

Universidade de Brasília

Gabriela Veloso Soares Rosa

Injustiça fiscal:

**A incongruência entre a arrecadação tributária brasileira
e o princípio da capacidade contributiva.**

Brasília

2012

Gabriela Veloso Soares Rosa

Injustiça fiscal:

**A incongruência entre a arrecadação tributária brasileira
e o princípio da capacidade contributiva.**

Monografia apresentada como
requisito para conclusão do curso de
bacharelado em Direito da
Universidade de Brasília

Orientador: Prof. Dr. Valcir Gassen

A Deus, por ter me dado a Graça de, por meio do Direito, perceber e lutar contra injustiças. A meus pais, por terem proporcionado a mim educação e ensino da melhor qualidade. À Dra. Mariana Lucena Nascimento pelas orientações e conhecimento prático adquirido durante o período de estágio na Defensoria Pública da União. Ao Subprocurador-Geral de Justiça Militar, Dr. Péricles Aurélio Lima de Queiroz, e aos servidores de seu gabinete pelo incentivo ao estudo e formação profissional. Ao Professor Dr. Valcir Gassen pela contribuição e sabedoria.

Sumário

1. Introdução.....	5
2. A tributação no Brasil: como ocorre.....	6
2.1 O problema da tributação no Brasil.....	6
2.2 Matriz tributária brasileira na atualidade.....	8
2.3 Desrespeito ao artigo 145, § 1º de Constituição Federal.....	11
2.4 Princípio da capacidade contributiva.....	14
2.5 A relação da tributação com os direitos fundamentais.....	16
3. A desigualdade na distribuição de renda no Brasil e suas consequências.....	19
3.1 Incongruências advindas da não utilização da progressividade na matriz tributária brasileira.....	19
3.2 A importância do estudo sobre o tema.....	21
3.3 Possíveis atrasos econômicos e sociais provenientes da não aplicação da progressividade para o ambiente social vindouro.....	22
4. Mudanças cabíveis na tributação brasileira.....	26
4.1 A necessidade de reestruturação da matriz tributária brasileira.....	26
4.2 As mudanças na tributação do consumo e do patrimônio a partir da progressividade.....	27
4.3 Comparação da matriz tributária nacional com a de outros países.....	29
5. A progressividade na tributação do IPTU.....	34
5.1 Progressividade do IPTU negada pela doutrina e pela Suprema Corte.....	34
5.2 Regressividade proveniente da negativa de progressividade no IPTU.....	39
6. Conclusão.....	41
7. Referências Bibliográficas.....	45

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objetivo alertar sobre a forma com que a tributação no Brasil ocorre e sua relação com a desigualdade na distribuição de renda. Para demonstrar tal relação evidencia o desrespeito à progressividade na tributação da receita derivada no Brasil, sobretudo no consumo e no Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU).

Diante da situação insurge o questionamento de se seria justo permitir que uma incongruência tão grande entre arrecadação tributária e desigualdade social continue a acontecer de forma tão silente, principalmente em face do artigo 145, § 1º da Constituição Federal que prima pelo princípio da capacidade contributiva como meio de ponderação da tributação.

Dessa maneira, o presente trabalho defende a mudança da matriz tributária brasileira e a importância de uma nova reforma tributária, ampla e condizente com as necessidades da população, uma vez que é por meio da arrecadação tributária que o dinheiro público poderá ser empregado para a satisfação dos objetivos da República previstos no artigo 3º da Constituição Federal.

Cumprir arguir, sendo assim, pela importância da sociedade em se conscientizar acerca da carga tributária no Brasil e como ela é perniciosa especialmente para as populações mais carentes. Dessa forma, pretende-se, a princípio, demonstrar como a matriz tributária é construída na atualidade, sobretudo por meio de pesquisas pautadas em dados nacionais e comparações com países desenvolvidos. Em adição, explicitar o desrespeito ao artigo 145, § 1º da Constituição Federal e como ele interfere na aplicação dos princípios da capacidade contributiva e isonomia. E, em complemento, a relação da tributação no subsídio aos direitos fundamentais.

Almeja-se, posteriormente, relatar os problemas da desigualdade na distribuição de renda no Brasil e suas consequências, mormente, das advindas da não utilização da progressividade na matriz tributária nacional. Assim como os possíveis atrasos econômicos e sociais provenientes da não aplicação da progressividade para o ambiente social vindouro.

Ademais, deseja-se discutir as mudanças cabíveis na tributação brasileira para a ampliação da melhor arrecadação sobre a propriedade, por meio da alteração do entendimento dos tribunais com relação à progressividade no IPTU. Isto é, defende-se a modificação do entendimento da Suprema Corte em respeito ao já disposto na Constituição e na EC 29/2000.

2.A TRIBUTAÇÃO NO BRASIL: COMO OCORRE

2.1 O problema da tributação no Brasil

Atualmente, em nosso país, verifica-se uma situação de extrema desigualdade social, o que faz nos perguntar porque em um país com tantas riquezas como o Brasil ainda há tanta pobreza e desigualdade extremas. Na busca de uma resposta para tal problema e diante da realidade a que um aplicador do direito, símbolo da Justiça¹, se encontra, vê-se que a questão não está imersa apenas em nossa realidade histórica, mas principalmente em um desrespeito ao disposto em nossa Lei Maior.

A Constituição Federal, em seu artigo 145, § 1º, dispõe:

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.

Isto é, a Constituição Federal discorre que os impostos devem ser cobrados de acordo com o princípio da progressividade. Este é entendido, segundo Hugo de Brito Machado, como “um princípio que consagra o aumento da carga tributária pela majoração da alíquota², na medida em que há aumento da base de cálculo”³. Ou seja, pelo princípio da progressividade é possível tributar mais quem possui mais. Ele está intimamente relacionado aos princípios da capacidade contributiva e ao princípio da isonomia.

O princípio da progressividade pouco é respeitado em nossa política fiscal, uma vez que o consumo, maior fonte de arrecadação de impostos, não é tributado com base na progressividade. “Na linguagem das ciências das Finanças Públicas e do Direito Tributário, progressividade dos impostos significa alíquotas diversas, crescentes na medida em que cresce a base de cálculo do imposto, ou excepcionalmente um outro elemento eleito pelo legislador para esse fim.”⁴ Na tributação sobre o consumo, o valor arrecadado na compra de um eletrodoméstico, por exemplo, é o mesmo para uma pessoa

1 Justiça entendida como “em última análise, uma expressão ética do princípio de igualdade”. REALE (2000, p.123)

2 Entende-se alíquota, segundo Machado, como “o percentual que, aplicado sobre a base de cálculo, nos indica o valor do imposto devido”

3 MACHADO (2004, p. 79)

4 MACHADO (2007, p. 321)

mais abastada ou menos. Isto é, não há progressividade, mas sim regressividade.

Por consequência, o sistema tributário é injusto, pois a distribuição da carga tributária desrespeita o princípio da equidade. “Em decorrência do elevado peso dos tributos sobre bens e serviços na arrecadação, pessoas que ganhavam até dois salários mínimos em 2004 gastaram 48,8% de sua renda no pagamento de tributos, já o peso da carga tributária para as famílias com renda superior a 30 salários mínimos correspondia a 26,3%.”⁵ Diante de dados obtidos em pesquisas fica evidentemente constatada a desproporcionalidade da tributação no Brasil, que força quem pouco tem para o seu sustento pessoal a contribuir com grande parcela de sua renda para a arrecadação tributária.

Perante o quadro brasileiro em que o pobre é remunerado com salário mínimo abaixo da linha do necessário para uma vida com dignidade, verifica-se que apenas com uma modificação firme na tributação no Brasil poder-se-á proporcionar uma tributação fiscal justa. Há de se perceber que a saúde, a violência, a segurança, entre outros, estão diretamente relacionados com a tributação. A noção tributária é extremamente importante para políticas públicas, sobretudo no que se refere aos direitos fundamentais.

No Brasil, a tributação se dá, aproximadamente, pelos índices de 20% de tributação advinda da renda, 5% do patrimônio, 50% do consumo e 25% da seguridade social. No entanto, os percentuais da tributação incidente sobre o consumo são maiores do que os apresentados, pois muitos impostos que incidem sobre a seguridade social são repassados ao consumidor, de forma que a tributação no Brasil pode ser simplificada aos valores de 5% sobre o patrimônio, 20% sobre a renda e 75% sobre o consumo. Tal tributação faz com que a riqueza fique entre poucos, dificultando aos pobres o acúmulo de riqueza, uma vez que os produtos do consumo são altamente tributados assim como o trabalho.

Dessa maneira, o pobre utiliza a quase totalidade de sua renda no consumo, de itens básicos como alimentação, higiene e vestuário, e fica descapitalizado para a formação de poupança ou patrimônio. Já o rico investe grande parte de sua riqueza acumulada em patrimônio, que é muito pouco tributado, fazendo com que ele acumule cada vez mais e, assim, o pobre fica cada vez mais pobre e o rico cada vez mais rico; ou, nas palavras imortalizadas de Chico Science, “o de cima, sobe, e o de baixo, desce”⁶.

⁵ Parecer de Observação nº1 (2009, p.21)

⁶ SCIENCE (2004, faixa 4).

Com tais índices de tributação, o Brasil se encontra entre os 10 países no mundo com maior desigualdade social. Segundo informações divulgados pelo Programa das Nações Unidas para o Desenvolvimento (PNUD), o Brasil é o 10º mais desigual numa lista com 126 países e territórios. Ele só perde para Colômbia, Bolívia, Haiti e seis países da África Subsaariana, aponta o relatório de 2006.⁷ É importante ressaltar, que, em contrapartida, o Brasil está entre as 10 maiores economias do mundo.

Ademais, os países com menor desigualdade social são também aqueles com políticas fiscais mais igualitárias, como ocorre no Canadá, um dos primeiros no ranking em distribuição de renda. Lá é adotado a Teoria Equitativa da tributação, em que o imposto vem 25% do consumo, 25% do patrimônio e 50% da renda. “Para a teoria da tributação equitativa os sistemas tributários devem estabelecer de forma justa a distribuição da carga tributária, considerando sempre a capacidade contributiva.”⁸ Tal teoria possibilita um maior consumo por parte dos contribuintes, ao mesmo tempo que dificulta uma acumulação de patrimônio, sobretudo entre poucos.

Portanto, este estudo tem por meta discutir a realidade brasileira atual diante da grande desigualdade na distribuição de renda, propondo uma reanálise da tributação no Brasil, principalmente por meio de um enfoque constitucional sobre o tema, assim como, com base no Direito Tributário e Financeiro brasileiros.

Inicialmente, pretende-se demonstrar como a arrecadação tributária ocorre no Brasil.

2.2 Matriz tributária brasileira na atualidade

O Direito Financeiro é a disciplina jurídica que regula a atividade financeira do Estado e é composto pelas receitas, despesas, dívida pública e orçamento. Dentre tais atividades financeiras está a tributação, porém, devido a sua importância, fez surgir um novo ramo do Direito, o Tributário, destacando-se do Direito Financeiro. Conceitua HARADA com relação ao Direito Financeiro:

Seu objeto material é o mesmo da Ciência das Finanças, ou seja, a atividade financeira do Estado que se desdobra em receita, despesa, orçamento e crédito público. Enquanto esta estuda esses

⁷ Brasil reduz desigualdade e sobe no ranking. Disponível em: http://www.pnud.org.br/pobreza_desigualdade/reportagens/index.php?id01=2390&lay=pde. Acesso em: 28.03.2012

⁸ GASSEN (2007, p. 5)

desdobramentos sob o ponto de vista especulativo, o Direito Financeiro disciplina normativamente toda a atividade financeira do Estado.⁹

Isto é, o Direito Financeiro se diferencia tanto da Ciência das Finanças – conceituada como uma disciplina pré ou metajurídica que avalia os fatos da atividade financeira, servindo de base aos juristas – quanto do Direito Tributário. Isto por que a tributação não é apenas uma forma de adquirir recursos financeiros, mas se tornou um mecanismo de interferência na economia privada, por meio de incentivos econômicos, além de propiciar a redistribuição de renda.

