

# FUNÇÃO REDISTRIBUTIVA, ESTADO SOCIAL E A SISTEMÁTICA ATUAL TRIBUTÁRIA

*REDISTRIBUTIVE FUNCTION,  
SOCIAL STATE AND TAX SYSTEMS*

**EDUARDO SOUSA PACHECO CRUZ SILVA**

Mestrando em Direito Tributário pelo Instituto Brasiliense de Direito Público. Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas e graduado em Direito pela mesma Instituição. Auxiliar de Ministro no Superior Tribunal de Justiça. Servidor do Conselho Nacional de Justiça.  
edu.silva06@hotmail.com  
Lattes: [<http://lattes.cnpq.br/3568782345697199>]

**LARISSA SOUSA PACHECO CRUZ SILVA**

Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas. Graduada em Direito pelo Instituto Brasiliense de Direito Público.  
larissa.spcs@hotmail.com  
Lattes: [<http://lattes.cnpq.br/1749526589272502>]

## ÁREA DO DIREITO: Tributário

**RESUMO:** O artigo se presta a analisar as funções subjacentes ao tributo. Expostas as aludidas funcionalidades, inicia-se uma investigação a respeito do modo de concretização da função distributiva adotado pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Após, são emitidas considerações a propósito do contexto brasileiro atual, sendo objeto de análise as Propostas de Emenda à Constituição que hoje tramitam no Congresso Nacional. Conclui-se pelo descompasso entre o conteúdo estampado na Constituição e o identificado no presente estudo.

**PALAVRAS-CHAVE:** Função redistributiva – Estado Social – Regressividade – Matriz tributária brasileira – PECs 45/2019 e 110/2019.

**ABSTRACT:** The purpose of this article is analyse the functions underlying the tax in Brazil. Exposed as mentioned functionalities, it is begun an investigation about the way of implementing the distributive function adopted by the Federal Constitution of 1988. Afterwards, considerations about the current Brazilian context are issued. In conclusion, it could be verify the mismatch between the content modeled in the Constitution and that identified in the present study.

**KEYWORDS:** Redistributive function – Social State – Regressivity – Brazilian Tax System – PECs 45/2019 e 110/2019.

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. As funcionalidades da tributação. 3. Aparato constitucional dogmático da função redistributiva do tributo. 4. Sistemática tributária atual. 5. Conclusão. 6. Referências bibliográficas.

## 1. INTRODUÇÃO

O estudo visa trazer reflexões a respeito da sistemática tributária atual e a funcionalidade do tributo.

O objeto de recorte adotado lançou mão para as funcionalidades iminentes à tributação, para a previsão constitucional de um Estado Social, o qual se preocupa com o bem-estar do seu povo e busca atender a um pressuposto de justiça social, para, enfim, ter condições de avaliar a realidade atual.

A investigação encontrou guarida no estudo das funcionalidades do tributo. Em seguida, buscou-se compreender as diretrizes constitucionais e dogmáticas dadas pelo constituinte com vistas à materialização da função redistributiva. Por fim, fez-se necessário delimitar a realidade atual em que estamos inseridos para chegar à conclusão se temos caminhado na direção apontada constitucionalmente.

A problemática enfrentada resumiu-se no cotejo entre as diretrizes constitucionais do sistema tributário vigente, uma breve revisão bibliográfica e o contexto atual brasileiro.

A hipótese levantada foi a de que há um descompasso entre os objetivos da República Federativa do Brasil, em especial, da construção de uma sociedade livre, justa e solidária e da erradicação da pobreza e da redução das desigualdades sociais, e a regressividade presente no contexto atual de tributação no país. Ao fim, foi possível confirmar a hipótese levantada.

## 2. AS FUNCIONALIDADES DA TRIBUTAÇÃO

A tributação, como estudada hoje, não é vista mais como um mero instrumento de arrecadação de receitas que suportará as despesas públicas decorrentes da consecução dos objetivos do Estado. Trata-se de mecanismo mais robusto que tem aparato para promover função arrecadatória, política, alocativa, ambiental e redistributiva.

Apesar de ser a principal fonte de financiamento da atividade pública, assinalado no princípio do Estado Fiscal, não se elimina a possibilidade de as normas tributárias serem usadas com objetivos diversos da arrecadação. Nesse sentido, o tributo pode ser compreendido como um entre tantos outros instrumentos de intervenção pública, meio de modelar condutas e interferir no curso dos acontecimentos, e não preponderantemente como ferramenta de captação de receitas para o Estado.<sup>1</sup>

1. CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo*. São Paulo: Almedina Brasil, 2014. p. 90.

Para se compreender a tributação nos termos atuais, faz-se necessário remontar ao período das Revoluções francesa e inglesa. Com o advento das referidas revoluções, houve uma ruptura dos direitos inerentes aos senhores feudais, sobretudo o direito de propriedade de terras, as quais passaram a ser tidas como mercadorias, possibilitando que os proprietários privados pudessem negociá-las no mercado.<sup>2</sup>

Surge, então, a necessidade de um Estado capaz de criar e garantir o cumprimento de normas; de exercer poder de polícia para proteger bens particulares e para garantir segurança; de atestar a validade de títulos de propriedade e posse e de negócios praticados entre cidadãos, via registros públicos. Para fazer tudo isso, primeiro é preciso coletar dinheiro por meio da tributação e, após, usá-lo de maneira inteligente e responsável.<sup>3</sup>

A cisão entre Estado e propriedade produziu na atividade estatal contemporânea uma dependência econômica em relação à sociedade. A proliferação de direitos resultou no encontro de deveres, vale dizer, uma face oculta dos direitos fundamentais manifestada no custo dos direitos.<sup>4</sup> Afinal, direitos não nascem em árvores.<sup>5</sup>

Daí a tributação, em sua função arrecadadora.<sup>6</sup> Nesse sentido, a fim de financiar as atividades estatais, surge a função arrecadatória da tributação.<sup>7-8</sup> Em sua faceta arrecadatória, a tributação atribui dinheiro ao Estado e ordena comportamentos dos agentes públicos, de contribuintes e de terceiros, tendentes a levar (em tempo oportuno, pela forma correta, segundo os critérios previamente estabelecidos e em quantia legalmente fixada) dinheiro dos particulares para os cofres públicos.<sup>9</sup>

Essa abordagem pressupõe que o Estado exerce um papel nomeadamente racional na adoção de políticas fiscais. Por meio de uma perspicaz análise da economia e por meio do

2. GASSEN, Valcir. A matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a tributação no Brasil. In: GASSEN, Valcir (Org.). *Equidade e eficiência na matriz tributária brasileira*. Brasília: Consulex, 2012. p. 36.
3. HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos*. Trad. Marcelo Brandão de Cipolla. São Paulo: Ed. WMF Martins Fontes, 2019. p. 45-59.
4. NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. *Revista de Direito Público da Economia*, Belo Horizonte, ano 5, n. 20, p. 153-181, 2007.
5. GALDINO, Flávio. *Introdução à teoria dos custos dos direitos: direitos não nascem em árvores*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.
6. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 39.
7. GASSEN, Valcir. Op. cit., p. 38.
8. Por ferir um dos princípios fundamentais sobre o qual o direito se erige – que é o da propriedade privada –, essa restrição só pode concretizar-se nos limites autorizados pela Constituição e pelas leis. De um lado, o contribuinte possui o dever de pagar tributos e, assim, de colaborar para a manutenção da coisa pública. De outro, recebe uma série de direitos e garantias oponíveis ao Estado, os quais os protegem da arbitrariedade tributária. Como tal, o poder de tributar não é ilimitado (GASSEN, Valcir. Op. cit., p. 38).
9. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 30.

correto desenho das normas financeiras, ele busca um harmonioso fluxo de receitas para fazer frente a todos os gastos porventura desejados.<sup>10</sup>

No que toca à função política, a tributação se afigura como o elo entre governantes e governados. Se um indivíduo se dispõe a entregar parte do seu patrimônio a um terceiro (Estado), espera que, minimamente, seja beneficiado, e, se o Estado deseja continuar a receber tais recursos do particular, deverá demonstrar a sua contrapartida que justifique a permanência das contribuições.

