

**(RE)PENSANDO OS CRITÉRIOS DE TRIBUTAÇÃO DO
SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL: PROGRESSIVIDADE E
REGRESSIVIDADE EM CONSIDERAÇÃO À JUSTIÇA FISCAL**

*(RE)PENSAR LOS CRITERIOS TRIBUTARIOS DEL SISTEMA
TRIBUTARIO NACIONAL: PROGRESIVIDAD Y REGRESIVIDAD EN
CONSIDERACIÓN A LA JUSTICIA TRIBUTARIA*

Érica Melícia da Silva Silveira¹

Resumo: O presente trabalho tem como estudo a desigualdade social que permeia o processo de tributação nacional, inicia-se com breve síntese sobre o conceito de sistema tributário e competência tributária, posteriormente fundamenta-se com ênfase e destaque sobre os princípios da progressividade sobre seu caráter jurídico e tratando de sua real finalidade, qual seja à medida que aumenta a capacidade contributiva, aumenta as alíquotas dos impostos, devendo tal contribuinte recolher maiores impostos, trata-se brevemente também de sua finalidade extrafiscal e sobre o princípio da regressividade que se pauta nos tributos indiretos, sendo as alíquotas embutidas no custo dos produtos e serviços e repassados aos consumidores, nesse sentido, aborda a ineficácia do sistema tributário, em razão de sua evidente desigualdade. Com o intuito de tratar sobre o tema com maior aplicabilidade, propõe-se ao estudo do Imposto de Renda sobre o aspecto progressivo e sobre o Imposto de Produtos Industrializados com enfoque sobre sua regressividade e conclui-se que tais impostos oneram em demasia os mais hipossuficientes. Nota-se que a importância da pesquisa, encontra-se no sentido de que os princípios e leis devem ser mais efetivos, com o intuito de remover desigualdades e equilibrar a relação tributária dos contribuintes como um todo, implementando a justiça fiscal. Conclui-se que o sistema tributário onera os mais hipossuficientes e beneficia com incentivos fiscais os contribuintes com maior capacidade econômica.

¹ Especialista em Direito Tributário pelo Centro Universitário UniAmérica. Pós-graduanda L.L.M. em Mediação, Gestão e Resolução de Conflitos pela Escola Superior de Advocacia da OAB/MG. Bacharel em Direito pela Escola Superior Dom Helder Câmara. Vice-presidente da AGEJ - Associação Guimarães de Estudos Jurídicos. Diretora de Publicação e membro do Conselho Editorial do Portal Jurídico Magis. Advogada.

Palavras-chave: Sistema Tributário Nacional; Desigualdade Tributária; Progressividade; Regressividade.

Resumen: El presente trabajo tiene como estudio la desigualdad social que permea el proceso tributario nacional, se inicia con una breve síntesis sobre el concepto de sistema tributario y jurisdicción tributaria, posteriormente se fundamenta con énfasis y énfasis en los principios de progresividad sobre su carácter jurídico. .y tratando de su verdadero fin, que es a medida que aumenta la capacidad contributiva, aumentan las tasas impositivas y dicho contribuyente debe recaudar más impuestos, también se trata brevemente de su fin extrafiscal y del principio de regresividad que se fundamenta en los impuestos indirectos, con las tasas embebidas en el costo de los productos y servicios y repercutidas en los consumidores, en este sentido, se aborda la ineficacia del sistema tributario, por su evidente desigualdad. Para tratar el tema con mayor aplicabilidad, se propone estudiar el Impuesto a la Renta en su vertiente progresiva y el Impuesto a los Productos Industrializados con foco en su regresividad y se concluye que dichos impuestos gravan en exceso a los más desfavorecidos. Se advierte que la importancia de la investigación radica en el sentido que los principios y leyes deben ser más efectivos, con el fin de eliminar las desigualdades y equilibrar la relación tributaria de los contribuyentes en su conjunto, implementando la justicia tributaria. Se concluye que el sistema tributario grava a los más desfavorecidos y beneficia con incentivos tributarios a los contribuyentes con mayor capacidad económica.

Palabras Clave: Sistema Tributario Nacional; Desigualdad Fiscal; Progressividad; Regresividad.

1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Constata-se que o sistema tributário possui diversas normas, princípios e regras, sobre o aspecto da tributação, especialmente na Constituição Federal, na qual há normas acerca do sistema tributário nacional, limitação do poder de tributar e disposições sobre os impostos da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

Com esse escopo, o objetivo do presente estudo é analisar o sistema tributário, principalmente nos aspectos da progressividade e regressividade tributária, apontando-se uma comparação dos respectivos princípios, sobre o aspecto do Imposto de Renda e sobre o Imposto de Produto Industrializado, analisa-se a partir desse contexto, a incidência tributária sobre os contribuintes de tais impostos.

Dessa forma se propõe a responder a seguinte pergunta: Como melhor atender a justiça fiscal, tendo em vista os critérios de tributação progressivo e regressivo?

Uma possível solução para o problema seria a incidência e variabilidade das alíquotas terem diferenciação pela essencialidade e seletividade do produto, criação de mecanismos de restituição dos tributos suportados pelo consumidor, por meio de mecanismos de repasse desses valores, que acabariam por exercer um papel similar à figura da isenção e a introdução da progressividade efetiva para o Imposto de Renda de Pessoa Física, promovendo uma aproximação aos padrões de tributação renda praticados pelos países capitalistas mais avançados.