Nesse mesmo sentido, é importante conceituar a concepção de receita dentro do Direito Financeiro. As receitas são separadas em originárias e derivadas. As originárias são advindas da exploração do próprio Estado. Assim explicita HARADA: “Receitas originárias são aquelas que resultam da atuação do Estado, sob o regime de direito privado, na exploração de atividade econômica. São as resultantes do domínio privado do Estado.”¹⁰ Por exemplo, podem resultar do aluguel de um prédio do Estado para o setor privado. E as derivadas, por outra mão, são as provenientes de patrimônio alheio, ou seja do contribuinte. Continua o eminente autor:

O Estado, em virtude de seu poder de autoridade, pode retirar de seus súditos parcelas de suas riquezas para a consecução de seus fins, visando ao bem-estar geral. É o *jus imperii* do Estado que lhe faculta impor sobre as relações econômicas praticadas pelos particulares, assim como sobre seus bens, o tributo que, na atualidade, se constitui em principal fonte da receita pública.¹¹

Isto é, as receitas derivadas advêm de patrimônio dos contribuintes e formam o Direito Tributário, como já exposto, destacando-se do Direito Financeiro devido a sua importância.

As receitas derivadas incidem em três campos: renda, patrimônio e circulação de mercadorias. Esta última entendida como relação produção – consumo. Como exemplo dela temos o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS, o Imposto sobre Operações de Crédito – IOF, o Imposto sobre Serviços - ISS e o Imposto sobre Produtos Industrializados -IPI.

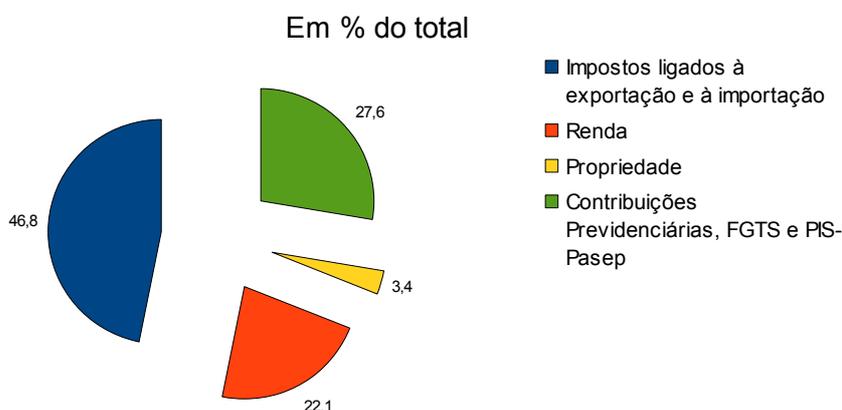
9 HARADA, (2007, p. 49)

10 HARADA, (2007, p. 65)

11 HARADA, (2007, p. 73)

Nesse enfoque, a tributação no Brasil se dá, aproximadamente, pelos índices de 20% de tributação advinda da renda, 5% sobre o patrimônio, 50% do consumo e 25% sobre as contribuições previdenciárias.

Distribuição da Carga Tributária por Bases de Incidência:2008



Fonte primária: Sistema de Contas Nacionais 2004-2008 (IBGE).

Tal tributação faz com que a riqueza fique entre poucos, dificultando aos pobres o acúmulo de riqueza, uma vez que os produtos de consumo são altamente tributados. Da maneira que é hoje cobrado, a parcela de gastos do trabalhador com tributo, sobretudo daqueles de menor renda, os quais consomem em maior parte bens essenciais, é bastante alta.

Dessa forma, a arrecadação no Brasil advém principalmente da tributação sobre o consumo. Tal fator gera uma regressividade na tributação que pode ser constatada através de pesquisas como a realizada em 2007 em que se evidencia que “enquanto os 10% mais pobres da população comprometiam cerca de 32,8% da sua renda com tributos, os 10% mais ricos sofriam uma carga de apenas 22,7%. Os números demonstram ainda que, para quase todos os décimos de renda, a carga de tributos é decrescente conforme o aumento da renda.”¹²

Ou seja, por meio da pesquisa, pode-se constatar que a arrecadação fiscal no Brasil obtém maior parte de sua fonte dos pobres e não dos ricos. O que vai contra ao que a sociedade acredita que ocorra. Para a população em geral, o pobre não paga imposto, pois há um limite de isenção na arrecadação do imposto de renda. Porém, é do consumo a maior fonte de arrecadação. Quanto ao imposto de renda, é válido salientar que, apesar de utilizar alíquotas progressivas, ele não é capaz de tributar os

¹²Parecer de Observação nº1 (2009, p.25)

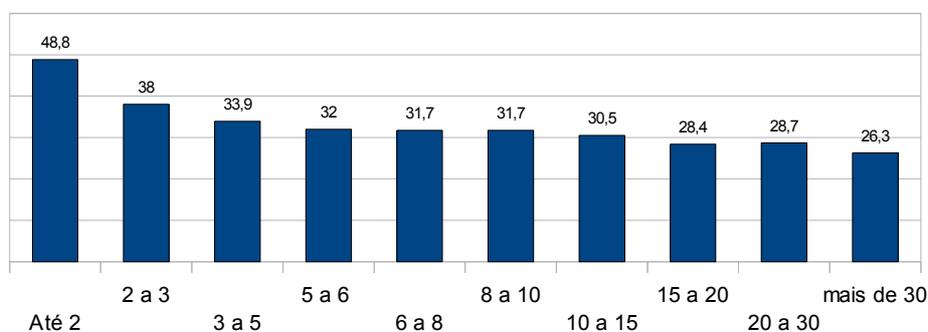
contribuintes de forma a contrabalancear a alta regressividade na tributação do consumo, sobretudo devido às deduções da renda bruta e à sonegação.

Sendo assim, conclui-se que não há uma conscientização tributária no Brasil, aqui a grande maioria acredita que o rico paga mais imposto que o pobre e, por isso, ele pode ter melhores condições de vida. Porém isso é totalmente incongruente com a realidade, conforme pesquisa realizada por ZOCKUN¹³:

Salários mínimos

Carga Tributária sobre a Renda Total das Famílias: 2004

Em % da Renda Mensal Familiar



Fonte: ZOCKUN (2007). Cálculos efetuados com base na POF 2002/2003.

Em resumo, no Brasil, quem sustenta a arrecadação fiscal, em grande parte, é o economicamente pobre. Ou seja, como foi explanado, a matriz tributária tributa com maior severidade o consumo em detrimento da renda e do patrimônio, o que prejudica a arrecadação justa da receita derivada. Sendo assim, pretende-se, a seguir, desmembrar os motivos legais que propiciam essa arrecadação incongruente e, demonstrar que, se ela fosse realizada conforme o que está explícito em nossa lei maior, tal incongruência não deveria ocorrer.

2.3 Desrespeito ao artigo 145, § 1º de Constituição Federal.

Segundo o artigo 145, § 1º da Constituição Federal de 1988, o imposto, sempre que possível, deve ser pessoal, ou seja, ele deve ser gradativo, deve

¹³ ZOCKUN (2007)

respeitar a capacidade contributiva do contribuinte. Isto é, o imposto não pode ser arrecadado sob a mesma faixa contributiva para todos, pois afinal, existem os mais abastados e os menos.

Assim dispõe a Constituição Federal em seu artigo 145, § 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.

A Constituição Federal, ao explicitar o caráter pessoal do tributo tinha por objetivo fazer valer a progressividade na tributação, pois quem tem mais, pode pagar mais, o que do ponto de vista da justiça fiscal é o ideal, pois quem recebe mais tem o dever moral de auxiliar para que todos possam usufruir de uma saúde, educação e segurança de qualidade.

Um princípio norteador é o da equidade, segundo o qual o ônus fiscal deve ser distribuído de maneira progressiva: aqueles que contam com maior nível de rendimento e estoque de riquezas devem contribuir proporcionalmente mais com o pagamento de tributos. Uma vez respeitado este princípio, o sistema de arrecadação, além de fornecer ao Estado os recursos necessários para a execução das políticas públicas, pode se converter em um poderoso instrumento de redistribuição de renda.¹⁴

Diferentemente do exposto na Constituição Federal, o artigo 145, § 1º não é considerado pela maioria da doutrina e pelos tribunais como uma norma que obriga à aplicação da progressividade em tributos reais. Dessa maneira, em impostos reais como o ICMS e o IPTU não se considera possível aplicá-lo. Quizila que posteriormente será comentada.

A expressão “sempre que possível”, leva grande parte da doutrina a crer que o princípio da capacidade contributiva somente será observado quando desejável. Ou seja, ela não obrigaria nem o legislador ordinário nem o juiz. No entanto, cremos que sempre é possível a utilização do princípio mencionado.

Nas palavras de Regina Helena Costa: “Em conclusão, parece-nos

14 Parecer de Observação nº1 (2009, p.21)

que a personalização do imposto há de ser observada sempre que a estrutura do aspecto material da hipótese de incidência o comporte, mesmo que se esteja diante dos chamados impostos reais.”¹⁵ Acreditamos que mesmo em impostos indiretos, como o ICMS e o IPI é possível, a partir da seletividade de alíquotas e a por meio da não-cumulatividade do IPI e do ICMS, considerar a noção de capacidade contributiva, uma vez que pode ser utilizada como parâmetro para a concessão de isenção total ou parcial da obrigação tributária de itens de consumo inseridos no conceito de “mínimo vital”, como produtos de alimentação básica, higiene, saúde e vestuário. Nesse sentido continua COSTA:

Entendemos que a todos os impostos é possível imprimir-se a técnica da progressividade, uma vez que esta é exigência do próprio postulado da capacidade contributiva, igualmente aplicável a todos eles. Somente mediante a instituição de alíquotas progressivas faz-se a desigualação entre situações desiguais, cumprindo-se, outrossim, o princípio maior da igualdade (art. 150,II)¹⁶

Partilha, em adição, desse entendimento José Mauricio Conti:

Mas a utilização de determinados critérios, como a graduação das alíquotas segundo a essencialidade do produto, é perfeitamente válida no sentido de se presumir a capacidade econômica do sujeito passivo daquela obrigação tributária. Tanto o consumo como a riqueza, além da renda, são índices reveladores da capacidade contributiva e não devem ser desprezados. Assim sendo, todos os impostos sujeitam-se ao princípio da capacidade contributiva; utilizam, no entanto, critérios diferentes para aferir a capacidade econômica do contribuinte.¹⁷

Ou seja, somos da opinião de que todos os impostos, por mais que impossibilitem uma avaliação direta da capacidade contributiva, são passíveis de sujeitarem-se ao princípio da progressividade da tributação, uma vez que está explícito na Constituição Federal em seu artigo 145, § 1º e, não impossibilita a interpretação de seu conteúdo de forma abrangente e completa com fim a proporcionar a progressividade.

Neste sentido, deseja-se, em complemento, discorrer acerca do princípio da capacidade contributiva que em muito se aproxima do princípio da progressividade, sendo este uma especificação daquele, pois a progressividade significa a eleição de alíquotas diversas, crescentes proporcionalmente à base de cálculo do imposto.

