

A regressividade da Matriz Tributária Brasileira e a desigualdade social

The regressivity of the Brazilian Tax Matrix and Social Inequality

Rafael Lucas Barros Botelho

Aluno do 8º período de Direito do Centro Universitário de Patos de Minas – UNIPAM.
E-mail: rafaelbbotelho@yahoo.com.br

Samir Vaz Vieira Rocha

Advogado e Professor do UNIPAM. Orientador do trabalho.
E-mail: samirvrocha@unipam.edu.br

Resumo: A tributação é a principal fonte de renda do Estado. As arrecadações são transformadas nos recursos necessários para a promoção de todos os direitos previstos na Constituição. Devido às grandes desigualdades existentes no país e a ineficácia do Estado em garantir o acesso ao mínimo existencial, elaborou-se um estudo que analisou a história e a função social do tributo, a Matriz Tributária brasileira, constatando se é essa regressiva ou não, bem como respondeu ao importante questionamento: a Matriz Tributária brasileira tem contribuído para com a geração da Desigualdade Social? Na confecção desse trabalho, realizou-se a análise de textos e dados referentes ao tema, sejam eles de doutrina, artigos, legislação pátria, publicações na rede mundial de computadores e outros mais, utilizando-se, para tanto, do método dedutivo.

Palavras-chave: Matriz Tributária. Justiça Social. Tributo. Função Social.

Abstract: Taxation is the main income source for the state. Collections are transformed into resources necessary to promote all the rights provided for in the Constitution. On account of the great inequalities existing in the country and the inefficiency of the State in guaranteeing the access to the minimum existential, a study was elaborated which analyzed the history and the social function of the tribute, the Brazilian Tax Matrix, verifying whether it is regressive or not, well as it answered the important question: Does Brazilian Tax Matrix have contributed to the establishing of Social Inequality? In the accomplishment of this work, texts and data related to the subject were analyzed, whether doctrine, articles, national legislation, and worldwide network of computer publications and others, using the deductive method.

Keywords: Tax Matrix. Social justice. Tribute. Social role.

1 Considerações iniciais

Com as Revoluções Industrial e Francesa, o ordenamento jurídico sofreu importantes alterações, que consistiram na retirada do poder das mãos do monarca e na concessão de direitos a todos os membros da sociedade.

No espectro histórico, acompanha-se a evolução trazida aos ordenamentos que, em suas constantes modificações, passam a prever cada vez mais direitos aos cidadãos e uma crescente diminuição do poder monárquico.

É possível que se compreenda a evolução do Estado de Absolutista para o Liberal, que, por sua vez, transmuta-se em Social, que culmina no chamado Estado Democrático de Direito. Insta salientar que essa evolução promoveu a separação da coisa pública e privada, além da imposição de posturas, ora negativas, ora positivas, por parte do Estado para fomentar o que se denominou de direitos e garantias individuais, bem como promover a Dignidade da Pessoa Humana e a Justiça Social.

A evolução histórica mencionada gerou uma dependência do Estado para com a propriedade da sociedade, visto que este necessita do capital para manter-se, assim como garantir o supracitado previsto na Constituição. Nesse sentido, leciona Gassen (2009, p. 4):

A cisão entre Estado e propriedade produziu nos Estados contemporâneos uma dependência econômica desses em relação à sociedade. Uma dependência econômica do Estado em relação ao patrimônio individualizado na sociedade. Neste sentido, o Estado, para que tenha os aportes econômicos necessários para a sua manutenção, precisa se apropriar da propriedade alheia, ou seja, da propriedade de seus cidadãos.

Ao analisar o cenário político-social brasileiro, nota-se uma situação de desigualdade social e de incapacidade do Estado em promover a garantia ao acesso do mínimo existencial e a efetividade dos direitos garantidos na Constituição Federal de 1988.

Entre os objetivos essenciais do Estado, encontram-se a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais, conforme extraído do art. 3º da Carta Magna. Deste modo, infere-se do texto constitucional que a promoção da Justiça Social é função primordial do Estado.

O poder de tributar do Estado é seu meio essencial de obtenção de rendas. A tributação desenvolve, além do papel de prover e manter o Estado, um importante pilar da promoção do bem coletivo e do atendimento das demandas sociais. A solidariedade social é um princípio constitucional, conforme se depreende do artigo 3º, I, da CF/88: “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária”.

Nesse sentido, leciona Machado (2010, p. 50):

A solidariedade social não é apenas uma ideia. É um princípio de nosso Direito Positivo, pelo menos a partir da Constituição Federal de 1988, que alberga expressamente em dispositivos segundo o qual constituem objetivos fundamentais de nossa República “construir uma sociedade livre, justa e solidária” (art. 3º, I da CF/88).

Nessa ordem de ideias, Gassen (2009, p. 56) aduz:

Há assim, no Estado Constitucional, uma legitimidade normativo-institucional e uma legitimidade substancial, vinculada ao cumprimento por parte do Estado de

um conjunto de tarefas que são entendidas como essenciais à vida em sociedade e que justificam a sua intervenção e existência.

Diante dessa construção, compreende-se que a tributação é a principal fonte de renda do Estado. As arrecadações são transformadas nos recursos necessários para a promoção da saúde, da educação, da segurança e dos variados direitos inerentes ao cidadão.

Nesse contexto, destaca-se a intrínseca relação entre a arrecadação dos tributos e a promoção da igualdade.

