

O SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO, A REGRESSIVIDADE E SUAS REPERCUSSÕES SOCIO-ECONÔMICAS À LUZ DO PRIMADO CONSTITUCIONAL DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA

THE BRAZILIAN TAX SYSTEM, THE REGRESSIVENESS AND ITS SOCIO-ECONOMIC REPERCUSSIONS IN LIGHT OF THE CONSTITUTIONAL PRIMACY OF TAX EQUALITY

Leandro Alves Coelho¹

Elisângela Paula do Sacramento Peixe²

Resumo: O presente artigo tem como objetivo ampliar os estudos atinentes a regressividade tributária, mediante predominância da tributação indireta e linear sobre o consumo em detrimento da tributação direta e proporcional sobre o patrimônio e a renda, agravada pelo esvaziamento da progressividade da tributação direta. O objetivo desta pesquisa é tratar sobre como a regressividade tributária nos ditames brasileiro afeta de forma drástica a população de menor renda a contrário sensu do que apregoa a Constituição Federal, onde o ideal tributário se perfaz na promessa um sistema progressivo de tributos, sobretudo os que incidem sobre a renda e patrimônio e não de forma abrasadora como o sistema regressivo que tributa eminentemente o consumo e o serviço. Para tanto, utilizaremos o método exploratório, revisando bibliografias com a finalidade de levantar questionamentos quanto à aplicabilidade das normas tributárias tendo como corolário o Princípio da Igualdade Tributária em consonância com a capacidade contributiva. Esperamos com esta pesquisa, trazer novos olhares para uma reforma tributária que abrace mudanças no cenário nacional e que atenda aos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, qual seja a de construção de uma sociedade justa, homenageando os princípios plasmados na Constituição de 1988, suscitando possibilidades de um ordenamento jurídico reparador no tocante as regras relativas a concessão excessiva de direitos no âmbito tributário a percentual pequeno da população em detrimento de um quantum extremamente significativo.

Palavras-Chaves: Contribuinte. Isonomia. Impostos. Justiça Fiscal. Processo. Ônus.

Abstract: This article aims to expand the studies pertaining to tax regressivity by predominance of indirect and linear taxation on consumption at the expense of direct and proportional taxation on equity and income, aggravated by the progressive emptying of direct taxation. The objective of this research is to address how the tax regressivity in the Brazilian dictates affects dramatically the population of lower income a contrary sensu than proclaim the Constitution, where the tax ideal if makes up the promise a progressive system of taxes, especially those focus on income and assets, not searing how regressive system that highly taxed consumption and service. For so much, the exploratory method, reviewing bibliographies in order to raise questions as to the applicability of tax rules with the corollary Tributary the Equality Principle in line with the ability to pay. We hope with this research, bringing new looks for a tax reform that embraces change on the national scene and that meets the fundamental objectives of the Federative Republic of Brazil, which is the construction of a just society, honoring the enshrined principles in the 1988 Constitution, raising possibilities for a restful law concerning the rules on the excessive granting of rights in tax under the small percentage of the population at the expense of an extremely significant quantum.

Keywords: Equality. Imposed. Fiscal Justice. Prosecute. Taxpayer. Onus.

1 INTRODUÇÃO

1- Mestre em Planejamento Tributário (2011) - Universidade Católica de Salvador (UCSAL); Pós Graduação em Direito Tributário e Metodologia do Ensino Superior (2007) - UNISUL; Graduado em Direito (2005) - Universidade Católica de Salvador (UCSAL). leocoelhoadv@gmail.com

2- Pós Graduada em Direito Público e Privado (2019) - Faculdade de Ilhéus (CESUPI); Graduada em Direito (2019) - Faculdade de Ilhéus (CESUPI); Graduada em Letras - Faculdade de Tecnologia e Ciências (FTC) (2012). lispeixe@hotmail.com

Um dos maiores processos reformista do Estado Brasileiro, inaugurado, como marco normativo, na aprovação da Emenda Constitucional de n.º 18 à Constituição Federal de 1946, aprovada em 01/12/1965, estabeleceu o Sistema Tributário Nacional, dispondo, como seus pilares, sobre a discriminação taxativa das competências tributárias entre os Entes que integram a República Federativa do Brasil: União, Estados-Membros, Distrito Federal e Municípios; consolidação de um acervo integrado de princípios e regras sistematizados, de observância nacional e constitucionalizados, a serem regulamentados em lei específica (posteriormente reconhecida como complementar à própria constituição que a demande); repartição do produto de impostos arrecadados em função da superposição territorial das jurisdições que integram a República Federativa do Brasil, o que possibilitou um novo olhar ao Direito Tributário Nacional. De acordo com o que dispõe Ives Gandra “Direito tributário principiou a ganhar consistência como Sistema Tributário Nacional a partir da Emenda Constitucional n.º 18/65”. E o que existia anterior à Emenda Constitucional n.º 18/1965, defendido por alguns como um sistema autônomo, na verdade era uma completa desarmonia das normas, “apesar de já se ter desenvolvido, com razoável densidade, a técnica impositiva concernente a alguns tributos” (MARTINS, 2000, p. 1-2).

O Sistema Tributário Nacional foi configurado, de forma emblemática, na articulação de seus cinco princípios constitucionais tributários gerais e expressos, relacionados no art. 150, incisos I a V, no âmbito do Capítulo I – Do Sistema Tributário Nacional do Título VI – da Tributação e do Orçamento da Constituição Federal de 1988, que se configuram como limitações ao poder de tributar e lhes dão consistência sistêmica, a saber: a legalidade estrita; a igualdade tributária, concretizada na isonomia de tratamento dos contribuintes que se encontram em situação equivalente; a não surpresa consistente na irretroatividade e anterioridade da eficácia tributária que se bifurca ou se acumula entre o lapso temporal de exercício anual e o lapso nonagesimal (transcurso de 90 dias, noventa), existente entre a vigência da constituição ou majoração de impostos e a eficácia de sua cobrança - que se presumem cumulativos, exceto quando excepcionalizados por disposição constitucional expressa – parágrafo 1º do art. 150 da CF/1988); vedação ao confisco ou de efeito confiscatório; e liberdade de fluxo, em face da federalismo fiscal.

Destes, o mais emblemático, é o princípio da igualdade tributária, concretizado na isonomia de tratamento dos contribuintes que se encontram em situações equivalentes, vedando-se, portanto, o tratamento desigual, nos termos do art. 150, inciso II da CF/1988, pela qual se preconiza, precipuamente, a instituição preferencial de impostos diretos, incidentes sobre o patrimônio e a renda, na perspectiva da proporcionalidade com progressividade, mediante aplicação de alíquotas percentuais distribuídas em escala crescentes, diretamente proporcionais em relação a bases de cálculo reveladoras da capacidade contributiva dos seus detentores ou titulares; a qual se complementava, de forma residual e extraordinária (ou provisória), com a instituição de impostos indiretos, que estabelece uma tributação linear sobre o consumo marginal.

