



ESCOLA DA MAGISTRATURA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

OS FINS E OS MEIOS DA TRIBUTAÇÃO. A FORTE TRIBUTAÇÃO SOBRE O
CONSUMO NO BRASIL COMO FATOR DE DESIGUALDADE SOCIAL. ANÁLISE
SOBRE A NECESSIDADE DA REFORMA FISCAL

Claudia Aiex Baptista Martins

Rio de Janeiro
2019

CLAUDIA AIEX BAPTISTA MARTINS

OS FINS E OS MEIOS DA TRIBUTAÇÃO. A FORTE TRIBUTAÇÃO SOBRE O
CONSUMO NO BRASIL COMO FATOR DE DESIGUALDADE SOCIAL. ANÁLISE
SOBRE A NECESSIDADE DA REFORMA FISCAL

Artigo científico apresentado como exigência
para conclusão de curso de Pós-Graduação *Lato
Sensu* da Escola da Magistratura do Estado do
Rio de Janeiro.

Professores orientadores:

Mônica C. F. Areal

Néli L.C. Fetzner

Nelson C. Tavares Junior

Rio de Janeiro
2019

OS FINS E OS MEIOS DA TRIBUTAÇÃO. A FORTE TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO NO BRASIL COMO FATOR DE DESIGUALDADE SOCIAL. ANÁLISE SOBRE A NECESSIDADE DA REFORMA FISCAL

Claudia Aiex Baptista Martins

Graduada em Direito pela Universidade Estácio de Sá. Advogada. Pós-graduada em Direito Processual Civil pela Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro.

Resumo – a origem e a evolução da tributação explicam como a imperiosidade da cobrança dos tributos se tornou a maneira indispensável de viabilização da vida em sociedade. A obrigatoriedade do pagamento de tributos para a efetivação dos direitos fundamentais. Merece reflexão o desafio de encontrar o modelo de tributação ideal para o exercício da atividade arrecadatória, que é a que mais desagrada ao cidadão e, também, é essencial para a sua manutenção e desenvolvimento, pois o estado foi paulatinamente assumindo obrigações de prestações de serviços à sociedade. Dessa forma, a política tributária deve ser ajustada de acordo com as mudanças e necessidades da coletividade, visando o desenvolvimento social e econômico a fim de promover a justiça e a cidadania.

Palavras-chave – Direito Tributário. Liberdade. Justiça social. Reforma fiscal.

Sumário – Introdução. 1. Como a tributação passou de contribuição espontânea ao confisco. A constitucionalização como limite ao poder de tributar do Estado. 2. A justiça fiscal como meio para o exercício da cidadania e da liberdade. 3. A redução da desigualdade social por meio da tributação: a reforma fiscal. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

O presente trabalho científico visa a uma análise da influência negativa da excessiva tributação sobre o consumo, que se traduz em injustiça tributária e é um dos fatores que dificultam as camadas menos privilegiadas da sociedade ao acesso a bens de consumo e aos direitos básicos, essenciais para uma participação igualitária na sociedade.

Dessa forma, objetiva-se traçar um paralelo entre a imprescindibilidade da arrecadação para a segurança nacional do Estado e, ao mesmo tempo, para o exercício de suas funções essenciais de prestação de serviços à sociedade na busca da realização dos direitos fundamentais.

O Estado, no exercício das suas atividades de império, deve perseguir a justiça tributária e maior desenvolvimento social por meio de melhor distribuição da renda, tendo como base a efetivação dos princípio constitucional da capacidade contributiva, o que se traduz em justiça social.

Para melhor análise do sistema tributário brasileiro atual, este trabalho irá analisar no primeiro capítulo o que motivou a origem do tributo nas primeiras nações constituídas no mundo e a evolução dos conceitos que a sua cobrança foi adquirindo ao longo das eras até chegar ao que no Brasil é chamado de Direito Constitucional Tributário.

No segundo capítulo deste estudo, será analisado o complexo sistema tributário do brasileiro, que fomenta a injustiça e conseqüentemente a desigualdade. A discrepância entre a tributação de bens e serviços *versus* a de patrimônio e renda contribuem para a concentração de renda e a conseqüente desigualdade social.

Diferente dos outros países do bloco ocidental, no Brasil a tributação tem inúmeros fatos geradores distintos, o que acaba por criar um sistema em que incide tributo sobre tributo, onerando drasticamente produtos e serviços básicos e afastando ainda mais do consumo a camada menos privilegiada da população. A lógica tributária deixa de fora o grande capital e os bens exclusivos da classe privilegiada.

Em um país de sistema capitalista, é um objetivo incluir o maior número possível de consumidores, não é apenas para que se tenha altos índices de comércio, mas para que se possa dar acesso a um maior número possível de pessoas aos bens e serviços produzidos por aquela sociedade. A criação de um imposto único sobre o valor agregado - IVA - poderia emprestar maior transparência e efetividade para a atividade arrecadatória.

Maior inclusão se traduz em uma sociedade mais igualitária, em que a maior parte desfruta de um nível de vida que inclui saúde, educação, lazer, informação: itens básicos para uma sociedade segura e estável.

Os fundamentos da Constituição de 1988 só se realizarão na medida em que maior número possível de cidadãos tenha alcançado algo acima do mínimo existencial e possa pensar em lazer já tendo satisfeitas as suas necessidades básicas com saúde e educação.

