XIII ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI MONTEVIDÉU - URUGUAI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

HÉCTOR LÓPEZ GONZÁLEZ

Copyright © 2024 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - FMU – São Paulo
Diretor Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina
Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará
Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul
Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio – Rio de Janeiro
Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

Representante Discente: Prof. Dr. Abner da Silva Jaques - UPM/UNIGRAN - Mato Grosso do Sul

Conselho Fiscal:
Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão
Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte
Prof. Dr. Fernando Passos – UNIARA - São Paulo
Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo
Secretarias
Relações Institucionais:
Prof. Dra. Claudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná
Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia
Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal
Comunicação:
Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe
Relações Internacionais para o Continente Americano:
Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul
Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão
Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM – São Paulo
Relações Internacionais para os demais Continentes:
Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará
Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul
Profa. Dra. Maria Claudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI – Santa Catarina
Eventos:
Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - FDF - São Paulo
Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina
Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP – Pernambuco

D597

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

[Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta, Raymundo Juliano Feitosa, Héctor López González – Florianópolis: CONPEDI, 2024.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-970-4
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: ESTADO DE DERECHO, INVESTIGACIÓN JURÍDICA E INNOVACIÓN

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – 2. Direito tributário. 3. Financeiro. XIII ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI URUGUAI – MONTEVIDÉU (2: 2024 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito Florianópolis
Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br

XIII ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI URUGUAI – MONTEVIDÉU

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Apresentação

Novamente nos encontramos em um novo encontro internacional do CONPEDI na belíssima cidade de Montevidéu, Uruguai, cuja realização já se incorporou ao cenário jurídico internacional da América latina. A quantidade de pesquisadores, sejam eles doutores, mestres, doutorandos, mestrandos ou mesmo aqueles que desejaram simplesmente acompanhar, como muitos graduandos de direito, os trabalhos e seguramente aprender é devidamente proporcional à qualidade dos artigos apresentados em inúmeros "Grupos de trabalho" tendo seu conteúdo previamente objeto de avaliação estrita e rigorosa por parte do avaliadores designados pelo CONPEDI. O Grupo de trabalho que tivemos a honra de coordenador novamente nos chama a atenção pela inovação e novas perspectivas de interpretar o direito tributário e financeiro no Brasil sem embargo de contarmos com a participação de professores e pesquisadores uruguaios também que certamente agregaram valor aos conteúdos brilhantemente apresentados; e, na sequência, nos debates que os acompanharam. O aprendizado é claro, restando sempre ao final dos trabalhos aquele gostinho do quero mais já a o cenário fiscal, que vai de questões afetas ao direito financeiro à reforma tributária.

Chamou a atenção a preocupação externada por alguns autores quanto à percepção da tributação na sociedade brasileira, envolvendo não só impactos financeiros advindos muitas vezes de uma tributação ainda considerada injusta e extremamente regressiva - leia-se, em especial, os efeitos nocivos da tributação sobre o consumo cujo montante no Brasil representaria por volta de 2/3 da receita total obtida, alcançando toda a renda gasta pela população de baixa renda cuja reforma tributaria ainda em fase de regulamentação pretende pelo menos reduzir tal descompasso socioeconômico - sobre as camadas e estamentos sociais. Nota-se que a ignorância do brasileiro médio sobre o que paga e o que recebe é extrema, faltando uma política mesmo que simplista e genérica de comunicação entre o governo e a população que o sustenta.. A discussão sobre a reforma tributária e sua regulamentação tem inclusive incorporado palavras e expressões fora do habitual da área, como "cashback, split payment, IVA dual, neutralidade tributária, etc", que apenas reforçariam o enigma sobre como se desenvolve a tributação no pais e seus impactos sobre todos nós. O governo central tão logo sejam aprovadas os projetos de lei complementar PLCO 68 e 108 quando superadas as divergências políticas na busca de maior protagonismo entre a Câmara deputados e o Senado federal iniciar uma campanha nacional apresentando

informações mínimas com uma linguagem simples e coloquial para que o brasileiro tenha uma perspectiva geral do que paga, do que mudou e a razão de tal mudança.

Esperamos com fé e muita expectativa que a reforma tributária em fase de regulamentação, mote central atualmente de qualquer encontro que envolva discussão fiscal, tenha sem embargo de inúmeras críticas, dentre outras, quanto à perda de autonomia dos entes federados subnacionais e favorecimento de isenção ou alíquota reduzidas para alguns setores com maior poder de pressão sobre o parlamento, que tenhamos após a transição que se desenhou, no ponto de vista de justiça fiscal, uma sociedade mais igualitária e consciente de seus deveres e direitos.

TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA E O CONSUMO: OS IMPACTOS ECONÔMICOS E SOCIAIS.

TAXATION ON INCOME AND CONSUMPTION: THE ECONOMIC AND SOCIAL IMPACTS OF TAXATION ON INCOME VERSUS TAXATION ON CONSUMPTION.