Para a confecção desse trabalho, realizou-se a análise de textos alusivos ao tema, como doutrina, artigos, legislação pátria, dados publicados na rede mundial de computadores e outros mais, utilizando-se, para tanto, do método dedutivo.

Assim, o presente estudo analisou a função social do tributo, a Matriz Tributária Brasileira, constatando se é essa Regressiva ou não, bem como respondeu ao importante questionamento: a Matriz Tributária Brasileira tem contribuído para com a geração da Desigualdade Social?

2 O Estado e sua formação

Nos primórdios, o homem vivia isolado ou em pequenos grupos familiares. Por necessidade, considerando a ideia de sociedade natural defendida por Aristóteles, Marco Tulio, Cícero e Santo Tomás de Aquino ou por produto de acordo de vontades, quando se opta pelas concepções dos contratualistas Platão, Hobbes e Rousseau, formou-se o que se denomina de sociedade.

O homem socializou-se, e assim surgiram divisões de trabalho, e houve modificações constantes na maneira como os grupos se relacionavam. A sociedade tornava-se cada vez mais complexa.

Numa visão genérica do desenvolver da vida do homem sobre a Terra, desde os tempos mais remotos até nossos dias, verificamos que, à medida que se desenvolveram os meios de controle e aproveitamento da natureza, com a descoberta, a invenção e o aperfeiçoamento de instrumentos de trabalho e de defesa, a sociedade simples foi-se tornando cada vez mais complexa. Grupos foram-se constituindo dentro da sociedade para executar tarefas específicas, chegando-se a um pluralismo social extremamente complexo. (DALLARI, 2013, p. 31)

Esse complexo processo de convivência em sociedade vai dar origem ao que se denominou de Estado.

3 A origem e a evolução histórica dos tributos

A história aponta que a origem dos tributos acompanhou a evolução dos homens, desde as primeiras sociedades, com o surgimento dos líderes tribais, chefes guerreiros e políticos.

As origens históricas do tributo confundem-se com as origens da própria história do homem em seu viver social. Podemos afirmar que o início da atividade tributária dos grupos humanos situa-se nos mais remotos tempos da história da humanidade. (BALTHAZAR, 2005, p.19).

Estudos indicam que as primeiras contribuições tributárias ocorreram de forma voluntária, logo após passaram a possuir um caráter compulsório, quando os países vencedores exigiam a entrega dos bens dos países derrotados. Foram encontrados textos que mencionavam cobrança de tributos na Antiguidade, que datam de 2530 a. C.

Estudos indicam ter sido voluntária a primeira manifestação tributária, em forma de presentes ou ofertas destinadas aos líderes ou chefes, por seus serviços ou sua atuação em favor da comunidade. (BRASIL, 2014, p. 12).

Na Antiguidade, o tributo era desprezado pelos cidadãos que o consideravam oneroso, servil e com caráter de dependência entre os países vencedores e derrotados, durante as guerras. (BALTHAZAR, 2005, p. 17).

Na Grécia, no século VII a. C., vislumbrou-se a criação de um tributo instituído pelo Estado. “Na Grécia (século VII a. C.) instituiu-se o tributo administrado pelo Estado, como conhecemos hoje. À custa do trabalho escravo e dos tributos pagos pelos cidadãos, os gregos construíram uma das maiores civilizações do mundo antigo” (BRASIL, 2014, p. 12).

Na Idade Média, com a queda do Império Romano, houve a divisão das terras em pequenas porções denominadas feudos, sendo que cada feudo possuía um senhor. A sociedade era formada pelos nobres, os senhores feudais e pelos camponeses, os quais eram obrigados a pagar tributos entregando àqueles a melhor parte de suas colheitas.

Na Idade Média, os tributos não eram pagos a um Estado, mas sim a uma pessoa, o senhor Feudal. (BALTHAZAR, 2005, p.17).

O que restava era o suficiente apenas para a sobrevivência do camponês e sua família. Os servos estabeleciam com seus senhores uma relação hereditária de dependência conhecida como vassalagem. Em troca de proteção, ofereciam seu trabalho e pagavam pesados impostos. (BRASIL, 2014, p. 13).

Na Idade Moderna se desmantelaram os feudos, formaram-se os pequenos reinos, que cresceram e deram origem aos Estados Nacionais. Nessa fase, os monarcas cobravam impostos de seus súditos. Vislumbrou-se o nascimento do Estado Absolutista. “Somente os reis, já então fortalecidos pela criação dos Estados Nacionais, tinham permissão para cobrar tributos de seus súditos. Essa prática permitia reunir tamanha fortuna em moedas de ouro e prata para financiar as grandes viagens” (BRASIL, 2014 p. 15).

Nessa fase, a tributação era estabelecida sem qualquer justificativa, visto que o poder se encontrava integralmente nas mãos do Rei.

O tributo assumia a forma e a natureza de um direito próprio do detentor do poder, de ser sustentado e mantido por contribuições dos súditos, medido normalmente por captação, por volume de produtos da fruição de bens realengos, ou por penalização imposta aos vencidos em acto de guerra; época longa e indefinida, marcada por manifesto amorfismo, nem sempre provida de organização e sistema, entroncada no costume, nos foros locais, na discricionariedade, e quase sempre sem subordinação a regras de direito ou normas de justiça. (FAVEIRO, 1984, p. 29).