Nesta perspectiva e expectativa, diante da promessa de Igualdade Formal na modernidade, conforme preconizada e propugnada pelo Iluminismo e Liberalismo Político e Econômico que inspiraram as Revoluções Burguesas dos séculos XVIII- XIX, como um dos fundamentos de legitimação do Estado Liberal, nos dispomos a enfrentar a discussão e responder a problematização sobre os efeitos e repercussões da regressividade implementada no Sistema Tributário Nacional, em face dos ditames principiológicos que regem as garantias constitucionais, em especial a igualdade tributária, concretizada pela isonomia de tratamento a ser conferido pelo Estado aos contribuintes que se encontram na mesma situação fática equivalente, capaz de revelar a sua efetiva capacidade contributiva.

De início abordaremos os fundamentos de validade do Sistema tributário nacional e o surgimento de ferramentas para nortear e limitar o poder de tributar do Estado Brasileiro. Em seguida trataremos à baila considerações acerca da regressividade no direito comparado, faremos uma análise comparativa entre os sistemas tributários de países do continente Americano e o Brasil.

E como fechamento deste trabalho falaremos dos tributos sob o espectro econômico e os reflexos de

um sistema que tributa de forma regressiva, afastando assim a promessa esculpida na Constituição de entregar um sistema justo, homenageando o Princípio da Isonomia (Igualdade tributária) na perspectiva e expectativa de se assegurar à justiça fiscal vinculada à justiça social.

2 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E SEUS FUNDAMENTOS CONSTITUCIONAIS

2.1 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL E A DEFINIÇÃO DE TRIBUTO

Sistema pressupõe um conjunto de elementos, organizados de forma harmônica, formando um todo uniforme através de princípios que presidem o agrupamento desses elementos.

Assim, nas palavras de Harada (2017, p. 307):

Sistema Tributário Nacional é o conjunto de normas constitucionais de natureza tributária, inserido no sistema jurídico global, formado por um conjunto unitário e ordenado de normas subordinadas aos princípios fundamentais, reciprocamente harmônicos, que organiza os elementos constitutivos do Estado, que outra coisa não é senão a própria Constituição.

A doutrina traz ainda em seu conceito de tributo o traço característico da coercitividade. Assim, os tributos são prestações pecuniárias compulsórias, que o Estado exige de seus cidadãos em virtude do seu poder de império. Na verdade, a conceituação doutrinária não tem mais interesse prático à medida que a definição de tributo se acha normatizado no Código Tributário Nacional.

Nesse espectro, traremos à baila a descrição dada pelo legislador do que é tributo, excepcionando a função da lei quando o conceitua. O intuito foi afastar o estado de incertezas e divergências doutrinárias, especificadamente, no que tange a definir o tributo como dever legal e não sanção de ato ilícito; e direito constituído e cobrado mediante procedimento administrativo vinculado. Eis a literalidade do artigo:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL).

Não podemos olvidar que tributo é gênero, de onde desdobram-se diferentes espécies. Em nosso ordenamento jurídico existem quatro correntes que fazem essa separação e as classificam por teorias, sendo que nosso país adota a última, qual seja a **Pentapartida**, conforme entendimento do STF.

Com essa preceituação trazida pelo Código, a segurança aos contribuintes consolidou-se à medida que invalidou as costumeiras tentativas do poder público de criar exações fiscais baseadas em rotulagens e com vinculação do produto de suas arrecadações e determinados órgãos, fundos e serviços.

Nas palavras de Paulsen apud Minardi (2017, p. 27):

O tributo não é sanção de ato ilícito e, portanto, não poderá o legislador colocar, abstratamente, o ilícito como gerador da obrigação tributária ou dimensionar o montante devido tendo como critério a ilicitude (e.g., definir alíquota maior para o IR relativamente à renda advinda do jogo do bicho). Entretanto, a ilicitude subjacente é irrelevante. A aquisição de renda e a promoção da circulação de mercadorias, e.g., são abstratamente consideradas, fatos lícitos e passíveis de serem tributados. Se a renda foi adquirida de modo ilegal ou se a mercadoria não poderia ser vendida no País, são fatos que desbordam da questão tributária, são ilicitudes subjacentes que não afastam a tributação.

Oferecida esta lacônica narrativa observaremos em caráter distinto, os princípios constitucionais tributários gerais e expressos, os quais compõe um sistema signológico, conferindo aos tributos os atributos de exigibilidade (em face da legalidade estrita); possibilidade (em face da igualdade formal ou isonomia de tratamento dos contribuintes que se encontrem em situações semelhantes) adequação (em face da não surpresa tributária); necessidade (em face da vedação ao confisco ou de efeitos de confisco); e compatibilidade (em face da vedação de utilização dos tributos como limitação da liberdade de tráfego de pessoas e de bens no território nacional, no âmbito do pacto federativo), a serem pactuados, em conformidade com o entendimento de alguns estudiosos.

2.2 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

2.2.1 Princípio da Legalidade

Pelo princípio da legalidade tributária (ou da legalidade estrita) tem-se a garantia de que nenhum tributo será instituído, nem majorado, a não ser por virtude de lei (Constituição Federal, art. 150, I). Clara foi a sua disposição na Constituição Federal de 1967 e de igual forma e teor recepcionado pela Constituição Federal de 1988, abrangendo de forma implícita os princípios de reserva legal e de tipicidade, ao exigir lei específica – em sentidos material e formal, por modalidade de tributo, conforme discriminação da competência tributária atribuída de forma taxativa a cada Ente Tributante integrante da República Federativa do Brasil. Assim prevalece o desígnio do legislador constituinte no intuito de limitar o poder de tributar.

Eis o mandamento de Kelsen, “*verbis*”:

[...] o fundamento de validade de uma norma apenas pode ser a validade de uma outra norma. [...] Entre uma norma de escalão superior e uma norma de escalão inferior, quer dizer, entre uma norma que determina a criação de uma outra e essa outra, não pode existir conflito, pois a norma do escalão inferior tem o seu funcionamento de validade na norma de escalão superior. [Grifo nosso]. Se uma norma de escalão inferior é considerada como válida, tem de considerar-se como estando de harmonia com a norma de escalão superior. (KELSEN apud Teoria Pura do Direito, 1962, p. 2:32-34).

A Constituição Federal de 1988 em seu artigo 150, I apregoa o importante axioma *nullum tributum sine lege*. Sendo este veículo de invasão patrimonial, prudente é que ocorra segundo “vontade popular” cuja lapidação e por vezes o nascimento se dá na esfera legislativa, legitimado pelo instituto da representação democrática.

Paulsen (2004, p 115) o descreve como sendo “Princípio da Reserva Legal”, e diz que “a lei é a fonte da obrigação tributária, que surge com a sua incidência e não por força de acordo de vontades. Por isso, diz-se que se trata de obrigação *ex lege*”.

Dado nossa serena anotação podemos ultimar que o Estado no exercício de sua soberania tributa, no entanto há limites a este poder.

Eis o que nos diz Hugo Machado Brito (2018 p. 53):

Como se sabe o Estado é entidade soberana. No plano territorial representa a nação em suas relações com as outras nações. No plano interno tem o poder de governar todos os indivíduos que se encontrem no seu território. Caracteriza-se a soberania como vontade superior às vontades individuais, como um poder que não reconhece superior.

Como exceção a este princípio temos alguns tributos que por faculdade do chefe do poder executivo, através de decreto podem ser majorados, desde que estabelecidos os limites e condições em lei instituidora. Citemos alguns: o IPI, o IOF, o II, o IE e as CIDE – no caso do executivo federal – o ICMS e o ISS – para os entes federados.