A Constituição trata sobre a limitação do estado em tributar em capítulo próprio. Estabelece diversas regras para que essa função, que é a espinha dorsal da administração pública, seja exercida de forma a observar os direitos fundamentais do contribuinte.

Porém, políticas tributárias têm, ao longo das décadas, diminuído a tributação sobre patrimônio, capital e renda e aumentado sobre o consumo. O progressivo aumento da tributação sobre bens e serviços se deu em contrapartida à diminuição da tributação sobre a renda e patrimônio.

É importante ressaltar que, embora a tributação seja um grave problema a ser enfrentado, sobretudo, por pequenos e médios empreendedores e pelas classes média e baixa, ou seja, quase a totalidade da sociedade brasileira, a arrecadação no Brasil está bastante

abaixo do que seria adequado para a implantação dos planos de governo para o desenvolvimento e manutenção do país.

No Brasil, considerando que a arrecadação é indispensável para a manutenção do sistema e também é uma questão de segurança nacional, é necessário encontrar a medida justa de tributação para que haja maior inclusão social e, ao mesmo tempo, arrecadação satisfatória que permita ao Estado exercer, e bem, suas funções.

Tendo em vista que a grande concentração da tributação incide sobre o consumo e menos sobre a renda e patrimônio, presume-se que o sistema tributário nacional não está de acordo com os princípios constitucionais norteadores da justiça social.

Pagar tributos é a mais repudiada obrigação que qualquer cidadão tem para com o Estado, sobretudo diante do baixo retorno desse dinheiro entregue e, conseqüentemente, da repugnante injustiça social vivida no Brasil.

Dessa forma, é urgente uma reflexão sobre como tornar mais efetivo o sentido dos princípios da seletividade e progressividade para amenizar essas distorções.

Assim, o terceiro capítulo irá discorrer sobre o atual modelo tributário e a possibilidade de, no Brasil, ser adotado o Imposto sobre o Valor Agregado (IVA), com o intuito de simplificar o sistema, desonerar o contribuinte da classe menos favorecida, diminuir a concentração de renda e trazer maior crescimento ao país, concomitantemente a uma revisão sobre a política de tributação sobre o patrimônio, renda e fortuna.

A pesquisa será desenvolvida pelo método hipotético-dedutivo, uma vez que a pesquisadora pretende eleger um conjunto de proposições hipotéticas, as quais acredita serem viáveis e adequadas para analisar o objeto da pesquisa, com o fito de comprová-las ou rejeitá-las argumentativamente.

Para tanto, a abordagem do objeto desta pesquisa jurídica será necessariamente qualitativa, porquanto a pesquisadora pretende se valer da bibliografia pertinente à temática em foco – analisada e fichada na fase exploratória da pesquisa (legislação, doutrina e jurisprudência) – para sustentar a sua tese.

1. COMO A TRIBUTAÇÃO PASSOU DE CONTRIBUIÇÃO ESPONTÂNEA AO CONFISCO. A CONSTITUCIONALIZAÇÃO COMO LIMITE AO PODER DE TRIBUTAR DO ESTADO

A cobrança de tributos talvez seja a atividade do Estado que mais desagrada à população. Parte do que o cidadão recebe como contrapartida de seu trabalho, quando produz ou circula bens ou serviços ou os consome, é compulsoriamente repassado ao estado.

Desde que os grupos de indivíduos começaram e se reunir em coletividade, foi se tornando necessário estabelecer um meio de financiar as atividades que objetivavam o fortalecimento do ente político - estado – e ao mesmo tempo fornecer os meios essenciais para que aquela sociedade se desenvolvesse e recebesse as prestações de serviço necessárias.

Não se pode precisar o momento exato em que surgiu o tributo. A história se encarrega de apontar as primeiras contribuições desde que o homem passou a se organizar em grupos sociais e políticos. Originalmente, o tributo era uma manifestação voluntária dos membros da sociedade em favor dos líderes guerreiros como forma de presente pela proteção recebida¹.

A imperiosidade veio em momento posterior, em princípio, não contra os membros daquela sociedade, mas contra os vencidos em batalhas, forçados a entregar seus bens aos vencedores.

A seguir, os chefes daquilo que começou a se delinear como estado passaram a cobrar os tributos de seus próprios súditos para a manutenção daquele sistema. Fala-se aqui em mais de dois mil anos antes da era cristã, com escritos em cuneiforme encontrados na Suméria, onde hoje é o Iraque, com cobranças extorsivas e confisco de bens a favor do rei².

Mais próximo do marco zero da era cristã, em torno do século VII A. C., a Grécia, que se tornou um dos maiores impérios da antiguidade, foi o primeiro estado a organizar a cobrança de tributos aos moldes do que vemos hoje. Isso possibilitou sua expansão e desenvolvimento em todos os níveis, a ponto de até os dias atuais utilizarmos dos mesmos conceitos, pensamentos e valores construídos naquela época. Tanto que a ascensão do império romano, também com seus arrojos, não conseguiu dominar e submeter os gregos, optando por assimilar sua cultura e também seu modelo de tributação, utilizando-o no domínio de outras terras ao longo de sua ascensão, que consistia em conquistar outros povos sem, no entanto,

¹ FERREIRA, Rodrigo. *Tributos: origem e evolução*. Breve abordagem histórica sobre a evolução dos tributos. Disponível em: <<https://rfer Santos.jusbrasil.com.br/artigos/222353175/tributos-origem-e-evolucao>>. Acesso em: 20 set. 2018.