No plano político, a tributação pode ser definida como o laço que une governante e governados em um sentido biunívoco. Por um lado, o fato de alguém ter o poder explícito de tributar sobre outrem estabelece a existência de um reino e define sua extensão e alcance, isto é, nenhum soberano pode tributar aqueles que não se sujeitam ao seu poder. Por outro lado, o fato de alguém pagar tributos a um soberano estabelece a manutenção do contrato social, assim como a concordância ou necessidade de subordinação a ele. Enquanto houver pagamento de tributos, haverá uma relação de dependência, consentida ou não, por parte da sociedade em relação ao Estado. A função política também se visualiza no vínculo entre cidadania, legitimidade das leis, responsabilidade social, pagamento de tributos e controle social. O elo tradicional governante-governados reveste-se de legitimidade ao conceder ao contribuinte voz para referendar o contrato social e ao Estado a responsabilidade de assegurar e verificar os objetivos da coletividade.<sup>11</sup>

Quanto à função alocativa, o Estado elege determinados segmentos econômicos para o exercício de políticas fiscais, com o fim de promover desenvolvimento, mudando a alocação dos recursos dos setores da economia.<sup>12</sup> O que deve ser compreendido é que a destinação de recursos demanda uma análise acerca da identificação dos modos de se aplicar os escassos recursos e, assim, dar uma maior efetividade ao suprimento das necessidades dos indivíduos, de modo que se busque atender às necessidades de implementação de políticas públicas e que servirão ao interesse público.<sup>13</sup>

A propósito, vale notar que a incidência do tributo não é neutra sobre a economia, porquanto reverbera na forma como a totalidade dos recursos é dividida para utilização no setor público e no setor privado. O reflexo da função alocativa é a indução de

10. GALVÃO, Cristiane de Oliveira Coelho. *Receitas não-tributárias de petróleo e democracia*. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. p. 40. DOI:10.11606/T.2.2016.tde-01092016-141814. Acesso em: 16.05.2020.

11. VIOL, Andréa Lemgruber. *A finalidade da tributação e sua difusão na sociedade*. Disponível em: [www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioiii/texto02afinalidadedatributacao.pdf]. Acesso em: 23.09.2020.

12. *Ibidem*, p. 9.

13. FALCÃO, Maurin Almeida; BASTOS, Ricardo Victor Ferreira Bastos. Os princípios da eficiência, da equidade e da solidariedade no federalismo fiscal brasileiro. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 24, n. 129, jul.-ago. 2016. p. 19.

comportamentos. Afinal, a tributação se vincula a comportamentos humanos e a incidência tributária passa a ser um fator a ser considerado na própria decisão do agente econômico.<sup>14</sup>

Para além das funções mencionadas anteriormente, há, ainda, a função ambiental do direito tributário, a qual pode ser compreendida como a utilização do tributo para cumprimento de fins ecológicos. Trata-se de introduzir, nesse campo do direito, a preocupação ambiental.<sup>15</sup>

Nesse sentido, por meio da aludida funcionalidade, busca-se estimular a realização de condutas de preservação do meio ambiente, no âmbito da prevenção, estruturando tais comportamentos. Agrava-se determinado comportamento (poluidor) e incentiva-se a realização de uma conduta que preserve o meio ambiente.<sup>16</sup>

Assim, o critério necessário à identificação do tributo ambiental é a presença da finalidade de direcionamento e do efeito estruturante, ou seja, estimula-se a prática de comportamentos benéficos para o meio ambiente ou desestimula-se a realização de condutas que o degradam.<sup>17</sup>

Finalmente, a função redistributiva. Aqui, trata-se de pensar a tributação sob um enfoque de justiça social, promovendo a redistribuição de renda na sociedade, ou, em outras palavras, “do escopo de redistribuir a riqueza dos mais ricos para os mais pobres por meio de tributos”.<sup>18</sup>

Em grande medida, o que o governo de uma grande comunidade política faz – ou não faz – afeta os recursos que cada um de seus cidadãos tem para enfrentar a vida. Desse modo, a atividade estatal é capaz de distribuir a riqueza gerada como lhe aprouver, inclusive para reduzir a desigualdade.<sup>19</sup>

Nesse espaço, há cerca de cinco séculos, já eram percebidos os efeitos da tributação sobre redistribuição do capital e da renda entre os indivíduos e sobre a formação das classes sociais. A ideia de revolução social pelo impacto dos tributos, em lugar da força das armas, começou realmente a definir-se na segunda metade do século passado.<sup>20</sup>

14. SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 39.

15. NABAIS, José Casalta. Tributos com fins ambientais. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 16, n. 80, maio-jun. 2008. p. 2.

16. PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Direito tributário ambiental*. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p. 232-235.

17. PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Op. cit., p. 235.

18. LEAL, Augusto Cesar de Carvalho. (In)justiça social por meio de tributos: a finalidade de redistributiva da tributação e a regressividade da matriz tributária brasileira. In: GASSEN, Valcir (Org.). *Equidade e eficiência na matriz tributária brasileira*. Brasília: Consulex, 2012. p. 158.

19. BANKMAN, Joseph; WEISBACH, David A. The superiority of an ideal consumption tax over an ideal income tax. *Stanford Law Review*, [S.l.], v. 58, n. 5, 2006. p. 1421.

20. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2007. p. 622.

Passada essa contextualização a respeito das funções da tributação, a fim de desenvolver o tema objeto do presente estudo, faz-se necessário investigar a previsão normativa da função redistributiva e os instrumentos que estão à sua disposição para a sua concretização.

### 3. APARATO CONSTITUCIONAL DOGMÁTICO DA FUNÇÃO REDISTRIBUTIVA DO TRIBUTO

Prevê o art. 3º, I e III, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88) que são objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil construir uma sociedade livre, justa e solidária, bem como erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais. Mais ainda, o art. 170 ressoa, explicitamente, que a ordem econômica tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, e o art. 190 pauta como objetivo da ordem social a justiça social.

A construção de uma sociedade solidária, tal como projetada pelo constituinte, pressupõe o abandono do egocentrismo, do individualismo possessivo e a assunção, por cada um, de responsabilidades sociais em relação à comunidade, e em especial em relação àqueles que se encontrarem numa situação de maior vulnerabilidade.<sup>21</sup>

Para Joseph Raz, uma sociedade livre há de ser construída a partir da autonomia da pessoa, da possibilidade de opções de vida digna, da possibilidade de uma liberdade moral, ética e jurídica. Em um espaço no qual não existem meios nem condições de escolha, não há liberdade, pois as pessoas estarão apenas empenhadas na sobrevivência com um mínimo insuficiente para garantir uma vida digna.<sup>22</sup>

Tudo isso leva a crer que ordem jurídica firmada a partir da CRFB/88 aponta para a direção da concretização de um Estado Social, assim compreendido como ente político soberano atento às necessidades de seu povo e incumbido da missão de promovê-las, bem como preocupado não só com a segurança jurídica, mas também com ideais de justiça e igualdade mobilizados especialmente para a garantia e efetivação dos direitos econômicos, sociais e culturais.<sup>23</sup> Com efeito, a tributação é um ferramental essencial para tal empreitada.