15 COSTA (1996, p. 93)

16 COSTA (1996, p. 93)

17 CONTI (1997, p. 26)

2.4 Princípio da capacidade contributiva

A ideia de capacidade contributiva remonta aos tempos antigos, desde a origem do tributo. Há registros desse pensamento no antigo Egito, assim como entre os filósofos gregos, passando por São Tomás de Aquino na Idade Média, quando tomou forma de como é entendida hoje.

É de se salientar que a própria história brasileira traz em si um evento histórico marcante gerado a partir da noção da capacidade contributiva e da desigualdade na tributação que pode proceder da inaplicabilidade do princípio da capacidade contributiva. É a Inconfidência Mineira, ocorrida devido à insatisfação com a política fiscal exercida pela Coroa Portuguesa em 1789.

Em 1776, Adam Smith afirmava que para haver justiça da imposição fiscal, todos deveriam contribuir para as despesas públicas “na razão de seus haveres”¹⁸. Para HARADA, “o princípio tem por escopo o atingimento da justiça fiscal, repartindo os encargos do Estado na proporção das possibilidades de cada contribuinte”¹⁹ Nas palavras de SABBAG “este subprincípio, como nítido corolário ou projeção do postulado da isonomia tributária, deste se avizinhandando, visa à consecução do ideal de *justiça fiscal* ou *justiça distributiva* – seu elemento axiologicamente justificador, que, conquanto não apareça formalmente escrito no texto da Constituição, depende de uma prática constitucional.”²⁰

No entanto, assim como diversos conceitos próprios do direito positivo, capacidade contributiva é termo aberto, e assim, deixa espaço para a interpretação diferenciada de doutrinadores e aplicadores do Direito. Porém essa norma aberta não pode ser entendida como algo intangível, apenas por sua complexidade.

Neste ínterim, é importante mencionar que a capacidade contributiva tornou-se um princípio do direito e como tal deve ser sempre aplicado. Tal princípio serve como base para o Estado no momento da elaboração de hipóteses de incidência tributária. Serve, assim, como um parâmetro entre o fisco e o contribuinte no exercício do poder de limitar.

Ocorre que, existem duas vertentes doutrinárias. A primeira entende que o princípio da capacidade contributiva é uma norma programática e, como tal, nem sempre é possível aplicá-la. Assim entende HARADA:

18 OLIVEIRA (1988, p.22)

19 HARADA, (2007, p. 387)

20 SABBAG (2008, p. 38)

O atual preceito, a exemplo daquele art. 202 da Carta Política de 1946, continua tendo caráter programático, apesar da minúcia com que ele é enunciado. Inexistindo um parâmetro legal de caráter nacional, fixando os contornos dos encargos impositivos a cada contribuinte, relativamente a cada tipo de imposto, não há como falar-se em observância impositiva do princípio da tradução segundo a capacidade contributiva de cada um.²¹

Neste estudo, entretanto, entende-se que o princípio da capacidade contributiva não é uma norma programática e não aplicá-lo quando da arrecadação fiscal é ir contra a constitucionalidade da lei, pois está contido na Constituição Federal de 1988, em seu artigo 145, § 1º.

Assim dispõe Hugo de Brito Machado:

É certo que a expressão 'sempre que possível', utilizada no início do mencionado dispositivo, pode levar o intérprete ao entendimento segundo o qual o princípio da capacidade contributiva somente será observado quando possível. Não nos parece, porém, seja essa a melhor interpretação, porque sempre é possível a observância do referido princípio. A nosso ver, o *sempre que possível*, do § 1º do art. 145, diz respeito apenas ao caráter pessoal dos tributos, pois na verdade nem sempre é tecnicamente possível um tributo com caráter pessoal.²²

No mesmo sentido preleciona COSTA:

Diante das lições apresentadas, não resta dúvida de que a norma que impõe a observância da capacidade contributiva traduz-se num autêntico princípio. Trata-se de regra geral e abrangente que vem condicionar toda a atividade legiferante no campo tributário, quer na eleição das hipóteses de incidência (no nosso sistema, observadas as regras-matrizes já postas pela Constituição), quer no estabelecimento dos limites mínimo e máximo dentro dos quais a tributação pode atuar, quer, ainda, na graduação dos impostos atendendo às condições pessoais dos sujeitos passivos.²³

Isto é, faz se necessário, sempre observar o princípio da capacidade contributiva quando da imposição de um tributo, pois um tributo que não o utilize vai contra à Constituição e, por consequência, impossibilita que o imposto seja cobrado de

21 HARADA, (2007, p. 388)

22 MACHADO (2007, p.69)

23 COSTA (1996, p. 32)

forma justa, uma vez que dá margem para que seja imposto de forma arbitrária pelo Estado, cobrando-se mais de quem pode pagar menos.

Dessa maneira, a lei que institui o imposto deve usar o princípio da capacidade contributiva quando de sua elaboração, sob pena de ser declarada inconstitucional. Por complemento, o princípio da capacidade contributiva funciona como uma proteção à cobrança de tributo que não tenha sido instituído ou aumentado por lei, pois tal princípio jamais pode ser utilizado contra o princípio da legalidade, visto que este é pressuposto para todo princípio do Direito.

Por todo o exposto, é necessária a reformulação do Sistema Tributário Nacional com base no princípio da capacidade contributiva, para que a justiça fiscal e a equidade na distribuição da carga tributária possam ocorrer de maneira satisfativa à população.

Um sistema tributário nada mais é do que a reunião de um conjunto de impostos, taxas e contribuições por meio dos quais o Estado obtém recursos para o exercício das suas funções básicas, como a oferta de bens e serviços essenciais para o bem-estar da coletividade. É, também, com os recursos arrecadados dos cidadãos que o Estado pode implementar uma política de gastos com implicações redistributivas da renda nacional de um país.²⁴

Ou seja, o Sistema Tributário Nacional deve estar de acordo com o princípio da capacidade contributiva para que a arrecadação tributária proporcione a arrecadação fiscal de qualidade. Somente a partir de uma modificação da arrecadação tributária pautada na progressividade dos tributos, poder-se-á proporcionar uma arrecadação na proporção de cada contribuinte sem ser mais pesada para uns que para outros, e, por consequência, poder-se-á melhor aplicar essa arrecadação na implementação das políticas públicas, proporcionando sistema público de saúde, educação, segurança e infraestrutura de qualidade para todos.

Dessa forma, considerando-se que é a arrecadação tributária fator primordial para o serviço público de qualidade, é importante associar tal arrecadação ao custo de se subsidiar os direitos fundamentais. Neste sentido é o próximo item.

2.5 A relação da tributação com os direitos fundamentais.

A tributação é o meio pelo qual o Estado consegue fundos para

²⁴ Parecer de Observação nº1 (2009, p.21)

realizar as atividades necessárias ao bem estar dos cidadãos. Sendo assim, é por meio da arrecadação tributária que o governo pode implementar eficientemente todas as políticas públicas planejadas. Ela, porém, só pode ocorrer de forma satisfativa se houver uma arrecadação tributária eficaz. Ou seja, é necessário que quem possa contribuir com mais, efetivamente o faça, porém o sistema contributivo atual não o permite.

Sendo assim, a efetivação dos direitos fundamentais, no Brasil, fica prejudicada. Por mais que o campo do direito, cada vez mais aplique leis em favor do respeito aos direitos fundamentais, eles sempre estarão ameaçados pelo problema na tributação, que arrecada errado e, dessa maneira, não aplica como deveria.

A carga tributária brasileira é semelhante à observada em países de alta renda. No entanto, o leque de bens e serviços oferecido pelo Estado à população fica aquém do que seria possível obter com os recursos que são arrecadados. O retorno social em relação à carga tributária é considerado baixo porque dos 33,8% do PIB auferidos em 2005 apenas 9,5% do produto retornaram à sociedade na forma de investimentos públicos em educação (4,4%), saúde (3,5%), segurança pública (1,2%) e habitação e saneamento (0,4%)²⁵

Ou seja, esses dados apresentados pelo IBGE demonstram que além da má arrecadação tributária, o Brasil ainda sofre com o problema da aplicação dessa receita, pois apenas 9,5% do PIB retornam à sociedade nas áreas que ela mais necessita, quais sejam, educação, saúde, segurança pública, habitação e saneamento.

Dessa forma, a população acaba tendo que pagar duas vezes pelo mesmo serviço. Uma por meio da arrecadação tributária, e a segunda diretamente para planos de saúde e ensino particulares, por exemplo. Isto prejudica mais gravosamente a camada social mais baixa, pois tem pouco para sobreviver e ainda precisa pagar por um serviço particular.

Assim, com tal arrecadação desrespeitando o princípio da capacidade contributiva e, por adição, aplicando mal a arrecadação, a infraestrutura para a população fica limitada para melhorar. Nesse sentido é o constatado pelo Parecer de Observação n. 1 do Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social: “Embora a arrecadação global tenha alcançado um patamar de 33,8% do produto, o retorno social em relação à carga tributária é considerado baixo porque os recursos disponíveis são insuficientes para o financiamento das políticas públicas.”²⁶ Ou seja, a arrecadação realizada no Brasil, rende grandes somas, porém, é aplicada de forma insatisfatória para a população.

25 IBGE (Contas Nacionais n.20)

26 Parecer de Observação n°1 (2009, p.31)

Neste contexto, questiona-se o custo de subsidiar os direitos fundamentais. Assim comenta Alberto Nogueira:

A questão se põe em duas vertentes: dosagem de tributação, em termos democráticos (critério de justiça fiscal) e aplicação equilibrada das receitas obtidas dos contribuintes. O problema não é novo e depende basicamente de vontade política, na medida em que as modernas constituições, sobretudo na brasileira, extenso catálogo de princípios estabelece os critérios para a concretização desse desiderato (capacidade contributiva, progressividade, personalização do tributo, desgravação de produtos essenciais à sobrevivência da população, etc).²⁷

Isto é, Nogueira mais uma vez alerta que o grande problema para possibilitar o cumprimento dos direitos fundamentais por parte do Estado está em dois fatores que ele denomina “dosagem de tributação” e “aplicação equilibrada das receitas obtidas dos contribuintes”. A noção tributária, sendo assim, é extremamente importante para as políticas públicas. A questão da saúde, violência, segurança, entre outros fatores, está intrinsecamente relacionada com a tributação.

Por assim dizer, é evidente que a qualidade de vida da população brasileira só poderá ser modificada para melhor a partir da modificação do sistema de arrecadação nacional, assim como é necessário criar mecanismos para evitar a corrupção e melhor aplicar a renda obtida.

Nesse sentido, pretendeu-se nesse capítulo demonstrar tais incongruências na arrecadação e de onde ela provém. A partir dessas observações é possível identificar as consequências nefastas que ela cria para a sociedade. Conforme disposto no próximo capítulo.

27 NOGUEIRA (1997, p. 170)

3. A DESIGUALDADE NA DISTRIBUIÇÃO DE RENDA NO BRASIL E SUAS CONSEQUÊNCIAS

3.1 Incongruências advindas da não utilização da progressividade na matriz tributária brasileira.

A progressividade é atualmente entendida como a técnica mais adequada para a redistribuição da renda. Assim afirma COSTA: “na tributação progressiva, aqueles que detêm maior riqueza arcarão efetivamente mais pelos serviços públicos em geral, em favor daqueles que pouco ou nada possuem e, portanto, não podem pagar.”²⁸ Isto é, a progressividade proporciona que a arrecadação seja realizada a partir de fatores que aumentam mediante o crescimento da base de cálculo dando ensejo a uma arrecadação proporcional ao que cada um tem ou adquire.