² Ibidem.

impor-lhes suas crenças e costumes, preservando-lhes a liberdade, mas tributando-os compulsoriamente para sustentar e expandir seu império para outras terras e outros povos³.

Os romanos implementaram um modelo de cobrança de impostos sobre importação e consumo em geral que até os dias de hoje são cobrados pelos Estados e foram indispensáveis para a manutenção desse império.

Se por um lado, o modelo de tributação desenvolvido pelos gregos e posteriormente pelos romanos, atravessou as eras até chegar aos dias de hoje, o modo de cobrança sofreu profunda evolução, passando do confisco de bens para a cobrança exclusivamente em pecúnia, observando os princípios da capacidade tributária e da proporcionalidade⁴.

O senhor feudal detinha o poder absoluto para ditar regras e para decidir sobre vida e morte de seus servos, que lhe destinavam sua mão-de-obra e a melhor parte de sua produção como tributo, pagando com a sua restrita liberdade ou a própria vida caso não o fizessem. Em troca, recebiam proteção e o direito/obrigação de se manterem nas terras do senhor.

As cruzadas, fomentadas pela igreja entre os séculos XI e XIII, tinham não só objetivos religiosos, mas também econômicos e políticos, visava-se as conquistas das terras do oriente e a busca por produtos e mercados. Essas empreitadas consumiram grande quantidade de recursos e por isso, a cobrança de tributos se tornava mais e mais agressiva.

A questão que se impunha era como proteger as terras conquistadas e desenvolver as atividades estatais, não só a bélica, mas também as de prestação à população, segurança, urbanização, saúde, educação e tantas outras, sem que alguém fosse obrigado a fornecer o recurso financeiro. Em função dessas atividades estatais, o tributo era cobrado de forma a configurar verdadeiro confisco, sem considerar a capacidade contributiva e as necessidades básicas do pagador.

Foi nesse contexto que na Inglaterra, o rei João Sem Terra, sucessor de Ricardo Coração de Leão, com o objetivo de cobrir todos os gastos e recuperar as terras perdidas na guerra contra a França em 1204, adotou política tributária cada vez mais onerosa para seus súditos⁵.

A insatisfação gerada pelas derrotas para a França somada aos altos impostos exigidos pela realeza, fez com que a nobreza inglesa obrigasse João sem terra a assinar a Magna Carta em 1215, documento que representa um marco constitucional impondo limitações ao rei e que

³ FERREIRA, op. cit., nota 1.

⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo: da interpretação e da exoneração tributária*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 26-43.

⁵ SILVA, Evander de Oliveira. *A magna carta de João Sem Terra e o devido processo legal*. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/33931/a-magna-carta-de-joao-sem-terra-e-o-devido-processo-legal>>. Acesso em: 20 set. 2018.

serviu de base para a elaboração das constituições dos países, lei maior que norteia todas as outras.

Os estados nacionais surgidos na Europa com o fim da idade média foram forçados a buscar novas rotas para o oriente por meio da navegação, atividade extremamente cara, por isso, os reis cobravam tributos de seus súditos em moedas de ouro e prata e não mais em mercadorias, como na idade média.

O absolutismo era financiado pelos pesados tributos pagos pelos comerciantes – os burgueses -, uma vez que as classes dominantes, a nobreza e o clero nada pagavam. Onerados além do limite, a reação não foi outra senão a deflagração da revolução francesa em 1789, que constituiu o marco da idade contemporânea e teve como escopo a implantação da república.

Como poderia o estado fazer frente às suas necessidades sem que houvesse a extorsão de seus súditos e como poderiam os súditos produzir riquezas sem que o estado tomasse tudo em nome próprio, eram questões sem resposta até aquele momento.

Dessa forma, o embrião das constituições – a carta de 1215 - trouxe em seu bojo os direitos do homem, elevados ao conceito de fundamentais e, entre tantos, o da limitação dos poderes do rei para criar ou majorar impostos, o que, a partir desse instante, passou a exigir a aprovação de um conselho formado por nobres, que poderia, também, reformar decisões do rei, até mesmo com o uso da força⁶.

Ingo Wolfgang Sarlet⁷ observa que a força jurídica objetiva autônoma dos direitos fundamentais possui eficácia irradiante e, por isso, fornece diretrizes para a aplicação dos direitos infraconstitucionais, que recebem interpretação conforme os direitos fundamentais.

O lema da revolução francesa de 1789 foi liberdade, igualdade e fraternidade. Esse foi o ambiente para o surgimento da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, fundamental na história do ser humano por ter sido o primeiro documento que definiu os direitos inalienáveis da pessoa humana. Contemporaneamente, os Estados Unidos, nos mesmos moldes da revolução francesa, tornaram-se independentes da Inglaterra impulsionados pelo mesmo motivo: os altos impostos cobrados pela coroa britânica.

Como ensina Felipe Faria de Oliveira⁸, não há como separar a interpretação constitucional da interpretação infraconstitucional sobre os direitos fundamentais.

⁶TORRES, Heleno Taveira. *A magna carta completa 800 anos e influencia nossa Constituição tributária*. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2015-jun-10/consultor-tributario-magna-charta-influencia-nossa-constituicao-tributaria>>. Acesso em: 20 jul. 2019.