2.2.2 Princípio da Capacidade Contributiva

Capacidade contributiva, pode ser definida como envergadura para suportar a carga tributária desde que respeitado o princípio do não confisco. Trata-se na verdade, de um desdobramento implícito deste último; sendo a relação entre igualdade e capacidade contributiva, algo entre o princípio maior, aplicável a todo o direito, e um subprincípio, que se consubstancia na eleição de critério fundamental para atuar na esfera tributária.

A Constituição Federal, no artigo 145, trata do aspecto individual da capacidade contributiva, que considera a pessoalidade, como peculiaridade de cada cidadão ou aspecto subjetivo, sempre que possível. O aspecto objetivo se refere a um fenômeno ou fato gerador descrito em lei.

Para Becker (1998, p. 479) por outro lado, o conceito “capacidade contributiva” é ambíguo, pois trata-se de um conceito vazio que se adapta a teorias diversas, fundadas em princípios distintos e que chegam a conclusões inconciliáveis.

Hugo Machado (2010), sustenta interessante questionamento acerca da aplicabilidade do princípio somente aos impostos, como se pode inferir de uma interpretação literal, ou se o princípio da capacidade contributiva se aplicaria a todos os tributos. Para ele aplicar-se-ia a todos os tributos – sendo, segundo ele, justificativa para a isenção de algumas taxas. O princípio da Capacidade Contributiva, em última análise consiste no correspondente ônus tributário suportável pelo contribuinte.

Nas palavras de Brito (2018, p. 52):

A tributação é sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez única arma contra a estatização da economia.

2.2.3 Princípio da Igualdade Tributária

Já o princípio da igualdade tributária assegura a igualdade formal materializa pela isonomia de tratamento dos contribuintes (o qual, por sua vez, se configura como princípio implícito) que se encontrem em situações equivalentes, vedando-se aos Entes Tributantes tratamento discriminatório de qualquer natureza, inclusive em razão de ocupação profissional ou função por ele exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos (CF/1988, art. 150, II). A igualdade formal, como condição de possibilidade de se concretizar a promessa de igualdade material, se desdobra no tratar desigualmente os desiguais na medida de sua desigualdade; e de forma transversa, tratar igualmente os iguais, em função da sua exterioridade. Na visão de Celso Antônio Bandeira de Melo, o princípio da igualdade é instrumento regulador da vida social, uma vez que a lei não pode servir de fonte de privilégios ou de perseguições, devendo tratar equivalentemente a todos os cidadãos. De acordo com o autor o critério discriminatório para justificar o tratamento díspar deve ser munido de justificativa racional, sendo “[...] agredida a igualdade quando o fator diferencial adotado para qualificar os atingidos”.

O princípio da igualdade é aquele que atribui aos contribuintes a garantia de tratamento igualitário perante o ordenamento jurídico, de forma a conceder tratamentos paritários para os iguais e díspares para os desiguais, à luz de um critério legítimo, conforme respaldo no caput do artigo 5º da constituição, constituindo-se cláusula pétrea.

No mesmo sentido o artigo 150, II, da Carta Magna, prevê que as pessoas políticas dotadas de competência tributária estão expressamente vedadas de instituir tratamento desigual para contribuintes que possuem situações equivalentes, sendo proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos seus rendimentos, títulos ou direitos.

Tão logo traremos à baila o pensamento do ilustre jurista Rui Barbosa, que em se deparando com um Estado Democrático, garantidor de direitos fundamentais e fomentador de uma Justiça que abranja em sua totalidade a sociedade, trata o princípio da igualdade sob o prisma alicerçado pelas formulas aristotélicas, ao qual reproduziu em perfeita dialética, na Oração aos Moços, senão vejamos:

A regra da igualdade não consiste senão em quinhoeirar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualem. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho, ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desigual com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real. Os apetites humanos conceberam inverter a norma universal da criação, pretendendo, não dar a cada um, na razão do que vale, mas atribuir o mesmo a todos, como se todos se equivalessem. (BARBOSA, 1999, p. 26).

Na visão de Mello apud Minardi (2014), o princípio da igualdade é instrumento que regula a vida social, uma vez que a lei não pode servir de fonte de privilégios ou de perseguições, devendo esta tratar de forma equitativa a todos.

2.2.4 Princípio da Anterioridade e da Anterioridade Mitigada ou Nonagesimal

O princípio da anterioridade, reconhecido como cláusula pétrea, também resultado da segurança jurídica e da garantia da certeza do direito, evita surpresas ao contribuinte com relação às imposições tributárias, pois permite o conhecimento antecipado, por tempo suficiente, sobre a instituição ou majoração de tributos.

Tal princípio é deveras importante no ordenamento jurídico, pois possibilita o estudo, o exame da imposição legal como antecedência de algo que era imprevisível, mas uma vez publicado ser-lhe-á com certeza imposto, pois, provido com eficácia plena.

Sacha Calmon Navarro Coelho nos diz que o princípio da não surpresa se mostra de quatro maneiras: princípio da anualidade que estava previsto na Constituição de 1946 e não fora recepcionado pelo constituinte originário, princípio de postergação genérica da eficácia das leis fiscais, princípio que fixa tempo para que a lei produza efeitos e princípio da anterioridade do exercício.

Ainda podemos citar o princípio da Anterioridade Mitigada (ou da Noventena), insculpido no artigo 150, III, “b” e “c” da Constituição que estabelece que o tributo majorado ou instituído naquele exercício financeiro, somente poderá ser exigido no próximo exercício e desde que tenham transcorrido os 90 (noventa) dias da data da publicação da lei. Este princípio tem por finalidade obstar a eficácia imediata das normas que o criaram no mesmo exercício fiscal, considerando o transcurso mínimo de noventa dias, impedindo assim sua aplicabilidade, executoriedade e exigibilidade imediata.

Entretanto nem todos os tributos necessitam esperar a anterioridade para serem cobrados. É nesta afirmativa que encontramos as exceções a este princípio que se consubstanciam nos artigos 150, §1º, 155, §4º, IV, “c”, 177 §4º, I, “b” e 195, §6º, todos da Constituição da República Federativa do Brasil.

2.2.5 Princípio da Vedação ao Confisco

De igual forma, o princípio da vedação ao confisco, proibiu os Entes Tributantes a utilização do tributo com efeitos confiscatórios (CF/1988, art. 150, IV), caracterizados pela afetação patrimonial para além dos limites razoáveis e necessários, em função da efetiva capacidade contributiva (o qual, por sua vez, se configura como princípio implícito) apurada em face da capacidade econômica revelada no fato econômico que corresponde à hipótese de incidência, configurando-se o fato gerador da obrigação tributária principal.

Considera-se efeito confiscatório, segundo o STF, quando, após incorrida a incidência tributária, o que remanesce de expressão pecuniária não é suficiente para subsistência digna das famílias nem

para assegurar a continuidade do negócio jurídico, situação agravada pela regressividade tributária. Segundo entendimento do Pretório Excelso, a verificação do caráter confiscatório de um tributo deve ser feita à luz de todo o sistema tributário, considerando a carga total tributária exigida pelo mesmo Ente Federativo e não de forma individual.