Questiona-se, então, de que modo isso deveria ocorrer e a resposta que a doutrina tem dado é por meio de uma tributação pautada, sobretudo, nos princípios da equidade e da progressividade.

21. LEAL, Augusto Cesar de Carvalho. (In) justiça social por meio de tributos: a finalidade de redistributiva da tributação e a regressividade da matriz tributária brasileira. In: GASSEN, Valcir (Org.). *Equidade e eficiência na matriz tributária brasileira*. Brasília: Consulex, 2012. p. 178.
22. RAZ, Joseph. *The Morality of Freedom*. Oxford: Oxford University Press, 1986.
23. FERREIRA, Siddharta Legale. *Estado social e Democrático de Direito: história, direitos fundamentais e separação de Poderes*. Disponível em: [[www.academia.edu/10623259/ESTADO\\_SOCIAL\\_E\\_DEMOOCR%C3%81TICO\\_DE\\_DIREITO\\_Hist%C3%B3ria\\_direitos\\_fundamentais\\_e\\_separa%C3%A7%C3%A3o\\_dos\\_poderes?auto=download](http://www.academia.edu/10623259/ESTADO_SOCIAL_E_DEMOOCR%C3%81TICO_DE_DIREITO_Hist%C3%B3ria_direitos_fundamentais_e_separa%C3%A7%C3%A3o_dos_poderes?auto=download)]. Acesso em: 23.09.2020.



Igualdade e equidade tributárias caminham juntas. Preceitua o art. 145, § 1º, da CRFB/88 que os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.<sup>24</sup> Mas o que isso quer dizer? É justo que pobres ou ricos contribuam com a mesma quantia ou, até mesmo, com o mesmo percentual de seu capital? Se não é, por quê?

As respostas para essas provocações começam a ganhar contorno a partir dos referidos princípios. A equidade pode ser ainda subdividida em horizontal e vertical. A equidade vertical são as exigências da justiça quanto ao tratamento tributário de pessoas com níveis diversos de renda (ou de qualquer base tributária), e equidade horizontal são as exigências da justiça quanto ao tratamento de pessoas com rendas iguais.<sup>25</sup>

Quando se discute em termos de equidade horizontal, o pano de fundo para o desenvolvimento da conversa é a sentença “tratar os iguais de maneira semelhante”. Já em relação à equidade vertical, “tratar os desiguais de maneira desigual”.

Surgem, por derradeiro, teorias que buscam a melhor forma para aplicação das duas facetas da equidade.

A primeira é a teoria do benefício. Para os seus adeptos, a justiça na tributação solicita que o nível de contribuição seja semelhante ao nível de benefícios que os contribuintes recebem, é dizer, aqueles que se beneficiam mais pelos serviços prestados pelo Estado devem contribuir mais e, por conseguinte, aqueles que recebem menos, contribuem menos. Adam Smith, na célebre obra “*A riqueza das nações*”, apresenta uma primeira defesa teórica da proporcionalidade como método que melhor exprimiria uma noção de equidade na distribuição dos ônus tributários.<sup>26</sup>

Duas críticas demonstram a insuficiência do critério de distribuição do ônus tributário em comento. A primeira diz respeito à falta de informação sobre o nível adequado de gastos do governo, que, simplesmente, toma-os como realizados e os distribui proporcionalmente aos benefícios auferidos pelos contribuintes. A segunda é que o princípio do benefício vai de encontro à própria justiça social, à medida que os mais vulneráveis economicamente, que demandariam maiores benefícios, seriam impelidos a dispender uma contribuição considerável e até mesmo brutal, que poderia não ser arcada sem afetar o mínimo existencial dessa classe de pessoas.<sup>27</sup>

24. “Embora o texto constitucional positive o princípio da capacidade contributiva em dispositivo no qual são referidos apenas impostos, cuida-se de princípio fundamental da tributação aplicável a todas as espécies tributárias, ainda de modo distinto conforme as características de cada qual” (PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário: completo*. 6. ed., rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 57).

25. MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a Justiça*. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 18.

26. UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Ed. RT, 1976. p. 72.

27. MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. Op. cit., p. 27.

No século XIX, surge a ideia de que a tributação não poderia atingir determinadas parcelas de rendimentos necessárias à sobrevivência dos cidadãos.<sup>28</sup> Advém, assim, uma segunda teoria que busca aplicar a equidade considerando a capacidade contributiva de cada contribuinte. A ideia principal é a de que os indivíduos suportem cargas tributárias progressivamente ao seu nível de riqueza. Tanto mais rica é uma pessoa, tanto maior será a carga tributária com que terá que arcar.<sup>29</sup>

Um rico que sofre uma tributação de 20% (vinte por cento) de sua renda, por exemplo, possui infinitamente maiores condições de prover sua subsistência do que um pobre que tem 10% (dez por cento) de sua renda tributada, porquanto os rendimentos não tributáveis que sobram não afetam um e outro contribuinte da mesma forma.<sup>30</sup>

Cuida-se de estabelecer uma progressividade gradual, conforme a capacidade contributiva do sujeito tributado. Ou, em outros termos, de desenvolver um mecanismo pelo qual indivíduos com superior renda são chamados a pagar um percentual maior de seus rendimentos em relação àqueles que, diversamente, possuem mais baixo rendimento.<sup>31</sup>

O tributo progressivo tende a transformar-se em uma arma de luta contra as classes abastadas. Preferível conceber o tributo progressivo como uma arma contra a opressão, a exclusão social, a exploração do homem pelo homem, a desigualdade de oportunidades e a crueldade de um estado indigno, desumano, de existência, no qual se encontra grande parte da humanidade. Sintetizando, Giorgio Lombardi afirma que o princípio da progressividade representa o “custo da solidariedade”.<sup>32</sup>

Nos dias atuais, a progressividade inspira-se em valores de justiça distributiva e, mais ainda, no próprio princípio da solidariedade social, atendendo, portanto, aos próprios objetivos da República Federativa do Brasil.<sup>33</sup>

Esse não é o único caminho de que dispõe a função distributiva. Vale destacar outras duas ferramentas, quais sejam: (i) a possibilidade de concessão de benefícios fiscais a pobres que possuam renda ou patrimônio abaixo de um nível determinado, ou, ainda, o pequeno empresário que vê, na atividade econômica que exerce, o meio encontrado para promover sua subsistência; e (ii) a atenção no gasto público ao dar prioridade a classes econômicas mais necessitadas.

28. ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de Direito Tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 169.

29. MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. Op. cit., p. 41.

30. As razões para tanto serão enfrentadas no capítulo a seguir.

31. BANKMAN, Joseph; GRIFITH, Joseph. Social Welfare And The Rate Structure: A New Look At Progressive Taxation. *California Law Review*, Califórnia, v. 75, n. 6, p. 1905-1967, dec. 1987.

32. LEAL, Augusto Cesar de Carvalho. (In)justiça social por meio de tributos: a finalidade de redistributiva da tributação e a regressividade da matriz tributária brasileira. In: GASSEN, Valcir (Org.). *Equidade e eficiência na matriz tributária brasileira*. Brasília: Consulex, 2012. p. 169-170.

33. POLIZELLI, Victor Borges. Progressividade: distribuição de renda e indução. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 21, 2007. p. 367.