⁷SARLET apud OLIVEIRA, Felipe Faria de. *Direito tributário e direitos fundamentais: uma revisão do princípio da tipicidade junto ao estado democrático de direito*. Belo Horizonte: Arraes, 2010, p. 52.

⁸OLIVEIRA, Felipe Faria de. *Direito tributário e direitos fundamentais: uma revisão do princípio da tipicidade junto ao estado democrático de direito*. Belo Horizonte: Arraes, 2010, p. 52.

No Brasil, o principal movimento com o objetivo de se libertar de Portugal e instituir a república se deu em fins do século XVIII e início do século XIX, com a conjuração mineira, cuja motivação foi a cobrança do quinto do ouro que deveria ser pago à coroa portuguesa.

Assim, se organizava o movimento da Inconfidência Mineira. Segundo Martins⁹:

[...] na segunda metade do século XVIII, a exploração de ouro em Minas Gerais começou a decair (...). A cobrança de impostos que era feita sobre o ouro foi mantida pela coroa portuguesa, mesmo sabendo que os mineiros já não tinham como pagar o "quinto" (20% do ouro). (...) O rei ordenou (...) a derrama, a cobrança dos impostos atrasados (...) foram cobrados à força, com policiais, de qualquer cidadão mineiro. (...) Era comum acontecerem casos de todos os bens de uma família serem tomados. Foi em meio a essa crise que surgiu a Conjuração Mineira ou Inconfidência Mineira [...].

Ao se exaurirem as minas, a coroa portuguesa, afogada em dívidas, imaginando que o ouro estava sendo sonegado, ameaçou com a derrama, que era a cobrança de todos os valores não pagos de uma só vez. No dia prometido para a cobrança desse ouro supostamente omitido, haveria o movimento dos inconfidentes que, traído, foi derrotado. Estava plantada ali a semente que viria a inspirar o movimento de independência do Brasil.

Contudo, não se deve olhar o direito constitucional apenas sob o ponto de vista da limitação do estado autoritário e faminto em benefício do contribuinte, seria um pensamento maniqueísta acerca da relação estado/contribuinte. A efetivação dos direitos fundamentais, e não só suas garantias, abarca um sistema amplo e complexo. O estado fiscal, e nele está inserida a sociedade, também goza do direito de arrecadar para concretizar os ideais sociais e liberais presentes no capítulo dos direitos fundamentais¹⁰.

2. A JUSTIÇA FISCAL COMO MEIO PARA O EXERCÍCIO DA CIDADANIA E DA LIBERDADE

Na medida em que o Estado se viu obrigado a garantir cada vez mais serviços à sociedade, mais foi tendo necessidade de aumentar os tributos, tanto qualitativa como quantitativamente.

No Brasil fala-se em sistema tributário injusto, uma vez que quem ganha menos paga mais imposto. Esse é o resultado da transferência da carga tributária dos impostos diretos para os indiretos.

⁹MARTINS, Lucas: *Inconfidência mineira*. Disponível em: <<https://www.infoescola.com/historia/inconfidencia-mineira-conjuracao-mineira/>>. Acesso em: 28 out. 2018.

¹⁰ OLIVEIRA, op. cit., p. 53-54.

Os impostos diretos são aqueles que o sujeito passivo paga sobre o fato gerador, em geral propriedade ou renda e, via de regra, não repassa a outro sujeito. Os indiretos são aqueles em que o ônus é transferido a outro e incide no preço final, dificultando sua identificação, como é o caso do ICMS e IPI, por exemplo.

No Brasil, segundo Nóbrega¹¹, a iniciativa de criar um tributo que incidisse sobre a renda surgiu no reinado de D. Pedro II pela necessidade obtenção de receita fiscal e também como medida de diminuir as desigualdades:

[...] a primeira sinalização de um real e definitivo imposto sobre a renda remonta a 1867, quando o Visconde de Jequitinhonha expôs e defendeu sua implementação, sem, no entanto, lograr êxito. Afonso Celso, o Visconde de Ouro Preto, quando Ministro da Fazenda, preocupado em reorganizar o sistema tributário, consultou, em 1879, os maiores financistas da época sobre a conveniência de instituir o imposto sobre a renda. As opiniões ficaram divididas [...]

Embora antes já houvesse tributação pontual sobre a renda, o imposto geral sobre renda no Brasil nasceu oficialmente em 31 de dezembro de 1922 para aplicação no exercício de 1923. Com alíquotas ainda tímidas, variando progressivamente entre a mínima de 1% até a máxima de 8%. A progressividade do tributo determina quem deve pagar mais de acordo com sua capacidade contributiva e é eficiente para uma política tributária mais justa¹².

Os tributos arrecadados pelo estado se destinam a custear não só a segurança nacional e seus gastos funcionais, mas, também, a suprir as necessidades dos cidadãos. Na medida em que o estado nacional ampliava a prestação de serviços à população, foi, com isso, aumentando a necessidade de arrecadar mais e mais. Houve, a partir daí, uma elevação na progressividade e na quantidade de alíquotas e na elevação destas de maneira gradual.

Entre os anos 30 e 40, a alíquota máxima do imposto sobre a renda, que já estava em 20%, passou de um só pulo para 50%. E assim foi, até que, no governo do Presidente João Goulart de 1961 a 1964, em meio a grave crise econômica, chegou a 65%, a maior da história.

