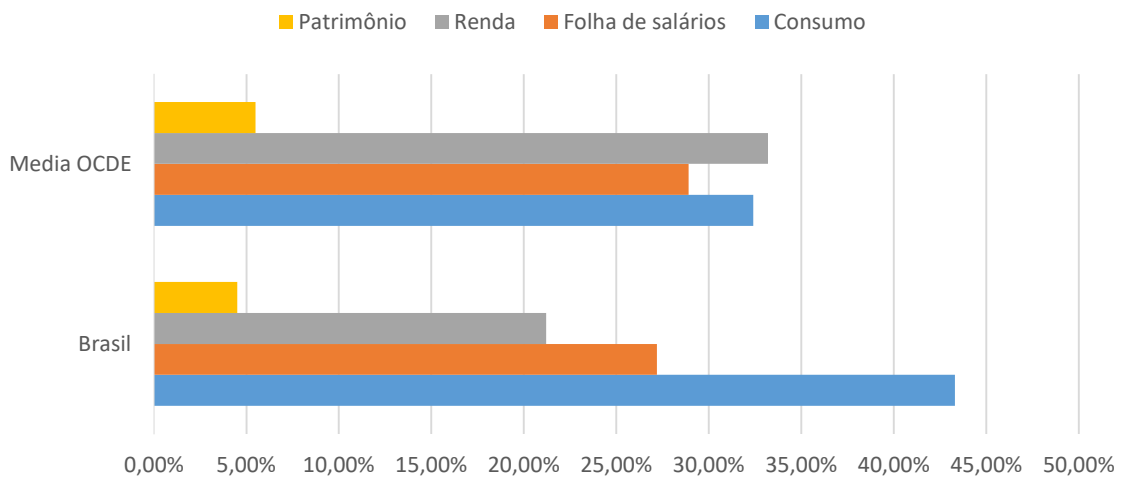
Passa-se, finalmente, às propostas conforme os cenários da média da OCDE e de Portugal.

### 5.3 CENÁRIO 1 – MÉDIA DA OCDE

A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) compila dados de diversas nações desenvolvidas, permitindo uma visão abrangente das melhores

práticas em tributação. O modelo da média da OCDE se apresenta mais justo, ao passo que a exploração da tributação sobre a renda é mais equilibrada com a do consumo. Considerando que o modelo brasileiro está longe desse equilíbrio, esse cenário requer ajustes mais complexos, que muito provavelmente exigirão um período de transição mais longo. O gráfico abaixo compara o modelo da OCDE com o do Brasil:

Gráfico 7 – Situação atual das bases de incidência no Brasil em comparação com a média da OCDE



Fonte: elaboração própria, com base nos dados da OCDE e da STN

### 5.3.1 Ajustes para se aproximar do modelo-alvo

Uma forma de se realizar uma aproximação com o modelo “média da OCDE” é reduzir em cerca de 20% a arrecadação incidente sobre o consumo; incrementar em cerca de 35% a incidente sobre a renda; incrementar em cerca de 15% a incidente sobre o patrimônio e incrementar em 5% a incidente sobre a folha de salários. Esses serão os percentuais que serão testados. Em valores de 2023, a perda e o incremento na arrecadação de cada uma das três bases econômicas e o total da arrecadação após os ajustes estão relacionados na tabela abaixo:

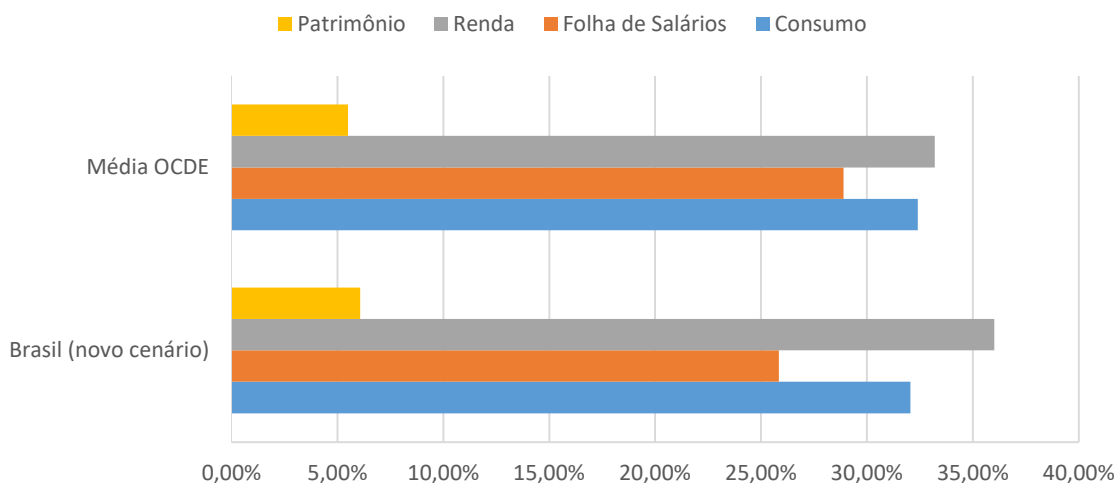
Tabela 9 – Ajustes possíveis para se adotar o modelo da média da OCDE

Base econômica	Percentual alvo	Perda/incremento (em bilhões de reais)	Total (em bilhões de reais)
Consumo	-20%	-282,524	1.130,095
Folha de salários	+5%	+43,414	911,686
Renda	+35%	+329,206	1.269,796
Patrimônio	+15%	+27,913	214,003

Fonte: elaboração própria, com base nos dados da STN

Nesse cenário, alcançar-se-ia o total de receitas tributárias de R\$ 3,525 trilhões, já se buscando um incremento de cerca de R\$ 100 bilhões em relação à arrecadação atual para auxiliar a equacionar o déficit do Governo Geral mencionado quando se tratou dos desafios fiscais do Brasil. Eis o novo cenário:

Gráfico 8 – Situação após os ajustes do Cenário 1



Fonte: elaboração própria, com base nos dados da OCDE e da STN

Como modelo resultante, teríamos um cenário com a participação na arrecadação total da tributação sobre a folha de salários um pouco menor que a verificada no modelo da média da OCDE, compensada com a participação da tributação um pouco maior incidente sobre a renda, o que se pode considerar positivo por esta base econômica ser mais desejável que a da folha de pagamentos. A participação na arrecadação total da tributação sobre o consumo e o patrimônio ficaria quase idêntica à do modelo analisado.

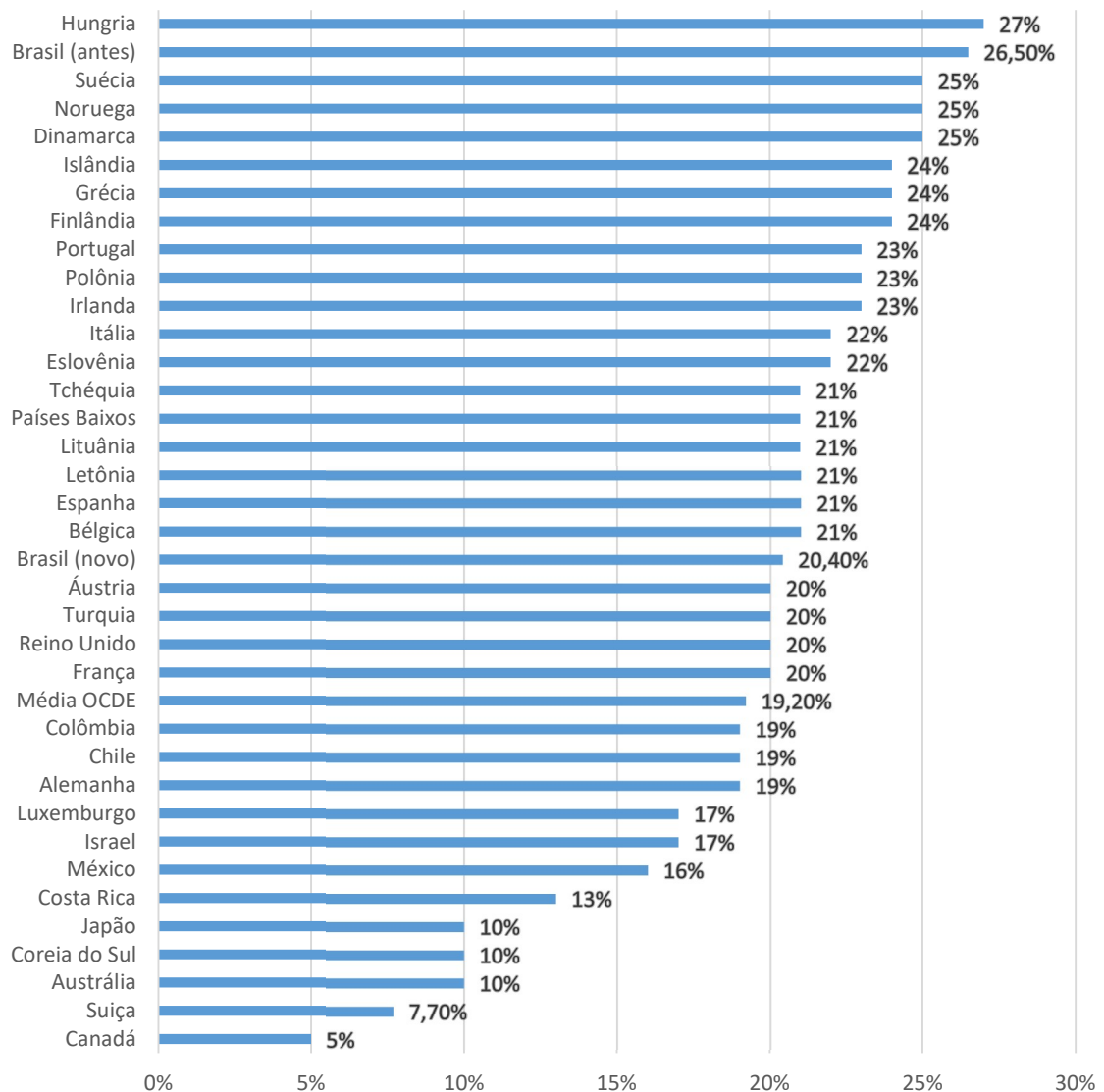
A seguir são enunciadas as medidas propostas e as consequências práticas em cada uma das bases econômicas afetadas para se chegar ao modelo acima.

