

## Tributação e injustiça social no Brasil

HENRIQUE NAPOLEÃO ALVES\*

**Resumo:** Através da Constituição, o Estado brasileiro assumiu um forte compromisso com o combate às desigualdades sociais. No âmbito da tributação, isso se traduz num dever de tributar mais os que mais podem contribuir com o fundo público. Contudo, os dados disponíveis sobre a distribuição do ônus tributário brasileiro – referentes ao perfil da carga tributária e à incidência tributária por faixa de renda e segundo a distribuição funcional da renda – indicam que o Estado atua no sentido oposto. Conquanto os efeitos da tributação regressiva brasileira na vida das pessoas ainda estejam por medir pormenorizadamente, a assertiva do Relator Especial da ONU para o Direito à Alimentação Adequada sobre como a tributação anula os benefícios dos programas sociais do governo brasileiro em prol do acesso à alimentação pela população de renda baixa indica que tais efeitos são drásticos nas condições de existência dos mais pobres. Nesse contexto, para que o Estado retome seus compromissos com justiça social e equidade tributária, uma reforma da legislação tributária deve basear-se em três diretrizes: diminuição do peso da carga tributária indireta; aumento da progressividade da tributação direta e da seletividade na tributação indireta.

**Palavras-chave:** Justiça social; regressividade tributária; Brasil.

**Abstract:** The Brazilian Constitution imposes on the State many duties related to social justice and mitigating social inequalities, in general, and the setting of a progressive tax system, in particular. However, available data on how the tax burden is distributed among the people reveals that the State acts in the exact opposite way. Even though research on the pervasive effects of Brazilian regressive taxation in the standards of living of the people is yet to be made, it is possible to assure that such effects are drastic towards the poor, for UN Special Rapporteur on the Right to Adequate Food has recently concluded, in a report of his mission to Brazil, that taxation is responsible for harming all the good deeds from social programs aimed at the nutrition of the poor. In such context, in order to reclaim its social justice and progressive taxation duties, the State must consider reforming tax legislation in the light of three main guidelines: reducing indirect taxation; increase progressivity in direct taxation; reducing tax rates of indirect taxes on basic needs related products and increasing such rates on superfluous goods.

**Key words:** Social justice; regressive taxation; Brazil.



\* **HENRIQUE NAPOLEÃO ALVES** é Mestre em Direito pela UFMG. Graduado em Direito pela UFMG. Advogado. Membro da Comissão de Direitos Humanos da OAB - Seção Minas Gerais.

## 1. Introdução: o compromisso do Estado com a equidade tributária

A Constituição brasileira estabelece, preambularmente, a justiça social como compromisso do Estado com os direitos sociais, a igualdade e a construção de uma sociedade fraterna, e, nas cláusulas operativas, assevera a dignidade da pessoa humana como fundamento (art. 1º, inciso III), e a erradicação da pobreza e da marginalização, a redução das desigualdades sociais e regionais e a promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (art. 3º, incisos I, III e IV) como objetivos fundamentais do Estado. Além disso, fixa que o combate às *causas* e *fatores* da pobreza e marginalização é dever comum de todos os entes da Federação (cfr. art. 23, inciso X).

Ademais, a Constituição subordina a ordem econômica às finalidades de promoção da justiça social, redução das desigualdades sociais e fomento do pleno emprego (art. 170, caput e incisos VII e VIII), submete o exercício do direito à propriedade privada em geral ao cumprimento de sua função social (art. 5º, inciso XXIII), e afirma, ainda, uma pletera de direitos aos cidadãos que funcionam como verdadeiras garantias em face dos reveses tradicionalmente associados à economia capitalista, como direitos à educação, à saúde, à alimentação e moradia adequados, ao trabalho digno, ao lazer, à segurança, à previdência e assistência social etc.