A partir do golpe de 1964, os governos militares iniciaram a redução das alíquotas e da progressividade do imposto de renda. A partir dos anos 80, com a liberação financeira internacional, surgiu a crença de que o capital deveria ser desonerado para que servisse a atrair investimentos. Esse era um pensamento dos organismos econômicos internacionais que

¹¹ NÓBREGA, Cristóvão Barcelos. *História do Imposto de Renda no Brasil: um enfoque da pessoa física (1922-2013)*. Brasília, DF. Secretaria da Receita Federal, 2014. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/institucional/memoria/imposto-de-renda/historia/trajetoria>>. Acesso em: 20 mar. 2019, [e-book], p. 25.

¹² *Ibidem.*, p. 31 - 32.

influenciavam não só a economia brasileira, mas a de muitos países pelo mundo, o que fez cair drasticamente a tributação sobre renda e capital pelo mundo¹³.

Nos fins dos anos 80, no Brasil, a Constituição Federal inaugurava um rol mais amplo de direitos essenciais do cidadão, ligados, sobretudo, ao princípio fundamental da dignidade da pessoa humana, que compreendiam, em contrapartida, diversos serviços a serem prestados pelo estado, como saúde, moradia, educação e assistência social. Curiosamente, a política tributária iria baixar a alíquota do imposto sobre capital e renda de 45% para 25%, entre outras alterações que provocaram a diminuição da arrecadação sobre fatos geradores de renda¹⁴.

Para compensar essa perda, como consequência, houve brutal aumento sobre os tributos incidentes sobre o consumo de bens e serviços, o que afeta diretamente as camadas menos favorecidas da sociedade via tributação indireta, ao mesmo tempo em que as camadas privilegiadas foram favorecidas com a desoneração da renda. Quem ganhava menos passou a pagar mais impostos no Brasil, fato que ainda hoje ainda é realidade e as políticas tributárias continuam contribuindo para aumentar essa desigualdade.

Os tributos podem ser divididos, entre outras tantas categorias, em diretos ou indiretos. No tributo indireto, um contribuinte especial é obrigado a efetuar o pagamento, é o chamado contribuinte de direito. Este contribuinte repassa esse custo às suas vendas, dessa forma, ele não sofre a diminuição do seu patrimônio com a obrigação tributária. A transferência do ônus do tributo, a chamada repercussão, é o que caracteriza o tributo indireto.

O consumidor final é quem arca com o total dos custos, paga e ignora esse ônus. Ele é o contribuinte de fato. Sua percepção fica mitigada e, conseqüentemente, sua reação dificilmente acontece. Dessa forma, torna-se muito mais fácil para o ente tributante instituir ou aumentar os tributos indiretos de sua competência.

Passou-se a se observar, no Brasil e na maioria dos países do mundo, a diminuição da tributação pela via direta, como imposto de renda, por exemplo, e o aumento pela via indireta, ICMS, por exemplo. A explicação é que a via indireta dificulta a visualização pelo contribuinte, o que abrandava sua reação.

O tributo indireto não é repetível. O contribuinte que arcou com ele, se tiver pagado indevidamente, não terá o direito à restituição. Na verdade, dificilmente ficará sabendo que pagou a mais ou o que não devia. O resultado é que as garantias constitucionais do

¹³ NÓBREGA, op. cit.

¹⁴ ITURRIET, Róber Avila; CONCEIÇÃO, João Santos. *Justiça Tributária: como o Brasil recuou*. Disponível em: <<https://outraspalavras.net/sem-categoria/justica-tributaria-como-o-brasil-recuou/>>. Acesso em: 12 mar. 2019.

contribuinte, neste caso, são afastadas pela complexidade de serem restituídos os tributos indiretos¹⁵.

Em uma leitura do artigo 166, do Código Tributário Nacional, conclui-se que somente quem suportou o ônus terá direito à restituição. Se o ônus foi transferido ao contribuinte de fato, somente com sua autorização poderá o fornecedor-contribuinte repetir o indébito. No entanto, o consumidor final arca com o valor do tributo na forma de custo. Ele não faz parte da relação jurídica tributária e, por isso, não seria legitimado para repetir o indébito. Ao mesmo tempo, o contribuinte de direito só poderia pedir a restituição caso conseguisse comprovar a não repercussão. Por todo o exposto, conclui-se ser difícil se constatar na prática a devolução do tributo indireto pago a mais ou indevidamente¹⁶.

A exceção são as decisões do STJ¹⁷ no sentido de reconhecer o direito de restituição do ICMS pago indevidamente sobre a energia elétrica em caso de demanda contratada e não utilizada. Mas, ainda é uma situação específica e o consumidor individual, neste caso, tem maior facilidade de visualizar a incidência e de identificar a injustiça.

A ênfase na cobrança dos impostos indiretos mostra-se perversa, pois não observa o princípio da capacidade contributiva do cidadão, arrecadando igual de pessoas diferentes. O resultado disso é a inacessibilidade das pessoas de baixa renda aos bens e serviços para a satisfação de suas necessidades essenciais, conforto, lazer e bem estar. Essa realidade contribui para o aumento do fosso entre as classes sociais, aumentando a concentração de renda, construindo uma sociedade cada vez mais desigual e possibilitando todos os desdobramentos negativos inerentes ao fato¹⁸.