### 5.3.2 Resultado e proposta para redução na tributação sobre o consumo

A redução proposta na tributação sobre o consumo representa R\$ 282,542 bilhões, o que possibilitaria uma redução do IVA-Dual dos 26,5% estimados pelo Ministério da Fazenda, para cerca de 20,4%. Essa redução de alíquota de cerca de 6% faria o Brasil sair da segunda posição, dentre os maiores IVAs do mundo, para a vigésima posição, abaixo de países como Noruega, Portugal e Espanha:



Gráfico 9 – Alíquotas de IVA em ordem decrescente (após Cenário 1)



Fonte: elaboração própria, com base nos dados da OCDE

A redução poderia se dar tanto no IBS, quanto na CBS. Contudo, a redução em cada um desses tributos trará consequências que deverão ser enfrentadas pelo Congresso Nacional. A redução do IBS diminuirá a arrecadação dos estados e municípios. Conforme já referido, essa redução pode ser coberta por fundos compensatórios, mas isso não poderia se perpetuar, por representar grave ofensa ao princípio federativo, posto que tornaria os entes subnacionais ainda mais dependentes do Governo Central. Assim, as regras de competências tributárias atuais deveriam passar por ampla revisão de forma a distribuí-las mais equitativamente. Não se ignora o desafio que isso representa, mas não se alongará nesse assunto por não ser escopo do trabalho.

Por fim, em termos fiscais, a viabilidade de se realizar a redução proposta depende da possibilidade de se transferir a arrecadação perdida para as demais bases econômicas, já que a proposta prevê arrecadação constante (com algum incremento para buscar sanar o déficit fiscal existente). Nesse cenário, o acréscimo se dará nas três bases restantes: tributação sobre a folha de salários, patrimônio e, principalmente, renda, conforme propostas a seguir.

### 5.3.3 Resultado e proposta para incremento de tributação sobre a folha de salários

O incremento na base econômica da folha de salários exigido nesse cenário pode ser atendido, em parte, com a reoneração da folha de salários. A desoneração da folha, política fiscal que era para ser temporária em momento de crise, passou a ser, como normalmente ocorre com subsídios fiscais, algo do qual as empresas ficaram dependentes, articulando continuamente no Congresso Nacional a sua prorrogação.

Estudo de Alessandro Costa da Silva et al (2015) estimou, em valores de 2015, perda de cerca de R\$ 24 bilhões<sup>46</sup> na arrecadação para o RGPS causado pela desoneração. Atualizando-se este valor pelo IPCA apurado entre 01/2016 e 12/2023, tem-se um valor de R\$ 36,178 bilhões. Assim, atinge-se com a reoneração quase todo o montante exigido para atingimento do modelo-alvo. O restante, poderia ser suprido aumentando-se as alíquotas da contribuição patronal, hoje nos patamares de 20%.

A considerar que a arrecadação dos empregadores para o RGPS e para o RPPS atualmente representa cerca de R\$ 562,650 bilhões, pode-se estimar que um aumento de cerca de 0,5% na alíquota promova um incremento na arrecadação de cerca de R\$ 13,396 bilhões.

Tabela 10 – Sugestão de medidas para atingir o modelo-alvo no Cenário 1 (Folha de salários)

Medida a ser implantada	Incremento na arrecadação (em bilhões R\$)	Arrecadação total na base econômica (em bilhões R\$)
Reoneração da folha	36,178	917,846
Aumento de alíquota de 0,5% na CPP	13,396	
<b>Total</b>	49,574	

Fonte: elaboração própria

<sup>46</sup> . “A Desoneração da Folha é uma das maiores renúncias tributárias que são acompanhadas pela Receita Federal. Fica em quarto lugar, só perdendo para o Simples Nacional, para a Zona Franca de Manaus e quase empatando com a desoneração da cesta básica. Na atual conjuntura fiscal, a Desoneração da Folha exerce forte impacto no resultado primário fiscal, pois o montante de R\$ 24 bilhões estimado para 2015 representa quase 0,4% do PIB e chega a mais de 1,6% da arrecadação federal. Trata-se, portanto, de um gasto tributário de valor expressivo, que beneficia apenas 85 mil empresas e que representa quase 80% do déficit previsto para o orçamento de 2016”. (SILVA, Alessandro Costa da; et al, 2015)

Assim, pode-se supor viável o incremento nesta base de incidência pelos instrumentos elencados acima, com folga de cerca de R\$ 6 bilhões. O grande desafio, contudo, é o incremento exigido na tributação sobre a renda, conforme se tratará a seguir.

#### 5.3.4 Resultado e proposta para incremento da tributação sobre a renda

Para explorar a potencialidade de incremento na tributação sobre a renda, utilizar-se-ão dados das Declarações do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas divulgados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (2021), que refletem com maior confiabilidade a renda real em diversas faixas de rendimento. Como se demonstrará, caso se busquem alíquotas efetivas mais próximas às praticadas pelos países desenvolvidos, será possível compensar a perda de arrecadação somente se fazendo ajustes no IRPF, mantendo como estão a CSLL e o IRPJ<sup>47</sup>. A Receita Federal só divulgou os Grandes Números das Declarações de IRPF até o ano de 2020, de modo que a análise considerará o IRPF devido neste ano. Eis abaixo o IRPF arrecadado no ano de 2023, o incremento necessário para se atingir o modelo-alvo, bem como o resultado esperado na arrecadação do IRPF:

Tabela 11 – Meta de incremento do IRPF (Cenário 1)

IRPF devido no ano (em bilhões R\$)	Incremento (em bilhões R\$)	IRPF Total (em bilhões R\$)
+ 226,840	+329,206	556,046

Fonte: elaboração própria

Abaixo está proposta das alíquotas efetivas que devem ser perseguidas em cada faixa de renda, para que se promova o incremento necessário para atingir o modelo-alvo. Como forma de promover maior justiça fiscal, nessa proposta se prevendo a isenção de rendimentos até cinco salários-mínimos mensais. Somente essa medida já faria com que o número de contribuintes atuais caísse de mais de 30 milhões para cerca de 13 milhões.

Alerta-se que abaixo estão as alíquotas médias efetivas a serem alcançadas, de modo que nova tabela de IR com as alíquotas nominais não necessariamente serão estas, pois as faixas

---

<sup>47</sup> Embora já tenha aqui se veiculado a crítica de Bernard Appy a esse modelo no Brasil, que hoje são sobretributados e deveriam, também, ter sua tributação transferida para o IRPF.

com as alíquotas nominais deverão ser um pouco mais altas para se prever eventuais ajustes entre as faixas, isenções e outras questões que afetem a arrecadação definitiva.

Por fim, da massa de rendimentos de cada categoria salarial, se deduziu tão somente os rendimentos isentos de cinco salários-mínimos.

Tabela 12 – Proposta de novas alíquotas médias efetivas de IR (Cenário 1)

Faixa salarial (SM)	Quantidade contribuintes (pessoas)	Massa de rendimento total (em bilhões R\$)	Massa de rendimento tributável <sup>48</sup> (em bilhões R\$)	Alíquota efetiva para a faixa	Total IRPF após ajuste (em bilhões R\$)
Até 5	ISENTO	ISENTO	ISENTO	ISENTO	ISENTO
5 a 7	4.316.910	318,841	49,725	15,00%	7,458
7 a 10	3.219.143	335,933	135,251	17,50%	23,669
10 a 15	2.526.189	384,566	227,083	20,00%	45,416
15 a 20	1.167.190	252,354	179,591	22,50%	40,408
20 a 30	1.073.869	325,723	258,778	25,00%	64,694
30 a 40	394.801	166,347	141,735	27,50%	38,977
40 a 60	408.094	237,702	212,262	30,00%	63,678
60 a 80	117.986	101,394	94,038	33,00%	31,032
80 a 160	122.641	166,013	158,367	35,00%	55,428
160 a 240	30.284	73,164	71,276	37,00%	26,372
240 a 320	14.045	48,290	47,414	38,00%	18,017
320 +	28.006	370,338	368,592	39,00%	143,751
<b>TOTAL</b>	<b>13.419.158</b>	<b>2.780,669</b>	<b>1.894,393</b>		<b>558,905</b>

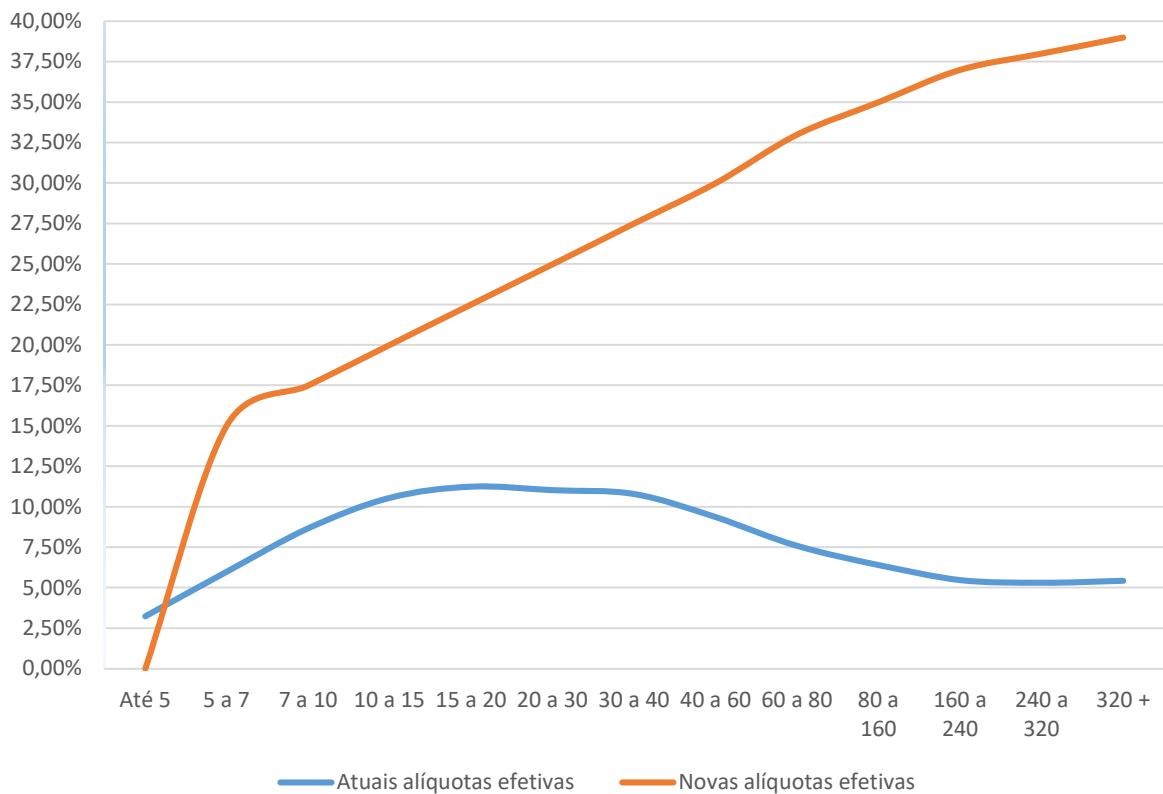
Fonte: elaboração própria, com base nos Grandes Números das Declarações de IRPF