A doutrina encontra dificuldade em conceituar o que seria um tributo com efeito confiscatório, por causa do acentuado grau de generalidade e abstração do conceito.

Para Brito (2018), o efeito de confisco, no tributo, seria verificado quando excessivamente oneroso, fosse sentido como penalidade para o contribuinte. O autor cita como exemplo, os impostos reais, quando estes incidirem sobre patrimônio, onde a renda seja inferior ao tributo cobrado.

Ainda que não se tenha chegado a um denominador comum sobre o efeito confiscatório, não há dúvida que o tributo terá efeito confiscatório, quando flagrante a invasão sobre propriedade do contribuinte.

O princípio do não confisco está diretamente ligado aos conceitos de justiça, generalidade, capacidade contributiva e progressividade. Ademais o legislador deverá ter uma conduta marcada pelo equilíbrio, pela moderação e pela medida, na busca da justiça fiscal.

2.2.6 Princípio da Progressividade

O princípio da progressividade é operacionalizado pela proporcionalidade com aplicação de alíquotas de acordo com a base de cálculo do tributo, de modo a ser mais elevada quanto maior for a base impositiva, numa relação diretamente proporcional.

A progressividade pode ser também percebida na tributação extrafiscal, em que se busca a elevação da tributação a fim de estimular ou desestimular certas condutas, de acordo com o interesse do Estado. Como exemplo de progressividade na tributação extrafiscal temos o IPTU e o ITR, não só em função do valor patrimonial (base de cálculo), mas de alíquotas progressivas que se vinculam a utilização ou exploração do bem, como forma de estimular (“forçar”) o proprietário a cumprir a função social da propriedade.

De acordo com Zilveti apud Minardi (2014), a progressividade está intimamente ligada ao princípio da capacidade contributiva e pode não aplicar necessariamente a justiça fiscal, quando cobra-se mais tributo dos ricos, que podem evitar a maior carga tributária por meio de planejamento que gera isenções, reduções e deduções, enquanto pessoas que não dispõem destes recursos técnicos e econômicos acabam suportando maior carga.

A Progressividade tratada na Lei Maior é um conceito sistêmico. Não basta que os tributos sejam, quando possível, progressivos. A estrutura tributária como um todo deve ser progressiva. Em oposição ao Princípio da Progressividade, o sistema tributário que retira proporcionalmente mais recursos dos indivíduos com menor capacidade de pagamento é dito regressivo.

3 O SISTEMA TRIBUTÁRIO NO DIREITO COMPARADO

3.1 O DIREITO COMPARADO COMO FONTE DE ESTUDOS ACERCA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

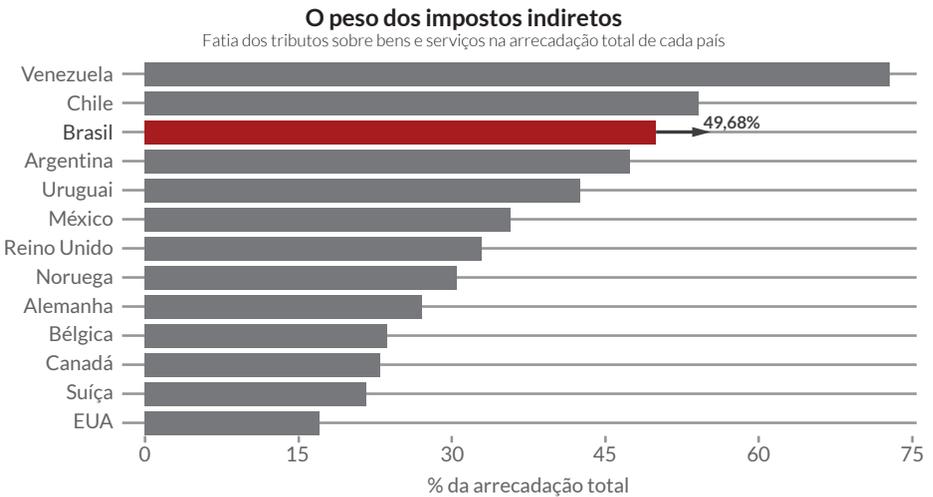
Não podemos negar a relevância de estudar comparadamente os sistemas tributários de forma a tornar mais visível e fácil a abordagem de um tema presumidamente emblemático que por vezes realmente é, e para, além disso, como o Brasil aparece neste cenário.

A necessidade de tributar que o Estado apresenta, justifica-se para que a máquina pública funcione de modo a atender os anseios sociais e na satisfação do bem comum. Por outro lado, temos os contribuintes que muitas vezes são onerados em demorado para garantir o bom funcionamento do aparelho estatal.

Os órgãos internacionais, quais sejam a Organização para a Cooperação Econômica e Desenvolvimento (OCDE) (2019), Organização Mundial do Comércio (OMC) debruçam-se sobre estudos profícuos, traçando e comparando a carga tributária de diferentes países.

Como forma de ilustrar a dispare realidade do nosso país, em síntese apertada mostramos o peso dos impostos indiretos, os quais tributam bens e serviços, vejamos figura:

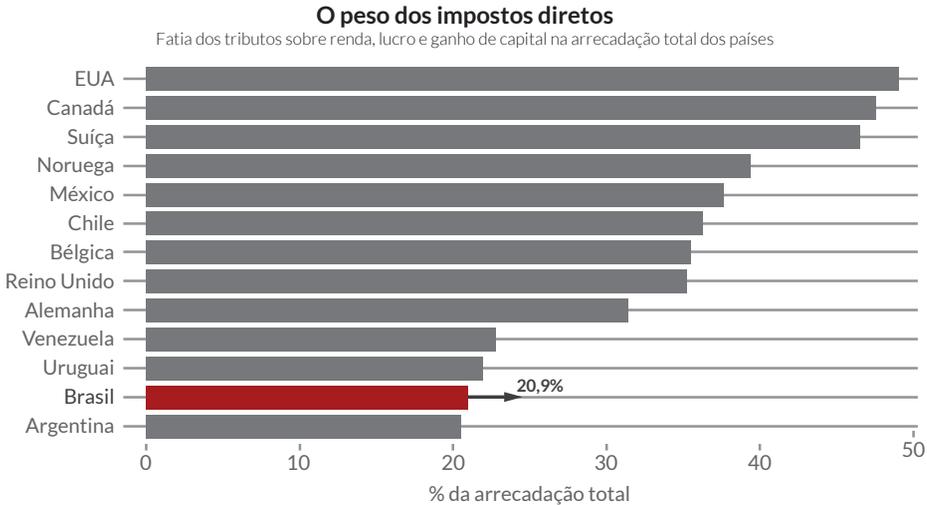
Figura 1- Os Impostos Regressivos (bens e consumo) no Brasil em comparativo a países da América e Europa



Fonte: OCDE e Receita Federal do Brasil

Em análise contrária, poderemos observar o peso dos impostos progressivos, os quais tributam renda e patrimônio no Brasil e em outros países da América e Europa, vejamos figura:

Figura 2 - Os Impostos Progressivos (renda e patrimônio) no Brasil em comparativo a países da América e Europa



Fonte: OCDE e Receita Federal do Brasil

Abaixo segue breve relato dos sistemas tributários de alguns países, sem a pretensão de abarcar todas as variáveis, mas informando, na prática, a importância que o estudo desses sistemas representa atualmente.