A Idade Contemporânea, marcada pela Revolução Francesa, instaura uma República pautada na Igualdade, na Liberdade e na Fraternidade. Essa fase é determinada pela separação entre o Estado e a Propriedade, na retirada do poder das mãos do monarca e de concessão de direitos a todos os membros da sociedade. O tributo passa a ser uma instituição com fundamentação e finalidade, balizado por normas de direito que estabelecem direcionamentos.

Pode dizer-se que o imposto, como instituição, com disciplina, ordenação, fundamentação filosófica e finalidade concreta dentro da própria estrutura do Estado, é um fruto do humanismo renascentista, que, começando por recriar o direito, na base do jurisnaturalismo, da consideração do homem, da pessoa humana, como centro e de toda a organização política e social deu origem à formação de um direito público até então quase inexistente, destinado a determinar os fundamentos jurídicos do poder político e a estabelecer a relação, de direito, entre os governantes e os governados, por forma a suprimir os abusos do poder, legitimar e delimitar a acção do Estado, e tornar eficiente a função que lhe cabe de disciplinar as relações dos homens em sociedade (FAVEIRO, 1984, p. 29-30).

Após a Revolução Industrial, surgiram doutrinas sociais sobre o tributo, definindo-o como instrumento promotor da justiça social. O tributo passa a ser visto como mecanismo para a manutenção e desenvolvimento da coletividade.

No Brasil, à época do descobrimento e das primeiras expedições, situada cronologicamente de 1500 a 1532, tem-se o ponto de partida da tributação no país (naquele tempo conhecido como Ilha de Vera Cruz), com o estabelecimento do quinto do Pau-Brasil, instituído pela Coroa portuguesa, cobrado dos particulares autorizados à prática da extração.

Com o início da lucrativa extração do pau-brasil (para a fabricação de corantes para tecidos), entre 1526 e 1532 começou a ser cobrado o primeiro tributo no Brasil, o quinto do pau-brasil. Instituído pela Coroa portuguesa, detentora do monopólio de todas as riquezas encontradas no território brasileiro, tal tributo era cobrado dos particulares autorizados à extração. (BALTHAZAR, 2005, p. 35).

Adiante, de 1532 a 1548, Portugal, pensando em proteger a posse do território recém-descoberto, estabelece o sistema das Capitânicas Hereditárias, no qual há a

concessão de terras a particulares que promoveriam a povoação da colônia bem como a extração de mercadorias.

[...] como o propósito de resguardar as terras recém-descobertas, o então soberano português D. João III resolveu povoar o Brasil servindo-se dos nobres e fidalgos portugueses. Em 10 de março de 1534, o litoral do Brasil foi dividido em quinze partes, atribuídas a donatários, com direito de sucessão – por isso denominadas - capitânicas hereditárias. (BRASIL, 2014, p. 18).

Além da povoação e proteção do território, a Coroa vislumbrava a possibilidade da arrecadação de tributos que auxiliariam nas dificuldades financeiras que atravessava Portugal, que havia perdido o monopólio do comércio de especiarias com as Índias. Nesse contexto, houve a estipulação de novos tributos divididos em: Rendas do Real Erário e Rendas do Donatário. “Em função da sistemática adotada pelo governo português nas capitânicas hereditárias, podemos dividir os tributos então cobrados em duas modalidades: Rendas do Real Erário e Rendas do Donatário” (BALTHAZAR, 2005, p. 39).

No Governo Geral, de 1548 a 1763, observa-se a ocorrência de algumas isenções fiscais e a imposição de tributos extrafiscais, como impostos excepcionais para custear gastos da Coroa portuguesa. Os rendeiros, responsáveis pelas cobranças possuíam poderes para garantir as arrecadações, inclusive poderiam prender qualquer contribuinte em atraso com suas obrigações.

Já nesta época, registraram-se episódios de isenções fiscais, beneficiando os senhores de terra, para o cultivo de determinados produtos de interesse lusitano. Ocorria, frequentemente, a imposição de uma tributação extrafiscal, exigindo-se dos colonos, por exemplo, impostos excepcionais para custear gastos com o casamento do príncipe, reconstrução de Lisboa etc. (BALTHAZAR, 2005, p. 42-43).

No período compreendido entre 1763 a 1822, as tropas de Napoleão Bonaparte invadem Portugal, o que ocasiona a fuga da família real para o Brasil, que passa a ser a sede da família real portuguesa. A mudança da família real traz enormes despesas, o que culmina no aumento dos tributos já existentes e a criação de novos.

A vinda da família real portuguesa para o Brasil, devido às invasões napoleônicas, ocasionou uma série de inovações tributárias na Colônia. Foram instituídos tributos sobre produtos importados (alíquota de 15% para mercadorias vindas da Inglaterra, 16% para as adquiridas em Portugal e 24% para o restante); 10% sobre os imóveis urbanos (décima parte dos prédios urbanos e mais tarde imposto sobre os prédios urbanos); pensão para a capela imperial; contribuição de polícia; imposto de sisa sobre os bens da raiz (imóvel urbano, mais tarde denominado imposto sobre transmissão imobiliária por ato *inter-vivos*). (BALTHAZAR, 2005, p. 66).

Em 1822, com a independência do Brasil, inaugura-se o período Imperial, que se estende até o ano de 1889. Nesse período, destaca-se a decretação do Ato Adicional de 12 de agosto de 1834, marco do surgimento de um Direito Tributário Nacional.