Tammara Drummond Mendes
Marcos Paulo Andrade Bianchini

Resumo

Para alcançar um desenvolvimento justo e solidário da sociedade por meio da tributação, é necessário adotar medidas que promovam a equidade, a progressividade e a eficiência na arrecadação de recursos. A tributação sobre a renda e o consumo são dois pilares fundamentais no sistema tributário brasileiro, cada um com suas características, vantagens e desafios. O objetivo do presente artigo é fazer uma análise crítica sobre os dois principais modelos de tributação adotados no brasil, qual seja, tributação sobre a renda e a tributação sobre o consumo. E como os modelos apresentam impactos na vida dos contribuintes. Ao mesmo tempo busca-se propor uma reflexão sobre as possibilidades de construção de sociedades mais justas e inclusivas, onde os indivíduos tenham igualdades de oportunidades e acesso aos recursos necessários para a promoção de vida digna. É importante para o cidadão estar inserido em um Estado onde os governantes buscam corrigir desigualdades sociais e econômicas advindas do capitalismo, e as instituições públicas visam promover melhores condições de vida para toda a coletividade. Utilizando-se do método dedutivo argumentativo e a análise bibliográfica como a principal fonte para o embasamento científico do tema.

Palavras-chave: Tributação, Renda, Consumo

Abstract/Resumen/Résumé

To achieve fair and supportive development of society through taxation, it is necessary to adopt measures that promote equity, progressiveness and efficiency in resource collection. Taxation on income and consumption are two fundamental pillars in the Brazilian tax system, each with its own characteristics, advantages and challenges. The objective of this article is to carry out a critical analysis of the two main taxation models adopted in Brazil, namely income taxation and consumption taxation. And how the models impact taxpayers' lives. At the same time, we seek to propose a reflection on the possibilities of building fairer and more inclusive societies, where individuals have equal opportunities and access to the resources necessary to promote a dignified life. It is important for citizens to be part of a State where governments seek to correct social and economic inequalities arising from capitalism, and public institutions aim to promote better living conditions for the entire community. Using

the argumentative deductive method and bibliographic analysis as the main source for the scientific basis of the topic.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Taxation, Income, Consumption

Introdução

Sabe-se que a tributação é uma importante ferramenta de arrecadação para o financiamento das atividades do Estado e a promoção do bem-estar social. Destaca-se como os principais tipos de tributos, aqueles que incidem sobre a renda e o consumo.

A tributação sobre a renda é direcionada aos ganhos obtidos por indivíduos e empresas, ou seja, incide o Imposto de Renda sobre o ganho ou acréscimo patrimonial. Por outro lado, a tributação sobre o consumo incide sobre a aquisição de bens e serviços, significando uma facilidade de arrecadação por parte do Estado.

Esses dois tipos de tributação apresentam impactos distintos na vida dos contribuintes, de um lado a tributação sobre a renda leva em consideração a capacidade econômica de cada contribuinte. Por outro lado, a tributação sobre o consumo tributa todos os indivíduos de forma igual, sem observar a capacidade contributiva de cada um.

A diferença mais importante entre esses dois tipos de tributação reside na base de incidência e nos efeitos sobre a distribuição de renda. A tributação sobre a renda tende a ser mais justa do ponto de vista distributivo, uma vez que pode ser ajustada para capturar uma maior proporção dos rendimentos dos mais ricos. Já a tributação sobre o consumo, embora mais simples de administrar, pode exacerbar as desigualdades sociais se não for cuidadosamente projetada.

A tributação incidente sobre o consumo, embora seja uma importante fonte de renda do Estado, acaba por aumentar os índices de desigualdade social.

Os padrões de consumo também são variáveis de acordo com as gerações, assim cada geração será moldada por preferencias de consumos distintas, tendo em vista os costumes e evolução tecnológica de cada época.

É importante destacar que a análise dos impactos econômicos e sociais desses modelos é de suma importância para entender como a escolha e a combinação de diferentes tipos de tributos podem impactar a distribuição de renda, a eficiência econômica e a justiça social.

A eficiência e a equidade de um sistema tributário dependem de um equilíbrio adequado entre esses tipos de tributação. No Brasil, a complexidade de tributos sobre o consumo têm sido alvo de críticas e propostas de reforma que visam simplificar a estrutura tributária, o que não significa, que tal mudança no sistema tributário acarretara uma redução de impostos ao consumidor.

O que se busca é um equilibro que observe os limites da capacidade financeira de cada indivíduo e a regressividade tributária.

Compreende-se, então, que quem ganha mais gasta uma porção menor da sua renda pagando tributos que incidem sobre bens e serviços a serem consumidos, em relação aos que ganham menos, quando ambos consomem o mesmo tipo de produto.

Tributação Sobre a Renda

A cobrança do Imposto de Renda tem um cunho social, sendo assim, aquela parcela da população com rendimentos maiores contribui mais para o governo, a fim de gerar receita para melhorias na qualidade de vida de toda população. Uma parte dos impostos arrecadados é destinada à saúde, educação e programas de transferência de renda. Outra parte é enviada para programas de geração de empregos e inclusão social. Tem ainda uma terceira parcela que é enviada para investimentos em infraestrutura, segurança pública, cultura, esporte, defesa do meio ambiente e estímulo ao desenvolvimento da ciência e tecnologia.

O Imposto de Renda é um imposto não vinculado, ou seja, não há por parte do Estado uma contraprestação especifica ligada a este tributo. Como ocorre com as taxas e as contribuições de melhoria. Assim, o produto arrecadado pelo Imposto de Renda, integra os cofres públicos, e a partir de então, passam a fazer parte da repartição das receitas tributárias entre os entes federativos.

A Constituição Federal estabelece como se dará essa repartição do alvitre arrecadado pelo IR.

> Art. 157. Pertencem aos Estados e ao Distrito Federal:
> I - O produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem;
> II - Vinte por cento do produto da arrecadação do imposto que a União instituir no exercício da competência que lhe é atribuída pelo art. 154, I.
> Art. 158. Pertencem aos Municípios:
> I - O produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem; (Brasil, 1988).