Como os governos são os detentores dos maiores mecanismos de transferência de renda, seja através de gastos públicos, seja por meio da forma como o ônus tributário é distribuído (cfr. INSTITUTO ALVORADA, 2009), é correto concluir as obrigações de realizar a justiça social assumidas pelo Estado brasileiro com a Constituição de

1988 irradiam-se para a tributação, que deve ser, o quanto puder, progressiva – i.e., deve onerar mais quem mais pode contribuir para o fundo público, e onerar menos os mais pobres.

A própria Constituição reforça esse compromisso específico do Estado com a justiça social na tributação, ao estabelecer, ao lado de um direito geral de igualdade (art. 5º, caput), um direito específico de igualdade em matéria tributária (art. 150, II), e de vedação de tributos que não respeitem a capacidade econômica dos contribuintes (art. 145, § 1º) ou que ofendam o mínimo existencial (vedação de confisco – art. 150, IV).

No entanto, apesar desse alto grau de comprometimento jurídico-constitucional do Estado com uma tributação distributiva, possivelmente único em todo o mundo, o Estado brasileiro atua exatamente no sentido oposto, conforme será demonstrado.

## 2. Técnicas de tributação progressiva, a importância do perfil da carga tributária e os primeiros indícios da regressividade tributária brasileira

Para realizar a finalidade distributiva vinculada pela Constituição no âmbito tributário, o Estado pode se valer de duas técnicas principais: a progressividade das alíquotas em relação aos chamados “tributos diretos”, ou progressividade em sentido estrito; e a seletividade das alíquotas em relação aos chamados “tributos indiretos” em função da essencialidade dos produtos, bens e serviços.

A técnica da progressividade em sentido estrito consiste basicamente em aumentar as alíquotas do tributo quanto maiores forem os valores do objeto da tributação (como, v.g., a renda, ou o valor do imóvel). É o que se dá, por

exemplo, quando alguém passa a pagar o Imposto de Renda sob uma alíquota maior quando tem um aumento de salário. Aqui, presume-se que quem tem uma renda maior pode contribuir mais para o fundo público, e, portanto, deve pagar um imposto calculado com uma alíquota maior.

Já a técnica da seletividade em função da essencialidade consiste em aplicar alíquotas menores para produtos, bens ou serviços essenciais, e maiores quanto menor for o seu grau de essencialidade – ou quanto mais supérfluos forem eles. Para ilustrar, a partir dessa técnica o Estado aplicaria, e.g., uma alíquota maior no imposto sobre circulação de mercadorias incidente sobre um pote de caviar, e uma alíquota menor (ou nula) no imposto incidente sobre o arroz e o feijão. Nesse caso, presume-se que quem consome o bem supérfluo, como o pote de caviar, tem mais condições de contribuir para o fundo público do que aquele que consome o arroz e o feijão.

A técnica da seletividade em função da essencialidade é menos eficaz, em termos distributivos, do que a técnica da progressividade em sentido estrito, por uma razão muito simples: se no caso de um imposto de renda progressivo o contribuinte de renda alta e o contribuinte de renda baixa são inteiramente distinguíveis, i.e., um nunca compartilhará a alíquota do outro, no caso da técnica da seletividade ricos e pobres podem arcar com o mesmo ônus tributário na aquisição dos bens essenciais.

Com isso, na tributação indireta há uma tendência de que a carga tributária

suportada pelos mais ricos seja correspondente a uma proporção menor da sua renda do que aquela suportada pelos mais pobres. Dito de outro modo, após comprarem o mesmo arroz e feijão e arcar com os tributos embutidos no preço final desses alimentos, e.g., os mais ricos terão mais renda disponível para outros gastos do que os mais pobres, e essas diferenças muito provavelmente não serão compensadas pela eventual carga tributária adicional que os mais ricos possam suportar quando adquirirem bens supérfluos que os mais pobres não poderão comprar.

As limitações distributivas da técnica da seletividade em função da essencialidade fazem com que o Estado tenha o dever de se valer mais da tributação direta com a progressividade em sentido estrito, e menos da tributação indireta. Quando ele assim não procede, termina por contribuir, de maneira decisiva, para o aumento da concentração de renda, frustrando, com isso, a sua função distributiva.