Foi somente após a decretação do Ato Adicional de 12 de agosto de 1834 que foram traçados limites e os fundamentos do Direito Tributário Nacional. A partir de então sucederam-se as disposições que criaram, alteraram e suprimiram tributos, modificando as competências tributárias. (BRASIL, 2014, p. 19).

No período republicano brasileiro, inaugurado em 1889, observa-se a evolução do Direito Tributário Nacional, bem como a internalização das funções do tributo pelas cartas constitucionais que se sucedem. No diploma legal vigente, qual seja a Constituição Federal de 1988, há o estabelecimento de normas que sustentam o direito tributário e garantem o reconhecimento da função social do tributo.

A constituição Federal de 1988 ampliou e garantiu os direitos sociais. Para isso foi necessário instituir e aumentar tributos mediante a Legislação Ordinária, o que elevou substancialmente a carga tributária.

Dessa maneira, é possível extrair que atualmente o tributo encontra balizas legais para sua instituição e possui propósito definido: precisa cumprir com a finalidade social a que se propõe o Estado.

4 A função social do tributo

Para o desempenho de toda e qualquer atividade, o Estado necessita de uma fonte de renda, um meio de obtenção de meios materiais para a concretização de suas funções.

Depreende-se que o poder de tributar é ferramenta para suprir os cofres públicos de recursos suficientes à manutenção dos serviços públicos, promovendo, assim, a satisfação dos interesses coletivos, satisfação esta que caracteriza precipuamente a função do Estado. (PINHEIRO, 2016, *online*).

Desde suas organizações mais rudimentares, o Estado – independentemente da concepção que se venha a adotar a seu respeito – sempre necessitou de recursos financeiros para a consecução de seus objetivos fundamentais. Seja para fortalecer as fronteiras do Império contra as invasões bárbaras, seja para prestar serviços básicos indispensáveis à população, como saúde, educação, segurança ou moradia, o Estado vai precisar angariar recursos de alguma forma. (CASTRO; LUSTOZA; GOUVÊA, 2018, p. 25).

O Estado tem no poder de tributar o mecanismo para a promoção dos Direitos previstos no texto magno, isto porque a tributação é a sua principal fonte de renda, sendo, portanto, a origem dos recursos para a promoção da saúde, da educação, da segurança e de vários outros direitos inerentes ao cidadão.

A prestação de serviços públicos e a manutenção do patrimônio coletivo implicam elevados gastos, daí por que o Estado, como regra, não pode prescindir de exigir de seus administrados prestações de caráter compulsório qualificadas como tributos. (COSTA, 2014, p. 16)

Com a análise histórica do surgimento do tributo, percebe-se a evolução de sua função que parte da liberalidade do detentor do poder até a garantia do mínimo existencial. É conexo inferir que a tributação evoluiu junto às formas do estado.

Nesse diapasão, é possível dividir a tributação em três grandes fases: a primeira anterior ao Renascimento, a segunda após o Renascimento e a terceira após a Revolução Industrial.

Na primeira fase, anterior ao Renascimento, temos um Estado Absolutista, em que o monarca, detentor do poder, utilizava-se de sua discricionariedade e força para governar ao seu entendimento. Quanto a esse período, dita Gassen (2009, p. 4): “Estado e propriedade confundiam-se em um espaço em que tudo e todos pertenciam ao Estado”.

Os tributos, nessa fase, eram estabelecidos pelo monarca que os recolhia e administrava conforme seu próprio interesse.

Nesse sentido, leciona Kinchescki (2012, p. 453):

Antes da Revolução Francesa, o rei, ou o príncipe, considerava o que atualmente seria o erário público como sua propriedade, concentrado todo o poder em suas mãos, confundia-se o governante com a própria figura do Estado. O poder era absoluto, metafísico, concepção que justificava a cobrança de tributos conforme os interesses individuais do governante, que não eram, necessariamente, os mesmos da coletividade.

A segunda fase do tributo é vislumbrada na ruptura com o Estado Absolutista, a qual tem início com a Magna Carta de 1215, assinada pelo Rei João Sem Terra, seguida pelo *Habeas Corpus Act* em 1679 e o *Bill of Rights* em 1689. Esses documentos começam a limitar o poder do Rei e são os atos que vão abrir caminho para a Revolução Francesa, marco do nascimento dos Direitos e Garantias individuais e da evolução do Modelo de Estado, que deixa de ser Absolutista e passa ao denominado Estado Liberal.

Nesse momento de ruptura, após a Revolução Francesa, observa-se o surgimento da Primeira Dimensão dos direitos humanos, denominados negativos, por exigirem do Estado uma abstenção, estando eles ligados às Liberdades. Segundo Bobbio (2004, p. 20), são “todos aqueles direitos que tendem a limitar o poder do Estado e a reservar para o indivíduo, ou para os grupos particulares, uma esfera de liberdade em relação ao Estado”.

Em ato contínuo, cabe destacar o surgimento da segunda geração de direitos, que está atrelada à Igualdade e exige do Estado uma postura positiva para que seja efetiva e do advento da terceira geração de direitos, que está ligada à Fraternidade e exige do Estado ações ora positivas, ora negativas para sua garantia.

Nessa fase, contempla-se o surgimento de um pacto tributário. O tributo deixa de ser ato discricionário do governante e passa a ter limitações e finalidades

específicas. O Estado, então, depende de parte da propriedade privada para sua manutenção, que seria arrecadado através de tributos, que necessariamente precisavam ser fundamentados.