Sem a aplicação da progressividade na matriz tributária, a arrecadação se dá de forma injusta, fazendo quem pouco tem para se sustentar contribuir mais pesadamente do quem tem mais acumulado. Conforme pesquisas divulgadas em 2009, os 10 % mais pobres da população brasileira, destinam 32,8% da sua pequena renda para o pagamento de tributos, enquanto os 10% mais ricos tem um ônus estimado em 22,7% da renda, conforme dados da pesquisa a seguir²⁹:

Brasil - Distribuição da Carga Tributária Bruta segundo faixa de salário mínimo

Renda Mensal Familiar	Carga Tributária Bruta 2004	Carga Tributária Bruta 2008	Dias Destinados ao Pagamento de Tributos
Até 2 SM	48,8	53,9	197
2 a 3	38	41,9	153
3 a 5	33,9	37,4	137
5 a 6	32	35,3	129
6 a 8	31,7	35	128
8 a 10	31,7	35	128
10 a 15	30,5	33,7	123
15 a 20	28,4	31,3	115
20 a 30	28,7	31,7	116
mais de 30	26,3	29	106
CTB, segundo CFP/DIMAC	32,8	36,2	132

Fontes: Carga Tributária por faixas de renda, 2004: Zockun et alli (2007); Carga Tributária Bruta 2004 e 2008: CFP/DIMAC/IPEA; Carga Tributária por faixas de renda, 2008 e Dias Destinados ao Pagamento de Tributos, elaboração própria.

Por esses dados percebe-se a extrema incongruência da tributação

28 COSTA (1996, p. 74)

29 COMUNICADO DA PRESIDÊNCIA (2009, p.4)

brasileira. Ao contrário do disposto pelos princípios da capacidade contributiva e da progressividade quem paga mais gravosamente tributos no Brasil é o cidadão de renda mais baixa. Como consequências dessa proporção invertida, tem-se o agravamento da desigualdade social.

Dessa desigualdade, advêm dois grandes problemas, a saber, primeiramente, a falta de oportunidade para o pobre economizar renda e formar poupança, e, em segundo, dificulta a formação de patrimônio e a aplicação de valores em ensino para qualificação profissional, fatores que auxiliam na diminuição da desigualdade social. O que, em grande parte, contribui para o aumento de um dos fatores provenientes da desigualdade social que mais assolam a sociedade brasileira na atualidade, o crescimento da criminalidade, assim como o aumento de vários outros fatores maléficos para a sociedade.

Segundo dados do IBGE: “Entre 1992 e 2004, houve um incremento em termos absolutos de 7,7 mortes por homicídios por 100 mil habitantes no país. Chama a atenção a situação da região Sudeste que, em 2004, apresentou a maior taxa de mortes por homicídios, 32,3 por 100 mil habitantes, mais elevada que a média do país (26,9 por 100 mil).”³⁰

Por adição, vale lembrar o estudo de OLIVEN:

Portanto, assim como a violência se constitui em mecanismo de dominação por parte das classes dominantes, ela se transforma cada vez mais numa estratégia de sobrevivência por parte das classes dominadas. Entretanto, a violência, neste contexto, não é praticada apenas para satisfazer necessidades econômicas, mas se reveste também de um caráter político já que também pretende, por parte do excedente daqueles por quem foram expropriados.³¹

Quer dizer, segundo o eminente autor, a violência cresce como mecanismo dos mais carentes em tentar usufruir de bens assim como os mais privilegiados gozam. Isto é, a desigualdade social faz surgir no mais necessitado o desejo em obter o que ele não pode, nem que tenha de ser a força. E, assim, se torna um modo de sobrevivência que nunca acaba. O autor, em complemento, salienta que tal atitude, além de ser uma forma de saciar necessidades econômicas ainda pode ser considerado como atitude de caráter político, uma vez que retira um bem daquele que o explora.

Nesse sentido, a má arrecadação tributária, aquela que não é pautada na capacidade contributiva e progressividade, gera por ela mesma um ciclo vicioso, pois a

³⁰ Disponível em: http://www.ibge.gov.br/home/presidencia/noticias/noticia_visualiza.php?id_noticia=1156&id_pagina=1. Acessado em: 03.04.2012.

³¹ OLIVEN (1989, p. 17)

exploração que ela causa arrecadando mais de quem menos tem, posteriormente será “confiscada” por meio da violência e criminalidade.

Ou seja, é mais que necessário modificar o sistema atual de arrecadação, pois se continuar da forma como está, a sociedade brasileira jamais terá uma segurança de qualidade ou baixos índices de criminalidade, pois a maneira como a tributação é realizada prejudica a arrecadação conforme a possibilidade de cada um e, ademais, aplica mal o que arrecada.

Neste subitem inicial do capítulo tratou-se sobre os malefícios que o sistema tributário nacional proporciona pela forma que atualmente se dá. No próximo item, intenta-se demonstrar a importância sobre o estudo da arrecadação tributária e dos problemas que ela causa, uma vez que intensifica a injustiça social.

3.2 A importância do estudo sobre o tema

Sobre o tema da injustiça fiscal, é importante mencionar o relatório produzido pelo Observatório da Equidade do Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES, que avalia os problemas existentes no sistema tributário nacional, analisado a partir da injustiça tributária. Nele, demonstra-se a regressividade no sistema tributário, a má distribuição da carga tributária, o baixo retorno social advindo dela, o desincentivo que ela proporciona nas atividades produtivas e na geração de emprego, e a ausência de cidadania tributária.

Ocorre que todos esses problemas estão inter-relacionados e necessitam de mudanças. Dessa maneira, o CDES, dentre outras correções, recomenda:

Um amplo processo, continuado e gradativo, de reformulação da Sistema Tributário Nacional na direção da justiça fiscal e da equidade na distribuição da carga tributária, com base no princípio da capacidade contributiva; prioridade aos impostos sobre a renda e o patrimônio como forma de permitir desonerações e reduções graduais na carga dos impostos indiretos, considerados os maiores responsáveis pela regressividade do sistema.³²

Ou seja, o Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social em muito se preocupa com esta questão da arrecadação tributária, ou mais amplamente dizendo, da injustiça fiscal. Isto é claro, pois a desigualdade social reflete de forma

32 Parecer de Observação nº1 (2009, p. 9)

contundente na economia e nas relações sociais, tanto internamente quanto na relação com a economia globalizada.

O estudo deste trabalho em muito se identifica com o conteúdo do Observatório do CDES, pois ambos partem do princípio de que a arrecadação tributária é fator determinante para a justiça social e o desenvolvimento econômico. Ou seja, o relatório demonstra em números muito do que foi citado neste projeto, pois discorre acerca do desequilíbrio entre a contribuição dos que menos têm e dos que mais tem. Nesse sentido, percebe-se a importância de serem realizadas pesquisas sobre o tema, a fim de que tais problemas sejam pormenorizadamente identificados e assim combatidos.

Ademais, os conselheiros do CDES alertam para a necessidade de se priorizar a carga sobre o imposto de renda e sobre o patrimônio, a fim de se desonerar os impostos indiretos, uma vez que os mesmos, por tributarem com tarifas iguais para todos, intensifica o desequilíbrio da arrecadação.

É salutar, pois, para a sociedade que os estudos sobre o tema sejam difundidos como forma de melhor se atacar os problemas surgidos do Sistema Tributário Nacional. Faz-se necessário identificar as áreas mais afetadas para que tanto na legislação do imposto de renda, quanto do patrimônio e do consumo as mudanças sejam realizadas em prol de uma justiça fiscal.

No item seguinte, pretende-se especificar os problemas decorrentes da desigualdade social, em muito projetada devido à má arrecadação tributária.

3.3 Possíveis atrasos econômicos e sociais provenientes da não aplicação da progressividade para o ambiente social vindouro.

Devido à desigualdade na distribuição de renda, o Brasil enfrenta problemas na segurança, educação, economia e saúde, sobretudo. Áreas fundamentais para a qualidade de vida da população e para possibilitar um crescimento econômico favorável e o desenvolvimento sustentável.

Com a perpetuação da arrecadação irregular, a sociedade sofre de forma desnecessária e altamente destrutiva. Como exemplos, podemos demonstrar o que ocorre em países com altas taxas de desigualdade na distribuição de renda, quanto à criminalidade. No Caribe, por exemplo, país com alto índice de desigualdade social, a violência tem custo crescente na vida das pessoas e ameaça a economia do país.

A administradora do Programa das Nações Unidas para o

Desenvolvimento (PNUD), Helen Clark, assim afirmou: "Esse relatório salienta a necessidade de repensarmos nossas abordagens para combater o crime e a violência e para proporcionar segurança. Nós precisamos seguir abordagens que estão centradas na segurança dos cidadãos e que combatam as causas desse aumento recente de crimes violento, incluindo a exclusão social, econômica e política."³³

Dessa afirmação, podemos concluir ser mundial o entendimento de que a violência não surge apenas da própria violência, mas, em grande parte, é gerada devido à alta taxa de exclusão social, econômica e política. Mais uma vez, salienta-se a importância de um sistema tributário justo para a diminuição da desigualdade social e, por consequência, de problemas como a criminalidade.

No Brasil, não poderia ser diferente, cabe ressaltar observação realizada por OLIVEN:

Entretanto, apesar da inexistência de estatísticas confiáveis sobre a violência no Brasil parece ser válido sugerir, partindo de informações e dados assistemáticos, que ela cresce desde 1964. O seu aumento, porém, se deu tanto na cidade como no campo e tem menos a ver com o contexto no qual se manifesta e mais com as condições que lhe dão origem. [...] Por isto, optar pelo termo violência na cidade implica preservar a ideia de que a violência tem raízes sociais, manifestando-se em contextos diferentes que não podem, entretanto, ser considerados como seus causadores.³⁴

Isto é, é difícil especificar a origem da violência e quando ela se fortaleceu em nosso país, mas fica claro que ela tem grande relação com as condições históricas da sociedade. Ou seja, se há maior desigualdade social, sobretudo a partir de um mecanismo que está nas mãos do Estado, como é a arrecadação tributária, pior são as condições em que ela está inserida.

Em outro patamar, do ponto de vista econômico, os empresários, sobretudo no mercado externo, são incapazes de concorrer de forma isonômica com os demais países, gerando atrasos incalculáveis. A perpetuação da incidência de impostos distorcidamente sobre as empresas influencia negativamente os investimentos no país e a geração de emprego. Conforme se depreende do exposto por FERREIRA ao comentar sobre os primeiros documentos da Ação Empresarial com relação à tributação sobre o consumo:

33 Disponível em: <http://www.pnud.org.br/seguranca/reportagens/index.php?id01=3884&lay=jse>. Acesso em: 03.04.2012

34 OLIVEN (1989, p. 15)

O documento faz referência à Constituição Federal de 1988, criticando-a por consagrar tributos e contribuições de natureza cumulativa, incidentes em cascata sobre o processo produtivo, ampliando a desigualdade com a concorrência internacional, seja em relação ao custo do produto brasileiro no exterior, seja na entrada do produto estrangeiro no Brasil. O desafio imediato para os empresários é eliminar esses tributos e substituí-los por mecanismos tributários similares aos dos nossos concorrentes.³⁵

Ou seja, também é amplamente discutido no setor da economia o prejuízo decorrente da alta arrecadação sobre os tributos indiretos. Tal tributação gera uma grande instabilidade no setor econômico, pois há a dificuldade de se determinar a incidência desses tributos, uma vez que eles são aplicados de acordo com a circulação das mercadorias, o que torna incerta a incidência tributária na fonte ou no destino do produto, muitos sendo mais de uma vez tributados e chegando ao consumidor a preços mais elevados. Quanto maior a carga tributária exercida, menor é a competitividade internacional.