3.2 SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO EM ANÁLISE COMPARATIVA A PAÍSES DA AMÉRICA

3.2.1 Estados Unidos da América

O Sistema Tributário norte-americano está disposto na Constituição do País, com previsão na 16ª emenda, que autorizou em 1913 a instituição do imposto de renda; no *Internal Revenue Code*, que é o Código do Imposto de Renda, e nas *Treasury Regulations*, que são as regulamentações emanadas do Tesouro, que são utilizadas como fontes a interpretação do *Internal Revenue Code*. Ainda, podemos citar os *Revenues Rules* que são direções mais específicas emanadas da administração tributária e as orientações diretas aos contribuintes (*Private Letter Rullings*) que são respostas as consultas realizadas. Também, se entende como fonte do Direito Tributário, os precedentes e as discussões legislativas que precedem a instituição das normas tributárias, visto que o Sistema Norte-Americano é o Common Law. Cabe ao fisco, ainda, baseado no conceito de *business purpose* (propósito negocial), desconsiderar as transações que apenas minimizem a carga tributária do contribuinte, sem real propósito negocial.

O Sistema Tributário dos Estados Unidos é demarcado pela ideia do *voluntary compliance*, o que aqui chamaríamos de impostos homologados (onde se espera que os contribuintes informem todos os ganhos a serem tributados em nome da coletividade). Desconhece institutos como fato gerador, obrigação tributária principal e acessória, entre outros. Os Estados Unidos da América utilizam como critério de delimitação de competência tributária a nacionalidade, que consiste em tributar os rendimentos dos nacionais, independente da residência ou local onde foram auferidos. Muitos criticam esse critério, pois diverge da ideia de justiça fiscal ao tributar indivíduos que não se beneficiarão dos serviços que o Estado presta, porém, a mesma é afastada pela proteção que o nacional dispõe no exterior.

Salutar é aferir a especialidade do sistema de governo estadunidense que, diferente do Brasil, orbita segundo o chamado federalismo dual, o qual compoem-se de um governo centro e do governo independente dos Estados-membros. O primeiro está submetido aos limites impostos pela Constituição Federal, de modo que não se torne uma ameaça aos poderes dos Estados-membros, os quais também gozam de ampla autonomia, tendo seus próprios Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário.

No país, uma grande parcela da receita é oriunda do imposto de renda, o que a contrário sensu acontece no Brasil, onde as receitas públicas advêm de tributações em bens e serviços, referendando a tão temida regressividade tributária. No concernente a hipótese de incidência, para a pessoa física, temos a percepção de rendimentos de capital e da remuneração pelo trabalho, já para as pessoas jurídicas tributam-se vendas e serviços, sendo permitidos descontos dos custos e despesas operacionais. Podemos destacar também o imposto federal incidente sobre a folha de pagamento (*payroll tax*) cuja destinação é a seguridade social. Em contraposição as doações (*gift taxes*) tem uma alíquota alta, chegando a alíquotas de 55%.

O imposto sobre consumo é de competência estadual (*sales tax*) que incide sobre o consumidor final, sendo a principal fonte de receitas dos estados norte-americanos, os valores são destacados do preço do produto. A regressividade desse imposto é minimizada pela distribuição de selos de isenção aos menos favorecidos.

Ainda, de competência estadual tem-se o imposto sobre a venda de propriedade (*transfer tax on the sale of property*), e sobre a titularidade da propriedade (*property tax on ownership of real property*) que podem ser cobrados pelos municípios, cujas base de cálculo e alíquotas são indicadas pelas comunidades, e têm destinação específica. Os *franchise taxes*, também são cobrados por alguns estados, que são, conforme informa Godoy (2005, p. 59) "impostos de franquia, relativos à concessão de privilégios para que o contribuinte realize negócios, em alguns estados da federação". Em âmbito municipal, pode-se instituir o imposto de renda, este que poderá ser deduzido tanto a nível federal e mesmo no município, como é o caso de Nova Iorque.

3.2.2 Argentina

A Constituição Argentina não sistematizou o direito tributário, porém, dispõe de alguns princípios como da capacidade contributiva, igualdade, vedação ao confisco e determina as competências em matéria tributária, destarte se verificar, na prática, que nem sempre são observadas. A Argentina, assim como o Brasil é uma Federação, e determina a competência em relação aos impostos da seguinte forma: Na esfera Federal tem-se: o *impuesto a las ganancias* - sobre a renda de pessoas físicas ou jurídicas, sendo tributadas as rendas nacionais e exteriores; *impuesto al valor agregado* - sobre o consumo - IVA não cumulativo; *impuesto sobre consumo específico* - sobre a fabricação de alguns produtos perniciosos à saúde como bebidas alcoólicas, tabaco, sendo arrecadado de forma cumulativa; *impuesto sobre los bienes personales no incorporados al proceso económico* - sobre o patrimônio bruto, alcançando os bens em território nacional ou estrangeiro. Os impostos provinciais por sua vez são: *impuesto sobre los ingresos brutos* - sobre o exercício habitual de atividade comercial, profissões autônomas, indústria, locações de bens, execução de obras e prestação de serviço; *impuesto inmobiliario* - sobre a condição de proprietário, imposto extrafiscal; *impuesto de sellos* - sobre atos jurídicos, tais como contratos, hipotecas.

Vê-se que o IVA é de competência Federal, e não como o ICMS no Brasil que é de competência estadual. Esse é um dos maiores problemas que o Brasil enfrenta em termos de harmonização do imposto incidente sobre o consumo no Mercosul, nos demais países membros a competência para instituir e cobrar é do Governo Central, o que facilita o comércio intrablocos e não traz condições problemáticas que levam à discussões jurisprudenciais e doutrinárias infundáveis, como a questão da possibilidade ou não do Estado Brasileiro conceder isenções sobre, principalmente o ICMS de competência Estadual e o ISS de competência Municipal.

3.2.3 Brasil

O Brasil é o único país que dispõe, pormenorizadamente, de matéria tributária em âmbito constitucional, onde se verifica competências, imunidades, limitações ao poder de tributar e espécies tributárias. Determina a competência da União para instituir e cobrar os seguintes impostos: imposto sobre importação; exportação; rendas e proventos de qualquer natureza de pessoa jurídica ou física; produtos industrializados – IPI (seletivo), imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro ou relativo a títulos ou valores mobiliários - IOF; imposto sobre grandes fortunas - o qual até o presente momento não foi regulamentado por lei complementar.

Em relação aos impostos Estaduais têm-se: imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, sobre bens móveis, imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação - ICMS, não cumulativo, podendo ser seletivo, incidindo sobre as importações, exonerado para as exportações e imposto sobre propriedade de veículos automotores - IPVA. Os impostos dos municípios incidem sobre a propriedade predial e territorial urbana - IPTU, Imposto de Transmissão Inter vivos sobre imóveis - ITIV, e Impostos Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISSQN.

Debruçando-nos as preleções de Coêlho (2000) podemos completar que:

O poder de tributar, modernamente, é campo predileto do labor constituinte. A uma, porque o exercício da tributação é fundamental aos interesses do Estado, tanto para auferir as receitas necessárias à realização de seus fins, sempre crescentes, quanto para utilizar do tributo como instrumento extrafiscal, técnica em que o Estão intervencionista é pródigo. A duas, porque tamanho poder há de ser disciplinado e contido em prol da segurança dos cidadãos.