Na segunda época, posterior ao Renascimento, o tributo perde o caráter costumeiro e discricionário, dependente do anseio do soberano, e a ele destinado, e passa a ser visualizado como realidade jurídica, com bases claras e ordenadas em sua estrutura. (KINCHECKI, 2012, p. 454).

Na terceira fase da tributação, alocada após a Revolução Industrial, o Estado Liberal, em continuidade às constantes revoluções, transmuta-se, e hoje perdura o chamado Estado Democrático de Direito. O tributo, nessa fase, passa a assumir um papel de distribuição das riquezas e de realização das necessidades públicas.

O tributo é meio de concretização da participação individual na realização do bem comum, ensejando o ideal da vida em sociedade que é a comunhão de esforços. Por um lado, o particular tem o dever de pagar o tributo; por outro, o Estado tem o dever de empregar o que arrecada em benefícios coletivos. (PINHEIRO, 2016, *online*).

Com o passar dos anos, sobretudo quando da transição do Estado Liberal para o Estado Social, as tarefas atribuídas ao Estado foram aumentando significativamente. A partir de então, não bastava apenas conferir estabilidade e segurança aos cidadãos, cabendo ao novo Estado de Bem-Estar Social a prestação de uma série de serviços, como educação, saúde, habitação, justiça e lazer. (CASTRO; LUSTOZA; GOUVÊA, 2018, p. 26).

Hoje, a função social do Tributo encontra-se consubstanciada no artigo 3º da Constituição Brasileira de 1988, que elenca, entre seus objetivos essenciais, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a erradicação da pobreza e a redução das desigualdades sociais.

Cada sociedade, em cada realidade histórica própria, deve indicar e compor a função social de cada Estado. No Brasil, a busca das justiça social, tributária e fiscal foi imposta pela Constituição e a função social deve ser entendida como a principal função do Estado brasileiro atual para a realização da justiça social. (MOTA, 2010, p. 200).

Nesse diapasão, é de clareza solar a função social do tributo assumida no Estado Democrático de Direito que se vive no Brasil. O tributo, muito além de fornecer recursos financeiros ao Estado, deve garantir a efetivação dos direitos e garantias individuais e a promoção da Justiça Social.

Cabe destacar o que é praticar a Justiça Social. Nesse sentido, ensina Leonetti (2003, p. 174.):

A Justiça Social é praticada quando, simultaneamente: a) os ônus e os bônus do todo social são repartidos entre todos, de acordo com critérios prévia e

democraticamente definidos e segundo a capacidade e necessidade de cada um; e b) é assegurado a cada indivíduo o mínimo indispensável a uma vida digna.

Justiça Social é a promoção da repartição dos ônus e do que é devido a cada cidadão, extrapola o ponto de vista econômico, englobando-se nesse conceito a justiça distributiva, o acesso às liberdades, às oportunidades sociais, direitos civis, em suma, o acesso a todo conteúdo jurídico contido na Constituição.

5 Os princípios constitucionais e a função social do tributo

A importância da análise de alguns princípios para discorrer quanto à tributação e à promoção de igualdade e justiça social encontra baliza em dois pontos. O primeiro na concepção de que se vive em um Estado Constitucional, ou seja, em que há um documento maior que orienta todo o ordenamento jurídico, que estabelece normas, tanto de quais são os objetivos do Estado quanto de como devem ser feitas as arrecadações tributárias. A Carta Magna é o fundamento legal de todos os outros textos legais, e esses devem ser coerentes a ela.

Cabe destacar que esse texto maior é composto por normas regra e normas princípio. Nesse sentido, quanto às normas princípio, vale destacar: “os princípios são normas fundamentais de um sistema tipificadas pelo forte conteúdo axiológico e pelo amplo alcance de seus efeitos, que cumprem o papel fundamental de orientar a interpretação e a aplicação de outras normas” (COSTA, 2014, *apud* PINHEIRO, 2016, *online*).

O segundo motivo encontra-se nas limitações ao poder de tributar do Estado exercido pelos princípios.

Com o advento do chamado Estado do Bem-Estar Social, junto com o crescimento das prestações oferecidas pelo Poder Público, veio o aumento gradativo da carga tributária. Ato contínuo, tornou-se ainda mais necessário um corpo sistemático de regras e princípios jurídicos aptos a reduzir eventuais abusos cometidos durante a arrecadação tributária. (CASTRO; LUSTOZA; GOUVÊA, 2018, p. 30).

Dessa maneira, brevemente analisar-se-ão os essenciais princípios relacionados ao que se propõe este trabalho.

5.1 Princípio da Igualdade e da Isonomia Tributária

O simultâneo estudo desses dois princípios se justifica pelo fato de o Princípio da Isonomia Tributária ser uma face do Princípio da Igualdade.

O Princípio da Igualdade encontra-se no artigo 5º da CR/88: “todos são iguais perante a Lei, sem distinção de qualquer natureza”. Esse princípio pode ser analisado em dois espectros: formal e material.

O Princípio da Igualdade no aspecto formal é a igualdade absoluta, todos são iguais e devem receber da lei o mesmo tratamento.

A lei não deve ser fonte de privilégios ou perseguições, mas instrumento regulador da vida social que necessita tratar equitativamente todos os cidadãos. Este é o conteúdo político-ideológico absorvido pelo princípio da isonomia e juridicizado pelos sistemas normativos vigentes. (MELO, 2011, p. 11).