Registre-se que para ser viável alcançar estas alíquotas efetivas seria necessário extinguir os regimes de tributação exclusiva, as deduções da base de cálculo, bem como as isenções hoje existentes, especialmente as relacionadas a distribuição de lucros e dividendos. A priori, a única isenção considerada é a referida anteriormente, que beneficiaria aqueles com rendimentos de até 5 salários-mínimos. Menciona-se, também, que não são alíquotas estranhas aos países desenvolvidos e com matriz tributária mais justa, como é o caso da Alemanha, em que as alíquotas de IR podem chegar a 45% (Brasil Tax, 2024).

<sup>48</sup> Já feita a dedução de cinco salários-mínimos isentos.

Conforme o gráfico abaixo demonstra, o desafio político de se implementar essas alíquotas efetivas não seria trivial e provavelmente demandaria um longo período de transição. Ainda assim, essa medida parece ser mais eficiente para atingir a efetiva justiça fiscal do que a instituição de um novo tributo como o Imposto sobre Grandes Fortunas – IGF (ainda não criado, embora previsto na CF) que, na prática, teria de eleger uma das bases econômicas disponíveis.

Gráfico 10 – Diferença entre as alíquotas efetivas praticadas e as propostas (Cenário 1)



Fonte: elaboração própria e Grandes Números das Declarações de IRPF

A área correspondente à diferença entre as duas linhas é o potencial arrecadatório a ser explorado. Neste cenário, como visto, poderia se alcançar o incremento necessário de cerca de R\$ 329 bilhões para se atingir o modelo-alvo, em que a tributação sobre a renda das pessoas físicas representaria o montante de R\$ 558 bilhões, e na base econômica da renda (que inclui a tributação do lucro das pessoas jurídicas) o montante de R\$ 1,269 trilhões.

### 5.3.5 Resultado e proposta para incremento da tributação sobre a patrimônio

Para explorar os potenciais arrecadatórios da tributação sobre o patrimônio, recorre-se aos estudos mencionados quando se tratou do IPTU e do ITCMD. No modelo-alvo aqui

perseguido, o incremento de arrecadação relativo a essa base econômica deve ser da ordem de R\$ 28 bilhões. O uso da progressividade no ITCMD, agora prevista na Constituição Federal, tal como ocorre nos países desenvolvidos como a Espanha, poderia levar o Brasil a dobrar a arrecadação deste tributo (Bruno Carvalho Torres, 2016), hoje na ordem dos R\$ 14 bilhões (Secretaria do Tesouro Nacional, 2024). Os R\$ 13 bilhões restantes poderiam ser buscados explorando o potencial do IPTU que, conforme os estudos de José Roberto R. Afonso, Kleber Pacheco de Castro e Fabricio Marques Santos (2016), poderia elevar a arrecadação desse tributo em cerca de 50%. A considerar que sua arrecadação atualmente está no patamar de R\$ 66,519 bilhões, elevar sua arrecadação em apenas 15% já supriria a demanda do modelo-alvo. Eis o resumo:

Tabela 13 - Sugestão de medidas para atingir o modelo-alvo no Cenário 1 (Patrimônio)

Imposto	Incremento (em bilhões R\$)	Medida a ser implantada
ITCMD	+ 14,000	Uso da progressividade para elevar a participação no PIB deste tributo a níveis dos países desenvolvidos que a praticam, conforme estudo de Bruno Carvalho Torres (2016)
IPTU	+ 13,000	Exploração da potencialidade deste tributo, conforme estudos de José Roberto R. Afonso, Kleber Pacheco de Castro e Fabricio Marques Santos (2016)
<b>TOTAL</b>	<b>27,000</b>	

Fonte: elaboração própria, com base nos estudos mencionados

### 5.3.6 Considerações acerca da viabilidade do modelo da média da OCDE

Pode-se, apesar dos desafios, considerar que transição para um modelo de tributação baseado na média da OCDE é viável, com forte potencial de aprimorar profundamente o sistema tributário brasileiro.

Enquanto vantagens e oportunidades, tem-se que o modelo certamente conduziria o Brasil a um sistema tributário mais justo, equitativo e alinhado com práticas internacionais de sucesso, além de municiar o Estado com a arrecadação suficiente para ao menos manter os serviços prestados atualmente. A alta redução verificada no IBS poderia fomentar o ambiente produtivo, resultando a geração de empregos, renda e, conseqüentemente, o próprio consumo e arrecadação para o Estado, em um ciclo virtuoso. A tributação sobre a renda e o patrimônio em

um formato mais progressivo funcionaria como política redistributiva de renda, ao passo que frearia a acumulação de capital nas mãos de poucas famílias.

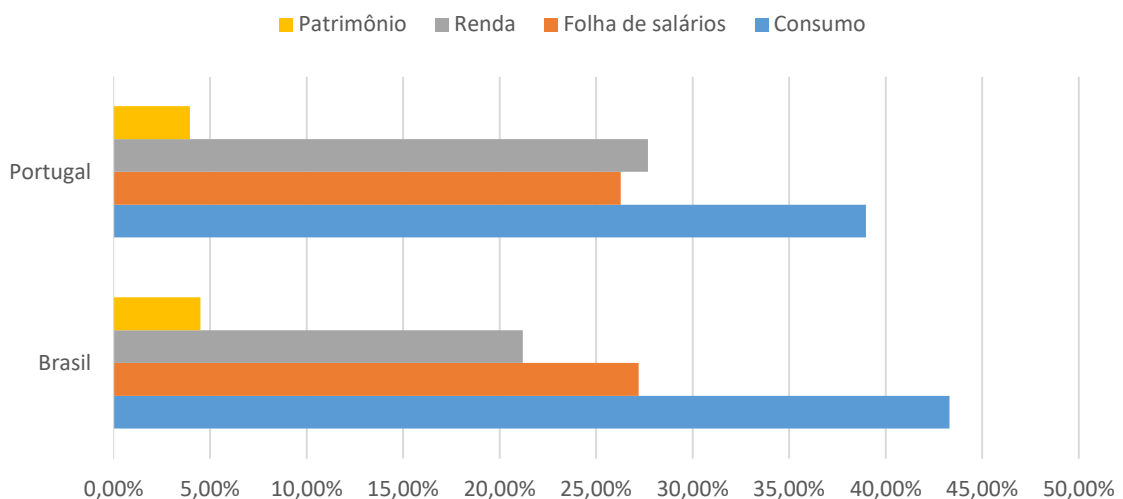
Como desvantagens e desafios, há que se reconhecer que a mudança exige um esforço considerável para reestruturar a tributação sobre a renda (principalmente) e sobre o patrimônio, bem como disposição política para enfrentar os desafios associados, especialmente no que diz respeito às altas alíquotas efetivas sobre a renda que teriam de ser implementadas. Ainda, essa proposta deve requerer um tempo de transição bastante acentuado. Também, é importante destacar que a implementação desse modelo no Brasil, deve ser acompanhada de uma revisão das regras de competência tributária e da repartição de receitas, pois, atualmente, os estados e municípios dependem economicamente dos tributos sobre o consumo, que representam parcela significativa de sua arrecadação. Qualquer redução significativa na tributação nessa base econômica, conforme proposto, resultaria em uma perda considerável de receita, a ser compensada por meio de fundos como o FPE e o FPM e, posteriormente, com a revisão do pacto federativo fiscal, com a redistribuição das competências tributárias hoje estabelecidas, de modo a não comprometer a autonomia dos entes subnacionais.

Passa-se à análise do segundo cenário.

#### 5.4 CENÁRIO 2 – PORTUGAL

Portugal possui um sistema tributário que, embora progressivo, apresenta características mais próximas às do sistema brasileiro, conforme se mostra no gráfico a seguir:

Gráfico 11 – Situação atual das bases de incidência no Brasil em comparação com o modelo português



Fonte: elaboração própria, com base nos dados da OCDE e da STN

Destaca-se que a tributação sobre a renda das pessoas físicas em Portugal apresenta alíquota de até 48%, conforme já mencionado. Contudo, esse modelo permite uma transição relativamente suave, minimizando eventual resistência política ao modelo anterior.

#### 5.4.1 Ajustes para se aproximar do modelo-alvo

Em razão de o português possuir certa semelhança com o brasileiro, dentre os dois analisados, tem-se um cenário menos complexo de se alcançar, exigindo-se alterações apenas nas bases econômicas do consumo e da renda.

As alterações nas bases econômicas, de forma a realizar uma aproximação com o modelo português, mas buscando enfatizar mais a tributação sobre a renda do que esse cenário, consistem em reduzir em cerca de 10% a arrecadação incidente sobre o consumo; incrementar em cerca de 30% a incidente sobre a renda; e manter intocada a incidente sobre a folha de salários e sobre o patrimônio. Esses são os percentuais que serão testados.