Ressalta-se que esta modalidade de tributação sobre a renda visa combater a concentração de riqueza e o agravamento da desigualdade social, pela (re)distribuição e transferência dos rendimentos dos contribuintes aos cofres públicos, para a manutenção do Estado.

O Imposto de Renda consiste em um imposto federal, que recai sobre o acréscimo da renda ou proventos de qualquer natureza, podendo ser afetado por esse imposto tanto a pessoa física, quanto a pessoa jurídica. Isso posto, a pessoa deve pagar ao governo uma porcentagem dos seus rendimentos.

Nas palavras de Kiyoshi Harada (2019):

> A disponibilidade econômica, consiste no acréscimo patrimonial decorrente de uma situação de fato, ocorrendo no instante em que, se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza esse efeito, ao passo que a disponibilidade jurídica consiste no direito de usar, por qualquer forma, das rendas dos proventos definitivamente constituídos nos termos do direito aplicável (Harada, 2019, p.303).

Em recente decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 1293453, fixou-se a tese (Tema 1130), no sentido de que pertence ao Munícipio, aos Estados e ao Distrito Federal a titularidade das receitas arrecadadas provenientes do recolhimento do imposto de renda retido na fonte, que haja incidido sobre valores pagos por eles, suas autarquias e fundações a pessoas físicas ou jurídicas contratadas para bens ou serviços, conforme previsão constitucional. Tal decisão foi motivada sob o apontamento de que o Imposto de Renda tem como finalidade de garantir que os entes subnacionais possam dispor de autonomia para cumprir suas atribuições. Veja-se:

> EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. INCIDENTE DE RESOLUÇÃO DE DEMANDAS REPETITIVAS (IRDR). DIREITO TRIBUTÁRIO. DIREITO FINANCEIRO. REPARTIÇÃO DE RECEITAS ENTRE OS ENTES DA FEDERAÇÃO. TITULARIDADE DO IMPOSTO DE RENDA INCIDENTE NA FONTE SOBRE RENDIMENTOS PAGOS, A QUALQUER TÍTULO, PELOS MUNICÍPIOS, A PESSOAS FÍSICAS OU JURÍDICAS CONTRATADAS PARA PRESTAÇÃO DE BENS OU SERVIÇOS. ART. 158, INCISO I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO DESPROVIDO. TESE FIXADA.
> 1. A Constituição Federal de 1988 rompeu com o paradigma anterior - no qual verificávamos a tendência de concentração do poder econômico no ente central (União)-, implementando a descentralização de competências e receitas aos entes subnacionais, a fim de garantir-lhes a autonomia necessária para cumprir suas atribuições. 2. A análise dos dispositivos constitucionais que versam sobre a repartição de receitas entre os Entes Federados, considerando o contexto histórico em que elaborados, deve ter em vista a tendência de descentralização dos recursos e os valores do federalismo de cooperação, com vistas ao fortalecimento e autonomia dos entes subnacionais. 3. A Constituição Federal, ao dispor no art. 158, I, que pertencem aos Municípios " o produto da arrecadação do imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem.", optou por não restringir expressamente o termo 'rendimentos pagos', por sua vez, a expressão 'a qualquer título' demonstra nitidamente a intenção de ampliar as hipóteses de abrangência do referido termo. Desse modo, o conceito de rendimentos constante do referido dispositivo constitucional não deve ser interpretado de forma restritiva. 4. A previsão constitucional de repartição das receitas tributárias não altera a distribuição de competências, pois não influi na privatividade do ente federativo em instituir e cobrar seus próprios impostos influindo, tão somente, na distribuição da receita arrecadada, inexistindo, na presente hipótese, qualquer ofensa ao art. 153, III, da

> Constituição Federal. 5. O direito subjetivo do ente federativo beneficiado com a participação no produto da arrecadação do Imposto de Renda Retido na Fonte - IRRF, nos termos dos arts. 157, I, e 158, I, da Constituição Federal, somente existirá a partir do momento em que o ente federativo competente criar o tributo e ocorrer seu fato imponível. No entanto, uma vez devidamente instituído o tributo, não pode a União - que possui a competência legislativa - inibir ou restringir o acesso dos entes constitucionalmente agraciados com a repartição de receitas aos valores que lhes correspondem. 6. O acórdão recorrido, ao fixar a tese no sentido de que "O artigo 158, I, da Constituição Federal de 1988 define a titularidade municipal das receitas arrecadadas a título de imposto de renda retido na fonte, incidente sobre valores pagos pelos Municípios, a pessoas físicas ou jurídicas contratadas para a prestação de bens ou serviços", atentou-se à literalidade e à finalidade (descentralização de receitas) do disposto no art. 158, I, da Lei Maior. 7. Ainda que em dado momento alguns entes federados, incluindo a União, tenham adotado entendimento restritivo relativamente ao disposto no art. 158, I, da Constituição Federal, tal entendimento vai de encontro à literalidade do referido dispositivo constitucional, devendo ser extirpado do ordenamento jurídico pátrio. 8. A delimitação imposta pelo art. 64 da Lei 9.430/1996 - que permite a retenção do imposto de renda somente pela Administração federal - é claramente inconstitucional, na medida em que cria uma verdadeira discriminação injustificada entre os entes federativos, com nítida vantagem para a União Federal e exclusão dos entes subnacionais. 9. Recurso Extraordinário a que se nega provimento. Fixação da seguinte tese para o TEMA 1130: "Pertence ao Município, aos Estados e ao Distrito Federal a titularidade das receitas arrecadadas a título de imposto de renda retido na fonte incidente sobre valores pagos por eles, suas autarquias e fundações a pessoas físicas ou jurídicas contratadas para a prestação de bens ou serviços, conforme disposto nos arts. 158, I, e 157, I, da Constituição Federal" (RE 1293453, Relator(a): ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 11/10/2021, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-210 DIVULG 21-10-2021 PUBLIC 22-10-2021).