Já a acepção material da igualdade, vale-se do conceito de Aristóteles, em que os iguais devem ser tratados de maneira igual e os diferentes na medida de suas diferenças.

A Constituição da República instituiu o princípio da igualdade como um de seus pilares estruturais. Por outras palavras, aponta que o legislador e o aplicador da lei devem dispensar tratamento igualitário a todos os indivíduos, sem distinção de qualquer natureza. Assim, o princípio da isonomia deve constituir preocupação tanto do legislador como do aplicador da lei. No mais das vezes a questão da igualdade é tratada sob o vértice da máxima aristotélica que preconiza o tratamento igual aos iguais e desigual aos desiguais, na medida dessa desigualdade (ARAUJO, 2006, p. 131).

O Princípio da Isonomia Tributária encontra fundamentação no artigo 150 da CR/88:

Art. 150 – Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios

II – 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;

O legislador atentou-se em definir que não pode haver desigualdades entre os que se encontrem em situação equivalente, sendo clara a aplicação material do princípio da Igualdade quando se fala de Princípio da Isonomia Tributária.

5.2 Princípio da Legalidade

Esse princípio está estampado no artigo 150, I da CF/88: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

O princípio da Legalidade é a garantia dos cidadãos contra atos arbitrários por parte do Estado. Esse princípio garante que as arrecadações serão balizadas por normas que as estabeleçam.

Tem por finalidade garantir os direitos e deveres individuais e coletivos, uma vez que, nos Estados democráticos, não apenas os indivíduos são subordinados à lei, mas também a própria administração pública. A legalidade, como princípio fundamental do Estado de Direito, não se restringe a vedar ou proibir a tributação

sem lei, mas, fundamentalmente, garantir a todo cidadão, segurança jurídica, econômica e social. (BRASIL, 2014, p. 22).

A legalidade segue a evolução do tributo que deixa de ser um ato discricionário do detentor do poder para forma de manutenção do Estado e seus objetivos consubstanciados em medidas legais e não arbitrárias.

5.3 Princípio da Capacidade Contributiva

O Princípio da Capacidade Contributiva encontra fundamento no artigo 145, §1º da CF/88.

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

Tal princípio realiza uma medida da capacidade financeira de cada indivíduo para definir a quantidade de patrimônio que esse deve dispor (ou até exonerá-lo) em prol do Estado, sem prejudicar a garantia ao mínimo existencial.

Visa à justiça fiscal e social, exigindo mais de quem tem mais condição econômica e isentando ou reduzindo a incidência tributária para os contribuintes com menor capacidade econômica. Esse princípio atende ao imperativo da redistribuição de renda. Em respeito ao princípio, a legislação tributária deve aplicar alíquotas diferenciadas e efetuar redução parcial ou total da base de cálculo, objetivando conformar o tributo o mais próximo possível da real capacidade de pagamento de cada contribuinte. (BRASIL, 2014, p. 23).

A função social do tributo e a justiça social só são efetivadas se respeitado esse princípio, com ele é possível diminuir as desigualdades das rendas existentes entre as diferentes classes sociais.

5.4 Princípio da Progressividade

O Princípio da Progressividade é a aplicação dos princípios da capacidade contributiva e do princípio da Isonomia Tributária no viés material. É marcado pela elevação dos tributos de maneira gradual de acordo com a quantidade de patrimônio disponível em posse do cidadão. Segundo Torres (2001, p. 83), “progressividade significa que o imposto deve ser cobrado por alíquotas maiores na medida em que se alargar a base de cálculo”.

Pode ser dividido em dois aspectos, um primeiro fiscal, quando eleva a carga tributária à medida que aumenta a capacidade contributiva, e um aspecto extrafiscal, quando realiza a elevação de alíquotas a fim de estimular ou desestimular condutas.

Através do Princípio da Progressividade, sob o qual todo o Sistema Tributário foi concebido, dever-se-ia conseguir realizar a discriminação positiva, ou seja, aplicar o viés material da igualdade e estabelecer contribuições maiores para com o Estado dos mais ricos e desonerar os mais pobres, para que assim se fomente a justiça social, o acesso ao mínimo existencial e reduzam-se as desigualdades.

6 A Matriz Tributária brasileira

As escolhas históricas e sociais de um país formam sua Matriz Tributária. A matriz é formada pelas bases econômicas de incidência, que são definidas como a manifestação de riqueza do contribuinte sobre a qual incidirá a tributação.

São três as principais bases econômicas de incidência: a renda, o patrimônio e o consumo.

As tributações sobre a renda são aquelas que incidem sobre as receitas que se originam de salários, lucros, ganhos de capital e outros, tanto de pessoas físicas como jurídicas. Segundo D'Araújo (2015, p. 36), "a tributação sobre a renda é a tributação sobre todo o acréscimo líquido de riqueza no patrimônio do contribuinte em determinado tempo".

Cabe destacar que a tributação sobre a renda consegue cumprir com o Princípio da Progressividade, visto que é possível que se aufera a quantidade de renda e que se estabeleçam alíquotas proporcionais. Nesse sentido,

é sob essa perspectiva que a tributação sobre a renda assume um papel primordial na definição da estrutura geral de uma matriz tributária, uma vez que entre as bases econômicas passíveis de utilização é a que traduz melhor essa relação existente entre carga tributária e capacidade econômica do contribuinte, justificando, inclusive, a possibilidade de se realizar tal distinção de tratamento entre as fontes de renda, por exemplo, possibilitando com isso uma tributação mais gravosa nas fontes de renda típicas dos indivíduos com maior poder contributivo. (D'ARAÚJO, 2015, p. 38-39).