Nesse sentido, o objetivo geral do presente estudo é questionar o sistema tributário nacional sob o aspecto da progressividade e regressividade tributária, percebe-se que as legislações deveriam nortear o processo de incidência tributária, com o fito de evitar desigualdades.

Por fim, cabe, mencionar como dar-se-á estruturação do seguinte trabalho acadêmico, no segundo capítulo tratar-se-á do delineamento do sistema tributário nacional que são as normas do Sistema Tributário Nacional abrangem disposições constitucionais, leis, decretos, instruções normativas, etc., desde que componham um conjunto organizado, no terceiro capítulo se abordará os critérios tributários do sistema nacional, que comporta como subtítulos o princípio da regressividade, marcado pela concentração da tributação sobre o consumo, ensejando um maior impacto em pessoas de baixa renda em comparação a pessoas de alta renda.

Posteriormente, tratar-se-á do princípio da progressividade, sob a análise de que é evidenciado nos impostos diretos e deve ser onerado o contribuinte com maior capacidade de riqueza.

Com isso, a fim de alcançar o referido objetivo, utilizou-se o método da pesquisa bibliográfico, na qual analisa-se disposições legais, bem como fontes doutrinárias acerca do tema.

2 DELINEAMENTO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Com o desígnio de se discutir a temática da desigualdade social tributária faz-se necessário como pressuposto do diálogo estabelecer o significado de sistema tributário, e terminologias adjacentes.

Conforme Eduardo Sabbag, ao conjunto de normas destinadas a tratar de tributos, seja, em relação a instituição, cobrança, arrecadação, ou partilha, dá-se o nome de Sistema Tributário Nacional.²

Insta salientar que as normas do Sistema Tributário Nacional abrangem disposições constitucionais, leis, decretos, instruções normativas, etc., desde que componham um conjunto organizado.

A palavra sistema modernamente significa o conjunto organizado de partes relacionadas entre si e independente. No Brasil só se pode afirmar a existência, no plano constitucional, de um sistema tributário, tomada a palavra sistema em sentido moderno, a partir da Emenda Constitucional n. 18, de 1965.³

Em se tratando do Brasil, constata-se a existência de Sistema Tributário Nacional no plano constitucional pós EC 18/1965, o que garante uma maior garantia decorrente da rigidez constitucional. O Sistema Tributário adotado no Brasil derivou um processo de evolução, tal qual qualquer sistema tributário vigente, e exige constantemente adaptações e revisões para se adequar a realidade brasileira atual.

Para Ricardo Varsano, um sistema tributário vigente decorre de processo de evolução, em regra, contínuo, ou seja, fixa uma estrutura básica, e eventualmente altera-se disposições legais e administrativas. Todavia, a adaptação pontual de disposições normativas nem sempre consegue atender os anseios das transformações no ambiente econômico, de modo, que ocorrem revisões sob a forma de reformas.⁴

² SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. [E-book].

³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 29ª ed. São Paulo: Malheiros. 2008, p. 269.

⁴ VARSANO, Ricardo. **Sistema tributário para o desenvolvimento**. In: CASTRO, Ana Célia (Org.). **Desenvolvimento em debate**. Rio de Janeiro: Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social: Mauad, 2002. v. 2,

Sob a perspectiva de que o Sistema Tributário Nacional é fruto de um processo de evolução, e exige eventualmente mudanças, cabe tratar pormenorizadamente de alguns aspectos no mesmo, como a competência tributária, para ao fim apontar eventual necessidade de alteração do sistema.

Competência tributária é a aptidão constitucionalmente atribuída aos entes federativos de instituir tributos, seja, imposto, taxa, contribuição de melhoria, contribuição especiais e empréstimo compulsório.

Cada uma das pessoas jurídicas de direito público, vale dizer, a União, Estados, Distrito Federal e Municípios, tem sua competência tributária, que é uma parcela do poder tributário. O exercício dessa competência, porém, não é absoluto. O Direito impõe limitações à competência tributária, ora nos interesses dos cidadãos, ou na comunidade, ora no interesse do relacionamento entre as próprias pessoas jurídicas titulares de competência tributária.⁵

Ressalta-se que o exercício da competência tributária não é absoluto, e comporta limitações, com a finalidade de que não haja excessos.

Nesse campo, faz-se necessária a conceituação da limitação ao poder de tributar, em sentido amplo, que seria toda restrição regulamentada pelo sistema jurídico, e em sentido estrito, entende-se como as limitações regidas pela Constituição Federal.

Em sentido amplo, é possível entender-se como limitação ao poder de tributar toda e qualquer restrição imposta pelo sistema jurídico às entidades dotadas desse poder. Aliás, toda atribuição de competência implica necessariamente limitação. A descrição da competência atribuída, seu desenho, estabelece os limites. Em sentido estrito, entende-se como limitações do

p. 231-250. Disponível em:

<https://web.bndes.gov.br/bib/jspui/handle/1408/11916>. Acesso em: 16 out. 2021.

⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 29ª ed. São Paulo: Malheiros. 2008, p. 272.

poder de tributar o conjunto de regras estabelecidas pela Constituição Federal, em seus arts. 150 a 152, nas quais residem princípios fundamentais do Direito Constitucional Tributário.⁶

O ordenamento jurídico pátrio reconhece e se preocupa em evitar que por meio da tributação imponha-se aos contribuintes uma carga onerosa insuportável, exemplo eloquente é o estabelecimento de limitações ao poder de tributar.

3 CRITÉRIOS DE TRIBUTAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Ainda, com vista a melhor atender o objetivo de mitigar a imposição de carga tributário demasiadamente onerosa aos contribuintes, é preciso promover uma reflexão acerca dos possíveis critérios de tributação, regressivo e progressivo.

Especialmente acerca da medida da incidência no princípio da progressividade no Sistema Tributário Nacional, em detrimento do sistema tributário regressivo. Sobre tudo em consideração ao fato de que, segundo Sabbag: “O Brasil possui uma carga tributária elevada e em ascensão, e sua distribuição pela sociedade beneficia quem ganha mais e, de modo perverso, sacrifica quem ganha menos”.⁷

3.1 O Sistema Tributário Regressivo e a Desigualdade Tributária

O Sistema Regressivo é marcado pela concentração da tributação sobre o consumo, ensejando um maior impacto em pessoas de baixa renda em comparação a pessoas de alta renda.

O sistema tributário regressivo é aquele no qual, quanto menor a renda auferida por determinada parcela da população, maior

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 29ª ed. São Paulo: Malheiros. 2008, p. 272.

⁷ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. [E-book].

será o impacto da carga fiscal sofrido por ela. Hoje temos um conjunto satisfatório de pesquisas empíricas que demonstram que o sistema tributário brasileiro é totalmente regressivo.⁸

A principal causa da regressividade é a ênfase na tributação sobre o consumo, através de impostos indiretos.

Seguindo na contramão das experiências internacionais, a estrutura tributária brasileira constitui-se, predominantemente, de tributos indiretos, ou seja, daqueles que incidem sobre o consumo, o lucro, o faturamento, tais como o ICMS, o IPI, o IRPJ, o ISS, o PIS, a COFINS, a CSLL, entre outros. No plano arrecadatório, estes gravames sobressaem, de modo expressivo, em relação aos chamados “tributos diretos”, geralmente incidentes sobre o patrimônio (IPTU, IPVA, ITR, ITBI, ITCMD, entre outros), com pouco volume arrecadável.⁹

Nesse mesmo sentido Gassen, D’Araújo e Paulino:

Assim sendo, a maior parcela da tributação brasileira baseia-se no consumo de bens e serviços, através, principalmente, dos impostos como o IPI, ICMS e ISS. Entre esses impostos, apenas o IPI será necessariamente seletivo, enquanto o ICMS “poderá ser seletivo” e, em relação ao ISS, nada se dispõe. Contudo, é de suma importância que a fixação das alíquotas de todos esses tributos incidentes sobre o consumo respeite o princípio da seletividade. Assim, os produtos essenciais para o consumo do cidadão comum, como alimentos presentes na cesta básica, devem ter sua alíquota reduzida, ou até mesmo zerada, de modo a equilibrar a carga tributária brasileira, reduzindo o ônus fiscal sobre a população mais carente, transformando a tributação sobre o consumo em importante

⁸ FERREIRA, Diogo de Castro. A regressividade do sistema tributário brasileiro sob a ótica do princípio da diferença de John Rawls. **Lex Humana**. v. 7 n. 1, 2015, p. 37. Disponível em: <http://seer.ucp.br/seer/index.php/LexHumana/issue/view/56>. Acesso em: 18 out. 2021.

⁹ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. [E-book].

ferramenta para a redução das desigualdades existentes na sociedade brasileira.¹⁰

Nota-se que o sistema tributário pautado na incidência de tributos sobre o consumo de bens e serviços, denominados regressivos e de caráter indireto, torna a tributação objetiva, o que dificulta averiguar a capacidade contributiva de quem está sendo onerado, no caso o consumidor final.

Devido à dificuldade de averiguar a capacidade contributiva do contribuinte, evidencia-se as desigualdades tributárias.

Exemplo eloquente é dado por D'Araújo ao mencionar que o fato de que dois indivíduos de rendas, e consequentemente capacidades contributivas, diferentes, que venham a adquirir o mesmo produto estarão sujeitos, enquanto consumidores, à mesma carga tributária. Com isso, o de menor renda sofre um encargo evidentemente muito maior.¹¹

A eleição pelo Estado por esse sistema regressivo, mina completamente a chance de erradicação da pobreza, objetivo fundamental da República disposto no (art. 3º, III, CF), bem como mina chances de ascensão social, em razão de impedir a capacidade de poupança.

Com isso, 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. Em outras palavras, pessoas de baixo poder aquisitivo contribuem proporcionalmente mais, mesmo que esses indivíduos, localizados na base da pirâmide social, venham a receber benefícios fiscais do Estado, como faixas de

¹⁰ GASSEN, Valcir. D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. PAULINO, Sandra Regina da F. **Tributação sobre Consumo**: o esforço em onerar mais quem ganha menos. Sequência, Florianópolis, n. 66, 213, jul., 2013. Disponível em: https://repositorio.unb.br/bitstream/10482/29082/2/ARTIGO_TributacaoConsumoEsforço.pdf. Acesso em: 22 out. 2021.