Nos últimos 12 anos surgiram mais 44 novas espécies de tributos, o que acumuladamente perfazem 94 hipóteses de incidência.

A elevada carga tributária alcançada no Brasil induz a consequências perversas para àqueles que efetivamente são onerados. Quando se trata de imposto sobre o consumo, nota-se que, é aplicado a todos os contribuintes, salvo a incipiente seletividade de produtos de primeira necessidade. Porém, com relação ao Imposto de Renda, verifica-se que, efetivamente, quem arca com o ônus são contribuintes que não possuem mecanismos de planejamento tributários possíveis e até mesmo sofisticados.

4 REGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA E SUAS REPERCUSSÕES SÓCIO-ECONÔMICAS

4.1 A REGRESSIVA CARGA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

Um dos princípios mais importantes do Sistema Tributário Nacional, na forma preconizado no Código Tributário Nacional recepcionado e posteriormente efetivado na Constituição Federal de 1988 é o da capacidade contributiva-implícito de forma sistêmica no conjunto de princípios constitucionais tributários gerais e expressos, em especial o princípio da vedação ao confisco ou do feito confiscatório. Considerado requisito essencial para o critério de justiça fiscal – que, associado ou desdobrado nos princípios da progressividade e da seletividade, tende a assegurar uma tributação proporcionalmente maior para quem auferem rendimentos mais elevados, detém maior patrimônio e consome produtos menos essenciais, numa escala de relação diretamente proporcional.

A partir do momento da definição do montante de recursos que o Estado precisará, terá de contar e arrecadar para o cumprimento de seus deveres e desempenho de suas tarefas e missões prioritárias, que são determinadas historicamente, mediante procedimentos de orçamentação pública, a questão central passa a ser a distribuição deste ônus entre os membros da sociedade – o qual deveria ser pro-

porcional a capacidade contributiva, levando em consideração a solidariedade social e o bônus representado por benefícios sociais, mediante prestação de serviços e realização de obras públicas essenciais ao padrão civilizatório; e prestação de políticas públicas esporádicas ou contínuas de interesse social. Neste contexto, pode-se afirmar que o Estado brasileiro, paradoxalmente, não deveria, mas é financiado principalmente pelos trabalhadores assalariados e pelas classes de menor poder aquisitivo, que são responsáveis por 61% das receitas arrecadadas pela União, uma vez que os tributos de maior arrecadação são indiretos que incidem sobre o consumo de forma regressiva, desonerando os detentores do capital e das suas rendas, patrimônio e fluxos de riquezas.

Portanto, para compreender as diferenças essenciais entre os modelos da regressividade e da progressividade é necessário avaliar as bases de cálculo de incidência, que subdivide os tributos em diretos ou indiretos. Os tributos diretos incidem sobre a renda e o patrimônio, porque, em tese, não são passíveis de transferência para terceiros, ou seja, não repercutem para terceiros nas relações de consumo, pois o ônus tributário é assumido de fato e de direito pelo sujeito passivo, na condição de contribuinte, que compõem a relação jurídica tributária com o Estado-Fisco, não comportando qualquer recuperação nas relações de mercado. Já os tributos indiretos incidem sobre a produção e o consumo de bens e serviços, sendo passíveis de transferência do ônus tributário do contribuinte de direito – que figura na relação jurídica tributária como sujeito passivo, na condição de contribuintes, para terceiros, repercutindo nas relações de consumo, sendo que os consumidores acabam pagando de fato os tributos embutidos/incorporados nos preços das mercadorias e serviços.

Diversos estudos revelam que a carga tributária brasileira aumentou muito nos últimos anos, saltando de 29% para 37% do PIB, no período de 1994 a 2005, numa relação bem mais alta do que a de muitos países capitalistas centrais. Mas o Brasil, ao contrário dos países desenvolvidos, arrecada a maior parte de sua receita tributária mediante tributos indiretos e cumulativos, que replicam diversas incidências contínuas sobre operações que envolvem as mesmas mercadorias (bens e serviços) durante as suas cadeias de produção e circulação, alcançando a incorporação de valores em sua base de cálculo, sem contemplar compensações das incidências sobre as operações anteriores, o que onera mais o trabalhador de baixa renda e os setores médios (classe média), pois tais segmentos tem uma alta carga tributária sobre o consumo.

Como exemplo da carga tributária regressiva, os dados revelam que, do montante de R\$685,9 bilhões arrecadados no ano passado, a maior parte dos tributos tem como base de incidência o consumo, totalizando R\$ 402,8 bilhões, equivalentes a 59% da arrecadação tributária das três esferas de governo (federal, estadual e municipal).

Reflexo da administração tributária implementada a partir de 1995, quando um conjunto de modificações na legislação tributária brasileira constituiu uma verdadeira “reforma tributária”, que concedeu privilégios tributários à renda do capital e onerou os trabalhadores e os consumidores. As alterações realizadas na legislação tributária após 1996 agravam a regressividade da carga tributária brasileira. Com isso, vem aumentando a incidência tributária sobre bens e serviços (consumo) saltando de 17,2% do PIB, em 1996, para 20,8%, em 2005. Em termos reais, no período de 1996 a 2005, a COFINS evoluiu 162,09%, saindo de uma arrecadação de R\$34,3 bilhões, em 1996, para R\$89,9 bilhões, em 2005, em valores são deflacionados mensalmente pelo Índice de Preço ao Consumidor Amplo (IPCA), a preços de dezembro/2005.

4.2 A REGRESSIVIDADE TRIBUTÁRIA SOB O ESPECTRO SÓCIO- ECONÔMICO

É comum no Brasil se dizer que o pobre não paga imposto. “Aqui, quem paga imposto de renda é somente o rico e a classe média”. A afirmativa não é verdadeira e esconde uma realidade cruel: a de que os pobres, no Brasil, pagam muito mais impostos que os ricos. T tamanha desigualdade não colabora para a diminuição das desigualdades, pelo contrário, provoca o seu aumento, porque não há distribuição de renda ou consumo adequado, uma vez que a maior parte dos rendimentos é consumida no pagamento de tributos. O disposto no §1º, do art. 145 da Constituição de 1988, de que os impostos, sempre que possível, terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, é ineficaz diante da realidade da distribuição da carga tributária no Brasil.

Ainda podemos falar da principal distorção do sistema tributário brasileiro que está na sua forma de cobrança. Ao contrário dos outros países, a maior parte da nossa carga recai sobre bens e serviços, enquanto os impostos sobre patrimônio e renda são proporcionalmente baixos. O Brasil tributa muito e os impostos não chegam de forma efetiva a sociedade. Quando comparamos o tamanho da carga com os serviços públicos oferecidos à população, o quadro se torna deplorável. Entre as 30 nações com as maiores cargas tributárias do planeta, estamos em último lugar no *ranking* que mede o retorno dos impostos para a sociedade, aferido com base no Índice de Desenvolvimento Humano (IDH). Dessa forma, enquanto o total arrecadado é semelhante à média do grupo mais rico, a qualidade das contrapartidas ofertadas é comparável ao mais pobre.