A tributação sobre a renda utiliza-se do modelo progressivo de alíquotas, cujo aumento da alíquota se dá na medida em que se majora a base de cálculo. Deste modo, o que se pretende é um tratamento diferenciado dos mais abastados em relação ao mais economicamente desprovidos no que tange à tributação da renda de cada indivíduo.

É importante compreender, ainda, que existem aqueles que não ganham o suficiente para poder pagar o Imposto de Renda e, nesses casos, existem as zonas de isenções para o pagamento do imposto, conforme estabelecido na Lei nº 11.482/2007.

Ainda nesta linha de pensamento o autor Thomas Piketty (2014) afirma que:

> [...] o imposto progressivo é um elemento essencial para o Estado social: ele desemprenha um papel fundamental em seu desenvolvimento e na transformação da estrutura da desigualdade no século XX, constituindo uma instituição central para garantir sua viabilidade no século XXI. (Piketty, 2014, p. 617)

A Constituição Federal, em seu artigo 153, estabelece como competência da União instituir e estabelecer as alíquotas deste imposto e trata o tema mencionando sobre o que e quem recai o imposto. Sob esta ótica, o imposto tem caráter individual e está relacionado diretamente com à capacidade contributiva do indivíduo.

Anualmente, o contribuinte apresenta uma declaração à Receita Federal contendo todas as informações pertinentes sobre o ganho de capital auferido no ano anterior, assim como,

as despesas a serem deduzidas pelo contribuinte. Em virtude disso, a Receita Federal deverá homologar as informações deduzidas pelo contribuinte ou requerer que este apresente esclarecimentos acerca de alguma inconstância contida em sua declaração.

De acordo com a prestação de contas feita pelo contribuinte em sua declaração anual, este saberá se já adimpliu com sua obrigação tributária ou se precisará efetuar o complemento do valor para a quitação do imposto. Caso o contribuinte tenha pagado valor a maior, a Receita Federal prosseguirá com a devolução do valor excedente, por meio da restituição do imposto, a fim de evitar o enriquecimento ilícito por parte do Estado.

Nesta perspectiva, a Constituição da República em seu art.153, III e §2º, I dispõe que o imposto de renda deve obedecer aos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade.

> Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
> III - renda e proventos de qualquer natureza;
> § 2º O imposto previsto no inciso III:
> I - Será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei; (Brasil, 1988)

Este dispositivo contido na Constituição decorre dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva, observando a necessidade de se tratar de maneira semelhante as pessoas que se encontrem em situação equivalente, ou seja, uma maneira que imponha a todas as pessoas e todas as rendas e proventos estejam sujeitos a incidência desse tributo.

Nessa linha de pensamento, preceitua Eduardo Sabbag: “O imposto direto é aquele que não repercute, uma vez que a carga econômica é suportada pelo contribuinte, ou seja, por aquele que deu ensejo ao fato imponível” (Sabbag, 2020, p.400)

As alíquotas instituídas no imposto de renda visam tratar de maneira diferenciada as pessoas que se encontrem em situação desigual, na proporção das desigualdades entre elas, sendo assim, as maiores alíquotas recaem sobre quem tem os maiores proventos ou ganhos patrimoniais de natureza diversa e as menores alíquotas recaem sobre aqueles que auferirem rendas ou ganhos patrimoniais menores.

A redistribuição de renda é uma característica intrínseca do imposto e, sendo sua função fiscal de gerar proventos ao Estado, a carga tributária deve ser partilhada de forma justa e equitativa entre todos.

Assim, Maria de Fátima Ribeiro e Natália Paludetto Gesteiro (2005) apontam que:

> A justa repartição do total da carga tributária entre os cidadãos é imperativo ético para o Estado Democrático de Direito. A política fiscal tem de ser política de justiça e não mera política de interesses. Por isso, tem-se que o legislador fiscal não pode editar leis de qualquer maneira. Deve observar os princípios de justiça. Leis fiscais sem relação

> alguma com a justiça não fundamentam o Direito Tributário. (Ribeiro; Gesteiro, 2005, p.12)

Apesar da complexidade sobre o assunto, a arrecadação de tributos é importante para a economia, não apenas como fonte de recursos para o custeio do Estado, mas também como fator que irá regular as atividades econômicas. É importante destacar, que o Estado, por meio da justiça distributiva, busca alcançar os princípios elencados no texto constitucional.

A justiça distributiva é um conceito ético e político que se refere à distribuição justa e equitativa dos recursos, benefícios e ônus na sociedade. Ela busca garantir que as pessoas recebam sua parcela justa e proporcional de recursos e oportunidades com base em critérios de mérito, necessidade ou igualdade.