Quanto a essa última ferramenta, o enfoque não é voltado para a assunção de uma determinada carga tributária a ser arcada pelos mais vulneráveis economicamente, mas, sim, como o Estado vai gastar suas receitas visando atender às necessidades com saúde, educação, moradia, trabalho e etc. dessas pessoas. Nesse sentido, pontua Thomas Piketty que a redistribuição moderna não consiste na transferência de riqueza dos ricos para os pobres, ou pelo menos, não de maneira explícita. Consiste em um financiamento dos serviços públicos e das rendas de substituição de forma mais ou menos igualitária para todos, especialmente nos domínios da educação, da saúde e das aposentadorias. No que concerne à educação e à saúde, trata-se de uma verdadeira igualdade de acesso para todos, qualquer que seja a sua renda ou a de seus pais, ao menos em princípio. A redistribuição moderna é construída em torno de uma lógica de direitos e um princípio de igualdade de acesso a certo número de bens julgados fundamentais.<sup>34</sup>

Essa é a seara constitucional dogmática da função redistributiva do tributo adotada pela ordem jurídica pátria: um Estado social que tem como objetivo a redução das desigualdades sociais, mediante a adoção do modelo de tributação progressiva, e em observância ao princípio fundamental da capacidade contributiva, para possibilitar uma promoção de gastos públicos voltados àqueles que mais necessitam, e assim, concretizar a justiça social.

#### 4. SISTEMÁTICA TRIBUTÁRIA ATUAL

Partimos, inicialmente, da distinção entre tributos que incidem sobre a renda, os tributos sobre o capital/patrimônio e os tributos sobre o consumo.<sup>35</sup> Tributa-se a renda quando a hipótese de incidência elege o ingresso de riqueza no patrimônio do contribuinte; o patrimônio, quando a opção é escolher o patrimônio já incorporado; e, por fim, o consumo, quando se elege o gasto da riqueza e do patrimônio.<sup>36</sup> Essas são as principais bases econômicas objeto da tributação.

Tributos sobre a propriedade, sobre a herança e sobre a renda são capazes de diminuir o incentivo à poupança e podem estimular o consumo, se altamente tributados. A tributação do consumo, entre outros fatores, pode reduzir a atividade econômica e reduzir a circulação de riquezas. Dessa forma, deve haver um equilíbrio entre as referidas bases.<sup>37</sup>

34. PIKETTY, Thomas. *O Capital no século XXI*. Trad. Mônica Baumgarten De Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015. p. 712.

35. Idem.

36. GASSEN, Valcir. *Tributação na origem e destino: tributos sobre o consumo e processos de integração econômica*. 2. ed. rev. e mod. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 46.

37. CALIENDO, Paulo. Reforma tributária e a necessária equação da tributação da renda, do patrimônio e do consumo. In: SCAFF, Fernando Facury; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JUNIOR, Onofre Alves; TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Reformas ou deformas tributárias e financeiras: por que, para que, para quem e como?* Belo Horizonte: Letramento, 2020. p. 832.

E também, na doutrina, existe uma classificação que olha para o tributo segundo sua repercussão econômica, vale dizer, se o gravame tributário é suportado pelo sujeito passivo da relação tributária, fala-se que estamos diante de uma tributação direta, e, se, de outro lado, há a transferência para um terceiro do encargo econômico, estamos diante de uma tributação indireta. Percebe-se a presença da tributação indireta em incidências sob base econômica de consumo. Nesses casos, quem arca com o tributo é o consumidor final. No entanto, o valor pago em tributos não é devidamente especificado.<sup>38</sup>

A escolha de qual base sofrerá maior incidência da carga tributária tem impacto direto na função redistributiva dos tributos, uma vez que, a depender da base econômica escolhida, está se direcionando ônus tributário para uma determinada classe da sociedade.

É o que acontece quando um sistema elege a tributação sobre o consumo para suportar uma maior carga tributária. A escolha se mostra negativa: (i) à medida que retira do contribuinte a capacidade de saber quanto paga ao Estado; e (ii) à medida que onera mais a população que gasta a maior parte dos seus recursos com o consumo, o que dá ensejo à afirmação de que a parte mais onerada são as classes mais baixas, que se veem deveras desmotivadas no cumprimento de suas obrigações tributárias, dando ensejo à sonegação e à importação de produtos de outros países.<sup>39</sup>

As classes mais baixas não possuem, em regra, a capacidade para formar patrimônio, tendo de utilizar boa parte de seus recursos para adquirir bens de consumo essenciais à sua subsistência – alimentação, saúde, moradia e educação.

Considerando que a capacidade de poupar dos mais vulneráveis economicamente é ínfima e as demais bases econômicas não sofrem tanta tributação, temos que as classes sociais que possuem uma maior capacidade de poupar arcam com um ônus tributário menor do que aqueles que destinam sua renda ao consumo a fim de garantir sua subsistência.

Em um cenário como o relatado, a conclusão que salta aos olhos é a de que o pobre paga mais tributos do que o rico, o que, em si, seria o suficiente para afirmar que se trata do oposto de uma tributação progressiva. Trata-se de um modelo regressivo de tributação. Um modelo que concentra renda ao invés de distribuir e que promove o aumento da desigualdade e não sua redução.

Identificar que o Brasil possui, atualmente, um modelo como esse foi o motivo para Augusto Cesar De Carvalho Leal sentenciar a tributação brasileira atual como um *Hobin Hood* às avessas, já que temos tirado dos pobres para dar aos ricos.<sup>40</sup>

---

38. ZILVETI, Fernando Aurelio. *A evolução histórica da teoria da tributação: análise das estruturas socioeconômicas na formação do sistema tributário*. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 418.

39. SILVEIRA, Artur Barbosa da. Reforma tributária: os principais pontos da PEC 45/2019 e a análise da constitucionalidade do IBS (Imposto Único) em face da cláusula pétrea do pacto federativo. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, São Paulo, v. 4, n. 21, nov.-dez. 2019. p. 89.

40. LEAL, Augusto Cesar de Carvalho. (In)justiça social por meio de tributos: a finalidade de redistributiva da tributação e a regressividade da matriz tributária brasileira. In: GASSEN, Valcir (Org.). *Equidade e eficiência na matriz tributária brasileira*. Brasília: Consulex, 2012. p. 179.

No Brasil, aproximadamente 48% da riqueza nacional está concentrada em 0,1% da população. Do ponto de vista regional, aponta-se que o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) registra a média nacional na posição 80<sup>a</sup>, em uma classificação crescente da desigualdade. Ao passo que o Distrito Federal, São Paulo e outros estados do Sul situam-se na posição 40<sup>a</sup>, ao lado ou acima de Portugal, por exemplo; o estado de Alagoas, na Região Nordeste, ao contrário, ocupa a posição mais baixa do IDH do Brasil, comparado ao Vietnã e Iraque, ou mesmo abaixo, ou seja, posição 120<sup>a</sup>.<sup>41</sup>

As incidências sobre a produção e as importações de bens e serviços, cobrados de forma indireta e que tendem a onerar mais intensamente as camadas da população de baixa renda, somaram 16,3% do PIB e responderam por 46,8% do que foi coletado no país, a título de impostos, taxas e contribuições. Incluem-se nesse campo o ICMS, IPI, ISS e a COFINS. Em contrapartida, os impostos sobre a renda e a propriedade, estreitamente associados com o princípio da progressividade, responderam por apenas 25,6% da carga global ou 8,9% do PIB. Nessa modalidade de incidência, o principal imposto arrecadado corresponde ao IR.<sup>42</sup>

Há, ainda, outro efeito identificado no cenário nacional. A tributação direta, ainda que corresponda a menos de 30% da arrecadação, acaba por ser sentida por aqueles que auferem renda e possuem patrimônio, criando-se a falsa sensação de ser essa faixa da população a responsável por arcar com os tributos no Brasil. Em nosso país, a faixa populacional a qual apresenta tais manifestações de riqueza acaba por se encontrar no topo da pirâmide social, tendo em vista que, em função da desigualdade existente, a grande maioria da sociedade não possui patrimônio tributável ou se encontra na zona de isenção quando tratamos da tributação da renda.<sup>43</sup>

No plano nacional, as Administrações Tributárias são competidoras desconfiadas e estão imbuídas da pretensão de atrair investimentos e/ou manutenção da arrecadação necessária. Instalou-se, entre nós, uma guerra fiscal sem precedentes que, em lugar de reduzir a carga e a regressividade do sistema, acentua-as.<sup>44</sup>

Misabel Derzi relata que os estados federados, diante necessidade de atrair investimentos e empregos para seu território, travaram uma luta fratricida, que reduziu

41. DERZI, Misabel Abreu Machado. Segurança jurídica e proteção da confiança: incentivos fiscais para o desenvolvimento e a capitalização das empresas. In: *XXIII Congresso Internacional de Direito Tributário da Abradt*, Belo Horizonte, 2019. Primeiro painel. Disponível em: [https://vimeo.com/405138362]. Acesso em: 15.05.2020.