O papel negativo da tributação indireta em termos de concentração de renda foi medido, e.g., pelo Instituto Alvorada (2009), que, após comparar o índice de Gini (um dos principais indicadores de concentração de renda) com o perfil da carga tributária (dado como o percentual da carga correspondente a tributos sobre o consumo) em uma amostragem intencional de países com mais de 10 milhões de habitantes (inclusive o Brasil), apurou haver uma razoável correlação linear entre os dois:

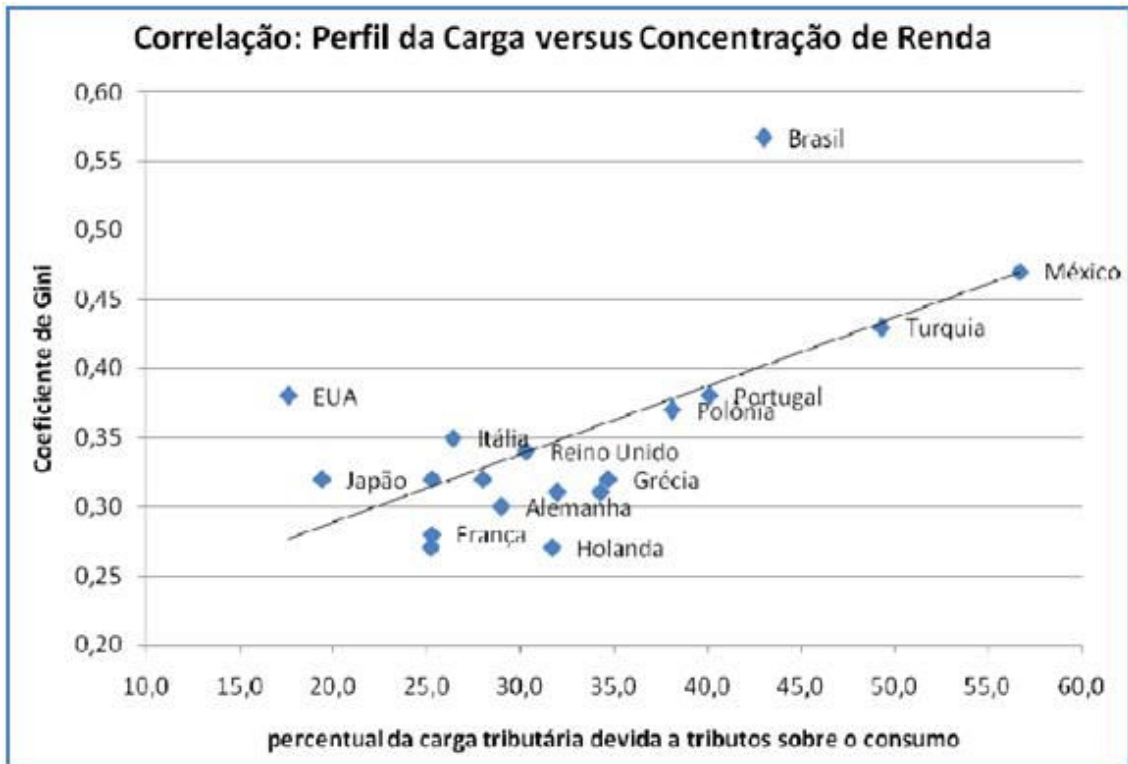


Gráfico 01: “Correlação: Perfil da Carga vs. Concentração de Renda”

Elaborado por INSTITUTO ALVORADA, 2009.

Fontes: OCDE, países com mais de 10 milhões de habitantes. Tributos sobre o consumo, 2005. Gini, meados da década de 2000.

No gráfico acima, o Brasil encontra-se na mesma direção ascendente da reta média, o que confirma a correlação entre o perfil da carga e a concentração de renda. O fato de estar mais acima segundo o parâmetro da ordenada (coeficiente de Gini) indica apenas que, no Brasil, outras variáveis de concentração de renda atuam fortemente para além do perfil da carga tributária (como, e.g., gastos públicos regressivos de uma forma geral).