Em valores de 2023, a perda e o incremento na arrecadação de cada uma das três bases econômicas estão relacionados na tabela abaixo:

Tabela 14 – Ajustes possíveis para se adotar o modelo português

Base econômica	Percentual alvo	Perda/incremento (em bilhões R\$)	Total (em bilhões R\$)
Consumo	-10%	141,262	1.271,357
Folha de salários	Mantém	Mantém	868,272
Renda	+30%	282,177	1.222,767
Patrimônio	Mantém	Mantém	186,090

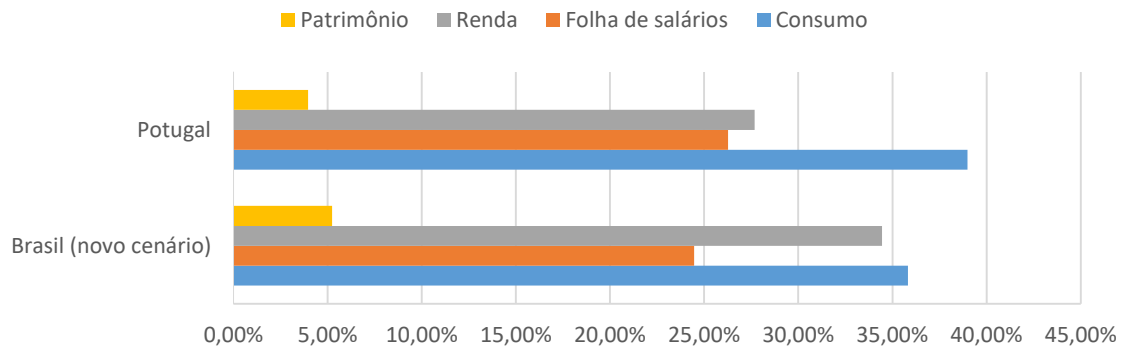
Fonte: elaboração própria, com base nos dados da STN

Nesse cenário, alcançar-se-ia o total de receitas de R\$ 3,548 trilhões, praticamente mantendo a arrecadação atual, com incremento de receitas de cerca de R\$ 140 bilhões, para cobrir parte do déficit primário registrado no ano de 2023 nas contas do Governo Geral (Secretaria do Tesouro Nacional, 2024).

O Brasil teria, no novo cenário, participações da arrecadação relativa ao patrimônio e à renda maiores, participações da arrecadação relativa à folha de salários e ao consumo um pouco menor, mas com um perfil parecido com o português, conforme abaixo:



Gráfico 12 – Situação após os ajustes do Cenário 2



Fonte: elaboração própria, com base nos dados da OCDE e da STN

#### 5.4.2 Resultado e proposta para redução na tributação sobre o consumo

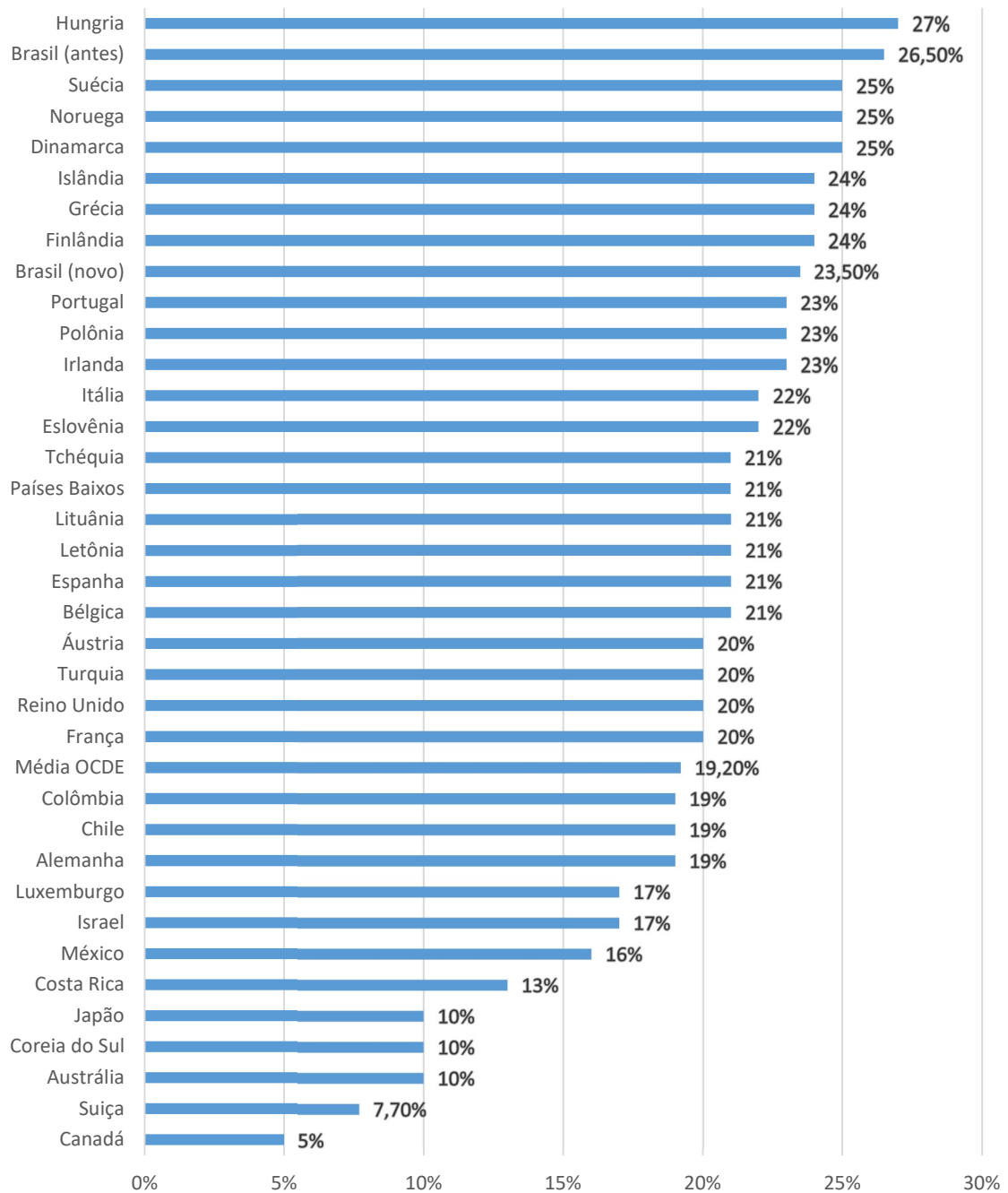
A redução proposta na tributação sobre o consumo representa R\$ 141,262 bilhões, o que possibilitaria uma redução do IVA-Dual dos 26,5% estimados pelo Ministério da Fazenda, para cerca de 23,5%.

Registre-se que, embora o modelo português privilegie mais a tributação sobre a renda que o modelo brasileiro atual, é evidente que a tributação sobre o consumo em terras lusitanas também é elevada se comparada à média da OCDE. Até por isso, os ajustes necessários no modelo brasileiro, nessa base, são mais brandos (redução de 10%) e resultam em uma alíquota de IVA ainda relativamente alta, mas que, ao menos, já traria algum alívio.

Ainda assim, o modelo português poderia representar bom modelo de partida, preparação para a implementação do modelo anteriormente analisado, mais justo, em que se seriam feitas, então, alterações mais substanciais para reduzir a tributação sobre o consumo por meio de aumento da participação das três demais bases econômicas.

Por fim, a o gráfico abaixo mostra que a redução na tributação sobre o consumo desse modelo já faria com que o Brasil saísse da segunda posição, dentre os maiores IVAs do mundo, para a nona posição, abaixo de países como Grécia e Finlândia, e muito próximo ao próprio Portugal. Isso representa alíquota 3% menor que a atual e cerca de 3,5% acima da média da OCDE, ou seja, uma posição intermediária entre os modelos atual e da média da OCDE.

Gráfico 13 – Alíquotas de IVA em ordem decrescente (após Cenário 2)



Fonte: elaboração própria, com base nos dados da OCDE

Assim, a viabilidade de se realizar a redução aqui proposta depende da possibilidade de se transferir a arrecadação perdida para a tributação sobre a renda, já que a proposta prevê arrecadação constante (com um mínimo de incremento).

### 5.4.3 Resultado e proposta para incremento da tributação sobre a renda

Também aqui se utilizará os dados das Declarações do Imposto de Renda das Pessoas Físicas, divulgados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (2021), fazendo-se ajustes somente no IRPF, mantendo como estão a CSLL e o IRPJ<sup>49</sup>. Abaixo os ajustes necessários:

Tabela 15 – Meta de incremento do IRPF (Cenário 2)

IRPF devido no ano (em bilhões R\$)	Incremento (em bilhões R\$)	IRPF Total (em bilhões R\$)
+ 226,840	+282,177	511,017

Fonte: elaboração própria

Utilizando-se a mesma lógica enunciada no cenário anterior, para se alcançar a diferença, visando isentar até cinco salários-mínimos poderia se propor o cenário com as seguintes alíquotas efetivas (menores que a do modelo anterior):

Tabela 16 – Proposta de novas alíquotas médias efetivas de IR (Cenário 2)

Faixa salarial (SM)	Quantidade contribuintes (pessoas)	Massa de rendimento total (em bilhões R\$)	Massa de rendimento tributável <sup>50</sup> (em bilhões R\$)	Alíquota efetiva na faixa	Total IRPF após ajuste (em bilhões R\$)
Até 5	ISENTO	ISENTO	ISENTO	ISENTO	ISENTO
5 a 7	4.316.910	318,841	49,725	7,50%	3.729
7 a 10	3.219.143	335,933	135,251	12,50%	16.906
10 a 15	2.526.189	384,566	227,083	17,50%	39.739
15 a 20	1.167.190	252,354	179,591	20,00%	35.918
20 a 30	1.073.869	325,723	258,778	24,00%	62.106
30 a 40	394.801	166,347	141,735	27,00%	38.268
40 a 60	408.094	237,702	212,262	30,00%	63.678
60 a 80	117.986	101,394	94,038	32,00%	30.092
80 a 160	122.641	166,013	158,367	33,00%	52.261
160 a 240	30.284	73,164	71,276	34,00%	24.233
240 a 320	14.045	48,290	47,414	35,00%	16.595
320 +	28.006	370,338	368,592	36,00%	132.693
<b>TOTAL</b>	<b>13.419.158</b>	<b>2.780,669</b>	<b>1.894,393</b>		<b>516,224</b>