No que pertine à educação, o retorno social é baixo tanto em comparação com o aplicado em outros países quanto ao necessário para modificar a realidade existente. Segundo dados do INEP/MEC, houve aumento no orçamento destinado à educação, porém os valores ainda são insuficientes para melhora do quadro social e inferiores ao recomendado pela UNESCO. O número total de analfabetos continua o mesmo de 1997 para 2008, enquanto que países da América do Sul com menor grau de desenvolvimento já conseguiram erradicar o analfabetismo. Ademais, de acordo com dados do IBGE, as taxas de escolarização para adolescentes de 15 a 17 anos (85,2%) e para crianças de 4 a 5 anos (74,8%) ainda são consideradas baixas.

Com relação à saúde, a União, os estados e municípios destinaram para a saúde cerca de 3,7% do PIB em 2008. Valores baixos se comparados a países da Zona do Euro, que aplicam entre 6,5% e 7,0% do PIB.

Quanto à habitação e ao saneamento, os problemas são grandes. Em 2009, estimou-se que o déficit habitacional somou 5,8 milhões de moradias. Dados da Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios – PNAD – demonstram que 28,7% da população não dispõe de ligação à rede de esgoto ou fossa séptica. E 35% da população das cidades não tem acesso a serviços adequados de água e esgoto. Ademais, a União, os Estados e Municípios aplicaram apenas 0,6% do PIB para políticas públicas nas mencionadas áreas.

Dessa maneira, o país e a população estão perpetuamente fadados à

35 FERREIRA (2002, p. 34)

falta de estrutura, pobreza e violência crescentes. Com base em tais problemas, pretende-se, a seguir, demonstrar as possíveis mudanças cabíveis no Sistema Tributário Nacional, pautado na legislação vigente e em alterações que devem ocorrer, com objetivo de proporcionar um sistema tributário mais justo e que custeie de maneira mais eficaz os direitos fundamentais e as políticas públicas.

4. MUDANÇAS CABÍVEIS NA TRIBUTAÇÃO BRASILEIRA

4.1 A necessidade de reestruturação da matriz tributária brasileira.

Diante de tantos fatores negativos que a população está a mercê, como falta de serviço público de qualidade e criminalidade crescente, faz-se necessária a imediata conscientização da população quanto à importância da forma como a arrecadação tributária ocorre no Brasil. Assim refletem os dados fornecidos pelo CDES³⁶:

Cidadania tributária significa a conscientização do cidadão para o fato de que a necessária arrecadação de tributos deve reverter-se em benefícios que cumpram o papel de atender às necessidades da coletividade, reduzindo distâncias sociais. Transparência, tanto no que diz respeito às fontes quanto aos usos dos recursos públicos é palavra-chave e primeiro requisito para o exercício da cidadania tributária.

É por meio da conscientização da população quanto aos malefícios ocasionados pela má arrecadação tributária e a sua aplicação que a sociedade pode pressionar com maior ênfase os governantes e o Poder Legislativo em prol de uma mudança na legislação a favor da arrecadação pautada na capacidade contributiva e na progressividade. Ou seja, conforme citado no Parecer de Observação da Presidência, a conscientização é o primeiro passo para se *reduzir distâncias sociais*. A origem dos valores arrecadados e onde e como serão aplicados devem ser divulgados amplamente e cobrados pela sociedade.

Assim como é imprescindível que o poder legislativo e o executivo se unam de forma definitiva e sem embuste em prol da população para que as mudanças legislativas ocorram e que estejam plenamente de acordo com o princípio da progressividade disposto em nossa Lei Maior.

Outro fator que prejudica a conscientização da população é a questão de a sociedade crer que, devido à existência da faixa de isenção do imposto de renda, a população pobre não contribui com os impostos. Isso é incompatível com a realidade nacional, conforme disposto no primeiro capítulo em que se demonstrou por números que a população mais carente contribui com parcela maior da sua renda do que a camada que recebe mais. Muito desse olhar desvirtuado deve-se à grande carga sobre tributos

36 Parecer de Observação nº1 (2009, p. 39)

indiretos, como os provenientes do consumo, em que a carga é empregada sobre o valor do bem e não sobre a capacidade do contribuinte, o que torna a arrecadação sobre o consumo invisível, pois não se sabe quanto do valor do produto é formado por imposto. Nesse sentido continua o Parecer³⁷:

Como os tributos indiretos são menos visíveis que as incidências sobre a renda e a propriedade, é disseminada a crença na sociedade brasileira de que a população de baixa renda não paga impostos. Em decorrência, as políticas públicas orientadas para a redução das desigualdades e dos índices de pobreza são vistas como benesses, tanto pelas camadas mais carentes da população quanto pela parcela da sociedade que se encontra em melhores condições, o que prejudica o entendimento sobre os mecanismos e instituições de participação democrática, dificultando os controles – fiscal e social – sobre o Estado.

Dessa maneira, políticas públicas voltadas para a redução da desigualdade social e dos índices de pobreza são interpretadas como um custo para a sociedade, sem se perceber que tentam desfazer a incongruência gerada pela má arrecadação tributária pautada fortemente sobre os tributos indiretos. Elas não existem para sustentar quem não quer trabalhar, mas sim para diminuir, nem que seja ao menos temporariamente, as disparidades ocasionadas pela alta tributação indireta.

É necessária, portanto, a reformulação das legislações referentes aos impostos indiretos principalmente. Além de dar prioridade aos impostos sobre a renda e o patrimônio para proporcionar uma desoneração e redução gradativa na carga dos impostos indiretos, como o sobre o consumo. Dessa forma, o capítulo seguinte tem o objetivo de dispor possíveis mudanças cabíveis na legislação atual com fim a melhorar o sistema de tributação nacional.

4.2 As mudanças na tributação do consumo e do patrimônio a partir da progressividade.

Dentre as mudanças possíveis está a reforma tributária, já em discussão na Câmara dos Deputados por meio da Proposta de Emenda à Constituição (PECs 233/08 e 31/07). Com a aprovação do projeto, prevê-se a diminuição do custo-brasil, eliminação de gargalos, simplificação de procedimentos, desoneração da folha de pagamento das empresas, fluidez aos créditos fiscais acumulados, redução nos custos

³⁷ Parecer de Observação nº1, 2009, p.22

administrativos e fomento ao crescimento da economia.

Ademais, as propostas nela inclusas propiciarão estímulos a novos investimentos, maior justiça fiscal à população brasileira, grande redução de tributos para quem ganha até cinco salários mínimos e diminuição para as demais faixas de renda. Por consequência, decorrerá maior distribuição de renda, uma vez que haverá redução de impostos sobre o consumo de produtos de primeira necessidade.

Nesse sentido também é o estudo dos indicadores de iniquidade do Sistema Tributário Nacional realizado em 2011:

A reforma deve buscar maior progressividade do sistema; desonerar a base da pirâmide; privilegiar os impostos diretos em relação aos indiretos; facilitar a vida dos produtores, desonerando investimentos produtivos e a exportação; e atentar para questões ambientais que vêm se tornando vetor importante na construção de estímulos tributários.³⁸

Isto é, a PEC auxilia bastante, por meio de mudanças concretas, na obtenção da desoneração dos tributos indiretos em prol dos diretos.

No que se refere a nosso sistema tributário, é importante ressaltar que a última reforma tributária no Brasil ocorreu em 1967 com o objetivo de reabilitar as finanças federais e corresponder às queixas do setor produtivo. Desta data para hoje, as distorções no sistema tributário só vieram a engrandecer, interferindo negativamente no ambiente econômico e poucas alterações foram realizadas na estrutura de cobrança de tributos. Por isso é cada vez mais difícil realizar a reforma tributária, uma vez que grandes distorções ficaram acumuladas.

Um fator positivo determinante na proposta em comento é que ela não cria novos tributos, apenas reformula os já existentes. Dentre as suas medidas, cabe ressaltar que ela propõe: a simplificação do sistema tanto no âmbito dos tributos federais quanto do ICMS estadual; acabar com a guerra fiscal entre os Estados; corrigir as distorções dos tributos sobre bens e serviços; ampliar a base de contribuintes; garantir maior transparência e celeridade na relação do Fisco com os contribuintes; auto-aplicabilidade, por meio de comandos eficazes auto-executáveis; modifica o atual ICMS, uniformizando as 27 legislações existentes; redução de 20% para 14% da contribuição patronal sobre a folha de pagamento; criação do Código de Defesa do Contribuinte.

Os desafios, no entanto, para a sua aprovação são muitos, pois alteram o interesse de uma camada privilegiada, além de não ser dado a ela o

³⁸ Indicadores de iniquidade do sistema tributário Nacional (2011, p.13)

reconhecimento merecido pela sociedade, devido a falta de conscientização sobre o tema. Por tais motivos, apresenta grande complexidade e, de acordo com notícias veiculadas em sites e jornais após reunião do Conselho Político, é vontade da Presidenta da República que o projeto seja desmembrado em vários outros para viabilizar a aprovação das mudanças.

Sucede, entretanto, que a população precisa tomar consciência da importância da aprovação desse projeto e pressionar os parlamentares votados pela própria população para que aqueles definitivamente façam valer a vontade do povo e proporcionem as mudanças necessárias na legislação para possibilitar a arrecadação de forma mais justa, de forma a proporcionar a diminuição da desigualdade social desenfreada que assola nosso país.

A reformulação do Sistema Tributário Nacional é processo amplo e gradativo, porém o primeiro passo deve acontecer de forma contundente. É preciso simplificar, racionalizar e modernizar o sistema. Assim como é necessário ampliar a base de arrecadação tributária para desonerar as atividades que promovem o crescimento econômico.

Segundo o estudo realizado pelo CDES, é necessária "...a construção de uma estrutura tributária justa, simples, racional e progressiva, que contenha impostos de qualidade e que seja estimuladora da produção e do emprego, como requisito indissociável da agenda de desenvolvimento com justiça social no Brasil."³⁹ Ou seja, é necessário que medidas sejam implementadas com fim à desoneração tributária, para que, por consequência, possibilite a redistribuição da renda e o fortalecimento dos recursos para a governabilidade do país.

Enfim, com a reforma tributária o trabalhador terá uma maior parcela de sua renda disponível para o consumo próprio e de sua família. Ou seja, a reforma tributária amplia a renda das famílias. Ademais, simplifica e organiza o modelo tributário, aumenta a base de contribuintes e evita a sonegação fiscal. O que amplia a arrecadação e proporciona melhor infraestrutura à população. A seguir comparamos a matriz tributária nacional com outros países, desenvolvidos e subdesenvolvidos.