Quanto à base de incidência de renda, no Brasil, onera-se mais as rendas decorrentes do trabalho em detrimento das rendas oriundas do capital, o que faz com que o Imposto de Renda brasileiro tenha sua progressividade reduzida.

"Assim não é raro ouvirmos que a tributação sobre a renda no caso brasileiro é uma tributação que agrava a renda do trabalhador assalariado, o que de longe não representa a ideia de progressividade que deveria orientar tal forma de incidência" (SALVADOR, 2012, p. 87).

As tributações incidentes sobre o patrimônio são aquelas que taxam os acúmulos de riquezas do contribuinte, considerando-os a manifestação do poder contributivo do cidadão.

Tal base de incidência, assim, objetiva a tributação dos estoques das famílias enquanto manifestação de riqueza, seja sob a perspectiva estática de propriedade desse patrimônio propriamente dita, seja sob a perspectiva dinâmica, em que

considera as hipóteses de transferência dessas riquezas, gratuita ou onerosamente. (TILBERY, 1987, p. 295, *apud* D'ARAÚJO, 2015, p. 50).

No Brasil, é a base com menor participação nas arrecadações estatais, principalmente pela dificuldade em realizar uma correta avaliação dos valores venais dos bens tributáveis e pelo fato de os grupos políticos serem os detentores da maior parte do patrimônio no país, não havendo assim interesse em optar pela base de incidência sobre o patrimônio como principal fonte de tributos do Estado.

A nosso ver, uma das principais razões para a fraca participação de tal base de incidência na arrecadação total de diversos países, o que inclui o Brasil, é simplesmente a falta de interesse político em se rediscutir a tributação sobre o patrimônio, muita das vezes causado pelo fato de que os grupos responsáveis pelos rumos das políticas públicas geralmente coincidem com os grupos detentores dos grandes patrimônios de nosso país, representando, com isso, um obstáculo a sua imposição. (GASSEN; SILVA, 2012, p. 264).

A tributação sobre o patrimônio consegue ser progressiva, sua aplicação oneraria os mais abastados e promover-se-ia uma sociedade mais justa e solidária que seria capaz de cumprir com os mandamentos constitucionais. “Permitir uma maior tributação desse patrimônio, através de alíquotas progressivas, possibilitaria ao Estado garantir iguais pontos de partida para os diferentes membros de nossa comunidade política” (DWORKIN, 2006, p. 186, *apud* D'ARAÚJO, 2015, p. 56).

A base de incidência sobre consumo é marcada pela tributação sobre os bens e serviços, são os tributos incidentes sobre o processo de produção e a circulação de serviços e mercadorias.

Das principais bases de incidência, o consumo é a mais regressiva, visto que não há possibilidade de se considerar a capacidade contributiva do consumido no momento em que esse venha a adquirir produtos e serviços, onerando-o de maneira proporcional.

Dessa maneira, os mais ricos e os mais pobres pagam por determinado bem ou serviço, exatamente o mesmo valor. Uma pessoa de baixa renda que adquira qualquer produto está arcando com a mesma carga tributária que uma pessoa de alta renda.

Cabe destacar que onerar sobre o consumo fomenta a desigualdade uma vez que as pessoas de baixa renda tendem a gastar todas as suas economias adquirindo produtos e serviços com altas cargas tributárias, não lhes sobrando o suficiente para investir em patrimônio e melhores condições de vida.

Quando um Estado opta por favorecer a escolha do consumo enquanto base econômica de incidência, acaba por onerar mais aqueles que menos possuem, contribuindo, assim, para que a Matriz Tributária apresente altos índices de regressividade. (D'ARAÚJO, 2015, p. 45).

A Receita Federal do Brasil divulga anualmente relatórios que identificam as características da Matriz Tributária Brasileira. O relatório de 2016 aponta que a carga tributária bruta é responsável por 32,38 do Produto Interno Bruto (PIB) do país, sendo

que 47,39% correspondem à tributação sobre o consumo, 19,97% sobre a renda e 4,67% sobre a propriedade.

No Brasil, claramente, privilegia-se a tributação sobre o consumo, é ela a base da Matriz Tributária Nacional. Ao fazer essa opção, temos como base de incidência uma tributação que não privilegia a progressividade e fomenta as desigualdades sociais ao passo que onera cada vez mais os mais pobres, gerando desigualdade social e uma conseqüente menor arrecadação por parte do Estado, que, assim, terá menor disponibilidade material para investir na realização das premissas constitucionais.

7 Considerações finais

A partir do apresentado, percebe-se que os tributos surgiram com a humanidade, evoluíram à medida que as sociedades se tornaram mais complexas e hoje assumem um importante papel de fonte de recursos do Estado e apresentam uma função social, onde precisam garantir o acesso aos direitos e garantias previstos na Constituição, bem como reduzir a desigualdade social.

No Brasil, o tributo chegou com os portugueses durante o descobrimento, transpassando por todas as evoluções históricas e moldando-se a elas e hoje se encontra previsto na Carta Magna tanto com a possibilidade do Estado de cobrá-los para sua manutenção, quanto com sua característica social.

A Matriz Tributária brasileira prefere, entre as três principais bases de incidência, a tributação sobre o consumo.