Nessa perspectiva, Aline Vitalis (2016) afirma que:

> Identifica-se, pois, a justiça fiscal como meio de redução das desigualdades e de promoção da justiça social, uma vez que uma maior tributação efetiva de altas rendas, herança e patrimônio enseja, em tese, um duplo benefício, consubstanciado na redução da redução da concentração de riqueza, bem como na consequente transferência de recursos dos extratos mais ricos para outros segmentos sociais, através dos impostos e da ulterior utilização dos recursos públicos para a realização dos direitos sociais. (Vitalis, 2016, p.73)

Corroborando, ainda, para a construção do conceito de justiça distributiva John Rawls aponta que “Deve-se estruturar o sistema social de modo que a distribuição resultante seja justa, independente do que venha acontecer.” (Rawls, 2016, p. 342)

Assim sendo, o sistema social deve ser estruturado de forma que a arrecadação e a redistribuição de renda sejam feitas de forma justa a beneficiar os estratos sociais mais necessitados. Diante deste contexto, uma redistribuição justa de renda assegura liberdade de cidadania igual para todos.

A tributação sobre a renda carrega consigo uma ligação direta com o princípio da capacidade contributiva, pois consegue identificar, por meio da declaração do Imposto de Renda, quais são os rendimentos das pessoas e, por meio das alíquotas progressivas tributar, em maior percentual quem ganha mais e em menor quem ganha menos.

Além desse mapeamento dos rendimentos da população esta modalidade de imposto gera receita pública, que se faz necessária e fundamental ao desenvolvimento socioeconômico. O Estado tem o dever de destinar corretamente a aplicação adequada das receitas advindas do recolhimento do imposto sobre a renda.

Como já mencionado anteriormente, a receita advinda do IR, integra os cofres públicos, a união faz a repartição desses valores entre os entes federados, e a partir de então dá-

se a destinação adequada. A fim de demonstrar algumas situações em que os valores arrecadados pelo IR são empregados temos:

> Art. 198. As ações e serviços públicos de saúde integram uma rede regionalizada e hierarquizada e constituem um sistema único, organizado de acordo com as seguintes diretrizes:
> § 2º A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios aplicarão, anualmente, em ações e serviços públicos de saúde recursos mínimos derivados da aplicação de percentuais calculados sobre:
> I - No caso da União, a receita corrente líquida do respectivo exercício financeiro, não podendo ser inferior a 15% (quinze por cento);
> Art. 212-A. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios destinarão parte dos recursos a que se refere o caput do art. 212 desta Constituição à manutenção e ao desenvolvimento do ensino na educação básica e à remuneração condigna de seus profissionais, respeitadas as seguintes disposições:
> II - Os fundos referidos no inciso I do caput deste artigo serão constituídos por 20% (vinte por cento) dos recursos a que se referem os incisos I, II e III do caput do art. 155, o inciso II do caput do art. 157, os incisos II, III e IV do caput do art. 158 e as alíneas "a" e "b" do inciso I e o inciso II do caput do art. 159 desta Constituição; (Brasil. 1988).

Portanto o imposto incidente sobre a renda deve ser partilhado por todos os cidadãos que auferem renda, de forma justa, observando a capacidade contributiva individual de cada contribuinte. A tributação progressiva incidente sobre a renda, visa proteger a estrutura básica de igualdade e equidade, buscando combater a concentração de riqueza a uma parcela mínima da população, enquanto a grande maioria sofre com as mazelas da pobreza e da desigualdade social.

Tributação Sobre o Consumo

O Brasil adota uma tributação sobre o consumo de forma descentralizada e cada um dos entes federados tem sua forma de incidência sobre produtos e serviços a serem consumidos de maneira indireta pela população. O tributo sobre consumo significa tributações incidentes em qualquer mercadoria ou serviço que tenha finalidade exclusiva de consumo.

No último século, houve um fortalecimento deste tipo de tributação sobre o consumo, como resultado do desenvolvimento social e do crescimento econômico.

Essa mudança social, culminou por incutir nas pessoas a ideia de que o consumo de bens materiais gera felicidade e satisfação, ideia essa amplamente difundida pelo capitalismo. O consumo de bens e serviços passou a atender questões existenciais, agregando as mercadorias a serem consumidas valores morais e éticos, e não somente valores econômicos.

Corroborando com essa ideia, Zygmunt Bauman (2008) aponta que:

> A sociedade de consumidores, em outras palavras, representa o tipo de sociedade que promove encoraja ou reforça a escolha de um estilo de vida e uma estratégia existencial consumistas e rejeita todas a outras opções culturais alternativas.
> [...]
> Numa sociedade de consumidores, todo mundo precisa ser, deve ser e tem que ser um consumidor por vocação (ou seja, ver e tratar o consumo como vocação). Nessa sociedade o consumo é visto e tratado como vocação ao mesmo tempo um direito e um dever humano universal que não conhece exceção (Bauman. 2008, p. 71-73).

Em uma sociedade de consumo, na qual a pessoa é valorizada pelo que ela consome, isso se torna um fator determinante para inclusão ou exclusão do indivíduo na sociedade. O consumo aumenta os níveis de bem-estar e as pessoas com baixa renda sofrem em dobro, pois não conseguem acompanhar os padrões de consumo ditados pela sociedade moderna e globalizada, e consequentemente sofrem mais com a alta carga tributária.

Neste sentido Bauman (2008) diz que:

> O pobre é forçado a uma situação na qual tem de gastar o pouco dinheiro ou os parcos recursos de que dispõe com objetos de consumo sem sentido, e não com necessidades básicas, para evitar a total humilhação social e evitar a perspectiva de ser provocado e ridicularizado (Bauman, 2008, p.74).