4.3 Comparação da matriz tributária nacional com a de outros países.

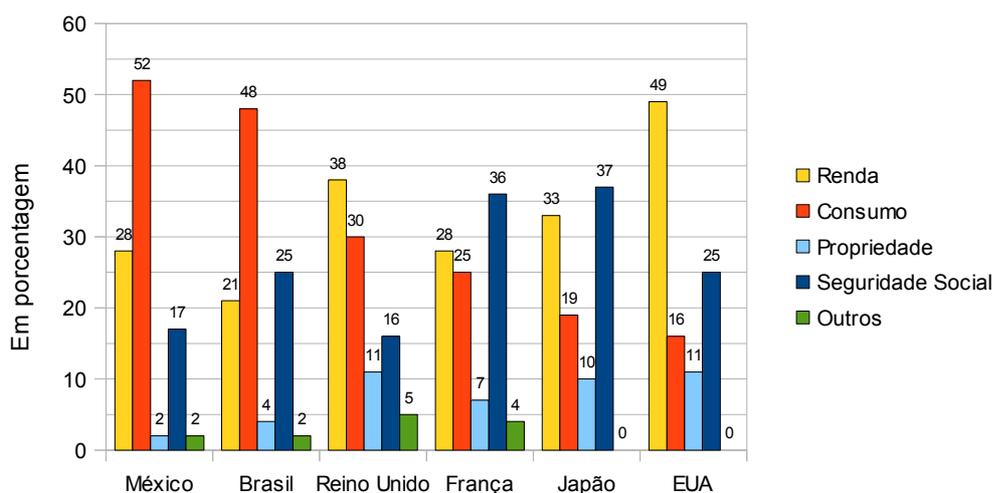
Dos estudos acerca de matriz tributária, percebe-se que países

39 Parecer de Observação nº1, 2009, p. 9

desenvolvidos apresentam matrizes tributárias estabelecidas mais fortemente na tributação sobre a renda e não sobre o consumo. Isso por que o imposto de renda é um tributo que apresenta alta qualidade quanto aos princípios tributários de eficiência econômica, equidade e arrecadação, uma vez que permite aferir a capacidade econômica do contribuinte. Apesar de seus benefícios, ele tem sido pouco utilizado em países em desenvolvimento. A razão está na complexidade administrativa e de fiscalização do imposto e a forte concentração de renda nos países menos desenvolvidos, o que restringe a base tributável. Por consequência, países em desenvolvimento optam por concentrar sua carga tributária em impostos sobre o consumo. Dessa maneira, a regressividade se instala e impossibilita a desconcentração da renda.

Como exemplo de países mais desenvolvidos e com matrizes tributárias mais equânimes, podemos citar o Canadá, que utiliza uma matriz tributária pautada não na maior arrecadação sobre o consumo, mas uma matriz equitativa a qual prega que o imposto venha 50% da renda, 25% do patrimônio e 25% do consumo. Tal teoria possibilita um maior consumo por parte dos contribuintes, ao mesmo tempo que dificulta uma acumulação de patrimônio, sobretudo nas mãos de poucos.

Veja-se pesquisa disseminada pela Coordenação-Geral de Política Tributária da Receita Federal ao comparar a tabela do Imposto de Renda do Brasil com outros países⁴⁰:



Fonte: Copat e OCDE

Do gráfico percebe-se que Brasil e México, países com alto índice de desigualdade social, apresentam cerca de 50% da arrecadação tributária proveniente do consumo e apenas cerca de 20% procedente da renda, enquanto países desenvolvidos e com taxas menores de desigualdade social, como os EUA, apresentam menos de 20% da arrecadação advinda do consumo, enquanto arrecadam aproximadamente 50% da renda. Tais números comprovam quão dispare é o modelo de tributação brasileiro em relação aos países de primeiro mundo.

Outra pesquisa, realizada pela Pesquisa Nacional por Amostras de Domicílios (PNAD) em 2002, demonstra que apenas 13% dos brasileiros que auferem rendimentos poderiam contribuir com o IRPF, pois apenas este percentual recebe acima da faixa de isenção do imposto mencionado. Tal porcentagem é ainda menor se considerarmos a possível sonegação fiscal e as deduções de renda bruta permitidas por lei.

Por outra comparação internacional da tabela do IRPF foi possível constatar que países como Japão (87%), Coréia do Sul (84%), Nova Zelândia (98%) e Argentina (94%) possuem o valor do limite superior da primeira faixa de tributação próximo ao valor de sua renda nacional *per capita*. Os países citados não possuem faixa de isenção. Ou seja, percebemos que, por a tributação sobre o consumo ser menos intensa nesses países, é possível expandir o número de contribuintes do IRPF o que auxilia bastante a tributação conforme a capacidade de cada contribuinte.

Já países que isentam a primeira faixa – como França (14%), Alemanha (25%), Espanha (19%) e Austrália (54%) – o fazem em um valor bem abaixo da renda nacional *per capita*. Isto é, apesar de isentarem uma parcela dos contribuintes, tal faixa é bastante reduzida, o que não diminui tão consideravelmente o número de contribuintes do IRPF, mantendo uma arrecadação com base no princípio da capacidade contributiva.

Com relação ao Brasil, a situação é bastante diferente. A faixa de isenção, foi no ano da pesquisa, 1,46 vezes a renda *per capita* nacional, ou seja, o limite de isenção do Brasil é um dos mais altos do mundo. Dentre uma tabela de 34 países, o Brasil só apresenta uma faixa de isenção menor que sete países, a saber, Colômbia, Equador, Guatemala, Haiti, Honduras, Nicarágua e República Dominicana. Isso prejudica em muito a arrecadação conforme o princípio da capacidade contributiva, uma vez que o IRPF é o imposto que melhor possibilita a arrecadação progressiva.

Em complemento, dentre os países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), apenas o Brasil possui uma relação

entre a arrecadação do IRPF e a arrecadação total da carga tributária inferior a 10%.⁴¹ A relação no Brasil é de 4,7% e na Dinamarca, em contrapartida, 52,7%. Cumpre notar que nos países do Leste Europeu, onde a renda per capita é semelhante à brasileira, a participação do IRPF é bastante superior que a do Brasil. Na Hungria é de 19,6%, na Polônia 23,6%, na República Eslovaca 12,5% e na República Tcheca 12,5%. Isto é, mesmo com uma renda per capita próxima à brasileira, conseguiram efetivar uma maior progressividade em seus sistemas tributários.

Do analisado, verifica-se que o sistema tributário brasileiro é mais fortemente engendrado sobre os tributos regressivos. Quanto aos progressivos, são pouco taxados no Brasil, como é o caso do IRPF. Este, em prol da tributação conforme a capacidade contributiva deveria ter sua base de contribuintes ampliada, pois da forma como é aplicada hoje, isentando-se a partir de uma faixa acima da renda per capita, opta-se por tributar aqueles que estão isentos do imposto sobre a renda por meio da tributação sobre o consumo, a qual não permite a progressividade. Isto é, o governo escolhe por tributar mais pesadamente os mais pobres.

Sendo assim, percebe-se que em comparação com outros países, com mais desigualdade ou menos que o Brasil, este tributa fortemente o consumo, ademais, aplica uma das maiores faixas de isenção sobre o IRPF diminuindo em muito a arrecadação proveniente deste imposto progressivo, e por consequência, contribuindo com uma tributação regressiva e perniciosa para os mais pobres.

Ou seja, ao Brasil seria produtivo modificar os padrões de tributação e aproximá-los um pouco mais do modelo de tributação dos países desenvolvidos. Afinal, o Brasil em muito está crescendo e necessita de modificações em sua matriz tributária para permitir uma diminuição das desigualdades sociais e, portanto, um maior crescimento do país tanto em setores da economia como em infraestrutura para a população.

Com modificações sobre o IRPF, como o aumento da base de contribuintes, tem-se mais um mecanismo para que a tributação seja melhor pautada na progressividade. Por consequência, tem-se a eliminação de distorções econômicas com a previsão de sistemas moderados de não-cumulatividade, uma vez que pode se optar por uma diminuição da tributação sobre o ICMS, por exemplo. Assim, proporciona-se a criação de mecanismos de corte linear de alíquotas ou desoneração de alimentos, produtos de higiene e de outros de consumo popular.

Dessa maneira, pretende-se, a seguir, demonstrar mais um mecanismo determinante para a tributação conforme o princípio da capacidade produtiva,

41SRF; OECD Revenue Statistics (1965-2002), publicado em 2003.

agora não proveniente da carga sobre a renda, mas sim sobre o patrimônio. A propriedade, conforme visto no gráfico acima, também é muito pouco tributada no Brasil, diferentemente de países desenvolvidos. No Brasil, a tributação sobre o patrimônio é de apenas 4%, enquanto em países como EUA e Japão é de 11% e 10%, respectivamente.

Intenta-se, seguidamente, demonstrar modificações possíveis e necessárias na tributação sobre o patrimônio com fim a melhorar o sistema de tributação nacional.

5. A PROGRESSIVIDADE NA TRIBUTAÇÃO DO IPTU

5.1 Progressividade do IPTU negada pela doutrina e pela Suprema Corte

Uma classificação utilizada pelos estudiosos para conceituar os impostos é se eles são pessoais ou reais. Os pessoais utilizam as qualidades individuais do contribuinte, sua capacidade contributiva para delimitar quantitativamente o tributo.

Já os reais são aqueles que levam em conta unicamente a matéria tributável e não a característica de quem irá pagá-lo.

O IPTU é reconhecido pela doutrina como imposto real e assim também foi classificado pelo STF em diversos julgados e, por isso, segundo seu entendimento não comporta progressividade fiscal quanto à capacidade econômica do contribuinte, mas apenas quanto à matéria tributável.

IPTU. Progressividade. - No sistema tributário nacional é o IPTU inequivocamente um imposto real. - Sob o império da atual Constituição, não é admitida a progressividade fiscal do IPTU, quer com base exclusivamente no seu artigo 145, § 1º, porque esse imposto tem caráter real que é incompatível com a progressividade decorrente da capacidade econômica do contribuinte, quer com arrimo na conjugação desse dispositivo constitucional (genérico) com o artigo 156, § 1º (específico). - A interpretação sistemática da Constituição conduz inequivocamente à conclusão de que o IPTU com finalidade extrafiscal a que alude o inciso II do § 4º do artigo 182 é a explicitação especificada, inclusive com limitação temporal, do IPTU com finalidade extrafiscal aludido no artigo 156, I, § 1º. - Portanto, é inconstitucional qualquer progressividade, em se tratando de IPTU, que não atenda exclusivamente ao disposto no artigo 156, § 1º, aplicado com as limitações expressamente constantes dos §§ 2º e 4º do artigo 182, ambos da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e provido, declarando-se inconstitucional o sub-item 2.2.3 do setor II da Tabela III da Lei 5.641, de 22.12.89, no município de Belo Horizonte. (RE nº 153771/MG, Rel. Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, DJ de 05.09.97).

Alíquota progressiva. A jurisprudência desta Corte firmou entendimento no sentido de que a capacidade econômica do contribuinte não pode ser utilizada como critério para a estipulação de alíquotas diferenciadas. Agravo regimental a que se nega provimento. (AI nº 459396/RJ, Rel. Min. Eros Grau, 1ª Turma, DJ de 17.09.04).

O imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, segundo o artigo 156, inciso I da Constituição Federal e artigo 32, do CTN, é da competência dos

Municípios. Tem por função obter recursos financeiros para esses entes, ou seja, apresenta uma função fiscal. Acontece, porém, que, com o objetivo de se aplicar uma função extrafiscal ao citado imposto com fim a desestimular volumosas imobilizações de recursos em terrenos unicamente para especulação, alguns municípios almejavam cobrar tal imposto por meio de alíquotas progressivas, com base no contribuinte.

O Supremo Tribunal Federal, primeiramente, considerou constitucional lei que instituiu alíquotas em função da área de terrenos pertencentes a um mesmo contribuinte (RMS n. 16.798-SP, publicado na *RTJ* 41/607). Inicialmente decidiu pela negativa de inconstitucionalidade do critério de variação do imposto territorial e urbano no município de Americana, adotado pela Lei Municipal nº 614 de 1964, defendendo que o critério “se baseou em dados objetivos, tendo em vista uma realidade social relevante”⁴². Nesse julgado, a progressividade no IPTU era inquestionavelmente justa e socialmente legítima.