Esse efeito negativo da carga indireta não é evidentemente privativo de países da periferia do capitalismo (COELHO, 2009, p.93-95), mas, atualmente, o perfil da carga tributária dos países centrais se difere do brasileiro justamente pelo peso menor da tributação indireta (cfr. INSTITUTO ALVORADA, 2009; OBSERVATÓRIO DA EQUIDADE, 2009, p.27).

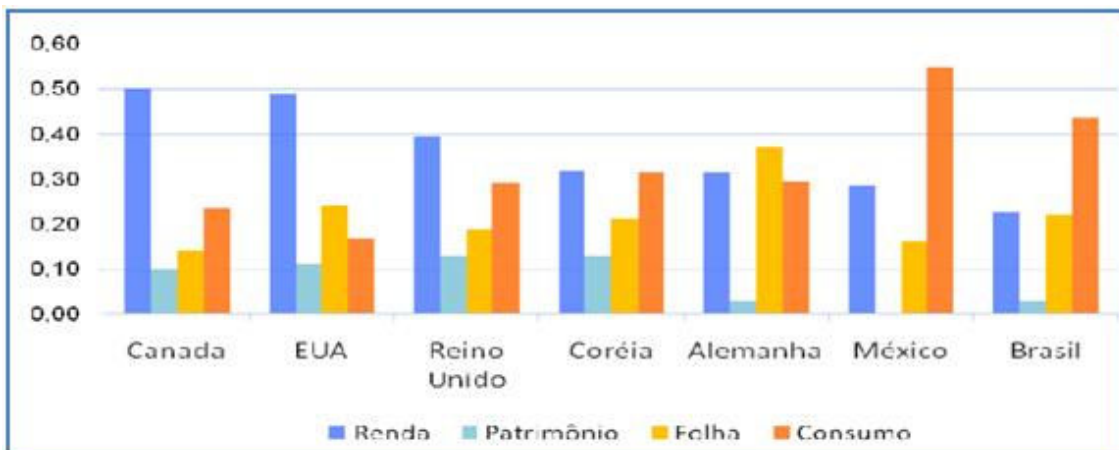


Gráfico 02: “Perfis das Bases Tributárias – Comparação Internacional – Países Seleccionados”  
 Elaborado por INSTITUTO ALVORADA, 2009.  
 Fontes: OCDE, 2007; Brasil, 2008.

Márcio Pochmann, do IPEA, analisando dados do IBGE do biênio 2002/2003, sintetiza a equação da regressividade: não só o peso da tributação indireta (que incide sobre o consumo) é muito maior do que o da tributação direta (que incide sobre renda e patrimônio), mas o grau de progressividade da tributação direta ainda é muito baixo no Brasil (POCHMANN, 2008).

A discriminação da tributação direta, indireta e total em relação ao decil de renda, dos 10% mais pobres aos 10% mais ricos, confirma o diagnóstico de Pochmann, i.e., o grau de progressividade da tributação direta, por ser baixo, não tem o condão de aplacar a regressividade da carga indireta, e o resultado é uma carga total lamentavelmente regressiva:

### 3. Indicadores gerais da regressividade da carga tributária brasileira

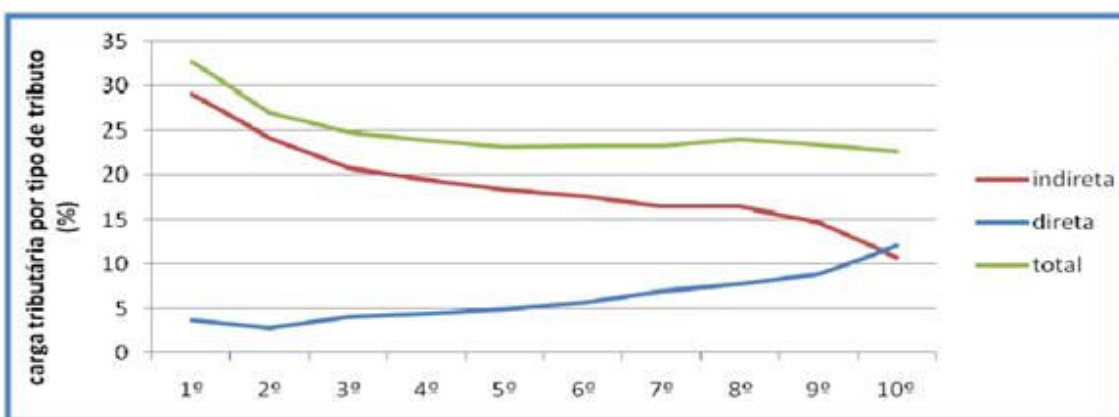


Gráfico 03: “Brasil: Carga Tributária por 10º de Renda, POF 2002/2003”  
 Elaborado por Instituto Alvorada, 2009.  
 Fontes: Apresentação do IPEA, maio de 2008.

Dados reunidos pelo Observatório da Equidade, que discriminam as faixas de renda da população segundo seu correspondente em salários-mínimos, também indicam o mesmo, i.e., que o ônus tributário total é desigualmente distribuído. Em 2004, e.g., “quem ganhava até dois salários mínimos

gastava 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%” (OBSERVATÓRIO DA EQUIDADE, 2009, p.25).

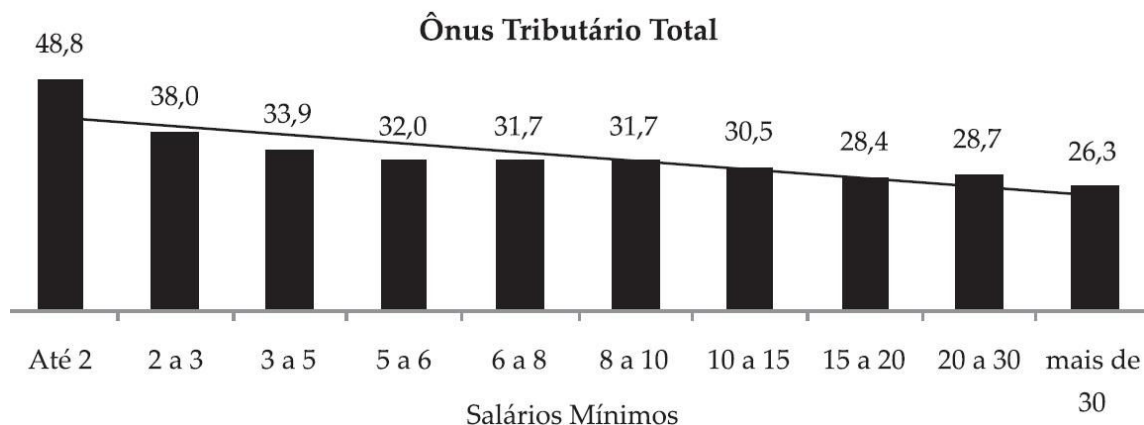
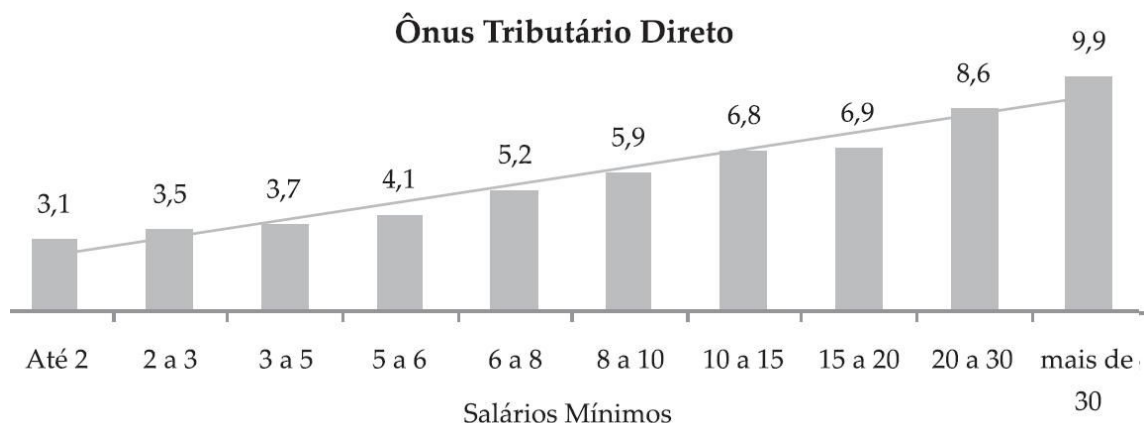