Ao mesmo tempo, observa-se uma defasagem na correção das faixas das alíquotas do Imposto sobre a renda, uma vez que a correção da tabela de incidência do imposto não tem sido corrigida de acordo com a variação do salário ou da inflação, acabando por atingir faixas salariais que até então estavam fora da incidência. O resultado é que aquele trabalhador de renda média baixa que ficava de fora, além de toda a carga que suporta dos impostos indiretos, passou a ter também a renda tributada, o que diminui sua capacidade aquisitiva, restando excessivamente onerado.

¹⁵ Ibidem.

¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. (Coord). *Tributação Indireta no Direito Brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2013, p. 23-27.

¹⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *REsp nº 1.299.303*. Relator: Ministro César Asfor Rocha. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=RESP+1299303+SC&repetitivos=REPETITIVO S&&tipo_visualizacao=RESUMO&b=ACOR>. Acesso em: 5 abr. 2019.

¹⁸ CARDOSO, José Álvaro Cardoso de Lima: *O sonho da justiça tributária no Brasil*. Disponível em: <<http://desacato.info/artigo-o-sonho-da-justica-tributaria-no-brasil/>>. Acesso em: 7 abr. 2019.

A dignidade da pessoa humana é um dos fundamentos da República Federativa do Brasil - artigo 1º, III, CRFB - que tem como objetivos fundamentais, entre outros, sociedade livre, justa e solidária, redução das desigualdades sociais e promoção do bem de todos, sem distinção - artigo 3º, CRFB.

A garantia ao mínimo existencial é um direito fundamental implícito na Constituição Federal, que tem como justificativa a garantia ao direito à dignidade. Todavia, não é a Constituição de 1988 quem inaugura essa ideia. Ruy Barbosa e Pontes de Miranda já compreendiam que as normas que definem direitos e garantias fundamentais trazem no seu contexto a necessidade de garantia ao mínimo existencial. E este termo não deve ser entendido apenas como o mínimo para sobrevivência. Cada pessoa tem direito à vida com dignidade, de prover o próprio sustento com o auxílio do estado e de toda a sociedade. No Estado Fiscal de Direito, no Brasil, segundo Torres¹⁹:

[...] a tributação passa-se a se fazer com fundamento no princípio da capacidade contributiva e no seu subprincípio da progressividade, que ingressam nas Constituições da França e do Brasil, entre outras, o que implica a proibição da incidência sobre a parcela mínima necessária à existência humana digna, que, estando aquém da capacidade econômica e constituindo reserva da liberdade, limita o poder fiscal do Estado [...].

Nesse Estado Social Fiscal, com foco nos direitos humanos e no constitucionalismo, é imprescindível a reflexão sobre a garantia do mínimo existencial.

3. A REDUÇÃO DA DESIGUALDADE SOCIAL POR MEIO DA TRIBUTAÇÃO: A REFORMA FISCAL

A reforma fiscal é tema de diversos projetos e está sempre em discussão, mas ainda a enorme e injusta carga tributária no Brasil segue no ritmo crescente sob o argumento de ajuste fiscal e estabilização da economia.

Como já foi visto em capítulo anterior, a tributação injusta, quer dizer, de um lado pouca onerosidade sobre renda e patrimônio, tributos diretos, e excessiva carga sobre consumo de bens e serviços, tributos indiretos, resultam em obstáculos para o crescimento do país, já que a finalidade de incentivar investimentos, desonerando o capital, não supera a dificuldade de consumo de bens e serviços por parte da população brasileira. Este fator deixa de fomentar o segundo setor da economia e constitui um empecilho para o desenvolvimento

¹⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos humanos e a tributação*. Imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 123.

econômico, que ainda concorre com os altos juros e a corrupção. A taxa de crescimento econômico tem ficado aquém da de outros países em desenvolvimento²⁰.

O índice de arrecadação no Brasil chega a patamares que se superam a cada ano, batendo recordes sucessivos. A tributação indireta excessiva, incidente sobre produção, venda e consumo, constitui retirada compulsória da economia, auxiliada pela falta de transparência que esse tipo de tributação impõe, porque cobre seu peso sobre a capacidade de consumo e produção de bens e serviços.

O baixo consumo é um fator de desaceleração da economia, que resulta em menor arrecadação. Em contrapartida, para compensar, os governos (federal, estadual e municipal) aumentam as alíquotas de seus tributos com o objetivo de estabilizar a economia. Essa prática constitui um freio na economia e retira muitos do mercado de produção/consumo e incentiva a economia informal de subsistência.

A carga tributária, quando em comparação ao produto interno bruto (PIB), coloca o Brasil ao lado dos países mais ricos do mundo e muitos pontos à frente dos países em desenvolvimento, considerando apenas o tamanho da arrecadação. Ou seja, o Brasil é um país em desenvolvimento que aplica alta carga tributária. Dessa forma, pode-se dizer que combina baixa renda *per capita* com alta carga tributária²¹.

A maior parte dos países desenvolvidos tem na tributação sobre renda, lucro e patrimônio sua maior base de arrecadação. Há uma prioridade na arrecadação direta. No Brasil, ao contrário, a base da arrecadação está justamente, e cada vez mais, nos impostos indiretos. Justamente o que prejudica a produção, a distribuição e o consumo.

Tais tributos, além de incidirem excessivamente sobre o mercado interno, são cumulativos e fazem parte de um sistema complexo, talvez o mais complexo do mundo. A reforma tributária é premente.