Nesse modelo os proprietários de mais de um terreno pagariam sobre o lançamento de um deles, um adicional que seria: para os que possuísem 2 a 3 terrenos, 20%; 4 a 6, 30%; 7 a 10, 40%; 11 a 20, 50%; e mais de 21, 60%. Ressaltando seu posicionamento, afirmou-se que o princípio da igualdade não poderia ser mencionado como fator de inconstitucionalidade para o critério adotado, pois o princípio da igualdade não quer dizer dar a todos em igual parcela, mas dar a cada um na medida de sua desigualdade. Isto é, a graduação dos impostos é resultado lógico do princípio da igualdade.

Contudo, em julgados bastante posteriores, alterou-se esse entendimento, passando a considerar inconstitucional a alíquota progressiva nesse caso. “É inconstitucional a fixação de adicional progressivo do imposto predial e territorial urbano em função do número de imóveis do contribuinte”(Súmula n. 589). “É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional de 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.” (Súmula 668). Em complemento, a jurisprudência da Corte Superior firmou entendimento de que a capacidade econômica do contribuinte não pode ser utilizada como critério para a estipulação de alíquotas diferenciadas, sendo o IPTU espécie tributária de natureza real.

Assim como para os tribunais, a doutrina majoritária entende que o IPTU deve ser interpretado estritamente de acordo com o artigo 156, inciso I e artigo 182, § 4º, inciso II da Constituição Federal.

42 Voto do Ministro Vitor Nunes no RMS n. 16.798-SP

A Constituição Federal em seu artigo 182, § 4º, inciso II assim dispõe:

É facultado ao Poder Público municipal, mediante lei específica para área incluída no plano diretor, exigir, nos termos da lei federal, do proprietário do solo urbano não edificado, subutilizado ou não utilizado, que promova seu adequado aproveitamento, sob pena, sucessivamente, de imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana progressiva no tempo.⁴³

Em complemento, o artigo 156, § 1º, preceitua:

Compete aos municípios instituir impostos sobre: I- Propriedade predial e territorial urbana;[...] §1º Sem prejuízo da progressividade no tempo a que se refere o art. 182, § 4º, inciso II, o imposto previsto no inciso I poderá: I – ser progressivo em razão do valor do imóvel; e II – ter alíquotas diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel.

Usando esses artigos, parte da doutrina defende que a progressividade aplicada ao IPTU pode ser apenas quanto ao tempo.

Acontece, porém, que o Congresso Nacional editou uma emenda constitucional (EC 29/2000) pela qual prevê expressamente o que sempre esteve disposto na Constituição Federal, ou seja, prevê a possibilidade da progressividade na tributação do IPTU. Essa emenda, no entanto, conforme se viu, ainda restou insuficiente para modificar o entendimento da Suprema Corte.

Sendo assim, somos da opinião de que a lei não restringe a sua interpretação. MACHADO usando em complemento aos dois artigos acima mencionados utiliza argumentação pautada no artigo 145, § 1º da CF: “Essa disposição constitucional, aliás, tem ensejado a alguns o entendimento pelo qual só é possível a progressividade desse imposto com observância das exigências na mesma colocadas, o que não nos parece razoável.”⁴⁴ Em verdade, a expressão “sempre que possível” refere-se ao caráter pessoal dos impostos e não à expressão seguinte “graduados segundo à capacidade econômica do contribuinte”.

Ou seja, não há restrição na Constituição Federal para a progressividade no IPTU ser somente quanto ao tempo, pois o artigo 145, § 1º não faz limitação ao princípio da capacidade econômica para os impostos de caráter real, apenas afirma que há a diferenciação entre impostos pessoais e reais e que a possibilidade de se

⁴³ Constituição Federal Brasileira de 1988, artigo 182

⁴⁴ MACHADO (2007, p. 408)

aplicar a progressividade é com relação aos impostos pessoais e não aos reais. Não há qualquer limitação expressa, pelo contrário.

Assim Hugo de Brito Machado defende que se a Constituição pretendesse ratificar como válida apenas a interpretação do artigo 182, § 4º, inciso II, então não seria necessário dispor o conteúdo do artigo 156, § 1º. Isto é, interpreta que o artigo 156, § 1º, por permitir qualquer tipo de progressividade, poderia ser insuficiente para autorizar a progressividade em função do tempo. Daí a necessidade de se complementar a norma do artigo 156 com a do artigo 182, § 4º, inciso II, a fim de possibilitar a política de desenvolvimento urbano para dar sentido social à propriedade e garantir o bem estar dos habitantes da localidade.

Cabe ressaltar, portanto, o conceito de função social da propriedade e sua relação com o princípio da progressividade. A função social da propriedade é um princípio que está ligado a um ideal de sociedade mais igualitária. Segundo ele, a propriedade urbana cumpre a sua função social quando voltada para parâmetros como o direito à moradia digna, o acesso a terra urbana, à saúde, educação, ao meio ambiente, ao transporte, aos serviços públicos, à infraestrutura, ao saneamento, ao trabalho, lazer e cultura. Sendo assim, o direito de propriedade urbana somente é passível de ser protegido pelo Estado se a propriedade corresponder à mencionada função.

Tal conceito, contudo, no âmbito jurídico torna-se indeterminado, pois sua extensão com frequência se torna incerta. Daí um dos grandes desafios para a delimitação da possibilidade de se implementar um critério de progressividade no IPTU pelos municípios, pois resta a dúvida se estaria este critério sendo usado a favor da função social da propriedade ou em prol da extrafiscalidade⁴⁵.

Neste trabalho, consoante a opinião de Hugo de Brito Machado, discorda-se das decisões do Supremo Tribunal Federal com relação à alíquota progressiva no IPTU. Nas palavras de MACHADO:

A nosso ver, nenhuma regra, quer da Constituição anterior, quer do CTN, impedia o estabelecimento de alíquotas progressivas para o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana. Pelo contrário, essa técnica encontrava respaldo na regra do artigo 160, inciso III, da Constituição Federal então vigente, que se reportava à função social da propriedade.⁴⁶

É injustificável a postura tomada pela Suprema Corte. A alíquota

45 Extrafiscalidade entendida como medidas fiscais de incentivo ou desestímulo a comportamentos.

46 MACHADO (2007, 411)

progressiva, conforme estava sendo empregada pelos municípios em questão, estava, primeiramente, em total acordo com a nossa Lei Maior, pautada pelo artigo 145, § 4º, que sustenta a progressividade na tributação, assim como estava em acordo com o artigo 160, inciso III da presente Constituição Federal, que permite a progressividade no IPTU para que se respeite a função social da propriedade.

Ademais, tal alíquota progressiva estaria contribuindo enormemente com uma arrecadação fiscal mais compatível com a capacidade contributiva de cada contribuinte, uma vez que se o contribuinte tem maior quantidade de imóveis, é evidente que tem maior capacidade contributiva, e, por consequência, deve contribuir mais.

Números respaldam nossa posição quanto ao tema:

Apesar de se constituírem em incidências diretas e, portanto, permitirem a graduação conforme o nível de renda dos contribuintes, há evidências de que os impostos brasileiros sobre a propriedade não respeitam os princípios da progressividade. Por exemplo, dados para 2002/2003 demonstraram que enquanto os 10% mais pobres da população comprometiam cerca de 1,8% da sua renda com o IPTU, os 10% mais ricos sofriam uma carga de 1,4%.⁴⁷

A arrecadação tributária proveniente do IPTU é mais perniciosa para quem menos tem. Isto é, considerando que a Constituição não proíbe que o imposto sobre a propriedade seja progressivo, pelo contrário permite que ele seja utilizado a favor da função social da propriedade, conclui-se que deseja que o IPTU seja arrecadado e utilizado para se proporcionar melhor qualidade de vida para a população.

Dessa maneira, acreditamos que a ausência de lei federal a que se refere expressamente o artigo 182 não limita a instituição do IPTU com alíquotas progressivas pelos municípios. Somos do entendimento de que tal silêncio não resulta em limitação à aplicação da progressividade. Ademais, considerando-se que o IPTU faz parte da receita dos municípios, deve ser arrecadado e empregado da melhor forma para que o princípio da função social da propriedade seja alcançado.

Em adição, é sabido e constatado, por meio de pesquisas, que o IPTU gera pequena parcela no montante da arrecadação fiscal e que, em contrapartida, o poder aquisitivo de quem tem propriedade é elevado. Isto é, a arrecadação do IPTU deveria se dar de forma a aproximá-lo melhor da progressividade com fim a que a obtenção de receita a partir dele se dê em maior grau e provenha em maior parte de quem possa contribuir mais, e não o contrário como ocorre atualmente.

47 Parecer de Observação nº1, 2009, p. 29

Nesse sentido também é o entendimento de Hugo de Brito Machado:

A nosso ver a progressividade compatível com a Constituição Federal é apenas a graduada. A progressividade simples lesiona o princípio da capacidade contributiva. Assim, quando a lei municipal se reporta ao IPTU progressivo em razão do valor do imóvel, e estabelece uma tabela com várias alíquotas, essa lei deve ser interpretada de conformidade com a Constituição, tendo-se em consequência uma progressividade graduada.⁴⁸

Para o insigne autor, o IPTU tem de ser progressivo e, em acréscimo, deve contar com uma tabela de progressividade com várias alíquotas a fim de que cada uma se ajuste adequadamente ao valor do imóvel, contribuindo, assim, de maneira eficiente com o princípio da progressividade.

Neste subitem pretendeu-se demonstrar que os argumentos sustentados pela doutrina majoritária e pelo STF, nas decisões de que não cabe o princípio da capacidade contributiva na ponderação do IPTU pelos municípios, são frágeis diante dos argumentos a favor da utilização de critérios de progressividade no imposto mencionado. Isso por que o critério usa fatores objetivos e está em concordância com o princípio da isonomia e igualdade. Isto é, não há inconstitucionalidade nem ilegalidade no sistema adotado. Ademais, não impede que quem não tenha capacidade econômica para tal fim conteste em juízo a alíquota a que está subordinado.

A seguir intenta-se demonstrar a regressividade causada ao sistema tributário nacional devido à negativa da progressividade no IPTU pela doutrina majoritária e pela Suprema Corte.

5.2 Regressividade proveniente da negativa de progressividade no IPTU

Cumprе ressaltar que do entendimento da negativa de progressividade ao IPTU aumenta-se, em consequência, a regressividade na arrecadação desse tributo. Foi constatado através de pesquisas que “[...] dos 350 municípios com população acima de 50 mil habitantes, apenas 15% aplicam alíquota progressiva no IPTU.”⁴⁹ Ou seja, dentro do critério da progressividade reconhecida pelos tribunais, a saber, o da extrafiscalidade, ainda sim esta é pouco aplicada.

Ademais, em comparação com valores internacionais, a arrecadação

48 MACHADO (2007, p. 322)

49 Parecer de Observação nº1, 2009, p. 29

do país com o tributo sobre a propriedade é abaixo da arrecadação média de países participantes da OCDE. Conforme dados a seguir apontados:

... é importante destacar que a carga tributária sobre a propriedade é pouco representativa, tanto em comparação com as demais incidências quanto em relação aos padrões internacionais. Segundo visto, em 2005, foram arrecadados com o ITR, IPVA, IPTU, ITCD e ITBI cerca de 1,3% do PIB e sua participação na carga total foi de apenas 3,8%. Já nos países da OCDE, os impostos sobre propriedade alcançaram, em média, 1,9% do PIB ou 5,3% da arrecadação global.⁵⁰

Diante das considerações ressaltamos que não há justificativa cabível para a doutrina e os tribunais negarem a progressividade no IPTU. Ademais, tal decisão se mostra extremamente penosa para o Sistema Tributário Nacional, uma vez que arrecada pouco dela e, ademais, desproporcionalmente ao princípio da contributividade.