Fonte: elaboração própria, com base nos Grandes Números das Declarações de IRPF

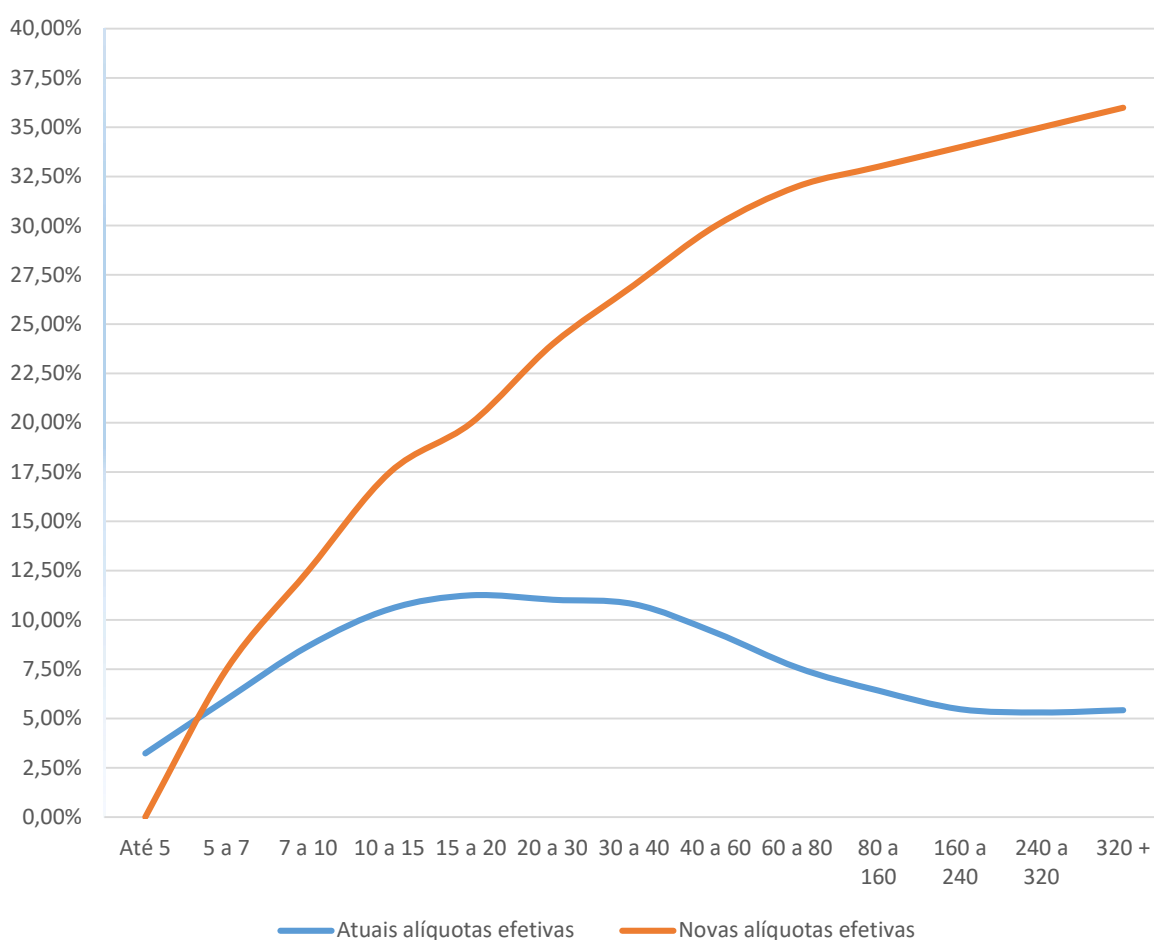
<sup>49</sup> Embora já tenha aqui se veiculado a crítica de Bernard Appy a esse modelo no Brasil, que hoje são sobre-tributados e deveriam, também, ter sua tributação transferida para o IRPF.

<sup>50</sup> Já feita a dedução de cinco salários-mínimos isentos.

Reitera-se que para se atingir estas alíquotas efetivas, seria necessário extinguir os regimes de tributação exclusiva, as deduções da base de cálculo, bem como as isenções hoje existentes, especialmente as relacionadas a distribuição de lucros e dividendos.

Como se observa do gráfico abaixo, mesmo com ajustes menores, a baixa alíquota efetiva atualmente praticada no IRPF faz com que o desafio político relativo às alterações nessa base econômica não seja tão menor que aquele para se atingir o modelo da média da OCDE, embora a alíquota máxima fique ligeiramente menor.

Gráfico 14 – Diferença entre as alíquotas efetivas praticadas e as propostas (Cenário 2)



Fonte: elaboração própria e Grandes Números das Declarações de IRPF

A área correspondente à diferença entre as duas linhas é o potencial arrecadatório a ser explorado. Neste cenário, poderia se alcançar o incremento necessário de cerca de R\$ 329 bilhões para se atingir o modelo-alvo. Como o modelo português é até inferior ao resultante desses ajustes, poder-se-ia cogitar alíquotas sobre a renda menores, no entanto o déficit fiscal já tratado deveria ser compensado de outra forma.

#### 5.4.4 Considerações acerca da viabilidade do modelo português

A proposta de migração para um modelo tributário semelhante ao de Portugal é viável e limitada por desafios políticos e técnicos passíveis de serem superados com planejamento e um período transição. Na proposta se optou por buscar maior participação da tributação sobre a renda do que a do modelo analisado em razão da necessidade de cobertura de déficit fiscal hoje existente.

Como vantagens e oportunidades, tem-se a necessidade de alterações menos abruptas, além de preservar a estabilidade fiscal e promover uma distribuição de carga tributária mais equilibrada, mitigando os impactos negativos do modelo atual. Já seria possível o Brasil sair do topo da lista dos maiores IVAs do mundo, e a tributação sobre a renda teria uma conformação mais justa, sendo utilizada como política pública redistributiva. Os desafios políticos para aprovação existiriam, mas tendem a ser menores, além de requerer menos ajustes técnicos e menor período de transição.

Como desvantagens e desafios, tem-se que, mesmo no modelo português, a tributação sobre o consumo resultante ainda um pouco mais alta se comparada aos países com sistemas tributários mais justos. O modelo português também conta com baixa participação da tributação sobre o patrimônio no total da arrecadação, de modo que, se limitado a buscar esse modelo, perde-se a oportunidade de se utilizar o potencial arrecadatório relativa a essa base econômica, no Brasil, conforme tratou-se quando se falou do ITCMD e do IPTU. As alterações nas competências tributárias também seriam necessárias, tendo em vista que qualquer alteração importante na tributação sobre o consumo e a renda importam em desequilíbrios fiscais entre os entes federativos.

Ainda assim, a análise indica que a estrutura tributária portuguesa oferece um modelo razoável para o Brasil, exigindo ajustes moderados em comparação ao modelo da média da OCDE, que requer ajustes mais amplos.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este trabalho buscou analisar a viabilidade e os benefícios potenciais da transição do modelo de tributação brasileiro, que hoje se concentra principalmente sobre o consumo e a folha de salários, para um sistema mais equilibrado, com maior ênfase na renda e no patrimônio. A análise revelou que a atual estrutura tributária brasileira é regressiva, pois coloca o peso da carga tributária desproporcionalmente sobre as camadas de renda mais baixa da população, por

meio da tributação sobre o consumo. Essa regressividade contribuiu para a manutenção e até o aumento dos índices de desigualdades sociais no Brasil, que já estão dentre os piores do mundo.

A reforma da tributação sobre o consumo (EC 132/2023) trouxe importantes avanços, especialmente no que diz respeito à simplificação e uniformização da tributação nessa base de incidência. No entanto, tal reforma foi limitada em seu escopo e não abordou a questão fundamental da justiça fiscal, uma vez que não se voltou a aspectos da alta carga tributária incidente sobre o consumo (fonte das receitas públicas).

Assim, para investigar essa questão, foi analisado o modelo de tributação vigente no Brasil, comparando-os com dois modelos referenciais – o da média da OCDE e o de Portugal.

O primeiro é caracterizado por uma distribuição muito mais justa entre a tributação sobre as bases econômicas, que prioriza as mais desejáveis. Pôde-se concluir que há importantes desafios políticos, econômicos e técnicos para a sua implementação, especialmente porque exigiria que o país impusesse alíquotas efetivas do imposto sobre a renda de pessoas físicas que se situariam dentre as maiores do mundo (39%). Embora a transição seja viável, implementar tal proposta requereria considerável esforço para reestruturar o modelo de tributação existente, sobretudo o incidente sobre a renda, de forma a conseguir se alcançar um sistema mais justo sem provocar perda de arrecadação e cobertura de parte do déficit fiscal atual.

O segundo modelo pareceu ser mais viável para o Brasil, devido à semelhança dos modelos (embora os aspectos de como a própria tributação ocorre serem mais justos em Portugal, como o modelo de tributação sobre a renda revela), com necessidade de se promover mudanças em apenas duas bases de incidência (renda e consumo). Propôs-se reduzir a tributação sobre o consumo em 10% e aumentar a tributação sobre a renda em 30%, mantendo inalterada a tributação sobre a folha de salários e sobre o patrimônio. Embora a necessidade de ajustes seja menor do que o exigido pelo modelo da média da OCDE, a implementação de altas alíquotas efetivas no IRPF também aqui se mostram um desafio importante.

Tratando dos dois modelos, algumas medidas específicas para o alcance dos cenários foram propostas, tais como de um lado, a redução da alíquota do IBS e da CBS (IVA-Dual brasileiro) como forma de aliviar a tributação sobre o consumo; e do outro, a aplicação da progressividade no ITCMD com instituição de novas faixas de alíquotas mais elevadas, tais como praticado nos países desenvolvidos; exploração do potencial arrecadatório do IPTU, também com aplicação da progressividade; instituição de um IRPF mais simples, sem isenções ou regimes especiais, com mais faixas de alíquotas progressivas que atinjam rendas maiores com alíquotas igualmente maiores. Tais medidas específicas não são exaustivas (por exemplo, não se adentrou na importante questão do problemático modelo de tributação do lucro das

peças jurídicas, que desincentiva o reinvestimento e que também deve ser objeto de revisão devido ao descompasso do modelo brasileiro em relação ao praticado nos países desenvolvidos), mas já servem para iniciar as discussões.