A questão é que a proposta de reforma deveria ser para fomentar a justiça na arrecadação. O objetivo de se implementar uma reforma em qualquer campo deve ser sempre para melhorar a situação vigente. Mas o que se tem visto é que a cada reforma, aumenta a carga tributária e também a complexidade do sistema normativo com novos dispositivos e novos conceitos.

²⁰ MARTINS, Marcelo Maiolono. *A injustiça do sistema: sistema tributário injusto*. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&view=article&id=1240:reportagens-materias&Itemid=39>. Acesso em 20 set 2018.

²¹ AFONSO, José Roberto; MEIRELLES, Beatriz Barbosa; CASTRO, Kleber P.: *A tributação no Brasil: a verdadeira carga pesada*. Revista Rio Estudos nº 207. Secretaria Especial de Comunicação Social. Rio de Janeiro. 2006, p. 2-12.

O fenômeno da globalização de todos os setores da vida da sociedade mundial, mais especificamente a globalização econômica, cuja inserção do Brasil se deu nos anos 90, influenciou na soberania fiscal dos países, criando normas internacionais oriundas dos tratados, tornando obrigatórios novos estudos sobre a tributação em cada país signatário, criando um direito tributário internacional.

Essa tendência obrigou a uma produção legislativa que remete à necessidade de reforma tributária no Brasil, que disciplina duas categorias de tratados: convenções, em geral bilaterais, para evitar a dupla tributação sobre renda e capital, e os acordos multilaterais de comércio, que disciplinam as incidências tributárias para viabilizar o livre comércio como, por exemplo, o Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (GATT), incorporado à Organização Mundial do Comércio (OMC) ou o Tratado de Assunção, que deu origem ao processo de formação do Mercado Comum do Sul (Mercosul)²².

Esses acordos visam derrubar as barreiras tributárias impostas de diversas formas ao comércio internacional. Para possibilitar as trocas comerciais mais livres, o que só é possível com a constituição de um território supranacional, é indispensável repensar a política tributária internamente.

É importante ressaltar que o ordenamento jurídico brasileiro já destacou a posição hierárquica dos tratados internacionais perante os outros documentos legislativos. No caso próprio do ordenamento tributário brasileiro, deve ser destacado o art. 98, do Código Tributário Nacional (CTN) que estabelece que os tratados e convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna²³.

Quer dizer, o tratado internacional ocupa posição superior à legislação interna tendo que antes, naturalmente, ser ratificado pelo Congresso Nacional e promulgado por decreto pelo poder executivo para adquirir validade no ordenamento brasileiro e tornar-se legislação interna.

A Constituição de 1988 desenha a estrutura federalista e traz explícita e implicitamente os fundamentos e princípios que devem reger o Estado brasileiro. Com base nessas premissas e no fato de a carga tributária no Brasil ser bastante elevada e de se considerar que a sociedade civil já se encontra no seu limite de capacidade contributiva,

²² FERNANDES, Edison Carlos: A questão do tratado internacional na reforma tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PASIN, João Bosco Coelho. *Revista brasileira de direito tributário e finanças públicas*, nº 7. Rio Grande do Sul: Magister, 2008, p. 6-7.

²³ FERNANDES, op. cit., p. 6.

muitas foram as tentativas de reforma tributária, embora na maioria frustradas e sem alcançar seus objetivos²⁴.

O verdadeiro impasse na reforma é em relação às perdas que os estados e municípios sofrerão ao mesmo tempo em que se dará a centralização da arrecadação pela União, visto que este seria o resultado da desoneração dos impostos sobre bens e serviços - de competência dos estados, DF e municípios - e aumento dos impostos sobre renda e capital - de competência da União.

Uma reforma tributária eficiente teria que atacar os efeitos do atual sistema, que apresenta infraestrutura deficitária e serviços públicos sucateados, descongestionando a produção e fomentando o consumo, postergando a tributação para a última fase, no momento do consumo final, em forma de imposto único sobre o valor agregado (IVA) já utilizado pela grande maioria dos países democráticos.

Não se deve esquecer, contudo, do equilíbrio entre municípios, estados, DF e União a fim de manter o pacto federativo e a autonomia dos entes federados. Cada ente é responsável pelo fornecimento de bens e serviços para atender às necessidades da coletividade no seu âmbito de atuação, como saúde, educação, transporte e segurança. É dever de cada ente equacionar o grande desequilíbrio entre as classes privilegiadas e as menos favorecidas.

Deve-se evitar o aumento da arrecadação com a diminuição da repartição. A repartição da receita tributária tem que ser realizada de forma efetiva e eficiente a fim de promover o crescimento regional e o desenvolvimento nacional e permitir o combate à sonegação, ao superendividamento das empresas, ao desemprego e à corrupção.

A reforma tributária, enfim, deve ter como escopo a diminuição das desigualdades sociais com melhor, e não maior, arrecadação e distribuição de renda para a promoção da justiça social que tanto se almeja e que constitui um dos objetivos fundamentais da República.

CONCLUSÃO

Este estudo procurou demonstrar a importância de uma política tributária adequada para o enfrentamento do problema da desigualdade social e da injusta distribuição de rendas no Brasil. Foi visto que a situação tem se agravado devido a várias reformas que só têm aumentado a carga tributária sobre aqueles que menos têm condição de suportá-la.

²⁴ ABRÃO, Carlos Henrique: A revisão do modelo tributário e os conflitos de interesse. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PASIN, João Bosco Coelho. *Revista brasileira de direito tributário e finanças públicas*, nº 7. Rio Grande do Sul: Magister, 2008, p. 32-38.