Corroborando com o pensando de Bauman, tem-se que as pessoas em situação de pobreza sofrem com privações ou dificuldade em ter acesso a itens básico indispensáveis a sua sobrevivência.

A tributação incidente sobre o consumo perpassa sob a ótica da exacerbada carga tributária incidente nas relações de consumo e como o contribuinte, principalmente de baixa renda, é afetado por esse modelo de tributação. Esse tipo de tributação é incoerente com o modelo de justiça fiscal tanto almejado no ordenamento jurídico brasileiro.

A partir deste contexto os autores Gustavo Buzatto e Miquerlam Chaves Cavalcante (2022) apontam que:

> Entretanto, apesar da reconhecida evolução, o Sistema Tributário Nacional não evoluiu ao ponto de realizar, efetivamente, um dos grandes potenciais da tributação, qual seja, de redistribuição de renda e, logo, de redução das desigualdades sociais, mediante concretização da capacidade contributiva dos contribuintes (Buzatto, Cavalcante. 2022, p.4).

Recentemente, com o crescimento das diversas modalidades de transações voltadas para o consumo, os tributos incidentes sobre produtos e serviços, sofreram mutações, buscando acompanhar a evolução da sociedade, assim como, o surgimento de novas modalidades de comercio, como por exemplo, a crescente comercialização online de produtos e serviços.

Assim, temos que os principais tributos incidentes sobre os bens/serviços consumidos são: Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS); Imposto sobre Produtos

Industrializados (IPI); Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS/ISSQN). Estes tributos são os que mais oneram os produtos a serem consumidos pela população.[1]

- ICMS – É o Imposto sobre circulação de Mercadorias e Serviços - É um imposto estadual que incide sobre a circulação de mercadorias, a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e a comunicação. Ele é regulamentado pela Constituição Federal e pelas legislações estaduais. O ICMS é um imposto indireto, ou seja, é pago pelo consumidor final, mas é cobrado e recolhido pelas empresas que realizam as operações de circulação de mercadorias e prestação de serviços. As alíquotas e as regras de cobrança do ICMS podem variar de estado para estado, sendo definidas pelas legislações estaduais.
- IPI – Imposto Sobre Produtos Industrializados - É um imposto federal aplicado sobre produtos industrializados no Brasil. Ele incide sobre a fabricação, a importação, o desembaraço aduaneiro e a saída de produtos industrializados. O IPI tem como objetivo tanto arrecadar recursos para o governo federal como regular a atividade industrial, incentivando determinados setores econômicos e desestimulando outros. Ele é regulamentado pelo Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/1966) e por legislação específica, como o Decreto nº 7.212/2010, que regulamenta o Imposto sobre Produtos Industrializados
- ISS/ISSQN - Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - É um imposto municipal previsto na Constituição Federal brasileira, regulamentado pela Lei Complementar nº 116/2003 e pelas legislações municipais de cada município. O ISS incide sobre a prestação de serviços, sejam eles de natureza física, intelectual, de natureza profissional, técnica, entre outros.

Diante disto, o que se observa é que o Brasil onera mais o contribuinte nas relações de consumo, do que na tributação sobre a renda e ou ganho de patrimônio, o que acaba por se tornar injusto e agravar os quadros de desigualdade.

Esses dados são reforçados por Valcir Gassen, Pedro Júlio Sales D'Araújo e Sandra Regina da F. Paulino (2013), que apontam para a arrecadação tributária no Brasil:

> Do total da carga tributária brasileira, os tributos incidentes sobre o patrimônio representam 3,52%, sobre a renda 24,14%, e sobre o consumo 68,20%. Nos países da

[1] A reforma tributária (PEC 45/2019) propõe substituir os impostos sobre o consumo (ICMS, IPI, ISS) pelo imposto sobre operações de bens e serviços (IBS). A intenção é criar uma tributação nos moldes do IVA como ocorre em alguns países europeus.

> Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), esses indicadores representam respectivamente 5,4%, 36,9% e 30,4%3. Observe-se que, com a soma dos indicadores, não se chega à totalidade. O restante do percentual é atribuído, em regra, à seguridade social, que não pode ser vista como base de incidência. (Gassen; D'Araújo; PAULINO, 2013, p.3)

Essa forma de tributação busca obter receitas para o governo por meio da aplicação de impostos sobre as transações comerciais. Desta forma, esse modelo de tributação é considerado regressiva, pois impacta mais significativamente os indivíduos de menor renda, uma vez que o valor dos impostos representa uma parcela maior do seu consumo em relação aos indivíduos de maior renda.

Este modelo regressivo incide predominantemente sobre o consumo e aqueles desfavorecidos economicamente suportam uma carga tributária maior, em relação a parcela da população economicamente mais favorecida, quando ambos consomem o mesmo tipo de produto.

De acordo com dados da Secretaria do Tesouro Nacional da Receita, em 2021 a carga tributária incidente sobre bens e serviços representava 13,44% do PIB brasileiro, enquanto a carga incidente sobre a renda representava 9,18% do PIB. (Receita Federal, 2022).

Tal modalidade, além de apresentar uma injustiça fiscal sem precedentes, é uma clara violação ao princípio da capacidade contributiva. Quando se tributa o consumo, também se tributa a renda, pois é por causa da renda advinda do trabalho que se tem condições de se tornar consumidor. Assim, os ricos e os pobres pagam na mesma proporção o tributo que incide sobre o produto ou serviço consumido, independente da sua capacidade contributiva.