Entendemos que acertado seria a cobrança do IPTU por meio de uma alíquota progressiva pautada no contribuinte, pois, dessa maneira, o princípio da capacidade contributiva estaria sendo melhor aplicado e, por consequência, haveria uma melhor captação fiscal por meio dele, pois poder-se-ia tributar mais quem tem mais. Em adição, o princípio da função social da propriedade estaria sendo melhor alcançado, uma vez que ele preza pela satisfação das necessidades que somente poderão ser atingidas se o governo arrecadar suficientemente para a concretização desses direitos fundamentais instituídos no § 1º, artigo 5º de nossa Lei Maior.

6. CONCLUSÃO

O presente trabalho tem por objetivo alertar sobre a forma com que a tributação no Brasil ocorre e como ela interfere na desigualdade social. Para tanto, discorre acerca do princípio da capacidade contributiva e o conteúdo do artigo 145, § 1º da Constituição Federal. Sendo assim, defendemos a mudança da matriz tributária brasileira, sobretudo para possibilitar uma melhor aplicação do dinheiro público em prol do subsídio aos direitos fundamentais.

Inicialmente, contemplamos o problema da desigualdade extrema no Brasil, 10º no mundo em desigualdade, incongruente com a condição de 6º economia do mundo. Sob esse enfoque percebemos que uma das razões para essa disparidade é o fato de a tributação brasileira ser mais severamente pautada sobre o consumo (75%) - imposto indireto - do que em impostos que permitem alguma progressividade como o IRPF (20%) e o imposto sobre a propriedade (5%), aproximadamente. Salienta-se que, proporcionalmente, a população que recebe até 2 salários mínimos gasta 48,8% de sua renda apenas com tributos enquanto quem recebe mais de 30 salários mínimos, gasta cerca de 26,3% com impostos.

Ainda no primeiro capítulo, discutimos o conteúdo do artigo 145, § 1º da Constituição Federal que discorre sobre o caráter pessoal dos impostos. Salientamos a discussão referente à possibilidade de se aplicar o conteúdo do referido artigo, por meio da capacidade contributiva, aos impostos reais como o ICMS e o IPTU ou somente aos reconhecidamente pessoais, como o IRPF. Defendemos que o artigo mencionado é claro e independente de interpretação, portanto, na Constituição Federal está determinada a pessoalidade a ser sempre aplicada, independente da característica do imposto, pois é por meio da aplicação da pessoalidade que o imposto pode ser empregado de forma graduada e correspondente ao que cada contribuinte pode pagar. Ou seja, aplicando-se a progressividade possibilita-se a tributação justa.

Em complemento, discorreremos acerca do custo de se subsidiar os direitos fundamentais. É por meio da arrecadação tributária que a República obtém a receita necessária para proporcionar as políticas públicas necessárias ao bem estar da população e atingir os objetivos fundamentais dispostos na Constituição Federal. Demonstra-se que o retorno social atual, apesar da alta carga tributária, é muito pequeno, pois dos 33,8% do PIB arrecadados, somente 9,5% retornaram à sociedade como investimentos em educação (4,4%), saúde (3,5%), segurança pública (1,2%) e habitação e saneamento (0,4%).

Defendemos, portanto, a dosagem da tributação, por meio da arrecadação pautada no princípio da capacidade contributiva, a aplicação equilibrada das receitas e o combate à sonegação e à corrupção.

No segundo capítulo, pormenorizamos os diversos problemas decorrentes dessa má arrecadação tributária. Utilizamos dados obtidos a partir da comparação das rendas dos diversas classes sociais brasileiras, assim como pesquisas realizadas comparativamente a países estrangeiros. Percebe-se, por consequência, que a arrecadação no Brasil é extremamente perniciosa para a população em geral, sobretudo para os mais carentes, pois tributa mais pesadamente itens do consumo como alimentação, produtos de higiene e vestuário.

Dessa maneira, o problema na arrecadação impossibilita a camada mais baixa, principalmente, a economizar e formar poupança, impedindo a aplicação do valor em educação, por exemplo, que auxilia a melhorar de classe social. Sendo assim, a má arrecadação reflete no aumento da criminalidade. Por outro lado, atrasos são verificados, sobretudo, na economia, que é altamente taxada em relação a economias externas, prejudicando a concorrência dos produtos nacionais.

Na terceira parte, salienta-se a falta de consciência da população concernente à alta taxa tributária, sua origem e aplicação. Diante disso, alerta-se para o fato de que por haver uma faixa de isenção no IRPF, muitos acreditam, erroneamente, que as classes menos abastadas não pagam imposto, o que é altamente incongruente com a realidade, conforme dados apresentados. Defende-se, assim, a cidadania tributária como primeiro mecanismo para se reduzir as desigualdades sociais. Ademais, que os Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário atuem sem embuste em favor da progressividade nos tributos. Por adição, afirma-se que umas das mudanças cabíveis é a reforma tributária, já em discussão na Câmara dos Deputados por meio da PEC 233/08 e 31/07. Por meio dela, pode-se obter a simplificação de procedimentos, desoneração da folha de pagamentos, fomento ao crescimento econômico entre outros vários benefícios.

Por conseguinte, apresentou-se, por outras pesquisas, que países desenvolvidos utilizam uma tributação equitativa, com valores aproximados de tributação em 50% sobre a renda, 10% sobre a propriedade, 25% sobre a seguridade social e 16% sobre o consumo, tais valores são referentes aos Estados Unidos. Em adição, que o Brasil é um dos países que menos tributa o IRPF, arrecadando mais apenas que 6 países participantes da OCDE, o que evidencia ainda mais a regressividade do Sistema Tributário Nacional.

No capítulo final, ponderou-se sobre a possibilidade de utilização da

progressividade no IPTU. Conforme o arrecadado por alguns municípios ao tributar mais pesadamente proprietários de vários terrenos. No entanto, a Suprema Corte nega a aplicação da progressividade conforme disposto na Súmula n. 589, mesmo tendo o Congresso Nacional editado a EC 29/2000, pela qual prevê-se expressamente a possibilidade da progressividade na tributação do IPTU.

Ademais, pesquisas demonstram que os 10% mais pobres da população comprometem 1,8% de sua renda com IPTU, enquanto os 10% mais ricos somente 1,4%. Ou seja, a tributação sobre a propriedade pode ser melhor aplicada e necessita de mudanças para se adequar à função social da propriedade.

De todo o exposto, consideramos por fim que, no Brasil, há décadas, se faz necessária a realização da reforma tributária. O país vem pagando uma conta muito alta pela não realização dela, como pode se ver pelo índice de criminalidade crescente nas grandes cidades e no país em geral, assim como pela falta de infraestrutura na saúde e educação públicas.

Esta mudança, desde a Constituição Federal de 1988, deveria ter sido realizada, uma vez que está explícito em seu artigo 145, §1º, que a tributação deve ser progressiva, ou seja, deve respeitar a capacidade de contribuir de cada qual. Somente por meio do respeito à Constituição Federal – conforme o princípio da capacidade contributiva nela exposto – é que o país poderá modificar, através de alterações nas leis de arrecadação tributária, suas políticas governamentais e proporcionar melhor qualidade de vida à população, principalmente no que se refere a segurança, saúde e educação.

Nesse sentido, este estudo tem por objetivo auxiliar não só os acadêmicos de direito, mas também a população como um todo para que se conscientize da necessidade da reforma tributária urgente. Um país repleto de riquezas como o Brasil jamais poderá proporcionar uma qualidade de vida para a população com uma arrecadação tributária que tira mais de quem menos tem e cobra menos de quem mais tem.

O Direito existe para que a justiça seja feita, sendo assim, é responsabilidade de todos que trabalham com o direito exigirem que a justiça ocorra em todos os âmbitos, sobretudo na arrecadação fiscal, pois é por meio dela que vários outros direitos são respeitados.

Dessa maneira, este estudo visa explicitar o conceito do princípio da capacidade contributiva a partir do seu viés constitucional para que a distorção na matriz tributária brasileira seja corrigida e ocorra a reformulação do Sistema Tributário Nacional com base em tal princípio. Almeja-se uma mudança, sobretudo, na arrecadação do tributo

advindo do consumo e do patrimônio, pois são esses dois meios de arrecadação fiscal que menos respeitam o princípio da progressividade tributária. Ou seja, em muito contribuem com a injustiça fiscal, e por consequência, com a injustiça social, uma vez que esta depende diretamente daquela.

Referências Bibliográficas

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

Brasil. Presidência da República, Observatório da Equidade. **Indicadores de Equidade no Sistema Tributário Nacional**. Brasília: Presidência da República, Observatório de Equidade, 2009.

Brasil reduz desigualdade e sobe no ranking. Disponível em: http://www.pnud.org.br/pobreza_desigualdade/reportagens/index.php?id01=2390&lay=pde. Acesso em: 28.03.2012

Comunicado da Presidência. **Receita Pública: Quem paga e como se gasta no Brasil**. Número 22, 2009.

CONTI, José Maurício. **Sistema constitucional tributário interpretado pelos tribunais**. São Paulo: Editora Oliveira Mendes, 1997.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

FERREIRA, Roberto Nogueira. **A reforma essencial: uma análise sob a ótica empresarial das propostas e dos bastidores da reforma tributária**. São Paulo: Geração Editorial, 2002.

GASSEN, Valcir. **Reforma Tributária Brasileira: as implicações jurídico-políticas da adoção do princípio da tributação no estado de origem e de destino na tributação sobre o consumo**. Florianópolis: Cesusc, 2007.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e tributário**. 16.ed. São Paulo: Atlas, 2007.

IBGE. Disponível em: http://www.ibge.gov.br/home/presidencia/noticias/noticia_visualiza.phpid_noticia=1156&id_pagina=1. Acessado em: 03.04.2012.

_____. **Sistema de Contas Nacionais 2004-2005**. Rio de Janeiro: 2007 (Contas Nacionais n. 20)

Indicadores de Iniquidade do Sistema Tributário Nacional: **Relatório de Observação nº2**. Brasília: Presidência da República, Conselho de Desenvolvimento Econômico e Social – CDES, 2ª Edição, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988. 5 ed. São Paulo: Dialética, 2004.

_____. Curso de Direito Tributário. 28ª ed. São Paulo: Malheiros, 02.2007.

NOGUEIRA, Alberto. A reconstrução dos direitos humanos da tributação. Rio de Janeiro:Renovar, 1997.

OLIVER, Rubem George. Violência e Cultura no Brasil. 4ª ed. Rio de Janeiro, Editora Vozes, 1989.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Capacidade Contributiva – Conteúdo e eficácia do princípio**. Rio de Janeiro, Livraria e Editora Renovar, 1988.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de Direito**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

RECEITA FEDERAL. **Estudos Tributários 14: O imposto de Renda das Pessoas Físicas no Brasil**. Brasília, 2004.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Premier Máxima, 2008.

SCIENCE, Chico – **A Cidade**. In: Da Lama ao Caos (versão CD). Faixa 4, 1994.

SRF; **OECD Revenue Statistics (1965-2002)**, publicado em 2003.

ZOCKUN, Maria Helena (coord.). **Simplificando o Brasil: Propostas de Reforma na Relação Econômica do Governo com o Setor Privado**. São Paulo:FIPE, mar. 2007.