¹¹ D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. **A regressividade da matriz tributária brasileira**: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica política e social. Tese (Mestrado) – Universidade de Brasília. Brasília. 2015. Acesso em 03 out. 2021.

isenção na tributação sobre a renda ou programas de transferência direta.¹²

Em suma, capacidade de poupança refere-se à obtenção de um mínimo existencial de renda. Nessa linha de intelecção Medrado¹³ aponta que a Economia traz o conceito de capacidade de poupança, que consiste na ideia de que num patamar inicial mínimo de renda, toda ela se exaure no consumo de bens ou serviços indispensáveis à sobrevivência do indivíduo, como alimentação, vestuário, lazer, etc.

Para Gassen, D'araújo e Paulino acresce-se as críticas a tributação sobre consumo, o fato de muitas vezes o contribuinte não tem noção do seu papel e nem do valor que é tributado em cada bem ou serviço.¹⁴

Isso é decorrência sobretudo de se tratarem de impostos indiretos, que para Sabbag, são aqueles que incidem sobre o produto, de modo que comportam a transferência do encargo financeiro para o consumidor final, nesses a capacidade contributiva será aferível mediante a técnica da seletividade.¹⁵

Nesse sentido, é interessante notarmos que, independente do momento em que se dá o recolhimento do tributo, seu ônus econômico é sempre suportado pelo consumidor final,

¹² D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. **A regressividade da matriz tributária brasileira**: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica política e social. Tese (Mestrado) – Universidade de Brasília. Brasília. 2015, p. 45. Acesso em 03 out. 2021.

¹³ MEDRADO, Luiz Flávio Matos. A Regressividade da Tributação Indireta e o Princípio da Capacidade Contributiva no Brasil. **Seara Jurídica**. v.4, n.2, 2010. Disponível em http://web.unijorge.edu.br/sites/searajuridica/pdf/anteriores/2010/2/searajuridica_2010_2_pag100.pdf. Acesso em: 28 set.2021.

¹⁴ GASSEN, Valcir. D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. PAULINO, Sandra Regina da F. **Tributação sobre Consumo**: o esforço em onerar mais quem ganha menos. Sequência, Florianópolis, n. 66, 213-234, jul., 2013. Disponível em: https://repositorio.unb.br/bitstream/10482/29082/2/ARTIGO_TributacaoConsumoEsforço.pdf. Acesso em: 22 out. 2021.

¹⁵ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. [E-book].

responsável este por realizar demonstrar a manifestação de riqueza apta a ser tributada, ou seja, o consumo. Tal fenômeno faz com que a tributação sobre o consumo, mesmo que plurifásica, seja caracterizada como uma forma de tributação indireta, onde o encargo acaba repercutindo na cadeia produtiva através do sistema de preços, que embute tal valor como custo do bem ou serviço, onerando ao final pessoa diversa daquela legalmente responsável por recolher o montante.¹⁶

Depreende-se da possibilidade de transferência do encargo financeiro em tributos indiretos que ocorre, assim, uma cisão entre as figuras do contribuinte de direito, responsável legal pelo recolhimento do tributo, e contribuinte de fato, que arca com seu encargo econômico.

Esse modelo de impostos indiretos enseja uma concentração da tributação sobre o consumo, e por conseguinte, um maior impacto em pessoas de baixa renda em comparação a pessoas de alta renda.

Uma possível solução para redução da regressividade consiste na base de incidência das alíquotas serem variadas de acordo com a seletividade e essencialidade.

Embora a seletividade possa se afigurar como um instrumento redutor da regressividade causada pela tributação indireta, em algumas espécies tributárias, sua aplicação encontra sérios óbices.

Tome-se de exemplo a extinta CPMF, popularmente conhecida por imposto do cheque, cuja hipótese de incidência é a movimentação financeira. A regressividade deste tributo era multi-facetária, incidindo à mesma razão para todos (alíquota de 0,38%), ignorando por completo as diferentes potencialidades econômicas dos indivíduos (afronta à pessoalidade e igualdade) e onerando as cadeias de produção de todos os bens e serviços produzidos e ofertados no mercado nacional, cujo repasse, por óbvio, encontrar-se-á embutido no preço pago pelos consumidores.¹⁷

¹⁶ AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 111.

¹⁷ MEDRADO, Luiz Flávio Matos. A Regressividade da Tributação Indireta e o Princípio da Capacidade Contributiva no Brasil. **Seara Jurídica**. v.4, n.2, 2010, p. 121. Disponível em

É imperioso repensar a regressividade fiscal, sob pena de minar a chance de erradicação da pobreza, bem como mina chances de ascensão social, em razão da obstrução a capacidade de poupança. Isso perpassa por uma concentração da tributação maior em renda do que em consumo, ou seja, um encaminhamento para um sistema tributário mais progressivo.