Neste contexto Eduardo Sabbag (2020) afirma que:

> Tal paradoxo tem sido, lamentavelmente, solvido pela indesejável opção da tributação regressiva, que onera mais gravosamente as famílias com menor poder aquisitivo, amplificando a concentração de renda e as desigualdades sociais (Sabbag, 2020, p.230).

A partir de tais considerações, faz-se necessário destacar o princípio da seletividade, como sendo o princípio que orienta o legislador ao estabelecer as alíquotas inscientes sobre os produtos e ou serviços.

Este princípio é também uma garantia ao contribuinte contra o poder imperativo de tributar. Assim, o legislador deve se atentar ao caráter essencial ou supérfluo no momento da positivação da lei, que irá instituir, majorar ou reduzir o tributo.

Apesar da complexidade do assunto, o legislador não dispõe no ordenamento jurídico de um rol que delimita o que essencial a manutenção da vida em sociedade nos tempos

modernos, pois essa essencialidade de produtos a sobrevivência não se consubstancia em algo imutável no decorrer dos séculos.

Ainda dentro dessa perspectiva, o que é essencial para a sobrevivência em uma sociedade urbana, está longe de ser o mesmo em uma sociedade rural, o que também se diferencia no decorrer do tempo. A essencialidade se torna mutável de acordo com a realidade temporal e regional.

Para exemplificar tais fatos, Talita Ferreira de Brito dos Reis (2018) considera que:

> [...] Na verdade, somos uma sociedade que não se preocupa com o ser, mas tão somente com o ter. E o mais engraçado disso é o sentimento que é despertado ao comprar isso ou aquilo: tenho, logo existo. Vendi um órgão para comprar o novo Iphone, mas agora sou considerado alguém (Reis, 2018).

Assim, quanto maior o grau de essencialidade de um produto, menor deverá ser a carga tributária incidente sobre ele, assim o tributo é graduado conforme a necessidade da população em consumir determinados produtos.

É importante destacar que os produtos considerados essenciais sofrem incidência de tributos, ainda que em alíquotas menores, como é o caso do ICMS incidente sobre os produtos que compõem a cesta básica, que é de 7%.

O problema da tributação que incide nos alimentos da cesta básica é que eleva o valor dos produtos e dificulta a parcela pobre da população ao acesso a alimentos, ainda que seja fixada uma alíquota máxima. Esse fato vai na contramão da justiça fiscal, pois priva e ou dificulta o pobre de ter acesso ao essencial para uma vida digna.

Em virtude do que foi mencionado, ao se tributar produtos essenciais, onerando de forma desproporcional aqueles que são mais vulneráveis do ponto de vista econômico, fomenta-se a desigualdade social e sepulta a justiça fiscal.

Nesse sentido, Leandro Paulsen (2012), diz:

> Certo é, em regra, que os produtos essenciais são consumidos por toda a população, e que os produtos supérfluos são consumidos apenas por aqueles que, já tendo satisfeito suas necessidades essenciais, dispõem de recursos adicionais para tanto. A essencialidade do produto, pois, realmente constitui critério para diferenciação das alíquotas que acaba implicando homenagem ao princípio da capacidade contributiva (Paulsen, 2012, p. 50).

Partindo dessa premissa, a seletividade poderá ainda ser usada com base em escopos extrafiscais, ou seja, a finalidade desses tributos vai além da função originária dos tributos que é de arrecadar. A função extrafiscal dos tributos é um meio de intervenção estatal a fim de regular condutas de mercado, seja incentivando o consumo de determinados produtos, seja desestimulando, por meio da instituição de alíquotas diferenciadas.

Nessa mesma linha de pensamento, Marciano Seabra de Godoi (1999) aponta:

> Mas a questão da essencialidade pode refletir também uma política tributária extrafiscal, destinada a não implementar o princípio da capacidade contributiva, mas a incentivar ou desincentivar o consumo de determinado produto. Nestes casos, o objetivo de igual sacrifício (fundamento da capacidade contributiva) fica necessariamente prejudicado (Godoi, 1999, p. 204).

Sempre que a tributação se tornar onerosa ao ponto de limitar o contribuinte ao acesso de produtos essenciais, essa tributação será desmedida e injusta. O tributo deve atender a sua função social, permitindo a todos os indivíduos viver com dignidade, dentro do contexto social ao qual está inserido. Os tributos não devem ser vistos apenas como um meio de financiar o governo, mas também como uma ferramenta para promover justiça social, igualdade, desenvolvimento econômico e bem-estar da população.

Conclusão:

Ao longo do presente artigo buscou-se demonstrar a complexidade e a importância de um sistema tributário equilibrado para a promoção da justiça social e a eficiência econômica. De um lado temos que a tributação sobre a renda se mostra mais justa, pois respeita a capacidade contributiva, o que por conseguinte promove uma maior equidade. Por outro lado, temos a tributação sobre o consumo, que embora seja mais fácil para administrar e coletar, se apresenta de forma regressiva, impactando de forma negativa as pessoas de baixa renda e menor capacidade contributiva.

Em verdade, para se alcançar um sistema tributário justo e eficaz, é de suma importância encontrar um equilíbrio adequado entre esses dois tipos de tributação. A tributação sobre a renda ao se apresentar de forma progressiva pode ajudar a diminuir as desigualdades sociais, ao passo que, na tributação sobre o consumo, ajustes e isenções podem reduzir os efeitos negativos da regressividade.

A tributação justa é aquela que deve ser pautada na função social do tributo, constituindo um meio de concretização de direitos fundamentais. Essa concretização não deve ser vista apenas sob o ponto de vista formal, mas sim, e especialmente, sob o ponto de vista material.