Gráfico 04: Ônus Tributário em relação às Faixas de Renda das Famílias.  
Elaborado por OBSERVATÓRIO DA EQUIDADE, 2009, p.25.  
Fontes: ZOCKUN (2007). Cálculos efetuados com base na POF 2002/2003.



Gráficos 05 e 06: Ônus Tributário Direto e Indireto em relação às Faixas de Renda das Famílias.

Elaborados por OBSERVATÓRIO DA EQUIDADE, 2009, p.25.

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

O estudo mais abrangente de Zockun sobre a matéria foi publicado em junho de 2005 (ZOCKUN, 2005)<sup>1</sup>, e seus resultados foram condensados na tabela abaixo:

renda mensal familiar	em % da renda familiar						acréscimo de carga tributária (em pontos de porcentagem)
	tributação direta		tributação indireta		carga tributária total		
	2004	1996	2004	1996	2004	1996	
até 2 SM	3,1	1,7	45,8	26,5	48,8	28,2	20,6
2 a 3	3,5	2,6	34,5	20,0	38,0	22,6	15,4
3 a 5	3,7	3,1	30,2	16,3	33,9	19,4	14,5
5 a 6	4,1	4,0	27,9	14,0	32,0	18,0	14,0
6 a 8	5,2	4,2	26,5	13,8	31,7	18,0	13,7
8 a 10	5,9	4,1	25,7	12,0	31,7	16,1	15,6
10 a 15	6,8	4,6	23,7	10,5	30,5	15,1	15,4
15 a 20	6,9	5,5	21,6	9,4	28,4	14,9	13,5
20 a 30	8,6	5,7	20,1	9,1	28,7	14,8	13,9
mais de 30	9,9	10,6	16,4	7,3	26,3	17,9	8,4

Tabela 02: “carga tributária direta e indireta sobre a renda total das famílias em 1996 e em 2004”.

Elaborada por Maria Helena Zockun (2005, p.11).

A partir desses dados, Zockun conclui que a “progressividade dos impostos diretos é insuficiente para compensar a elevadíssima regressividade dos tributos indiretos” (ZOCKUN, 2005, p.11), e que a regressividade do sistema tributário como um todo, “que já era acentuada em 1996, foi intensificada em 2004” (ZOCKUN, 2005, p.11).<sup>2</sup>

Em 30 de junho de 2009, o IPEA publicou o Comunicado da Presidência Número 22, intitulado “Receita pública: Quem paga e como se gasta no Brasil”, elaborado a partir de dados do IBGE e da Secretaria do Tesouro Nacional (STN). Na segunda seção do comunicado, o IPEA também trata da distribuição da carga tributária bruta por faixas de renda, tomando por base os dados para o ano de 2004 citados acima, mas atualizando-os para 2008 por meio de estimativa (IPEA, 2009).<sup>3</sup>

<sup>1</sup> Zockun trabalhou com dados das pesquisas de orçamentos familiares de 1995/1996 e de 2002/2003, e partiu das seguintes premissas para calcular a tributação direta, indireta e total em face da renda das famílias: (i) foi considerada como renda todas as fontes: remuneração do trabalho, transferências (aposentadorias, pensões, bolsas de estudo, mesadas, doações, transferências transitórias), lucros recebidos, rendimentos de aluguel, de aplicações financeiras e de capital; (ii) os tributos diretos se referiram “aos pagamentos que as famílias efetivamente efetuaram de imposto de renda, IPTU, contribuições trabalhistas e IPVA”; (iii) os tributos indiretos “foram estimados aplicando as alíquotas nominais de ICMS, IPI, PIS e Cofins não-cumulativos”, e por isso a referência é o ano de 2004, quando PIS e Cofins passaram a vigorar nesse regime (cfr. ZOCKUN, 2005, p.11-13).