Partindo deste juízo crítico, podemos então determinar que os tributos diretos e indiretos, abroham uma “verdade” fática: os tributos ditos diretos (progressivos) oneram a renda e o patrimônio e os tributos ditos indiretos (regressivos) oneram o consumo de bens e serviços. Acerca do tema repercussão econômica e influência nas relações, Luciano Amaro posiciona-se nos seguintes termos:

Uma classificação, de fundo econômico, mas com reflexos jurídicos é a que divide os tributos em diretos e indiretos. Os primeiros são devidos, de direito, pelas mesmas pessoas que de fato, suportam o ônus do tributo; é o caso do imposto de renda. Os indiretos, ao contrário, são devidos, de direito, por uma pessoa (dita contribuinte de direito), mas suportados por outra (contribuinte de fato): o contribuinte de direito recolhe o tributo, mas repassa o respectivo encargo financeiro para o contribuinte de fato; os impostos que gravam o consumo de bens ou serviços (IPI, ICMS, ISS) estariam aqui incluídos. (AMARO, 2006, p. 90).

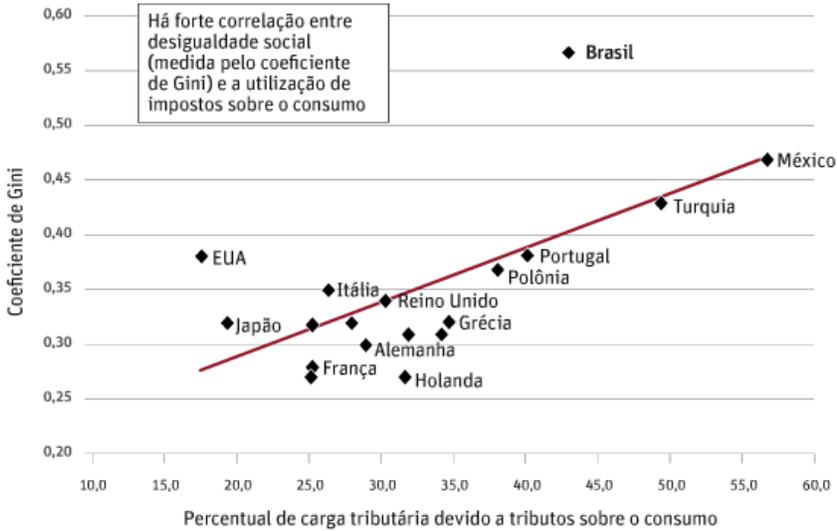
O sistema tributário brasileiro exerce peso excessivo sobre as camadas pobres intermediárias de renda, o que se deve, especialmente, dos impostos indiretos (sobre o consumo). Contudo, essa regressividade na arrecadação tem sido contrabalançada pela progressividade nos gastos sociais, que tem esses mesmos extratos como os principais receptores dos recursos públicos, principalmente no período recente da economia brasileira. No período analisado, isso se refletiu na queda expressiva da desigualdade de renda, decorrente da política fiscal, sem que, para isso, tenha ocorrido uma expansão da carga tributária.

Tal questionamento vem ampliando-se, gradativamente, no nosso país, sobretudo a partir do início da década de 1990, a qual não se amolda com a Constituição do Estado Democrático de Direito, o que nos possibilita, em tese, questionar e evidenciar a ausência de igualdade tributária com isonomia de tratamento e de equidade fiscal, em face das repercussões deste modelo, mediante concentração do patrimônio e da renda, desconsideração da capacidade contributiva para além da disponibilidade, implementada pelo confisco tributário.

A carga de impostos sobre renda no Brasil é baixa em relação a carga de impostos sobre consumo, quando comparados a países desenvolvidos; e carga alta de impostos sobre consumo está correlacionado com um baixo coeficiente **GINI** (coeficiente medidor da desigualdade social e má distribuição de renda).

Senão vejamos a nítida correlação entre desigualdade social e regressividade tributária:

Figura 3 - A Regressividade Tributária como fomento a desigualdade social. (Mais perto de 0 menos desigualdade, mais perto de 1 mais desigualdade)



Fonte: OCDE.

Neste diálogo apregoa Godoi (2005, p. 161-162) “essas distorções na tributação brasileira são resultantes, principalmente, do extremo descaso com que o legislador ordinário brasileiro trata a progressividade nos impostos diretos, o que fica evidenciado pelo seu desprezo até mesmo com o IRPF”.

O que agravou ainda mais este cenário é que a partir de 1996, a tabela do Imposto de Renda (IR) deixou de ser corrigidos periodicamente e com isso milhares de trabalhadores de menor poder aquisitivo passaram a ser tributados na fonte. Essa maior tributação sobre os salários dos trabalhadores ocorre no período em que a renda do trabalho participa cada vez menos da distribuição da riqueza no país.

De tal modo, a tributação lastra os interesses das frações de classe dominantes que detém do controle da política econômica. O empresariado nacional e estrangeiro que faz uso dos planos tributários resiste à tributação por meio de disposições legais e ilegais fomentando elisão e sonegação. Por tantas vezes, esse aparelho em vigor corrobora de forma inequívoca para o acúmulo de renda e patrimônio para um percentual pequeno da população transmitindo assim o ônus fiscal para os mais pobres e aliviando as porções que jazem o andar de cima não se afinando em instante algum com o princípio da igualdade tributária expresso na nossa Constituição Federal.

4.3 ALTERNATIVAS PARA UMA TRIBUTAÇÃO JUSTA VIA REFORMA TRIBUTÁRIA

A construção de uma tributação mais justa no país passa pelo resgate e reafirmação de diversos princípios tributários, já existentes na Constituição brasileira e que nos últimos anos não vem sendo observados. Entre eles, destacam-se o princípio da capacidade contributiva e o não confisco do mínimo existencial.

É necessário revogar algumas das alterações realizadas na legislação tributária infraconstitucional, após 1996, que sepultaram a isonomia tributária no Brasil com o favorecimento da renda do capital em detrimento da renda do trabalho. Entre essas mudanças destacam-se: a redução da alíquota do IRPJ de 25% para 15% e do adicional sobre os lucros, a possibilidade de remunerar com juros o capital próprio das empresas, reduzindo-lhes o Imposto de Renda e a CSLL, a isenção de IR na distribuição dos lucros e dividendos, na remessa de lucros e dividendos ao exterior e nas aplicações financeiras de investidores estrangeiros no Brasil.

O pilar do sistema tributário deve ser o imposto de renda, pois é o mais importante dos impostos diretos, capaz de garantir o caráter pessoal e a graduação de acordo com a capacidade econômica tributária brasileira. No IRPF deve ser ampliado o número de faixas e de intervalos da tabela do IR estabelecendo alíquotas iniciais inferiores às vigentes hoje e com correção periódica da tabela, segundo a variação da inflação oficial apurada pelo IBGE.

O resultado esperado das propostas apresentadas é uma inversão na distribuição da carga tributária que passaria a ser concentrada em tributos diretos, mediante restabelecimento da proporcionalidade com progressividade, ou seja, sobre a renda e o patrimônio e não sobre o consumo.