A tributação sobre o consumo é classificada como indireta, o que não considera a capacidade contributiva do sujeito, sendo o referido tributo regressivo. Vale ressaltar que a tributação no Brasil é composta, principalmente, por três impostos: o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), o Imposto sobre circulação de Mercadorias e Serviços de Transportes Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS).

O Sistema Tributário Brasileiro não privilegia a aplicação da Progressividade, visto que não é possível aferir a grandeza econômica de quem consome. Suportam os mesmos valores os ricos e pobres. Aplicar a progressividade é um desafio para que se promova a justiça tanto tributária quanto social.

A efetivação da Justiça Social depende da eficácia tanto da arrecadação dos tributos quanto de sua correta destinação pelo Estado. Nesse ponto, nota-se como desafio, além da aplicação da progressividade ao Sistema Tributário Nacional, a transparência da Administração Pública na aplicação efetiva dos recursos que sejam capazes de fomentar direitos e garantir ao povo o mínimo existencial.

Dessa maneira, percebe-se que, em que pese o Sistema Tributário ser regido pelo Princípio da Progressividade, bem como outros princípios constitucionais que privilegiam um sistema progressivo, ele é regressivo pela predileção da tributação sobre o consumo, o que fomenta as desigualdades sociais, ao passo que os mais pobres têm suportado a mesma carga tributária dos mais ricos, utilizando todo o seu recurso financeiro na aquisição de bens e serviços, o que os impossibilita de acumular riquezas e melhorar suas condições de vida.

O Estado, gestor das riquezas públicas, é responsável pela concretização dos direitos e garantias constitucionais e deve utilizar-se de seu poder de tributar para promover a Justiça Social e reduzir as desigualdades evidentes no Brasil.

Assim, a promoção da Justiça Social e o fomento das igualdades dependem das escolhas das bases econômicas de incidência. É necessário que se rediscuta a Matriz Tributária Brasileira para que ela respeite os princípios constitucionais e seja progressiva e capaz de cumprir com as opções políticas nacionais estabelecidas na Constituição Federal.

Uma reformulação tributária pode ser capaz de promover igualdade, estimular a produção de bens e serviços, gerar empregos, aumentar a renda das famílias e promover Justiça Social.

Por fim, é relevante que o meio jurídico discuta e proponha modificações que sejam compatíveis com as garantias previstas na Constituição, quais sejam o bem-estar social e a busca pela melhoria da vida comum, que são direitos e deveres de todo cidadão.

Referências

ARAÚJO, Luiz Alberto David. *Direito Constitucional: princípio da isonomia e a constatação da discriminação positiva*. São Paulo: Saraiva, 2006.

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

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado, 1988.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de setembro de 1966. *Código Tributário Nacional*. Brasília, DF, 1966.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Escola de Administração Fazendária. Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF. *Função Social dos Tributos*. 5. ed. Brasília: ESAF, 2014.

BRASIL, Receita Federal. *Estudos Tributários. Carga Tributária no Brasil – 2016* (Análise por Tributo e Bases de Incidência). Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-no-brasil-capa>. Acesso em: 05 ago. 2018.

BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. 7. ed. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

CASTRO, Eduardo M.L. Rodrigues de; LUSTOZA, Helton Kramer; GOUVÊA, Marcus de Freitas. *Tributos em espécie*. 5. ed. Salvador: Juspodivm, 2018.

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributária - Constituição e Código Tributário Nacional*. 6. ed. São Paulo: Saraiva: 2014.

DALLARI, Dalmo de Abreu. *Elementos da Teoria Geral do Estado*. 32. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. *A regressividade da matriz tributária brasileira: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica, política e social*. 2015. 166 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Universidade de Brasília, Brasília, 2015. Disponível em: http://repositorio.unb.br/bitstream/10482/18748/1/2015_PedroJulioSalesDAraujo.pdf. Acesso em: 05 ago. 2018.

FAVEIRO, Vitor António Duarte. *Noções fundamentais de direito fiscal português: introdução ao estudo da realidade tributária, teoria geral do direito fiscal*. Coimbra: Coimbra, 1984. v.I.

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

GASSEN, Valcir; SILVA, Jamily de Jesus. A tributação do patrimônio como instrumento de justiça social. In: GASSEN, Valcir (org.). *Equidade e eficiência da matriz tributária brasileira: Estado, Constituição e Direito Tributário*. Brasília: Consulex, 2012.

KINCHECKI, Cristiano. A formação histórica da matriz tributária brasileira. *Revista dos Tribunais*, v. 101, n. 923, p. 451-479, set. 2012.

LEONETTI, Carlos Araújo. *O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil*. Barueri: Manole, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 31. ed. rev. atual. ampl. São Paulo: Malheiros, 2010.

MELLO, Celso A. Bandeira de. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. São Paulo: Malheiros, 2011.

MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. Justiça social, tributária e fiscal no Brasil: uma busca imposta pela Constituição. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, Ano 18, n. 93, p. 199-217, jul/ago. 2010.

PINHEIRO, Camila. *A função social dos tributos*. 2016. Disponível em: <https://juridicocerto.com/p/dracamillapinho/artigos/a-funcao-social-dos-tributos-2450>. Acesso em: 05 ago. 2018.

SALVADOR, Evilásio. *A injustiça fiscal no financiamento das políticas sociais*. In: CATTANI, Antônio David; OLIVEIRA, Marcelo Ramos (orgs). *A sociedade justa e seus inimigos*. Porto Alegre: Tomo Editorial, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.