A despeito das sugestões acima propostas, certo grau de regressividade é inafastável de qualquer ordenamento jurídico tributário. Ainda que a tributação tenha um claro enfoque na tributação direta da pessoa física, o mundo moderno não pode abrir mão da tributação, direta e indireta da pessoa jurídica.¹⁸

Além da incidência e variabilidade das alíquotas terem diferenciação pela essencialidade do produto, outra possibilidade seria a criação de mecanismos de restituição dos tributos suportados pelo consumidor, por meio de mecanismos de repasse desses valores, que acabariam por exercer um papel similar à figura da isenção.

3.1.1 IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

Com finalidade didática, cabe destacar ao menos um imposto indireto, tal qual, o IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados.

A fim de tratar do IPI, cumpre inicialmente conceituar o termo, produtos industrializados. Conforme o art. 3º do Decreto nº 7.212/2010: “Produto industrializado é o resultante de qualquer operação definida neste Regulamento como industrialização, mesmo incompleta, parcial ou intermediária”. Em adendo, o referido imposto incide sobre produtos

http://web.unijorge.edu.br/sites/searajuridica/pdf/antiores/2010/2/searajuridica_2010_2_pag100.pdf. Acesso em: 28 set.2021.

¹⁸ MEDRADO, Luiz Flávio Matos. A Regressividade da Tributação Indireta e o Princípio da Capacidade Contributiva no Brasil. **Seara Jurídica**. v.4, n.2, 2010, p. 122 - 123. Disponível em http://web.unijorge.edu.br/sites/searajuridica/pdf/antiores/2010/2/searajuridica_2010_2_pag100.pdf. Acesso em: 28 set.2021.

industrializados, nacionais ou estrangeiros, conforme disposto no art. 2º do Decreto nº 7.212/2010

Ainda, sobre o IPI salienta-se que o mesmo está sujeito ao princípio da anterioridade, sendo vedado a cobrança ou aumento de alíquota no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou, art. 150, III, b é da CF/88.

Importa destacar sobre o IPI, que a Constituição Federal estabelece que o mesmo deverá ser pautado nos princípios da seletividade, devendo ser diferenciado entre produtos mais essenciais dos que não são, com isso, a tributação incidirá mais em produtos supérfluos, bem como o sobre o princípio da não-cumulatividade.

(...) De acordo com tal mecanismo, é possível graduar as alíquotas a partir da essencialidade do bem tributado, criando-se itens que podem vir a ser completamente desonerados, caso seu consumo seja considerado fundamental pelas famílias, enquanto outros podem vir a ter alíquotas mais pesadas, caso sejam supérfluos.¹⁹

Todavia, persiste a problemática referente a concentração da tributação sobre o consumo, e consequentemente resultando em um maior impacto em pessoas de baixa renda em comparação a pessoas de alta renda.

Pintos-Payeras e Hoffman concluíram que a primeira faixa, com renda familiar *per capita* de até R\$ 120,00, o IPI representa 2,45% da despesa total. Enquanto a última faixa, com renda familiar *per capita* acima de R\$ 3.840,00, a carga do IPI é de 0,79%.²⁰

¹⁹ D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. **A regressividade da matriz tributária brasileira**: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica política e social. Tese (Mestrado) – Universidade de Brasília. Brasília. 2015, p. 47. Acesso em 03 out. 2021.

²⁰ PINTOS-PAYERA, J. A.; HOFFMANN, R. **O sacrifício equitativo na tributação brasileira**. In: ENCONTRO NACIONAL DE ECONOMIA, 37., 2009, Foz do Iguaçu, Paraná. Anais... Foz do Iguaçu: ANPEC, 2009.

Verifica-se uma expressiva diferença sobre o percentual que a arrecadação tributária representa na renda familiar, sendo que quanto menor a renda, maiores são os impactos da arrecadação.

Ressalta-se que ainda que do IPI tribute as mercadorias de acordo com a essencialidade, há esse impacto na renda de pessoas de baixa renda, por conseguinte, impostos não seletivos como o ICMS acabam sendo ainda mais regressivos, e obstaculizando o acesso ao mínimo essencial.

3.2 Princípio da Progressividade no Ordenamento Jurídico

O princípio da progressividade é previsto na Constituição Federal de 1988 (art. 145, §1º, CF), e atende uma dupla finalidade: uma fiscal, segundo a qual há uma majoração de alíquota, na medida que há aumento da base de cálculo, a fim de que paguem mais os que tem mais renda; e uma extrafiscal, segundo a qual a uma elevação de alíquotas com fito de desestimular ou estimular comportamentos.

O referido princípio pode ser usado para atendimento de finalidades fiscais, elevando-se a exigência tributária à medida que aumenta a capacidade do contribuinte. Também pode ser usado com conotação extrafiscal, de forma que, com a elevação de alíquotas, se possa estimular ou desestimular determinados comportamentos.²¹

Cumprе ressaltar que a progressividade se interliga diretamente aos princípios da capacidade contributiva e igualdade, ou seja, deve-se onerar mais aquele que exteriora maior potencialidade econômica em razão de seus rendimentos.