Acredita-se que a implementação de mudanças desse tipo não só tornaria o sistema tributário brasileiro mais justo, auxiliando na redução das desigualdades socioeconômicas, mas também causaria impacto positivo no mercado de consumo, que seria menos onerado, promovendo uma distribuição mais equilibrada da carga tributária conforme a capacidade contributiva de cada cidadão, aquecendo a economia e produzindo emprego e renda para a população, e arrecadação para o governo.

Assim, a conclusão do estudo é que a transição da carga tributária do consumo para a renda e o patrimônio no Brasil é viável e necessária, especialmente, em primeiro momento, sob o modelo português, pois ele proporciona uma abordagem um pouco mais branda. Essa transição pode ser feita gradualmente, preservando os patamares arrecadatórios atuais e promovendo os devidos ajustes na competência tributária e na repartição de receitas, pois será necessário redistribuir as competências tributárias, o que implica discutir quais entes federativos terão a prerrogativa de instituir quais tributos e sobre que bases econômicas. Uma possível solução provisória poderia vir de compensações por fundos como o FPE e o FPM. Em segundo momento, no entanto, é impositiva a revisão do pacto federativo tributário para redistribuição de competências tributárias, pois é inviável que os entes subnacionais fiquem para sempre dependentes economicamente do Governo Central, vulnerando a sua autonomia política. Como a situação de dependência já é a realidade, seria a oportunidade de sanar essa questão em um novo pacto federativo fiscal, condizente com as exigências constitucionais que são feitas de cada ente.

Contudo, a viabilidade real dessas propostas, para além dos desafios de ordem técnica e econômica, pressupõe um sério compromisso político e adesão de diversos setores da sociedade (trabalhadores, produtores, empresários e governo) nas reivindicações por reformas. É fundamental que haja diálogo com a sociedade para construir um consenso sobre a importância de um sistema tributário mais equilibrado e progressivo, seja qual for a forma com que isso será atingido.

Por fim, espera-se que este trabalho tenha contribuído para a contínua discussão sobre a reforma da matriz tributária brasileira, visando o alcance da justiça fiscal e a construção de uma sociedade mais igualitária, consagrando os objetivos fundamentais da República insculpidos na Constituição Federal.

## REFERÊNCIAS

- AFONSO, José Roberto R.; CASTRO, Kleber Pacheco; SANTOS, Fabrício Marques. **Potencial e Exploração do Imposto Patrimonial Imobiliário no Brasil: Uma Análise do IPTU a Partir da Teoria dos Conjuntos Fuzzy**. Working Paper N° 62. Cambridge: Lincoln Institute of Land Policy. 2016. Disponível em: [https://www.lincolninst.edu/app/uploads/legacy-files/pubfiles/afonso\\_wp16jalpo.pdf](https://www.lincolninst.edu/app/uploads/legacy-files/pubfiles/afonso_wp16jalpo.pdf)
- AFONSO, José Roberto R.; ARAÚJO, Erika Amorim; NÓBREGA, Marcos Antonio Rios da. **O IPTU no Brasil: um diagnóstico abrangente**. Rio de Janeiro: FGV, 2013.
- ALEXANDRE, Ricardo; ARRUDA, Tatiane Costa. **Reforma Tributária EC 132/2023 – A nova tributação do consumo no Brasil**. Editora JusPodivm, 2024.
- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. Editora JusPodivm, 2023.
- APPY, Bernard. **Porque o sistema tributário brasileiro precisa ser reformado**. 2020. Disponível em: [https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/Appy\\_Tributacao\\_1610.pdf](https://ccif.com.br/wp-content/uploads/2020/06/Appy_Tributacao_1610.pdf).
- APPY, Bernard; et al. **Tributação no brasil: o que está errado e como consertar**. 2018. Disponível em: [https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4556970/mod\\_folder/content/0/Diretores\\_CCiF\\_Reforma\\_Tributaria\\_201802-1.pdf](https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/4556970/mod_folder/content/0/Diretores_CCiF_Reforma_Tributaria_201802-1.pdf)
- BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Estatísticas Fiscais (jan 2024)**. 2024. Disponível em: [https://www.bcb.gov.br/content/estatisticas/hist\\_estatisticasfiscais/202401\\_Texto\\_de\\_estatisticas\\_fiscais.pdf](https://www.bcb.gov.br/content/estatisticas/hist_estatisticasfiscais/202401_Texto_de_estatisticas_fiscais.pdf).
- BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Estatísticas Fiscais (jun 2024)**. 2024. Disponível em: [https://www.bcb.gov.br/content/estatisticas/hist\\_estatisticasfiscais/202406\\_Texto\\_de\\_estatisticas\\_fiscais.pdf](https://www.bcb.gov.br/content/estatisticas/hist_estatisticasfiscais/202406_Texto_de_estatisticas_fiscais.pdf)
- BANCO CENTRAL DO BRASIL. **Taxa Selic**. 2024. Disponível em: <https://www.bcb.gov.br/controleinflacao/taxaselic>. Acesso em: 26 junho 2024.
- BANCO MUNDIAL. **Índice de Gini – Brazil**. 2023. Disponível em: <https://datos.bancomundial.org/indicador/SI.POV.GINI?locations=BR>. Acesso em: 15 maio 2024.
- BALTHAZAR, Ubaldo Cesar. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005.
- BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo**. 11. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2023.
- BENEVIDES, Claudia do Valle. **Um Estado de bem-estar social no Brasil?** Dissertação (Mestrado em Economia) – Universidade Federal Fluminense. Rio de Janeiro, 2011.
- BORGES, Bráulio. **Carga tributária efetiva sobre o consumo no Brasil foi cerca de 25% em 2022**. Observatório de Política Fiscal. 2023. Disponível em:



[fiscal.ibre.fgv.br/reformas/tributacao/carga-tributaria-efetiva-sobre-o-consumo-no-brasil-foi-de-cerca-de-25-em-2022](https://fiscal.ibre.fgv.br/reformas/tributacao/carga-tributaria-efetiva-sobre-o-consumo-no-brasil-foi-de-cerca-de-25-em-2022)

BOTELHO, Luciano Henrique Fialho; ABRANTES, Luiz Antônio. **Reflexões sobre as incidências tributárias no Brasil e suas relações com o desenvolvimento socioeconômico nacional**. Trabalho Apresentado no XLI Encontro da ANPAD (Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Administração) - EnANPAD 2017, em 03 de outubro. São Paulo, 2018. Disponível em:

<https://periodicos.unifesp.br/index.php/csr/article/view/csu.2018.54.1.12/11997>

BRANCO, Leonardo; BELCHIOR, Thales. *Fair play* e a cobrança do imposto de exportação sobre petróleo bruto. **Consultor Jurídico**. março de 2023. Disponível em:

<https://www.conjur.com.br/2023-mar-14/territorio-aduaneiro-fair-play-imposto-exportacao/>

BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 24 de fevereiro de 1891. Rio de Janeiro, DF: **Coleção de leis da República do Brasil**, 1891.

BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934. Rio de Janeiro, DF: **Diário Oficial**, 1934.

BRASIL. Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil, de 10 de novembro de 1937. Rio de Janeiro, DF: **Diário Oficial**, 1937.

BRASIL. Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946. Rio de Janeiro, DF: **Diário Oficial da União**, 1946.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 24 de janeiro de 1967. Brasília, DF: **Diário Oficial da União**, 1967.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988. Brasília, DF: **Diário Oficial da União**, 1988.

BRASIL. Emenda Constitucional Nº 18, de 1º de dezembro de 1965. Reforma do Sistema Tributário. Brasília, DF: **Diário Oficial da União**, 1965.

BRASIL. Emenda Constitucional Nº 20, de 15 de dezembro de 1998. Modifica o sistema de previdência social, estabelece normas de transição e dá outras providências. Brasília, DF: **Diário Oficial da União**, 1998.

BRASIL. Lei Nº 2.919, de 31 de dezembro de 1914. Orça a Receita Geral da Republica dos Estados Unidos do Brazil para o exercicio de 1915. Rio de Janeiro, DF: **Coleção de leis da República do Brasil**, 1914.

BRASIL. Lei Nº 2.613, de 23 de setembro de 1955. Autoriza a União a criar uma Fundação denominada Serviço Social Rural. Rio de Janeiro, DF: **Diário Oficial da União**, 1955.

BRASIL. Lei Nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências.. Brasília, DF: **Diário Oficial da União**, 1991.

BRASIL. Lei Nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000. Institui contribuição de intervenção de domínio econômico destinada a financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação e dá outras providências.. Brasília, DF: **Diário Oficial da União**, 2000.

BRASIL. Lei Nº 10.332, de 19 de dezembro de 2001. Institui mecanismo de financiamento para o Programa de Ciência e Tecnologia para o Agronegócio, para o Programa de Fomento à Pesquisa em Saúde, para o Programa Biotecnologia e Recursos Genéticos – Genoma, para o Programa de Ciência e Tecnologia para o Setor Aeronáutico e para o Programa de Inovação para Competitividade, e dá outras providências.. Brasília, DF: **Diário Oficial da União**, 2001.

BRASIL. Lei Complementar Nº 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF: **Diário Oficial da União**, 2003.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 651.703/PR. Recurso Extraordinário. Constitucional. Tributário. ISSQN. Art. 156, III, CRFB/88. Conceito Constitucional de Serviços de Qualquer Natureza. Artigos 109 E 110 Do CTN. As operadoras de planos privados de assistência à saúde (plano de saúde e seguro-saúde) realizam prestação de serviço sujeita ao imposto sobre serviços de qualquer natureza - ISSQN, previsto no art. 156, III, Da CRFB/88. Recorrente: Hospital Marechal Cândido Rondon LTDA. Recorrido: Secretário Municipal de Finanças de Marechal Cândido Rondon - PR. Relator: Min. Luiz Fux, 29/09/2016. **Diário Oficial de Justiça**, 2016.

BRASIL TAX. **Tributação na Alemanha**. 2024. Disponível em: <https://brasiltax.com/blog/tributacao-na-alemanha/>.

CARNEIRO, Claudio. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. Ed. São Paulo: Saraiva, 2012. Não paginado. *E-book*.