<sup>2</sup> O que confirma as anotações de Maria Lucia Fattorelli sobre a regressividade histórica do sistema tributário brasileiro (cfr. FATTORELLI, 2003, p.71).

<sup>3</sup> Considerando a evolução da CTB de 2004 para 2008 – crescimento de 3,4 pontos percentuais, aumentando cerca de 10% em 5 anos –, o IPEA estimou os dados de 2008 com a elevação do ônus sofrido em cada faixa de renda segundo essa mesma proporção, supondo que “a regressividade no período não piorou nem recuou, mas apenas manteve-se a mesma” (IPEA, 2009).

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	38,0	41,9	153
3 a 5	33,9	37,4	137
5 a 6	32,0	35,3	129
6 a 8	31,7	35,0	128
8 a 10	31,7	35,0	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 SM	26,3	29,0	106
<b>CTB, segundo CFP/DIMAC</b>	<b>32,8</b>	<b>36,2</b>	<b>132</b>

Fontes: Carga Tributária por faixas de renda, 2004: Zockun et alii (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.

Tabela 03: “Distribuição de carga tributária por faixa de salário-mínimo”.  
Elaborado por: IPEA (cfr. IPEA, 2009).

Na primeira parte do citado Comunicado da Presidência Número 22, o IPEA aborda a desigualdade da distribuição da carga tributária brasileira (CTB) de uma outra forma, levando-se em conta a distribuição funcional da renda tal como ela incide, de forma explícita, em relação a *proprietários* e a *não-proprietários* (IPEA, 2009).<sup>4</sup>

PARTICIPAÇÃO DE PROPRIETÁRIOS E NÃO PROPRIETÁRIOS NA ARRECADAÇÃO NACIONAL (EM 2006)			
	Tributos	Arrecadação (R\$ bilhões)	% CTB
<b>Não proprietários</b>	IRPF; contribuições previdenciárias (incluso FGTS)	236,9	24,4%
<b>Proprietários</b>	IRPJ, CSLL, IR retido na fonte, excluído o IR sobre os rendimentos do trabalho; IPTU; IPVA; ITCD; ITBI; IPTR.	141,1	13,6%

Tabela 04: Participação de proprietários e não proprietários na arrecadação nacional (em 2006).

Elaboração própria a partir de: IPEA, 2009.

Dados primários do Sistema de Contas Nacionais do IBGE e da Secretaria do Tesouro Nacional (STN) de 2006.

<sup>4</sup> Para isso, considerou os impostos, taxas e contribuições que compõem a arrecadação tributária nacional em face dos proprietários (empregador e conta própria) e dos não-proprietários (empregados). Em relação aos não-proprietários, os únicos tributos passíveis de incidência direta sobre a renda são as contribuições previdenciárias (inclui FGTS) e o Imposto de Renda (IR) retido na fonte incidente sobre os rendimentos do trabalho (privado e público). Já em relação aos proprietários, foram considerados o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, a Contribuição sobre Lucro Líquido da Pessoa Jurídica, o Imposto de Renda retido na fonte, inclusive o incidente sobre os rendimentos do trabalho, o Imposto Predial Territorial Urbano, o Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotivos, o Imposto sobre Transmissões Intervivos e Causa-Mortis e o Imposto Sobre a Propriedade Territorial Rural. O IPEA realizou então o seguinte cálculo: soma da arrecadação dos tributos diretamente incidentes supra mencionados vis-à-vis proprietários e não-proprietários, e divisão destes pelo total da arrecadação nacional (IPEA, 2009).



Esse indicador de tributação sobre proprietários e não-proprietários é certamente menos incisivo do que os indicadores de carga tributária por faixa ou decil de renda, já que tem a desvantagem de não discriminar, entre proprietários e não-proprietários, os que têm mais e os que têm menos capacidade econômica de suportar tributos; contudo, ainda assim é um indicador que deve ser levado em conta, pois aponta que a carga tributária é maior em relação a tributos geralmente suportados pelos mais pobres.