42. BRASIL. Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES. *Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional: Relatório de Observação n. 2*. 2. ed. Brasília, 2011. p. 22.

43. D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. A regressividade cognitiva: a negação da cidadania. Coluna Matriz Tributária. *Migalhas*, 02.12.2016. Disponível em: [https://migalhas.uol.com.br/coluna/matriz-tributaria/249890/a-regressividade-cognitiva--a-negacao-de-cidadania]. Acesso em: 15.05.2020.

44. DERZI, Misabel Abreu Machado. Guerra Fiscal, Bolsa Família e silêncio (relações, efeitos e regressividade). *Revista Jurídica da Presidência*, Brasília, v. 16, n. 108, 2014. p. 53.

drasticamente a base tributária de seu principal imposto, o ICMS. Seja à luz da Constituição, seja ilícitamente, à revelia das normas constitucionais, os estados federados instituíram uma série de benefícios fiscais e tributários, deflagrando uma guerra fiscal interestadual. Em decorrência de tão grandes renúncias tributárias, para manter a arrecadação em bases mínimas, de modo a sustentar os serviços públicos de sua responsabilidade, os estados federados elevaram o ônus do ICMS sobre os bens essenciais da vida como alimentos; medicamentos; energia elétrica; combustíveis e comunicação. A consequência foi mais regressividade, em um sistema tributário já tão regressivo.<sup>45</sup>

Por ser regressiva, a arrecadação tributária assenta-se fundamentalmente sobre a base da pirâmide social do país, o que significa dizer que os segmentos de menor rendimento terminam contribuindo relativamente mais para a formação do fundo que sustenta o conjunto de políticas públicas brasileiras.<sup>46</sup> Interessante observar que o Imposto sobre Renda de pessoa física (IRPF) se torna regressivo a partir da classe do 1% mais rico da população, o que desemboca em um sistema injusto.<sup>47</sup>

Não por acaso o tema *reforma tributária* tem sido assunto sempre presente na pauta do Poder Executivo e do Poder Legislativo. A promoção de maior justiça social, com vistas a, enfim, implementar uma tributação progressiva, respeitando a capacidade contributiva e a igualdade, e a simplificação do sistema tributário, com a redução da carga tributária e dos custos de conformidade à tributação, são pontos sempre presentes no debate *in casu*.<sup>48-49</sup>

- 
45. DERZI, Misabel Abreu Machado. Segurança jurídica e proteção da confiança: incentivos fiscais para o desenvolvimento e a capitalização das empresas. In: *XXIII Congresso Internacional de Direito Tributário da Abradt*, Belo Horizonte, 2019. Primeiro painel. Disponível em: [<https://vimeo.com/405138362>]. Acesso em: 23.09.2020.
  46. LEAL, Augusto Cesar de Carvalho. (In)justiça social por meio de tributos: a finalidade de redistributiva da tributação e a regressividade da matriz tributária brasileira. In: GASSEN, Valcir (Coord.). *Equidade e eficiência na matriz tributária brasileira*. Brasília: Consulex, 2012. p. 186.
  47. MORGAN, Marc; PIKETTY, Thomas. *A Reforma tributária necessária*. Justiça Fiscal é possível: subsídios para o debate democrático sobre o novo desenho da tributação brasileira. Disponível em: [<https://ijf.org.br/wp-content/uploads/2020/07/A-Reforma-Tribut%C3%A1ria-Necess%C3%A1ria-Livro-2-Subs%C3%ADdios-para-o-debate-Documento-completo-1.pdf>]. Acesso em: 23.09.2020.
  48. “Os Custos de Conformidade à tributação – *compliance costs of taxation*, em inglês – correspondem ao custo dos recursos necessários ao cumprimento das determinações legais tributárias pelos contribuintes. Declarações relativas a impostos, informações ao fisco federal, estadual e municipal, inclusões e exclusões realizadas por determinações das normas tributárias, atendimento a fiscalizações, alterações da legislação, autuações e processos administrativos e judiciais” (BERTOLUCCI, Aldo V; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. Quanto custa pagar tributos? *Revista Contabilidade e Finanças*, São Paulo, v. 13, n. 29, maio-ago. 2002. p. 56. Disponível em: [[www.scielo.br/pdf/rcf/v13n29/v13n29a04.pdf](http://www.scielo.br/pdf/rcf/v13n29/v13n29a04.pdf)]. Acesso em: 23.09.2020.
  49. O sistema de tributação de bens e serviços no Brasil apresenta uma série de problemas. Em primeiro lugar, conforme já apontado, a fragmentação das bases e a incidência de vários tributos sobre a mesma base induzem uma organização ineficiente das atividades empresariais, o que impacta a

Na mesma esteira, também têm chamado a atenção da comunidade jurídica os fenômenos decorrentes da revolução digital, que tem desafiado as regras atuais vigentes no ordenamento pátrio, demandando revisões.<sup>50</sup> Surgem, a todo o momento, novos modelos de negócios, com a digitalização das transações econômicas. Soma-se a isso a velocidade do avanço de novas tecnologias das modalidades de acesso do consumidor ao que lhe é oferecido.<sup>51</sup>

Recentemente, as Propostas de Emenda à Constituição em curso no Congresso, a PEC 45/2019, de autoria do Deputado Baleia Rossi,<sup>52</sup> e a PEC 110/2018, de autora do Senador Davi Alcolumbre e outros,<sup>53</sup> tiveram algum avanço.

As duas propostas lançam mão da criação do Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), a fim de unificar a tributação sobre o consumo no Brasil, centralizando a arrecadação na União, a qual redistribuiria parte do montante recolhido para os demais entes da federação. Seriam extintos cinco tributos federais (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, Contribuição para o Programa de Integração Social – PIS, Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de combustíveis – CIDE, e a contribuição social do salário-educação).

A base de cálculo do IBS, nos termos pretendidos, será unificada e ampliada, equivalendo ao valor da operação de venda ou da prestação do serviço, sem previsão de seletividade, em razão da essencialidade do produto ou serviço, e com incidência também sobre bens intangíveis, tais como marcas, patentes, direitos autorais e a locação de bens (art. 152-A, § 1º, da PEC). Sua alíquota consistirá na soma das alíquotas fixadas pela União, estados, Distrito Federal e municípios em leis específicas dos respectivos entes federativos. Será um imposto não cumulativo (art. 152-A, § 1º, III), permitindo-se

---

produtividade nacional, aumenta o custo de conformidade para a apuração e o recolhimento dos tributos e gera enorme insegurança jurídica e um contencioso administrativo e judicial (LUKIC, Melina Rocha. A tributação sobre bens e serviços no Brasil: problemas atuais e propostas de reformas. *Revista Desafios da Nação*, v. 2, cap. 19, p. 99-100, 2018. Disponível em: [www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/180413\_desafios\_da\_nacao\_artigos\_vol2\_cap19.pdf]. Acesso em: 18.05.2019).