CARVALHO JUNIOR, Pedro Humberto Bruno de. **O sistema tributário dos países da OCDE e as principais recomendações da entidade: fornecendo parâmetros para a reforma tributária no Brasil**. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA. 2022. Disponível em: [https://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao\\_e\\_divulgacao/doc\\_biblioteca/bibli\\_servicos\\_produtos/BibliotecaDigital/BibDigitalLivros/TodosOsLivros/O-sistema-tributarior-dos-paises-da-OCDE.pdf](https://www.mpsp.mp.br/portal/page/portal/documentacao_e_divulgacao/doc_biblioteca/bibli_servicos_produtos/BibliotecaDigital/BibDigitalLivros/TodosOsLivros/O-sistema-tributarior-dos-paises-da-OCDE.pdf)

CASTRO, Kleber Pacheco de; SANTOS, Angela Moulin Simões Penalva. **Estimando o potencial de arrecadação do IPTU no estado do RJ a partir da análise envoltória de dados**. XV Encontro Nacional da Associação brasileira de Estudos Regionais e Urbanos. FEA/USP, 2017. Disponível em: [https://www.researchgate.net/profile/Kleber-Castro-2/publication/323477133\\_ESTIMANDO\\_O\\_POTENCIAL\\_DE\\_ARRECADACAO\\_DO\\_IPTU\\_NO\\_ESTADO\\_DO\\_RJ\\_A\\_PARTIR\\_DA\\_ANALISE\\_ENVOLTORIA\\_DE\\_DADOS/links/5a97e2aca6fdcceff0bb83a/ESTIMANDO-O-POTENCIAL-DE-ARRECADACAO-DO-IPTU-NO-ESTADO-DO-RJ-A-PARTIR-DA-ANALISE-ENVOLTORIA-DE-DADOS.pdf](https://www.researchgate.net/profile/Kleber-Castro-2/publication/323477133_ESTIMANDO_O_POTENCIAL_DE_ARRECADACAO_DO_IPTU_NO_ESTADO_DO_RJ_A_PARTIR_DA_ANALISE_ENVOLTORIA_DE_DADOS/links/5a97e2aca6fdcceff0bb83a/ESTIMANDO-O-POTENCIAL-DE-ARRECADACAO-DO-IPTU-NO-ESTADO-DO-RJ-A-PARTIR-DA-ANALISE-ENVOLTORIA-DE-DADOS.pdf)

CDES. **Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional**. 2. ed. Brasília. 2011.

COELHO, Isaias. Cálculo do ICMS por dentro é indefensável. **Consultor Jurídico**. 8 ago. 2013. Disponível em

<https://www.conjur.com.br/2013-ago-08/isaias-coelho-calculo-icms-dentro-indefensavel/#:~:text=Na%20aplica%C3%A7%C3%A3o%20do%20ICMS%20aos,tributa%C3%A7%C3%A3o%20de%2042%2C86%25>

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

COLE, Alan. **Estate and Inheritance Taxes around the World**. Tax Foudation Fiscal Fact. n. 458. mar 2015. Disponível em:

[https://files.taxfoundation.org/legacy/docs/TaxFoundation\\_FF458.pdf?\\_gl=1\\*\\_1qch85r\\*\\_gcl\\_a\\_u\\*MTk4MTEExOTA3My4xNzE5ODk3OTYw\\*\\_ga\\*MTc1Njg3MTQyNS4xNzE5ODk3OTYw\\*\\_ga\\_FP7KWDV08V\\*MTcxOTg5Nzk2MC4xLjAuMTcxOTg5Nzk3NS40NS4wLjA](https://files.taxfoundation.org/legacy/docs/TaxFoundation_FF458.pdf?_gl=1*_1qch85r*_gcl_a_u*MTk4MTEExOTA3My4xNzE5ODk3OTYw*_ga*MTc1Njg3MTQyNS4xNzE5ODk3OTYw*_ga_FP7KWDV08V*MTcxOTg5Nzk2MC4xLjAuMTcxOTg5Nzk3NS40NS4wLjA).

CONDSEF. **Elite no Brasil vê renda crescer até o triplo do observado entre o restante da população**. Disponível em: <https://www.condsef.org.br/noticias/elite-brasil-ve-renda-crescer-ate-triplo-observado-entre-restante-populacao>. Acesso em: 09 maio 2024.

CONSELVAN, Victor de Almeida. **Justiça fiscal e (re)formulação da política tributária: uma leitura constitucional e hermeneuticamente comprometida superando os óbices da (des)igualdade**. Editora Dialética, 2023.

COMSEFAZ. Nota Técnica n. 023/2023. **Impacto das LCs 192/22 e 194/22 sobre a arrecadação de ICMS nos estados**. 2023. Disponível em: <https://comsefaz.org.br/novo/wp-content/uploads/2023/11/NOTA-TECNICA-COMSEFAZ-023-2023-Impactos-das-LCs-192.22-e-LCs-194.22-sobre-arrecadacao-de-ICMS-dos-estados1-1.pdf>

COUNTRYECONOMY.COM. **Índice de Gini 2023**. Disponível em: <https://pt.countryeconomy.com/demografia/indice-de-gini>. Acesso em: 16 maio 2024.

DIEESE. **Pesquisa nacional da cesta básica**. Disponível em: <https://www.dieese.org.br/analisecestabasica/salarioMinimo.html>. Acesso em: 26 maio 2024.

FERNANDES, Rodrigo Cardoso, et al. **Imposto de Renda e Distribuição de Renda no Brasil**. Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada – IPEA. 2019. Acesso em 09 de abril de 2024. Disponível em: [https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/9136/1/TD\\_2449.pdf](https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/9136/1/TD_2449.pdf)

FRAGOSO, João. **A sociedade perfeita: as origens da desigualdade social no Brasil**. São Paulo: Contexto, 2024. Não paginado. *E-book*.

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. pp. 1-15.

GASSEN, Valcir; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; PAULINO, Sandra Regina da F. Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar quem ganha menos. **Revista Sequência (Florianópolis)**. n. 66, p. 213-234, jul. 2013. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/seq/a/GDHZYgw9JCNWF4LWkF6wbsn/?format=pdf&lang=pt>.

GALEGALE NETO, Salvador. **A relação do imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação (ITCMD) com a desigualdade social no cenário brasileiro**. São Paulo, 2019. Disponível em: <https://adelpha-api.mackenzie.br/server/api/core/bitstreams/a4e15fee-c227-4b33-9c16-7451cbc6f840/content>

HALL, Gwendolyn Midlo Hall. **Escravidão e etnias africanas nas Américas: restaurando os elos**. Editora Vozes, 2017.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

HERBERT, Leonardo. **Renda ou consumo, o que tributar mais no Brasil?** Acesso em 09 de abril de 2024. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/artigos/renda-ou-consumo-o-que-tributar-mais-no-brasil/812322583>

HERCULANO, Selene. O clamor por justiça ambiental e contra o racismo ambiental. **Revista de Gestão Integrada em Saúde do Trabalho e Meio Ambiente**. 2006. Disponível em: <https://www3.sp.senac.br/hotsites/blogs/InterfacEHS/wp-content/uploads/2013/07/art-2-2008-6.pdf>

IBGE. **Contas Nacionais Trimestrais**. 2024. Disponível em: [https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/periodicos/2121/cnt\\_2023\\_4tri.pdf](https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/periodicos/2121/cnt_2023_4tri.pdf). Acesso em: 29 maio 2024.

IBGE. **Inflação**. 2024. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/explica/inflacao.php>. Acesso em: 26 junho 2024.

IBGE. **Taxa de desocupação cai a 7,8% em 2023, menor patamar desde 2014**. Disponível em: [https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/39022-taxa-de-desocupacao-cai-a-7-8-em-2023-menor-patamar-desde-2014#:~:text=A%20taxa%20anual%20de%20informalidade,3%2C7%20milh%C3%B5es%20de%20pessoas.&text=O%20valor%20anual%20do%20rendimento,%24199\)%20na%20comp ara%C3%A7%C3%A3o%20com%202022](https://agenciadenoticias.ibge.gov.br/agencia-noticias/2012-agencia-de-noticias/noticias/39022-taxa-de-desocupacao-cai-a-7-8-em-2023-menor-patamar-desde-2014#:~:text=A%20taxa%20anual%20de%20informalidade,3%2C7%20milh%C3%B5es%20de%20pessoas.&text=O%20valor%20anual%20do%20rendimento,%24199)%20na%20comp ara%C3%A7%C3%A3o%20com%202022). Acesso em: 29 maio 2024.

IBGE. **Informativo PNAD-C: rendimento de todas as fontes 2023**. 2024. Disponível em: [https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv102079\\_informativo.pdf](https://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/livros/liv102079_informativo.pdf)

IPEA. **O que é? – Índice de Gini**. 2004. Disponível em: [https://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com\\_content&id=2048:catid=28](https://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&id=2048:catid=28). Acesso em: 11 maio 2024.

IPEA. **Contas do governo central têm estimativa de déficit primário de R\$ 119,4 bilhões em dezembro de 2023**. 2024. Disponível em: <https://www.ipea.gov.br/portal/categorias/45-todas-as-noticias/noticias/14851-contas-do-governo-central-tem-estimativa-de-deficit-primario-de-r-119-4-bilhoes-em-dezembro-de-2023>

INNOCENTINI, Thaís Cristina. **Capitanias Hereditárias: Herança colonial sobre desigualdade e instituições**. 2009. 57 f. Dissertação (Doutorado) - Curso de Economia, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2009. Disponível em: <https://repositorio.fgv.br/server/api/core/bitstreams/b8025764-0c36-47ba-848e-aa8098e04ad1/content>

KINCHESCKI, Cristiano. A formação histórica da matriz tributária brasileira. Revista dos Tribunais. **Revista dos Tribunais**. vol. 923, p. 451-469, set. 2012. 2012.

LAURINO, Talita. **Entenda como é calculado o preço da gasolina no Brasil. 2021. Metrôpoles**. Disponível em: <https://www.metropoles.com/brasil/economia-br/quem-e-o-vilao-da-alta-da-gasolina-entenda-como-e-calculado-o-preco>. Acesso em 02 junho 2024.