O argumento mais forte em favor da progressividade é aquele que mostra o poder multiplicador existente na capacidade contributiva. Supondo a renda auferida como medida da

²¹ FRAGA, Henrique Rocha. O princípio da progressividade no ordenamento jurídico brasileiro. **Jus.com.br**, 2008. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/12901/o-principio-da-progressividade-no-ordenamento-juridico-brasileiro/2>. Acesso em: 20 set. 2021.

capacidade econômica de determinado contribuinte, por exemplo, verificamos a seguinte situação: um indivíduo que consegue auferir mais renda, certamente conseguirá melhores opções para o investimento desta renda, além de um maior número de opções de investimento e, como consequência imediata, uma possibilidade muito maior de fazer com que essa renda cresça mãos que a de um indivíduo que tenha menos para investir.²²

Cabe destacar que, a progressividade poderia ser evidenciada como facilitador para implementação da justiça fiscal, auferindo potencial de riqueza do contribuinte e tributando nesse aspecto.

A Constituição Federal estipulou alguns impostos que teriam caráter progressivo, seriam eles: IR, ITR, progressivo, com aspectos de finalidade extrafiscal e IPTU.

Consoante a previsão explícita na Carta Magna, exsurgem 3 (três) impostos progressivos: o imposto sobre a renda, o IPTU e o ITR. A lista é composta de um imposto municipal e dois impostos federais. Ademais, o IPTU é o único imposto municipal (ou não federal) expressamente progressivo. Por fim, frise-se que a tributação sobre a propriedade, seja ela urbana ou rural, por meio do IPTU e do ITR, respectivamente, será sempre progressiva. Entretanto, não se pode perder de vista que, em fevereiro de 2013, o STF declarou constitucional a progressividade para o Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD), deixando evidente, de um lado, a explicitude constitucional da progressividade para o IR, ITR e IPTU, e, de outro, a força interpretativa do STF para a chancela do ITCMD progressivo.²³

Nota-se que apesar das disposições sobre os referidos impostos, principalmente no que tange o aspecto do Imposto de Renda, devendo ter aumento na base de cálculo, há medida que o contribuinte possuísse

²² CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética. 1997, p. 75.

²³ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. [E-book].

maior capacidade econômica, o que se vê na prática são isenções e benefícios concedidos às pessoas jurídicas e pessoas físicas.

3.2.1 A tributação sobre o Imposto de Renda (IR) e a incidência de tributos sobre os aspectos progressivos

Tem-se que o Imposto de Renda (IR) previsto no art. 153, §2º, inciso III da Constituição da República de 1988, instituído pela União, é de competência indelegável e será estabelecido pelos critérios da generalidade, progressividade e universalidade.

No Código Tributário Nacional encontra-se disciplinado pelo art. 43, na seção IV:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior. § 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001) § 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001).²⁴

O Código Tributário Nacional ainda disciplina que o fato gerador do Imposto de Renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, de renda, ou de proventos de qualquer natureza, que pode ocorrer inclusive no exterior, dada sua extraterritorialidade.

²⁴ BRASIL. Lei nº 5.172/1966. **Código Tributário Nacional**. Brasília: Planalto. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 22 out. 2021.

As alíquotas do referido imposto são estabelecidas conforme a capacidade contributiva do contribuinte, e variam de 7,5% a 27,5%, sem deixar de considerar as isenções.

(...) a partir do ano-calendário de 2010, as faixas do Imposto de Renda (IRPF), à luz da Lei n. 11.945 de 4 de junho de 2009, passam a ser de:

- Até R\$ 1.499,15: alíquota zero –
- Acima de R\$ 1.499,16 até R\$ 2.246,75: 7,5%
- Acima de R\$ 2.246,76 até R\$ 2.995,70: 15%
- Acima de R\$ 2.995,71 até R\$ 3.743,19: 22,5% – Acima de R\$ 3.743,19: 27,5%.²⁵

Ocorre que a alíquota se manteve praticamente inalterada ao longo de duas décadas, que traz efeitos negativos, vez que os contribuintes que possuem renda maior acabam contribuindo com uma parcela relativamente baixa de seus rendimentos.

Já no Brasil, a tributação sobre a renda atendeu em 2013 tão somente a 18,10% da arrecadação total do país, se mostrando ainda como importante fonte de recursos, mas ficando atrás da arrecadação sobre o consumo de bens e serviços, por exemplo, que no mesmo ano foi responsável por 51,28% das receitas tributárias de nossos entes políticos.²⁶

Além, da supracitada inalteração das alíquotas com objetivo de tributar detentores de altos rendimentos, há desde a Lei 9.249, de 26/12/1995 a isenção total das rendas recebidas pelos sócios e acionistas a título de lucros ou dividendos, pessoas físicas ou jurídicas, nacionais ou estrangeiras, com a finalidade de evitar a bitributação.

Ocorre que, empresas e sócios não se confundem, e o conceito de bitributação aplica-se quando dois entes diferentes tributam o mesmo fato

²⁵ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. [E-book].

²⁶ D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. **A regressividade da matriz tributária brasileira**: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica política e social. Tese (Mestrado) – Universidade de Brasília. Brasília. 2015, p. 35. Acesso em 03 out. 2021.

gerador, vai na mesma linha o art. 4º da Resolução CFC 750, de 1993, alterada pelo Resolução CFC nº 1282 de 2010, o que não ocorre no presente caso.

Com isso, onera-se a renda dos indivíduos que não recebem lucro ou dividendos de empresas, em consequência eleva-se a carga tributária sobre o consumo.