50. A esse propósito, conferir: AFONSO, José Roberto; ARDEO, Thaís; MOTTA, Bernardo. Impactos da revolução digital na tributação: uma primeira revisão bibliográfica; e VITA, Jonathan Barros. (Re) analisando o conceito de estabelecimento tributário no cenário Pós-Beps. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah Laís (Org.). *Tributação 4.0*. São Paulo: Almedina, 2020.
51. RESENDE, Fernando. A revolução digital e a reforma tributária. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah Laís (Org.). *Tributação 4.0*. São Paulo: Almedina, 2020. p. 124.
52. BRASIL. *Proposta de Emenda à Constituição 45/2019*. Disponível em: [www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop\_mostrarintegra;jsessionid=07152906162749281809B65DDA14BFF9.proposicoesWebExterno2?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019]. Acesso em: 23.09.2020.
53. BRASIL. *Proposta de Emenda à Constituição 110/2019*. Disponível em: [https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7977727&ts=1576781828140&disposition=inline]. Acesso em: 23.09.2020.



a compensação do imposto devido em cada operação com aquele incidente nas etapas anteriores, sendo cobrado em todas as etapas de produção e comercialização.<sup>54</sup>

Propõe-se, ainda, a incorporação da Contribuição Social do Lucro Líquido (CSLL) ao Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ); a baixa da contribuição dos empregadores para a previdência social; a edição de uma legislação única para o ICMS; o advento de um Fundo de Equalização de Receitas (FER) para compensar decréscimo de receita do ICMS por parte dos estados; a criação de um Fundo Nacional de Desenvolvimento Regional (FNDR), a fim de gerir os recursos da política de desenvolvimento regional; a competência residual da União para instituir tributos seletivos, com fim extrafiscal.

São medidas que se prestam a simplificar o sistema tributário, por intermédio da redução de legislações, de obrigações acessórias e de tributos. Porém, retalham apenas parte das demandas por uma reforma tributária.

As Propostas de Emenda à Constituição não enfrentam, com viés de mudança, a estrutura regressiva da tributação presente no Brasil, deixando de intervir nas bases de incidência econômica.

Apesar de deixar de existir as múltiplas tributações sobre consumo, passando somente ao IBS, não se propõe uma redução na carga tributária incidente sobre a aludida base de incidência. Também não se pretende sugerir que a solução se encontra na mera redução de alíquotas de tributos incidentes sobre o consumo. Tal medida, quando experimentada na redução de alíquotas de ICMS para itens da cesta básica, não afeta o contribuinte em semelhante proporção que os fiscos perdem em arrecadação.<sup>55</sup> Há evidências no mesmo sentido em âmbito internacional.<sup>56</sup> Para beneficiar o consumidor, a desoneração tributária precisaria ter efeito direto sobre o preço, o que nem sempre acontece.<sup>57</sup>

As propostas alteram a regulação dos tributos indiretos do regime cumulativo para a incidência sobre o valor adicionado. Porém, não se pode esquecer que a principal marca do sistema tributário brasileiro é a sua enorme regressividade, que permanece sem alterações substanciais.<sup>58</sup>

54. SILVEIRA, Artur Barbosa da. Op. cit., p. 6-7.

55. CANADO, Vanessa Rahal; LONGO, Larissa Luzia. O papel da seletividade no sistema tributário: uma proposta de revisão de sua função a partir de uma leitura interdisciplinar. In: SCAFF, Fernando Facury; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JUNIOR, Onofre Alves; TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Reformas ou deformas tributárias e financeiras: por que, para que, para quem e como?* Belo Horizonte: Letramento, 2020. p. 1090.

56. COPENHAGEN ECONOMICS. Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union. *Final Report*, 21.06.2007. Disponível em: [[https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how\\_vat\\_works/rates/study\\_reduced\\_vat.pdf](https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/study_reduced_vat.pdf)]. Acesso em: 23.09.2020.

57. CANADO, Vanessa Rahal; LONGO, Larissa Luzia. Op. cit., p. 1093.

58. SILVEIRA, Artur Barbosa da. Op. cit., p. 7.



Adverte, outrossim, Fernando Scaff que a alíquota única, como previsto nas PECs 45/2019 e 110/2019, engessa o sistema, uma vez que coloca do feijão ao avião no mesmo patamar de tributação, o que é inadequado.<sup>59</sup>

A alteração de competência legislativa do Imposto de Transmissão *Causa Mortis* e Doação (ITCMD) para União, com a destinação dos recursos arrecadados aos municípios, e a proposta de incidência do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) sobre aeronaves e embarcações propostas pela PEC 110/2018 são de bom tom, pois têm aptidão para conferir maior justiça fiscal à tributação e para promover, em alguma medida, distribuição de renda.

Se o IR não irá ser levado a patamares elevados o suficiente para compensar a regressividade da tributação sobre o consumo, a tributação sobre a herança surge como terreno fértil, por intermédio da progressividade no ITCMD.<sup>60</sup> Isso porque cria obstáculos à manutenção de poder e riqueza nas mãos de poucos.<sup>61</sup>

Também é louvável sugestão constante das PECs de criar mecanismo de devolução do tributo sobre o consumo. Nos documentos, consta limitação ao equivalente a uma cesta básica. Apesar de positiva, pairam dúvidas sobre a efetividade da medida em relação às famílias mais pobres do Brasil. Questiona-se se esse grupo seria capaz de suportar eventual aumento da carga tributária sobre o consumo desacompanhado da respectiva restituição, em casos que ultrapassam o limite indicado.<sup>62</sup>

Faz-se necessário, com efeito, dispensar especial atenção com a reforma das despesas públicas, vale dizer, o modo como o Estado gasta os recursos que obtém também é alternativa para uma maior promoção da justiça fiscal.<sup>63</sup> É que a distribuição de recursos, por

---

59. SCAFF, Fernando Facury. Algumas sugestões para aprimorar a Reforma Constitucional Tributária. Coluna Justiça Tributária. *Conjur*, 07.10.2019. Disponível em: [www.conjur.com.br/2019-out-07/justica-tributaria-algumas-sugestoes-aprimorar-reforma-constitucional-tributaria]. Acesso em: 23.09.2020.

60. LOPES, Roberto Salles. A necessidade de equilibrar os possíveis efeitos regressivos do IBS com mais progressividade no sistema tributário. In: SCAFF, Fernando Facury; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JUNIOR, Onofre Alves; TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Reformas ou deformas tributárias e financeiras: por que, para que, para quem e como?* Belo Horizonte: Letramento, 2020. p. 974.

61. CALIENDO, Paulo. Reforma Tributária e a necessária equação da tributação da renda, do patrimônio e do consumo. In: SCAFF, Fernando Facury; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JUNIOR, Onofre Alves; TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Reformas ou deformas tributárias e financeiras: por que, para que, para quem e como?* Belo Horizonte: Letramento, 2020. p. 837.

62. GASSEN, Valcir; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; GASSEN, Francisco. Reforma tributária: o esforço em manter a matriz tributária em seu (in)devido lugar. In: SCAFF, Fernando Facury; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JUNIOR, Onofre Alves; TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Reformas ou deformas tributárias e financeiras: por que, para que, para quem e como?* Belo Horizonte: Letramento, 2020. p. 1052.

força da Constituição, deve ser pensada em um contexto de sociedade que se preocupa com a forma como os direitos de propriedade serão alocados e como o grau de satisfação das necessidades será garantido a todos.<sup>64</sup> As propostas em debate passam, ao menos por hora, ao largo desse ponto.