Embora a atividade arrecadatória seja a mais repudiada pelos integrantes de um estado, a tributação é atividade indispensável para a manutenção do sistema social. As disposições constitucionais não servem apenas para limitar a arbitrária atividade estatal em benefício do contribuinte. A arrecadação é o que viabiliza o fornecimento de mais e melhores serviços à sociedade. Um Estado não sobrevive se não investir em saúde, educação, segurança, moradia e transporte. Não basta apenas implementar o serviço, ele deve ser acessível a todos.

Há muito esse tema é debatido entre doutrinadores e acadêmicos, especialistas nos setores tributário e financeiro e no setor econômico. Observando o cenário brasileiro, presume-se que pouco ou nada foi implantado de forma eficiente e duradoura. A sociedade brasileira suporta o ônus de políticas tributárias mal concebidas.

A reforma tributária é necessária até mesmo para o impulso da qualidade e da quantidade das exportações. Tratados internacionais dos quais o Brasil é signatário impõem o ajuste fiscal para tornar o país mais inserido na realidade internacional e mais competitivo.

A alta carga e a complexidade do sistema tributário atrasam a indústria e o comércio, elevam os custos dos bens e serviços e torna o Brasil menos apto a se destacar no mercado internacional.

No atual quadro, são necessárias mudanças no modelo de tributação, adotando-se o imposto sobre valor agregado (IVA) com ampla base de incidência e novas regras sobre o imposto de renda e ganhos de capital para atingir lucros e dividendos.

Dessa forma, a tão aguardada reforma fiscal deve ser feita de maneira a impulsionar a economia, diminuir as diferenças regionais e fomentar a justiça social. Assim sendo, se estabelecerá, de maneira mais concreta, o desejado estado democrático de direito.

REFERÊNCIAS

ABRÃO, Carlos Henrique: A revisão do modelo tributário e os conflitos de interesse. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PASIN, João Bosco Coelho. *Revista brasileira de direito tributário e finanças públicas*, nº 7. Rio Grande do Sul: Magister, 2008.

AFONSO, José Roberto; MEIRELLES, Beatriz Barbosa; CASTRO, Kleber P.: *A tributação no Brasil: a verdadeira carga pesada*. Revista Rio Estudos nº 207. Secretaria Especial de Comunicação Social. Rio de Janeiro. 2006.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *REsp nº 1.299.303*. Relator: Ministro César Asfor Rocha. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?livre=RESP+1299303+SC&repetitivos=REPETITIVOS&&tipovisualizacao=RESUMO&b=ACOR>>. Acesso em: 5 abr. 2019.

_____. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 7 abr. 2019.

CARDOSO, José Álvaro Cardoso de Lima: *O sonho da justiça tributária no Brasil*. Disponível em: <<http://desacato.info/artigo-o-sonho-da-justica-tributaria-no-brasil/>>. Acesso em: 7 abr. 2019.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo: da interpretação e da exoneração tributária*. São Paulo: Dialética, 2003.

FERNANDES, Edison Carlos: A questão do tratado internacional na reforma tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; PASIN, João Bosco Coelho. *Revista brasileira de direito tributário e finanças públicas*, nº 7. Rio Grande do Sul: Magister, 2008.

FERREIRA, Rodrigo. *Tributos: origem e evolução*. Breve abordagem histórica sobre a evolução dos tributos. Disponível em: <<https://rfersantos.jusbrasil.com.br/artigos/222353175/tributos-origem-e-evolucao>>. Acesso em: 20 set. 2018.

ITURRIET, Róber Avila; CONCEIÇÃO, João Santos. *Justiça Tributária: como o Brasil recuou*. Disponível em: <<https://outraspalavras.net/sem-categoria/justica-tributaria-como-o-brasil-recuou/>>. Acesso em: 12 mar. 2019.

MARTINS, Lucas. *Inconfidência mineira*. Disponível em: <<https://www.infoescola.com/historia/inconfidencia-mineira-conjuracao-mineira/>>. Acesso em: 28 out. 2018.

MARTINS, Marcelo Maiolono. *A injustiça do sistema: sistema tributário injusto*. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/desafios/index.php?option=com_content&view=article&id=1240:reportagens-materias&Itemid=39>. Acesso em 20 set 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. (Coord). *Tributação Indireta no Direito Brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2013.

NÓBREGA, Cristóvão Barcelos. *História do Imposto de Renda no Brasil: um enfoque da pessoa física (1922-2013)*. Brasília: Secretaria da Receita Federal, 2014. Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/institucional/memoria/imposto-de-renda/historia/trajetoria>>. Acesso em: 20 mar. 2019, [e-book].

OLIVEIRA, Felipe Faria de. *Direito tributário e direitos fundamentais: uma revisão do princípio da tipicidade junto ao estado democrático de direito*. Belo Horizonte: Arraes, 2010.

SILVA, Evander de Oliveira. *A magna carta de João Sem Terra e o devido processo legal*. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/33931/a-magna-carta-de-joao-sem-terra-e-o-devido-processo-legal>>. Acesso em: 20 set. 2018.

TORRES, Heleno Taveira. *A magna carta completa 800 anos e influencia nossa Constituição tributária*. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2015-jun-10/consultor-tributario-magna-charta-influencia-nossa-constituicao-tributaria>>. Acesso em: 20 jul. 2019.

TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.