A isenção dos lucros e dividendos distribuídos é o principal estímulo ao fenômeno da “pejotização”, mediante o qual trabalhadores e profissionais liberais passam a constituir uma pessoa jurídica para fugir da tributação prevista para a renda do trabalho e, com isto, perdem boa parte de seus direitos trabalhistas.²⁷

Diante das alíquotas do IR e de eventuais isenções, nota-se que o referido imposto é meramente ligeiramente progressivo.

A alíquota média, considerando a renda total, cresce progressivamente até o início do último centésimo da distribuição, quando atinge 12,10%, mas aí começa a cair até 7,00% entre os 0,05% mais ricos. Em média, os 0,05% mais ricos pagam menos imposto, proporcionalmente à sua renda, do que as cerca de 4 milhões de pessoas, incluindo frações da classe média, que ganham entre R\$ 131 mil e R\$ 1 milhão.²⁸

Nota-se, assim, que a tributação relativa a aplicações financeiras é inferior as alíquotas que incidem sobre salários e grande parte dos rendimentos estão isentos do IRPF.

Cerca de um quarto dos rendimentos no topo da distribuição, principalmente aplicações financeiras, são tributados a

²⁷ INTROÍNI, Paulo Gil Holck *et al.* **Tributação sobre a renda da pessoa física**: isonomia como princípio fundamental de justiça fiscal. 2018, p. 44. Disponível em: <http://sindifisco-pa.org.br/wp-content/uploads/2018/05/TD33.pdf>. Acesso em: 04, out. 2021.

²⁸ ORAIR. Rodrigo Octávio; GOBETTI, Sérgio Wulff. **Progressividade tributária: uma alternativa para o ajuste fiscal**. 2016, p. 40. Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/6502/1/BRU_n13_Progressivida de.pdf. Acesso em 22, set. 2021.

alíquotas lineares (em média 17,0%) que são inferiores às médias de alíquotas progressivas que incidem sobre os salários (de até 27,5%); e adicionalmente, dois terços dos rendimentos estão isentos de IRPF, proporção de isenções que é superior a qualquer outra faixa de renda.²⁹

Percebe-se que as alíquotas das aplicações financeiras são mais baixas do que as que incidem sobre o salário, dentre as isenções que incidem sobre rendimentos, o que vai gerando, a desigualdade fiscal, cabendo salientar a isenção de lucro e dividendos de empresas.

O principal benefício é uma peculiaridade (ou jabuticaba) tributária brasileira: a isenção de lucros e dividendos distribuídos pelas empresas a seus sócios e acionistas. Dos 71 mil brasileiros mais ricos, 51 mil receberam dividendos em 2013 que estão isentos de IRPF. Entre os 34 países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), que reúne economias desenvolvidas e algumas em desenvolvimento que aceitam os princípios da democracia representativa e da economia de livre mercado, apenas a Estônia ainda concede total isenção tributária à principal fonte de renda dos mais ricos.³⁰

Nota-se que o Imposto de Renda que deveria ser um facilitador para a justiça fiscal, vem contribuindo para desigualdade fiscal, em razão de isenções concedidas sobre a alegação de que seria evidenciado uma bitributação, bem como outros benefícios, e com isso, a incidência tributária repercute ainda mais sobre o consumo.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

²⁹ ORAIR. Rodrigo Octávio; GOBETTI, Sérgio Wulff. **Progressividade tributária: uma alternativa para o ajuste fiscal**. 2016, p. 40. Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/6502/1/BRU_n13_Progressivida de.pdf. Acesso em 22, set. 2021.

³⁰ ORAIR. Rodrigo Octávio; GOBETTI, Sérgio Wulff. **Progressividade tributária: uma alternativa para o ajuste fiscal**. 2016, p. 40. Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/6502/1/BRU_n13_Progressivida de.pdf. Acesso em 22, set. 2021.

Evidencia-se que o sistema tributário deve resgatar os princípios constitucionais e tributários que vise garantir mais efetividade à justiça fiscal, e o mínimo existencial, uma vez que esse é corolário de um dos fundamentos do Estado brasileiro: a Dignidade da Pessoa Humana.

Com isso, no presente estudo, tratou-se sobre o aspecto do sistema tributário nacional, o qual derivou de um processo de evolução, tal qual qualquer sistema tributário vigente, e exige constantemente adaptações e revisões para se adequar a realidade brasileira atual.

Para a análise do sistema tributário, tratou sobre os temas dos princípios da progressividade e regressividade, delimitados sobre os impostos diretos e indiretos, sendo Imposto de Renda de Pessoa Física e Imposto de Produtos Industrializados, respectivamente.

Nesse ponto, discorreu sobre a desigualdade tributária que permeia os impostos mencionados, levando em conta que, as disposições concernentes ao Imposto de Renda vão no sentido de que deveriam ser incididos sobre os contribuintes que auferem maior capacidade de riqueza, aumentando a base de cálculo, ocorre que, as isenções e benefícios concedidos pelas próprias legislações provocam uma barreira sobre a igualdade tributária de tal imposto.