LEITE, Harrison. **Manual de Direito Financeiro**. 5. ed. Salvador: JusPodivum, 2015.

LUKIC, Melina de Souza Rocha. ICMS: entraves jurídicos e econômicos e propostas. In: SACHSIDA, Adolfo (org.). **Tributação no Brasil: estudos, ideias e propostas**. Brasília: IPEA, 2017. p. 31-64.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Manual de Direito Tributário**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

MAGALHAES, Roberto Araújo. **Reforma Tributária: a pressa é inimiga da Constituição e da justiça fiscal**. 2023. Disponível em: <https://iaf.org.br/reforma-tributaria-a-pressa-e-inimiga-da-constituicao-e-da-justica-fiscal/>

MARTINS, André. **Brasil terá o maior imposto de valor agregado do mundo com a reforma tributária? Entenda**. Revista Exame. 2023. Disponível em: <https://exame.com/economia/brasil-tera-o-maior-imposto-de-valor-agregado-do-mundo-com-a-reforma-tributaria-entenda/>

MDS. **Bolsa Família reduz desigualdades no Brasil, aponta PNAD Contínua do IBGE**. 2024. Disponível em: <https://www.gov.br/mds/pt-br/noticias-e-conteudos/desenvolvimento-social/noticias-desenvolvimento-social/bolsa-familia-reduz-desigualdades-no-brasil-aponta-pnad-continua-do-ibge#:~:text=A%20Pesquisa%20Nacional%20por%20Amostra%20de%20Domic%C3%ADios%20%28PNAD%29,Bolsa%20Fam%C3%ADlia%20reduz%20as%20desigualdades%20sociecon%C3%B4micas%20no%20Brasil>. Acesso em: 23 abril 2024.

MEC. **Salário-Educação**. 2024. Disponível em: <https://www.gov.br/mec/pt-br/areas-de-atuacao/eb/financiamento-da-educacao-basica/salario-educacao#:~:text=O%20Sal%C3%A1rio%20Educa%C3%A7%C3%A3o%20%C3%A9%20fonte,remunera%C3%A7%C3%A3o%20total%20paga%20aos%20empregados>. Acesso em: 06 abril 2024.

NAGURNHAK, Gilmar. **A controvérsia constitucional da CIDE sobre remessas ao exterior: uma análise crítica à espera de julgamento**. Migalhas. 2024. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/403698/controversia-da-cide-sobre-remessas-ao-exterior-espera-de-julgamento>

NÓBREGA, Cristóvão Barcelos da. **História do Imposto de Renda no Brasil, Um Enfoque na Pessoa Física (1922 - 2013)**. Receita Federal do Brasil, 2013. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/ebooks/memoria-receita-federal/livro-historia-irpf-brasil.pdf/view>

OCDE. **Estatísticas de Renda**. 2024. Disponível em: <https://www.oecdbetterlifeindex.org/pt/quesitos/income-pt/#:~:text=Na%20OCDE%2C%20a%20m%C3%A9dia%20da,%24%2030.490%2C00%20por%20ano>. Acesso em: 26 junho 2024.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. Editora Saraiva, 2023.

PAULA, Maria Fátima de. Reforma da Educação Superior do Governo Lula: as políticas de democratização do acesso em foco. **Revista Argentina de Educación Superior: RAES**, Buenos Aires, nº 1/2009, p. 152-172, nov. 2009. Disponível em: <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=6485545>

PENHA, Marcos Bueno Brandão da; FIORINDO, Vitor Paiva; SOARES, Thiago Henriques. Tema 633 do STF: a não cumulatividade do ICMS segue critério do 'crédito físico'. **Consultor Jurídico**. 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-dez-27/tema-633-do-stf-a-nao-cumulatividade-do-icms-segue-o-criterio-do-credito-fisico/>

PERES, Ursula Dias; SANTOS, Fábio Pereira dos. GASTO PÚBLICO E DESIGUALDADE SOCIAL: O orçamento do governo federal brasileiro entre 1995 e 2016. **Revista Brasileira de Ciências Sociais**, [S.L.], v. 35, n. 103, 2020. FapUNIFESP (SciELO). Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rbcsoc/a/tmTgwdLgwtqr5xstkzgwprG/?format=html&lang=pt#>

PREFEITURA DE SÃO PAULO. **Consolidado geral de receitas**. 2024. Disponível em: [https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/upload/01-08-consolidado\\_anexo02\\_receita\\_1708523182.pdf](https://www.prefeitura.sp.gov.br/cidade/upload/01-08-consolidado_anexo02_receita_1708523182.pdf). Acesso em: 30 maio 2024.

RECEITA FEDERAL. **Relatório da Distribuição Pessoal da Renda e da Riqueza da População Brasileira**: dados do IRPF 2021 e 2022. Brasília: 2023. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/conjuntura-economica/estudos-economicos/2023/relatorio-irpf.pdf/view>

RECEITA FEDERAL. **Contribuição para o PIS-PASEP incidente sobre Receitas Governamentais 2021**. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/ecf/perguntas-e-respostas-pessoa-juridica-2021-arquivos/capitulo-xxv-contribuicao-para-o-pis-pasep-incidente-sobre-receitas-governamentais-2021.pdf>

RECEITA FEDERAL. **Grandes Números do Imposto de Renda da Pessoa Física (Dados Abertos)**. 2023. Disponível em: <https://dados.gov.br/dados/conjuntos-dados/grandes-nmeros-do-imposto-de-renda-da-pessoa-fsica>

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 16. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2024. Não paginado. *E-book*.



SALVADOR, Evilásio. **A distribuição da carga tributária: quem paga a conta?** Ensaio. 2012. Disponível em: <https://mplfloripa.wordpress.com/wp-content/uploads/2012/02/adistribui3a7c3a3o-da-carga-tribut3a1ria.pdf>

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. Editora Saraiva, 2023.

SCHWARCZ, Lília M.; STARLING, Heloisa M. **Brasil: uma Biografia**. Editora Companhia das Letras, 2015.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Carga tributária bruta do Governo Geral cai para 32,44% do PIB em 2023**. 2024. Disponível em: <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2024/marco/carga-tributaria-bruta-do-governo-geral-cai-para-32-44-do-pib-em-2023#:~:text=TRIBUTOS-.Carga%20tribut%C3%A1ria%20bruta%20do%20Governo%20Geral%20cai%20para,44%25%20do%20PIB%20em%202023&text=Em%202023%2C%20a%20carga%20tribut%C3%A1ria,PIB%20em%20rela%C3%A7%C3%A3o%20a%202022>. Acesso em: 04 abril 2024.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Carga tributária bruta do Governo Geral (2023)**. 2024. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/carga-tributaria-do-governo-geral/2022/114>. Acesso em: 10 junho 2024.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Estatísticas Fiscais do Governo Geral – Série Histórica**. 2024. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/estatisticas-fiscais-do-governo-geral-serie-historica/2021/22>. Acesso em: 15 junho 2024.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL. **Manual de Estatísticas Fiscais**. 2015. Disponível em: [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:28680](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:28680). Acesso em 15 junho 2024.

SECRETARIA DO TESOURO NACIONAL, SECRETARIA DE ORÇAMENTO FEDERAL; INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Despesa por Função do Governo Geral**. 2023. Disponível em: [https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9\\_ID\\_PUBLICACAO:48752](https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:48752)

SENADO FEDERAL. **Senado Aprova: ‘taxação das blusinhas’ e incentivo a veículos menos poluentes. Agência do Senado**. 2024. Disponível em: <https://www12.senado.leg.br/noticias/videos/2024/06/senado-aprova-2018taxacao-das-blusinhas2019-e-incentivo-a-veiculos-menos-poluentes>. Acesso em: 12 junho 2024.

SILVA, Alessandro Costa da; et al. **Desoneração da folha de pagamento: análise e modelo alternativo**. Trabalho de Conclusão de Curso (Especialização) – Economia do Setor Público e Finanças Públicas – IBMEC/RFB, Brasília, 2015. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/trabalhos-academicos/desoneracao-da-folha-de-pagamentos-analise-e-modelo-alternativo.pdf>

SINDIFISCO. **Análise dos Dados das Declarações do IRPF no Brasil**. 2023. Disponível em: [https://www.sindifisconacional.org.br/wp-content/uploads/2023/09/Analise dos Dados das Declaracoes do IRPF no Brasil.pdf](https://www.sindifisconacional.org.br/wp-content/uploads/2023/09/Analise%20dos%20Dados%20das%20Declaracoes%20do%20IRPF%20no%20Brasil.pdf)

TEDESCO, Ana Paula Zarichta; COSTA, Álisson Rafael Fraga da. Contribuição ao INCRA e CIDE. **Revista da FESDT**. Porto Alegre, n. 3, p. 31-43, jan-jul 2009. Disponível em: <https://www.fesdt.org.br/docs/revistas/3/artigos/2.pdf>

TOLEDO, Caio Navarro de. 1964: O golpe contra as reformas e a democracia. **Revista Brasileira de História**. São Paulo, v. 24, n. 47, p. 13-28. Disponível em: <https://www.scielo.br/j/rbh/a/YLMc8hZWZfpV4sPzsZFCkq/?lang=pt&format=pdf>

TRADING ECONOMICS. **Portugal – Imposto de Renda (1995 – 2023)**. 2024. Disponível em: <https://pt.tradingeconomics.com/portugal/personal-income-tax-rate>

TORRES, Heleno Taveira. A Cide sobre remessas ao exterior deve ser declarada inconstitucional. **Consultor Jurídico**. maio 2022. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2022-mai-11/consultor-tributario-cide-remessas-exterior-declarada-inconstitucional>

UNICAMP. **O Brasil tem a maior carga tributária do mundo?** 2022. Disponível em: <https://www.blogs.unicamp.br/sobreeconomia/2022/05/02/o-brasil-tem-a-maior-carga-tributaria-do-mundo/> Acesso em: 04 maio 2024

VERMELHO. **Secretário da Receita crítica concentração de renda no Brasil**. 2017. Disponível em: <https://vermelho.org.br/2017/05/10/secretario-da-receita-critica-concentracao-de-renda-no-brasil/>. Acesso em: 04 maio 2024.

VICENTINO, Cláudio; DORIGO, Gianpaolo. **História do Brasil**. Editora Scipione, 1999.