### **5. Conclusão: diretrizes gerais para que o Estado brasileiro retome o compromisso de equidade tributária**

A análise dos três tipos de indicadores do perfil da tributação brasileira descritos no presente texto – perfil da carga tributária segundo os tributos diretos e indiretos, incidência tributária por faixa de renda e incidência tributária segundo a distribuição funcional da renda – permite concluir que o sistema tributário brasileiro, ao invés de se adequar às finalidades distributivas do Estado, funciona, ao revés, como um dos principais fatores de concentração da riqueza socialmente produzida.

As repercussões disso na vida das pessoas estão ainda por ser documentadas em pormenor, mas é possível afirmar que os impactos em relação aos mais pobres são drásticos. Nesse sentido, basta lembrar que, em relatório sobre sua missão ao Brasil divulgado em 2009, o Relator Especial da ONU para o Direito Humano à Alimentação Adequada concluiu que, conquanto fossem positivos os programas sociais do governo, a tributação regressiva prejudicava seus impactos de real transformação no acesso à alimentação adequada por parte da população pobre, já que tais programas terminavam por ser

financiados pelas mesmas pessoas que eles visam beneficiar (cfr., v.g., SCHUTTER, 2009, p.14-15).

Para que o Estado retome o seu compromisso com a equidade tributária e torne mais eficaz as suas ações voltadas à justiça social e à proteção dos mais pobres, a observância das seguintes diretrizes gerais impõe-se como necessária em qualquer debate sobre a reforma da legislação tributária: **(i)** diminuir, ao máximo, o peso da carga tributária indireta; **(ii)** conferir, à incidência tributária direta, a maior progressividade possível; **(iii)** conferir, à incidência tributária indireta, a maior seletividade (em função da essencialidade dos produtos) possível.

### **Referências**

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 10 ed. Rio de Janeiro. Forense, 2009.

FATTORELLI, Maria Lucia. Pagamento da dívida impede maior justiça tributária. **Revista do Legislativo**, n. 36, p.70-88, 2003.

INSTITUTO ALVORADA. **Sistema Tributário e Distribuição de Renda**. Brasília: Instituto Alvorada, 2009. Disponível em: [http://institutoalvorada.org/wp-content/uploads/2009/04/doc\\_reforma\\_tributaria.pdf](http://institutoalvorada.org/wp-content/uploads/2009/04/doc_reforma_tributaria.pdf). Acesso em 10.09.2010.

IPEA. Receita pública: quem paga e como se gasta no Brasil. *Comunicado da presidência* n.22, 30 de junho de 2009. Disponível em: [http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/pdf/comunicado\\_da\\_presidencia\\_n22.pdf](http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/pdf/comunicado_da_presidencia_n22.pdf). Acesso em 01.08.2009.

OBSERVATÓRIO DA EQUIDADE. **Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional**. Brasília: Presidência da República/Observatório da Equidade, 2009.

POCHMANN, M. **Desigualdade e Justiça Tributária**. Brasília: IPEA, 2008. Disponível em: [http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/pdf/08\\_05\\_15\\_DesigualdadeJusticaTributaria.pdf](http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/pdf/08_05_15_DesigualdadeJusticaTributaria.pdf). Acesso em 18 de março de 2009.

SCHUTTER, Olivier De. **Report of the Special Rapporteur on the right to food – Mission to Brazil** [UN Doc. A/HRC/13/33/Add.6]. New York: United Nations, 2009. Disponível em: <http://www2.ohchr.org/english/bodies/hrcouncil>

[/docs/13session/A.HRC.13.33.Add.6\\_en.pdf](/docs/13session/A.HRC.13.33.Add.6_en.pdf).

Acesso em 22.12.2009.

ZOCKUN, Maria Helena. Aumenta a regressividade dos impostos no Brasil. **Informações – FIPE**, n. 297, p.11-13, 2005.