Na mesma linha, o imposto de Produtos Industrializados disposto na Constituição Federal, deve atender o princípio da seletividade, devendo ser incidente sobre produtos supérfluos, no entanto, o que ocorre é uma maior incidência tributária sobre o consumo, gerando ônus demasiadamente gravoso aos contribuintes de baixa renda que dependem de sua utilização para sobrevivência, e não possuem meios de poupar sua renda.

Notou-se que o sistema tributário incide de forma mais recorrente sobre os tributos relativos ao consumo de bens e serviços, denominados regressivos e de caráter indireto, tornando a tributação objetiva, e dificultando averiguar a capacidade contributiva de quem está sendo onerado, o consumidor final.

Conclui-se que uma possível solução para o tema tratado, seria a incidência e variabilidade das alíquotas terem diferenciação pela essencialidade e seletividade do produto, criação de mecanismos de

restituição dos tributos suportados pelo consumidor, por meio de mecanismos de repasse desses valores, que acabariam por exercer um papel similar à figura da isenção e a introdução da progressividade efetiva para o Imposto de Renda de Pessoa Física, promovendo uma aproximação aos padrões de tributação renda praticados pelos países capitalistas mais avançados.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado Federal, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 18 out. 2021.

BRASIL. **Decreto nº 7.212/2010**. Brasília: Planalto. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2010/decreto/d7212.htm. Acesso em: 22 out. 2021.

BRASIL. Lei nº 5.172/1966. **Código Tributário Nacional**. Brasília: Planalto. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 22 out. 2021.

BRASIL. Lei nº 9.249/1995. **Código Tributário Nacional**. Brasília: Planalto. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19249.htm. Acesso em: 22 out. 2021.

CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética. 1997.

D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. **A regressividade da matriz tributária brasileira**: debatendo a tributação a partir de nossa realidade econômica política e social. Tese (Mestrado) – Universidade de Brasília. Brasília. 2015. Acesso em 03 out. 2021.

FERREIRA, Diogo de Castro. A regressividade do sistema tributário brasileiro sob a ótica do princípio da diferença de John Rawls. **Lex Humana**. v. 7 n. 1, 2015, p. 36 – 57. Disponível em: <http://seer.ucp.br/seer/index.php/LexHumana/issue/view/56>. Acesso em: 18 out. 2021.

FRAGA, Henrique Rocha. O princípio da progressividade no ordenamento jurídico brasileiro. **Jus.com.br**, 2008. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/12901/o-principio-da-progressividade-no-ordenamento-juridico-brasileiro/2>. Acesso em: 20 set. 2021.

GASSEN, Valcir. D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. PAULINO, Sandra Regina da F. **Tributação sobre Consumo**: o esforço em onerar mais quem ganha menos. Sequência, Florianópolis, n. 66, 213-234, jul., 2013. Disponível em: https://repositorio.unb.br/bitstream/10482/29082/2/ARTIGO_Tributaca-oConsumoEsforco.pdf. Acesso em: 22 out. 2021.

INTROÍNI, Paulo Gil Holck *et al.* **Tributação sobre a renda da pessoa física**: isonomia como princípio fundamental de justiça fiscal. 2018. Disponível em: <http://sindifisco-pa.org.br/wp-content/uploads/2018/05/TD33.pdf>. Acesso em: 04, out. 2021.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 29ª ed. São Paulo: Malheiros. 2008.

MEDRADO, Luiz Flávio Matos. A Regressividade da Tributação Indireta e o Princípio da Capacidade Contributiva no Brasil. **Seara Jurídica**. v.4, n.2, 2010. Disponível em http://web.unijorge.edu.br/sites/searajuridica/pdf/anteriores/2010/2/searajuridica_2010_2_pag100.pdf. Acesso em: 28 set.2021.

ORAIR. Rodrigo Octávio; GOBETTI, Sérgio Wulff. **Progressividade tributária: uma alternativa para o ajuste fiscal**. 2016. Disponível em: http://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/6502/1/BRU_n13_Progressividade.pdf. Acesso em 22, set. 2021.

PINTOS-PAYERA, J. A.; HOFFMANN, R. **O sacrifício equitativo na tributação brasileira**. In: ENCONTRO NACIONAL DE ECONOMIA, 37., 2009, Foz do Iguaçu, Paraná. Anais... Foz do Iguaçu: ANPEC, 2009.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2016. [E-book].

VARSANO, Ricardo. **Sistema tributário para o desenvolvimento**. In: CASTRO, Ana Célia (Org.). **Desenvolvimento em debate**. Rio de Janeiro: Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social: Mauad, 2002. v. 2, p. 231-250. Disponível em: <https://web.bndes.gov.br/bib/jspui/handle/1408/11916>. Acesso em: 16 out. 2021.

Recebido em: 16/07/2022

Aceito em: 28/07/2022

Como Citar (ABNT):

SILVEIRA, Érica Melicia da Silva. (Re)pensando os critérios de tributação do sistema tributário nacional: progressividade e regressividade em consideração à justiça fiscal. **Revista de Direito Magis**, Belo Horizonte, v. 1, n. 2, p. 83-104, 2022. DOI: 10.5281/zenodo.7080309. Disponível em: <https://periodico.agej.com.br/index.php/revistamagis/article/view/19>. Acesso em: XX mês. XXXX.