Não restam dúvidas de que o assunto é complexo e que não há possibilidade de ser adotada a solução mais simples, praticada pela maioria dos países que tem esse tipo de tributação: a mera centralização do IVA (Imposto sobre Valor agregado), baseada na criação de um IVA sob competência federal ou com legislação federal unificada; ou mesclando de forma híbrida o IVA com o IVV (imposto de vendas a varejo) e nem pretendemos esgotar aqui nossa discussão, no entanto salutar é discutir e rediscutir soluções válidas de modo a prestigiar o ideal do legislador constituinte, que é o sistema progressivo de tributação como garantia da justiça fiscal, via homenagem ao Princípio da Igualdade Tributária, contribuindo de modo efetivo na diminuição da desigualdade social.

5 CONCLUSÃO

Por essência o Sistema Tributário é um compilado de tributos com função eminentemente fiscal e tendo como objetivo arrecadar recursos a serem incorporados de forma definitiva, denominados de receitas públicas, caracterizando-se como cerne financiador dos custeios e investimentos do Estado em diversos seguimentos tais como educação, segurança, saúde, morada, saneamento básico, entre outros. Além da sua função fiscal, os tributos também exercem complementarmente, a função extra-fiscal, quando de sua utilização para desdobrar-se em renda no intuito de expurgar as desigualdades sociais; proteger a economia nacional, fortalecer a economia formal; desonerar a produção; estimular atividades produtivas; gerar oportunidades de trabalhos e emprego; restringir o consumo de produtos não essenciais, de luxo ou nocivos à saúde; fomentar o desenvolvimento econômico e social; incentivar a cultura e educação; estimular a função social da propriedade – urbana e rural, dentre outros.

A Constituição Federal de 1988, como fundamento de validade, imprime valoração axiológica e finalística a todos os ramos do Direito, ao positivar a “igualdade em direitos e obrigações” e instituir, como um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, a “construção de uma sociedade justa e solidária”, e, portanto, equitativa, estabelece o princípio da igualdade tributária – vedando aos Entes Tributantes instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos, nos termos do art. 150, II, da CF/1988, uma vez que a tributação tem de ser isonômica - a qual, por ser derivada da concepção de solidariedade social, conjugado com os demais princípios tributários que limitam o poder de tributar, mostra que a incidência proporcional com progressividade dos impostos atende perfeitamente à construção moral e política da justiça social, via justiça fiscal. Entretanto, com base no exposto, com o esvaziamento da proporcionalidade com progressividade dos impostos diretos, incidentes sobre o patrimônio e a renda, combinado com uma predominância de impostos indiretos, incidente de forma linear sobre o consumo, o sistema tributário será inevitavelmente regressivo, indo de encontro aos ditames principiológicos da igualdade tributária estampados na nossa Constituição Federal.

A discussão proposta neste trabalho procurou aclarar se o Sistema Tributário Nacional atende aos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil de construção de uma sociedade justa e solidária previstos na Constituição de 1988, em consonância e observância dos princípios tributários que limitam o poder de tributar, homenageando em especial o Princípio da Igualdade Tributária.

Por fim, de maneira sistemática, discutiu-se a clara predominância de uma tributação indireta e linear sobre o consumo, em detrimento de uma tributação direta, proporcional e com progressividade, sobre o patrimônio e renda, questionando e evidenciando a ausência de igualdade tributária com isonomia de tratamento e de equidade fiscal, o que fomenta de maneira perversa a desigualdade social e a justa distribuição de renda, impossibilitando a entrega efetiva dos ditames esculpidos na nossa Constituição cidadã.

REFERÊNCIAS

_____. **Carga tributária no Brasil 2015**: análise de tributos e base de incidência. Brasília. MF; RFB, 2015. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao>> Acesso em: 10 mai. 2019.

_____. **Carga tributária no Brasil 2016**: análise de tributos e base de incidência. Brasília. MF; RFB, 2016. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao>> Acesso em: 10 mai. 2019.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.

_____. **Lei complementar nº 116, de 31 de julho de 2003**. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências.

_____. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 10 mai. 2019.

_____. **Lei nº 7.212, de 15 de julho de 2010**. Regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm>. Acesso em: 10 mai. 2019.

_____. **Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e Jurisprudência. 18. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, ESMAFE, 2017.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 23. Ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

BARBOSA, Rui. **Oração aos moços**. São Paulo: Martin Claret, 2004.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo: Lejus, 1998.

BRASIL. **Carga tributária no Brasil 2014**: análise de tributos e base de incidência. Brasília. MF; RFB, 2014. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/arrecadacao/relatorios-do-resultado-da-arrecadacao>> Acesso em: 10 mai. 2019.

CASA de Rui Barbosa. 5. Ed. Rio de Janeiro, 1999. Disponível em <http://www.casaruibarbosa.gov.br/dados/DOC/artigos/rui_barbosa/FCRB_RuiBarbosa_Oracaos_mocos.pdf>. Acesso em 23 de março de 2020.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**. Rio de Janeiro: Forense, 2006. de Oliveira, Fabrício Augusto (2010): A evolução da estrutura tributária e do fisco brasileiro: 1889-2009. Texto para Discussão, Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA), No. 1469. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/portal/index.php?option=com_content&view=article&id=5016>. Acesso em: 20 de ago. 2018.

_____. **Curso de direito tributário brasileiro**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000. Disponível em: <<http://www.investidura.com.br/biblioteca-juridica/artigos/direito-tributario/principiosconstitucionais-tributarios-vigentes-no-brasil-2--o-principio-da-legalidade>>. Acesso em: 31 de ago. 2018.

CONJUR. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2016-out-26/consultor-tributario-codigo-tributario-nacional-completa-50-anos-idade>>. Acesso em: 02 Mai. 2019.

EMENDA CONSTITUCIONAL. Constituição. Emenda Constitucional nº 18, de 1965.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. Direito tributário comparado e tratados internacionais fiscais. Porto Alegre, S.A. Fabris, 2005.

HARADA, Kiyoshi. **ICMS: Doutrina e Prática**. São Paulo: Atlas, 2017.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito Coimbra**, 1962, v. 2.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 39. ed., rev. São Paulo, Malheiros, 2018.562 p

_____. **Curso de direito tributário**. 31. ed. rev. São Paulo: Malheiros, 2010.562 p

_____. **Curso de Direito Tributário**. 27.ed. São Paulo: Malheiros, 2006.562 p

MARTINS, I. G. da Silva. **O sistema tributário brasileiro: história, perfil constitucional e proposta de reforma**. São Paulo, 2000. Disponível em: <http://www.gandramartins.adv.br/project/ivesgandra/public/uploads/2013/02/07/662f4dcartigo_145.pdf>. Acesso em: 20 de ago. 2018.

MELO, J. E. S. de. **Contribuições sociais no sistema tributário**. 7.ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

MINARDI, Josiane. **Manual de direito tributário**. Salvador: Juspodivm, 2014.

_____. **Manual de direito tributário**. 5. Ed. Rev., atual e ampl. Salvador: Juspodivm, 2018.

ORGANIZAÇÃO para a cooperação e desenvolvimento econômico. Disponível em: <<http://www.ocde.org/>>. Acesso em: 02 mai. 2019.

PAULSEN, Leandro; MELO, Jose Eduardo Soares de. **Impostos: Federais, Estaduais e Municipais**. 11. Ed. Livraria do Advogado Editora, 2018.