Enfim, a Constituição tem valor e função. É instrumento de proteção de valores e ideais sociais.<sup>65</sup> O constituinte originário elegeu a redução da desigualdade social como um dos objetivos da República Federativa do Brasil. A bússola colocada no Título I da Constituição direciona os destinatários da norma na missão de reconhecê-la.<sup>66</sup>

A tributação pode ter papel determinante na consecução de tal objetivo, entretanto, o cenário atual demonstra que temos caminhado na direção contrária, porquanto é o pobre quem tem sido mais afetado com os custos do tributo, enquanto o rico fica com a vaga impressão de que tem arcado com a maior parte da carga tributária nacional.

Essa sistemática desemboca em uma realidade em que podemos constatar a existência de uma maior desigualdade social, não prevista, mas atual e latente.

## 5. CONCLUSÃO

Pode-se concluir que o tributo, tal como compreendido hoje, apresenta funcionalidades diversas: a arrecadatória, consistente no financiamento das atividades estatais; a política, presente na relação entre governantes e governados e nas situações jurídicas que daí decorrem, tais como participação social e prestação de contas; a alocativa, verificada na escolha de políticas fiscais específicas de determinado segmento da economia, com vistas a promover desenvolvimento; a ambiental, presente na utilização do tributo

---

63. MÉLO, Luciana Grassano de Gouvêa. A Justiça fiscal entre o “dever-ser” constitucional e o “ser” institucional. In: SCAFF, Fernando Facury; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JUNIOR, Onofre Alves; TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Reformas ou deformas tributárias e financeiras: por que, para que, para quem e como?* Belo Horizonte: Letramento, 2020. p. 686-687.

64. BUSTAMANTE, Evanilda Nascimento de Godoi. Justiça distributiva e os fundamentos do sistema tributário brasileiro: uma breve crítica às propostas de reforma tributária. In: SCAFF, Fernando Facury; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JUNIOR, Onofre Alves; TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Reformas ou deformas tributárias e financeiras: por que, para que, para quem e como?* Belo Horizonte: Letramento, 2020. p. 320.

65. CAMPOS, Sarah. Estado social constitucional, (de)formas e neocolonização francesa. In: SCAFF, Fernando Facury; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JUNIOR, Onofre Alves; TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Reformas ou deformas tributárias e financeiras: por que, para que, para quem e como?* Belo Horizonte: Letramento, 2020. p. 1008.

66. BATISTA JUNIOR, Onofre Alves; MARINHO, Marina Soares. As premissas para uma reforma tributária e as impressões iniciais acerca da PEC 45/2009. In: SCAFF, Fernando Facury; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JUNIOR, Onofre Alves; TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Reformas ou deformas tributárias e financeiras: por que, para que, para quem e como?* Belo Horizonte: Letramento, 2020, p. 765.

para cumprimento de fins ecológicos; e a redistributiva, expressa na redistribuição de renda na sociedade.

Em seguida, constata-se que a função redistributiva, tal como estampada na Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, pressupõe a presença de uma progressividade gradual no sistema tributário, “o custo da solidariedade”. A aludida funcionalidade também se realiza na atenção ao gasto público ao dar prioridade a classes econômicas mais necessitadas, bem como na possibilidade de concessão de benefícios fiscais a pessoas que possuam renda ou patrimônio abaixo de um nível determinado.

Em suma, a CRFB/88 trouxe assente a necessidade de construção de um Estado social que tem como objetivo a redução das desigualdades sociais, mediante a adoção do modelo de tributação progressiva, e em observância ao princípio fundamental da capacidade contributiva, para possibilitar uma promoção de gastos públicos voltados àqueles que mais necessitam, e assim, concretizar a justiça social.

Por fim, conclui-se que a realidade atual demonstra um descompasso com as previsões constitucionais. O que se verifica, de outro modo, é a presença de um modelo regressivo de tributação, que concentra renda, ao invés de distribuir, e que promove o aumento da desigualdade, pontos que só timidamente estão presentes nas Propostas de Emendas à Constituição que hoje tramitam no Congresso Nacional.

## 6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AFONSO, José Roberto; ARDEO, Thaís; MOTTA, Bernardo. Impactos da revolução digital na tributação: uma primeira revisão bibliográfica. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah Laís (Org.). *Tributação 4.0*. São Paulo: Almedina, 2020.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.
- BANKMAN, Joseph; GRIFITH, Joseph. Social Welfare And The Rate Structure: A New Look At Progressive Taxation. *California Law Review*, Califórnia, v. 75, n. 6, p. 1905-1967, dec. 1987.
- BANKMAN, Joseph; WEISBACH, David A. The Superiority Of An Ideal Consumption Tax Over An Ideal Income Tax. *Stanford Law Review*, [S.l.], v. 58, n. 5, 2006.
- BASTOS, Celso Ribeiro Apud GASSEN, Valcir. A matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a tributação no Brasil. In: GASSEN, Valcir (Org.). *Equidade e eficiência na matriz tributária brasileira*. Brasília: Consulex, 2012.
- BATISTA JUNIOR, Onofre Alves; MARINHO, Marina Soares. As premissas para uma reforma tributária e as impressões iniciais acerca da PEC 45/2009. In: SCAFF, Fernando Facury; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA

- JUNIOR, Onofre Alves; TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Reformas ou deformas tributárias e financeiras: por que, para que, para quem e como?* Belo Horizonte: Letramento, 2020.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2007.
- BERTOLUCCI, Aldo V; NASCIMENTO, Diogo Toledo do. Quanto custa pagar tributos? *Revista Contabilidade e Finanças*, São Paulo, v. 13, n. 29, maio-ago. 2002. p. 56. Disponível em: [www.scielo.br/pdf/rcf/v13n29/v13n29a04.pdf]. Acesso em: 16.05.2020.
- BRASIL. Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social-CDES. *Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional: Relatório de Observação n. 2*. 2. ed. Brasília, 2011.
- BUSTAMANTE, Evanilda Nascimento de Godoi. Justiça distributiva e os fundamentos do sistema tributário brasileiro: uma breve crítica às propostas de reforma tributária. In: SCAFF, Fernando Facury; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JUNIOR, Onofre Alves; TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Reformas ou deformas tributárias e financeiras: por que, para que, para quem e como?* Belo Horizonte: Letramento, 2020.
- CALIENDO, Paulo. Reforma tributária e a necessária equação da tributação da renda, do patrimônio e do consumo. In: SCAFF, Fernando Facury; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JUNIOR, Onofre Alves; TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Reformas ou deformas tributárias e financeiras: por que, para que, para quem e como?* Belo Horizonte: Letramento, 2020.
- CAMPOS, Sarah. Estado social constitucional, (de)formas e neocolonização francesa. In: SCAFF, Fernando Facury; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JUNIOR, Onofre Alves; TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Reformas ou deformas tributárias e financeiras: por que, para que, para quem e como?* Belo Horizonte: Letramento, 2020.
- CANADO, Vanessa Rahal; LONGO, Larissa Luzia. O papel da seletividade no sistema tributário: uma proposta de revisão de sua função a partir de uma leitura interdisciplinar. In: SCAFF, Fernando Facury; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JUNIOR, Onofre Alves; TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Reformas ou deformas tributárias e financeiras: por que, para que, para quem e como?* Belo Horizonte: Letramento, 2020.
- COPENHAGEN ECONOMICS. Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union. *Final Report*, 21.06.2007. Disponível em: [https://ec.europa.eu/taxation\_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/how\_vat\_works/rates/study\_reduced\_vat.pdf]. Acesso em: 23.09.2020.
- CORREIA NETO, Celso de Barros. *O avesso do tributo*. São Paulo: Almedina Brasil, 2014.