Compreende-se que, para que a atividade tributária seja considerada legítima e constitucional, deve estar em conformidade com os limites ao poder de tributar, estabelecidos na Constituição da República de 1988, a tributação deve ir além de meramente arrecadadora de

riqueza aos cofres públicos, é um importante instrumento regulador de mercado, e indispensável para a manutenção do Estado.

Para que se concretizem os direitos fundamentais, são necessário recursos públicos notadamente no que se refere aos direitos de natureza material, como direitos sociais dos cidadãos. Esses direitos sociais podem ser traduzidos nas mais variadas políticas públicas de ações afirmativas, em que o Estado busca a redução das desigualdades sociais, erradicação da pobreza, promoção do bem-estar e da cidadania para garantir igualdade de oportunidades e tratamento entre as pessoas.

O Direito Tributário deve ser voltado para a sociedade e em busca da construção da cidadania, devendo atender aos princípios basilares da justiça fiscal. Assim, o que se espera quanto a uma tributação justa, é o crescimento econômico, eliminação da pobreza, a promoção da justiça fiscal e social e o desenvolvimento sustentável.

Entretanto, é notório que a sociedade brasileira se apresenta de forma injusta, quando uma parcela mínima da população detém alto poder aquisitivo, enquanto a maioria dos brasileiros sofrem com a escassez de recursos financeiros. Verificam-se também injustiças no tocante à distribuição das riquezas auferidas pelo Estado, no exercício do seu poder de tributar.

Faz-se oportuno, portanto, levar em consideração um desrespeito às normas constitucionais, relacionadas ao poder de tributar. Assim, foi observado que os mais pobres são penalizados com uma carga tributária extremamente alta, especialmente, na tributação indireta sobre o consumo, em que incide tributos sobre bens e serviços considerados essenciais para a vida digna em sociedade. Por outro lado, asseverou-se que os mais ricos têm uma parcela muito menor da sua renda afetada pela tributação, dos mesmos bens e serviços.

No Brasil, a tributação indireta se caracteriza pela predominância em relação à tributação direta. A tributação indireta, qualificada como regressiva, contribui para a manutenção da desigualdade social, pois a afetação é injusta quanto aos contribuintes. Do outro lado, a tributação direta, com a incidência de alíquotas progressivas, prima pelo princípio do Estado Democrático de Direito, com uma tributação proporcional que respeite a capacidade contributiva, mínimo existencial.

Destarte, a capacidade contributiva do indivíduo está atrelada ao ideal de igualdade, de modo que esta relação nos conduz para a tão aspirada justiça fiscal, pois não há justiça sem a observância à igualdade das partes. É certo que a tributação apresenta seu impacto no nível de equidade e desenvolvimento econômico. Nesse contexto, seria desejável que surgissem novas formas de pensar sobre a política tributária, a fim de torná-la, de fato, justa, eficiente e capaz de remediar as desigualdades sociais que penalizam cruelmente os mais vulneráveis.

Referências:

BAUMAN, Zygmunt. **Vida para Consumo: A transformação das pessoas em mercadoria**. Rio de Janeiro: Zahar, 2008.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil:** promulgada em 5 de outubro de 1988. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Institui o Sistema Tributário Nacional e estabelece normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 2 jun. 2024.

Brasil. Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010. Regulamenta a cobrança do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm. Acesso em: 2 jun. 2024.

BRASIL. [Lei Complementar 116]. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Promulgada em 31 de julho de 2003. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em 2 de jun. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 1293453**, Relator(a) Min. Alexandre de Moraes. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=6023158. Acessado em 01 de jun. de 2024.

BUZATTO, Gustavo; CAVALCANTE, Miquerlam Chaves. **Reforma Tributária e Regressividade: a Tributação sobre o Consumo e a Busca por Justiça Fiscal**. Revista Direito Tributário Atual nº 52. ano 40. p. 162-188. São Paulo: IBDT, 3º quadrimestre 2022.

GASSEN, Valcir, D'ARAUJO, Pedro Júlio Sales e PAULINO, Sandra Regina da F. **Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos.** Sequência (Florianópolis), n. 66, p. 213-234, jul. 2013.

GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, Igualdade e Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**, 7.ed., São Paulo, Atlas, 2019.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 7ª ed. revista e atualizada. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PIKETTY, Thomas. **O Capital no Século XXI**. Rio de Janeiro. Intrínseca, 2014.

RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2016.

RECEITA FEDERAL: **Estudos Tributários Carga Tributária no Brasil – 2022 (Análise por Tributo e Bases de Incidência).** Disponível em: https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/estudos/carga-tributaria. Acesso em 02 de jun. 2024

REIS, Talita Ferreira de Brito dos. **Você é o que você consome?** Revista da Dom Helder – Escola Superior. Disponível em: https://domtotal.com/noticias/index.jsp?id=1260247. Acesso em 02 de jun. 2024.

RIBEIRO, Maria de Fátima; GESTEIRO, Natália Paludetto. **A Busca da Cidadania Fiscal no Desenvolvimento Econômico: Função Social do Tributo.** ARGUMENTUM - Revista de Direito n. 5 - 2005 – UNIMAR.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva 2020.

VITALIS, Aline. **Em Busca da Justiça Fiscal: uma Leitura Atual do Princípio da Neutralidade.** Dissertação de Mestrado. Universidade de Coimbra. Portugal. 2016.