- D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. A regressividade cognitiva: a negação da cidadania. Coluna Matriz Tributária. *Migalhas*, 02.12.2016. Disponível em: [https://migalhas.uol.com.br/coluna/matriz-tributaria/249890/a-regressividade-cognitiva--a-negacao-de-cidadania]. Acesso em: 15.05.2020.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. Guerra Fiscal, Bolsa Família e silêncio (relações, efeitos e regressividade). *Revista Jurídica da Presidência*, Brasília, v. 16, n. 108, 2014.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. Segurança jurídica e proteção da confiança: incentivos fiscais para o desenvolvimento e a capitalização das empresas. In: *XXIII Congresso Internacional de Direito Tributário da Abradt*, Belo Horizonte, 2019. Primeiro painel. Disponível em: [https://vimeo.com/405138362]. Acesso em: 15.05.2020.
- FALCÃO, Maurin Almeida; BASTOS, Ricardo Victor Ferreira Bastos. Os princípios da eficiência, da equidade e da solidariedade no federalismo fiscal brasileiro. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 24, n. 129, p. 17-39, jul.-ago. 2016.
- FERREIRA, Siddharta Legale. Estado Social e Democrático de Direito: história, direitos fundamentais e separação de Poderes. Disponível em: [www.academia.edu/10623259/ESTADO\_SOCIAL\_E\_DEMOOCR%C3%81TICO\_DE\_DIREITO\_Hist%C3%B3ria\_direitos\_fundamentais\_e\_separa%C3%A7%C3%A3o\_dos\_poderes?auto=download]. Acesso em: 23.09.2020.
- GALDINO, Flávio. *Introdução à teoria dos custos dos direitos: direitos não nascem em árvores*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.
- GALVÃO, Cristiane de Oliveira Coelho. *Receitas não-tributárias de petróleo e democracia*. 2013. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2013. DOI:10.11606/T.2.2016.tde-01092016-141814. Acesso em: 16.05.2020.
- GASSEN, Valcir. A matriz tributária brasileira: uma perspectiva para pensar o Estado, a Constituição e a tributação no Brasil. In: GASSEN, Valcir (Org.). *Equidade e eficiência na matriz tributária brasileira*. Brasília: Consulex, 2012.
- GASSEN, Valcir. *Tributação na origem e destino: tributos sobre o consumo e processos de integração econômica*. 2. ed. rev. e mod. São Paulo, Saraiva, 2013.
- GASSEN, Valcir; D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; GASSEN, Francisco. Reforma Tributária: o esforço em manter a matriz tributária em seu (in)devido lugar. In: SCAFF, Fernando Facury; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JUNIOR, Onofre Alves; TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Reformas ou deformas tributárias e financeiras: por que, para que, para quem e como?* Belo Horizonte: Letramento, 2020.
- HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos*. Trad. Marcelo Brandão de Cipolla. São Paulo: Ed. WMF Martins Fontes, 2019.



- LEAL, Augusto Cesar de Carvalho. (In) justiça social por meio de tributos: a finalidade de redistributiva da tributação e a regressividade da matriz tributária brasileira. In: GASSEN, Valcir (Org.). *Equidade e eficiência na matriz tributária brasileira*. Brasília: Consulex, 2012.
- LOPES, Roberto Salles. A necessidade de equilibrar os possíveis efeitos regressivos do IBS com mais progressividade no sistema tributário. In: SCAFF, Fernando Facury; DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JUNIOR, Onofre Alves; TORRES, Heleno Taveira (Org.). *Reformas ou deformas tributárias e financeiras: por que, para que, para quem e como?* Belo Horizonte: Letramento, 2020.
- LUKIC, Melina Rocha. A tributação sobre bens e serviços no Brasil: problemas atuais e propostas de reformas. *Revista Desafios da Nação*, v. 2, cap. 19, p. 99-100, 2019. Disponível em: [www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/livros/livros/180413\_desafios\_da\_nacao\_artigos\_vol2\_cap19.pdf]. Acesso em: 18.05.2019.
- MORGAN, Marc; PIKETTY, Thomas. *A reforma tributária necessária*. Justiça Fiscal é possível: subsídios para o debate democrático sobre o novo desenho da tributação brasileira. Disponível em: [https://ijf.org.br/wp-content/uploads/2020/07/A-Reforma-Tribut%C3%A1ria-Necess%C3%A1ria-Livro-2-Subs%C3%ADdios-para-o-debate-Documento-completo-1.pdf]. Acesso em: 23.09.2020.
- MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a Justiça*. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.
- NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. *Revista de Direito Público da Economia*, Belo Horizonte, ano 5, n. 20, p. 153-181, 2007.
- NABAIS, José Casalta. Tributos com fins ambientais. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 16, n. 80, p. 253-283, maio-jun. 2008.
- PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário: completo*. 6. ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.
- PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Direito tributário ambiental*. Rio de Janeiro: Forense, 2020.
- PIKETTY, Thomas. *O Capital no século XXI*. Trad. Mônica Baumgarten De Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2015.
- POLIZELLI, Victor Borges. Progressividade: distribuição de renda e indução. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 21, p. 361-382, 2007.
- RESENDE, Fernando. A revolução digital e a reforma tributária. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah Laís (Org.). *Tributação 4.0*. São Paulo: Almedina, 2020.
- SCAFF, Fernando Facury. Algumas sugestões para aprimorar a Reforma Constitucional Tributária. Coluna Justiça Tributária. *Conjur*, 07.10.2019. Disponível



- em: [www.conjur.com.br/2019-out-07/justica-tributaria-algumas-sugestoes-aprimorar-reforma-constitucional-tributaria]. Acesso em: 16.05.2020.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.
- SILVEIRA, Artur Barbosa da. Reforma Tributária: Os principais pontos da PEC 45/2019 e a análise da constitucionalidade do IBS (Imposto Único) em face da cláusula pétrea do pacto federativo. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, São Paulo, v. 4, n. 21, p. 85-104, nov.-dez. 2019.
- UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Ed. RT, 1976.
- VIOL, Andréa Lemgrüber. *A finalidade da tributação e sua difusão na sociedade*. Disponível em: [www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioiii/texto02afinalidadedatributacao.pdf]. Acesso em: 03.05.2020.
- VITA, Jonathan Barros. (Re) analisando o conceito de estabelecimento tributário no cenário Pós-Beps. In: AFONSO, José Roberto; SANTANA, Hadassah Laís (Org.). *Tributação 4.0*. São Paulo: Almedina, 2020.
- ZILVETI, Fernando Aurelio. *A evolução histórica da teoria da tributação: análise das estruturas socioeconômicas na formação do sistema tributário*. São Paulo: Saraiva, 2017.
- ZILVETI, Fernando Aurelio. *Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

## PESQUISAS DO EDITORIAL

### Veja também Doutrinas relacionadas ao tema

- A função social do tributo e o orçamento público como forma de implementação das políticas públicas, de Karina Brandão Alves de Castro e André Vitoriano da Silva – *RTrib* 121/227-258 (DTR\2015\2149);
- A tributação como instrumento de efetivação dos direitos fundamentais, de Clayton Gomes de Medeiros e Mônica Regina Linzmeier Hirt – *RTrib* 121/17-28 (DTR\2015\2146);
- Função social do tributo no Brasil uma imposição constitucional, de Sergio Ricardo Ferreira Mota – *RTrib* 97/49-63 (DTR\2011\1350); e
- O tributo no contexto do Estado Social e Democrático de Direito, de Demétrius Amaral Beltrão e Elias Kallás Filho – *RTrib* 120/17-27 (DTR\2015\395).